



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
19 päivänä joulukuuta 2013¹

Asia C-107/13

”FIRIN” OOD

vastaan

**Direktor na Direksia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri
Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgaria))

Verolainsäädäntö — Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen — Ostoihin sisältyvän veron vähennyksen oikaisu ennakkomaksujen osalta, kun luovutusta ei suoriteta

I Johdanto

1. Unionin tuomioistuimelle esitetään jälleen kysymyksiä, joita on tullut bulgarialaisen tuomioistuimen ratkaistavaksi ostoihin sisältyvän veron vähennyksen epäämisen johdosta, kun on kyse oletetusta arvonlisäveropetoksesta. Erityistä käsiteltävässä asiassa on se, että ostoihin sisältyvän veron vähennystä vaadittiin ennakkomaksun perusteella, jonka jälkeen luovutusta ei kuitenkaan tehty.
2. Unionin tuomioistuin ei ole vielä käsitellyt ostoihin sisältyvän veron vähentämistä tällaisessa tilanteessa. Tämän vuoksi on yleensä huomioitavan unionin tuomioistuimen ostoihin sisältyvän veron vähentämisen epäämisestä – silloin tällöin vaikeasti toteen näytettävän – arvonlisäveropetoksen tapauksissa antaman vakiintuneen oikeuskäytännön lisäksi otettava huomioon myös tähän asti käsittelemätön tulkintakysymys, jolla on yleinen merkitys arvonlisävero-oikeudessa.

¹ — Alkuperäinen kieli: saksa.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Union oikeus

3. Oikeudesta vähentää ostoihin sisältyvä vero säädetään yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY² (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 168 artiklan a alakohdassa:

”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;”

4. Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, ”kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy”. Direktiivin 63 artiklan mukaan verosaatava syntyy, ”kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan”. Direktiivin 65 artiklassa on kuitenkin seuraava poikkeussäännös:

”Jos ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta maksetaan ennakkomaksu, verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan.”

5. Arvonlisäverodirektiivissä säädetään tietyissä tapauksissa verosaatavan ja ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden oikaisemisesta. Verosaatavan oikaisemisesta säädetään 90 artiklan 1 kohdassa seuraavaa:

”1. Sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.”

6. Arvonlisäverodirektiivin 184 artiklan mukaan ”[a]lun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu.” Arvonlisäverodirektiivin 185 artiklassa säädetään tästä seuraavaa:

”1. Oikaiseminen tehdään etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, esimerkiksi jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu.

2. Poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, oikaisua ei suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista eikä asianmukaisesti toteen näytetystä tai todetusta tuhoutumisesta, hävikistä tai varkaudesta eikä 16 artiklassa tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneesta käyttöön ottamisesta.

Kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista sekä varkaudesta jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua.”

7. Arvonlisäverodirektiivi sisältää sitä paitsi 192 a artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säännöksiä ”viranomaisille veronmaksuvelvollisista”. Direktiivin 193 artiklan perussäännön mukaan arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, ”joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun – –”.

² – EUVL L 347, s. 1.

8. Tässä yhteydessä arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 44 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa: ”Jäsenvaltioiden olisi voitava antaa säännöksiä, joiden mukaan muu henkilö kuin veronmaksuvelvollinen on yhteisvastuullisesti vastuussa veron maksamisesta.”

9. Arvonlisäverodirektiivin 205 artiklassa säädetään tämän vuoksi täydentävästi seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat määrätä 193–200, 202, 203 ja 204 artiklassa tarkoitetuissa tilanteissa muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen yhteisvastuulliseksi arvonlisäveron maksamisessa.”

B Kansallinen oikeus

10. Bulgarian arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) 177 §:n mukaan rekisteröity henkilö, joka on verollisen luovutuksen vastaanottaja, vastaa toisen rekisteröidyn henkilön maksettavasta mutta maksamatta jääneestä verosta, jos maksettavaan mutta maksamatta jääneeseen veroon välittömästi tai välillisesti liittyvää vähennysoikeutta on käytetty.

