

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

21 päivänä marraskuuta 2018 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 167, 168, 178 ja 273 artikla – Vähennysoikeuden laajuus – Laskujen puuttuminen – Tuomioistuimen hankkiman asiantuntijalausunnon käyttäminen – Vähennysoikeutta koskeva todistustaakka – Verotuksen neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate

Asiassa C-664/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Curtea de Apel Alba Iulia (Alba Iulian ylioikeus, Romania) on esittänyt 10.11.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 21.12.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Lucrețiu Hadrian Vădan

vastaa

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor ja

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: seitsemännen jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz, joka hoitaa neljännen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (esittelevä tuomari) ja C. Vajda,

julkisasiamies: E. Tanchev,

kirjaaja: hallintovirkamies I. Illéssy,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 31.1.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Lucrețiu Hadrian Vădan, edustajinaan M. Bejenaru-Drăgoș, C. D. Căbleșan, C. A. Păun, T. V. Căpușan, D. Feldrihan ja D. F. Pascu, avocați,

– Romanian hallitus, asiamiehinään C.-R. Cășăr, O.-C. Ichim, E. Gane ja C. M. Florescu,

– Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal, G.-D. Balan ja L. Lozano Palacios,

kuultuaan julkisasiamiehen 30.5.2018 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) ja erityisesti sen 167, 168, 178 ja 273 artiklan sekä arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat yhtäältä *Lucre?iu Hadrian V?dan* ja toisaalta *Agencia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? de Solu?ionare a Contesta?iilor* (verohallituksen oikaisuvaatimusten käsittelystä vastaava pääosasto, Romania) ja *Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bra?ov* (Bra?ovin alueellisen veroviranomaisen Alban verovirasto, Romania) ja joka koskee V?danin arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämistä tilanteessa, jossa hän ei kykene esittämään laskuja hänen liiketoimiaan varten toteutetuista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin X osastoon, jonka otsikko on ”Vähennykset”, kuuluvaan 1 lukuun, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, sisältyvät direktiivin 167–172 artikla. Kyseisessä 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”

4 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;

– –”

5 Saman X osaston 4 luku, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt”, koostuu arvonlisäverodirektiivin 178–183 artiklasta. Kyseisessä 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;

– –”

6 Kyseisen direktiivin 179 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää 178 artiklan säännösten mukaisesti saman kauden aikana.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia 12 artiklassa tarkoitettuja satunnaisia liiketoimia suorittavia verovelvollisia käyttämään vähennysoikeuttaan vasta luovutusajankohtana.”

7 Kyseisen direktiivin XI osastoon, jonka otsikko on ”Velvollisuudet, jotka koskevat verovelvollisia ja tiettyjä henkilöitä, jotka eivät ole verovelvollisia”, sisältyy 2 luku, jonka otsikko on ”Rekisteröinti” ja joka koostuu direktiivin 213–216 artiklasta. Tämän 213 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on ilmoitettava verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta.

— —”

8 Arvonlisäverodirektiivin XI osaston 3 luku, joka koskee laskutusta, koostuu 217–240 artiklasta. Direktiivin 220 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on varmistettava, että verovelvollinen itse, hankkija tai kolmas taho verovelvollisen nimissä ja puolesta laatii laskun seuraavissa tapauksissa:

1) verovelvollisen toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, tekemistä tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista;

— —”

9 Kyseisen direktiivin 226 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta tämän direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan seuraavat tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia 220 ja 221 artiklan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa:

1) laskun laatimispäivä;

2) yhteen tai useampaan sarjaan perustuva juokseva numero, jolla lasku voidaan yksilöidä;

3) edellä 214 artiklassa tarkoitettu arvonlisäverotunniste, jolla verovelvollinen on luovuttanut tavarat tai suorittanut palvelut;

4) edellä 214 artiklassa tarkoitettu hankkijan arvonlisäverotunniste, jolla tämä on ottanut vastaan tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen, josta tämä on veronmaksuvelvollinen, taikka 138 artiklassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksen;

5) verovelvollisen ja hankkijan täydellinen nimi ja osoite;

