

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

25 päivänä toukokuuta 2023 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Arvonlisäveron vähennysoikeus – Epääminen – Epääminen liiketoimen kansalliseen siviilioikeuteen perustuvan pätemättömyyden nojalla

Asiassa C-114/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 23.11.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 18.2.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

vastaan

W. sp. z o.o.,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja D. Gratsias sekä tuomarit I. Jarukaitis (esittelevä tuomari) ja Z. Csehi,

julkisasiamies: T. Ćapeta,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, asiamiehinään B. Kołodziej, D. Pach ja T. Wojciechowski,

– W. sp. z o.o., edustajanaan M. Kwietko-Bładowski, doradca podatkowy,

– Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,

– Euroopan komissio, asiamiehinään A. Armenia ja I. Barcew,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna

13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU (EUVL 2010, L 189, s. 1) (jäljempänä direktiivi 2010/45), 167 artiklan, 168 artiklan a alakohdan, 178 artiklan a alakohdan ja 273 artiklan, luettuina verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen valossa, tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Varsovan verohallinnon johtaja, Puola; jäljempänä verohallinnon johtaja) ja W. sp. z o.o. ja joka koskee W:lle osoitetussa 7.10.2015 päivätyssä laskussa mainitun arvonlisäveron vähennysoikeutta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 63 artiklan sanamuoto on seuraava:

” – – verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.”

4 Saman direktiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

5 Mainitun direktiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

– –”

6 Direktiivin 2006/112 178 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) edellä olevan 168 artiklan a alakohdan mukaisen tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta XI osaston 3 luvun 3–6 jakson mukaisesti laaditun laskun hallussapitoa;

– –”

7 Kyseisen direktiivin 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 mahdollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

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

Puolan oikeus

8 Tavarosta ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. 2011, nro 177, järjestysnumero 1054), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä arvonlisäverolaki), 88 §:n 3a momentin 4 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”3a. Laskuja ja tulliasiakirjoja ei voida käyttää perusteena ostoihin sisältyvän veron vähentämisen, veron erotuksen palauttamisen tai ostoihin sisältyvän veron palauttamisen yhteydessä, jos

— —

4. annetut laskut, oikaisulaskut tai tulliasiakirjat:

— —

c) koskevat liiketoimia, joihin sovelletaan siviililain 58 ja 83 §:n säännöksiä – siltä osin kuin ne koskevat näitä liiketoimia.”

9 Siviilikoodeksista 23.4.1964 annetun lain (ustawa – Kodeks cywilny, Dz. U. 2020, järjestysnumero 1740; jäljempänä siviilikoodeksi) 58 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Oikeustoimi, joka on lain vastainen tai jolla pyritään kiertämään lakia, on pätemätön, ellei asiaankuuluvassa säännöksessä säädetä muusta seurauksesta – —

2. Yhteiskunnan hyvien tapojen vastainen oikeustoimi on pätemätön.

3. Jos vain osa oikeustoimesta on pätemätön, oikeustoimen muut osat pysyvät voimassa, ellei olosuhteista ilmene, että toimea ei olisi toteutettu ilman pätemättömäksi tulleita osia.”

10 Siviilikoodeksin 83 §:n sanamuoto on seuraava:

”1. Fiktiivinen tahdon ilmaiseminen toiselle osapuolelle tämän suostumuksella on pätemätön tahdonilmaisu. Kun tahdonilmaisu on tehty toisen oikeustoimen peittämiseksi, tahdonilmaisun pätevyyttä arvioidaan kyseisen oikeustoimen ominaispiirteiden perusteella.

2. Tahdonilmaisun fiktiivisyydellä ei ole vaikutusta fiktiivisen ilmoituksen perusteella toteutetun vastikkeellisen oikeustoimen vaikutuksiin silloin, kun kolmas osapuoli saa kyseisen oikeustoimen johdosta oikeuden tai vapautuksen velvoitteesta, paitsi jos tämä kolmas osapuoli on toiminut vilpillisessä mielessä.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

11 M. sp. z o.o. SKA antoi 27.10.2015 laskun tavaramerkkien W:lle tapahtuneesta luovutuksesta, josta kannettiin arvonlisäveroa, jonka W ilmoitti ja maksoi.

