

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

22 päivänä lokakuuta 2015 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Kuudes direktiivi – Vähennysoikeus –
Epääminen – Yksikön, jota ei katsota olevan olemassa, suorittama myynti

Asiassa C-277/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelny Sąd
Administracyjny (ylimmän oikeusasteen hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 6.3.2014
tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 5.6.2014, saadakseen
ennakkoratkaisun asiassa

PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek

vastaan

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: neljännen jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz (esittelevä tuomari), joka
hoitaa viidennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász ja
C. Vajda,

julkisasiamies: Y. Bot,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, asiamiehinään P. Szczerbiak ja T. Szymański,
- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,
- Itävallan hallitus, asiamiehenään G. Eberhard,
- Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja M. Owsiany-Hornung,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön
yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste
– 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena
kuin se on muutettuna 7.5.2002 annetulla neuvoston direktiivillä 2002/38/EY (EYVL L 128, s. 41;

jäljempänä kuudes direktiivi), tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek (jäljempänä PPUH Stehcemp) ja Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (Łódźin verotoimiston johtaja) ja joka koskee sitä, että kyseinen verotoimiston johtaja epäsi oikeuden vähentää arvonlisävero, jonka PPUH Stehcemp oli suorittanut ostoihin sisältyvänä verona epäilyttävinä pidetyistä liiketoimista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan arvonlisäveroa on kannettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”.

4 Kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

1. ’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.

5 Mainitun direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan ”tavaroiden luovutuksella” tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

6 Kuudennen direktiivin 10 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

1. Tässä tarkoitetaan:

a) ”verotettavalla tapahtumalla” tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät;

b) ”verosaatavan syntymisellä” veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen annettua oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikka maksua voitaisiinkin lykätä.

2. Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, silloin kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan. – –?

7 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdan sanamuodon mukaan ”vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy”.

8 Kyseisen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa, sellaisena kuin se ilmenee mainitun direktiivin 28 f artiklan 1 kohdasta, säädetään seuraavaa:

”Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka [hän] on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisäver[o]n, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle.?

9 Kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa, sellaisena kuin se ilmenee direktiivin 28 f artiklan 2 kohdasta, säädetään, että kyseisen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetun vähennysoikeuden käyttö edellyttää, että verovelvollisella on hallussaan mainitun direktiivin 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti laadittu lasku.

10 Tämän 22 artiklan, joka kuuluu saman direktiivin XIII osastoon, jonka otsikko on ?Veronmaksuvelvollisten velvoitteet?, 1 kohdan a alakohdassa, 3 kohdan b alakohdassa, 4 kohdan a alakohdassa ja 5 kohdassa, sellaisina kuin ne ilmenevät kuudennen direktiivin 28 h artiklasta, säädetään seuraavaa:

?1. a) Verovelvollisen on ilmoitettava verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta. Jäsenvaltioiden on, määräämiensä edellytysten mukaisesti, annettava verovelvolliselle mahdollisuus tehdä ilmoitukset sähköisesti, ja ne voivat myös vaatia ilmoitukset tehtäväksi sähköisesti.

--

3.

--

b) Ainoastaan seuraavat tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia a alakohdan ensimmäisen, toisen ja kolmannen alakohdan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa, tämän kuitenkin rajoittamatta tällä direktiivillä säädettyjen erityisten järjestelyjen soveltamista:

- laskun toimittamispäivä;
- yhteen tai useampaan sarjaan perustuva juokseva numero, jolla lasku voidaan yksilöidä;
- 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu arvonlisäverotunniste, jolla verovelvollinen on toimittanut tavarat tai suorittanut palvelut;
- 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu asiakkaan arvonlisäverotunniste, jolla asiakas on ottanut vastaan tavaroiden toimituksen tai palvelujen suorituksen, josta asiakas on veronmaksuvelvollinen, taikka 28 c artiklan A kohdassa tarkoitetun tavaroiden toimituksen;
- verovelvollisen ja tämän asiakkaan täydellinen nimi ja osoite;
- toimitettujen tavaroiden määrä ja luonne tai suoritettujen palveluiden laajuus ja luonne;
- päivä, jolloin tavarat on toimitettu tai palvelut suoritettu tai a alakohdan 2 alakohdassa tarkoitettu ennakkomaksu on maksettu, jos kyseinen päivä voidaan määrittää ja se on muu kuin laskun toimittamispäivä;
- kunkin verokannan tai vapautuksen osalta veron peruste, yksikköhinta ilman veroa sekä mahdolliset hyvitykset tai alennukset, jos ne eivät sisälly yksikköhintaan;
- sovellettava verokanta;

