

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

7 päivänä maaliskuuta 2024 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Arvonlisäveron vähennysoikeus – Verovelvollisen käsite – Verotuksen neutraalisuuden periaate – Suhteellisuusperiaate – Yhtiö, joka ei harjoita liiketoimintaa – Kansallinen lainsäädäntö, jossa evätään oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen, palautukseen tai kuittaukseen

Asiassa C-341/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Corte suprema di cassazione (ylin yleinen tuomioistuin, Italia) on esittänyt 19.5.2022 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 25.5.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

vastaa

Agenzia delle Entrate,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Jürimäe, presidentti K. Lenaerts, joka hoitaa kolmannen jaoston tuomarin tehtäviä, sekä tuomarit N. Piçarra, N. Jääskinen (esittelevä tuomari) ja M. Gavalec,

julkisasiamies: A. M. Collins,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Di Bella,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 14.6.2023 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA, edustajanaan R. Nicastro, avvocatà,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajinaan D. G. Pintus, P. Pucciariello ja F. Urbani Neri, avvocati dello Stato,
- Euroopan komissio, asiamiehinään A. Armenia, F. Moro ja P. Rossi,

kuultuaan julkisasiamiehen 28.9.2023 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) 9

artiklan 1 kohdan ja 167 artiklan sekä arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen, suhteellisuusperiaatteen, luottamuksensuojan periaatteen ja oikeusvarmuuden periaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Feudi di San Gregorio Aziende Agricole Spa (jäljempänä Feudi-yhtiö) ja Agenzia delle Entrate (verohallinto, Italia) (jäljempänä veroviranomainen) ja joka koskee arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttöä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 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 63 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.”

5 Mainitun direktiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

6 Kyseisen direktiivin 168 artiklan a alakohdassa 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”.

7 Arvonlisäverodirektiivin 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.

— —”

Italian oikeus

8 Julkisen talouden järjeistämistoimenpiteistä 23.12.1994 annetun lain nro 724 (legge n. 724 – Misura di razionalizzazione della finanza pubblica), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan, 30 §:ssä, jonka otsikko on ”Liiketoimintaa harjoittamattomat yhtiöt. Arvopapereiden arvostaminen”,

säädetään seuraavaa:

”1. Tässä pykälässä osakeyhtiöitä, kommandiittiosakeyhtiöitä, rajavastuuyhtiöitä, avoimia yhtiöitä ja kommandiittiyhtiöitä sekä kaikenlaisia yhtiöitä ja yksiköjä, joiden asuinpaikka ei ole Italiassa mutta joilla on kiinteä toimipaikka Italian valtion alueella, pidetään yhtiöinä ja yksikköinä, jotka eivät harjoita liiketoimintaa, jos tuloslaskelmasta, mikäli sellainen on laadittava, ilmenevien myyntitulojen sekä varastojen lisäysten ja muiden tuottojen kokonaismäärä, satunnaiset erät pois lukien, on pienempi kuin seuraavat määrät yhteen laskettuina:

— —

4. Yhtiöille ja yksiköille, jotka eivät harjoita liiketoimintaa, ei palauteta esitetyn arvonlisäveroilmoituksen mukaista vähennettävän arvonlisäveron ylijäämää, eikä sitä voida kuitata — — tai siirtää — —. Jos yhtiö tai yksikkö ei harjoita peräkkäisten kolmen verokauden aikana arvonlisäverollista liiketoimintaa siinä laajuudessa, että 1 momentissa säädettyjen prosenttiosuuksien mukaan laskettu määrä ylittyisi, vähennettävän veron ylijäämää ei voida siirtää myöhemmiltä verokausilta suoritettavaa arvonlisäveroa koskevaan laskelmaan.

4 bis. Objektiivisissa tilanteissa, joissa on ollut mahdotonta saada tässä pykälässä määritettyjä myyntituloja, varastojen lisäyksiä ja muita tuottoja ja voittoja tai joissa se ei ole kyennyt harjoittamaan 4 momentissa tarkoitettua arvonlisäverollista liiketoimintaa, asianomainen yhtiö voi hakea kyseisten veronkiertoa koskevien säännösten soveltamatta jättämistä — —.

— —”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 Vigna Ottieri Srl (jäljempänä Vigna-yhtiö) oli Italian oikeuden mukaan perustettu yhtiö, joka harjoitti Campanian (Italia) alueella viinin tuotannosta ja myynnistä muodostuvaa liiketoimintaa.