III Menettely pääasiassa ja menettely unionin tuomioistuimessa

11. Pääasian menettely koskee verotarkastuspäätöstä, jolla evättiin kantajalta Firin OOD (jäljempänä Firin) oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen Agra Plani EOOD:n (jäljempänä Agra Plani) laskun perusteella.

12. Molempien välillä tehtiin vuonna 2010 kauppasopimus 10 000 tonnista vehnää, vaikka Agra Planilla ei ollut Bulgarian oikeuden mukaan oikeutta käydä viljakauppaa. Agra Planin piti toimittaa vehnä viimeistään 31.12.2012, ja FIRINin piti maksaa kauppahinta, 3,6 miljoonaa Bulgarian levaa (BGN) (noin 1,8 miljoonaa euroa), jo etukäteen. Firin vaati tällä perusteella ostoihin sisältyvän veron vähentämistä maksettuaan Agra Planille 4,17 miljoonaa BGN.

13. Agra Plani siirsi tämän summan välittömästi väitettynä lainana York Skay EOOD -yhtiölle, joka siirsi samana päivänä 3,6 miljoonaa BGN takaisin Firinille väitettynä pääomasijoituksena. Firinin osakkaat olivat York Skay EOOD sekä luonnollinen henkilö, joka oli myös Agra Planin ainoa osakas.

14. Kun Agra Plani ei ollut maksanut kauppasopimuksen perusteella arvonlisäveroa eikä toimittanut vehnää ja kun se lisäksi oli poistettu huhtikuussa 2011 viran puolesta verovelvollisten rekisteristä, Bulgarian verohallinto vaati Firiniltä kauppasopimukseen perustuvan jo vähennetyn veron maksamista takaisin. Se katsoo, että lähtökohtainen oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen ennakkomaksusta poistuu, kun luvattua luovutusta ei myöhemmin tehdä. Lisäksi se olettaa, että on kyse fiktiivisestä kaupasta ja fiktiivisestä rahavirrasta, minkä vuoksi Firin oli tiennyt, ettei kauppasopimukseen perustuvaa arvonlisäverovelkaa makseta.

15. Ostoihin sisältyvän veron vähentämisen epäämistä koskevaa riitaa käsittelevä Administrativen sad Veliko Tarnovo on esittänyt unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla seuraavat kysymykset:

”1) Onko pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaisissa tapauksissa, joissa tulevasta ja selvästi määritellystä verollisesta tavaroiden luovutuksesta suoritettuun ennakkomaksuun liittynyt arvonlisäverovähennys tehtiin heti ja tosiasiallisesti, arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan säännöksiä, luettuina yhdessä 65 artiklan, 90 artiklan 1 kohdan ja 185 artiklan 1 kohdan kanssa, tulkittava yhdessä siten, että koska toimitusehtojen mukainen pääsuoritus on jäänyt objektiivisista ja/tai subjektiivisista syistä puuttumaan, oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen vähennyksen tekohetkellä on evättävä?

- 2) Seuraako tästä säännösten yhteisestä tulkinnasta ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteesta, että tässä tilanteessa sillä, onko tavaroiden luovuttajalla objektiivisesti mahdollisuutta oikaista laskuun merkittyä arvonlisäveroa ja/tai laskussa olevaa veron perustetta kansallisessa laissa säädetyllä tavalla, on (tai ei ole) merkitystä, ja miten tällainen oikaisu vaikuttaisi alun perin tehdyn vähennyksen epäämiseen?
- 3) Onko arvonlisäverodirektiivin 205 artiklaa, luettuna yhdessä 168 artiklan a alakohdan ja 193 artiklan kanssa, tulkittava myös johdanto-osan 44 perustelukappaleen valossa siten, että jäsenvaltiot saavat evätä luovutuksen vastaanottajalta verovähennyksen ainoastaan sellaisin perustein, jotka ne ovat itse asettaneet kansallisessa laissa ja joiden mukaan verovelka määrätään muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen maksettavaksi, jos tässä tapauksessa verotuksellinen lopputulos poikkeaisi lopputuloksesta, jonka yhteydessä olisi noudatettu tarkasti jäsenvaltion määrittämiä sääntöjä?
- 4) Mikäli kolmanteen kysymykseen vastataan myöntävästi, ovatko pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevien kaltaiset kansalliset oikeussäännöt sallittuja arvonlisäverodirektiivin 205 artiklan soveltamisen yhteydessä ja sopivatko ne yhteen tehokkuus- ja suhteellisuusperiaatteiden kanssa, jos ne johtavat yhteisvastuuseen arvonlisäveron maksamisesta sellaisten olettamien perusteella, joiden edellytykset eivät ole välittömästi todettavissa olevia objektiivisia tosiseikkoja vaan siviilioikeudessa kehitettyjä vaatimuksia ja joista päätetään riitatilanteessa lopullisesti jonkin muun oikeussuojatien välityksellä?”

