

62018CC0329

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

MICHAL BOBEK

22 päivänä toukokuuta 2019 (1)

Asia C-329/18

Valsts ieņēmumu dienests

vastaan

SIA Altic

(Ennakkoratkaisupyyntö – Augstākā tiesa (ylin tuomioistuin, Latvia))

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Oikeus vähentää arvonlisävero – Epääminen – Veropetoksessa osallisina olevien sopimuskumppanien suorittama luovutus – Verovelvollisen huolellisuusvelvoite – Sen merkityksellisyys, että verovelvollinen on noudattanut alakohtaisia velvoitteita – Asetus (EY) N:o 178/2002 – Jäljitettävyyssvelvoite – Asetus (EY) N:o 852/2004 – Asetus (EY) N:o 882/2004 – Elintarvikealan toimijoiden rekisteröinti

I Johdanto

1.

SIA Altic osti rapsinsiemeniä kahdelta muulta yritykseltä ja vähensi näistä liiketoimista maksamansa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron. Latvian veroviranomaisten myöhemmin tekemässä tarkastuksessa ilmeni, että kyseiset yritykset olivat fiktiivisiä. Veroviranomaiset katsoivat näin ollen, ettei liiketoimia ollut suoritettu, ja määräisivät SIA Alticin maksamaan vastaavan määrän arvonlisäveroa. SIA Altic vaati kyseisen päätöksen kumoamista. Sekä ensimmäisen että toisen oikeusasteen tuomioistuin ratkaisivat asian sen hyväksi.

2.

Augstākā tiesa (ylin tuomioistuin, Latvia), joka käsittelee asiassa tehtyä oikeuskysymyksiin rajoittuvaa valitusta, on epävarma yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY, (2) luettuna yhdessä elintarvikelainsäädännön alaa koskevan alakohtaisen lainsäädännön vaatimusten kanssa, oikeasta tulkinnasta. Nämä epäilyt liittyvät Latvian veroviranomaisten väitteeseen, jonka mukaan SIA Alticin olisi pitänyt tietää sopimuskumppaneidensa osallisuudesta arvonlisäveropetokseen, koska se toimi elintarvikealalla ja oli siten velvollinen tekemään sopimuskumppaneita koskevia tarkastuksia kyseisellä alalla asetuksessa (EY) N:o 178/2002, (3) asetuksessa (EY) N:o 852/2004 (4) ja asetuksessa (EY) N:o 882/2004 (5) asetettujen velvoitteiden perusteella sovellettavien tiukempien vaatimusten mukaisesti.

3.

Käsiteltävä asia antaa unionin tuomioistuimelle tilaisuuden täsmentää oikeuskäytäntöään, joka

koskee perusteita sen määrittämiseksi vähennysoikeuden epäämisen yhteydessä, "tiesikö toimija tai olisiko sen pitänyt tietää" osallistuvansa arvonnäveropetokseen liittyvään liiketoimeen. Unionin tuomioistuimelta tiedustellaan etenkin, missä määrin tiettyjen alojen toimijoihin sovellettavat erityiset alakohtaiset velvoitteet, kuten elintarvikelainsäädäntöä koskevat, ovat – jos ne ylipäättään ovat – merkityksellisiä sen yleisen verotuksen yhteydessä tehtävän arvioinnin kannalta, oliko toimija tai olisiko sen pitänyt olla tietoinen siitä, että se oli osallisena arvonnäveropetokseen liittyvässä liiketoimessa.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Arvonnäverodirektiivi

4.

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

— —"

5.

Arvonnäverodirektiivin 178 artiklassa säädetään seuraavaa: "Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) edellä 168 artiklan a alakohdassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta 220–236, 238, 239 ja 240 artiklan mukaisesti tehdyn laskun hallussapitoa;

— —"

6.

Arvonnäverodirektiivin 220 artiklassa säädetään, että "verovelvollisen on varmistettava, että verovelvollinen itse, hankkija tai kolmas taho verovelvollisen nimissä ja puolesta laatii laskun seuraavissa tapauksissa:

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

— —"

7.

Arvonnäverodirektiivin 226 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

--

4)

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

5)

verovelvollisen ja hankkijan täydellinen nimi ja osoite;

6)

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

--”

8.

Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan sanamuoto on seuraava:

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

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

B Asetus N:o 178/2002

9.

Asetuksen N:o 178/2002 johdanto-osan 28 ja 29 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(28)

Kokemus on osoittanut, että elintarvikkeiden tai rehujen sisämarkkinoiden toiminta voi vaarantua, jos elintarvikkeita ja rehuja ei pystytä jäljittämään. Sen vuoksi on tarpeen perustaa rehu- ja elintarvikeyrityksiä koskeva kattava jäljitysjärjestelmä, jotta rehuja ja elintarvikkeita voidaan poistaa markkinoilta kohdennetusti ja antaa kuluttajille tai valvontaviranomaisille täsmällisiä tietoja ja siten välttää elintarvikkeiden turvallisuutta koskevien ongelmien ilmetessä mahdolliset tarpeettoman laajat häiriöt.

(29)

On tarpeen varmistaa, että elintarvike- tai rehualan yritys, myös maahantuoja, voi tunnistaa ainakin yrityksen, josta elintarvike, rehu, eläin tai elintarvikkeeseen tai rehuun lisättävä aine on toimitettu, jotta tutkimuksen yhteydessä voidaan taata jäljitettävyyden kaikissa vaiheissa.”

10.

Asetuksen N:o 178/2002 3 artiklassa säädetään seuraavaa:

” —

2)

’elintarvikeyrityksellä’ [tarkoitetaan] voittoa tuottavaa tai tuottamatonta, julkista tai yksityistä yritystä, joka toteuttaa mitä tahansa toimia, jotka liittyvät mihin tahansa elintarvikkeiden tuotannon, jalostuksen ja jakelun vaiheisiin;

3)

’elintarvikealan toimijalla’ [tarkoitetaan] luonnollista tai oikeushenkilöä tai henkilöitä, jotka ovat vastuussa elintarvikelainsäädännön vaatimusten noudattamisen varmistamisesta valvonnassaan olevassa elintarvikeyrityksessä;

— —

15)

’jäljitettävyydellä’ [tarkoitetaan] mahdollisuutta jäljittää elintarvike, rehu, elintarviketuotantoon käytettävä eläin tai valmistusaine, joka on tarkoitettu lisättäväksi tai jota oletetaan lisättävän elintarvikkeeseen tai rehuun, kaikissa tuotanto-, jalostus- ja jakeluvaiheissa ja seurata kutakin näistä kyseisissä vaiheissa;

16)

’tuotanto-, jalostus- ja jakeluvaiheilla’ [tarkoitetaan] mitä tahansa vaihetta, tuonti mukaan lukien, elintarvikkeen alkutuotannosta sen varastointiin, kuljetukseen, myyntiin tai lopulliselle kuluttajalle toimittamiseen asti edellä mainitut vaiheet mukaan luettuna ja, silloin kun sillä on merkitystä, rehujen tuontia, tuotantoa, varastointia, kuljetusta, jakelua, myyntiä ja toimittamista;

— —”

11.

Asetuksen N:o 178/2002 18 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Kaikissa tuotanto-, jalostus- ja jakeluvaiheissa on huolehdittava siitä, että on mahdollista jäljittää elintarvikkeet, rehut, elintarviketuotantoon käytettävät eläimet ja muut mahdolliset aineet, jotka on tarkoitettu tai joiden voidaan olettaa tulevan lisätyksi elintarvikkeeseen tai rehuun.

2. Elintarvike- ja rehualan toimijoiden on voitava tunnistaa luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö, joka on toimittanut niille elintarvikkeen, rehun, elintarviketuotantoon käytettävän eläimen tai sellaisen aineen, joka on tarkoitettu tai jonka voidaan olettaa tulevan lisätyksi elintarvikkeeseen tai rehuun.

Tätä varten toimijoilla on oltava käytössä tähän tarkoitetut järjestelmät ja menettelyt, joiden avulla toimivaltaiset viranomaiset saavat nämä tiedot pyynnöstä käyttöönsä.