10 Veroviranomainen antoi 22.12.2010 Vigna-yhtiölle tiedoksi verotuspäätöksen, jossa todettiin muun muassa, että kyseistä yhtiötä pidettiin verokaudella 2008 liiketoimintaa harjoittamattomana yhtiönä (ns. peiteyhtiönä) sillä perusteella, että kyseisen yhtiön ilmoittamien arvonlisäverollisten myyntiliiketoimien arvo jäi sen raja-arvon alle, jonka alittavien yhtiöiden katsotaan olevan lain nro 724/1994 30 §:ssä tarkoitettuja yhtiöitä, jotka eivät harjoita liiketoimintaa. Verotuspäätöksestä ilmeni myös, ettei Vigna-yhtiö ollut saavuttanut kyseistä raja-arvoa kolmen peräkkäisen verovuoden aikana eli vuosina 2006, 2007 ja 2008. Näin ollen veroviranomainen epäsi Vigna-yhtiön verokaudelta 2009 pyytämän 42 108 euron suuruisen arvonlisäveron vähennyksen.

11 Vigna nosti kyseisestä verotuspäätöksestä kanteen Commissione tributaria provinciale di Avellinossa (Avellinon maakunnallinen verotuomioistuin, Italia). Kyseinen tuomioistuin hylkäsi kanteen 18.4.2012 antamallaan tuomiolla.

12 Feudi-yhtiö, johon Vigna-yhtiö sulautui 27.9.2012, valitti tästä tuomiosta Commissione tributaria regionale della Campania, sezione distaccata di Salernoon (Campanian alueellinen verotuomioistuin, Salernon toimipaikka, Italia), joka hylkäsi valituksen.

13 Feudi-yhtiö teki 27.3.2014 kassaatiovalituksen Corte suprema di cassazioneen (ylin yleinen tuomioistuin, Italia), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin. Feudi-yhtiö väittää lähinnä, että arvonlisäveron vähennysoikeuden epääminen ei ole unionin oikeuden mukaista.

14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa lähinnä, että kyseessä olevan Italian lainsäädännön tarkoituksena on tehdä peiteyhtiöiden perustamisesta vähemmän houkuttelevaa ja siten estää se, että muodollisesti liiketoimintaa harjoittavat oikeushenkilöt, jotka eivät kuitenkaan

todellisuudessa harjoita liiketoimintaa, saisivat veroetuja. Tätä varten lain nro 724/1994 30 §:ssä säädetään ehkäisevästä mekanismista, joka perustuu oletamaan, jonka mukaan se, ettei yhtiö harjoita liiketoimintaa, voidaan päätellä siitä, että tulot, joita käytettävissä olevien omaisuuserien voidaan kohtuudella odottaa tuottavan, jäävät kyseisessä säännöksessä määritellyn tulorajan alapuolelle. Yhtiö voi kuitenkin kumota tämän oletuksen osoittamalla, että tätä tulorajaa ei ollut voitu saavuttaa tietynä ajanjaksona objektiivisista syistä.

15 Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että mainitun säännöksen nojalla yhtiöille, jotka eivät harjoita liiketoimintaa, ei voida palauttaa arvonlisäveroilmoituksen mukaista vähennyskelpoista veroa erityisesti tilanteessa, jossa vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrä on kannettua arvonlisäveroa suurempi. Tätä vähennyskelpoista veroa ei voida myöskään kuitata tai siirtää. Kyseinen määrä voitaisiin tällöin vähentää seuraavien verokausien arvonlisäverosta. Jos liiketoimintaa harjoittamaton yhtiö ei kuitenkaan suorita kolmen peräkkäisen verokauden aikana arvonlisäverollisia liiketoimia, joiden määrä vastaa vähintään tulorajan mukaista määrää, mainittua ylijäämää ei voida enää siirtää seuraavalle vuodelle. Yhtiö menettää näin ollen arvonlisäveron vähennysoikeuden.

16 Näissä olosuhteissa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii ensinnäkin, voidaanko verovelvollisen asema ja näin ollen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus evätä yhtiöltä, joka suorittaa arvonlisäverollisia liiketoimia saavuttamatta kuitenkaan kyseessä olevassa Italian lainsäädännössä säädettyä tulorajaa, jos kyseinen yhtiö ei osoita, että objektiiviset syyt olivat esteenä tämän raja-arvon ylittävien tulojen saamiselle. Tältä osin se epäilee tällaisen käytännön yhteensopivuutta arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan kanssa, josta ilmenee lähinnä, että verovelvollisen asema perustuu siihen, että yksikkö, joka vetoaa tähän ominaisuuteen, harjoittaa liiketoimintaa.