– maksettava veron määrä, paitsi jos sovelletaan erityisjärjestelmää, jossa tämän direktiivin mukaisesti tällaista seikkaa ei mainita;

– –

4.

a) Verovelvollisen on tehtävä ilmoitus määräajassa, jonka kukin jäsenvaltio vahvistaa. Määräaika ei saa olla pitempi kuin kaksi kuukautta kunkin verokauden päättymisestä. Jäsenvaltioiden on vahvistettava verokausi yhdeksi, kahdeksi tai kolmeksi kuukaudeksi. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vahvistaa eripituisia kausia, jotka eivät saa olla yhtä vuotta pitempiä. Jäsenvaltioiden on, määräämiensä edellytysten mukaisesti, annettava verovelvolliselle mahdollisuus tehdä tällaiset ilmoitukset sähköisesti, ja ne voivat myös vaatia ilmoitukset tehtäväksi sähköisesti.

– –

5. Verovelvollisen on maksettava arvonlisäveron nettomäärä veroilmoituksen tekemisen yhteydessä. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin asettaa maksun suoritukselle eri määräpäivän tai vaatia ennakkomaksun.?

Puolan oikeus

11 Tavarosta ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (Ustawa r. o podatku od towarów i usług; Dz. U., nro 54, järjestysnumero 535; jäljempänä arvonlisäverolaki) 5 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään, että tavarosta ja palveluista kannettavan veron perusteen muodostavat vastikkeelliset tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset maan alueella.

12 Kyseisen lain 7 §:n 1 momentin mukaan kyseisessä 5 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan tavaroiden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

13 Mainitun lain 15 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

1. Verovelvollisia ovat oikeushenkilöt, organisatoriset yksiköt, jotka eivät ole oikeushenkilöitä, sekä luonnolliset henkilöt, jotka harjoittavat itsenäisesti 2 momentissa tarkoitettua liiketoimintaa riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan luettuna kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaan ammatin harjoittaminen, myös silloin, kun liiketoimia toteutetaan kertaluonteisesti olosuhteissa, joista ilmenee, että tarkoituksena on ollut harjoittaa toimintaa toistuvasti. Liiketoimintana pidetään myös aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.?

14 Arvonlisäverolain 19 §:n 1 momentin mukaan verovelvollisuus syntyy tavaran luovuttamisen tai palvelun suorittamisen ajankohtana.

15 Kyseisen lain 86 §:n 1 momentin mukaan on niin, että siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään mainitun lain 15 §:ssä tarkoitetun verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää verosta, jonka se on velvollinen maksamaan, ostoihin sisältyvän veron määrä. Kyseisen 86 §:n 2 momentissa säädetään, että ostoihin sisältyvän veron määrä on niiden arvonlisäverojen yhteismäärä, jotka ilmenevät verovelvollisen vastaanottamista laskuista ja jotka koskevat tavaroiden ja palvelujen hankintaa.

16 Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta annetun lain tietyjen säännösten täytäntöönpanosta 27.4.2004 annetun Puolan valtiovarainministerin asetuksen (Dz. U., nro 97, järjestysnumero 970), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä 27.4.2004 annettu asetus), 14 §:n 2 momentin 1 kohdan a alakohdassa säädetään, että jos tavaroiden tai palvelujen myynti osoitetaan laskuilla tai oikaisulaskuilla, jotka on laatinut toimija, jota ei ole olemassa tai jolla ei ole oikeutta antaa laskuja tai oikaisulaskuja (jäljempänä toimija, jota ei ole olemassa), nämä laskut ja tulliasiakirjat eivät voi olla peruste maksettavan veron vähennykselle eivätkä veron erotuksen palauttamiselle tai ostoihin sisältyvän veron palauttamiselle.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

17 PPUH Stehcemp osti vuonna 2004 useita kertoja dieselpolttoainetta, jota se käytti taloudellisessa toiminnassaan. Finnet sp. z o.o. (jäljempänä Finnet) laati laskut näistä polttoaineostoista. PPUH Stehcemp vähensi näihin polttoaineostoihin sisältyneen arvonlisäveron.

