Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

12 päivänä syyskuuta 2018 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Vähennysoikeus – Verohallinnon ”toimintansa lopettaneeksi” toteaman verovelvollisen tekemät ostot – Vähennysoikeuden epääminen – Suhteellisuusperiaate ja arvonlisäveron neutraalisuuden periaate

Asiassa C-69/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Curtea de Apel București (Bukarestin ylioikeus, Romania) on esittänyt 16.11.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 8.2.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, aiemmin Gamesa Wind România SRL,

vastaan

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor ja

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas (esittelevä tuomari) sekä tuomarit C. Toader ja A. Prechal,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, edustajinaan A. Stănoiu ja O. Marian, avocați,

– Romanian hallitus, asiamiehinään aluksi H. R. Radu, sittemmin C.-R. Canțăr, R. I. Hațieganu ja L. Lițu,

– Euroopan komissio, asiamiehinään G.-D. Balan ja R. Lyal,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

* Oikeudenkäyntikieli: romania.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU (EUVL 2010, L 189, s. 1; jäljempänä direktiivi 2006/112), tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain yhtäältä Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, aiemmin Gamesa Wind România SRL (jäljempänä Gamesa), ja toisaalta Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (kansallisen verohallinnon oikaisuvaatimusten käsittelystä vastaava pääosasto, Romania) ja Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (kansallisen verohallinnon suurten verovelvollisten asioiden hallinnoinnista vastaava pääosasto, Romania) ja joka koskee Gamesan oikeutta vähentää sellaisella ajanjaksolla, jolloin sen arvonlisäverotunniste ei ollut voimassa, tekemiensä ostojen yhteydessä maksamansa arvonlisävero.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 1 artiklan, joka kuuluu kyseisen direktiivin I osastoon, jonka otsikko on ”Kohde ja soveltamisala”, 2 kohdan toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.”

4 Kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa – –. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

5 Mainitun direktiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

6 Saman direktiivin 168 artiklassa, joka kuuluu sen X osastoon, jonka otsikko on ”Vähennykset”, 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;

_ _”

7 Direktiivin 2006/112 178 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

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

_ _”

8 Kyseisen direktiivin 179 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää 178 artiklan säännösten mukaisesti saman kauden aikana.”

9 Mainitun direktiivin 213 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on ilmoitettava verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta.”

10 Saman direktiivin 214 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotka tekevät mahdolliseksi tunnistaa yksilöllisellä tunnisteella seuraavat henkilöt:

a) jokainen verovelvollinen, 9 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja verovelvollisia lukuun ottamatta, joka suorittaa jäsenvaltion alueella vähennykseen oikeuttavia tavaroiden luovutuksia tai palveluja, jotka ovat muita kuin sellaisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, joista 194–197 ja 199 artiklan mukaan yksinomaan vastaanottaja on velvollinen maksamaan arvonlisäveron;

_ _”

11 Direktiivin 2006/112 250 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on annettava arvonlisäveroilmoitus, jossa on kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän ja suoritettavien vähennysten määrän toteamiseksi, mukaan lukien tätä veroa ja näitä vähennyksiä koskevien liiketoimien sekä vapautettujen liiketoimien kokonaisarvo, jos se on tarpeen veron määräytymisperusteen toteamiseksi.”

12 Kyseisen direktiivin 252 artiklassa täsmennetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroilmoitus on annettava määräajassa, jonka kukin jäsenvaltio vahvistaa. Määräaika ei saa olla pitempi kuin kaksi kuukautta kunkin verokauden päättymisestä.

2. Jäsenvaltioiden on vahvistettava verokausi yhdeksi, kahdeksi tai kolmeksi kuukaudeksi.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vahvistaa eripituisia kausia, jotka eivät saa olla yhtä vuotta pitempiä.”

13 Mainitun direktiivin 273 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

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

Romanian oikeus

14 Verokoodeksin säätämisestä 22.12.2003 annetun lain nro 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal; Monitorul Oficial al României, osa I, nro 927, 23.12.2003), sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtumisajankohtana (jäljempänä verokoodeksi), 11 §:n 1^1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Veroviranomaiset eivät ota huomioon liiketoimia, jotka on suorittanut sellainen verovelvollinen, jonka on Agenția Națională de Administrare Fiscalăn johtajan päätöksellä todettu lopettaneen toimintansa, lukuun ottamatta tavaroiden luovutuksia pakkotäytäntöönpanomenettelyn yhteydessä.”

