



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

27 päivänä kesäkuuta 2018*

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus – Vähennysoikeuden aineelliset edellytykset – Tavaroiden tosiasiallinen luovutus

Yhdistetyissä asioissa C-459/17 ja C-460/17,

joissa on kyse kahdesta SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jotka Conseil d'État (ylin hallintotuomioistuin, Ranska) on esittänyt 21.7.2017 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet unionin tuomioistuimeen 31.7.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

SGI (C-459/17) ja

Valériane SNC (C-460/17)

vastaan

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C.G. Fernlund (esittelevä tuomari) sekä tuomarit J.-C. Bonichot ja E. Regan,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- SGI ja Valériane, asiamiehenään L. Boré, avocat,
- Ranskan hallitus, asiamiehinään D. Colas, E. de Moustier ja A. Alidière,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan P. Gentili, avvocato dello Stato,
- Euroopan komissio, asiamiehinään N. Gossement ja J. Jokubauskaitė,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyynnot koskevat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL 1991, L 376, s. 1) (jäljempänä kuudes direktiivi), 17 artiklan tulkintaa.
- 2 Nämä pyynnot on esitetty kahdessa asiassa, joissa asianosaisina ovat yhtäältä SGI (C-459/17) ja Valérieane SNC (C-460/17) ja toisaalta ministre de l'Action et des Comptes publics (julkishallinnon ja julkisen talouden ministeri, Ranska) ja jotka koskevat tuotantohyödykkeiden ostoista maksettavan arvonlisäveron vähennysoikeutta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;
2. tavaroiden maahantuonnista.”

- 4 Kyseisen direktiivin 3 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tässä direktiivissä tarkoitetaan:

- ’jäsenvaltion alueella’ maan aluetta sellaisena kuin se kunkin jäsenvaltion osalta määritellään 2 ja 3 kohdassa,
- ’yhteisöllä’ ja ’yhteisön alueella’ jäsenvaltioiden aluetta sellaisena kuin se kunkin jäsenvaltion osalta määritellään 2 ja 3 kohdassa,

--

2. Tätä direktiiviä sovellettaessa ’maan alue’ vastaa Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksen soveltamisalaa sellaisena kuin se kunkin jäsenvaltion osalta määritellään 227 artiklassa.

3. ’Maan alueeseen’ eivät kuulu seuraavat kansalliset alueet:

--

– Ranskan tasavalta:

merentakaiset departementit;

--”

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

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

”1. Tässä tarkoitetaan:

- a) ’verotettavalla tapahtumalla’ tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täytyvät;
- b) ’verosaatavan syntymisellä’ veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen annettua oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikka maksua voitaisiinkin lykätä.

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

– –”

7 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka on velvollinen maksamaan:

- a) arvonlisäveron, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut tai suorittanut taikka luovuttaa tai suorittaa toinen, maan alueella veronmaksuvelvollinen verovelvollinen;

– –”

Ranskan oikeus

8 Yleisen verokoodeksin (code général des impôts) 199 undecies B §:n I momentissa, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian oikeudenkäynneissä, säädetään seuraavaa:

”Verovelvolliset, joiden kotipaikka on Ranskassa 4 B §:ssä tarkoitetulla tavalla, voivat saada tuloveron alennuksen uusista tuotannollisista investoinneista, joita ne tekevät Ranskan merentakaisissa departementeissa, Saint-Pierressä ja Miquelonissa, Mayottessa, Uudessa-Kaledoniassa, Ranskan Polynesiassa, Wallisissa ja Futunassa sekä Ranskan eteläisillä ja antarktisisilla alueilla osana 34 §:n soveltamisalaan kuuluvaa maatalousalan tai teollisen, kaupallisen tai käsiteollisen alan liiketoimintaa.