18 Veroviranomainen epäsi verotarkastuksen jälkeen PPUH Stehcempiltä 5.4.2012 tekemällään päätöksellä kyseisen arvonlisäveron vähennysoikeuden sillä perusteella, että laskut mainituista polttoaineostoista oli laatinut toimija, jota ei ole olemassa.

19 ?ód?in verotoimiston johtaja pysytti kyseisen päätöksen 29.5.2012 tekemällään päätöksellä sillä perusteella, että Finnetiä oli pidettävä 27.4.2004 annetussa asetuksessa säädettyjen edellytysten nojalla toimijana, jota ei ollut olemassa ja joka ei voinut suorittaa tavaroiden luovutuksia. Toteamus siitä, ettei Finnetiä ollut olemassa, perustui joukkoon seikkoja ja muun muassa siihen, ettei kyseistä yhtiötä ollut rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi, ettei se tehnyt veroilmoituksia eikä maksanut veroja. Mainittu yhtiö ei myöskään julkistanut tilinpäätöstään, eikä sillä ollut lupaa myydä nestemäisiä polttoaineita. Kaupparekisterissä yhtiön kotipaikaksi ilmoitettu rakennus on niin huonossa kunnossa, ettei siinä voida harjoittaa liiketoimintaa. Lopuksi on niin, että kaikki yritykset saada yhteys Finnetiin tai henkilöön, joka on kaupparekisterissä merkitty sen johtajaksi, ovat osoittautuneet tuloksettomiksi.

20 PPUH Stehcemp nosti ?ód?in verotoimiston johtajan 29.5.2012 tekemästä päätöksestä kanteen Wojewódzki Sąd Administracyjny w ?odzissa (?ód?in voivodikunnan hallintotuomioistuin). Tämä kanne hylättiin sillä perusteella, että Finnet oli toimija, jota ei ollut olemassa pääasiassa kyseessä olevien liiketoimien ajankohtana, ja ettei PPUH Stehcemp ollut osoittanut asianmukaista huolellisuutta jättäessään tarkistamatta, olivatko nämä liiketoimet osa petosta.

21 PPUH Stehcemp teki kassaatiovalituksen Naczelny Sąd Administracyjnyyn (ylimmän oikeusasteen hallintotuomioistuin) ja vetosi arvonlisäverolain 86 §:n 1 momentin ja 2 momentin 1 kohdan a alakohdan, luettuna yhdessä kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan kanssa, rikkomiseen.

22 PPUH Stehcemp väittää kassaatiovalituksensa tueksi, että vähennysoikeuden epääminen vilpittömässä mielessä toimineelta verovelvolliselta olisi vastoin arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta. PPUH Stehcemp sai Finnetiltä rekisteröintiasiakirjat, jotka osoittivat

kyseisen yhtiön olevan laillinen toimija, eli kaupparekisteriotteen, Finnetille annetun verotunnisteen ja todistuksen sille tilastollisia tarkoituksia varten annetusta tunnisteesta.

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee, mikä merkitys unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä annetaan verovelvollisen vilpittömälle mielelle arvonlisäveron vähennysoikeuden yhteydessä (ks. mm. tuomio Optigen ym., C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16; tuomio Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446; tuomio Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373; tuomio Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549; määräys Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125 ja määräys Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184). Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, ettei verovelvollisen vilpittömän mielen oikeutta arvonlisäveron vähennykseen, jolleivät kyseisen oikeuden aineelliset edellytykset täyty. Kyseinen tuomioistuin tiedustelelee muun muassa sitä, voidaanko tavaroiden hankinta luokitella tavaroiden luovutukseksi, kun tähän liiketoimeen liittyvissä laskuissa viitataan toimijaan, jota ei ole olemassa, ja kun kyseessä olevien tavaroiden todellisen luovuttajan henkilöllisyyttä on mahdotonta määrittää. Toimija, jota ei ole olemassa, ei nimittäin voi siirtää tavaroiden omistajalle kuuluvaa määräämisvaltaa eikä vastaanottaa maksuja. Veroviranomaisille ei tällöin myöskään synny verosaatavaa, minkä johdosta maksettavaa veroakaan ei ole olemassa.

