



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

17. päivänä tammikuuta 2019¹

Asia C-712/17

EN.SA. Srl

vastaan

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso

(Ennakkoratkaisupyyntö – Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (Lombardian alueellinen verotuomioistuim, Italia))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Fiktiiviset liiketoimet – Vähennyksen epääminen – Laskun antaminen verosaatavan syntyperusteena – Evätyt vähennyksen suuruinen lisäseuraamus – Yhdenmukaisuus neutraalisuuden periaatteen kanssa – Yhdenmukaisuus suhteellisuusperiaatteen kanssa

I Johdanto

1. Tässä asiassa on jälleen kerran kyse² arvonlisäverolainsäädännön ”rankaisevasta” luonteesta. Arvonlisäveropetosten estämiseksi unionin tuomioistuim on ottanut varsin tiukan kannan: ostoihin sisältyvän veron vähennys (ja vapautus verosta) voidaan evätä paitsi silloin, kun verovelvollinen syyllistyy veropetokseen itse, myös kun verovelvollinen tiesi tai tämän olisi pitänyt tietää, että hän hankinnallaan osallistui liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäverojärjestelmään kohdistuvaa petosta.³

2. Sovelletaanko tätä tiukkaa lähestymistapaa (vähennyksen epääminen kaikissa suoritusketjun portaissa) myös silloin, kun kyseessä ei ole arvonlisäveropetos mutta tekaistujen liiketoimien tavoitteena on saavuttaa muita perusteettomia etuja? Voidaanko asianosaisia tässä tapauksessa ”rangaista” arvonlisävero-oikeudellisesti – tämän kuitenkin rajoittamatta rikosoikeudellisia seuraamuksia – siten, että kaikilta pidemmän suoritusketjun osallisilta evätään vähennys mutta samalla vahvistetaan verovelvollisuus ja lisäksi vielä hallinnollinen seuraamus, jonka suuruus on 100 prosenttia evätyt vähennyksen määrästä?

1 Alkuperäinen kieli: saksa.

2 Luettelo ei ole tyhjentävä: ks. tuomio 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473); tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719); tuomio 18.12.2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455); tuomio 9.10.2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267); tuomio 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69); tuomio 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774); tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547); tuomio 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373) ja tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446).

3 Tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, 48 kohta); tuomio 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, 94 kohta); tuomio 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, 27 kohta); tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 54 kohta); tuomio 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 39 kohta) ja tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 56 kohta); ks. syntyneen vahingon ylikompensaation ongelmasta ratkaisuehdotukseni asiassa Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2018:677, 39 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

II Oikeudellinen kehys

A Unionin oikeus

3. Asiaa koskevat unionin oikeussäännöt sisältyvät yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettuun neuvoston direktiiviin 2006/112/EY⁴ (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).

4. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan johdantokappaleessa ja a alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

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

5. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, joka mainitsee kyseisen veron laskussa.”

B Italian oikeus

6. Italiassa arvonlisäverodirektiivin säännökset on saatettu osaksi kansallista lainsäädäntöä useilla tasavallan presidentin asetuksilla.

7. Tasavallan presidentin 26.10.1972 antaman asetuksen nro 633/72 (decreto del Presidente della Repubblica n. 633/72, jäljempänä asetus nro 633/72) 19 §:ssä säädetään, että ”suoritettuihin liiketoimiin liittyvän veron määrästä voidaan vähentää vero, jonka verovelvollinen on maksanut tai joka hänen on maksettava tai joka on siirretty hänen maksettavakseen tavaroista ja palveluista, jotka on tuotu maahan tai hankittu yritystoiminnan, käsityötoiminnan tai ammatinharjoittamisen yhteydessä”.

8. Asetuksen nro 633/72 21 §:n 7 momentissa säädetään kuitenkin seuraavaa: ”Jos lasku annetaan olemattomista liiketoimista tai jos liiketoimien vastikkeet tai niihin liittyvät verot on ilmoitettu laskussa niiden todellista määrää suurempina, vero on maksettava koko ilmoitetun määrän tai laskussa ilmoitettujen tietojen mukaisesti.”

9. Mikäli liiketoimi, josta on annettu ja kirjattu lasku, jää toteutumatta joko kokonaan tai osittain, luovuttajalla on asetuksen nro 633/72 26 §:ssä säädettyjen edellytysten ja määräaikojen mukaisesti oikeus kirjata ja vähentää arvonlisävero, kun taas luovutuksensaajan on vaadittava maksetun summan palauttamista luovuttajalta.

10. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan veroviranomainen voi 18.12.1997 annetun asetuksen nro 471 6 §:n 6 momentin (liiketoimien dokumentointia, kirjaamista ja yksilöintiä koskevien velvollisuuksien laiminlyönti) (decreto legislativo n. 471 (Violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto)) nojalla määrätä seuraamuksen, jonka suuruus vastaa vähennyskelvottomaksi todetun veron määrää.

