

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

30 päivänä kesäkuuta 2022 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Romanian annettavasta luvasta poiketa mainitun direktiivin 193 artiklasta annetut täytäntöönpanopäätökset 2010/583/EU ja 2013/676/EU – Käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmä – Puutuotteiden toimitukset – Kansallinen lainsäädäntö, jossa asetetaan mainitun järjestelmän soveltamiselle edellytys arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimisestä – Verotuksen neutraalisuuden periaate

Asiassa C-146/21,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Curtea de Apel Bucureşti (Bukarestin ylioikeus, Romania) on esittänyt 9.12.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 3.3.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Bucureşti – Administraţia Sector 1 a Finanţelor Publice

vastaa

VB ja

Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Bucureşti – Serviciul Soluţionare Contestaţii 1,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. Passer sekä tuomarit F. Biltgen ja M. L. Arastey Sahún (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: P. Pikamäe,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- VB, edustajinaan A. Arseni, C. Chiriac, C.-L. Dobrinescu ja S. Ilie, avocaţi,
- Romanian hallitus, asiamiehinään E. Gane ja A. Rotăreanu,
- Tšekin hallitus, asiamiehinään O. Serdula, M. Smolek ja J. Vlášil,
- Euroopan komissio, asiamiehinään A. Armenia ja L. Lozano Palacios,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonnlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonnlisäverodirektiivi) ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti – Administra?ia Sector 1 a Finan?elor Publice (Bukarestin alueellinen veroasioiden pääosasto – Bukarestin 1. kaupunginosan verovirasto, Romania) ja VB yhdessä Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti – Serviciul Solu?ionare Contesta?ii 1:n (Bukarestin alueellinen veroasioiden pääosasto – oikaisuvaatimusten yksikkö 1) kanssa ja joka koskee toimivaltaisen veroviranomaisen tekemää päätöstä määrätä VB maksamaan takautuvasti arvonnlisäveroa kasvavan puuston myynneistä, koska häneen ei sovellettu käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Arvonnlisäverodirektiivi

3 Arvonnlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

4 Kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

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

5 Mainitun direktiivin 193 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonnlisäveron 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.”

6 Mainitun direktiivin 199 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat säätää, että veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen, joka vastaanottaa minkä tahansa seuraavista luovutuksista tai suorituksista:

— —

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua mahdollisuutta soveltaessaan jäsenvaltiot voivat määritellä soveltamisalaan kuuluvat tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset sekä ne tavaroiden luovuttajien, palvelujen suorittajien tai vastaanottajien luokat, joihin kyseisiä toimenpiteitä voidaan

soveltaa.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 213 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

Jäsenvaltioiden on sallittava ja ne voivat vaatia, että ilmoitukset tehdään sähköisesti niiden vahvistamien edellytysten mukaisesti.

2. Rajoittamatta 1 kohdan ensimmäisen alakohdan säännösten soveltamista, verovelvollisen tai [ei-verovelvollisen] oikeushenkilön, – – joka suorittaa sellaisia tavaroiden yhteisöhankintoja, joista 3 artiklan 1 kohdan mukaan ei suoriteta arvonlisäveroa, on ilmoitettava suorittavansa tällaisia hankintoja, jos mainitussa artiklassa säädetyt edellytykset sille, että arvonlisäveroa ei suoriteta, eivät enää täyty.”

8 Kyseisen direktiivin 214 artiklan sanamuoto on seuraava:

”1. Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotka tekevät mahdolliseksi tunnistaa yksilöllisellä tunnisteella seuraavat henkilöt:

a) jokainen verovelvollinen, 9 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja verovelvollisia lukuun ottamatta, joka suorittaa jäsenvaltion alueella vähennykseen oikeuttavia tavaroiden luovutuksia tai palveluja, jotka ovat muita kuin sellaisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, joista 194–197 ja 199 artiklan mukaan yksinomaan vastaanottaja on velvollinen maksamaan arvonlisäveron;

