Downloaded via the EU tax law app / web

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

13 päivänä maaliskuuta 2014 (*)

Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Ennakkomaksujen maksaminen – Verovähennyksen epääminen – Petos – Vähennyksen oikaiseminen, kun verollista liiketoimea ei tehdä – Edellytykset

Asiassa C?107/13,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgaria) on esittänyt 14.2.2013 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 4.3.2013, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

FIRIN OOD

vastaan

Direktor na Direktsia ”**Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika**” **– Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta sekä tuomarit J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari) ja A. Arabadjiev,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, asiamiehenään A. Manov,

– Bulgarian hallitus, asiamiehinään E. Petranova ja D. Drambozova,

– Viron hallitus, asiamiehinään N. Grünberg ja M. Linntam,

– Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan avvocato dello Stato A. De Stefano,

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja N. Nikolova,

kuultuaan julkisasiamiehen 19.12.2013 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 65 artiklan, 90 artiklan 1 kohdan, 168 artiklan a alakohdan, 185 artiklan 1 kohdan, 193 artiklan ja 205 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat FIRIN OOD (jäljempänä FIRIN) ja Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon Veliko Tarnovan yksikön valitusasioiden ja vero- ja sosiaaliturvakäytäntöjen osaston johtaja, jäljempänä Direktor) ja jossa on kyse oikeudesta vähentää veronhyvityksenä kyseisen yhtiön jauhotoimituksista maksamaan ennakkomaksuun liittynyt arvonlisävero.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella tekemistä vastikkeellisista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista.

4 Kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.”

5 Saman direktiivin 63 artiklan mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.

6 Mainitun direktiivin 65 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jos ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta maksetaan ennakkomaksu, verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan.”

7 Direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.”

8 Kyseisen direktiivin 167 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

9 Kyseisen direktiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

_ _”

10 Saman direktiivin 178 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) edellä 168 artiklan a alakohdassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta 220–236, 238, 239 ja 240 artiklan mukaisesti tehdyn laskun hallussapitoa;

– – ”

11 Direktiivin 2006/112 184 artiklassa säädetään, että alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu.

12 Kyseisen direktiivin 185 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Oikaiseminen tehdään etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, esimerkiksi jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu.

2. Poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, oikaisua ei suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista eikä asianmukaisesti toteen näytetystä tai todetusta tuhoutumisesta, hävikistä tai varkaudesta eikä 16 artiklassa tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneesta käyttöön ottamisesta.

Kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista sekä varkaudesta jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua.”

13 Mainitun direktiivin 186 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on vahvistettava direktiivin 184 ja 185 artiklan yksityiskohtaiset soveltamissäännöt.

14 Saman direktiivin 193 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta 194–199 ja 202 artiklassa tarkoitettuja tapauksia, joissa toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron.”

15 Direktiivin 2006/112 203 artiklan perusteella arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, joka mainitsee kyseisen veron laskussa.

16 Kyseisen direktiivin 205 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat määrätä 193–200, 202, 203 ja 204 artiklassa tarkoitetuissa tilanteissa muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen yhteisvastuulliseksi arvonlisäveron maksamisessa.”

Bulgarian oikeus

17 Arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (DV nro 63, 4.8.2006; jäljempänä ZDDS), 70 §:n 5 momentissa säädetään, ettei ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta ole, kun vero on laskutettu perusteettomasti.

18 ZDDS:n 177 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Rekisteröity henkilö, joka on verollisen luovutuksen vastaanottaja, vastaa toisen

rekisteröidyn henkilön maksettavasta mutta maksamatta jääneestä verosta, jos hän on käyttänyt maksettavaan mutta maksamatta jääneeseen ostoihin sisältyneeseen veroon välittömästi tai välillisesti liittyvää vähennysoikeutta.