12 Verohallinto kyseenalaisti 20.10.2017 tekemällään päätöksellä W:llä kyseiseen laskuun liittyen olleen arvonlisäveron vähennysoikeuden arvonlisäverolain 88 §:n 3a momentin 4 kohdan c alakohdan nojalla sillä perusteella, että asianomainen tavaramerkkien luovutus oli siviilikoodeksin 58 §:n 2 momentin nojalla pätemätön, koska se oli kyseisessä säännöksessä tarkoitettulla tavalla yhteiskunnan hyvien tapojen vastainen.

13 Kyseinen päätös vahvistettiin 11.10.2018 tehdyllä verohallinnon johtajan päätöksellä;

kyseinen pääjohtaja kuitenkin katsoi, että asianomainen tavaramerkkien luovutus oli siviilikodeksin 83 §:ssä tarkoitettu fiktiivinen toimi.

14 W. nosti tästä päätöksestä kanteen Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawissa (voivodikunnan hallintotuomioistuin, Varsova, Puola), joka kumosi mainitun päätöksen 29.5.2019 antamallaan tuomiolla sillä perusteella, että verohallinto ei ollut esittänyt näyttöä asianomaisen liiketoimen fiktiivisyydestä.

15 Verohallinnon johtaja valitti tästä tuomiosta Naczelny Sąd Administracyjnyyn (ylin hallintotuomioistuin, Puola), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

16 Kyseinen tuomioistuin on epävarma siitä, onko arvonlisäverolain 88 §:n 3a momentin 4 kohdan c alakohta yhteensopiva direktiivin 2006/112 kanssa.

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että kyseisestä direktiivistä ei käy ilmi, että verovelvollinen voi menettää siltä laskutetun arvonlisäveron vähentämistä koskevan oikeutensa sillä perusteella, että kyseinen liiketoimi ei ole yhteensopiva kansallisen siviilioikeuden kanssa, koska vähennysoikeus kuuluu unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Se katsoo, että arvonlisäveron riippumattomuus kansallisen siviilioikeuden säännöistä ja arvonlisäveron neutraalisuus puoltavat sitä, että siitä, että oikeustoimi on pätemätön kyseisen siviilioikeuden kannalta, ei ole automaattisesti seurattava, että kyseinen vähennysoikeus evätään.

18 Kyseinen tuomioistuin toteaa tältä osin, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevat poikkeukset ovat sallittuja ainoastaan direktiivin 2006/112 säännöksissä nimenomaisesti säädetyissä tapauksissa, niitä on tulkittava suppeasti ja kyseinen oikeus on evättävä, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että siihen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin.

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin lisää, että vaikka jäsenvaltioilla on direktiivin 2006/112 273 artiklan mukaan mahdollisuus säätää toimenpiteistä arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi, niiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen yleisten periaatteiden, mukaan luettuna neutraalisuuden periaate, mukaisesti ja suhteellisuusperiaatetta noudattaen.

20 Näissä olosuhteissa Naczelny Sąd Administracyjny on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [direktiivin 2006/112] 167 artiklan, 168 artiklan a alakohdan, 178 artiklan a alakohdan ja 273 artiklan säännöksiä sekä neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä [arvonlisäverolain] 88 §:n 3a momentin 4 kohdan c alakohdan kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jossa evätään verovelvolliselta oikeus vähentää oikeuksien (tavaroiden) hankintaan sisältyvä arvonlisävero, kun hankintaa pidetään kansallisessa siviililaissa tarkoitettuna fiktiivisenä toimena, ilman että tutkittaisiin, onko toimella tavoiteltu veroetua, joka olisi [kyseisen] direktiivin yhden tai useamman päämäärän vastainen, tai onko veroedun tavoittelu valitun sopimusratkaisun keskeinen päämäärä?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

21 Aluksi on todettava, että verohallinnon johtaja katsoo, että ennakkoratkaisupyyntö on jätettävä tutkimatta unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 94 artiklan a alakohdan nojalla, koska siinä ei hänen mukaansa esitetä pääasian merkityksellisiä tosiseikkoja eikä niitä tosiseikkoja, joihin ennakkoratkaisukysymys perustuu, koska siinä ei täsmennetä syitä, joiden vuoksi kyseessä oleva

liiketoimi on fiktiivinen.