17 Toiseksi kyseinen tuomioistuin pohtii, onko kyseessä oleva Italian lainsäädäntö yhteensopiva arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan sekä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kanssa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistuttaa, että vaikka mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja kannustettu päämäärä, jäsenvaltioiden toteuttamalla toimenpiteillä ei kuitenkaan saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi, eikä niitä etenkään voida käyttää siten, että niillä asetettaisiin järjestelmällisesti kyseenalaiseksi arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate.

18 Kolmanneksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, onko lain nro 724/1994 30 §:ssä säädettyjä arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksia pidettävä oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteiden vastaisina. Se näet katsoo, että liiketoimen suorittava verovelvollinen ei voi varmuudella tietää, saako liiketoimi aikaan oikeuden arvonlisäveron vähennykseen tai palautukseen, koska näiden oikeuksien käyttäminen edellyttää, että kyseinen verovelvollinen on saanut tietyn verovuoden aikana tuloja, joiden määrä ylittää kyseisessä Italian lainsäädännössä säädetyn raja-arvon.

19 Tässä tilanteessa Corte suprema di cassazione on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko [arvonlisäverodirektiivin] 9 artiklan 1 kohtaa tulkita siten, että verovelvollisen asema ja siten oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen tai arvonlisäveron palautukseen evätään oikeussubjektilta, jonka arvonlisäverollisen liiketoiminnan laajuuden ei katsota vastaavan – koska määrä on liian vähäinen – sitä, mitä voitaisiin laissa säädettyjen perusteiden mukaan kohtuudella odottaa, kun otetaan huomioon varallisuus, joka sillä on ollut peräkkäisten kolmen vuoden aikana käytettävissään, eikä verovelvollinen kykene perustelemaan tätä seikkaa objektiivisilla esteillä?

2) Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, ovatko [arvonlisäverodirektiivin] 167 artikla sekä arvonlisäveron neutraalisuutta ja arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitusten oikeasuhteisuutta koskevat yleiset periaatteet esteenä kansalliselle lainsäädännölle, kun siinä [lain nro 724/1994 30 §:n] nojalla evätään oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen tai palautukseen taikka sen käyttämiseen seuraavan verokauden aikana oikeussubjektilta, jonka arvonlisäverollisen liiketoiminnan laajuuden ei katsota peräkkäisten kolmen verokauden aikana vastaavan – koska määrä on liian vähäinen – sitä, mitä voitaisiin laissa säädettyjen perusteiden mukaan kohtuudella odottaa, kun otetaan huomioon varallisuus, joka sillä on ollut peräkkäisten kolmen vuoden aikana käytettävissään, eikä verovelvollinen kykene perustelemaan tätä seikkaa objektiivisilla esteillä?

3) Mikäli toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, ovatko oikeusvarmuutta ja luottamuksensuojaa koskevat Euroopan unionin periaatteet esteenä kansalliselle lainsäädännölle, kun siinä [lain nro 724/1994 30 §:n] nojalla evätään oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen tai palautukseen taikka sen käyttämiseen seuraavan verokauden aikana oikeussubjektilta, jonka arvonlisäverollisen liiketoiminnan laajuuden ei katsota peräkkäisten kolmen verokauden aikana vastaavan – koska määrä on liian vähäinen – sitä, mitä voitaisiin laissa säädettyjen perusteiden mukaan kohtuudella odottaa, kun otetaan huomioon varallisuus, joka sillä on ollut peräkkäisten kolmen vuoden aikana käytettävissään, eikä verovelvollinen kykene perustelemaan tätä seikkaa objektiivisilla esteillä?”

Ensimmäinen kysymys

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että se voi johtaa siihen, että arvonlisäverovelvollisen asema evätään henkilöltä, joka tietyn verokauden aikana suorittaa arvonlisäverollisia liiketoimia, joiden taloudellinen arvo ei saavuta kansallisessa lainsäädännössä vahvistettua raja-arvoa, joka vastaa tuottoa, jota kyseisen henkilön käytettävissä olevan varallisuuden perusteella voitaisiin kohtuudella odottaa, ellei hän osoita, että objektiiviset syyt ovat estäneet tämän raja-arvon saavuttamisen.