16. Unionin tuomioistuimen menettelyssä kirjallisia huomautuksia esittivät Bulgarian verohallinto, Bulgarian tasavalta, Italian tasavalta, Viron tasavalta ja komissio.

IV Oikeudellinen arviointi

17. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää neljä ennakkoratkaisukysymystä kahdesta erilaisesta arvonlisäverodirektiivin sääntelyalueesta. Yhtäältä ensimmäisessä, toisessa ja kolmannessa ennakkoratkaisukysymyksessä on kyse ostoihin sisältyvän veron vähentämisoikeuden epäämisestä, erityisesti sen arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa tai 184 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetyistä edellytyksistä. Toisaalta neljäs ja osittain myös kolmas ennakkoratkaisukysymys koskevat verovelvollisen yhteisvastuuta toisen verovelvollisen verovelasta arvonlisäverodirektiivin 205 artiklan mukaisesti.

18. On korostettava, että ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden epääminen on erotettava täysin toisen verovelasta vastaamisesta. Ostoihin sisältyvän veron vähentämistä ja vastuuta koskevat nimittäin arvonlisäverodirektiivin erilaiset edellytykset ja säännökset.

19. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esitti ennakkoratkaisupyynnössään itse, *ettei* Bulgarian verohallinto katsonut verovelvollista Firiniä yhteisvastuulliseksi Agra Planin verovelasta vaan epäsi siltä ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin tuomioistuin voi jättää antamatta pyydetyn tulkinnan, jos on ilmeistä, ettei sillä ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian kohteeseen.³ Tällä perusteella ennakkoratkaisukysymyksiä ei voida tutkia siltä osin kuin ne koskevat verovelvollisen yhteisvastuuta toisen verovelasta, koska näiden kysymysten merkitys pääasian oikeudenkäynnissä ei selviä ennakkoratkaisupyynnön perusteluista. Tästä seuraa, ettei neljänteen eikä kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen tarvitse vastata siltä osin kuin myös ne liittyvät arvonlisäverodirektiivin 205 artiklan tulkintaan.

3 — Asia C-290/12, Della Rocca, tuomio 11.4.2013, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

20. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tahtoo ostoihin sisältyvän veron vähentämisoikeuden osalta tietää ensimmäisellä, toisella ja kolmannella ennakkoratkaisukysymyksellään, onko tämä oikeus evättävä, kun arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan mukaisen ennakkomaksun tapauksessa luovutusta ei suoriteta (tästä B kohdassa), ja onko sillä merkitystä, että luovuttajalla on yhä arvonlisäverovelka suorittamattomasta luovutuksesta (tästä C kohdassa). Jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voitaisiin antaa hyödyllinen vastaus,⁴ käsittelen ensiksi sitä kysymystä, missä olosuhteissa oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero ennakkomaksun perusteella ylipäätään syntyy (tästä A kohdassa).

A Ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden syntyminen ennakkomaksun yhteydessä

21. Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaan oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Pääasiassa Firinin riidanalaisen ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden syntyminen Agra Planin kanssa tehdyn kauppasopimuksen perusteella edellyttää sen mukaan, että verottajan verosaatava Agra Planilta on syntynyt. Tämä verosaatava syntyy arvonlisäverodirektiivin 63 artiklan mukaan lähtökohtaisesti vasta, kun tavarat luovutetaan, mitä Agra Plani ei kuitenkaan ole tehnyt.

22. Jos verollisesta liiketoimesta kuitenkin suoritetaan ennakkomaksu, arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan mukaan syntyy verosaatava ja sen mukana oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen jo silloin, kun verovelvollinen suorittaa ennakkomaksun. Tällaisen ennakkomaksun ei tarvitse rajoittua osaan vastasuoritusta, vaan se voi myös – kuten käsiteltävänä olevassa asiassa – kohdistua vastasuorituksesta kokonaisuudessaan.⁵ Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan soveltaminen edellyttää kuitenkin lisäksi, että verotettavan tapahtuman eli tulevan tavaroiden luovutuksen tai palveluiden suorituksen kaikki merkitykselliset tekijät ovat jo tunnettuja, ja näin ollen erityisesti tavarat tai palvelut ovat tarkasti määriteltyjä ennakkomaksun maksamisen ajankohtana.⁶

23. Ennakkoratkaisupyynnön perusteluissa on lähtökohtana se, että riippumatta myöhemmistä maksutapahtumista toimittajan Agra Planin vastasuoritus oli todellisuudessa käytettävissä ja näin ollen oli tapahtunut arvonlisäverodirektiivin 65 artiklassa tarkoitettu ennakkomaksu. Sitä paitsi erityisesti ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä oletetaan, että mainitun oikeuskäytännön edellytykset luovutuksen yksilöinnistä täyttyvät käsiteltävässä asiassa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tekee tästä sen päätelmän, että Firinillä on lähtökohtainen oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero.

24. Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen on kuitenkin huomioitava, ettei arvonlisäverodirektiivin 65 artiklaa voida soveltaa myöskään silloin, kun luovutuksen suorittaminen on ennakkomaksun ajankohtana epävarmaa.

25. Unionin tuomioistuin on todennut, ettei kyseistä säännöstä voitu soveltaa eräässä asiassa muun muassa siksi, että ostaja saattoi irtisanoa sopimuksen milloin tahansa yksipuolisesti.⁷ Tämän irtisanomismahdollisuuden vuoksi ei näin ollen ollut varmaa, että verollinen luovutus myöhemmin tosiasiallisesti tehdään.

4 — Ks. tästä unionin tuomioistuimen toimivallasta vain asia 35/85, Tissier, tuomio 20.3.1986 (Kok., s. 1207, 9 kohta) ja asia C-342/12, Worten, tuomio 30.5.2013, 30 kohta.

5 — Asia C-549/11, Orfey, tuomio 19.12.2012, 37 kohta ja asia C-19/12, Efir, tuomio 7.3.2013, 39 kohta.

6 — Asia C-419/02, BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, tuomio 21.2.2006 (Kok., s. I-1685, 48 kohta); asia C-270/09, MacDonald Resorts, tuomio 16.12.2010 (Kok., s. I-13179, 31 kohta); asia C-520/10, Lebara, tuomio 3.5.2012, 26 kohta; em. asia Orfey, tuomion 28 kohta ja em. asia Efir, tuomion 32 kohta.

7 — Ks. em. asia BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, tuomion 51 kohta.

26. Tämän lisäksi 65 artiklaa on poikkeuksena arvonlisäverodirektiivin 63 artiklan perussäännöstä tulkittava vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan suppeasti.⁸ Arvonlisäverodirektiivin 62 artiklan 1 kohdan mukaan verottajan verosaatavan syntymisen oikeudelliset edellytykset täyttyvät nimittäin vasta verotettavan tapahtuman johdosta. Tästä seuraa, että verosaatava voi syntyä samanaikaisesti verotettavan tapahtuman kanssa tai sen jälkeen, mutta lähtökohtaisesti ei sitä ennen.⁹ Tässä asiassa huomioon otettava arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukainen verotettava tapahtuma on kuitenkin toteutunut vain silloin, kun tavaroiden luovutus on tapahtunut. Kun arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan mukaan verosaatava voi syntyä ennakkomaksun tapauksessa jo ennen kuin se verotettava tapahtuma toteutui ja näin ylipäätään vasta syntyi peruste verotukselle, on oletettava, että verollinen luovutus yleensä myös suoritetaan. Mikäli siitä on konkreettisia epäilyksiä, arvonlisäverodirektiivin 65 artiklaa ei voida soveltaa.