24 Naczelny Sąd Administracyjny (ylimmän oikeusasteen hallintotuomioistuin) päätti näiden seikkojen perusteella lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1) Onko [kuudennen direktiivin] 2 artiklan 1 alakohtaa, 4 artiklan 1 ja 2 kohtaa, 5 artiklan 1 kohtaa ja 10 artiklan 1 ja 2 kohtaa – – tulkittava siten, että liiketoimi, joka suoritetaan pääasian kaltaisissa olosuhteissa, joissa verovelvollinen ja veroviranomaiset eivät kykene yksilöimään todellista tavaroiden luovuttajaa, on katsottava tavaroiden luovutukseksi?

2) Mikäli vastaus ensimmäiseen kysymykseen on myöntävä, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa, 18 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ja 22 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka perusteella pääasian kaltaisissa olosuhteissa verovelvollinen ei voi vähentää veroa, koska laskun on laatinut toimija, joka ei ollut tavaroiden todellinen luovuttaja, eikä ole mahdollista yksilöidä tavaroiden todellista luovuttajaa ja velvoittaa tätä maksamaan vero tai määrittää henkilöä, joka on kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan nojalla velvollinen maksamaan veron laskun laatimisen perusteella??

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee kysymyksillään, joita on tarkasteltava yhdessä, lähinnä, onko kuudennen direktiivin säännöksiä tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jossa verovelvolliselta evätään sille luovutetuista tavaroista maksettavan tai maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus sillä perusteella, että laskun laati toimija, jota kyseisessä säännöstössä säädettyjen edellytysten nojalla on pidettävä toimijana, jota ei ole olemassa, ja että todellisen tavaroiden luovuttajan henkilöllisyyttä on mahdotonta selvittää.

26 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 17 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate, jota ei lähtökohtaisesti voida rajoittaa ja jota sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (ks. vastaavasti tuomio Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, 37 ja 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; tuomio Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, 25 ja 26 kohta ja tuomio Petroma Transports ym., C?271/12, EU:C:2013:297, 22 kohta).

27 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toimintansa yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. tuomio Dankowski, C?438/09, EU:C:2010:818, 24 kohta; tuomio Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, 25 kohta; määräys Forwards V, C?563/11, EU:C:2013:125, 27 kohta ja määräys Jagie??o, C?33/13, EU:C:2014:184, 25 kohta).

28 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan sanamuodosta ilmenee vähennysoikeuden syntymiseksi vaadittavien aineellisten edellytysten osalta, että kyseisen oikeuden käyttäminen edellyttää yhtäältä, että asianomainen on kyseisessä direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen, ja toisaalta, että verovelvollinen käyttää tavaroita tai palveluja, joihin vedotaan perusteena mainitulle oikeudelle, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa ja että kyseiset tavarat tai palvelut on aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa luovuttanut tai suorittanut toinen verovelvollinen (ks. vastaavasti tuomio Centralan Property, C?63/04, EU:C:2005:773, 52 kohta; tuomio Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, 26 kohta; tuomio Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, 29 kohta ja määräys Jagie??o, C?33/13, EU:C:2014:184, 27 kohta).

29 Kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään vähennysoikeuden muodollisista edellytyksistä, että verovelvollisella on oltava hallussaan kyseisen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti laadittu lasku. Kyseisen 22 artiklan 3 kohdan b alakohdan sanamuodon mukaan laskussa on mainittava selvästi muun muassa arvonlisäverotunniste, jolla verovelvollinen on toimittanut tavarat, verovelvollisen täydellinen nimi ja osoite sekä toimitettujen tavaroiden määrä ja luonne.