6) luovutettujen tavaroiden määrä ja laatu tai suoritettujen palveluiden laajuus ja laatu;

7) päivä, jolloin tavarat on luovutettu tai palvelut suoritettu taikka 220 artiklan 4 ja 5 alakohdassa tarkoitettu ennakkomaksu on maksettu, jos kyseinen päivä voidaan määrittää ja se on muu kuin laskun laatimispäivä;

8) kunkin verokannan tai vapautuksen osalta arvonlisäveron peruste, yksikköhinta ilman veroa sekä mahdolliset hyvitykset tai alennukset, jos ne eivät sisälly yksikköhintaan;

9) sovellettava arvonlisäverokanta;

10) maksettava arvonlisäveron määrä, paitsi jos sovelletaan erityisjärjestelmää, jossa tämän direktiivin mukaisesti tällaista seikkaa ei mainita;

— —”

10 Kyseisen direktiivin XI osaston 4 lukuun, jonka otsikko on ”Kirjanpito”, sisältyy direktiivin 241–249 artikla. Direktiivin 242 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on pidettävä riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi.”

11 Arvonlisäverodirektiivin 244 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on huolehdittava siitä, että tämän itse toimittamien taikka hankkijan tai kolmannen tahon verovelvollisen nimissä ja puolesta toimittamien laskujen jäljennökset samoin kuin kaikki verovelvollisen vastaanottamat laskut tallennetaan.”

12 Kyseisen direktiivin 250 artiklan, joka kuuluu saman XI osaston ilmoituksia koskevaan 5 lukuun, 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on annettava arvonlisäveroilmoitus, jossa on kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän ja suoritettavien vähennysten määrän toteamiseksi, mukaan lukien tätä veroa ja näitä vähennyksiä koskevien liiketoimien sekä vapautettujen liiketoimien kokonaisarvo, jos se on tarpeen veron määräytymisperusteen toteamiseksi.”

13 Kyseisen direktiivin XI osaston 7 lukuun kuuluvassa 273 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.”

Romanian oikeus

14 Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal; Monitorul Oficial al României, osa I, nro 927, 23.12.2003; jäljempänä verokoodeksi) 127 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa 2 momentin soveltamisalaan kuuluvaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

(2) Tämän osaston mukaisesti liiketoimintaan kuuluu kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

— —”

15 Kyseisen koodeksin 145 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

(2) Verovelvollisella on oikeus vähentää kyseisessä artiklassa tarkoitettu vero, joka liittyy ostoihin, jos niitä käytetään seuraavien liiketoimien tarkoituksiin:

a) verolliset liiketoimet

— —”

16 Kyseisen koodeksin 146 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) tavaroista, jotka on luovutettu tai luovutetaan, tai palveluista, jotka on suoritettu tai suoritetaan, maksettavan tai maksetun veron osalta on oltava hallussa 155 §:n säännösten mukaisesti annettu lasku

— —”

17 Lain nro 571/2003 täytäntöönpanosäännösten hyväksymisestä tehdyn hallituksen päätöksen nro 44/2004 (Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003; Monitorul Oficial al României, osa I, nro 112, 6.2.2004) 46 kohdan VI osassa säädettiin 1.1.2007 seuraavaa:

”(1) Verovähennyksen hyväksyttävyyttä voidaan osoittaa vain esittämällä verokoodeksin 146 §:n 1 momentissa säädettyjen asiakirjojen alkuperäiskappaleet tai esittämällä muita asiakirjoja, jotka sisältävät vähintään verokoodeksin 155 §:n 5 momentissa mainitut tiedot, poikkeuksena 78 momentissa tarkoitettujen yksinkertaistettujen laskujen. Mikäli tositteenä olevan asiakirjan alkuperäiskappale on kadonnut, varastettu tai tuhoutunut, vastaanottajan on pyydettävä tavaran luovuttajalta tai palvelun suorittajalta laskun kaksoiskappale, johon on merkittävä, että se korvaa alkuperäisen laskun.