⁴ EUVL 2006, L 347, s. 1.

III Pääasia

11. Pääasiassa on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kyse seuraavasta tilanteesta.
12. Pääasian valittaja (EN.SA. S.r.l., jäljempänä EN.SA.) harjoittaa sähkön kauppaa termiinisopimusten pohjalta syöttötariffijärjestelmän (Piattaforma dei Conti Energia) ulkopuolella.
13. EN.SA. myi verovuosina 2009 ja 2010 suuria määriä sähköä Green Network -konserniin kuuluville yrityksille ja myös osti ("kierrätti") sitä näiltä yrityksiltä takaisin. Liiketoimet on viety kirjanpitoon oikeamääräisinä. Näistä liiketoimista on myös annettu asianmukaiset laskut.
14. Epäselvää on, kuuluuko EN.SA. Green Network -konserniin vai onko se itsenäinen yritys. Toinen avoin kysymys on, onko EN.SA. ostanut samat määrät sähköä takaisin lyhyen ajan jälkeen ja samaan hintaan. Lisäksi on epäselvää, mikä tarkoitus on ollut samojen toimijoiden välisillä ostoilla ja myynneillä. Veroviranomainen epäilee, että niiden tarkoituksena on ollut osoittaa osallisena olevien yritysten kirjanpidoissa suuria summia, jotta näillä olisi (parempi) mahdollisuus saada pankkirahoitusta. EN.SA. kuitenkin kiistää tämän väitteen.
15. On joka tapauksessa selvää, että näistä sähkökaupoista annetuissa laskuissa ilmoitetut arvonlisäverot on maksettu ajallaan ja asianmukaisesti ja että kukin luovutuksensaaja on käyttänyt vähennysoikeuttaan niiden osalta. Lisäksi on selvitetty, että tästä ei ole aiheutunut veronsaajalle vahinkoa arvonlisäverotuksen alalla. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan erityisesti niin kutsutun karusellipetoksen mahdollisuus on voitu sulkea pois. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin lähtee kysymyksessään joka tapauksessa siitä, että tarkasteltavia sähkökauppoja verovuosina 2009 ja 2010 on pidettävä olemattomina.
16. Veroviranomainen hylkäsi päätöksellään näiden olemattomien liiketoimien osalta EN.SA:n tekemän vähennyksen ostojen puolella (eli siltä osin kuin yritys on ostanut sähköä). Myyntipuolen olemattomille liiketoimille (eli siltä osin kuin EN.SA. on myynyt sähköä) vahvistettiin kuitenkin verosaatava, koska arvonlisävero oli mainittu erikseen EN.SA:n laskuissa. Tämän seurauksena verosaatavan (arvonlisäveron lisäys, korot ja seuraamukset) suuruus oli vuonna 2009 47 618 491,00 euroa ja vuonna 2010 22 001 078,00 euroa.
17. EN.SA. teki tästä päätöksestä valituksen, jonka Commissione Tributaria Provinciale di Milano (Milanon maakunnallinen verotuomioistuin, Italia) hylkäsi. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ratkaistava valitus, jolla EN.SA. on hakenut muutosta mainitun tuomioistuimen antamaan tuomioon.

IV Ennakkoratkaisupyyntö ja menettely unionin tuomioistuimessa

18. Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (Lombardian alueellinen verotuomioistuin, Italia) on esittänyt 9.10.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 20.12.2017, SEUT 267 artiklan nojalla seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko kansallinen lainsäädäntö, joka perustuu 26.10.1972 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 633 19 §:n (vähennykset) ja 21 §:n (liiketoimista laskuttaminen) 7 momentin sekä 18.12.1997 annetun asetuksen nro 471 6 §:n (liiketoimien dokumentointia, kirjaamista ja yksilöintiä koskevien velvollisuuksien laiminlyönti) 6 momentin soveltamiseen, yhdenmukainen unionin tuomioistuimen määrittämien arvonlisäveroa koskevien yhteisön periaatteiden kanssa tilanteessa, jossa on olemattomina pidettyjä liiketoimia, jotka eivät ole aiheuttaneet vahinkoa veronsaajalle eivätkä ole tuottaneet verotuksellista etua verovelvolliselle, kun kansallisten säännösten samanaikaisesta soveltamisesta seuraa

- a) sellaisen veron toistuva vähennyskelvottomuus, jonka luovutuksensaaja on maksanut ostoista kunkin sellaisen riitautetun liiketoimen yhteydessä, joka koskee samaa toimijaa ja samaa veron perustetta
- b) veron soveltaminen ja veron maksaminen luovuttajan toimesta (sekä perusteettoman maksun palautusoikeuden menettäminen) vastaavien ja rinnakkaisten myyntitoimien osalta, joita myös pidetään tekaistuin
- c) vähennyskelvottomaksi todetun veron määrää vastaavan seuraamuksen määrääminen?”