b) jokainen verovelvollinen tai [ei-verovelvollinen] oikeushenkilö, – – joka suorittaa sellaisia tavaroiden yhteisöhankintoja, joista on suoritettava arvonlisäveroa 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti, sekä jokainen verovelvollinen tai [ei-verovelvollinen] oikeushenkilö, – – joka on käyttänyt 3 artiklan 3 kohdassa tarkoitettua valintaoikeutta saattaa yhteisöhankintansa arvonlisäveron alaisiksi;

c) jokainen verovelvollinen, joka suorittaa jäsenvaltion alueella tavaroiden yhteisöhankintoja kyseisen alueen ulkopuolella suorittamiaan 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun toimintaan kuuluvia liiketoimia varten.

2. Jäsenvaltiot voivat olla antamatta tunnistetta tietyille verovelvollisille, jotka suorittavat 12 artiklassa tarkoitettuja satunnaisia liiketoimia.”

9 Mainitun direktiivin 395 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltiolle luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietäntyyppisten veropetosten taikka veron kiertämisen estämiseksi.

Veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin jäsenvaltiossa lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron kokonaismäärään.”

Täytäntöönpanopäätös 2010/583/EU

10 Romanian annettavasta luvasta ottaa käyttöön yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY 193 artiklasta poikkeava erityistoimenpide 27.9.2010 annetun neuvoston täytäntöönpanopäätöksen 2010/583/EU (EUVL 2010, L 256, s. 27) johdanto-osan

kuudennesta kahdeksanteen perustelukappaleessa todettiin seuraavaa:

"(6) Romanian puutavaramarkkinoilla on myös ongelmia markkinoiden luonteen ja markkinoilla toimivien yritysten vuoksi. Markkinoilla toimii suuri määrä pieniä yrityksiä, joita Romanian viranomaisten on vaikea valvoa. Yleisin veronkiertotapa on seuraavanlainen: kun tavaroiden luovuttaja on laskuttanut asiakasta luovutuksesta, se katoaa jäljettömiin suorittamatta veroa toimivaltaisille viranomaisille mutta toimittaa asiakkaalle verovähennykseen kelpaavan kauppalaskun.

(7) Määrittämällä tahoksi, joka vastaa arvonlisäveron suorittamisesta tapauksissa, joissa puutuotteita toimittavat verovelvolliset, ja tapauksissa, joissa tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista vastaavat sellaiset verovelvolliset, vähittäiskauppiaita lukuun ottamatta, joihin sovelletaan maksukyvyttömyysmenettelyä, poikkeuksella poistetaan esiintyneet vaikeudet ilman, että sillä on vaikutusta maksettavan veron määrään. Tällä estetään tiettyntyyppiset veropetokset ja veron kiertäminen.

(8) Toimenpide on oikeasuhteinen tavoitteisiin nähden, sillä sitä ei ole tarkoitettu sovellettavaksi yleisesti, vaan ainoastaan erityistoimiin ja aloihin, joilla esiintyy huomattavia ongelmia veronkannon taikka veropetosten tai veron kiertämisen osalta."

11 Kyseisen täytäntöönpanopäätöksen 1 artiklassa säädettiin seuraavaa:

"Poiketen siitä, mitä [arvonlisäverodirektiivin] 193 artiklassa säädetään, Romanian annetaan 31 päivään joulukuuta 2013 asti lupa nimetä vero[nmaksu]velvolliseksi tämän päätöksen 2 artiklassa tarkoitetut tavaroiden luovutukset tai palvelujen suoritukset vastaanottava verovelvollinen."

12 Mainitun täytäntöönpanopäätöksen 2 artiklan sanamuoto on seuraava:

"Edellä 1 artiklassa säädettyä poikkeusta sovelletaan

a) verovelvollisten puutuotteiden toimituksiin, mukaan lukien kasvava puusto, pyöreä tai halkaistu muottipuutavara, polttopuu, sahateollisuuden tuotteet sekä täyssärmäinen puutavara tai puuhake ja raakapuu, jalostettu puu ja puutavara puolivalmistena;

b) sellaisten verovelvollisten, lukuun ottamatta vähittäiskauppiaita, tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin, joihin sovelletaan maksukyvyttömyysmenettelyä."