22 Tässä yhteydessä on huomautettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ja unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 94 artiklan mukaisesti on niin, että jotta unionin oikeutta voitaisiin tulkita siten, että tulkinta olisi kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen, kansallisen tuomioistuimen on määritettävä esittämiinsä kysymyksiin liittyvät tosiseikat ja oikeudelliset seikat tai ainakin selostettava ne tosiseikkoja koskevat lähtökohdat, joihin nämä kysymykset perustuvat. Ennakkoratkaisupyyntöön esittämisestä tehdyssä päätöksessä on lisäksi ilmoitettava täsmällisesti ne syyt, joiden perusteella kansallinen tuomioistuin pyytää unionin oikeuden tulkintaa ja on päätenyt siihen, että ennakkoratkaisukysymyksen esittäminen unionin tuomioistuimelle on tarpeellista (tuomio 24.2.2022, Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Nyt käsiteltävässä asiassa on totta, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole toimittanut tietoja syistä, joiden vuoksi verohallinnon johtaja pitää pääasiassa kyseessä olevaa liiketoimintaa fiktiivisenä. Sitä vastoin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää yhteenvedonomaaisesti mutta selkeästi pääasiassa kyseessä olevan kyseisen pääjohtajan tekemän vähennysoikeuden epäämistä koskevan päätöksen sisällön ja esittää täsmällisesti syyt, joiden vuoksi se on epävarma siitä, ovatko kyseisen päätöksen oikeusperustana olevat kansallisen oikeuden säännökset yhteensopivia direktiivin 2006/112 sekä verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kanssa.

24 Ennakkoratkaisukysymys on näin ollen otettava tutkittavaksi.

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele kysymyksellään pääasiallisesti sitä, onko direktiivin 2006/112 167 artiklaa, 168 artiklan a alakohtaa, 178 artiklan a alakohtaa ja 273 artiklaa, luettuina yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kanssa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka nojalla verovelvolliselta evätään ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus yksinomaan sillä perusteella, että kansallisen siviilioikeuden säännösten mukaan katsotaan, että kyseinen liiketoimi on fiktiivinen ja pätemätön, eikä ole tarpeen tutkia, että kyseisellä liiketoimella tehdään arvonlisäveropetos tai väärinkäytetään oikeutta.

26 Kuten ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, tämä kysymys on esitetty asiassa, jossa verohallinnon johtaja on hylännyt verovelvollisen oikaisuvaatimuksen päätöksestä, jossa kyseenalaistettiin arvonlisäveron vähennysoikeus siitä syystä, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettu tavaramerkkien luovutus oli fiktiivinen, nojautuen arvonlisäverolain säännökseen, jonka seurauksena tällainen oikeus evätään, kun kyseessä olevaan verolliseen liiketoimeen sovelletaan siviilikoodeksin sääntöä, jonka mukaan fiktiivinen tahdon ilmaiseminen toiselle osapuolelle tämän suostumuksella johtaa kyseisen oikeustoimen pätemättömyyteen.

27 Tältä osin on muistutettava, että unionin tuomioistuimen 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 perusperiaate. Direktiivin 2006/112 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu siis erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa, jos verovelvolliset, jotka haluavat käyttää vähennysoikeutta, noudattavat vähennysoikeudelle asetettuja aineellisia ja muodollisia vaatimuksia tai edellytyksiä (tuomio 28.7.2011, komissio v. Unkari, C-274/10, EU:C:2011:530, 42 ja 43 kohta ja tuomio 24.11.2022, Finanzamt M (Arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuus), C-596/21, EU:C:2022:921, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toimintansa yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio 14.2.1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, 19 kohta; tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 39 kohta ja tuomio 24.11.2022, Finanzamt M (Arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuus), C-596/21, EU:C:2022:921, 22 kohta).