(2) Edellä 1 momentissa säädetty vastuu tulee voimaan, jos rekisteröity henkilö tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää, ettei veroa maksettaisi, ja kun tarkastusviranomaiset näyttävät tämän toteen vero- ja sosiaalivakuutusmenettelystä annetun lain 117–120 §:ssä säädetyllä tavalla.

(3) Tämän pykälän 2 momenttia sovellettaessa katsotaan, että henkilön olisi pitänyt tietää kyseinen seikka, jos seuraavat kumulatiiviset edellytykset täyttyvät:

1. yksikään tavaran verollisen luovutuksen tai palvelun verollisen suorituksen aikaisemmista suorittajista ei ole tosiasiallisesti suorittanut 1 momentissa tarkoitettua maksettavaa veroa verokaudelta kyseisestä tavarasta tai palvelusta sen samassa, muutetussa tai muunnetussa muodossa;

2. verotettava liiketoimi on näennäinen, sillä kierretään lakia tai se suoritetaan markkinahinnasta huomattavasti poikkeavaan hintaan.

(4) Edellä 1 momenttiin perustuva vastuu ei ole sidoksissa sellaiseen täsmälliseen etuun, joka on saatu, kun maksettavaa veroa ei ole maksettu.

(5) Edellä 2 ja 3 momentissa mainituissa olosuhteissa myös se, joka on luovuttanut tavarat tai suorittanut palvelut maksamatta jääneen veron maksamiseen velvolliselle toimijalle, on vastuussa.

(6) Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa verovelvollisen, jolle luovutus, josta maksettavaa veroa ei ole maksettu, on välittömästi tehty, on katsottava olevan vastuussa, ja jos perintä epäonnistuu, kaikkien luovutusketjun myöhempien vaiheiden vastaanottajien voidaan katsoa olevan vastuussa.

(7) Edellä olevaa 6 momenttia sovelletaan mutatis mutandis myös luovutusketjun aikaisempien vaiheiden luovuttajiin.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

19 FIRIN, joka on Hlebozavod Kornin oikeusseuraaja, on Bulgarian oikeuden mukaan perustettu yhtiö, jonka toimialaan kuluu leivän ja konditoriatuotteiden valmistaminen ja kauppa. York Skay EOOD (jäljempänä York Skay) omistaa sen pääomasta 99 prosenttia ja loput omistaa Krasen Yorkishev.

20 FIRIN tilasi vuoden 2010 lopulla 10 000 tonnia vehnää Agra Plani EOOD ?nimiseltä yhtiöltä (jäljempänä Agra Plani), joka on kokonaan Yorkishevin omistuksessa. Agra Plani lähetti tästä etukäteen maksettavasta liiketoimesta 29.11.2010 3 600 000 Bulgarian levan (BGN) suuruisen laskun, jossa arvonlisäveron määräksi mainittiin 600 000 BGN.

21 Bulgarian veroviranomaiset kyseenalaistivat toimittamansa tarkastuksen perusteella tämän 600 000 BGN:n määräisen vähennyksen, jonka FIRIN oli tehnyt marras- ja joulukuulta 2010 antamissaan arvonlisäveroilmoituksissa.

22 Veroviranomaiset perustelivat tätä kyseenalaistamista sillä, ettei suoritusta ollut tehty ja että 29.11.2010 päivätty lasku oli osa tarkastuksessa paljastunutta petosketjua. Agra Planilla ei nimittäin kansallisen lain mukaan ollut oikeutta käydä viljakauppaa, koska kansallinen viljaviranomainen ei ollut rekisteröinyt sitä, eikä FIRIN voinut olla siitä tietämättä. Lisäksi FIRINin 30.11.2010 lähtien Agra Planille suorittamien maksujen kokonaismäärä, joka oli 4 170 000 BGN eli

määrä, joka ylitti laskun mukaan maksettavan määrän, oli tuona päivänä siirretty York Skayn pankkitilille. Myös York Skay oli tuona samana päivänä maksanut FIRINin pankkitilille 3 600 000 BGN:n suuruisen summan.