Täytäntöönpanopäätös 2013/676

13 Luvan antamisesta Romanianlle jatkaa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY 193 artiklasta poikkeavan erityistoimenpiteen soveltamista annetun täytäntöönpanopäätöksen 2013/676/EU muuttamisesta 15.11.2013 annetun neuvoston täytäntöönpanopäätöksen 2013/676/EU (EUVL 2013, L 316, s. 31), sellaisena kuin se on muutettuna 18.7.2016 annetulla neuvoston täytäntöönpanopäätöksellä (EU) 2016/1206 (EUVL 2016, L 198, s. 47; jäljempänä täytäntöönpanopäätös 2013/676), johdanto-osan viidennessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

"Ennen kuin Romanianlle annettiin aikaisempi lupa soveltaa käännettyä vero[nmaksu]velvollisuutta puutoimituksiin, sillä oli ongelmia puutavaramarkkinoilla markkinoiden luonteen ja niillä toimivien yritysten vuoksi. Tällä toimialalla toimii suuri määrä pieniä yrityksiä, joita Romanian viranomaisten on vaikea valvoa. Romanian viranomaisten mukaan vastaanottajan nimeämisellä velvolliseksi maksamaan arvonlisävero on estetty veropetoksia ja veron kiertämistä tällä toimialalla, ja tämä toimenpide on näin ollen edelleen perusteltu."

14 Täytäntöönpanopäätöksen 2013/676 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Poiketen siitä, mitä [arvonlisäverodirektiivin] 193 artiklassa säädetään, Romanian annetaan 31 päivään joulukuuta 2019 asti lupa nimetä vero[nmaksu]velvolliseksi tämän päätöksen 2 artiklassa tarkoitetut tavaroiden luovutukset tai palvelujen suoritukset vastaanottava verovelvollinen.”

15 Kyseisen täytäntöönpanopäätöksen 2 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Edellä 1 artiklassa säädettyä poikkeusta sovelletaan verovelvollisten suorittamiin puutuotteiden toimituksiin, mukaan lukien kasvava puusto, pyöreä tai halkaistu muottipuutavara, polttopuu, sahateollisuuden tuotteet sekä täyssärmäinen puutavara tai puuhake ja raakapuu, jalostettu puu ja puutavara puolivalmisteena.”

Romanian oikeus

16 Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal; Monitorul Oficial al României, osa I, nro 927, 23.12.2003), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä verokoodeksi), 127 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa 2 momentissa tarkoitetun kaltaista liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.”

17 Verokoodeksin 160 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Edellä 150 §:n 1 momentin säännöksistä poiketen veronmaksuvelvollinen on verotettavien liiketoimien tapauksessa 2 momentissa tarkoitettujen liiketoimien vastaanottaja. Edellytys käännetyin veronmaksuvelvollisuuden soveltamiselle on, että sekä tavaroiden luovuttaja että vastaanottaja on rekisteröity arvonlisäverovelvollisiksi –

2. Liiketoimet, joihin sovelletaan käännettyä veronmaksuvelvollisuutta, ovat seuraavat:

– –

b) puun ja puutavaran luovuttaminen – –

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

18 VB omistaa metsämaata Romaniassa.

19 Vuosina 2011–2017 hän harjoitti metsätaloutta kyseisillä maa-alueilla useiden metsätalouteen erikoistuneiden yritysten kanssa tehtyjen kasvavan puuston myyntiä koskevien sopimusten perusteella.

20 Toimivaltainen veroviranomainen totesi 5.12.2017–2.2.2018 tehdyn verotarkastuksen päätteeksi, että VB:n toteutunut liikevaihto syyskuun 2011 osalta ylitti pienyrityksille verolaissa ”erityisellä vapautusjärjestelmällä” asetetun ylärajan. Unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta käy ilmi, että kun verovelvollinen kalenterivuoden aikana saavuttaa tai ylittää kyseiselle vapautukselle asetetun ylärajan, hänen on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi kymmenen päivän kuluessa sen kuukauden päättymisestä, jonka aikana hän on saavuttanut tai ylittänyt kyseisen ylärajan.