3. Elintarvike- ja rehualan toimijoilla on oltava käytössä sellaiset järjestelmät ja menettelyt, joiden avulla ne voivat tunnistaa muut yritykset, joille niiden tuotteita on toimitettu. Nämä tiedot on annettava pyynnöstä toimivaltaisille viranomaisille.

4. Markkinoille saatetuissa tai todennäköisesti markkinoille saatettavissa elintarvikkeissa ja rehuissa on niiden jäljitettävyyden helpottamiseksi oltava riittävät ja asianmukaiset pakkausmerkinnät tai tunnistetiedot tarkempiin säännöksiin sisältyvien asiaa koskevien vaatimusten mukaisesti.

5. Tämän artiklan vaatimusten noudattamiseksi tarkoitetut säännökset voidaan antaa 58 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua menettelyä noudattaen.”

C Asetus N:o 852/2004

12.

Asetuksen N:o 852/2004 6 artiklan (jonka otsikko on ”Virallinen valvonta, rekisteröinti ja hyväksyminen”) sanamuoto on seuraava:

”1. Elintarvikealan toimijoiden on toimittava yhteistyössä toimivaltaisten viranomaisten kanssa muun asiaa koskevan yhteisön lainsäädännön, tai ellei sitä ole, kansallisen lainsäädännön mukaisesti.

2. Jokaisen elintarvikealan toimijan on erityisesti ilmoitettava asianmukaiselle toimivaltaiselle viranomaiselle tämän edellyttämällä tavalla jokainen sen määräysvallassa oleva laitos, jossa toteutetaan mitä tahansa elintarvikkeiden tuotanto-, jalostus- tai jakeluvaihetta, kunkin laitoksen rekisteröimistä varten.

— —”

D Asetus N:o 882/2004

13.

Asetuksen N:o 882/2004 31 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”a)

Toimivaltaisten viranomaisten on vahvistettava menettelyt, joita rehu- ja elintarvikealan toimijoiden on noudatettava, kun ne hakevat laitostensa rekisteröintiä asetuksen (EY) N:o 852/2004, direktiivin 95/69/EY tai rehuhygieniasta annettavan asetuksen mukaisesti.

b)

Niiden on laadittava rekisteröidyistä rehu- ja elintarvikealan toimijoista luettelo ja pidettävä se ajan tasalla. Jos tällainen luettelo on olemassa jo muita tarkoituksia varten, sitä voidaan käyttää myös tämän asetuksen tarkoituksiin.”

III Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

14.

SIA Altic (jäljempänä vastapuoli) osti rapsinsiemeniä SIA Sakorex ?nimiseltä yritykseltä (heinä–elokuussa 2011) ja SIA Ulmar ?nimiseltä yritykseltä (lokakuussa 2011). Rapsinsiemenet vastaanotettiin ja varastoitiin asianmukaisesti SIA Vendo ?nimisen yrityksen varastoon (siiloon). Vastapuoli vähensi näistä liiketoimista maksamansa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron.

15.

Valsts ieņēmumu dienests (Latvian verohallinto, jäljempänä VID) tarkastuksessa ilmeni, että SIA Sakorex ja SIA Ulmar olivat fiktiivisiä yrityksiä. VID katsoi, että vastapuolen ja kyseisten yritysten välisiä liiketoimia ei ollut näin ollen toteutettu, ja määräsi 14.9.2012 tekemällään päätöksellä vastapuolen maksamaan aiemmin vähentämänsä arvonlisäveron, sakon ja viivästyskorkoja.

16.

Vastapuoli teki päätöksestä oikaisuvaatimuksen, jossa vaadittiin kyseisen hallintopäätöksen kumoamista. Kansalliset ensimmäisen ja toisen oikeusasteen tuomioistuimet ratkaisivat asian vastapuolen hyväksi. Administratīvā apgabaltiesa (maakunnallinen hallintotuomioistuin, Latvia) etenkin totesi muun muassa, ettei ole epäilystä siitä, että kyseiset tavarat varastoituihin SIA Vendolle kuuluvaa siiloon saateasiakirjoissa mainittujen määrien ja päivämäärien mukaisesti. Asiakirja-aineistoon sisältyvät asiakirjat ja vastapuolen esittämät selitykset osoittivat lisäksi vastapuolen toimineen vilpittömässä mielessä. Liiketoimen luonne ei myöskään edellyttänyt sitä, että olisi tarkastettu muiden sopimuspuolten kyky palvelun suorittamiseen, koska myyjä toimitti tavarat sopimuksessa määrättyyn toimituspaikkaan. Vastapuolen ja SIA Vendon välisen sopimuksen mukaan viimeksi mainittu oli vastuussa rahtikirjassa esitettyjen tietojen paikkansapitävyydestä ja sen seurauksista. Administratīvā apgabaltiesa myös katsoi, että VID ei ollut ilmoittanut, mitä lainsäädäntöön suoraan sisältyvästä vaatimuksesta johtuvia erityisiä toimia vastapuolen olisi pitänyt toteuttaa mutta se ei ollut toteuttanut tarkastaakseen liiketoimen muiden osapuolten kyvyn toimittaa tavarat. Näin ollen Administratīvā apgabaltiesa totesi, että asiassa esitetty todistusaineisto ei osoittanut, että vastapuoli olisi tietoisesti pyrkinyt saamaan hyötyä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen muodossa.

17.

VID valitti kyseisestä tuomiosta Augstākā tiesa, joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin. VID väittää, että Administratīvā apgabaltiesa katsoi virheellisesti, ettei lainsäädännössä edellytetä hankittujen tavaroiden alkuperän selvittämistä. Asetuksen N:o 178/2002 mukaan elintarvikealan toimijoiden on voitava jäljittää kaikki mahdolliset aineet, jotka on tarkoitettu tai joiden voidaan olettaa tulevan lisätyksi elintarvikkeeseen tai rehuun. Tätä varten toimijoilla on oltava käytössä tähän tarkoitettut järjestelmät ja menettelyt, joiden avulla toimivaltaiset viranomaiset saavat nämä tiedot pyynnöstä käyttöönsä. Vastapuoli oli näin ollen asetuksen N:o 178/2002 nojalla velvollinen tarkastamaan yksityiskohtaisesti muita sopimuspuolia koskevat tiedot, koska ne olivat osallisina elintarvikeketjussa. Vastapuoli ei tarkastanut, että sen sopimuspuolet on merkitty PRT-tilin rekisteriin, eikä siten tarkastanut vähäisimmässäkään määrin muiden sopimuspuolten tietoja. VID:n mukaan tämä osoittaa, että vastapuoli tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että nämä liiketoimet olivat osa arvonlisäveropetosta.

18.

Vastapuoli väittää, että säännöksiä, joihin VID vetoaa, ei sovelleta, koska sen hankkimia siemeniä oli tarkoitus käyttää polttoaineen tuotannossa eikä niillä ollut minkäänlaista yhteyttä elintarvikkeisiin. Elintarvikealan toimijoita koskevan lainsäädännön soveltamiselle vastapuoleen ei siten ole mitään perusteita.

19.

Tässä yhteydessä Augstākā tiesa päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle

seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1.

Kun otetaan huomioon asetuksen N:o 178/2002 tavoite varmistaa elintarviketurvallisuus (joka saavutetaan muun muassa takaamalla elintarvikkeiden jäljitettävyys), onko [arvonlisäverodirektiivin] 168 artiklan a alakohdasta tulkittava siten, että se ei ole esteenä ostoihin sisältyvän veron vähennyksen epäämiselle siinä tapauksessa, että verovelvollinen, joka osallistuu elintarvikeketjuun, ei ole osoittanut toista sopimuskumppaniaan valitessaan suurta valppautta (joka ylittää tavanomaiset kaupalliset menettelytavat), millä tarkoitetaan lähinnä velvoitetta tehdä toista sopimuskumppania koskevia tarkastuksia, mutta on samaan aikaan tarkastanut elintarvikkeiden laadun ja täyttänyt siten asetuksen N:o 178/2002 tavoitteen?

2.