— —”

Tosiseikat ja ennakkoratkaisupyyntö

18 Lucre?iu Hadrian V?dan, joka on Romanian kansalainen, rakennutti 16 omakoti- ja kerrostalosta koostuvan ja 90 asuntoa sisältävän asuinkiinteistökokonaisuuden, jonka rakennustyöt tehtiin 6.6.2006–8.9.2008. V?dan omisti mainittuna ajankohtana lisäksi useita tontteja, joille oli myönnetty hallinnollinen hyväksyntä omakotitalojen rakentamiselle.

19 V?dan teki vuonna 2006 kaikkiaan 29 kiinteistökauppaa ja vuosina 2007–2009 kaikkiaan 70 kiinteistökauppaa. Vuosina 2008 ja 2009 V?dan lisäksi myi rakennusmaata. Näiden liiketoimien kokonaisarvo oli 19 234 596 Romanian leuta (RON) (noin 4 104 163 euroa).

20 Koska pääasian valittajan liikevaihto ylitti kesäkuusta 2006 lähtien verovapautuksen enimmäisrajan, veroviranomainen katsoi, että valittajasta oli tullut arvonlisäverovelvollinen ja hänen tuli näin ollen rekisteröityä velvolliseksi 1.8.2006 alkaen.

21 Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisen ja tätä veroa koskevan ilmoituksen veroviranomaisille tekemättä jättämisen vuoksi Direc?ia General? a Finan?elor Publice Alba (Alban verovirasto, Romania) määräsi verotuspäätöksellä nro 59/28.01.2011 V?danin

maksettavaksi ajanjaksolta 1.8.2006–31.12.2009 arvonlisäveroa 3 071 069 leun (noin 655 286 euroa) määrän ja 2 476 864 leun (noin 528 498 euroa) määrän korkoa sekä 460 660 leuta (noin 98 292 euroa) viivästysseuraamuksia. Perittävä kokonaismäärä on yhteensä 6 008 593 leuta (noin 1 282 077 euroa).

22 V?dan teki maksettavaksi määrätystä määrästä oikaisuvaatimuksen hallintoviranomaisille, jotka hyväksyivät valittajan vaatimukset osittain 19.8.2011 tekemällään päätöksellä, jolla maksettavaksi kokonaismääräksi vahvistettiin 5 735 741 leuta (1 223 858 euroa), joista arvonlisäveron osuus oli 2 909 546 leuta (620 821 euroa), viivästyskorkoa 2 389 763 leuta (509 913 euroa) ja viivästysseuraamuksia 436 432 leuta (93 123 euroa).

23 V?dan haki muutosta Curtea de Apel Alba Iulia (Alba Iulia ylioikeus, Romania) ja vaati kyseisen verotuspäätöksen ja 19.8.2011 tehdyn päätöksen kumoamista.

24 V?dan väitti tältä osin, ettei hänellä ollut velvollisuutta rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi eikä pitää rekisteriä, koska hän oli maksanut tämän veron tekemiensä ostojen yhteydessä eikä ollut perinyt arvonlisäveroa ostajiltaan.

25 Curtea de Apel Alba Iulia hylkäsi tuomiolla nro 42/2013 kaikki valittajan vaatimukset.

26 Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Romanian ylin tuomioistuin) katsoi 3.12.2014 antamassaan tuomiossa, että Curtea de Apel Alba Iulia oli tehnyt virheen kieltäytyessään soveltamasta verovelvollisen arvonlisäveron vähennysoikeutta, ja hyväksyi valituksen 3.12.2014 antamallaan tuomiolla sekä palautti asian viimeksi mainittuun tuomioistuimeen uudelleenkäsiteltävä varten.

27 Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie katsoi, että ylioikeus oli tehnyt virheen, kun se oli todennut ensin, että V?danilla oli vähennysoikeus sen vuoksi, että hänet oli viran puolesta rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi, ja tämän jälkeen katsoi, ettei valittaja voinut vedota tiettyihin asiakirjoihin – eli tässä tapauksessa kahdessa asiantuntijalausunnossa esitettyihin päätelmiin – sillä perusteella, ettei hän ollut esittänyt myytyihin kiinteistöihin liittyvien tavaroiden ja palvelujen ostoa koskevien asiakirjojen alkuperäiskappaleita, vaikka hän oli kyseiseen tuomioistuimeen tekemässään valituksessa ilmoittanut, ettei kyennyt esittämään alkuperäisiä asiakirjoja.