21 Koska VB ei ollut rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi verotarkastuksen kohteena olleen

ajanjakson aikana eli 1.10.2011–30.9.2017, verotarkastajat laskivat uudelleen taannehtivasti 1.11.2011 lähtien maksettavan arvonlisäveron soveltaen verolliseen hintaan pohjautuvaa menetelmää, jonka mukaan katsottiin, että myös arvonlisävero sisältyi myyntihintaan.

22 Mainitun verotarkastuksen päätteeksi laadittiin verotarkastuskertomus ja tehtiin 16.2.2018 päivätty verotuspäätös, joiden perusteella VB:n oli maksettava 196 634 Romanian leun (RON) (n. 41 300 euroa) suuruinen summa sekä liitännäiset korot ja viivästysseuraamukset.

23 VB teki mainitusta päätöksestä oikaisuvaatimuksen ja väitti, että kasvavan puuston myynti kuului käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmään, jonka soveltaminen edellyttää hänen mukaansa ainoastaan sitä, että kyseessä olevat kaksi toimijaa ovat verovelvollisia, mutta ei välttämättä sitä, että tavarantoimittajalla on arvonlisäverotunniste.

24 VB:n oikaisuvaatimus hylättiin 12.7.2018 tehdyllä päätöksellä sillä perusteella, että käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän soveltaminen edellyttää verokoodeksin 160 §:n nojalla sitä, että sekä tavarantoimittaja että vastaanottaja on rekisteröity etukäteen arvonlisäverovelvollisiksi.

25 Tribunalul București (Bukarestin alioikeus, Romania) hyväksyi 24.6.2019 antamallaan tuomiolla VB:n kanteen, joka koski 16.2.2018 päivätyn verotuspäätöksen ja 12.7.2018 päivätyn päätöksen kumoamista.

26 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice valittiin mainitusta tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen Curtea de Apel Bucureștiin (Bukarestin ylioikeus, Romania).

27 Kyseinen tuomioistuin toteaa, että jos VB olisi ollut rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi syyskuussa 2011, hän olisi kuulunut käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmään Romanian täytäntöönpanopäätösten 2010/583 ja 2013/676 perusteella myönnetyn poikkeuksen, joka koskee arvonlisäverodirektiivin 193 artiklassa tarkoitettua arvonlisäveron kantojärjestelmää, mukaisesti. Näin ollen VB ei olisi ollut velvollinen maksamaan arvonlisäveroa kasvavan puuston myynneistä, koska kyseisen mekanismin nojalla kyseisen veron maksaminen olisi kuulunut arvonlisäverovelvollisille tavarantoimittajille.

28 Tässä yhteydessä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että unionin tuomioistuin on todennut erityisesti 7.3.2018 antamassaan tuomiossa Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, 32 ja 33 kohta), että arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen on vain arvonlisäveron vähennysoikeutta koskeva muotovaatimus, jota ei näin ollen voida pitää aineellisenä edellytyksenä, jonka nojalla voidaan estää arvonlisäverovelvollista käyttämästä mainittua oikeutta.

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin lisää, että siitä, ettei käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää sovelleta VB:n kaltaiseen henkilöön, seuraa myös se, etteivät tältä kasvavaa puustoa ostaneet arvonlisäverovelvolliset voi vähentää kyseisiin liiketoimiin liittyvää arvonlisäveroa, koska kyseistä veroa ei ole laskutettu asianmukaisesti verotettavan tapahtuman toteutuessa. Näin ollen kyseinen tuomioistuin pohtii, onko unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö esteenä sille, että arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymistä pidetään edellytyksenä käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän soveltamiselle.