Velvoittaako asetuksen N:o 852/2004 6 artiklassa ja asetuksen N:o 882/2004 31 artiklassa vahvistettu elintarvikeyrityksen rekisteröintiä koskeva vaatimus, tulkittuna [arvonlisäverodirektiivin] 168 artiklan a alakohdan valossa, sopimuksen tämän yrityksen kanssa tekemää osapuolta tarkastamaan yrityksen rekisteröinnin, ja onko tällä tarkastuksella merkitystä määritettäessä, tiesikö kyseinen osapuoli tai olisiko sen pitänyt tietää, että se oli ryhtymässä liiketoimeen fiktiivisen yrityksen kanssa, kun otetaan huomioon mainitun liiketoimen erityispiirteet?”

20.

Kirjallisia huomautuksia esittivät Latvian ja Espanjan hallitukset sekä Euroopan komissio. Nämä osapuolet samoin kuin pääasian vastapuoli olivat läsnä 6.3.2019 pidetyssä istunnossa.

IV Arviointi

21.

Tämän ratkaisuehdotuksen rakenne on seuraava. Muutamien alustavien huomautusten (A) jälkeen esitän pääpiirteittäin oikeuskäytännön, joka koskee arvonlisäverotuksen alalla edellytettävää huolellisuutta tilanteissa, joissa sopimuskumppanien on todettu syyllistyneen petokseen (B). Sen jälkeen tutkin ensimmäistä kysymystä, joka liittyy siihen, olisiko sen, että verovelvollinen ei noudata alakohdaisia velvoitteita, jotka eivät kuitenkaan liity arvonlisäveroon, kuten asetuksen N:o 178/2002 18 artiklaan sisältyvää jäljitettävyysvelvoitetta, johdettava ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämiseen. Sitten tarkastelen toista kysymystä, jossa lähinnä tiedustellaan, onko se, ettei verovelvollinen ole tarkastanut, että sen sopimuskumppanit ovat täyttäneet asetuksesta N:o 882/2004 seuraavan rekisteröintivelvoitteensa, merkityksellistä sen arvioimisen kannalta, olisiko verovelvollisen pitänyt tietää olevansa osallisena liiketoimessa, joka liittyy arvonlisäveropetokseen (D).

A Alustavat huomautukset

22.

Käsiteltävässä asiassa esille tulevat kysymykset koskevat yksinomaan sitä, olisiko verovelvolliselta evättävä vähennysoikeus sen väitetyn huolimattomuuden perusteella, jota arvioidaan sen avulla, miten verovelvollinen on menetellyt sille ja sen sopimuskumppaneille alakohdaisissa säännöksissä, jotka eivät liity verotukseen, asetettujen velvoitteiden osalta. Siinä pidetään näin ollen selvänä, että muutoin vähennysoikeuden aineelliset vaatimukset ja muotovaatimukset täyttyvät.

23.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on vahvistanut kaksi muuta tosiseikkaa koskevaa toteamusta, joita pidän itsestään selvinä.

24.

Ensinnäkin on riidatonta, että vastapuolen sopimuskumppanit osoittautuivat fiktiivisiksi yrityksiä. Vaikka tavaroiden alkuperää ei ollutkaan mahdollista varmistaa, tavarat tästä huolimatta toimitettiin vastapuolelle, ja ne olivat ilmeisen hyvälaatuisia.

25.

Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut, ettei ole esitetty näyttöä sen vastapuolen väitteen tueksi, että kyseessä olevat siemenet oli tarkoitettu polttoaineen tuotantoon. Vastapuolen kummankin sopimuskumppanin kanssa tekemiin sopimuksiin sisältyi ehto, jonka mukaan tavarat vastaavat elintarvikkeiden ja eläinlääkinnän turvallisuudesta vastaavan viraston vaatimuksia. Yritykset, jotka vastapuoli nimesi liikekumppaneikseen, eivät myöskään toimi polttoainetuotannon alalla. Arvioituaan sille esitettyjä todisteita ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tuli näin ollen siihen tulokseen, että kyseessä olevaan toimitukseen (ja siten myös vastapuoleen kyseisen toimituksen osalta) sovellettiin asetuksen N:o 178/2002 velvoitteita.

B Petoksia ja arvonlisäveron vähennysoikeutta koskeva oikeuskäytäntö

26.

Unionin tuomioistuin on korostanut vähennysoikeuden merkitystä useissa yhteyksissä. Vähennysoikeutta on kuvattu ”yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseräiteeksi”, (6) ja siitä on todettu, että se ”kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään” eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. (7) Vähennysoikeus on keskeinen arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden kannalta, koska sillä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toimintansa yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen suhteen edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista. (8)

27.

Tämä selittää myös sen, miksi vähennysoikeuteen ei voi vaikuttaa se, että luovutusketjussa jokin kyseisen verovelvollisen suorittamaa liiketoimintaa edeltävä tai seuraava liiketoimi on arvonlisäveropetos, kun verovelvollinen ei ole tai ei voi olla tästä tietoinen. (9)

28.

Kansallisilla viranomaisilla olevan yleisen velvoitteen estää ja torjua arvonlisäpetoksia mukaisesti nämä viranomaiset voivat kuitenkin evätä vähennysoikeuden (ja viime kädessä vaatia vähennettyä määrää takaisin), jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että vähennysoikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin. (10)

29.

Näin on paitsi silloin, kun veropetokseen syyllistyy verovelvollinen itse, myös silloin, kun verovelvollinen ”tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa hankinnallaan liiketoimeen, joka oli

osa arvonnäveropetosta". (11) Tässä tilanteessa verovelvollista on pidettävä "osallisena tähän petokseen, ja näin on siitä riippumatta, saako hän tavaroiden jälleenmyynnistä voittoa vai ei". (12) Tällaisessa tilanteessa verovelvollinen nimittäin auttaa petokseen syyllistyviä rikoksentekijöitä ja verovelvollisesta tulee osasyyllinen. (13)

30.

Vähennysoikeuden epääminen on kuitenkin edelleen poikkeus sen peruseriaatteen soveltamisesta, jonka olennainen vähennysoikeus muodostaa. Veroviranomaisen on siten kyettävä esittämään "riittävä näyttö objektiivisista seikoista, joiden perusteella voidaan päätellä, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, oli osa petosta, johon luovuttaja tai luovutusketjuun aiemmin osallistunut joku muu toimija syyllistyi". (14)

31.

Unionin tuomioistuin on useaan otteeseen tähdentänyt, että toimivaltaiset viranomaiset ovat vastuussa tarkastusten tekemisestä, ja varoittanut käytännössä siirtämästä verovelvollisille velvoitetta tehdä tarkastuksia ja selvityksiä. (15) Todettuaan laskun antajan syyllistyneen petokseen tai toimineen sääntöjenvastaisesti veroviranomaisen on nimittäin osoitettava, että kyseinen laskun saaja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi oli osa arvonnäveropetosta. Tämä on tehtävä objektiivisten seikkojen perusteella "ja ilman, että laskun saajan edellytetään suorittavan sille kuulumattomia tarkastuksia". (16)

32.

Unionin tuomioistuin on myös selventänyt, että verohallinto ei voi yleisesti edellyttää, että verovelvollinen selvittää sen, että kyseessä olevia tavaroita ja palveluja koskevien laskujen antaja on noudattanut arvonnäveron ilmoitus- ja maksuvelvollisuuksiaan ja että sillä on asiaankuuluvat asiakirjat. (17) Unionin tuomioistuin on samaan tapaan katsonut, ettei verohallinto voi edellyttää, että verovelvollinen esittää asiakirjoja, jotka osoittavat, että luovuttaja on noudattanut sille unionin oikeudessa asetettuja alakohtaisia velvoitteita. (18)

33.

Verovelvollisten huolellisuus on ratkaiseva tekijä. Tämä johtuu siitä, että "toimijan, joka toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita siltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että sen liiketoimet eivät ole osa petosta, olipa kyse arvonnäveropetoksesta tai muista petoksista, on voitava luottaa näiden liiketoimien laillisuuteen ilman sitä vaaraa, että se menettäisi oikeutensa vähentää ostoihin sisältyvän arvonnäveron". (19)

34.