29 Arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää kuitenkin sekä aineellisten että muodollisten vaatimusten tai edellytysten täyttämistä.

30 Kyseisen oikeuden syntymiselle asetetut aineelliset vaatimukset tai edellytykset luetellaan direktiivin 2006/112 168 artiklassa. Mainitun oikeuden saaminen edellyttää siis yhtäältä, että asianomainen on mainituissa direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen, ja toisaalta, että verovelvollinen käyttää tavaroita tai palveluja, joihin vedotaan arvonlisäveron vähennysoikeuden perusteeksi, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa ja että kyseiset tavarat tai palvelut on aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa luovuttanut toinen verovelvollinen, kuten kyseisen artiklan a alakohdassa täsmennetään.

31 Lisäksi direktiivin 2006/112 167 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy; kyseinen verosaatava syntyy tämän direktiivin 63 artiklan mukaan silloin, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan. Tästä seuraa, että vähennysoikeus edellyttää lähtökohtaisesti näyttöä kyseisen liiketoimen tosiasiallisesta tapahtumisesta (ks. vastaavasti tuomio 26.5.2005, António Jorge, C-536/03, EU:C:2005:323, 24 ja 25 kohta; tuomio 27.6.2018, SGI ja Valérie, C-459/17 ja C-460/17, EU:C:2018:501, 34 ja 35 kohta ja tuomio 29.9.2022, Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, 40 kohta) Näin ollen vähennysoikeutta ei voi syntyä ilman tavarantoiminnan tosiasiallisen luovutuksen tai palvelun tosiasiallisen suorituksen.

32 Unionin tuomioistuin on lisäksi jo todennut, että arvonlisäverojärjestelmään kuuluu luonnostaan se, että fiktiivinen tavaroiden tai palveluiden hankkimiseksi toteutettu liiketoimi ei voi oikeuttaa arvonlisäveron vähennykseen, koska tällaisella liiketoimella ei voi olla yhteyttä myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettujen verollisten liiketoimien kanssa (tuomio 8.5.2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, 24 ja 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Ensinnäkin verovelvollisen vähennysoikeuden epäämistä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa voidaan siis perustella sen toteutamisella, että ei ole esitetty näyttöä siitä, että liiketoimi, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, on tosiasiallisesti toteutettu.

34 On nimittäin niin, että jotta vähennysoikeuden olemassaolo voidaan lähtökohtaisesti todeta tällaisissa olosuhteissa, on tarpeen selvittää, onko tavaramerkkien luovutus, johon on vedottu kyseisen oikeuden perusteena, tosiasiallisesti toteutettu ja onko verovelvollinen käyttänyt asianomaisia tavaramerkkejä verollisiin liiketoimiinsa.

35 Tältä osin on muistutettava, että näyttötaakka on verovelvollisella, jonka on esitettävä objektiivinen näyttö siitä, että tavarat tai palvelut on vaihdannan aikaisemmassa vaiheessa tosiasiallisesti luovuttanut tai suorittanut verovelvollinen ensiksi mainitun verovelvollisen omia arvonlisäverollisia liiketoimia varten ja että tämä on tosiasiallisesti maksanut arvonlisäveron kyseisistä tavaroista ja palveluista (tuomio 21.11.2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, 44 kohta; tuomio 11.11.2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, 39 kohta ja tuomio 16.2.2023, DGRFP Cluj, C?519/21, EU:C:2023:106, 100 kohta).

36 Verollisen liiketoimen olemassaolosta toimitetun näytön arvioinnista on todettava, että kansallisen tuomioistuimen on tehtävä se kansallisen oikeuden todistelussäännösten mukaisesti arvioimalla kokonaisvaltaisesti kunkin yksittäistapauksen kaikkia osatekijöitä ja olosuhteita (tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, 53 kohta ja määräys 9.1.2023, A.T.S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Jos pääasian oikeudenkäynnissä tässä arvioinnissa, joka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tehtävä, käy ilmi, että tavaramerkkien luovutusta, johon on vedottu, ei ole tosiasiallisesti toteutettu, vähennysoikeutta ei voi syntyä.