– –

Mitä ensimmäisessä kohdassa säädetään, sovelletaan sellaisen 8 §:ssä säädetyssä järjestelmässä verotettavan yhtiön tai sellaisen 239 quater tai 239 quater C §:ssä tarkoitetun yhtymän tekemiin investointeihin, jonka osuuksien omistajat – – ovat verovelvollisia, joiden kotipaikka on Ranskassa 4 B §:ssä tarkoitetulla tavalla. Tässä tapauksessa veronalennus lasketaan suhteessa kunkin osakkaan tai jäsenen yhtiössä tai yhtymässä omistamien osuuksien määrään.

– –

Tässä I momentissa tarkoitettua veronalennusta sovelletaan tuotannollisiin investointeihin, jotka on asetettu toisen yrityksen käyttöön vuokrasopimuksen nojalla – –”

- 9 Yleisen verokoodeksin 271 §:ssä säädetään seuraavaa:

”I. 1. Arvonlisävero, joka on kannettu verollisen liiketoimen hinnan osatekijöistä, voidaan vähentää kyseistä liiketoimea koskevasta arvonlisäverosta.

– –

II. 1. Siltä osin kuin tavarat ja palvelut käytetään maksuvelvollisten verollisiin liiketoimiin, ja edellyttäen, että nämä liiketoimet oikeuttavat vähennykseen, vero, jonka maksuvelvolliset voivat vähentää, on

- a) 289 §:n säännösten mukaisesti laadittuihin laskuihin merkitty vero, jos se on laillisesti voitu merkitä näihin laskuihin;

– –”

- 10 Yleisen verokoodeksin 272 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Laskun saaja ei voi vähentää arvonlisäveroa, joka on laskutettu 283 §:n 4 momentissa määritellyissä tilanteissa.”

- 11 Yleisen verokoodeksin 283 §:n 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos lasku ei vastaa tavarantoimitusta tai palvelun suoritusta tai jos ostajan ei tosiasiallisesti ole maksettava siihen merkittyä hintaa, veronmaksuvelvollinen on henkilö, joka sen on laskuttanut.”

- 12 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan yleisen verokoodeksin 271 §:stä, 272 §:n 2 momentista ja 283 §:n 4 momentista ilmenee, ettei verovelvollisella ole oikeutta vähentää sille osoitettuun laskuun merkittyä arvonlisäveroa siitä arvonlisäverosta, jonka se on velvollinen maksamaan, jos laskun on laatinut henkilö, joka ei tosiasiallisesti ole toimittanut sille mitään tavaraa tai palvelua.

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymys

- 13 SGI ja Valérieane ovat Ranskan oikeuden mukaan perustettuja yhtiöitä, joiden kotipaikka on Réunionissa (Ranska) ja joiden toimialana on toteuttaa investointeja, joista voidaan myöntää yleisen verokoodeksin 199 undecies B §:ssä säädetty veronalennus. Kyseisessä pykälässä tarkoitettun järjestelyn mukaisesti nämä yhtiöt hankkivat tuotantohyödykkeitä annettaviksi vuokralle Réunioniin sijoittautuneille käyttäjille.
- 14 Kirjanpidon tarkastusten jälkeen Ranskan verohallinto kyseenalaisti SGI:n ja Valérianen oikeuden vähentää tuotantohyödykkeitä koskeviin eri ostolaskuihin merkityt arvonlisäverot, koska verohallinto katsoi muun muassa, etteivät nämä laskut vastanneet mitään todellista tavarantoimitusta. Tämän vuoksi verohallinto teki arvonlisäveron jälkiverotuspäätökset, jotka kohdistuvat SGI:hin vuoden 2004 neljännen vuosineljänneksen ja vuoden 2005 kahden ensimmäisen vuosineljänneksen osalta ja Valérieaneen vuoden 2004 kolmannen vuosineljänneksen osalta.