Vaadittava huolellisuuden taso on tapauskohtainen. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa johdonmukaisesti, että toimenpiteet, joihin ryhtymistä voidaan kohtuudella edellyttää verovelvolliselta, riippuvat siitä, millaiset olosuhteet mainitussa tapauksessa vallitsevat. (20) Tapaukseen liittyvät tosiseikat voivat nimittäin olla sellaiset, että verovelvolliselta edellytetään suurta huolellisuutta (esimerkiksi tavaroiden arvon suhteen hankinnan yhteydessä). (21) Jos on syytä epäillä sääntöjenvastaisuuksia tai petosta, huolellinen toimija voi tapauksessa vallitsevien olosuhteiden mukaan joutua hankkimaan tietoja liikekumppaneistaan varmistuakseen näiden luotettavuudesta. (22)

35.

On kuitenkin syytä panna merkille kaksi seikkaa. Ensinnäkin tähän mennessä huolellisuuden tasoa koskeva tapauskohtainen näkökulma on perustunut erilaisiin tosiseikkoihin mutta liittynyt aina arvonlisäverodirektiiviin ja sen sääntelyjärjestelmään. Toiseksi vaadittavaa huolellisuuden tasoa koskevassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä myös selvennetään, että vaikka on viitteitä sääntöjenvastaisuuksista, veroviranomainen ei voi yleisesti edellyttää, että kyseinen verovelvollinen yhtäältä selvittää sen, että laskun antajalla oli hallussaan kyseessä olevat tavarat, että sillä oli valmiudet toimittaa ne ja että se on noudattanut arvonlisäveron ilmoitus- ja maksuvelvollisuuksiaan, varmistuakseen siitä, ettei ole toimittu sääntöjenvastaisesti, tai että verovelvollisella toisaalta olisi kyseisiä seikkoja koskevia asiakirjoja. (23)

36.

Yhteenvedona on todettava, että vähennysoikeus on evättävä vain, jos toimivaltaiset viranomaiset voivat varmistua siitä, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää olevansa osallisena arvonlisäveropetokseen liittyvässä liiketoimessa. Huolellisuuden taso, jota verovelvolliselta edellytetään huolellisuusvelvoitteen täyttämiseksi, voi vaihdella olosuhteiden mukaan. Viranomaisten on kuitenkin tukeuduttava objektiivisiin tekijöihin sen määrittämiseksi, oliko verovelvollinen tai olisiko sen pitänyt olla tietoinen olevansa osallisena arvonlisäveropetokseen liittyvässä liiketoimessa. Ne eivät voi siirtää laskun saajalle sellaisten tarkastusten tekemiseen liittyvää rasitetta, jotka eivät ole tämän vastuulla.

C Ensimmäinen kysymys: vähennysoikeus ja asetus N:o 178/2002

37.

Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee asetuksen N:o 178/2002 18 artiklassa säädettyjen jäljitettävyyssvelvoitteiden noudattamisen merkityksellisyyttä sen arvioimisen kannalta, tiesikö verovelvollinen, joka on elintarvikealan toimija, tai olisiko sen pitänyt tietää olevansa osallisena arvonlisäveropetokseen liittyvässä liiketoimessa, jotta vähennysoikeus voidaan evätä.

38.

Verovelvolliselle asetettujen alakohtaisten velvoitteiden, joista ei kuitenkaan säädetä arvonlisäsäännöksissä itsessään, kuten asetuksen N:o 178/2002 18 artiklassa säädetyn jäljitettävyyssvelvoitteen, noudattamatta jättäminen ei nähdäkseni ole itsessään ratkaisevaa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämisen kannalta. Toisin ilmaistuna, tällaisten alakohtaisten velvoitteiden mahdollista noudattamatta jättämistä ei voida automaattisesti rinnastaa toteamukseen, jonka mukaan verovelvollisen olisi pitänyt tietää liiketoimen liittyvän arvonlisäveropetokseen (1). Edellyttäen, että alakohtaisessa lainsäädännössä todellakin asetetaan verovelvolliselle selvä ja laajempi oikeudellinen velvoite tunnistaa sopimuskumppanit, tällaisten alakohtaisten velvoitteiden noudattamatta jättäminen voi olla osa yleistä arviointia, joka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tehtävä yhtenä objektiivisista tekijöistä sen määrittämiseksi, mitä toimia tällaiselta verovelvolliselta voidaan edellyttää, jotta se voi vakuuttua siitä, etteivät sen liiketoimet liity arvonlisäveropetokseen, johon yksi sen toimittajista on syylistynyt (2).

1. Jäljitettävyyden varmistamatta jättäminen ei ole sama asia kuin se, että verovelvollisen "olisi pitänyt tietää" arvonlisäveropetoksesta

39.

Latvian hallitus katsoo, että vaikka käsiteltävässä asiassa ei ole näyttöä siitä, että vastapuoli tiesi olevansa osallisena arvonlisäveropetokseen liittyvässä liiketoimessa, useat seikat viittaavat siihen, että vastapuolen olisi pitänyt olla tietoinen tästä. Vastapuoli ei tehnyt aloitetta yhteydenpidosta sopimuskumppaneihinsa. Sopimuskumppanit pikemminkin ottivat yhteyttä vastapuoleen nähtyään mainoksia tiedotusvälineissä. Vastapuoli ei vastaanottanut tavaroita suoraan, vaan vastaanotto tapahtui välikäden kautta, joka ei tarkastanut toimittajia koskevia tietoja.

40.

Huolimatta siitä, että kansallisen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisella ei ole yleistä velvoitetta tarkastaa liikekumppaneita, tilanne on toinen elintarvikealalla. Latvian hallitus väittää, että asetuksessa N:o 178/2002 asetettujen jäljitettävyyssvelvoitteiden seurauksena elintarvikealalla toimivat yritykset ovat velvollisia tekemään sopimuskumppaneilleen perusteellisia tarkastuksia. Lisäksi todetessaan, että siemenet oli tarkoitettu polttoaineen tuotantoon, vastapuoli on osoittanut, että se tiesi elintarviketeollisuudessa sovellettavista tiukemmista vaatimuksista ja yritti välttää ne. Istunnossa Latvian hallitus lisäksi selitti, että sen näkemyksen mukaan asetuksen N:o 178/2002 18 artiklan 2 kohdassa asetettu jäljitettävyyssvelvoite sisältää velvollisuuden tarkastaa, että sopimuskumppanit on rekisteröity asianmukaisesti elintarvikkeiden ja eläinlääkinnän turvallisuudesta vastaavassa virastossa.

41.

Espanjan hallituksen mukaan vastapuoli ei noudattanut velvoitetta tunnistaa yritykset, jotka toimittivat rapsinsiemenet sille. Tämä velvoite johtuu asetuksen N:o 178/2002 18 artiklasta. Sillä, ettei tavarantoimittajia tunnistettu, oli kaksi seurausta: elintarviketurvallisuuden vaarantuminen ja se, ettei vastapuoli ollut tietoinen tavarantoimittajiensa fiktiivisyydestä ja petoksesta arvonlisäveroketjussa. Tällä verovelvolliselle asetettujen aineellisten vaatimusten – vaikka ne eivät olekaan luonteeltaan verotuksellisia – rikkomisella on ollut kielteisiä seurauksia arvonlisäveron kantamiselle.

42.

Minun on pakko olla tästä eri mieltä sekä rakenteellisella tasolla (toisin sanoen siitä, että alakohtaisten velvoitteiden mahdollisesta noudattamatta jättämisestä seuraisi välttämättä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden epääminen) ja myös sen nimenomaisen velvoitteen tasolla, joka asetuksen N:o 178/2002 18 artiklan 2 kohtaan sanotaan sisältyvän. Tässä jaksossa selitän, miksi kummankin hallituksen ehdotus on rakenteellisesti virheellinen. Seuraavassa jaksossa selitän, miksi näiden hallitusten tulkinta asetuksen N:o 178/2002 18 artiklan 2 kohdassa asetetun nimenomaisen velvoitteen laajuudesta on mielestäni myös ongelmallinen.

43.