19. Italian tasavalta ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimelle.

V Asian arviointi

A Alustavia huomioita tosiseikoista ja ennakkoratkaisukysymyksestä

20. Ennakkoratkaisukysymykseen vastattaessa on lähtökohtana pidettävä sitä, että tarkasteltavat sähkökaupat ovat olleet olemattomia (fiktiivisiä), luonteeltaan tekaistuja liiketoimia, joita ei sellaisinaan ole toteutettu.

21. Tosiseikoista käy kuitenkin ilmi, että toteutettujen (todellisten) liiketoimien mahdollisuutta ei voida täysin sulkea pois. Koska sähköntoimittajien välillä toteutettavissa sähkökaupoissa sähköä ei koskaan siirretä fyysisesti vaan myynnin tai oston kohteena ovat (yleensä sähköisiä keinoja käyttämällä) ainoastaan oikeudet käyttää sähköä, erityisiä luovutustoimia ei vaadita. Mikäli nämä käyttöoikeudet on tosiasiaa siirretty oikeudellisesti pätevällä tavalla, pelkästään se, että näiden liiketoimien tavoitteena on mahdollisesti ollut vain taseen keinotekoinen kohentaminen, ei välttämättä johda siihen, että liiketoimet olisivat olemattomia.⁵ Toisaalta voitaisiin myös katsoa, että tämän tavoitteen saavuttaminen edellyttää juuri tehokkaasti toteutettuja liiketoimia. Kun (sähköisin keinoin toteutettavan) energiakaupan transaktiokulut ovat pikemminkin marginaalisia, ei nimittäin ole mitään syytä korvata todellisia liiketoimia näennäisillä liiketoimilla.

22. Näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen pitäisi tutkia tarkasti se, voiko silti kyse olla todellisista liiketoimista. Niiden osalta tarkasteltavaksi tulisi vähennyksen epääminen petollisen – mutta arvonalisäverotuksen kannalta lainmukaisen – toiminnan vuoksi, jota unionin tuomioistuimelle esitetty ennakkoratkaisukysymys ei kuitenkaan koske.

B Oikeudellinen arviointi

23. Ennakkoratkaisukysymys sisältää kolme muuta näkökohtaa, joita tarkastelen erikseen. Ensimmäiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa lähinnä tietää, seuraako arvonalisäverodirektiivin 168 artiklan soveltamisesta se, että vähennys voidaan evätä toistuvasti suoritusketjussa, jossa on olemattomia liiketoimia (jäljempänä 1 kohta). Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää, seuraako arvonalisäverodirektiivin 203 artiklan soveltamisesta se,

⁵ Vaikka tällaista toimintaa pidettäisiin rangaistavana, seurauksena ei olisi automaattisesti se, että kyseinen toiminta ei olisi veronalaista, kuten nimenomaisesti seuraavissa: tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 50 kohta); tuomio 12.1.2006, Optigen ym. (C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, 49 kohta) ja tuomio 29.6.2000, Salumets ym. (C-455/98, EU:C:2000:352, 19 kohta).

että vero kuitenkin määrätään olemattomille uudelleenmyynneille (sekä perusteettoman maksun palautusoikeuden menettäminen) (jäljempänä 2 kohta). Kolmanneksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää, onko tällaisessa tapauksessa määrättävä lisäseuraamus, jonka suuruus vastaa vähennyskelvotonta veroa, oikeasuhteinen (jäljempänä 3 kohta).

1. Vähennyksen epääminen, kun liiketoimet ovat olemattomia

24. Verovelvollisella on arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan mukaan oikeus ostoihin sisältyvän veron vähennykseen vain määrättyjen edellytysten täyttyessä. Verovelvollisen pitää yhtäältä itse suorittaa liiketoimia ja toisaalta verovelvollinen saa vähentää vain arvonlisäveron, joka on maksettava tai maksettu tavaroista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tälle. Arvonlisäverodirektiivin 15 artiklan 1 kohdan mukaan sähkö rinnastetaan aineelliseen omaisuuteen.

25. Näin ollen vähennysoikeuden edellytyksenä on, että sähköä on tosiasiallisesti luovutettu.⁶ Vähennysoikeutta ei siten synny, mikäli tavaran luovutusta ei tosiasiallisesti ole tapahtunut.⁷

26. Merkityksetöntä on, kuten myös komissio ja Italia korostavat, että fiktiivinen luovuttaja on arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukaan velvollinen maksamaan arvonlisäveron, koska tämä on antanut fiktiivisestä luovutuksesta laskun, jossa arvonlisävero on mainittu. Unionin tuomioistuin on nimittäin useaan otteeseen todennut, että vähennysoikeus ei ulotu veroihin, jotka on maksettava ainoastaan sen vuoksi, että ne on merkitty laskuun.⁸

27. Tämän seurauksena EN.SA:lla ei ole vähennysoikeutta, koska luovutusta sille ei tapahtunut. Tähän päätelmään ei vaikuta myöskään se, että pidemmässä suoritusketjussa on ollut useampia fiktiivisiä luovutuksia peräkkäin. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa ei tehdä eroa yhden ainoan luovutuksen ja useampien peräkkäisten tai kiertävien luovutusten välillä.