- 15 SGI ja Valériane riitauttivat nämä arvonlisäveron jälkiverotuspäätökset tribunal administratif de la Réunionissa (Réunionin hallintotuomioistuin, Ranska), joka hylkäsi niiden kanteet 28.2.2013 antamalla kahdella tuomiolla, jotka cour administrative d'appel de Bordeaux (Bordeaux'n ylempi hallintotuomioistuin, Ranska) pysytti.
- 16 SGI:n osalta cour administrative d'appel de Bordeaux totesi yhtiön vedonneen vilpittömään mieleensä ja totesi sen jälkeen, ettei yhtiö kiistänyt sitä, että useat liiketoimet eivät tosiasiallisesti olleet johtaneet mihinkään tavaran luovutuksiin, eikä sitä, että joitakin luovutuksia oli myöhästynyt, eikä myöskään sitä, että tiettyjä liiketoimia oli peruutettu, eikä kyseinen yhtiö siten ollut tarkistanut näiden suuruudeltaan huomattavien liiketoimien todenperäisyyttä. Kyseinen tuomioistuin päätteli tästä, että verohallinto oli näyttänyt toteen, että SGI, joka harjoittaa verotuetta liiketoimintaa merentakaisilla alueilla, ei voinut olla tietämättä kyseisten liiketoimien fiktiivisyydestä tai siitä, että tietyistä liiketoimista oli laskutettu liikaa.
- 17 Valérianen osalta sama tuomioistuin katsoi, että verohallinnon suorittamien tutkimusten perusteella oli tullut näytetyksi toteen yhtäältä, ettei tavaroiden luovutuksia ollut tapahtunut eikä kyseessä olevia tavaroita ollut asennettu, ja toisaalta, että kyseinen yhtiö oli tehnyt useita laiminlyöntejä, kuten maksun loppuosan suorittamatta jättäminen, tavaroiden vuokralleottajan kanssa tehdyn vuokrasopimuksen mukaisten vuokratukuiden ja vuokrien perimättä jättäminen sekä sen tarkistamatta jättäminen, olivatko tavarat todella olemassa, vaikka vuokrasopimus oli allekirjoitettu jopa ennen laskutusta ja tavaroiden vastaanottamista.
- 18 SGI ja Valériane, jotka katsoivat, että cour administrative d'appel de Bordeaux oli tehnyt oikeudellisen virheen, hakivat muutosta Conseil d'État:ssa (ylin hallintotuomioistuin, Ranska) kassaatiovalituksella, joka perustuu kuudenteen direktiiviin, sellaisena kuin sitä on tulkittu unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä.
- 19 SGI vetoaa kassaatiovalituksensa tueksi siihen, että kun mikään seikka ei ole antanut perusteltua aihetta epäillä riidanalaisten liiketoimien olevan osa vilpillistä menettelyä, SGI:llä ei ole ollut velvollisuutta tarkistaa näiden liiketoimien todenperäisyyttä. Valériane vetoaa puolestaan siihen, että cour administrative d'appel de Bordeaux on jättänyt selvittämättä, oliko verohallinto näyttänyt toteen, että Valériane tiesi tai että sen olisi pitänyt tietää kyseessä olevan liiketoimen olevan osa arvonlisäveropetosta.
- 20 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan on totta, että unionin tuomioistuin on katsonut 31.1.2013 antamassaan tuomiossa Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54) ja 31.1.2013 antamassaan tuomiossa LVK (C-643/11, EU:C:2013:55), että silloin, jos katsotaan, ettei kyseistä liiketoimea ole todella toteutettu, koska laskun antaja on syyllistynyt petokseen tai toiminut sääntöjenvastaisesti tai että näin on toimittu luovutusketjussa ennen sitä liiketoimea, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, laskun saajalta voidaan evätä arvonlisäveron vähennysoikeus vain, jos osoitetaan objektiivisesti ja edellyttämättä, että laskun saaja suorittaa sille kuulumattomia tarkastuksia, että laskun saaja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että mainittu liiketoimi oli osa arvonlisäveropetosta, minkä selvittäminen on ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen asia.
- 21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa kuitenkin, että kumpikin mainituista tuomioista annettiin pääasioissa kyseessä olevista poikkeavissa tilanteissa, joissa veroviranomaisen päätös perustui laskun antajan tai sen tavarantoimittajan sääntöjenvastaiseen menettelyyn ja joissa ennakkoratkaisukysymykset koskivat sitä, miten laskun saajan vähennysoikeuteen vaikutti se, että laskun antajan ilmoittamaa arvonlisäveroa ei oikaistu sille osoitetussa veronoikaispäätöksessä.
- 22 Pääasioiden oikeudenkäynneissä vähennysoikeus on sen sijaan evätty sen vuoksi, ettei kyseessä olevia tavaroita ole tosiasiallisesti luovutettu pääasioiden asianosaisina oleville yhtiöille. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, riittääkö arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämiseksi verovelvolliselta