Alustavana seikkana yleisessä tarkastelussa on tärkeää huomata, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on johdonmukaisesti vahvistettu, että verotuksen neutraalisuuden periaate estää tekemästä arvonlisäverotuksessa eroa laillisen ja lainvastaisen toiminnan välillä, koska se, että kyseessä oleva toiminta on lainvastaista, ei muuta sen taloudellista luonnetta. (24) Tämä toteamus pätee toimintaan, joka on itsessään lainvastaista, ja myös silloin, jos luovutetut tavarat tai suoritetut palvelut ja lainvastainen toiminta liittyvät toisiinsa läheisesti. Siten esimerkiksi tuomiossa Coffeeshop ”Siberiä” (25) katsottiin, että pöydän vuokraaminen kolmannelle osapuolelle kannabiksen myymiseksi Amsterdamissa sijaitsevassa niin sanotussa coffeeshopissa

kuului arvonlisäverosääntöjen soveltamisalaan, vaikka kansallisen lainsäädännön mukaan tämä toiminta merkitsee lainvastaista osallisuutta mietojen huumausaineiden kauppaa merkitsevään rikokseen.

44.

Sitäkin suuremmalla syyllä käsiteltävässä asiassa se, että (tavoitteensa osalta selkeästi laillinen) liiketoimi suoritetaan sellaisessa asiayhteydessä, jossa yhtä tai useampaa alakohtaista oikeudellista velvoitetta väitetään rikotun, on paljon etäämmällä lainvastaisuudesta – ja siten taloudellisesta näkökulmasta merkityksetön – arvonlisäverotuksen kannalta. On näin ollen täysin selvää, että kyseessä oleva liiketoimi kuuluu arvonlisäverosääntöjen, vähennysoikeus mukaan luettuna, soveltamisalaan.

45.

Siihen, miksi Latvian ja Espanjan hallitusten esittämää tulkintaa ei voida hyväksyä, on ainakin kolme periaatteellista perustetta: laillisuuden välttämättömyys, erot kunkin järjestelmän logiikassa ja tavoitteissa ja kysymys seuraamuksista (ja niiden mahdollisesta kumuloitumisesta).

46.

Ensinnäkään unionin tai, mitä ilmeisimmin, kansallisessa oikeudessa ei yksinkertaisesti ole oikeudellista perustaa (eri) alakohtaisten vaatimusten automaattiselle sisällyttämiselle yleiseen arvonlisäverojärjestelmään. Arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdan mukaan vähennysoikeuden käyttö edellyttää laskun hallussapitoa, ja saman direktiivin 220 artiklan 1 kohdan mukaan lasku on laadittava jokaisesta verovelvollisen toiselle verovelvolliselle tekemästä tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta. Arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa luetellaan (tyhjentävästi) tiedot, jotka laskussa on oltava ja joihin kuuluu verovelvollisen ja hankkijan täydellinen nimi ja osoite. Velvollisuus sisällyttää nämä tiedot laskuun on laskun laatijalla, ja sitä on tarkasteltava pätevien laskujen muotovaatimusten yhteydessä.

47.

Käsiteltävässä asiassa vastapuolen istunnossa esittämistä huomautuksista ilmenee, että nämä vaatimukset on täytetty asianmukaisesti nyt tarkasteltavassa tapauksessa ja että lisäksi vastapuoli on varmistanut, että sen tavarantoimittajat ovat rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi.

48.

Tämän arvonlisäveron yhteydessä selkeästi todetun velvoitteen lisäksi jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan mukaan säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, kunhan niissä ei aseteta laskutusta koskevia lisävelvollisuuksia eikä niillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tavoitteiden saavuttamiseksi. (26)

49.

Riippumatta siitä, olisivatko elintarvikealalla toimivien elinkeinonharjoittajien jäljitettävyyttä koskevat lisävelvoitteet itse asiassa yhteensopivia arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan kanssa, Latvian hallituksen vastauksista unionin tuomioistuimen istunnossa esittämiin kysymyksiin ilmenee, ettei kansallisessa lainsäädännössä tosiasiallisesti säädetty tällaisista lisävelvoitteista.

50.

Siten käsiteltävässä asiassa ehdotetaan ilmeisestikin ainoastaan ”luovaa tulkintaa”, jolle ei ole mitään nimenomaista oikeudellista perustaa kansallisessa sen enempää kuin unionin oikeudessakaan. Kun tarkastellaan unionin oikeudesta johtuvia erityisiä ja nimenomaisia edellytyksiä, käsittelen seuraavassa jaksossa kysymystä siitä, mitä asetuksen N:o 178/2002 18 artiklan 2 kohdassa tarkasti ottaen edellytetään. (27)

51.

Toiseksi on jokseenkin selvää, että kullakin sääntelyjärjestelmällä, yhtäältä yleisellä arvonlisäverojärjestelmällä ja toisaalta elintarvikkeiden sääntelyä sisämarkkinoilla koskevilla eri välineillä, on erilainen tavoite ja sääntelylogiikka. Kumpikaan niistä ei ole olemassa vain tukeakseen toista. Tähän perustuvat myös seuraamukset, joita määrätään jommankumman välineen noudattamatta jättämisestä ja jotka ovat myös erillisiä.

52.

Kolmanneksi näiden kahden edellisen seikan läpileikkauskohdassa on paitsi kysymys mahdollisesta seuraamuksesta, joka muodostuu ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisen epäämisestä ja jolle ei ole asianmukaista oikeudellista perustaa, myös vaara siitä, että seuraamukset tosiasiallisesti kumuloituvat eri sääntelyjärjestelmissä. Latvian ja Espanjan hallitusten esittämä tulkinta nimittäin muuttaisi vähennysoikeuden epäämisen lisäseuraamukseksi sääntöjenvastaisuudesta, johon verovelvollinen on syylistynyt eri sääntelyalalla. (28) Asetuksessa N:o 178/2002 säädettyjen velvoitteiden noudattamatta jättämiseen liittyy jo erityisiä seurauksia, kuten ilmenee sen 17 artiklan 2 kohdasta, jonka mukaan jäsenvaltioiden on annettava elintarvike- ja rehulainsäädännön rikkomuksiin sovellettavia seuraamuksia koskevat säännöt.

53.

Lisäksi on systeeminen peruste, jonka vuoksi Espanjan ja Latvian hallitusten esittämiä väitteitä ei mielestäni voida hyväksyä. Olisiko arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytykseksi asetettava sellaisten alakohtaisten säännösten ja erityisten velvoitteiden, jotka eivät liity arvonlisäveroon, olemassaolo ja sisältö? Olisiko automaattisesti sovellettava erilaisia huolellisuuden arviointiperusteita sen mukaan, mitä kunkin sopimuksen perusteella myydään? Olisiko sitten mahdollista, että tietyillä aloilla edellytykset voisivat olla jopa löyhemmät kuin arvonlisäverodirektiivissä säädetyt?

54.

Tällaisen lähestymistavan systeemiset seuraukset nimittäin tekisivät vähennysoikeudesta tapauskohtaisesti vaihtelevan oikeuden, koska edellytykset tällaisen oikeuden käyttämiselle määräytyisivät sen mukaan, onko olemassa alakohtaisia lisävelvoitteita, jotka liittyvät velvoitteeseen tarkastaa sopimuskumppanien tiedot.

55.

Latvian hallitus viittaa lopuksi väitteidensä tueksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan ”oikeuden tai edun epääminen väärinkäytöksen tai petollisen menettelyn vuoksi on vain pelkkä seuraus siitä havainnosta, etteivät halutun edun saamiselle asetetut objektiiviset edellytykset todellisuudessa täyty petoksen tai oikeuden väärinkäytön tapauksessa, ja ettei tällaiselle epäämiselle tarvita erityistä oikeudellista perustaa”. (29) Tästä väitteestä riittää, kun todetaan, että kyseisessä oikeuskäytännössä tarkoitetaan objektiivisia edellytyksiä, jotka sisältyvät verotussäännöksiin eivätkä arvonlisäveroon liittymättömiin lainsäädäntövälineisiin, kuten

asetukseen N:o 178/2002.

56.