28. Koska vähennysoikeutta ei synny, kysymystä vähennyksen epäämisestä petollisen toiminnan vuoksi ei näin ole tarpeen tarkastella.

2. Laskun antaminen verovelvollisuuden perusteena

29. Seuraavaksi on tarkasteltava sitä, voidaanko ostopuolen fiktiivisestä luovutuksesta – joka ei oikeuta vähennykseen – huolimatta arvonlisävero vahvistaa myyntipuolen fiktiiviselle luovutukselle. Pidemmässä toimitusketjussa tämä kasvattaisi kyseisen valtion verotuloja huomattavasti, vaikka arvonlisäverotuksen perustunnusmerkistö (arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohta – verovelvollisen suorittama vastikkeellinen tavaran luovutus tai palvelun suoritus) ei täyty.

⁶ Tuomio 27.6.2018, SGI ja Valérie (C-459/17 ja C-460/17, EU:C:2018:501, 35 kohta); tuomio 31.1.2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, 34 kohta); tuomio 26.5.2005, António Jorge (C-536/03, EU:C:2005:323, 24 ja 25 kohta); tuomio 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, 31 kohta) ja tuomio 8.6.2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, 36 kohta).

⁷ Kuten hiljattain nimenomaisesti tuomiossa 27.6.2018, SGI ja Valérie (C-459/17 ja C-460/17, EU:C:2018:501, 36 kohta).

⁸ Tuomio 27.6.2018, SGI ja Valérie (C-459/17 ja C-460/17, EU:C:2018:501, 37 kohta); tuomio 31.1.2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, 34 kohta); tuomio 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, 23 kohta) ja tuomio 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, 19 kohta).

a) Olemattomia liiketoimia koskevan laskun antajan velvollisuus maksaa vero

30. Arvonlisäverodirektiivin 193 ja 203 artikla ovat ratkaisevia tähän kysymykseen vastattaessa. Arvonlisäverodirektiivin 193 artiklan mukaan arvonlisäveron on ensi kädessä velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan luovutusta ei ole tapahtunut. Tämän lisäksi arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukaan arvonlisäveron on velvollinen maksamaan (myös) henkilö, joka mainitsee kyseisen veron laskussa. EN.SA:n tapauksessa on kyse tällaisesta tilanteesta.

1) Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan tarkoitus

31. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan tarkoituksena on lieventää verotulojen menettämisen vaaraa, joka voi syntyä silloin, kun laskun saaja vähentää – tämän laskun perusteella – ostoihin sisältyvän veron perusteettomasti.⁹ Tämä vaara käy ilmi käsiteltävän asian tosiseikoista.

32. Vähennysoikeus tosin koskee vain veroja, jotka liittyvät arvonlisäverolliseen liiketoimeen.¹⁰ Verotulojen saanti vaarantuu kuitenkin niin kauan kuin laskun, johon arvonlisävero on merkitty perusteettomasti, saaja voi tämän laskun perusteella käyttää arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa säädettyä vähennysoikeutta.¹¹ On nimittäin mahdollista, että veroviranomainen ei voi tarpeeksi ajoissa todeta sitä, että aineellisoikeudelliset seikat estävät muodollisesti syntyneen vähennysoikeuden käyttämisen.

33. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan tarkoituksena on näin varmistaa rinnakkaisuus laskun *saajan* tekemän vähennyksen ja laskun *antajan* maksettavan verosaatavan välillä samalla tavoin kuin se tavallisesti on luovuttajan ja luovutuksensaajan välillä todellisessa luovutuksessa. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan sanamuodosta käy ilmi, että edellytyksenä ei ole, että laskun saaja tosiasiaa tekee vähennyksen.

34. Tämän seurauksena laskun antaja vastaa tuottamuksestaan riippumatta siitä (abstraktista) riskistä, että laskun saaja käyttää (virheellistä) laskua perusteettoman vähennyksen tekemiseen. Kyse on laskun antajan abstraktista vaarantamisvastuusta. Sitä ei sovelleta pelkästään verokantaa koskevissa virheissä (laskussa mainitaan alennetun verokannan sijaan yleinen verokanta) vaan erityisesti myös olemattomien liiketoimien laskutuksessa.

2) Soveltamatta jättäminen, kun laskutuksen kohteena on fiktiivinen luovutus?