15 Verokoodeksin 147^1 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos vähennysoikeuden käyttämisen edellytykset ja muotovaatimukset eivät täyty ilmoituksen kohteena olevalla verokaudella tai jos 146 §:ssä tarkoitettuja tositteita ei toimiteta, verovelvollinen voi käyttää vähennysoikeuttaan ilmoituksessa, joka koskee sellaista verokautta, jolloin kyseiset edellytykset ja muotovaatimukset täyttyivät, tai sitä myöhemmässä ilmoituksessa mutta kuitenkin viiden vuoden kuluessa vähennysoikeuden syntymistä seuraavan vuoden tammikuun 1. päivästä lukien.”

16 Verokoodeksin 153 §:n 9 momentissa säädetään seuraavaa:

”Toimivaltaiset veroviranomaiset voivat tämän pykälän nojalla lakkauttaa henkilön alv-rekisteröinnin, jos kyseinen henkilö ei ole tämän luvun säännösten perusteella velvoitettu tai oikeutettu hakemaan alv-rekisteröintiä. Lisäksi toimivaltaiset veroviranomaiset voivat tämän pykälän nojalla omasta aloitteestaan lakkauttaa alv-rekisteröinnin, jos kyse on verovelvollisesta, joka mainitaan 11 §:n mukaisessa luettelossa verovelvollisista, joiden on todettu lopettaneen toimintansa, tai verovelvollisesta, joka on tilapäisesti lopettanut toimintansa ja joka on merkitty lain mukaisesti kaupparekisteriin. Lakkauttamismenettelyyn sovelletaan voimassa olevia menettelysääntöjä. Kun rekisteröinti on lakkautettu, [kyseisten henkilöiden] on haettava rekisteröintiä toimivaltaiselta veroviranomaiselta, jos lakkauttamiseen johtanut tilanne on päättynyt. Tällaiseen verovelvolliseen ei kyseisenä kalenterivuonna voida soveltaa säännöksiä 152 §:ssä tarkoitetusta pieniin yrityksiin sovellettavasta vapautuksen ylärajasta.”

17 Saman lain 158^2 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Agenția Națională de Administrare Fiscală ottaa 1.8.2010 käyttöön ja järjestää yhteisön sisäisten toimijoiden rekisterin, joka käsittää kaikki verovelvolliset ja ei-verovelvolliset oikeushenkilöt, jotka suorittavat yhteisön sisäisiä liiketoimia, joita ovat

a) Romaniassa 132 §:n 1 momentin a kohdan mukaisesti suoritettavat tavaroiden yhteisöluovutukset, jotka vapautetaan verosta 143 §:n 2 momentin a ja d kohdan perusteella

b) 132^1 §:n 5 momentissa tarkoitettujen kolmenvälisten liiketoimien yhteydessä tavaroiden määränpääjäsenvaltiossa suoritettavat myöhemmät luovutukset, jotka ilmoitetaan yhteisöluovutuksina ja joissa käytetään Romaniassa T-tunnusta

c) yhteisönsisäiset palvelujen suoritukset – eli 133 §:n 2 momentin säännösten soveltamisalaan kuuluvat palvelut –, jotka Romaniaan sijoittautuneet verovelvolliset suorittavat muualle yhteisöön kuin Romaniaan sijoittautuneille verovelvollisille, pois lukien suoritukset, jotka on vapautettu arvonlisäverosta siinä jäsenvaltiossa, jossa nämä ovat verovelvollisia

d) Romaniassa 132^1 §:n mukaisesti suoritettavat verollisten tavaroiden yhteisöhankinnat

e) yhteisön sisäiset palveluhankinnat – eli 133 §:n 2 momentin säännösten soveltamisalaan kuuluvat palvelut –, jotka muualle yhteisöön kuin Romaniaan sijoittautuneet verovelvolliset suorittavat Romaniaan sijoittautuneille verovelvollisille, mukaan lukien oikeushenkilöt, jotka eivät ole verovelvollisia mutta jotka on rekisteröity arvonlisäverotusta varten 153 §:n tai 153^1 §:n mukaisesti, ja joista vastaanottaja maksaa veron 150 §:n 2 momentin perusteella.