21 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan ”verovelvollisella” tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Liiketoiminnan käsite määritellään arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa toisessa alakohdassa siten, että liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Siinä täsmennetään lisäksi, että liiketoimintana pidetään ”aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa”.

22 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan sanamuodon tarkastelusta käy siten ilmi sekä liiketoiminnan käsitteen soveltamisalan laajuus että tarkemmin se, että se on myös objektiivinen siten, että toimintaa tarkastellaan sellaisenaan sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta (tuomio 25.2.2021, Gmina Wrocław (Kiinteistöön kohdistuvan käyttöoikeuden muuttuminen), C-

23 Tästä seuraa, että arvonlisäverovelvollisen asema ei ole riippuvainen sellaisen edellytyksen täyttymisestä, jonka mukaan henkilön on suoritettava arvonlisäverollisia liiketoimia, joiden taloudellinen arvo ylittää ennalta vahvistetun tulorajan, joka vastaa kyseisen henkilön käytettävissä olevasta varallisuudesta kohtuudella odotettavissa olevaa tuottoa. Tältä osin merkitystä on nimittäin ainoastaan sillä, että mainittu henkilö tosiasiallisesti harjoittaa liiketoimintaa, ja – kuten tämän tuomion 21 kohdassa on muistutettu –, että hän hyödyntää aineellista tai aineetonta omaisuutta jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

24 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ratkaistava, harjoittiko Vigna-yhtiö riidanalaisina verovuosina eli verovuonna 2008 ja kahtena edeltävänä verovuotena, joiden osalta veroviranomainen katsoi, ettei Vigna-yhtiö ollut harjoittanut liiketoimintaa, arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa, sellaisena kuin sitä on tulkittu tämän tuomion 22 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä, tarkoitettua liiketoimintaa.

25 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että se ei voi johtaa siihen, että arvonlisäverovelvollisen asema evätään henkilöltä, joka tietyn verokauden aikana suorittaa arvonlisäverollisia liiketoimia, joiden taloudellinen arvo ei saavuta kansallisessa lainsäädännössä vahvistettua raja-arvoa, joka vastaa kyseisen henkilön käytettävissä olevasta varallisuudesta kohtuudella odotettavissa olevaa tuottoa.

Toinen kysymys

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 167 artiklaa sekä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvollisella ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa kyseisen verovelvollisen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteuttamien arvonlisäverollisten liiketoimien määrän vuoksi, jota pidetään riittämättömänä.

27 Tältä osin on ensinnäkin muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen se on velvollinen, arvonlisävero, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate. Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu siis erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Tätä oikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien yhteydessä. Vähennysjärjestelmällä pyritään nimittäin vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken liiketoimintansa yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin kaiken liiketoiminnan verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista. Jos verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessa hankkiessaan tavarat tai palvelun, käyttää tavaraa tai palvelua verollisiin liiketoimiinsa, verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu mainitusta tavarasta tai palvelusta (ks. vastaavasti tuomio 25.11.2021, *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 25.5.2023, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie* (Arvonlisävero – Fiktiivinen tavarat tai palvelun hankinta), C-114/22, EU:C:2023:430, 27 ja 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklasta ilmenee kuitenkin, että kahden edellytyksen on täyttyttävä, jotta vähennysoikeus voidaan myöntää. Ensinnäkin asianomaisen on oltava kyseisessä direktiivissä tarkoitettu ”verovelvollinen”. Toiseksi verovelvollisen on käytettävä tavaroita tai palveluja, joihin tämän oikeuden perusteeksi vedotaan, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa, ja aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toisen verovelvollisen on toimitettava nämä tavarat tai palvelut (ks. vastaavasti tuomio 8.9.2022, Finanzamt R (Yhtiöpanokseen liittyvä arvonlisäveron vähennys), C-98/21, EU:C:2022:645, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Mainitusta toisesta edellytyksestä, jota nyt käsiteltävä kysymys koskee ainoastaan, on muistutettava, että edellytyksenä sille, että verovelvollisella olisi oikeus vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu arvonlisävero, on, että tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on lähtökohtaisesti oltava suora ja välitön yhteys. Aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankituista tavaroista tai palveluista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää, että näiden tavaroiden tai palvelujen hankintakulut kuuluvat niihin osiin, joista myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettujen verollisten ja vähennykseen oikeuttavien liiketoimien hinta muodostuu (tuomio 8.9.2022, Finanzamt R (Yhtiöpanokseen liittyvä arvonlisäveron vähennys), C-98/21, EU:C:2022:645, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Verovelvollisella on kuitenkin vähennysoikeus myös, vaikka tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä, kun kyseessä olevien tavaroiden tai palvelujen kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskuluja ja sellaisinaan osia, joista verovelvollisen tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hinta muodostuu. Tällaisilla kustannuksilla nimittäin on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan (ks. vastaavasti tuomio 12.11.2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Edellä esitetystä seuraa, että missään arvonlisäverodirektiivin säännöksessä ei aseteta vähennysoikeuden edellytykseksi sitä, että verovelvollisen tiettyinä ajanjaksona suorittamien arvonlisäverollisten myyntiliiketoimien määrän on saavutettava tietty raja-arvo. Tämän tuomion 27 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee päinvastoin, että oikeus arvonlisäveron vähentämiseen taataan riippumatta asianomaisen verovelvollisen liiketoiminnan tuloksista, kunhan vaaditut edellytykset täyttyvät, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.