30 Ennakkoratkaisupyyynnöstä ilmenee pääasian osalta, että PPUH Stehcemp, joka haluaa käyttää vähennysoikeutta, on kuudennessa direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen, että se on tosiasiaassa vastaanottanut ja maksanut asianomaiset tavarat – eli polttoaineen –, jotka on mainittu Finnetin laatimissa laskuissa, ja että se käytti näitä tavaroita myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa.

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin lähtee kuitenkin siitä, ettei pääasiassa kyseessä olevassa laskussa mainittu liiketoimi voi oikeuttaa vähentämään ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, koska Finnetiä on pidettävä – vaikka se olikin rekisteröity kaupparekisteriin – pääasiassa kyseessä olevassa säännöstössä säädettyjen edellytysten nojalla toimijana, jota ei kyseisten polttoainetoimitusten ajankohtana ollut olemassa. Mainitun tuomioistuimen mukaan se, ettei yhtiötä ollut olemassa, seuraa muun muassa siitä, ettei Finnetiä ollut rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi, ettei se tehnyt veroilmoituksia, ettei se maksanut veroja eikä sillä ollut lupaa myydä nestemäisiä polttoaineita. Yhtiön kotipaikaksi ilmoitettu rakennus on lisäksi niin huonossa kunnossa, ettei siinä voida harjoittaa liiketoimintaa.

32 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoi, ettei tällainen toimija, jota ei ole olemassa,

voi luovuttaa tavaroita eikä antaa laskua tällaisesta luovutuksesta kuudennen direktiivin asianomaisten säännösten mukaisesti, ja totesi, ettei kyseisessä direktiivissä tarkoitettua tavaroiden luovutusta ollut tapahtunut, sillä näiden tavaroiden todellista luovuttajaa ei voitu myöskään yksilöidä.

33 Tältä osin on ensimmäiseksi todettava, että edellytystä tavaroiden luovuttajan olemassaolosta tai tämän oikeudesta antaa laskuja, sellaisena kuin se ilmenee pääasiassa kyseessä olevasta säännöstöstä kansallisen tuomioistuimen tulkitsemalla tavalla, ei mainita tämän tuomion 28 ja 29 kohdassa mainittujen vähennysoikeuden edellytysten joukossa. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään sen sijaan, että tavaroiden luovuttajan on oltava kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen. Siten edellytykset, joista pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa säännöstössä – sellaisena kuin kansallinen tuomioistuin sitä tulkitsee – säädetään luovuttajan olemassaolon tai tämän laskujen antamista koskevan oikeuden osalta, eivät saa olla ristiriidassa sellaisten vaatimusten kanssa, joita kyseisissä säännöksissä tarkoitettu verovelvollisen asemasta seuraa.

34 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Näin ollen verovelvollisen käsite on määritelty laajasti, ja se perustuu tosiseikkoihin (ks. tuomio Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, 30 kohta).

35 Finnetin osalta ei ole mahdotonta, että tällaista taloudellista toimintaa harjoitettiin, kun otetaan huomioon pääasiassa kyseessä oleviin polttoainetoimituksiin liittyvät olosuhteet. Tätä päätelmää ei aseta kyseenalaiseksi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteama seikka, jonka mukaan rakennus, jossa Finnetin kotipaikka sijaitsee, oli niin huonossa kunnossa, ettei siellä voitu harjoittaa liiketoimintaa, sillä tällainen toteamus ei sulje pois sitä, että tällaista toimintaa saatettiin harjoittaa muissa paikoissa kuin yhtiön kotipaikassa. Kun kyseessä oleva taloudellinen toiminta koostuu tavaroiden luovutuksista useiden perättäisten myyntien yhteydessä, on muun muassa niin, että näiden tavaroiden ensimmäisenä ostajana oleva jälleenmyyjä voi pelkästään määrätä ensimmäisen myyjän toimittamaan kyseessä olevat tavarat suoraan toiselle ostajalle (ks. määräys Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, 34 kohta ja määräys Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, 32 kohta), ilman että sillä itsellään on välttämättä käytettävissä varastointi- ja kuljetuskeinoja, jotka ovat välttämättömiä kyseessä olevien tavaroiden luovuttamiseksi.