23 Luotettavien perustelujen puuttuessa veroviranomaiset eivät hyväksyneet selityksiä, jotka FIRIN oli antanut näiden maksujen luonteesta ja joiden mukaan ensimmäisessä oli kysymys Agra Planin lainasta York Skaylle ja toisessa ylimääräisestä pääomasijoituksesta FIRINiin.

24 Kyseisen tarkastuksen seurauksena tehtiin 26.9.2011 veronoikaisupäätös. FIRIN teki kyseistä päätöstä koskevan oikaisuvaatimuksen Direktorille. Viimeksi mainittu vahvisti päätöksen 16.1.2012.

25 FIRIN nosti tämän jälkeen kanteen Direktorin vahvistavasta päätöksestä ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa ja väitti, että se täytti kaikki 600 000 BGN:n suuruisen määrän vähentämiselle asetetut edellytykset ja että kyseisen vähennyksen epäämisen perusteluissa vedottiin sellaisiin seikkoihin, kuten liiketoimen näennäisyyteen, joita ei voida soveltaa vähennysoikeutta evättäessä vaan saatettaessa voimaan sen vastuu sen arvonlisäveron osalta, jota sen oma tavarantoimittaja ei ollut maksanut.

26 Kansallinen tuomioistuin pohtii tässä yhteydessä, voidaanko arvonlisäveron vähennysoikeus myöntää tilanteessa, jossa suunniteltua suoritusta ei erilaisista syistä ole voitu tehdä, ja onko sitä myöhemmin edelleen mahdollista oikaista. Samoin se pohtii, soveltuuko kansallinen järjestelmä, joka liittyy yhteisvastuuseen arvonlisäveron alalla, yhteen unionin oikeuden kanssa.

27 Tässä tilanteessa Administrativen sad Veliko Tarnovo on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaisissa tapauksissa, joissa tulevasta ja selvästi määritellystä verollisesta tavaroiden luovutuksesta suoritettuun ennakkomaksuun liittynyt arvonlisäverovähennys tehtiin heti ja tosiasiallisesti, direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdan säännöksiä, luettuina yhdessä 65 artiklan, 90 artiklan 1 kohdan ja 185 artiklan 1 kohdan kanssa, tulkittava yhdessä siten, että koska toimitusehtojen mukainen pääsuoritus on jäänyt objektiivisista ja/tai subjektiivisista syistä puuttumaan, oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen vähennyksen tekohetkellä on evättävä?

2) Seuraako tästä säännösten yhteisestä tulkinnasta ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteesta, että tässä tilanteessa sillä, onko tavaroiden luovuttajalla objektiivisesti mahdollisuutta oikaista laskuun merkittyä arvonlisäveroa ja/tai laskussa olevaa veron perustetta kansallisessa laissa säädetyllä tavalla, on (tai ei ole) merkitystä, ja miten tällainen oikaisu vaikuttaisi alun perin tehdyn vähennyksen epäämiseen?

3) Onko direktiivin 2006/112 205 artiklaa, luettuna yhdessä 168 artiklan a alakohdan ja 193 artiklan kanssa, tulkittava myös johdanto-osan 44 perustelukappaleen valossa siten, että jäsenvaltiot saavat evätä luovutuksen vastaanottajalta verovähennyksen sellaisin perustein, jotka ne ovat itse asettaneet kansallisessa laissa ja joiden mukaan verovelka määrätään muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen maksettavaksi, jos tässä tapauksessa verotuksellinen lopputulos poikkeaisi lopputuloksesta, johon olisi tultu, jos jäsenvaltion määrittämiä sääntöjä olisi tarkoin noudatettu?