35. Unionin tuomioistuin on kuitenkin eräässä ratkaisussaan todennut, että – koska perustana olevat suoritukset eivät ole arvonlisäverollisia – virheellisesti arvonlisäverona laskuun merkittyä summaa ei voida pitää arvonlisäverona.¹²

⁹ Kuten nimenomaisesti tuomiossa 31.1.2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, 35 ja 36 kohta); tuomiossa 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 28 kohta ja sitä seuraavat kohdat) viittauksineen tuomioon 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 57 ja 61 kohta) ja tuomioon 6.11.2003, Karageorgou ym. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 50 kohta).

¹⁰ Tuomio 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, 13 kohta).

¹¹ Kuten nimenomaisesti tuomiossa 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 28 kohta ja sitä seuraavat kohdat) viittauksineen tuomioon 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 57 kohta).

¹² Tuomio 6.11.2003, Karageorgou ym. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 53 kohta).

36. Looginen seuraus tästä oikeuskäytännöstä olisi käsiteltävässä asiassa, että fiktiivisten liiketoimien laskutus – koska tällaiset liiketoimet eivät ole arvonlisäverollisia (ks. edellä 24 kohta ja sitä seuraavat kohdat) – ei johtaisi arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukaisiin oikeusvaikutuksiin. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa sovellettaisiin näin ollen ainoastaan silloin, kun (todelliselle) tavaran luovutukselle tai palvelun suoritukselle ilmoitettaisiin liian korkea arvonlisävero. Tällaiselle rajoitukselle ei kuitenkaan löydy perusteita kyseisen säännöksen sanamuodosta tai siitä abstraktin vaarantamisvastuun tarkoituksesta, joka säännöksellä on.

37. Lisäksi unionin tuomioistuin on samassa ja eräässä toisessa ratkaisussaan¹³ todennut, että kuudes direktiivi¹⁴ ei nimenomaisesti koske tapausta, jossa arvonlisävero mainitaan laskussa virheellisesti, vaikka sen maksamiseen ei ole velvollisuutta. Viime kädessä näissä tuomioissa oli kuitenkin kyse tällaisten laskujen oikaisemisesta, josta arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa ei säädetä.¹⁵ Näissä tuomioissa ei myöskään ollut kyse olemattomien liiketoimien tietoisesta laskutuksesta vaan verovelvollisasemaa ja liiketoimien suorituspaikkaa koskevista virheistä.

38. Unionin tuomioistuin on toisessa asiassa todennut erityisesti, että kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohta (joka vastaa arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa) koskee myös pro forma -laskuja (fiktiivisistä liiketoimista annetut laskut).¹⁶

39. Lopuksi vastuuta (abstraktista) verotulojen vaarantumisesta ei voida asettaa vain sellaiselle laskun antajalle, joka erehtyy verokannan suuruudesta tai ilmoittaa tietoisesti arvonlisäveron verottomalle liiketoimelle, ulottamatta vastuuta myös siihen, joka tietoisesti laskuttaa olemattomista liiketoimista. Molemmissa tapauksissa on sama riski verotulojen vaarantumisesta sitä kautta, että laskun saaja suorittaa perusteettoman vähennyksen.¹⁷ Näin ollen sekä komissio että Italia katsovat, että arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa on sovellettava käsiteltävässä tapauksessa.

40. Arvonlisäverodirektiivin 203 artikla kattaa siis juuri nyt tarkasteltavan tilanteen, jossa laskuun merkitään tietoisesti arvonlisävero, vaikka sen suorittamiseen ei ole velvollisuutta liiketoimien puuttumisen vuoksi. Siten EN.SA. on periaatteessa velvollinen maksamaan arvonlisäveron, jonka se on maininnut fiktiivisiä liiketoimia koskevissa laskuissa.

b) Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukaisen verosaatavan oikaisu

41. Vielä on tarkasteltava sitä, onko tällainen verosaatava joka tapauksessa voitava oikaista silloin, kun todellista verotulojen menettämisen vaaraa ei ole syntynyt. Tämä seikka nousee esiin erityisesti, koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa esittämässään kysymyksessä, että perusteettomasti maksettua arvonlisäveroa ei voida palauttaa.

¹³ Tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 35 kohta) ja tuomio 6.11.2003, Karageorgou ym. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 49 kohta).

¹⁴ Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1997, L 145, s. 1).

¹⁵ Soveltuvien osin: tuomio 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 48 kohta) – ”kuudennessa direktiivissä ei ole säännöstä, joka koskisi sitä, että laskun laatija oikaisisi perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron”.

¹⁶ Tuomio 15.10.2002, komissio v. Saksa (C-427/98, EU:C:2002:581, 41 kohta).

¹⁷ Samaan tulokseen päädytään ilmeisesti myös 31.1.2013 annetussa tuomiossa LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, 42 kohta) – arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukainen verovelvollisuus riippumatta siitä, onko verollista liiketoimea tosiasiaassa olemassa.