38 Kuten Puolan hallitus toteaa kirjallisissa huomautuksissaan, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi tässä yhteydessä ottaa huomioon sen seikan – jos se katsotaan toteen näytetyksi – , että näennäisestä luovutussopimuksen tekemisestä huolimatta osapuolet ovat todellisuudessa toimineet kuin luovuttaja olisi yhä asianomaisten tavaramerkkien haltija W:n ollessa ainoastaan niiden tilapäinen haltija.

39 Jos tässä kokonaisvaltaisessa arvioinnissa sitä vastoin ilmenee, että mainittu luovutus on tosiasiallisesti toteutettu ja verovelvollinen on käyttänyt luovutettuja tavaramerkkejä verollisiin liiketoimiinsa myöhemmässä vaihdannan vaiheessa, tältä ei lähtökohtaisesti voida evätä vähennysoikeutta.

40 Toiseksi tämä oikeus voidaan kuitenkin evätä verovelvolliselta, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että siihen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin.

41 On nimittäin palautettava mieleen, että veropetosten, veronkierron ja väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on direktiivissä 2006/112 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 täyttyisivät, 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 (tuomio 3.3.2005, Fini H, C?32/03, EU:C:2005:128, 34 ja 35 kohta; tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, 43 kohta ja tuomio 1.12.2022, Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, 26 kohta).

42 Siltä osin kuin on kyse petoksista, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vähennysoikeus on evättävä paitsi silloin, kun verovelvollinen itse syyllistyy petokseen, myös silloin, kun asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että verovelvollinen, jolle vähennysoikeuden perusteena toimivat tavarat tai palvelut on toimitettu, tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa kyseiset tavarat tai palvelut hankkimalla liiketoimeen, joka oli osa tällaista petosta (ks. vastaavasti tuomio 6.12.2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, 40 kohta; tuomio 11.11.2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, 48 kohta ja tuomio 1.12.2022, Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, 27 kohta).

43 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 (määräys 9.1.2023, A.T.S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee oikeuden väärinkäytöstä, että arvonlisäveron alalla väärinkäytön toteaminen edellyttää yhtäältä sitä, että direktiivin 2006/112 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, ja toisaalta sitä, että kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, 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; tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, 36 kohta ja tuomio 15.9.2022, HA.EN., C?227/21, EU:C:2022:687, 35 kohta).

45 Siitä kysymyksestä, rajoittuuko jonkin liiketoimen keskeinen tavoite kyseisen veroedun saamiseen, on syytä muistuttaa arvonlisäveroalan oikeuskäytännössä jo katsotun, että kun verovelvollinen voi valita kahden liiketoimen välillä, sen ei ole pakko valita sitä, joka merkitsee korkeamman arvonlisäveron maksamista, vaan sillä on oikeus järjestää toimintansa verovelkaansa pienentävällä tavalla. Verovelvollisilla on näin ollen yleensä vapaus valita verotaakkansa rajoittamisen ja liiketoimintansa kannalta asianmukaisimmiksi katsomansa organisaatorakenteet ja liiketoimiensa toteuttamiskeinot (tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, 42 kohta ja määräys 9.1.2023, A.T.S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, 40 kohta).

46 Näin ollen arvonlisäveron alalla sovellettavan oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen mukaan kiellettyjä ovat ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevat täysin keinotekoiset järjestelyt, jotka on toteutettu ainoastaan sellaisen veroedun saamiseksi, jonka myöntäminen olisi direktiivin 2006/112 tavoitteiden vastaista (tuomio 16.7.1998, ICI, C?264/96, EU:C:1998:370, 26 kohta; tuomio 27.10.2011, Tanoarch, C?504/10, EU:C:2011:707, 51 kohta ja määräys 9.1.2023, A.T.S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, 41 kohta).