Yhteenvedona on todettava, että asetuksen N:o 178/2002 mahdollisella rikkomisella ei ole mitään automaattista ja suoraa seurausta arvonlisäveron vähennysoikeudelle. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä käytetyllä ilmaisulla "tiesi tai olisi pitänyt tietää" vahvistetaan arvonlisäveron yhteydessä edellytettävä yleinen huolellisuuden taso. Sen perusteella sitä, ettei verovelvollinen ole noudattanut sille missä tahansa sääntelyvälineessä asetettua velvoitetta, ei voida rinnastaa siihen, ettei verovelvollinen täytä arvonlisäverotuksessa edellytettävää huolellisuusvelvoitetta.

2. Mahdollinen huomioon otettava seikka

57.

Sillä nimenomaisella alalla, jolla verovelvollinen toimii, ja niillä alakohtaisilla velvoitteilla, joita verovelvolliseen sovelletaan, voi kuitenkin olla merkitystä arvioitaessa sitä, olisiko verovelvollisen pitänyt tietää olevansa osallisena arvonlisäveropetokseen liittyvässä liiketoimessa, kun otetaan asianmukaisesti huomioon kaikki yksittäistapauksen merkitykselliset olosuhteet.

58.

Kuten komissio perustellusti esittää, elintarvikelainsäädännön alalla sovellettavista alakohtaisista säännöistä johtuvien velvoitteiden noudattamatta jättämistä voidaan pitää ainoastaan yhtenä osatekijänä muiden objektiivisten seikkojen joukossa, kun määritetään sitä, tiesikö verovelvollinen tai olisiko sen pitänyt tietää olevansa osallisena arvonlisäveropetokseen liittyvässä liiketoimessa. Kuten komissio huomauttaa, elintarvikeketjuun liittyvissä toimissa edellytetään näet erityisen suurta huolellisuutta.

59.

Tässä asiayhteydessä kansalliset viranomaiset voisivat tukeutua, yhdessä muiden merkityksellisten seikkojen kanssa, verovelvollisen menettelyyn viittaamalla niihin erityisiin velvoitteisiin, jotka ovat ominaisia sille sääntely-yhteydelle, jossa kyseinen verovelvollinen harjoittaa liiketoimintaansa.

60.

Minulle ei ole edelleenkään täysin selvää, miten tällaisesta yleisestä huomautuksesta voisi olla paljonkaan apua kansalliselle veroviranomaiselle käsiteltävän asian yhteydessä, seuraavasta melko yksinkertaisesta syystä: asetuksen N:o 178/2002 18 artiklan 2 kohdassa säädetyn jäljitettävyyssovelvoitteen täsmällinen soveltamisala on nähdäkseni suppeampi kuin Latvian hallituksen esittämä.

61.

Asetuksen N:o 178/2002 18 artikla ja siihen sisältyvä jäljitettävyyssvelvoite otettiin käyttöön, jotta "rehuja ja elintarvikkeita voidaan poistaa markkinoilta kohdennetusti ja antaa kuluttajille tai valvontaviranomaisille täsmällisiä tietoja ja siten välttää elintarvikkeiden turvallisuutta koskevien ongelmien ilmetessä mahdolliset tarpeettoman laajat häiriöt". (30) Tätä tarkoitusta varten 18 artiklan 2 kohdassa asetetaan velvoite, jonka mukaan elintarvike- ja rehualan toimijoiden on voitava tunnistaa kuka tahansa henkilö, joka on toimittanut niille elintarvikkeen, rehun, elintarviketuotantoon käytettävän eläimen tai sellaisen aineen, joka on tarkoitettu tai jonka voidaan olettaa tulevan lisätyksi elintarvikkeeseen tai rehuun. Tätä varten kyseisessä säännöksessä

säädetään, että toimijoilla on oltava käytössä tähän tarkoitetut järjestelmät ja menettelyt, joiden avulla toimivaltaiset viranomaiset saavat nämä tiedot pyynnöstä käyttöönsä.

62.

Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin perustellusti huomauttaa, asetuksen N:o 178/2002 18 artiklan 2 kohdassa säädettyä tunnistamisvelvoitetta ei kuitenkaan täsmennetä tämän enempää. Siinä ei säädetä, miten jäljitettävyyys on varmistettava. Siinä ei myöskään yksilöidä toimia, joita elinkeinonharjoittajien on toteutettava, tai sitä, mitä tietoja on tarkastettava.

63.

Velvoitteen laajuus on näin ollen määritettävä sellaisena kuin se on: velvoite tunnistaa kuka tahansa henkilö, joka on toimittanut toimijalle elintarvikkeen, tarkoittaa käsittääkseni velvoitetta tunnistaa pyynnöstä yksittäinen välitön toimittaja, jolta elinkeinonharjoittaja osti elintarvikkeen. Ei sen enempää eikä vähempää. Tunnistamisella tarkoitetaan yleensä kyseisen henkilön nimeä ja osoitetta. (31) Tämän lisäksi ei varmastikaan voida sanoa, että asetuksen N:o 178/2002 18 artiklan 2 kohdassa asetettaisiin järjestelmällinen velvoite tarkastaa, onko henkilö rekisteröitynyt tiettyyn toimivaltaisten viranomaisten ylläpitämään rekisteriin.

64.

Tällaista asetuksen N:o 178/2002 18 artiklan 2 kohdassa asetetun jäljitettävyyssvelvoitteen, joka ymmärretään velvoitteeksi tunnistaa välittömien toimittajien nimi ja osoite, noudattamatta jättämistä voitaisiin nimittäin tarkastella muiden merkityksellisten osatekijöiden joukossa verovelvolliselta edellytettävän huolellisuuden kokonaisarvioinnin yhteydessä. (32)

65.

On totta, että tiedot, jotka laskun laatijan on sisällytettävä laskuun arvonlisäverotusta varten, vastaavat nimen ja osoitteen osalta niitä olennaisia osatekijöitä, jotka on tarkastettava asetuksen N:o 178/2002 18 artiklan 2 kohdan jäljitettävyyssvelvoitteen mukaisesti, jotta voidaan tunnistaa välitön toimittaja elintarvikeketjussa.

66.

On kuitenkin syytä korostaa tämän ratkaisuehdotuksen edellisessä jaksossa esitettyjen näkökohtien mukaisesti, ettei tämä vastaavuus mahdollista kaksien eri velvoitteiden yhdistämistä.

67.

Lopuksi huomautettakoon, että joissain tapauksissa voidaan katsoa, että huolellisen elintarvikealan toimijan olisi pitänyt tehdä lisäselvityksiä tunnistaakseen sopimuskumppaninsa jäljitettävyyssedellytyksen täyttämiseksi, ja että siten se, ettei elintarvikealan toimija ole tehnyt näin, voitaisiin ottaa huomioon yhtenä niistä seikoista, joiden perusteella yhdessä muiden tosiseikkoja koskevien toteamusten kanssa voidaan päätellä, että tällainen elinkeinonharjoittaja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää arvonlisäveropetoksesta. Muissa olosuhteissa, etenkin jos muita tosiseikkoihin perustuvia viitteitä ei ole, tällaisella toteamuksella olisi kuitenkin vain vähän tai ei lainkaan painoarvoa: jäljitettävyyssvelvoitteella sinänsä on vain vähän tekemistä arvonlisäveropetoksen kanssa. Arvonlisäveropetokseen voi syyllistyä yritys, joka noudattaa asianmukaisesti kaikkia jäljitettävyyssedellytyksiä. Käänteisesti myös yritys, joka ei jostain syystä täytä joitain jäljitettävyyssedellytyksiä tietyssä tapauksessa, voi silti arvonlisäverotuksen näkökulmasta harjoittaa laillista ja hyväksyttävää toimintaa.

68.

Näin ollen se, ettei verovelvollinen noudata asetukseen N:o 178/2002 sisältyvän jäljitettävyysselvityksen mukaisesti edellytettävää huolellisuutta, voi olla merkityksellistä arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämisen yhteydessä vain, jos – yksittäistapauksen olosuhteet huomioon ottaen – se on yksi niistä objektiivisista seikoista, jotka osoittavat, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että se osallistui hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäverojärjestelmään kohdistuvaa petosta, ja näin on myös silloin, kun kyseessä oleva liiketoimi täytti ne objektiiviset arviointiperusteet, joihin käsite ”tavaroiden luovutukset” perustuu. (33)

3. Välipäätelmä

69.