42. Unionin tuomioistuin on tältä osin kuitenkin jo todennut, että kuudes direktiivi (sama koskee voimassa olevaa arvonlisäverodirektiiviä) ei sisällä säännöksiä oikaisusta, jolla laskun antaja korjaa perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron.¹⁸ Niin kauan kuin unionin lainsäätäjä ei täytä tätä aukkoa, jäsenvaltioiden tehtävänä on löytää siihen ratkaisu.¹⁹

1) Velvollisuus tarjota oikaisumahdollisuus

43. Jotta arvonlisäverotuksen neutraalisuus voidaan varmistaa, jäsenvaltioiden on kansallisessa oikeusjärjestyksessään ensinnäkin säädettävä mahdollisuudesta oikaista kaikki perusteettomasti laskutetut verot, kun laskun antaja osoittaa toimineensa *vilpittömässä mielessä*.²⁰

44. Toiseksi arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että perusteettomasti laskutettu arvonlisävero voidaan oikaista, kun laskun antaja on poistanut oikea-aikaisesti ja täysin verotulojen menettämisen vaaran, *eivätkä* jäsenvaltiot voi pitää laskun antajan vilpittömyyttä mieltä tällaisen oikaisun edellytyksenä.²¹ Tämä oikaisu ei myöskään saa olla riippuvainen veroviranomaisten harkintavallasta.²²

45. Lisäksi toimenpiteet, joita jäsenvaltiot säätävät veronkannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi, eivät saa ulottua pidemmälle kuin näiden tavoitteiden saavuttaminen edellyttää. Toimenpiteitä ei näin ollen saa soveltaa siten, että ne vaarantavat arvonlisäverotuksen neutraalisuuden, joka on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate.²³ Tämä koskee erityisesti abstraktin vaarantamisen tunnusmerkistöä (tästä edellä 34 ja 35 kohta).

46. Jos arvonlisäveron palauttaminen tulee mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi niiden edellytysten mukaan, joiden mukaisesti verojen palauttamista koskevat vaatimukset voidaan esittää, kyseiset periaatteet saattavat edellyttää, että jäsenvaltioiden on annettava tarvittavat välineet ja menettelysäännöt, jotta verovelvollisella on mahdollisuus saada takaisin perusteettomasti laskutettu vero.²⁴

47. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan verotulojen menettämisen vaaraa ei ole syntynyt. Tämä johtuu siitä, että osallisena olleet yritykset ovat maksaneet sovellettavat arvonlisäverot asianmukaisesti ja – maksettavan arvonlisäveron ja ostoihin sisältyvän veron rinnakkaisuuden vuoksi – Italian valtio ei ole palauttanut arvonlisäveroja kenellekään osalliselle ennen kuin vastaava määrä on saatu kannettua. Näin ollen tavoite verovähennysten ja verosaatavan rinnakkaisuuden varmistamiseksi (tästä edellä 32 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ei ole vaarantunut.

48. Lisäksi tosiseikoista ja ennakkoratkaisukysymyksestä käy ilmi, että kaikki osalliset yritykset ovat veroviranomaisen tiedossa ja että perusteeton vähennys on eväty jokaiselta. Myös tältä kannalta katsottuna verotulojen vaarantuminen voidaan sulkea pois. Mikäli fiktiivisten liiketoimien laskutus ei aiheuta verotulojen vaarantumista, arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukainen vero on voitava oikaista, vaikka EN.SA. ei olisi toiminut vilpittömässä mielessä fiktiivisten liiketoimien suhteen.

18 Kuten nimenomaisesti tuomiossa 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 48 kohta). Siteerattu 18.6.2009 annetussa tuomiossa Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 35 kohta) ja 6.11.2003 annetussa tuomiossa Karageorgou ym. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 49 kohta), jotka tosin koskevat sitä, että direktiivissä ei nimenomaisesti säädetä tapauksesta, jossa arvonlisävero mainitaan virheellisesti laskussa.

19 Tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 35 kohta); tuomio 6.11.2003, Karageorgou ym. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 49 kohta) ja tuomio 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 49 kohta).

20 Tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 36 kohta) ja tuomio 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, 18 kohta).

21 Tuomio 31.1.2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, 37 kohta); tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 37 kohta); tuomio 6.11.2003, Karageorgou ym. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 50 kohta) ja tuomio 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 58 kohta).

22 Tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 38 kohta) ja tuomio 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 68 kohta).

23 Tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 39 kohta) ja vastaavasti tuomiossa 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 40 kohta) ja vastaavasti ja analogisesti tuomio 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, 41 kohta).

2) Oikaisun ajankohta

49. Oikaisun ajankohta on se hetki, jolloin on selvää, että verotulojen menettämisen vaaraa ei ole. Tämä voisi olla esimerkiksi se ajankohta, jolloin veroviranomainen saa tiedon siitä, että laskun saajan tekemä vähennys on perusteeton, ja epää tältä menestyksellisesti vähennysoikeuden.