4) Mikäli kolmanteen kysymykseen vastataan myöntävästi, ovatko pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset kansalliset oikeussäännöt sallittuja direktiivin 2006/112 205 artiklan soveltamisen yhteydessä ja sopivatko ne yhteen tehokkuus- ja suhteellisuusperiaatteiden kanssa, jos ne johtavat yhteisvastuuseen arvonlisäveron maksamisesta sellaisten olettamien perusteella, joiden

edellytykset eivät ole välittömästi todettavissa olevia objektiivisia tosiseikkoja vaan siviilioikeudessa kehitettyjä vaatimuksia ja joista päätetään riitatilanteessa lopullisesti jonkin muun oikeussuojatien välityksellä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Tutkittavaksi ottaminen

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa kysymyksillään saada unionin tuomioistuimelta tulkinnan direktiivin 2006/112 säännöksistä, jotka koskevat arvonlisäverojärjestelmän kahta toisistaan eroavaa osa-aluetta eli yhtäältä osa-aluetta, jolla säännellään ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta, ja toisaalta osa-aluetta, jolla säännellään verovelvollisen yhteisvastuuta kolmannen henkilön maksettavasta arvonlisäverosta, sellaisena kuin siitä säädetään kyseisen direktiivin 205 artiklassa.

29 On muistettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 267 artiklalla luotu menettely on unionin tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten välisen yhteistyön väline, jonka avulla unionin tuomioistuin esittää kansallisille tuomioistuimille ne unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, joita nämä tarvitsevat ratkaistakseen käsiteltävikseen saatetut asiat (ks. mm. asia C-279/12, Fish Legal ja Shirley, tuomio 19.12.2013, 29 kohta).

30 Tämän yhteistyön puitteissa olettamana on, että unionin oikeuteen liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta. Unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän ennakkoratkaisupyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, ettei pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (ks. mm. em. asia Fish Legal ja Shirley, tuomion 30 kohta).

31 Vaikka onkin kiistatonta, että pääasiassa on kyse siitä, että FIRINin oikeus arvonlisäveron vähentämiseen on kyseenalaistettu, ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee kuitenkin, etteivät Bulgarian veroviranomaiset ole katsoneen FIRINin olevan yhteisvastuussa Agra Planin maksettavaksi kuuluvan arvonlisäveron maksamisesta.

32 Näin ollen siltä osin kuin ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kolmas ja neljäs kysymys koskevat tällaisen yhteisvastuun ulottuvuutta ja liittyvät direktiivin 2006/112 205 artiklan säännösten tulkintaan, niillä ei selvästikään ole yhteyttä pääasian kohteeseen, ja ne on näin ollen jätettävä tutkimatta.

Pääasia

33 Arvonlisäveron vähennysoikeusjärjestelmää koskevilla kysymyksillään, jotka on syytä tutkia yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy pääasiallisesti, onko direktiivin 2006/112 65 artiklaa, 90 artiklan 1 kohtaa, 168 artiklan a alakohtaa, 185 artiklan 1 kohtaa ja 193 artiklaa tulkittava siten, että sellaisen laskun saajan tekemä arvonlisäverovähennys, joka on laadittu tavaroiden luovutuksesta suoritettavan ennakkomaksun maksamista varten, on oikaistava, kun kyseistä luovutusta ei pääasian kaltaisissa olosuhteissa loppujen lopuksi ole tehty, vaikka luovuttaja pysyisi velvollisena maksamaan tämän veron eikä olisi palauttanut ennakkomaksua.

34 On syytä muistuttaa, että direktiivin 2006/112 167 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy, ja että saman direktiivin 63 artiklan mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu

suoritetaan.

35 Direktiivin 2006/112 65 artikla, jonka mukaan siinä tilanteessa, että ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta maksetaan ennakkomaksu, verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan, on poikkeus 63 artiklassa ilmaistusta pääsäännöstä, ja sitä on sellaisena tulkittava suppeasti (asia C-419/02, BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, tuomio 21.2.2006, Kok., s. I?1685, 45 kohta).