27. Pääasiassa voisi olla tämänkaltaisia epäilyksiä.

28. Tämä pätee yhtäältä siltä kannalta, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on kuvannut kauppasopimusta ennakkoratkaisupyyntönsä perusteluissa osittain ”fiktiiviseksi”. Vehnän luovutukseen ei siis mahdollisesti ole alusta alkaenkaan pyritty vakavasti.

29. Toisaalta tässä yhteydessä on otettava huomioon myös se seikka, ettei Agra Planilla ole lain mukaan oikeutta toimittaa vehnää ja että kauppasopimus on tämän vuoksi mahdollisesti tehoton. Verotuksen neutraalisuuden periaate tosin kieltää yleisen erottelun sallittujen ja kiellettyjen liiketoimien välillä.¹⁰ Luovutuksen kieltäminen laissa voi ennakkomaksun suorittamisen ajankohtana saada näyttämään kyseenalaiselta, tehdäänkö luovutusta koskaan.

30. Koska nämä molemmat seikat koskevat tosiseikkoja tai kansallisen lainsäädännön tulkintaa, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on selvitettävä ne pääasian oikeudenkäynnissä. Sikäli kuin arvonlisäverodirektiivin 65 artiklaa ei voitaisi käsiteltävässä asiassa soveltaa sillä perusteella, että tulevan luovutuksen suorittamisesta on ennakkomaksun ajankohtana konkreettisia epäilyksiä, arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan, luettuna yhdessä 63 artiklan kanssa, mukaan ennakkomaksun ajankohtana ei olisi vielä syntynyt oikeutta vähentää ostoihin sisältyvä vero. Ennakkoratkaisukysymyksiin vastaamiseksi otan seuraavassa kuitenkin lähtökohdaksi sen, että Firinille on syntynyt tällainen oikeus.

B Ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden epääminen, kun luovutusta ei suoriteta

31. Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin tahtoo tietää, onko ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan soveltamiseen johtavan ennakkomaksun tapauksessa olemassa silloin, kun verovelvollista luovutusta ei sen jälkeen suoriteta.

32. Asianosaiset viittasivat tässä yhteydessä siihen, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus on evättävä, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että vähennysoikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin. Näin on silloin, kun veropetokseen syyllistyy verovelvollinen itse tai kun verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta.¹¹

8 — Em. asia BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, tuomion 45 kohta; em. asia Orfey, tuomion 27 kohta ja em. asia Efir, tuomion 32 kohta.

9 — Em. asia BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, tuomion 46 kohta.

10 — Ks. asia C-238/95, Fischer, tuomio 11.6.1998 (Kok., s. I-3369, 22 kohta) ja asia C-275/11, GfBk, tuomio 7.3.2013, 32 kohta.

11 — Ks. asia C-78/12, Evita-K, tuomio 18.7.2013, 39 ja 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

33. Sitä kysymystä, onko ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus evättävä petollisen toiminnan perusteella, edeltää loogisesti se kysymys, onko tällainen oikeus yleisesti voimassa olevien säännösten – eli täysin riippumatta toteen näyttämistä vaativasta petoksesta – ylipäätään olemassa. Tämän vuoksi käsiteltävässä asiassa on ensiksi selvitettävä, onko ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus 184 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen mukaan oikaistava joka tapauksessa, kun tavaroiden luovutusta ei suoriteta arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan mukaisen ennakkomaksun tapauksessa.

34. Arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdan mukaan oikaiseminen tehdään etenkin, jos ostoihin sisältyvän veron vähentämisen määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia. Kuten jo esitin tarkemmin asiassa C-234/11, TETS Haskovo, antamassani ratkaisuehdotuksessa, tässä on kyse muun muassa kysymyksestä, täytyivätkö ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden syntymisen perusteena olleet odotukset myöhemmin tosiasiallisesti.¹²

35. Käsiteltävässä asiassa ostoihin sisältyvän veron vähennyksen määrittämisessä huomioon otettaviin tekijöihin kuuluu arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan mukaisen ennakkomaksun osalta – kuten on jo esitetty¹³ – myös oletama siitä, että verollinen luovutus suoritetaan normaalisti. Jos todetaan, ettei tämä oletama toteudu, koska verollista luovutusta ei todennäköisesti suoriteta, ostoihin sisältyvän veron vähennykselle merkitykselliset tekijät ovat muuttuneet. Ostoihin sisältyvän veron vähennys on tällöin arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdan mukaan lähtökohtaisesti oikaistava, kun luovutusta ei voida enää katsoa suoritettavan. Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen on selvitettävä, onko pääasiassa näin.

36. Arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdan poikkeussäännös ei estä oikaisua. Siinä mainitaan erilaisia tapauksia, joissa oikaisua ei tehdä. Siinä ei kuitenkaan mainita luovutuksen suorittamatta jättämistä ennakkomaksun maksamisen jälkeen.

37. Näin ollen ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on lähtökohtaisesti vastattava, että ostoihin sisältyvän veron vähennys sellaisen ennakkomaksun tapauksessa, joka on johtanut arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan soveltamiseen, on oikaistava, kun verollista luovutusta ei lopulta tehty.

C Yhteys verovelan oikaisemiseen

38. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin tiedusteleo toisella ja kolmannella kysymyksellään täydentävästi etenkin, edellyttääkö, kun otetaan huomioon verotuksen neutraalisuuden periaate, ostoihin sisältyvän veron vähennyksen oikaisu käsiteltävässä asiassa objektiivista mahdollisuutta oikaista vastaava verovelka. Jos tätä verovelkaa ei nimittäin oikaista, vaikka ostoihin sisältyvän veron vähentäminen oikaistaan, voisi verottaja tuloksena saada enemmän, kuin se säännönmukaisessa tapauksessa saisi.

39. Verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole vain yhdenvertaisuuden periaatteen erityinen ilmentymä arvonlisävero-oikeudessa, vaan sillä pyritään myös kokonaan poistamaan maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta jokaiselle elinkeinonharjoittajalle sen taloudellisessa toiminnassa aiheutuva rasitus.¹⁴ Verovelvollisen järjestelmänvastainen rasittaminen voitaisiin käsiteltävässä asetelmassa hyväksyä siltä osin kuin luovuttaja Agra Plani voisi yhä olla velvollinen maksamaan arvonlisäveron, kun sen sopimusosapuoli Firin on tosin maksanut ennakkomaksun mutta sen on kuitenkin oikaistava tehty ostoihin sisältyvän veron vähennys.

12 — Ks. julkisasiamiehen 14.6.2012 antama ratkaisuehdotus asiassa C-234/11, TETS Haskovo, tuomio 18.10.2012, ratkaisuehdotuksen 25–28 kohta.

13 — Ks. edellä 24 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

14 — Ks. asia C-174/11, Zimmermann, tuomio 15.11.2012, 46–48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

40. Tästä on huomattava, että käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa verovelka on olemassa kahdesta syystä.

41. Ensimmäiseksi luovuttajalla on arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukaan arvonlisäverovelka, mihin asianosaiset ovat perustellusti viittanneet, sen laskussa mainitun arvonlisäveron perusteella. Luovuttaja voi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tosin oikaista tämän verovelan tietyillä edellytyksillä,¹⁵ eikä oikaisemista ole suljettu pois sen vuoksi, ettei luovuttajaa ollut oikaisun ajankohtana enää rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi.¹⁶ Niin kauan kuin oikaisua ei ole tapahtunut, verovelka pysyy voimassa, kun taas vastaava ostoihin sisältyvän veron vähennys on todetulla tavalla lähtökohtaisesti oikaistava.