tällaisessa tilanteessa sen osoittaminen, ettei kyseessä olevia tavaroita tai palveluja ole tosiasiallisesti luovutettu tai suoritettu sille, vai onko osoitettava myös, että tämä verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että kyseinen liiketoimi oli osa arvonlisäveropetosta.

- 23 Tässä tilanteessa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päätti lykätä asioiden käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko – – kuudennen [direktiivin] 17 artiklaa, jonka säännökset toistetaan olennaisin osin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun [neuvoston] direktiivin [2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1)] 168 artiklassa, tulkittava siten, että jotta verovelvolliselta voitaisiin evätä oikeus vähentää arvonlisäverosta, jonka se on velvollinen maksamaan omista liiketoimistaan, sellaisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia vastaaviin laskuihin merkitty vero, joita veroviranomaisen selvityksen mukaan ei tosiasiallisesti ole toteutettu, on joka tapauksessa selvitettävä, onko osoitettu, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi on osa arvonlisäveropetosta, olipa tämä petos tehty laskun antajan, sen saajan tai kolmannen aloitteesta?”

- 24 Unionin tuomioistuimen presidentin 23.8.2017 tekemällä päätöksellä asiat C-459/17 ja C-460/17 yhdistettiin kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

Tutkittavaksi ottaminen

- 25 On syytä todeta, että pääasioihin liittyvät tosiseikat ovat tapahtuneet Ranskan merentakaisessa departementissa, joka kuudennen direktiivin 3 artiklan 3 kohdan mukaan sijaitsee direktiivin soveltamisalueen ulkopuolella.
- 26 Tältä osin on muistettava, että unionin tuomioistuin on ottanut tutkittavaksi ennakkoratkaisupyynnön tapauksissa, joissa – vaikka pääasian tosiseikat eivät suoraan kuulu unionin oikeuden soveltamisalaan – unionin oikeuden määräykset ja säännökset on tehty sovellettaviksi kansallisella lainsäädännöllä, jossa noudatetaan unionin oikeudessa annettuja ratkaisuja sellaisten tilanteiden ratkaisemiseksi, jotka eivät kuulu unionin oikeuden soveltamisalaan (ks. vastaavasti tuomio 22.3.2018, Jacob ja Lassus, C-327/16 ja C-421/16, EU:C:2018:210, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 27 Tällaisissa tapauksissa unionilla nimittäin on selvä intressi sen osalta, että unionin oikeudesta omaksuttuja säännöksiä ja käsitteitä tulkitaan yhdenmukaisesti, jotta vältettäisiin myöhemmät tulkintaerot, eikä tämä riipu siitä, missä olosuhteissa näitä säännöksiä ja käsitteitä sovelletaan (tuomio 22.3.2018, Jacob ja Lassus, C-327/16 ja C-421/16, EU:C:2018:210, 34 kohta).
- 28 Nyt käsiteltävissä tapauksissa unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että kuudes direktiivi on Ranskan oikeudessa tehty sovellettavaksi suoraan ja ehdottomasti myös pääasioissa kyseessä olevassa Ranskan merentakaisessa departementissa. Näin ollen on selvästi unionin edun mukaista, että esitettyyn kysymykseen vastataan.
- 29 Ennakkoratkaisukysymys on näin ollen otettava tutkittavaksi.