36 Jotta verosaatava voisi syntyä tällaisessa tilanteessa, edellytetään, että kaikki verotettavan tapahtuman eli tulevan tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen kannalta merkitykselliset seikat ovat jo tiedossa ja erityisesti että tavarat tai palvelut ovat ennakkomaksun suorittamishetkellä täsmällisesti eriteltyjä (vastaavasti em. asia BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, tuomion 48 kohta).

37 Jotta voitaisiin katsoa, että FIRIN:illä oli oikeus kyseisen ennakkomaksun perusteella tekemäänsä vähennykseen, on tarpeen tarkistaa, onko asia näin pääasiassa.

38 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee tässä suhteessa, että kun FIRIN maksoi pääasiassa kyseessä olevan ennakkomaksun, tulevan luovutuksen kohteena olevat tavarat oli selvästi määritelty.

39 Näin ollen – kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 24 kohdassa toteaa – direktiivin 2006/112 65 artiklaa ei voida soveltaa, jos ilmenee, että verotettavan tapahtuman toteutuminen oli ennakkomaksun ajankohtana epävarmaa. Näin on muun muassa silloin, kun kyse on petollisesta menettelystä.

40 On näet syytä muistuttaa, että mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on direktiivissä 2006/112 tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan. Unionin tuomioistuin on tässä suhteessa katsonut, etteivät oikeussubjektit saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin. Kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten tehtävänä on näin ollen evätä vähennysoikeus, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että vähennysoikeuteen vedotaan vilpillisesti tai että sitä käytetään väärin (vastaavasti asia C-285/11, Bonik, tuomio 6.12.2012, 35–37 kohta).

41 Näin on silloin, kun veropetokseen syyllistyy verovelvollinen itse. Tällaisessa tilanteessa objektiiviset arviointiperusteet, joihin käsitteet ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamat tavaroiden luovutukset tai palvelujen suoritukset” ja ”liiketoiminta” perustuvat, eivät täyty (em. asia Bonik, tuomion 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Direktiivissä 2006/112 säädetyn vähennysoikeusjärjestelmän kanssa ristiriidassa on sitä vastoin se, että vähennysoikeuden epäämisellä rangaistaan verovelvollista, joka ei tiennyt eikä voinut tietää, että kyseessä oleva liiketoimi oli osa petosta, johon luovuttaja oli syyllistynyt, tai että kyseisen verovelvollisen toteuttamaa liiketointa edeltävässä tai sen jälkeisessä luovutusketjuun kuuluvassa muussa liiketoimessa oli syyllistytty arvonlisäveropetokseen (em. asia Bonik, tuomion 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Näin on siksi, että tällaisen seuraamusjärjestelmän käyttöön ottamisella mentäisiin pidemmälle kuin veronsaajan oikeuksien säilyttämisen kannalta on välttämätöntä (ks. vastaavasti em. asia Bonik, tuomion 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Koska vähennysoikeuden epääminen on poikkeus sen perusperiaatteen soveltamisesta, jonka tämä oikeus muodostaa, toimivaltaisten veroviranomaisen on siis kyettävä esittämään oikeudellisesti riittävä näyttö objektiivisista seikoista, joiden perusteella voidaan päätellä, että

verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, oli osa petosta, johon luovuttaja tai muu luovutusketjun aikaisemman tai myöhemmän vaiheen toimija oli syyllistynyt (em. asia Bonik, tuomion 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Unionin tuomioistuin ei SEUT 267 artiklan perusteella vireille pannussa menettelyssä kuitenkaan ole toimivaltainen sen enempää tarkistamaan kuin arvioimaankaan pääasiaan liittyviä tosiseikkoja. Niinpä kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on kansallisen oikeuden todistussääntöjen mukaisesti arvioida kokonaisvaltaisesti pääasian kaikkia osatekijöitä ja olosuhteita (ks. mm. em. asia Bonik).