50. Se, onko lisäksi maksetun määrän palauttaminen laskun saajalle edellytys arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukaisen verosaatavan oikaisulle, kun laskun saaja on ollut hyvässä uskossa vähennysoikeutensa suhteen, voidaan tässä jättää avoimeksi Green Network -konsernilta puuttuvan vilpittömän mielen²⁵ vuoksi.

3) Päätelmä

51. Unionin oikeus (erityisesti arvonlisäverotuksen suhteellisuus- ja neutraalisuusperiaate) edellyttää, että arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa säädetty arvonlisäverosaatava, joka perustuu abstraktiin vaarantamismvastuuseen, voidaan oikaista sinä ajankohtana, jona verotulojen menettämisen vaara on voitu sulkea pois.

52. Kuten unionin tuomioistuin on kuitenkin jo todennut, unionin oikeus ei estä sitä, että jäsenvaltiot pitävät tekaistuja laskuja (olemattomia liiketoimia), joissa arvonlisävero ilmoitetaan perusteettomasti, rangaistavana tekona ja että ne tällaisessa tapauksessa soveltavat kansallisessa oikeudessa säädettyjä seuraamuksia.²⁶

3. Seuraamuksen oikeasuhteisuus, kun sen määrä on 100 prosenttia perusteettomasti tehdystä vähennyksestä

53. Lopuksi on vastattava vielä ennakkoratkaisukysymyksen kolmanteen osaan: onko käsiteltävän tapauksen kaltaisessa tilanteessa lisäseuraamus, jonka suuruus on 100 prosenttia perusteettomasti tehdystä vähennyksestä, oikeasuhteinen.

54. Koska unionin lainsäädäntöä ei ole yhdenmukaistettu niiden seuraamusten osalta, joita sovelletaan unionin lainsäädännössä vahvistetussa järjestelmässä säädettyjen edellytysten noudattamatta jättämisen vuoksi, jäsenvaltiot ovat toimivaltaisia valitsemaan niistä asianmukaisilta vaikuttavat seuraamukset. Niiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen yleisten periaatteiden, eli myös suhteellisuusperiaatteen, mukaisesti.²⁷

55. Tällaisilla seuraamuksilla ei näin ollen saada ylittää sitä, mikä on tarpeen veronkannon oikean toimittamisen varmistamista ja petosten estämistä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi. Sen arvioimiseksi, onko seuraamus suhteellisuusperiaatteen mukainen, on otettava huomioon erityisesti rikkomuksen, josta kyseisellä seuraamuksella on tarkoitus rangaista, luonne ja vakavuus sekä seuraamuksen määrän määrittämistä koskevat yksityiskohtaiset säännöt.²⁸

²⁵ Jos oletetaan, että olemattomia liiketoimia on suoritettu yritysrhymän (konsernin) sisäisesti, vilpittömän mielen mahdollisuus tämän ryhmän sisällä voidaan periaatteessa sulkea pois.

²⁶ Ks. vastaavasti tuomio 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 62 kohta).

²⁷ Tuomio 26.4.2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, 59 kohta); ks. vastaavasti mm. tuomio 6.2.2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, 50 kohta) ja tuomio 7.12.2000, de Andrade (C-213/99, EU:C:2000:678, 20 kohta).

²⁸ Tuomio 26.4.2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, 60 kohta); ks. vastaavasti tuomio 20.6.2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, 38 kohta) ja tuomio 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 65–67 kohta).

56. Jäsenvaltioiden mahdollisuuksista määrätä taloudellisia seuraamuksia arvonlisäverotuksen alalla unionin tuomioistuim on antanut useita ratkaisuja, joista ilmenee, että seuraamukset ovat sinänsä sallittuja. Ne eivät kuitenkaan saa olla ristiriidassa arvonlisäverojärjestelmässä vahvistettujen periaatteiden kanssa eivätkä erityisesti vaarantaa arvonlisäverotuksen neutraalisuutta.²⁹

57. Käsiteltävässä asiassa määrätty seuraamus, jonka suuruus on 100 prosenttia perusteettomasti tehdyn vähennyksen määrästä, johtaa siihen, että arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa tarkoitetun verosaatavan oikaisumahdollisuus jää vaille merkitystä. Vaikka nimittäin arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukainen verosaatava oikaistaisiin siksi, että verotulojen menettämisen vaaraa ei ole syntynyt, maksettavaksi jää verrattain suuri rahamääräinen seuraamus. Mikäli osto- ja myyntihinnat ovat identtisiä, seuraamus on jopa samansuuruinen.