Katson siten, että asetuksen N:o 178/2002 18 artiklan 2 kohtaan sisältyvän jäljitettävyysselvityksen noudattamatta jättäminen ei voi johtaa automaattisesti ja ainoana ratkaisevana perusteena siihen päätelmään, että verovelvollisen ”olisi pitänyt tietää” olevansa osallisena arvonlisäveropetokseen liittyvässä liiketoimessa.

70.

Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaa ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen siten, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohta on esteenä sille, että kansallinen viranomainen epää oikeuden ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen pelkästään sillä perusteella, että verovelvollinen, joka osallistuu elintarvikeketjuun, ei ole tehnyt toista sopimuskumppania koskevia tarkastuksia asetuksen N:o 178/2002 18 artiklaan sisältyvän jäljitettävyysselvityksen mukaisesti. Kyseisessä säännöksessä asetettujen velvoitteiden noudattamatta jättäminen voidaan ottaa huomioon yhdessä muiden asian olosuhteiden kannalta merkityksellisten tekijöiden kanssa sen kokonaisarviointin yhteydessä, joka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tehtävä arvioidakseen verovelvollisen huolellisuutta.

D Toinen kysymys: velvoite tarkastaa rekisteröinti?

71.

Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleee, edellytetäänkö asetuksen N:o 852/2004 6 artiklassa ja asetuksen N:o 882/2004 31 artiklassa, että elintarvikealan toimijan sopimuskumppani tarkastaa, että tällainen yritys on rekisteröity asianmukaisesti. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleee lisäksi, onko tällä tarkastuksella merkitystä määritettäessä arvonlisäveron vähentämisen yhteydessä, tiesikö kyseinen osapuoli tai olisiko sen pitänyt tietää, että se oli ryhtymässä liiketoimeen fiktiivisen yrityksen kanssa.

72.

Latvian hallitus toteaa, että elintarvikealan toimijoiden on noudatettava suurempaa huolellisuutta, joka käsittää velvoitteen tarkastaa, että niiden liikekumppanit on rekisteröity asianmukaisesti. Latvian hallituksen mukaan asetuksen N:o 852/2004 6 artiklassa ja asetuksen N:o 882/2004 31 artiklassa asetetaan tämä velvoite elintarvikealalla toimiville verovelvollisille. Tästä seuraa, että tällä tarkastuksella on merkitystä määritettäessä, tiesikö verovelvollinen tai olisiko sen pitänyt tietää, että se oli ryhtymässä liiketoimeen fiktiivisen yrityksen kanssa.

73.

Komission mukaan vähennysoikeuden edellytykseksi ei voida asettaa sitä, että verovelvolliset tarkastavat, onko niiden liikekumppanit rekisteröity elintarviketurvallisuuden alalla perustettuihin kansallisiin rekistereihin. Komissio kannattaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkemystä, jonka mukaan rekisteröinnin puuttumisesta ei automaattisesti voida päätellä, että liiketoiminta on fiktiivistä tai että liiketoimea ei ole suoritettu asiakirjoissa mainitun henkilön kanssa. Sen tarkastaminen, että liikekumppani on rekisteröity asianmukaisesti, ei ole mikään tae siitä, ettei liiketoimeen liity petosta, koska petoksiin syyllistyvät myös asianmukaisesti rekisteröidyt yritykset. Jos verovelvollinen ryhtyy sopimussuhteeseen toisen osapuolen kanssa todettuaan, ettei kyseistä osapuolta ole rekisteröity asianmukaisesti, toimivaltaiset viranomaiset ja kansalliset tuomioistuimet voivat kuitenkin ottaa tämän osatekijän huomioon.

74.

Olen tästä täysin samaa mieltä komission kanssa.

75.

Huolimatta tällaisen rekisterin tarkastamisen (kyseenalaisesta) hyödyllisyydestä petoksen estämiseksi tai havaitsemiseksi, (34) Latvian hallituksen kanta on yksinkertaisesti kestävä. Latvian hallituksen väitteet perustuvat siihen, ettei vastapuoli ole väitetysti tarkastanut, että sen sopimuskumppanit noudattivat velvoitetta rekisteröityä elintarvikealan toimijoiden rekisteriin. Sen lisäksi, että sen tarkastaminen, että liikekumppanit noudattavat omia alakohtaisia rekisteröintivelvoitteitaan, menee tavanomaisia liiketoimintakäytäntöjä pitemmälle, tällaisen velvoitteen asettamiselle ei kuitenkaan yksinkertaisesti ole oikeudellista perustaa.

76.

Tällaiselle velvoitteelle ei nimittäin ole oikeudellista perustaa asetuksessa N:o 852/2004 tai asetuksessa N:o 882/2004. Asetuksen N:o 852/2004 6 artiklan mukaan jokaisen elintarvikealan toimijan on erityisesti ilmoitettava asianmukaiselle toimivaltaiselle viranomaiselle tämän edellyttämällä tavalla jokainen sen määräysvallassa oleva laitos, jossa toteutetaan mitä tahansa elintarvikkeiden tuotanto-, jalostus- tai jakeluvaihetta, kunkin laitoksen rekisteröimistä varten. Käsiteltävässä asiassa tämä velvoite koskisi vastapuolen liikekumppaneita eikä vastapuolta.

77.

Asetus N:o 882/2004 koskee virallista valvontaa, jota kansallisten viranomaisten on suoritettava elintarvikelainsäädännön noudattamisen varmistamiseksi. Kyseisen asetuksen 31 artiklassa asetetaan yksinomaan kansallisille viranomaisille velvoitteita, jotka koskevat rehu- ja elintarvikealan toimijoiden rekisteröintiä varten vahvistettavia menettelyjä.

78.

Lisäksi, kuten tämän ratkaisuehdotuksen C jaksossa todettiin, velvoite tarkastaa, että liikekumppanit noudattavat omia rekisteröintivelvoitteitaan, kuten alakohtaisessa elintarvikelainsäädännössä säädetään, ei perustu myöskään asetuksen N:o 178/2002 18 artiklan 2 kohdassa asetettuun jäljitettävyyssoveltoitteeseen.

79.

Tällaista velvoitetta ei siten sisälly arvonlisäverodirektiiviin eikä elintarvikelainsäädännön alalla

annettuihin tiettyihin alakohtaisiin asetuksiin. Siten asetuksen N:o 178/2002 18 artiklan 2 kohdan tulkinnasta poiketen, jonka osalta voitaisiin keskustella – joskin ainoastaan rajallisesti – tämän kyseisessä säännöksessä asetetun velvoitteen täsmällisestä laajuudesta ensimmäisen kysymyksen yhteydessä, mikään ei oikeuta Latvian hallituksen toisen kysymyksen yhteydessä ehdottamaa tulkintaa.

80.

Voidaan vain toistaa, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä selvennetään, että elinkeinonharjoittajan huolellisuusvelvoite ja elinkeinonharjoittajilta edellytettävä huolellisuuden taso eivät voi johtaa siihen, että viranomaisten velvoite tehdä alakohtaisia rekisteröintivelvoitteita koskevia tarkastuksia ja selvityksiä siirretään alalla toimiville yrityksille asettamalla niille taakka sen varmistamisesta, että laskun antajat noudattavat näitä velvoitteita. Todettuaan toimittajan toimineen sääntöjenvastaisesti kansallinen veroviranomainen pyrkii osoittamaan, että kyseinen laskun saaja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että kyseessä oleva liiketoimi oli osa arvonlisäveropetosta, mutta se ei saa edellyttää laskun saajan suorittavan sille kuulumattomia tarkastuksia. (35)

81.

Kun tarkastellaan komission mainitsemaa tilannetta, jossa verovelvollinen tekee tarkastuksia omasta aloitteestaan ja päättää suorittaa liiketoimen liikekumppanin kanssa sääntöjenvastaisuuden havaitsemisesta huolimatta, tämä näkökohta voi olla osa kansallisten tuomioistuinten ja viranomaisten tekemää tapauskohtaisten tosiseikkojen kokonaisarviointia, jossa pyritään arvioimaan, oliko verovelvollinen tietoinen tai olisiko sen pitänyt olla tietoinen petoksesta.