46 Tästä seuraa, että yksinomaan kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa, ovatko kyseiset veroviranomaiset näyttäneet toteen vetoamansa objektiiviset seikat, joihin ne vetoavat sen toteamiseksi, että FIRIN tiesi tai ei voinut olla tietämättä, että sen luovuttajalle maksaman ennakkomaksun kohteena ei todellisuudessa ollut viimeksi mainitun antamassa laskussa mainittu tavaroiden luovutus.

47 Jotta kansalliselle tuomioistuimelle voitaisiin antaa hyödyllinen vastaus, tästä huolimatta on tärkeää tutkia kysymykset, jotka koskevat FIRINin vähentämän arvonlisäveron oikaisun edellytyksiä, sen varalta, että kansallinen tuomioistuin sille kuuluvan arvioinnin suoritettuaan katsoisi, että kaikki tulevan luovutuksen kannalta merkitykselliset seikat olivat jo olleet kyseisen yhtiön tiedossa ennakkomaksun ajankohtana ja ettei luovutus siis näyttänyt epävarmalta.

48 Tässä suhteessa on syytä muistuttaa, että direktiivin 2006/112 184–186 artiklassa säädetään ne edellytykset, joiden täyttyessä veroviranomaiset voivat vaatia verovelvollista tekemään oikaisun (ks. vastaavasti asia C-234/11, TETS Haskovo, tuomio 18.10.2012, 26 kohta).

49 Siitä vaikutuksesta, joka vähennyksen jälkeisillä tapahtumilla saattaa olla verovelvollisen tekemään vähennykseen, oikeuskäytännössä on todettu, että tavaran tai palvelun tosiasiallisen tai suunnitellun käytön perusteella määritetään sen alun perin tehtävän vähennyksen, johon verovelvollinen on oikeutettu, ja direktiivin 184–186 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti mahdollisesti tehtävien myöhempien oikaisujen laajuus (em. asia TETS Haskovo, tuomion 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

50 Kyseisissä artikloissa säädetty oikaisujärjestelmä on nimittäin direktiivillä 2006/112 perustetun vähennysjärjestelmän erottamaton osa. Sillä pyritään lisäämään vähennysten tarkkuutta arvonlisäveron neutraalisuuden takaamiseksi siten, että aikaisemmassa vaiheessa toteutetut liiketoimet oikeuttavat edelleen vähennykseen vain siltä osin kuin niitä käytetään verollisten suoritteiden toteuttamiseen. Kyseisen järjestelmän tavoitteena on siten luoda läheinen ja välitön suhde ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden sekä kyseessä olevien tavaroiden ja palvelujen verollisiin liiketoimiin tapahtuvan käytön välille (em. asia TETS Haskovo, tuomion 30 ja 31 kohta).

51 Ostoihin sisältyvän veron nojalla tehtävän arvonlisäverovähennyksen mahdollisen oikaisuvelvollisuuden syntymisen osalta direktiivin 2006/112 185 artiklan 1 kohdassa säädetään periaatteesta, jonka mukaan oikaisu on tehtävä etenkin, jos kyseisen vähennyksen määrän määräytymistekijöissä on tapahtunut muutoksia veroilmoituksen antamisen jälkeen (em. asia TETS Haskovo, tuomion 32 kohta).

52 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa kansallisen tuomioistuimen esittämän mukaan niitä tavaroita, joista FIRIN maksoi ennakkomaksun, ei luovuteta, on katsottava, että – kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 35 kohdassa toteaa – kyseisen vähennyksen määrän määräytymistekijöissä on tapahtunut muutoksia veroilmoituksen antamisen jälkeen. Tällaisessa tilanteessa veroviranomaiset voivat näin ollen vaatia verovelvollisen vähentämän

arvonlisäveron oikaisemista.