– –

3. Arvonlisäverotusta varten 153 §:n ja 153^1 §:n mukaisesti rekisteröityjen henkilöiden on haettava alv-rekisteröintiä yhteisönsisäisten toimijoiden rekisteriin, jos ne aikovat suorittaa yhden tai useamman 1 momentissa tarkoitetun yhteisönsisäisen liiketoimen, ennen tällaisten liiketoimien suorittamista. – –

– –

10. Toimivaltainen veroviranomainen poistaa viran puolesta yhteisönsisäisten toimijoiden rekisteristä

a) lain mukaisesti toimintansa lopettaneiksi todettujen verovelvollisten ja sellaisten oikeushenkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia, luetteloon kuuluvat henkilöt

– –”

18 Verotusmenettelykoodeksia koskevan valtioneuvoston asetuksen nro 92/2003 (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală), sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtumisajankohtana, 78 §:n 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisten oikeushenkilöiden tai muiden yksiköiden, jotka eivät ole oikeushenkilöitä, todetaan lopettaneen toimintansa, ja niihin sovelletaan [verokoodeksin], sellaisena kuin se on myöhemmin muutettuna ja täydennettynä, 11 §:n 1^1 ja 1^2 momentin säännöksiä, jos jokin seuraavista edellytyksistä täyttyy:

a) verovelvollinen ei puolikkaan kalenterivuoden aikana täytä mitään laissa säädetyistä ilmoittamisvelvollisuuksistaan

b) verovelvollinen välttää verotarkastuksen ilmoittamalla sääntömääräistä kotipaikkaa koskevat tunnistetiedot niin, ettei veroviranomainen pysty tunnistamaan sitä

c) veroviranomainen on todennut, ettei verovelvollinen harjoita toimintaa ilmoittamassaan sääntömääräisessä tai verotuksellisessa kotipaikassa.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

19 Gamesan, joka on Romanian oikeuden mukaisesti perustettu yhtiö, jonka kotipaikka on Bukarest (Romania), toimintaa on tuulivoimapuistojen rakentaminen, käyttöönotto ja kunnossapito.

20 Gamesa hankki liiketoimintaansa varten eri tavaroita ja palveluja Romaniaan sijoittautuneilta ja siellä ja muissa Euroopan unionin jäsenvaltioissa arvonlisäverotusta varten rekisteröidyiltä toimittajilta. Se käytti oikeuttaan vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero jättämällä arvonlisäveroilmoituksen.

21 Gamesa todettiin verolain 11 §:n 1^1 momentissa tarkoitetulla tavalla toimintansa lopettaneeksi verovelvolliseksi ajanjaksolla 7.10.2010–24.5.2011 sillä perusteella, ettei se ollut puolikkaan kalenterivuoden aikana täyttänyt mitään lakisääteisistä ilmoittamisvelvollisuuksistaan.

22 Pääasian valittajaan kohdistettiin 26.11.2014–29.7.2015 verotarkastus, jossa tutkittiin sen tilanne 15.5.2009–31.12.2013 suoritettuihin liiketoimiin liittyvän arvonlisäveron ja yhteisöveron osalta. Gamesa sai tarkastuksen päätteeksi laaditun kertomuksen perusteella verotuspäätöksen, jossa siltä evättiin oikeus 3 875 717 Romanian leun (RON) (n. 890 000 euroa) suuruisen arvonlisäveron vähentämiseen ja sille määrättiin 2 845 308 RON:n (n. 654 000 euroa) rangaistusseuraamus muun muassa sillä perusteella, ettei sillä ollut vähennysoikeutta sinä aikana, jolloin sillä ei ollut toimintaa, tekemiensä ostojen osalta.

23 Gamesan verotuspäätöksestä tekemä oikaisuvaatimus hylättiin kansallisen verohallinnon oikaisuvaatimusten käsittelystä vastaavan pääosaston 15.12.2015 tekemällä päätöksellä.