32 Toiseksi on kuitenkin huomattava, että arvonlisäveron vähennysoikeus voidaan evätä verovelvolliselta, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että siihen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin.

33 On nimittäin palautettava mieleen, että veropetosten, veronkierron ja väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan, ja että unionin tuomioistuin on toistuvasti todennut, että unionin oikeuden normeihin ei saada vedota vilpillisesti tai niitä ei saada käyttää väärin. Näin ollen on niin, että vaikka vähennysoikeuden aineelliset edellytykset täytyisivät, kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten tehtävänä on evätä kyseinen oikeus, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että kyseiseen oikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin (ks. vastaavasti tuomio 3.3.2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, 34 ja 35 kohta ja tuomio 25.5.2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Arvonlisävero – Fiktiivinen tavarankäytön tai palvelun hankinta), C-114/22, EU:C:2023:430, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Vähennysoikeuden epääminen on poikkeus sen peruseriaatteen soveltamisesta, jonka tämä oikeus muodostaa, joten veroviranomaisten on oikeudellisesti riittävällä tavalla näytettävä toteen ne objektiiviset seikat, joiden perusteella voidaan katsoa, että verovelvollinen on syyllistynyt arvonlisäveropetokseen tai että verovelvollinen tiesi tai että sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon se on vedonnut vähennysoikeuden perusteena, oli osa tällaista petosta. Kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on sitten tutkia, ovatko asianomaiset veroviranomaiset osoittaneet tällaisten objektiivisten seikkojen olemassaolon (tuomio 25.5.2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Arvonlisävero – Fiktiivinen tavarankäytön tai palvelun hankinta), C-114/22, EU:C:2023:430, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee oikeuden väärinkäytöstä, että arvonlisäveron alalla väärinkäytön toteaminen edellyttää yhtäältä sitä, että arvonlisäverodirektiivin ja sen täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lainsäädännön asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseessä olevien liiketoimien seurauksena on sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista. Toisaalta kaikista objektiivisista seikoista on ilmeistä, että kyseisten toimien keskeinen tavoite on pelkästään saada tällainen veroetu (tuomio 21.2.2006, Halifax ym., C-255/02, EU:C:2006:121, 74 ja 75 kohta ja tuomio 25.5.2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Arvonlisävero – Fiktiivinen tavarankäytön tai palvelun hankinta), C-114/22, EU:C:2023:430, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee näin ollen, että arvonlisäveron alalla sovellettavan väärinkäytön kiellon periaatteen mukaan kiellettyjä ovat ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevat täysin keinotekoiset järjestelyt, jotka on toteutettu ainoastaan sellaisen veroedun saamiseksi, jonka myöntäminen olisi arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden vastaista (tuomio 16.7.1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, 26 kohta ja tuomio 25.5.2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Arvonlisävero – Fiktiivinen tavarankäytön tai palvelun hankinta), C-114/22, EU:C:2023:430, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 On myös palautettava mieleen, että toimenpiteet, joita jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan nojalla toteuttaa arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi, eivät saa kuitenkaan ylittää sitä, mikä on tarpeen tällaisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Niitä ei siis voida käyttää siten, että niillä asetettaisiin järjestelmällisesti kyseenalaiseksi arvonlisäveron vähennysoikeus ja näin arvonlisäveron neutraalisuus (tuomio 9.12.2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, 28 kohta ja tuomio 25.5.2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Arvonlisävero – Fiktiivinen tavarankäytön tai palvelun hankinta), C-114/22, EU:C:2023:430, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin selittää, että lain nro 724/1994 30 §:n tarkoituksena on torjua petoksia estämällä peiteyhtiöiden perustaminen. Tällä pykälällä käyttöön otettu mekanismi perustuu siis siihen oletukseen, että jos yhtiön tietyn verokauden aikana toteuttamien myyntiliiketoimien määrä ei saavuta raja-arvoa, joka on laskettu soveltamalla kyseisessä artiklassa säädettyjä kriteerejä, kyseinen yhtiö ei ole yhtiö, joka harjoittaa liiketoimintaa, ellei se pysty osoittamaan, että on olemassa objektiivisia syitä, joiden vuoksi se ei ole voinut saavuttaa raja-arvoa. Jos yhtiön katsotaan olevan liiketoimintaa harjoittamaton yhtiö, se ei voi riidanalaisena verokautena enää käyttää oikeuttaan vähentää arvonlisävero toteuttamiensa myyntiliiketoimien osalta.