53 Tätä päätelmää ei voida kyseenalaistaa sillä, että luovuttajan maksettavaa arvonlisäveroa ei oikaista.

54 Tältä osin on nimittäin muistutettava, että direktiivistä 2006/112 ilmenee verollisen liiketoimen puuttumisen vuoksi perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron osalta, ettei molempia liiketoimen osapuolina olevia toimijoita välttämättä kohdella samalla tavalla. Yhtäältä laskun antaja on direktiivin 2006/112 203 artiklan mukaan velvollinen maksamaan kyseisessä laskussa mainitun arvonlisäveron, vaikka verollista liiketoimea ei olisi suoritettu. Toisaalta laskun saajan vähennysoikeuden käyttö rajoittuu kyseisen direktiivin 63 ja 167 artiklan mukaan pelkästään arvonlisäverolliseen liiketoimeen liittyvään arvonlisäveroon (asia C-643/11, LVK – 56, tuomio 31.1.2013, 46 ja 47 kohta).

55 Tällaisessa tilanteessa verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattaminen varmistetaan sillä, että jäsenvaltiot säätävät mahdollisuudesta oikaista kaikki perusteettomasti laskutetut verot, kun laskun antaja osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä tai kun tämä on oikea-aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran (em. asia LVK – 56, tuomion 48 kohta).

56 Lisäksi – kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 43 kohdassa toteaa – niin kauan kuin luovuttaja ei pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa palauta ennakkomaksua, sen veron perustetta, joka viimeksi mainitun on maksettava ennakkomaksun vastaanottamisen perusteella, ei voida pienentää direktiivin 2006/112 65, 90 ja 193 artiklan nojalla (ks. vastaavasti veron perusteen oikaisemisesta hinnanalennusten vuoksi asia C-86/99, Freemans, tuomio 29.5.2001, Kok., s. I?4167, 35 kohta).

57 Näin ollen se seikka, että juuri kyseisen luovuttajan maksettavaa arvonlisäveroa ei oikaistaisi, ei vaikuta veroviranomaisten oikeuteen saada palautetuksi arvonlisävero, jonka kyseinen verovelvollinen on vähentänyt siitä syystä, että se on maksanut tavaroiden luovutusta, jota ei loppujen lopuksi tehty, vastaavan ennakkomaksun, eikä tämä vaikuta verovelvollisen oikeuteen asian kannalta merkityksellisten kansallisten oikeusturvateiden avulla vaatia, että luovuttaja palauttaa ennakkomaksun tällaisista tavaroiden luovutuksista.

58 Edellä lausuttu huomioiden esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että direktiivin 2006/112 65 artiklaa, 90 artiklan 1 kohtaa, 168 artiklan a alakohtaa, 185 artiklan 1 kohtaa ja 193 artiklaa on tulkittava siten, että niissä vaaditaan, että sellaisen laskun saajan tekemää arvonlisäverovähennystä, joka on laadittu tavaroiden luovutuksesta suoritettavan ennakkomaksun maksamista varten, on oikaistava, kun kyseistä luovutusta ei pääasian kaltaisissa olosuhteissa loppujen lopuksi ole tehty, vaikka luovuttaja pysyisi velvollisena maksamaan tämän veron eikä olisi palauttanut ennakkomaksua.

Oikeudenkäyntikulut

59 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 65 artiklaa, 90 artiklan 1 kohtaa, 168 artiklan a alakohtaa, 185 artiklan 1 kohtaa ja 193 artiklaa on tulkittava siten, että niissä vaaditaan, että sellaisen laskun saajan tekemää arvonlisäverovähennystä, joka on laadittu tavaroiden luovutuksesta suoritettavan

ennakkomaksun maksamista varten, on oikaistava, kun kyseistä luovutusta ei pääasian kaltaisissa olosuhteissa loppujen lopuksi ole tehty, vaikka luovuttaja pysyisi velvollisena maksamaan tämän veron eikä olisi palauttanut ennakkomaksua.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.