42. Unionin tuomioistuin totesi jo asiassa *Stroy trans* ja asiassa *LVK* vastaavasti, ettei liiketoimeen osallistuneita taloudellisia toimijoita tarvitse välttämättä kohdella samalla tavalla, kun laskun antaja ei ole oikaissut laskua. Laskun antaja on nimittäin arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukaan velvollinen maksamaan kyseisessä laskussa mainitun arvonlisäveron, vaikka liiketoimea ei tosiasiallisesti olisi suoritettu, kun taas laskun saajalla ei ole tällaisessa tapauksessa ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeutta.¹⁷

43. Toiseksi luovuttaja on käsiteltävässä asiassa velvollinen maksamaan arvonlisäveron myös arvonlisäverodirektiivin 193 artiklan, luettuna yhdessä 65 artiklan kanssa, mukaan ennakkomaksun perusteella. Tällainen verovelka voi tosin arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan mukaan lähtökohtaisesti poistua veron perusteen pienentymisen vuoksi. On kuitenkin epäselvää, voiko näin tapahtua ilman ennakkomaksun takaisinmaksua. Asiassa *Freemans* annetussa tuomiossa ilmaistu kanta voidaan ymmärtää siten,¹⁸ että veron perusteen pienentyminen edellyttää yleensä, että verovelvolliselle maksetut maksut maksetaan tosiasiallisesti takaisin.¹⁹ Jos luovuttaja ei maksa ennakkomaksua takaisin, verovelkaa ei voitaisi tämän jälkeen – toisin kuin arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan tapauksessa – enää oikaista, vaikka samalla pitäisi oikaista ostoihin sisältyvän veron vähennys.

44. Tältä osin on pohdittava kahta erilaista näkökantaa.

45. Ensiksi on todettava, ettei oikeuskäytännön mukaan voida yleisesti moittia sitä, että verovelka pysyy voimassa, vaikka vastaavaan ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuteen ei voida vedota. Näin ollen unionin tuomioistuin päätti asiassa *Petroma Transports ym.*, ettei verosaatavan edellytyksenä ole ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden tosiasiallinen käyttö. Näin ollen arvonlisäveroa voidaan kantaa liiketoimista myös silloin, kun vastaavaan ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuteen ei voida vedota laskussa olevan muotovirheen vuoksi.²⁰

46. Tämän lisäksi on esitettävä kysymys siitä, edellyttääkö ostoihin sisältyvän veron vähennyksen oikaiseminen erityisesti ennakkomaksun tapauksessa, että ennakkomaksu on maksettu takaisin. Tämä vastaisi yhtäältä mainittuja veron perusteen oikaisemisen ja näin ollen verovelan edellytyksiä. Toiseksi tämä säästäisi ostoihin sisältyvän veron vähennykseen oikeutetuilta ennakkomaksun veron osuuden suuruisen tappion luovuttajan maksukyvyttömyystapauksessa.

15 — Ks. asia C-138/12, *Rusedespred*, tuomio 11.4.2013, 25–27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

16 — Asia C-643/11, *LVK*, tuomio 31.1.2013, 49 kohta.

17 — Asia C-642/11, *Stroy trans*, tuomio 31.1.2013, 41 ja 42 kohta ja asia C-643/11, *LVK*, tuomio 31.1.2013, 46 kohta.

18 — Näin *Bundesfinanzhof*, asia V R 34/09, tuomio 2.9.2010, 17 kohta, jossa viitataan *Bundesfinanzhofin* tuomioon asiassa V R 56/06, tuomio 18.9.2008, 43 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

19 — Ks. asia C-86/99, *Freemans*, tuomio 29.5.2001 (Kok., s. I-4167, 35 kohta).

20 — Ks. asia C-271/12, *Petroma Transports ym.*, tuomio 8.5.2013, 41–43 kohta.