28 Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie arvosteli ylioikeutta myös siitä, ettei tämä ollut arvioinut sitä, voiko arvonlisäveron vähennysoikeuden määrän määrittää muiden asiakirjojen perusteella kuin alkuperäisellä laskulla, ”jotta noudatettaisiin periaatetta, jonka mukaan ratkaisevaa on liiketoimen todellinen taloudellinen sisältö, ja vältettäisiin liialliset muodollisuudet”. Kyseinen tuomioistuin korosti tältä osin, että myös kyseisten rakennusten rakentajan tai rakentajien suorittamia palveluita ja toteuttamia töitä koskevat asiakirjat ovat merkityksellisiä.

29 Curtea de Apel Alba Iulia toteaa, että muutoksenhaussa annetun tuomion jälkeen V?dan toimitti tuomioistuimelle 15.2.2008 päivätyn kirjeen, joka oli lähetetty Camera Notarilor Publici Bucure?tille (Bukarestin notaarikamari, Romania) ja jossa verohallitus oli tulkinnut verokoodeksin säännöksiä siten, että niitä sovelletaan luonnolliseen henkilöön, joka ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi ja joka on 1.1.2008 alkaen tehnyt uusien rakennusten, niiden osien ja rakennusmaiden luovutuksia. Tältä osin V?dan väittää, että vuoden 2006 ja 2008 välisenä aikana yksikään luonnollinen henkilö ei ollut voinut rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi eikä laskujen antaminen myöskään ollut pakollista vaan laskujen puuttumisen korvasi kassakuittien esittäminen, joita tällä hetkellä ei enää voi lukea niissä käytetyn heikkolaatuisen musteen vuoksi.

30 Curtea de Apel Alba Iulia toteaa ennakkoratkaisupyyntönsä, että sen käsiteltävänä oleva kysymys koskee sitä, onko rakennuttajalla, joka ei ole toteuttanut ennalta toimenpiteitä

toimivaltaisessa veroviranomaisessa ja joka ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, vaikka hän olisi ollut siihen velvollinen, ja joka ei myöskään ole pitänyt kirjanpitoa, oikeus vähentää myytyjen kiinteistöjen rakentamiseen sijoitettuja varoja vastaava arvonlisävero tilanteessa, jossa hän ei kykene esittämään laskuja ja muut toimitetut asiakirjat eivät ole luettavissa eikä niiden perusteella näin ollen voida määrittää vähennysoikeuden olemassaoloa ja laajuutta.

31 Kyseinen tuomioistuin viittaa 9.7.2015 annettuun unionin tuomioistuimen tuomioon *Salomie ja Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454) ja pohtii, voiko arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen soveltaminen johtaa vähennysoikeuden käyttämisen sallimiseen silloin, kun on kyse pääasian olosuhteiden kaltaisista olosuhteista, joissa erityisesti laskujen antaminen luonnollisille henkilöille ei ollut kyseisenä ajankohtana pakollista ja verovelvollisen on mahdotonta toimittaa laskuja, ja onko suhteellisuusperiaate esteenä toimenpiteelle, joka johtaa arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittamiseen tällaisessa asiayhteydessä.

32 Jos näitä periaatteita on tulkittava siten, että ne sallivat sen, että verovelvollisella on oikeus arvonlisäverovähennykseen, vaikkei tämä verovelvollinen kykene esittämään laskuja tätä varten, *Curtea de Apel Alba Iulia* pohtii, onko tällainen oikeus mahdollista myöntää epäsuoraa arviointimenetelmää käyttämällä eli nyt käsiteltävässä tapauksessa kyseisen tuomioistuimen määräämällä asiantuntijalausunnolla ja siten antamalla asiantuntijan tehtäväksi arvioida vähennettävän arvonlisäveron määrä kyseisen verovelvollisen myymien rakennusten rakentamiseksi tarpeellisten teetettyjen töiden tai sen käyttämän työvoiman määrän perusteella.