30 Näissä olosuhteissa Curtea de Apel București on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Ovatko [arvonlisäverodirektiivi] ja verotuksen neutraalisuuden periaate pääasian kaltaisissa

olosuhteissa esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle tai verotuskäytännölle, jonka mukaan verovelvolliseen, joka on ollut verotarkastuksen kohteena ja joka on tämän tarkastuksen perusteella rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi, ei sovelleta käännetyä veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää (yksinkertaistamistoimenpiteet) – josta säädetään sitovasti kasvavan puuston myynnin osalta – sillä perusteella, että mainittu verovelvollinen ei ollut ennen liiketoimien suorittamista tai verovapautusta koskevan enimmäisrajan ylittyessä hakeutunut eikä tullut arvonlisäverovelvolliseksi?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään pääasiallisesti sitä, ovatko arvonlisäverodirektiivi ja verotuksen neutraalisuuden periaate esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan käännetyä veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää ei sovelleta verovelvolliseen, joka ei ole ennen verollisten liiketoimien toteutumista hakenut arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimistä ja jota viranomainen ei ole viran puolesta rekisteröinyt arvonlisäverovelvolliseksi.

32 Aluksi on palautettava mieleen, että käännetyä veronmaksuvelvollisuuden järjestelmä on poikkeus arvonlisäverodirektiivin 193 artiklassa esitetystä periaatteesta, jonka mukaan verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun suorittava verovelvollinen on velvollinen maksamaan arvonlisäveron, ja että sitä on näin ollen tulkittava suppeasti (ks. vastaavasti tuomio 13.2.2019, Human Operator, C-434/17, EU:C:2019:112, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Näin ollen käännetyä veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän mukaan tavaroiden toimittajan ja hankkijan välillä ei makseta lainkaan arvonlisäveroa, vaan hankkija on velvollinen maksamaan toteutettuihin liiketoimiin liittyvän aikaisemman vaihdannan vaiheen arvonlisäveron, mutta hän voi – jos hän on arvonlisäverovelvollinen – lähtökohtaisesti myös vähentää kyseisen veron, joten saman oletuksen mukaan hänellä ei jää maksettavaa verohallinnolle (ks. vastaavasti tuomio 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Tältä osin on todettava, että täytäntöönpanopäätösten 2010/583 ja 2013/676 1 artiklassa annetaan kummassakin Romanian mahdollisuus poiketa arvonlisäverodirektiivin 395 artiklan mukaisesti kyseisen direktiivin 193 artiklassa olevasta verotusperiaatteesta määrittämällä, että kummankin kyseessä olevan täytäntöönpanopäätöksen 2 artiklassa tarkoitettujen puutuotteiden toimitusten vastaanottajana oleva verovelvollinen on velvollinen maksamaan arvonlisäveron, koska mainitut toiminnot eivät kuulu arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdassa mainittuihin liiketoimiin.

35 Käsiteltävänä olevassa asiassa käännetyä veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän soveltamisen edellytyksenä on pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön eli verokoodeksin 160 §:n 1 momentin mukaisesti se, että kyseistä järjestelmää käyttävät verovelvolliset ovat rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi ennen verollisen liiketoimen toteutumista. Romanian hallitus on korostanut kirjallisissa huomautuksissaan, että kansallinen lainsäätäjä on asettanut kyseisen edellytyksen Romanian puumarkkinoilla esiintyneiden veropetosten torjuntaa koskevien vaikeuksien vuoksi. Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymistä koskevalla vaatimuksella varmistetaan sen mukaan lisäksi se, että verovelvoitteiden täyttämistä valvotaan tehokkaasti ja arvonlisävero kannetaan täsmällisesti.

36 Tältä osin on korostettava ensiksi, että arvonlisäverodirektiivistä tai täytäntöönpanopäätöksistä 2010/583 ja 2013/676 ei käy ilmi, että kun jäsenvaltiolla on lupa poiketa arvonlisäverodirektiivin 193 artiklasta ja määrittää, että kyseessä olevien tavaroiden toimitusten vastaanottajana oleva verovelvollinen on velvollinen maksamaan arvonlisäveron, ja soveltaa näin ollen käännetyä veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää tiettyihin verollisiin

liiketoimiin, kyseisen jäsenvaltion kansallinen lainsäätäjä ei voisi silloin, kun se panee täytäntöön kyseistä poikkeusta, asettaa mainitun järjestelmän soveltamista koskevia edellytyksiä, jos se huolehtii siitä, että nämä edellytykset eivät ole ristiriidassa verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa.