47. Riippumatta siitä, päteekö asiassa Freeman annetussa tuomiossa todettu myös ennakkomaksun tapauksessa, 90 artiklan mukaisen veron perusteen oikaisun ja 184 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen mukaisen ostoihin sisältyvän veron vähennyksen oikaisun edellytykset ovat erilaiset. Asiassa Freemans annetussa tuomiossa tukeuduttiin siihen, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ratkaiseva veron peruste on tosiasiallisesti saatu vastike.²¹ Ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden osalta ei kuitenkaan ole olemassa tähän rinnastettavaa periaatetta, jossa ostoihin sisältyvän veron vähentäminen liitettäisiin vastikkeen tosiasialliseen suorittamiseen. Tämä näkyy jo siitä, että arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa suljetaan ostoihin sisältyvän veron vähennyksen oikaisu lähtökohtaisesti pois, kun maksua ei ole suoritettu lainkaan tai se on tehty epätäydellisesti. Tässä tapauksessa verovelvollisella siis säilyy oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero, vaikka se ei ole maksanut mitään.

48. Myöskään verotuksen neutraalisuuden periaatteesta ei seuraa tarvetta oikaista ostoihin sisältyvän veron vähennystä ennakkomaksun tapauksessa niin kauan, kuin ennakkomaksua ei ole maksettu takaisin. Unionin tuomioistuin on jo todennut, että on lähtökohtaisesti tämän periaatteen mukaista, että luovutuksen vastaanottajalla on taloudelliset etunsa säilyttääkseen vain siviilioikeudellinen oikeus takaisinmaksuun sopimuskumppaniltaan.²²

49. Vaikka asiassa Reemtsma Cigarettenfabriken annetussa vastaavassa tuomiossa on myönnetty, että luovutuksen vastaanottajalla on sen sopimuskumppanin maksukyvyttömyydestä huolimatta välitön oikeus saada perusteettomasti laskutettu arvonlisävero takaisin verottajalta, tätä ei voida rinnastaa kyseiseen tilanteeseen, jossa verottaja ei ole saanut lainkaan arvonlisäveroa. Italian tasavalta painotti tältä osin perustellusti, että käsiteltävässä asiassa ostoihin sisältyvän veron vähennyksen epäämisen tarkoituksena silloin, kun verovelkaa ei ole maksettu, on vain sen välttäminen, että verottajalle syntyy tappio, eikä sillä peritä arvonlisäveroa järjestelmän vastaisesti. Se, että kyseinen tappio syntyy verottajan sijasta mahdolliselle luovutuksen vastaanottajalle, joka ei mahdollisesti saa ennakkomaksuaan takaisin, on perusteltua sen vuoksi, että vastaanottaja on itse valinnut sopimuskumppaninsa ja ottanut tietoisesti riskin ennakkomaksusta.

50. Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen toiseen ja kolmanteen kysymykseen on tämän vuoksi vastattava, ettei ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden oikaiseminen riipu vastaavan verovelan oikaisemisesta tai ennakkomaksun takaisinmaksamisesta.

V Ratkaisuehdotus

51. Edellä esitetyillä perusteilla ehdotan, että Administrativen sad Veliko Tarnovon kysymyksiin vastataan seuraavasti:

- 1) Arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan mukaan verosaatavan syntymisen edellytyksenä on oletettava siitä, että verollinen luovutus myös suoritetaan normaalisti.
- 2) Arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdan mukaan ostoihin sisältyvän veron vähennys on arvonlisäverodirektiivin 65 artiklassa tarkoitettujen ennakkomaksun tapauksessa oikaistava, kun verollista luovutusta ei lopulta suoriteta. Ostoihin sisältyvän veron vähennyksen oikaisu ei riipu vastaavan verovelan oikaisemisesta eikä ennakkomaksun takaisinmaksamisesta.

21 — Ks. em. asia Freemans, tuomion 27 kohta.

22 — Ks. asia C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, tuomio 15.3.2007 (Kok., s. I-2425, 39 kohta).