39 Tällainen oletama perustuu kuitenkin tulorajaa koskevaan kriteeriin, joka ei liity petoksen tai väärinkäytöksen osoittamiseksi vaadittaviin kriteereihin, jotka käyvät ilmi tämän tuomion 33–36 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä. Tämä oletama ei näet perustu arviointiin siitä, onko tietyn verokauden aikana todella toteutettu arvonlisäverollisia liiketoimia tai onko niitä todella

käytetty liiketoimien toteuttamiseen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa, vaan ainoastaan niiden määrän arviointiin. Tämän tuomion 34 kohdassa mainitun oikeuskäytännön valossa kyseisen oletaman ei näin ollen voida katsoa osoittavan, että arvonlisäveron vähennysoikeuteen olisi vedottu vilpillisesti tai että sitä olisi käytetty väärin.

40 Vähennysoikeus voidaan näet evätä vain, jos seikat, joihin tukeudutaan petoksen tai väärinkäytöksen osoittamiseksi, on näytetty toteen oikeudellisesti riittävällä tavalla ja muulla tavoin kuin oletuksilla (ks. vastaavasti tuomio 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Unionin tuomioistuin on lisäksi jo todennut, että veropetoksen ja väärinkäytöksen yleisellä olettamalla ei voida perustella verotoimenpidettä, joka haittaa direktiivin tavoitteiden toteutumista (ks. vastaavasti tuomio 7.9.2017, Egiom ja Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ei voida myöskään hyväksyä sitä, että tällainen oletama, vaikka se olisikin kumottavissa, johtaisi siihen, että oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero evätään syistä, jotka eivät liity siihen, että katsottaisiin, että kyseiseen oikeuteen on vedottu vilpillisesti tai että sitä käytetään väärin.

42 Tästä seuraa, että tämän tuomion 38 kohdassa kuvatun kaltainen oletama ylittää sen, mikä on tarpeen petosten ja väärinkäytösten estämistä koskevan tavoitteen saavuttamiseksi.

43 Kaiken edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 167 artiklaa sekä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvollisella ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa kyseisen verovelvollisen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteuttamien arvonlisäverollisten liiketoimien määrän vuoksi, jota pidetään riittämättömänä.

Kolmas kysymys

44 Kun otetaan huomioon toiseen kysymykseen annettu vastaus ja se, että kolmas kysymys on esitetty vain siltä varalta, että toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

45 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 (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että se ei voi johtaa siihen, että arvonlisäverovelvollisen asema evätään henkilöltä, joka tietyn verokauden aikana suorittaa arvonlisäverollisia liiketoimia, joiden taloudellinen arvo ei saavuta kansallisessa lainsäädännössä vahvistettua raja-arvoa, joka vastaa kyseisen henkilön käytettävissä olevasta varallisuudesta kohtuudella odotettavissa olevaa tuottoa.**

2) **Direktiivin 2006/112 167 artiklaa sekä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvollisella ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa kyseisen verovelvollisen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa**

toteuttamien arvonlisäverollisten liiketoimien määrän vuoksi, jota pidetään riittämättömänä.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: italia.