37 Yhtäältä on niin, että tällaista tulkintaa tukee arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 2 kohta, jossa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus määritellä ne tavaroiden luovuttajien, palvelujen suorittajien tai vastaanottajien luokat, joihin käännettyä veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää voidaan soveltaa.

38 Toisaalta on niin, että koska käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmä on poikkeus arvonlisäverodirektiivin 193 artiklassa säädetystä periaatteesta, sitä on tulkittava suppeasti, kuten edellä 32 kohdassa olevasta käy ilmi. Pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä asetettu rajoitus, jonka mukaan mainittua järjestelmää voidaan soveltaa sillä edellytyksellä, että verovelvolliset on rekisteröity etukäteen arvonlisäverovelvollisiksi, nimenomaisesti kaventaa kyseisen poikkeuksen soveltamisalaa.

39 Toiseksi on todettava, että – toisin kuin VB sekä komissio ovat esittäneet kirjallisissa huomauksissaan – pääasiassa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö ei ole vastoin unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, jonka mukaan arvonlisäverotuksen neutraalisuuden perusperiaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset (tuomio 18.3.2021, A. (Vähennysoikeuden käyttäminen), C-895/19, EU:C:2021:216, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Kyseisestä oikeuskäytännöstä käy toki ilmi, että arvonlisäverodirektiivin 214 artiklassa säädetty rekisteröinti sekä verovelvolliselle kyseisen direktiivin 213 artiklassa säädetty velvollisuus ilmoittaa toimintansa alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta ovat vain valvontaa palvelevia muotovaatimuksia, joilla ei voida kyseenalaistaa varsinkaan arvonlisäveron vähennysoikeutta silloin, kun tämän oikeuden syntyperusteena ovat aineelliset edellytykset täyttyvät (tuomio 18.11.2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Unionin tuomioistuin on näin ollen katsonut, ettei arvonlisäverovelvollista saada estää käyttämästä vähennysoikeuttaan sillä perusteella, ettei se ollut rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi ennen kuin se käytti hankkimiaan tavaroita verollisen toimintansa yhteydessä (tuomio 18.11.2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 On kuitenkin korostettava, että mainitun oikeuskäytännön tavoitteena on taata verotuksen neutraalisuuden perusperiaatteen noudattaminen asettamalla vaatimus, jonka mukaan verovelvollinen voi vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, jos tällaiselle vähennykselle asetetut aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka kyseinen verovelvollinen olisi laiminlyönyt tietyt muotovaatimukset.

43 Luovutuksen vastaanottajan vähennysoikeutta on samalla tapaa lähtökohtaisesti kunnioitettava sekä käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmässä että yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä. Se, että tavaroiden luovuttajalta evätään mahdollisuus saattaa luovutus käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmään, ei näin ollen vaikuta mainittuun oikeuteen. Tältä osin on todettava, että verovelvollinen ei voi menettää vähennysoikeutta yksistään sillä perusteella, että arvonlisävero laskutetaan virheellisesti verotettavan tapahtuman toteutuessa, erityisesti silloin, kun arvonlisäveroa ei ole laskutettu lainkaan, kuten käsiteltävänä olevassa asiassa (ks. analogisesti tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 47 kohta).