Asiakysymys

- 30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko kuudennen direktiivin 17 artiklaa tulkittava siten, että laskuun merkityn arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämiseksi laskun saajana olevalta verovelvolliselta riittää, että hallinto osoittaa, että tätä laskua vastaavia liiketoimia ei ole tosiasiallisesti suoritettu, vai onko hallinnon osoitettava myös, ettei verovelvollinen ole ollut vilpittömässä mielessä.
- 31 Aluksi on syytä todeta ensinnäkin, että kuudes direktiivi on kumottu 1.1.2007 voimaan tulleella direktiivillä 2006/112, jolla siihen ei kuitenkaan ole tehty asiasisältöön vaikuttavia muutoksia. Koska asian kannalta merkityksellisillä kuudennen direktiivin säännöksillä on pääosin sama ulottuvuus kuin direktiivin 2006/112 säännöksillä, viimeksi mainittua direktiiviä koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö soveltuu myös kuudenteen direktiiviin.
- 32 Toiseksi unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että tässä tapauksessa on riidatonta, että SGI ja Valériane sekä kyseessä olevien tavaroiden toimittajat ovat kuudennessa direktiivissä tarkoitettuja verovelvollisia.
- 33 Kolmanneksi on todettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin lähtee kysymyksessään siitä, että pääasioissa kyseessä olevia tavaroita, joita aikaisemmista liiketapahtumista kannettu arvonlisävero koskee, ei ole tosiasiallisesti luovutettu.
- 34 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa säädetään, että vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Kyseisen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan mukaan tämä tapahtuu silloin, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.
- 35 Tästä seuraa, että arvonlisäverojärjestelmässä vähennysoikeus on sidottu kyseessä olevan tavaran tai palvelun tosiasialliseen luovutukseen tai suoritukseen (ks. analogisesti määräys 4.7.2013, Menidzherski biznes reshenia, C-572/11, ei julkaistu, EU:C:2013:456, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 36 Kääntäen, jos tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus ei ole tosiasiallisesti tapahtunut, vähennysoikeutta ei voi syntyä.
- 37 Tämän mukaisesti unionin tuomioistuin on jo täsmentänyt, ettei vähennysoikeuden käyttömahdollisuus ulotu veroon, joka on maksettava pelkästään sen vuoksi, että se mainitaan laskussa (määräys 4.7.2013, Menidzherski biznes reshenia, C-572/11, ei julkaistu, EU:C:2013:456, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 38 Arvonlisäveron vähennystä vaativan verovelvollisen vilpittömän tai vilpillinen mieli ei vaikuta siihen, onko luovutus toteutettu kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla. Kyseisen direktiivin tarkoituksen mukaisesti, joka on ottaa käyttöön yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, joka perustuu muun muassa verollisten liiketoimien yhtenäiseen määritelmään, kyseisen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tavaran luovutuksen käsite on luonteeltaan objektiivinen ja sitä on tulkittava kyseisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta ilman, että veroviranomaisten olisi suoritettava tutkimuksia kyseisen verovelvollisen aikomusten selvittämiseksi tai otettava huomioon samassa luovutusketjussa toimivan muun elinkeinonharjoittajan kuin asianomaisen verovelvollisen aikomukset (ks. vastaavasti tuomio 21.11.2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, 19 ja 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 39 Tämän osalta on muistutettava, että sen, joka vaatii arvonlisäveroa vähennettäväksi, on osoitettava, että hän täyttää vähennyksen tekemisen edellytykset (tuomio 26.9.1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, 24 kohta).