36 Samoin sen perusteella, että hallinnollisten menettelyjen yhteydessä on mahdotonta saada yhteyttä Finnetiin tai henkilöön, joka on kaupparekisterissä merkitty sen johtajaksi, ei voida automaattisesti todeta, ettei taloudellista toimintaa harjoitettu kyseisten luovutusten ajankohtana, koska nämä yhteydenottoyritykset tapahtuivat ennen pääasiassa kyseessä olevia luovutuksia tai niiden jälkeen.

37 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdasta ei myöskään ilmene, että verovelvollisen asema riippuisi minkäänlaisesta hallintoviranomaisen myöntämästä hyväksynnästä tai luvasta liiketoiminnan harjoittamiseksi (ks. vastaavasti tuomio Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, 30 kohta).

38 Kyseisen direktiivin 22 artiklan 1 kohdan a alakohdassa kyllä säädetään, että verovelvollisen on ilmoitettava verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta. Vaikka tällainen ilmoitus on tärkeä arvonlisäverojärjestelmän moitteettoman toiminnan takaamiseksi, se ei kuitenkaan voi olla lisäedellytys verovelvollisen aseman tunnustamiseksi saman direktiivin 4 artiklassa tarkoitettulla tavalla, koska tämä 22 artikla sisältyy direktiivin XIII osastoon, jonka otsikko on "Veronmaksuvelvollisten velvoitteet" (ks. vastaavasti tuomio Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, 31 kohta).

39 Tästä seuraa, ettei tämä asema voi myöskään riippua siitä, noudattaako verovelvollinen

mainitun 22 artiklan 4 ja 5 kohtaan perustuvia velvollisuuksiaan tehdä veroilmoitus ja maksaa arvonlisävero. Verovelvollisen aseman tunnustamiselta ei sitä suuremmalla syyllä voida edellyttää tilinpäätöksen julkistamista tai polttoaineen myyntiluvan saamista, sillä kuudennessa direktiivissä ei ole säädetty näistä velvollisuuksista.

40 Unionin tuomioistuin on tässä yhteydessä katsonut myös, ettei se, että tavaroiden luovuttaja mahdollisesti jättää täyttämättä velvollisuutensa ilmoittaa verollisen toimintansa alkamisesta, voi kyseenalaistaa vähennysoikeutta, joka luovutettujen tavaroiden vastaanottajalla on näistä tavaroista maksetun arvonlisäveron osalta. Näin ollen kyseisellä tavaroiden vastaanottajalla on oikeus vähentää arvonlisävero, vaikka tavarat luovuttanut verovelvollinen ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverotusta varten, jos luovutettuja tavaroita koskevissa laskuissa on kaikki kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa vaaditut tiedot ja erityisesti ne tiedot, jotka ovat tarpeen mainitut laskut antaneen henkilön ja mainittujen tavaroiden luonteen yksilöimiseksi (ks. vastaavasti tuomio Dankowski, C?438/09, EU:C:2010:818, 33, 36 ja 38 kohta ja tuomio Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, 32 kohta).

41 Unionin tuomioistuin on todennut tästä, etteivät veroviranomaiset voi evätä vähennysoikeutta sillä perusteella, ettei laskun antajalla ole enää yksityisen elinkeinonharjoittajan toimilupaa ja että tällä ei sen vuoksi ole oikeutta käyttää verotunnistettaan, mikäli kyseinen lasku sisältää kaikki mainitun 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa luetellut tiedot (ks. vastaavasti tuomio Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, 33 kohta).

42 Käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja?aineistosta ilmenee, että pääasiassa kyseessä oleviin liiketoimiin liittyvissä laskuissa mainittiin kyseisen säännöksen mukaisesti muun muassa luovutettujen tavaroiden luonne ja maksettavan arvonlisäveron määrä sekä Finnetin nimi, verotunniste ja kotipaikan osoite. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsemien olosuhteiden perusteella, jotka on esitetty lyhyesti tämän tuomion 31 kohdassa, ei voida todeta, ettei Finnet ollut verovelvollinen, eikä siten evätä PPUH Stehcempiltä vähennysoikeutta.