33 *Curtea de Apel Alba Iulia* päätti nämä seikat huomioon ottaen lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko [arvonlisäverodirektiiviä] yleisesti ja sen 167, 168, 178, 179 ja 273 artiklaa erityisesti sekä suhteellisuusperiaatetta ja neutraalisuusperiaatetta tulkita siten, että niissä annetaan verovelvolliselle, joka täyttää arvonlisäveron vähentämisen aineelliset edellytykset, mahdollisuus käyttää vähennysoikeuttaan siinä tapauksessa, että hän ei kykene pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevassa erityisessä asiayhteydessä esittämään näyttöä tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta vaihdannan aikaisemmassa vaiheessa maksetuista rahamääristä esittämällä laskut?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, voidaanko [arvonlisäverodirektiiviä] sekä suhteellisuusperiaatetta ja neutraalisuusperiaatetta tulkita siten, että epäsuora arviointi (tuomioistuimen hankkima asiantuntijalausunto), jonka riippumaton asiantuntija on tehnyt epäsuorasti lausunnosta ilmenevän töiden määrän tai rakennuksella työskentelevän työvoiman määrän perusteella, voi olla hyväksyttävä ja asianmukainen toimenpide vähennysoikeuden laajuuden määrittämiseen siinä tapauksessa, että tavaroiden luovutukset (rakennusmateriaalit) ja palvelujen suoritukset (kiinteistöjen rakentamiseen tarvittava työvoima) ovat peräisin arvonlisäverovelvollisilta?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

34 On muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin tuomioistuimen toimivaltaan kuuluu unionin oikeuden tulkitseminen ainoastaan siltä osin kuin kyse on tämän soveltamisesta uudessa jäsenvaltiossa sen Euroopan unioniin liittymisen jälkeen (määräys 11.5.2017, *Exmitiani*, C-286/16, ei julkaistu, EU:C:2017:368, 12 kohta).

35 Unionin tuomioistuin on siten pääasiassa toimivaltainen vastaamaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin ainoastaan siltä osin kuin ne koskevat sellaisia arvonlisäveron alaisia liiketoimia, jotka on toteutettu 1.1.2007 lukien, jolloin Romania liittyi Euroopan unioniin.

36 Kahdella kysymyksellään, joita on syytä tarkastella yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo lähinnä, onko arvonlisäverodirektiiviä ja erityisesti sen 167 ja 168 artiklaa, 178 artiklan a alakohtaa ja 179 artiklaa sekä arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa verovelvollisella, joka ei kykene esittämään näyttöä vaihdannan aikaisemmassa vaiheessa maksamansa arvonlisäveron määrästä laskuja tai muita asiakirjoja esittämällä, on oikeus arvonlisäveron vähennykseen pelkästään kansallisen tuomioistuimen määräämästä asiantuntijalausunnosta ilmenevän arvion perusteella.

37 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäveron vähennysoikeus on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate, jota ei lähtökohtaisesti voida rajoittaa, ja sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi verovelvollisen vaihdannan aikaisemmassa vaiheessa tekemien liiketoimien yhteydessä (tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Tällä järjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on arvonlisäverollista (tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Vähennysoikeuden syntymiseksi vaadittavat aineelliset edellytykset luetellaan kyseisen direktiivin 168 artiklan a alakohdassa. Kyseisen oikeuden käyttäminen edellyttää siis yhtäältä, että asianomainen on kyseisessä direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen, ja toisaalta, että verovelvollinen käyttää tavaroita tai palveluja, joihin vedotaan perusteena mainitulle vähennysoikeudelle, vaihdannan myöhemmässä vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa ja että kyseiset tavarat tai palvelut on vaihdannan aikaisemmassa vaiheessa luovuttanut tai suorittanut toinen verovelvollinen (tuomio 15.9.2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Vähennysoikeuden muodollisista edellytyksistä arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdasta ilmenee, että kyseisen oikeuden käytön edellytyksenä on mainitun direktiivin 226 artiklan mukaisesti laaditun laskun hallussapito (tuomio 15.9.2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Unionin tuomioistuin on todennut, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden peruseriaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos tietyt aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muodolliset edellytykset. Tästä seuraa, että veroviranomaiset eivät saa evätä oikeutta arvonlisäverovähennykseen yksistään siitä syystä, että lasku ei täytä arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 6 ja 7 alakohdassa vaadittuja edellytyksiä, jos kyseisillä viranomaisilla on käytössään kaikki tarvittavat tiedot sen tarkistamiseksi, että vähennysoikeutta koskevat aineelliset edellytykset täyttyvät (tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, 42 ja 43 kohta).