82.

Asetuksen N:o 852/2004 6 artiklassa ja asetuksen N:o 882/2004 31 artiklassa ei näin ollen edellytetä, että elintarvikealan toimija tarkastaa, onko sen liikekumppanit rekisteröity elintarvikealan asiaa koskevaan rekisteriin. Sitäkin suuremmalla syyllä tällaisen rekisteröinnin tarkastamatta jättäminen on merkityksetöntä sen arvonlisäveron vähennysoikeuden yhteydessä tehtävän määrittämisen kannalta, tiesikö kyseinen osapuoli tai olisiko sen pitänyt tietää olevansa osallisena liiketoimessa fiktiivisen yrityksen kanssa.

V Ratkaisuehdotus

83.

Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Augst?k? tiesan sille esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1)

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan a alakohta on esteenä sille, että kansalliset viranomaiset epäävät oikeuden ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen pelkästään sillä perusteella, että verovelvollinen, joka osallistuu elintarvikeketjuun, ei ole tehnyt toista sopimuskumppania koskevia tarkastuksia elintarvikelainsäädäntöä koskevista yleisistä periaatteista ja vaatimuksista, Euroopan elintarviketurvallisuusviranomaisen perustamisesta sekä elintarvikkeiden turvallisuuteen liittyvistä menettelyistä 28.1.2002 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 178/2002 18 artiklan 2 kohtaan sisältyvän jäljitettävyysoikeuden mukaisesti. Kyseisessä säännöksessä asetettujen velvoitteiden noudattamatta jättäminen voidaan kuitenkin ottaa viime

kädessä huomioon yhdessä muiden asian olosuhteiden kannalta merkityksellisten tekijöiden kanssa sen kokonaisarviointiin yhteydessä, joka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tehtävä arvioidakseen verovelvollisen huolellisuutta.

2)

Elintarvikehygieniasta 29.4.2004 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 852/2004 6 artiklassa ja rehu- ja elintarvikelainsäädännön sekä eläinten terveyttä ja hyvinvointia koskevien sääntöjen mukaisuuden varmistamiseksi suoritetusta virallisesta valvonnasta 29.4.2004 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 882/2004 31 artiklassa ei edellytetä, että elintarvikealan toimija tarkastaa, onko sen liikekumppanit rekisteröity elintarvikealan asiaa koskevaan rekisteriin. Sillä, ettei verovelvollinen ole tarkastanut, onko sen sopimuskumppani rekisteröity asetuksen N:o 852/2004 6 artiklan mukaisesti, ei ole merkitystä sen direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdan yhteydessä tehtävän tutkinnan kannalta, tiesikö yritys tai olisiko sen pitänyt tietää olevansa osallisena liiketoimessa fiktiivisen yrityksen kanssa.

(1) Alkuperäinen kieli: englanti.

(2) 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).

(3) Elintarvikelainsäädäntöä koskevista yleisistä periaatteista ja vaatimuksista, Euroopan elintarviketurvallisuusviranomaisen perustamisesta sekä elintarvikkeiden turvallisuuteen liittyvistä menettelyistä 28.1.2002 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EYVL 2002, L 31, s. 1; jäljempänä asetus N:o 178/2002).

(4) Elintarvikehygieniasta 29.4.2004 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EUVL 2004, L 139, s. 1; oikaisu EUVL 2004, L 226, s. 3; jäljempänä asetus N:o 852/2004).

(5) Rehu- ja elintarvikelainsäädännön sekä eläinten terveyttä ja hyvinvointia koskevien sääntöjen mukaisuuden varmistamiseksi suoritetusta virallisesta valvonnasta 29.4.2004 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EUVL 2004, L 165, s. 1; oikaisu EUVL 2004, L 191, s. 1; jäljempänä asetus N:o 882/2004).

(6) Tuomio 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

(7) Tuomio 6.9.2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

(8) Tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

(9) Tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 45 ja 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

(10) Tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) tai tuomio 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, 43 kohta).

(11) Tuomio 18.7.2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- (12) Tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 56 kohta).
- (13) Tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 57 kohta).
- (14) Tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 49 kohta).
- (15) Ks. vastaavasti tuomio 31.1.2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, 50 kohta) tai tuomio 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- (16) Tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- (17) Tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 61 kohta) ja tuomio 31.1.2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, 61 kohta).
- (18) Tuomio 18.7.2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, 42 kohta), joka koskee sen merkityksellisyyttä vähennysoikeuden kannalta, ettei verovelvollinen esitä laskujen antajalta peräisin olevia asiakirjoja, joissa mainitaan nautaeläinten tunnistus- ja rekisteröintijärjestelmän käyttöönottamisesta sekä naudanlihan ja naudanlihatuotteiden pakollisesta merkitsemisestä ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 820/97 kumoamisesta 17.7.2000 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 1760/2000 (EYVL 2000, L 204, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 20.11.2006 annetulla neuvoston asetuksella (EY) N:o 1791/2006 (EUVL 2006, L 363, s. 1), käyttöön otetun tunnistus- ja rekisteröintijärjestelmän piiriin kuuluvien eläinten korvamerkit.
- (19) Tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- (20) Tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 59 kohta).
- (21) Tuomio 14.6.2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, 74 kohta).
- (22) Tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 60 kohta).
- (23) Tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- (24) Ks. vastaavasti tuomio 29.6.1999, Coffeeshop Siberië (C-158/98, EU:C:1999:334, 21 ja 22 kohta) ja tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- (25) Tuomio 29.6.1999 (C-158/98, EU:C:1999:334).
- (26) Ks. vastaavasti tuomio 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, 49 ja 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- (27) Jäljempänä 60–63 kohta.

(28) Argumentum ad absurdum: miksi itse asiassa tyydyttäisiin tähän? Eikö yrityksen väitetyn huolimattomuuden yhdellä toimialallaan (elintarvikkeiden toimittaminen) pitäisi myös määrätä, toimiko kyseinen yritys ”huolellisen toimijan” tapaan muilla sääntelyaloilla, joihin liittyy julkisten tai jopa yksityisten varojen käyttöä?

(29) Tuomio 22.11.2017, Cussens ym. (C-251/16, EU:C:2017:881, 32 kohta).

(30) Asetuksen N:o 178/2002 johdanto-osan 28 perustelukappale.

(31) Tämän tulkinnan vahvistavat komission elintarvikeketjua ja eläinten terveyttä käsittelevän pysyvän komitean hyväksymät ohjeet elintarvikelainsäädäntöä koskevista yleisistä periaatteista ja vaatimuksista annetun asetuksen (EY) N:o 178/2002 11, 12, 14, 17, 18, 19 ja 20 artiklan täytäntöönpanosta. Asetuksen N:o 178/2002 18 artiklasta ohjeissa todetaan, että elintarvikealan toimijoilla on oltava käytössään järjestelmä, jonka avulla ne voivat tunnistaa tuotteidensa välittömät toimittajat ja välittömät asiakkaat. Kirjattavien tietoja osalta ohjeissa mainitaan toimittajan nimi ja osoite.

(32) Käänteisesti jäljitettävyyttä koskevat tiukemmat velvoitteet, jotka sisältyvät Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 178/2002 eläinperäisille elintarvikkeille asetetuista jäljitettävyyksivaatimuksista 19.9.2011 annettuun komission täytäntöönpanoasetukseen (EU) N:o 931/2011 (EUVL 2011, L 242, s. 2) ja joihin kuuluu myös velvoite tunnistaa tuotteiden omistajat, eivät voi olla merkityksellisiä arvioitaessa sitä, noudattiko verovelvollinen käsiteltävässä asiassa edellytettävää huolellisuutta, koska kyseiset velvoitteet koskevat ainoastaan eläinperäisiä elintarvikkeita.

(33) Tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 59 kohta).

(34) Edellä 67 kohdassa jäljitettävyyssedellytyksestä esitettyä loppuhuomautusta voidaan soveltaa sitäkin suuremmalla syyllä tässä.

(35) Ks. vastaavasti tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).