43 Toiseksi on lisättävä, että vähennysoikeuden muut aineelliset edellytykset, jotka on mainittu tämän tuomion 28 kohdassa, täytyivät myös pääasiassa kyseessä olevien polttoainetoimitusten osalta siitä riippumatta, ettei Finnetiä 27.4.2004 annetun asetuksen mukaan mahdollisesti ollut olemassa.

44 Koska kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavaroiden luovutuksen käsitteellä ei nimittäin tarkoiteta omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa vaan sillä tarkoitetaan kaikkia yhden osapuolen toteuttamia aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteitä, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja (ks. mm. tuomio Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C?320/88, EU:C:1990:61, 7 kohta ja tuomio Dixons Retail, C?494/12, EU:C:2013:758, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), se, ettei Finnetillä mahdollisesti ollut valtuuksia määrätä oikeudellisesti pääasiassa kyseessä olevista tavaroista, ei voi sulkea pois sitä, että nämä tavarat luovutettiin kyseisessä säännöksessä tarkoitettulla tavalla, koska mainitut tavarat tosiasiallisesti luovutettiin PPUH Stehcempille, joka käytti niitä verollisiin liiketoimiinsa.

45 Lisäksi arvonlisävero, jonka PPUH Stehcemp tosiasiallisesti maksoi pääasiassa kyseessä olevista polttoainetoimituksista, oli unionin tuomioistuimelle toimitetun asiakirja?aineiston tietojen mukaan myös kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettulla tavalla ?maksettu tai maksettava?. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on nimittäin niin, että jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta kannetaan arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä (ks.

mm. tuomio Optigen ym., C?354/03, C?355/03 ja C?484/03, EU:C:2006:16, 54 kohta; tuomio Kittel ja Recolta Recycling, C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:446, 49 kohta ja tuomio Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, 28 kohta). Siten sillä, onko pääasiassa kyseessä oleva tavaroiden luovuttaja maksanut näistä myynneistä maksettavan veron veroviranomaisille, ei ole merkitystä verovelvollisella ostoihin sisältyvän arvonlisäveron osalta olevan vähennysoikeuden kannalta (ks. vastaavasti tuomio Optigen ym., C?354/03, C?355/03 ja C?484/03, EU:C:2006:16, 54 kohta ja tuomio Véleclair, C?414/10, EU:C:2012:183, 25 kohta).

46 Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee kuitenkin, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo pääasian olosuhteiden nojalla, ettei pääasiassa kyseessä olevia liiketoimia suorittanut Finnet vaan toinen toimija, jota oli mahdotonta yksilöidä, minkä johdosta veroviranomaiset eivät voineet periä näihin liiketoimiin liittyvää veroa.

47 Tältä osin on muistutettava, että mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on päämäärä, joka on tunnustettu kuudennessa direktiivissä ja johon siinä rohkaistaan. Kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten tehtävänä on näin ollen evätä vähennysoikeus, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että vähennysoikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin (ks. tuomio Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, 35 ja 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, 26 kohta).

48 Jos näin on silloin, kun veropetokseen syyllistyy verovelvollinen itse, sama koskee myös verovelvollista, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää osallistuvansa hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta. Asianomaista verovelvollista on tällaisessa tilanteessa pidettävä kuudennen direktiivin kannalta osallisena tällaiseen petokseen, ja näin on siitä riippumatta, saako se tavaroiden jälleenmyynnistä tai palvelujen käyttämisestä myöhemmissä verollisissa liiketoimissaan voittoa vai ei (ks. tuomio Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, 38 ja 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, 27 kohta).

49 Kun kuudennessa direktiivissä vähennysoikeuden syntymiselle ja käyttämiselle asetetut aineelliset ja muodolliset edellytykset täyttyvät, kyseisessä direktiivissä säädetyn vähennysoikeusjärjestelmän kanssa ristiriidassa on sitä vastoin rangaista vähennysoikeuden epäämisellä verovelvollista, joka ei tiennyt eikä voinut tietää, että kyseessä oleva liiketoimi oli osa petosta, johon luovuttaja syyllistyi, tai että luovutusketjussa ennen mainitun verovelvollisen liiketointa tai sen jälkeen tehdyssä liiketoimessa oli syyllistytty arvonlisäveropetokseen (ks. vastaavasti tuomio Optigen ym., C?354/03, C?355/03 ja C?484/03, EU:C:2006:16, 51, 52 ja 55 kohta; tuomio Kittel ja Recolta Recycling, C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:446, 44–46 ja 60 kohta ja tuomio Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, 44, 45 ja 47 kohta).