42 Laskujen esittämistä koskevan muodollisen edellytyksen tiukka soveltaminen olisi siten vastoin neutraalisuusperiaatetta ja suhteellisuusperiaatetta, koska se voisi estää suhteettomalla tavalla verovelvollisen liiketoimiin liittyvän verotuksen neutraalisuuden soveltamisen tämän verovelvollisen hyväksi.

43 Arvonlisäveron vähennysoikeutta vaativan verovelvollisen on kuitenkin osoitettava, että se täyttää vähennyksen tekemiseen vaadittavat edellytykset (tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – *Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Verovelvollisen on siis esitettävä objektiivinen näyttö siitä, että tavarat tai palvelut on vaihdannan aikaisemmassa vaiheessa tosiasiallisesti luovuttanut tai suorittanut verovelvollinen ensiksi mainitun verovelvollisen omia arvonlisäverollisia liiketoimia varten ja että tämä on tosiasiallisesti maksanut arvonlisäveron näistä tavaroista ja palveluista.

45 Tällainen näyttö voi sisältää esimerkiksi asiakirjoja, jotka ovat sellaisten tavaroiden toimittajien tai palvelujen suorittajien hallussa, joilta kyseinen verovelvollinen on arvonlisäverollisesti hankkinut tavaroita tai palveluja. Kansallisen tuomioistuimen määräämän asiantuntijalausannon tulos voi mahdollisesti täydentää tällaista näyttöä tai vahvistaa sen uskottavuutta mutta ei korvata sitä.

46 Nyt käsiteltävässä tapauksessa ennakkoratkaisupyyntöön sisälttämistä tiedoista ilmenee, että V?dan on laskujen puuttuessa esittänyt muita asiakirjoja, jotka eivät kuitenkaan ole luettavissa eivätkä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan ole riittäviä vähennysoikeuden olemassaolon ja laajuuden määrittämiseksi.

47 Pääasiassa kyseessä olevan asiantuntijalausunnolla esitetyn kaltaisesta näytöstä kyseinen tuomioistuin täsmentää, että asiantuntijan tehtävänä on arvioida vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrä sen perusteella, missä määrin kyseisen verovelvollisen myymien rakennusten rakentamiseksi on ollut tarpeen teettää töitä tai käyttää työvoimaa. Tältä osin on kuitenkin todettava, ettei tällaisella asiantuntijalausunnolla voida osoittaa, että V?dan on tosiasiallisesti maksanut tämän veron vaihdannan aikaisemmassa vaiheessa näiden rakennusten rakentamista varten tekemistään liiketoimista.

48 Kun otetaan huomioon kaikki edellä todettu, esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että arvonlisäverodirektiiviä ja erityisesti sen 167 ja 168 artiklaa, 178 artiklan a alakohtaa ja 179 artiklaa sekä arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa verovelvollisella, joka ei kykene esittämään näyttöä vaihdannan aikaisemmassa vaiheessa maksamansa arvonlisäveron määrästä laskuja tai muita asiakirjoja esittämällä, ei ole oikeutta arvonlisäveron vähennykseen pelkästään kansallisen tuomioistuimen määräämästä asiantuntijalausunnosta ilmenevän arvion perusteella.

Oikeudenkäyntikulut

49 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 (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY ja erityisesti sen 167 ja 168 artiklaa, 178 artiklan a alakohtaa ja 179 artiklaa sekä arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa verovelvollisella, joka ei kykene esittämään näyttöä vaihdannan aikaisemmassa vaiheessa maksamansa arvonlisäveron määrästä laskuja tai muita asiakirjoja esittämällä, ei ole oikeutta arvonlisäveron vähennykseen pelkästään kansallisen tuomioistuimen määräämästä asiantuntijalausunnosta ilmenevän arvion perusteella.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: romania.