- 40 Tästä seuraa, että arvonlisäveron vähennysoikeuden olemassaolon edellytyksenä on, että vastaavat liiketoimet on tosiasiallisesti toteutettu.
- 41 Myöskään oikeusvarmuuden ja yhdenvertaisen kohtelun periaatteet, joihin SGI ja Valérieane ovat vedonneet, tai 31.1.2013 annetusta tuomiosta *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54) ja 31.1.2013 annetusta tuomiosta *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55) ilmenevä oikeuskäytäntö eivät voi antaa aihetta muuhun johtopäätökseen.
- 42 Ensinnäkin oikeusvarmuuden periaate edellyttää, että oikeussäännöt ovat selviä ja täsmällisiä ja että niiden vaikutukset ovat ennakoitavissa, jotta ne, joita asia koskee, tietäisivät, miten niiden tulee toimia niissä tilanteissa ja oikeudellisissa suhteissa, joihin unionin oikeusjärjestystä sovelletaan (tuomio 31.1.2013, *LVK*, C-643/11, EU:C:2013:55, 51 kohta).
- 43 Pääasioissa kyseessä olevien verosäännösten osalta ei ole mitään seikkaa, joka antaisi aiheen olettaa, ettei pääasioiden valittajilla olisi ollut mahdollisuutta tietää, miten niiden tulee etunsa vuoksi toimia näiden sääntöjen soveltamisen kannalta.
- 44 Verotuksen neutraalisuuden periaate, joka ilmentää yhdenvertaisen kohtelun yleistä periaatetta, edellyttää, ettei samoja liiketoimia tekeviä talouden toimijoita kohdella eri tavoin arvonlisäverotuksessa, ellei erilaista kohtelua voida objektiivisesti perustella (ks. vastaavasti tuomio 31.1.2013, *LVK*, C-643/11, EU:C:2013:55, 55 kohta). Verovelvollisen, jolta vähennysoikeus on evätty verotettavan liiketoimen puuttumisen vuoksi, tilanne ei kuitenkaan ole verrattavissa sellaisen verovelvollisen tilanteeseen, jolle vähennysoikeus on myönnetty tilanteessa, jossa verotettava liiketoimi on todellisuudessa toteutettu.
- 45 Lopuksi on syytä täsmentää, että 31.1.2013 annettu tuomio *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54) ja 31.1.2013 annettu tuomio *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55) on annettu sellaisten tosiseikastojen perusteella, jotka olennaisesti poikkeavat pääasioissa kyseessä olevista tosiseikastoista. Manituissa kahdessa tuomiossa oli asiayhteydessä, jossa ei ollut näytetty, ettei asianomaisten verovelvollisten vähennysoikeuden perusteena olleita tavaroiden luovutuksia ollut tosiasiallisesti suoritettu, kyse yhtäältä siitä, oliko verohallinnolla oikeus päätellä verotettavien luovutusten jääneen toteutumatta pelkästään sillä perusteella, etteivät tavarantoimittajat olleet esittäneet mitään asiakirjaselvitystä kyseisistä luovutuksista, ja toisaalta siitä, oliko näiden laskujen saajina olleilla verovelvollisilla oikeus vedota siihen, ettei verohallinto ollut tehnyt riidanalaisten laskujen antajiin kohdistuvia oikaisuja, tukeakseen väitettään, jonka mukaan kyseiset liiketoimet oli todellisuudessa suoritettu.
- 46 Pääasioiden oikeudenkäynneissä esitetty kysymys perustuu kuitenkin tämän tuomion 33 kohdassa selostetuun tavoin siihen, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien lähtee siitä, että kyseessä olevia tavaroita, joita aikaisemmista liiketapahtumista kannettu arvonlisävero koskee, ei ole tosiasiallisesti luovutettu.
- 47 Esitettyyn kysymykseen on edellä todettu perusteina vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklaa on tulkittava siten, että laskuun merkityn arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämiseksi laskun saajana olevalta verovelvolliselta riittää, että hallinto osoittaa, että tätä laskua vastaavia liiketoimia ei ole tosiasiallisesti suoritettu.

Oikeudenkäyntikulut

- 48 Pääasioiden asianosaisten osalta asioiden käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kuudes jaosto) on ratkaissut asiat seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY, 17 artiklaa on tulkittava siten, että laskuun merkityn arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämiseksi laskun saajana olevalta verovelvolliselta riittää, että hallinto osoittaa, että tätä laskua vastaavia liiketoimia ei ole tosiasiallisesti suoritettu.

Allekirjoitukset