58. Unionin tuomioistuim on aikaisemmin todennut, että seuraamus, jonka suuruus on 50 prosenttia – kun toiminta ei ole johtanut verotulojen menetykseen tai siinä ei ole ollut viitteitä veropetoksesta – vaikuttaa suhteettomalta, mikä kuitenkin on ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen tarkistettava asia.³⁰ Sama koskee sitäkin suuremmalla syyllä 100 prosentin suuruista seuraamusta tapauksessa, jossa verotulojen menetys ja veropetos niin ikään voidaan sulkea pois.³¹

59. Lisäksi voidaan harkinta, kuten unionin tuomioistuim on toisessa asiassa todennut,³² myös muita, lievempiä keinoja. Näin ollen käsiteltävässä asiassa voitaisiin harkita sakkoa tai taloudellista seuraamusta, joka olisi oikeassa suhteessa teon vakavuuteen ja aiheutettuun vahinkoon. Pääasiana sovellettavan lainsäädännön mukaan seuraamus ilmeisesti määrätään joka tapauksessa, ottamatta huomioon konkreettisia olosuhteita, arvonlisäverotulojen konkreettista vaarantumista tai arvonlisäverotukselle aiheutunutta konkreettista vahinkoa. Tämä kuitenkin – kuten myös komissio perustellusti huomauttaa – ylittää sen, mikä on tarpeen veronkannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi (ks. näistä tavoitteista arvonlisäverodirektiivin 273 ja 131 artikla).

60. Samasta syystä kyseistä seuraamusta ei voida pitää oikeasuhteisena seuraamuksena virheellisestä laskutuksesta (ks. tästä mahdollisuudesta edellä 53 kohta), varsinkin kun seuraamusta ei ole kytketty laskuissa ilmoitetun verosaatavan suuruuteen eikä verotulojen menetyksen vaarantamiseen vaan perusteettomasti tehtyyn vähennykseen.

61. Lisäksi on huomattava, että perusteettomasti tehtyä vähennystä (fiktiiviset luovutukset ostopuolella) vastaa fiktiivisistä luovutuksista niin ikään perusteettomasti suoritettu arvonlisävero myyntipuolella. Molemmat ”maksut” liittyvät samaan luovutuksen kohteeseen eikä niitä senkään vuoksi voida tarkastella erillisinä. Kumpikin on tehty perusteettomasti ja on siksi palautettava.

62. Kuten arvonlisäverodirektiivin systematiikasta käy lisäksi selvästi ilmi (ks. arvonlisäverodirektiivin 206 artikla), verovelvollisen maksettava verosaatava koostuu aina myynneistä maksettavasta verosta vähennettynä saman verokauden ostoihin sisältyvällä vähennyskelpoisella verolla. Tämä periaate pitäisi ottaa huomioon myös fiktiivisistä liiketoimista määrättävien seuraamusten asianmukaisuutta arvioitaessa.

²⁹ Tuomio 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, 41 kohta); ks. vastaavasti tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 62 kohta).

³⁰ Ks. tuomio 26.4.2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, 65 ja 66 kohta).

³¹ Vastaavasti – joskin toisessa yhteydessä – tuomio 17.7.2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, 47 kohta).

³² Tuomio 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, 42 kohta); ks. vastaavasti tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 63 kohta).

63. Kun molemmat saatavat kuitataan, EN.SA:n konkreettisen maksuvelvollisuuden määrä (ja Italialle aiheutunut verotulojen menetys) on 0 euroa, kun osto- ja myyntihinta ovat olleet identtisiä, kuten ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamista tiedoista käy ilmi. Sellaisen seuraamuksen määräämistä, jonka suuruus on 100 prosenttia perusteettomasti ja Italian valtion vahingoksi tehdyn vähennyksen määrästä ottamatta huomioon niin ikään perusteettomasti mutta Italian valtion eduksi maksettua arvonlisäveron määrää, on pidettävä suhteettomana molempien saatavien sisällöllisen samankaltaisuuden perusteella.

64. Italialla on kuitenkin oikeus lisätä kohtuullinen korko arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan (abstrakti vaarantamisvastuu) perusteella syntyneelle verosaatavalle sen oikaisuun saakka ja – kuten edellä jo todettiin – määrätä rikosoikeudellisia seuraamuksia fiktiivisiä liiketoimia koskevalle laskutukselle.

VI Ratkaisuehdotus

65. Ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Commissione Tributaria Regionale per la Lombardian esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 ja 203 artikla eivät ole esteenä samanaikaisen verosaatavan syntymiselle fiktiivisiä liiketoimia koskevan laskutuksen ja fiktiivisten liiketoimien vuoksi evätyn vähennysoikeuden perusteella (myös toistuvasti kiertävässä luovutusketjussa). Edellytyksenä on, että direktiivin 2006/112 203 artiklaan perustuva verosaatava voidaan oikaista, kun verotulojen menettämisen vaara on suljettu pois. Tällaisessa tapauksessa virheellisen laskun antamisesta voidaan tosin määrätä seuraamus, mutta fiktiivisiin ostoihin sisältyvää vähennyskelvotonta veroa suuruudeltaan vastaava seuraamus on suhteeton, mikäli vastaava arvonlisävero on maksettu fiktiivisistä myynneistä eikä verotulojen menettämisen vaaraa siksi ole syntynyt.