47 On myös palautettava mieleen, että toimenpiteet, joita jäsenvaltiot voivat direktiivin 2006/112 273 artiklan nojalla säätää 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 oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Nyt käsiteltävässä asiassa on yhtäältä todettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista selityksistä ei käy ilmi, että seikat, jotka huomioon ottaen arvonlisäverolliseen liiketoimeen liittyvää oikeustoimea voidaan pitää kansallisen siviilioikeuden sääntöjen kannalta fiktiivisenä ja näin ollen pätemättömänä, olisivat yhteneväiset niiden seikkojen kanssa, jotka huomioon ottaen kyseisen veron alaista liiketointa voidaan pitää unionin oikeuden kannalta fiktiivisenä liiketoimena edellä 33–38 kohdassa esitettyjen näkökohtien mukaisesti ja joiden perusteella verovelvolliselta saadaan edellä 32 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti evätä vähennysoikeus. Tällaisella pätemättömyydellä ei siis lähtökohtaisesti voida perustella kyseistä vähennysoikeuden epäämistä.

49 Toisaalta ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteamuksista ilmenee, että kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö koskee yleisesti kaikkia tilanteita, joissa verovelvollinen on tehnyt siviilikoodeksin perusteella fiktiivisenä ja siten pätemättömänä pidettävän oikeustoimen, eikä tässä yhteydessä ole tarpeen osoittaa sovellettavista siviilioikeuden säännöistä riippumatta ja objektiivisten seikkojen perusteella, että tähän oikeuteen on vedottu vilpillisesti tai sitä on käytetty väärin. Sitä, että laskun antajan ja verovelvollisen välinen sopimus on kansallisen siviilioikeuden säännösten perusteella fiktiivinen, voidaan pitää osoituksena direktiivissä 2006/112 tarkoitetusta vilpillisestä menettelystä tai väärinkäytöksestä kyseisen direktiivin perusteella, mutta tällaista menettelyä ei voida johtaa yksinomaan tästä seikasta.

50 Näin ollen edellä esitetyn perusteella on todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella kansallisella lainsäädännöllä, kun siinä säädetään, että fiktiivisenä pidettävän oikeustoimen pätemättömyydestä kansallisen siviilioikeuden säännön perusteella seuraa arvonlisäveron vähennysoikeuden epääminen, joka ei edellytä sitä, että osoitetaan niiden edellytysten täyttyvän, joiden perusteella verollista liiketointa voidaan pitää fiktiivisenä liiketoimena unionin oikeuden kannalta, taikka osoittaa silloin, kun kyseinen liiketoimi on tosiasiallisesti toteutettu, että vähennysoikeutta on käytetty vilpillisesti tai väärin, ylitetään se, mikä on tarpeen, jotta saavutetaan direktiivin 2006/112 tavoitteet, jotka ovat arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistaminen ja petosten estäminen.

51 Esitettyyn kysymykseen on näin ollen vastattava, että direktiivin 2006/112 167 artiklaa, 168 artiklan a alakohtaa, 178 artiklan a alakohtaa ja 273 artiklaa, luettuina verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen valossa, on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka nojalla verovelvolliselta evätään ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus yksinomaan sillä perusteella, että kansallisen siviilioikeuden säännösten mukaan verollisen liiketoimen katsotaan olevan fiktiivinen ja pätemätön, eikä ole tarpeen osoittaa niiden edellytysten täyttyvän, joiden perusteella kyseistä liiketointa voidaan pitää fiktiivisenä unionin oikeuden kannalta, taikka osoittaa silloin, kun mainittu liiketoimi on tosiasiallisesti toteutettu, että sillä tehdään arvonlisäveropetos tai väärinkäytetään oikeutta.

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 (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU, 167 artiklaa, 168 artiklan a alakohtaa, 178 artiklan a alakohtaa ja 273 artiklaa,

**luettuina verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen valossa,
on tulkittava siten, että**

ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka nojalla verovelvolliselta evätään ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus yksinomaan sillä perusteella, että kansallisen siviilioikeuden säännösten mukaan verollisen liiketoimen katsotaan olevan fiktiivinen ja pätemätön, eikä ole tarpeen osoittaa niiden edellytysten täyttyvän, joiden perusteella kyseistä liiketointa voidaan pitää fiktiivisenä unionin oikeuden kannalta, taikka osoittaa silloin, kun mainittu liiketoimi on tosiasiallisesti toteutettu, että sillä tehdään arvonlisäveropetos tai väärinkäytetään oikeutta.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: puola.