24 Gamesa on 10.6.2016 tekemällään valituksella aloittanut Curtea de Apel Bucureștissa (Bukarestin ylioikeus, Romania) oikeudenkäynnin kansallisen verohallinnon oikaisuvaatimusten käsittelystä vastaavaa pääosastoa ja kansallisen verohallinnon suurten verovelvollisten asioiden hallinnoinnista vastaavaa pääosastoa vastaan. Se vaatii yhtäältä verotuspäätöksen kumoamista, siltä osin kuin verohallinto epäsi siltä verotuspäätöksessä oikeuden vähentää 3 875 717 RON:n (n. 890 000 euroa) arvonlisäveron ajalta 15.5.2009–31.12.2013 ja asetti sille 2 845 308 RON:n (n. 654 000 euroa) rangaistusseuraamuksen, sekä toisaalta kansallisen verohallinnon oikaisuvaatimusten käsittelystä vastaavan pääosaston 15.12.2015 tekemän päätöksen kumoamista kokonaisuudessaan.

25 Gamesa moittii valituksessaan verohallintoa pääasiassa siitä, että tämä sovelsi suhteellisuusperiaatetta ja arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta virheellisesti tilanteessa, jossa Gamesa täytti kaikki tarpeelliset velvoitteet arvonlisäverotunnisteensa saattamiseksi uudelleen voimaan. Verohallinto vetoaa puolustuksena tarpeeseen kantaa arvonlisävero asianmukaisesti ja ehkäistä veronkiertoa.

26 Tässä tilanteessa Curtea de Apel București on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [direktiivi 2006/112] (erityisesti sen 213, 214 ja 273 artikla) pääasian kaltaisissa olosuhteissa esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle tai verotuskäytännölle, jonka mukaan verovelvollisella ei ole oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen useissa arvonlisäveroilmoituksissa, jotka on tehty sen jälkeen, kun verovelvollisen arvonlisäverotunniste oli saatettu uudelleen voimaan, sillä perusteella, että kyseinen arvonlisävero koskee ostoja, jotka on tehty ajanjaksolla, jolloin verovelvollisen arvonlisäverotunniste ei ollut voimassa?

2) Onko [direktiivi 2006/112] (erityisesti sen 213, 214 ja 273 artikla) pääasian kaltaisissa olosuhteissa esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle tai verotuskäytännölle, jonka mukaan verovelvollisella ei ole oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen useissa arvonlisäveroilmoituksissa, jotka on tehty sen jälkeen, kun verovelvollisen arvonlisäverotunniste oli saatettu uudelleen voimaan, sillä perusteella, että vaikka kyseinen arvonlisävero koskee laskuja, jotka on tehty sen jälkeen, kun verovelvollisen arvonlisäverotunniste oli saatettu uudelleen voimaan, se koskee kuitenkin hankintoja, jotka on tehty ajanjaksolla, jolloin kyseinen arvonlisäverotunniste ei ollut voimassa?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään, jotka voidaan tutkia yhdessä, olennaisilta osin sitä, onko direktiiviä 2006/112 ja erityisesti sen 213, 214 ja 273 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka perusteella verohallinto voi evätä verovelvolliselta, joka on tehnyt ostoja ajanjaksolla, jolloin sen arvonlisäverotunniste ei ollut voimassa, koska se ei ollut jättänyt veroilmoituksia, oikeuden vähentää kyseisiin ostoihin sisältyvä arvonlisävero sellaisissa arvonlisäveroilmoituksissa tai sellaisten laskujen perusteella, jotka tehtiin sen jälkeen, kun verovelvollisen arvonlisäverotunniste oli saatettu uudelleen voimaan.

28 Aluksi on syytä muistuttaa, että verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen se on velvollinen, arvonlisävero, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate (tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Unionin tuomioistuin on useita kertoja painottanut sitä, että direktiivin 2006/112 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Vähennysoikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toimintansa yhteydessä maksamasta tai sen maksettavaksi kuuluvasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin kaiken liiketoiminnan verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

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

32 Aineellisten vaatimusten tai edellytysten osalta direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdasta ilmenee, että vähennysoikeuden saaminen edellyttää yhtäältä, että asianomainen on tässä direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen, ja toisaalta, että verovelvollinen käyttää tavaroita tai palveluja, joihin vedotaan kyseisen oikeuden perusteeksi, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa ja että kyseiset tavarat tai palvelut on aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa luovuttanut toinen verovelvollinen (tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 39 kohta).