50 Todettuaan laskun antajan syyllistyneen petokseen tai toimineen sääntöjenvastaisesti veroviranomaisen on osoitettava objektiivisten seikkojen perusteella ja ilman, että laskun saajan edellytetään suorittavan sille kuulumattomia tarkastuksia, että kyseinen laskun saaja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon vähennysoikeuden perusteeksi on vedottu, oli osa arvonlisäveropetosta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava (ks. vastaavasti tuomio Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, 45 kohta ja tuomio LVK – 56, C?643/11, EU:C:2013:55, 64 kohta).

51 Toimenpiteet, joihin ryhtymistä voidaan yksittäistapauksessa kohtuudella edellyttää verovelvolliselta, joka haluaa käyttää oikeuttaan vähentää arvonlisävero, varmuuden saamiseksi siitä, etteivät sen liiketoimet ole osa petosta, johon sitä luovutusketjussa edeltävä toimija syyllistyy, riippuvat olennaisella tavalla siitä, millaiset olosuhteet mainitussa tapauksessa vallitsevat (ks. tuomio Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 59 kohta ja määräys Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, 37 kohta).

52 Vaikka tällaisen verovelvollisen voidaan edellyttää silloin, kun sillä on hallussaan tietoja, joiden nojalla voidaan epäillä sääntöjenvastaisuuksien tai petoksen olemassaoloa, ottavan selvää toimijasta, jolta se aikoo ostaa tavaroita tai palveluja, varmistuakseen tämän luotettavuudesta, veroviranomainen ei voi kuitenkaan yleisesti edellyttää, että kyseinen verovelvollinen yhtäältä selvittää sen, että niitä tavaroita ja palveluja, joiden nojalla tämän oikeuden käyttöä on vaadittu, koskevan laskun antajalla oli hallussaan kyseessä olevat tavarat, että sillä oli valmiudet toimittaa ne ja että se on noudattanut arvonlisäveron ilmoitus- ja maksuvelvollisuuksiaan, varmistuakseen siitä, etteivät luovutusketjussa sitä edeltävät toimijat ole toimineet sääntöjenvastaisesti tai syyllistyneet petokseen, tai että verovelvollisella toisaalta olisi kyseisiä seikkoja koskevia asiakirjoja (ks. vastaavasti tuomio Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 60 ja 61 kohta; tuomio Stroytrans, C-642/11, EU:C:2013:54, 49 kohta ja määräys Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, 38 ja 39 kohta).

53 Edellä esitetyn perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että kuudennen direktiivin säännöksiä on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jossa verovelvolliselta evätään sille luovutetuista tavaroista maksettavan tai maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus sillä perusteella, että laskun laati toimija, jota kyseisessä säännöstössä säädettyjen edellytysten nojalla on pidettävä toimijana, jota ei ole olemassa, ja että todellisen tavaroiden luovuttajan henkilöllisyyttä on mahdotonta selvittää, ellei osoiteta objektiivisten seikkojen perusteella ja ilman, että verovelvollisen edellytetään suorittavan sille kuulumattomia tarkastuksia, että kyseinen verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että mainittu luovutus oli osa arvonlisäveropetosta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava.

Oikeudenkäyntikulut

54 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 (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 7.5.2002 annetulla neuvoston direktiivillä 2002/38/EY, säännöksiä on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jossa verovelvolliselta evätään sille luovutetuista tavaroista maksettavan tai maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus sillä perusteella, että laskun laati toimija, jota kyseisessä säännöstössä säädettyjen edellytysten nojalla on pidettävä toimijana, jota ei ole olemassa, ja että todellisen tavaroiden luovuttajan henkilöllisyyttä on mahdotonta selvittää, ellei osoiteta objektiivisten seikkojen perusteella ja ilman, että verovelvollisen edellytetään suorittavan sille kuulumattomia tarkastuksia, että kyseinen verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että mainittu luovutus oli osa arvonlisäveropetosta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: puola.