44 Näin ollen on todettava, että 18.3.2021 annettuun tuomioon A. (Vähennysoikeuden käyttäminen) (C-895/19, EU:C:2021:216) perustuvaa oikeuskäytäntöä ei voida soveltaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen tilanteeseen, koska käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän soveltamatta jättäminen ei loukkaa kyseessä olevan luovutuksen vastaanottajalla olevaa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta eikä näin ollen ole vastoin verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

45 Kolmanneksi ja viimeiseksi on palautettava mieleen, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen, josta unionin lainsäätäjät on säätänyt toteuttaakseen arvonlisäverotuksen alalla yhdenvertaisen kohtelun yleisen periaatteen, vastaista on erityisesti se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (tuomio 17.12.2020, Weg Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kyseinen yleinen periaate edellyttää, että toisiinsa rinnastettavia tilanteita ei kohdella eri tavalla eikä erilaisia tilanteita kohdella samalla tavalla, ellei tällaista kohtelua voida objektiivisesti oikeuttaa. Erilainen kohtelu on oikeutettua, kun se perustuu objektiiviseen ja järkevään perusteeseen eli kun se vastaa asianomaisessa lainsäädännössä hyväksyttävästi tavoiteltua päämäärää ja kun tämä erilainen kohtelu on oikeassa suhteessa asianomaisella kohtelulla tavoiteltuun päämäärään (tuomio 3.2.2021, Fussl Modestraße Mayr, C-555/19, EU:C:2021:89, 95 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 On todettava, että käsiteltävässä asiassa peruste, jolla oikeutetaan käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän soveltamisen rajoittaminen, on luonteeltaan objektiivinen, koska pääasiassa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö sitoo erotuksetta kaikkia verovelvollisia – niin myyjiä kuin ostajiakin –, jotka osallistuvat kummankin täytäntöönpanopäätöksen 2010/583 ja 2013/676 2 artiklassa tarkoitettuihin puutuotteiden toimituksiin.

48 Kyseisellä rajoituksella tavoiteltu päämäärä on oikeusvarmuus ja oikeudellinen selkeys. Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa tavaroiden luovutuksen vastaanottaja on velvollinen maksamaan arvonlisäveron, jos liiketoimi on arvonlisäverollinen, mikä riippuu erityisesti luovuttajan, joka voi kuulua Romanian lainsäädännön mukaisen pienyrityksiä koskevan erityisen vapautusjärjestelmän piiriin, liikevaihdosta. Luovutuksen vastaanottajan on kuitenkin vaikea varmistaa kyseisen edellytyksen täyttymistä. Tältä osin on korostettava, että käsiteltävässä asiassa muun muassa täytäntöönpanopäätöksen 2010/583 johdanto-osan kuudennesta perustelukappaleesta käy ilmi, että Romanian puumarkkinoilla toimii suuri määrä pieniä yrityksiä, joita Romanian viranomaisten on vaikea valvoa.

49 Kun verovelvollisille asetetaan edellytys arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisestä, verollisen luovutuksen vastaanottajalla on käytettävissään helpommin saatavilla oleva kriteeri,

jonka avulla se voi selvittää verovelvoitteidensa täsmällisen laajuuden, koska Romanian oikeuden mukaan verovelvollisilla, jotka kuuluvat pienyrityksiin sovellettavan vapautuksen piiriin ja jotka näin ollen eivät suorita vähennysoikeuden synnyttäviä liiketoimia, ei ole velvollisuutta rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi.

50 Erilainen kohtelu vaikuttaa siis oikeasuhteiselta pääasiassa kyseessä olevalla kansallisella lainsäädännöllä tavoiteltuun päämäärään nähden, koska yhtäältä arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen perustuu unionin oikeuteen eli arvonlisäverodirektiivin 214 artiklaan ja koska toisaalta kyseessä olevien verovelvollisten vähennysoikeutta ei lähtökohtaisesti aseteta kyseenalaiseksi.

51 Edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivi ja verotuksen neutraalisuuden periaate eivät ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää ei sovelleta verovelvolliseen, joka ei ole ennen verollisten liiketoimien toteutumista hakenut arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröintiä ja jota viranomainen ei ole viran puolesta rekisteröinyt arvonlisäverovelvolliseksi.

Oikeudenkäyntikulut

52 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 (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY ja verotuksen neutraalisuuden periaate eivät ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää ei sovelleta verovelvolliseen, joka ei ole ennen verollisten liiketoimien toteutumista hakenut arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröintiä ja jota viranomainen ei ole viran puolesta rekisteröinyt arvonlisäverovelvolliseksi.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: romania.