33 Vähennysoikeuden käyttämistä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen, jotka rinnastuvat muodollisiin vaatimuksiin tai edellytyksiin, osalta on todettava, että direktiivin 2006/112 178 artiklan a alakohdassa säädetään, että verovelvollisella on oltava kyseisen direktiivin 220–236 artiklan ja 238–240 artiklan mukaisesti laadittu lasku (tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 40 kohta).

34 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset (tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 45 kohta; tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 41 kohta ja tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, 44 kohta).

35 Tarkemmin sanottuna on niin, että direktiivin 2006/112 214 artiklassa säädetty rekisteröityminen arvonlisäverotusta varten sekä verovelvolliselle kyseisen direktiivin 213 artiklassa säädetty velvollisuus ilmoittaa toimintansa alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta ovat vain valvontaa palvelevia muotovaatimuksia, joilla ei voida kyseenalaistaa erityisesti arvonlisäveron vähennysoikeutta silloin, kun tämän oikeuden syntyperusteena olevat aineelliset edellytykset täyttyvät (tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, 60 kohta ja tuomio 7.3.2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, 32 kohta).

36 Tästä seuraa, ettei arvonlisäverovelvollista saada estää käyttämästä vähennysoikeuttaan sillä perusteella, ettei se ollut rekisteröitynyt arvonlisäverotusta varten ennen kuin se käytti hankkimiaan tavaroita verollisen toimintansa yhteydessä (tuomio 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, 51 kohta ja tuomio 7.3.2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, 33 kohta).

37 Unionin tuomioistuin on lisäksi katsonut, että verovelvollisen kirjanpito- ja ilmoitusvelvollisuuksien noudattamatta jättämisen sanktiointi vähennysoikeuden menettämisellä menee selvästi pidemmälle kuin on tarpeen näiden velvollisuuksien oikean soveltamisen varmistamista koskevan tavoitteen saavuttamiseksi, koska unionin oikeudessa ei estetä jäsenvaltioita tarvittaessa määräämästä rikkomisen vakavuuteen suhteutettua sakkoa tai rahamääräistä seuraamusta (tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, 63 kohta ja tuomio 7.3.2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, 34 kohta).

38 Tilanne voisi olla toinen, jos tällaisten muotovaatimusten noudattamatta jättäminen estäisi luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia edellytyksiä on noudatettu (tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 7.3.2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, 35 kohta).

39 Vähennysoikeus voidaan samoin evätä, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että siihen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin (tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 43 kohta ja tuomio 7.3.2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, 36 kohta).

40 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Gamesa todettiin toimintansa lopettaneeksi verovelvolliseksi ajanjaksolla 7.10.2010–24.5.2011 sillä perusteella, ettei se ollut puolikkaan kalenterivuoden aikana täyttänyt mitään lakisääteisistä ilmoittamisvelvollisuuksistaan. Sen todettiin kuitenkin aloittaneen toimintansa uudelleen ja se rekisteröitiin uudelleen arvonlisäverotusta varten 25.5.2011 alkaen. Toiminnan uudelleen aloittamisen seurauksena se käytti vähennysoikeuttaan sellaisissa arvonlisäveroilmoituksissa ja sellaisten laskujen perusteella, jotka oli tehty kyseisen uudelleen aloittamisen jälkeen.

41 On huomautettava, ettei ajankohdalla, jona arvonlisäveroilmoitus tehdään tai lasku annetaan, ole välttämättä vaikutusta vähennysoikeuden syntymisen aineellisiin edellytyksiin.

42 Kyseisistä seikoista seuraa, että jos ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevan oikeuden syntymisen aineelliset edellytykset täyttyvät ja jos vähennysoikeuteen ei vedota vilpillisesti eikä sitä käytetä väärin, Gamesan tilanteeseen joutunut yhtiö saisi käyttää vähennysoikeuttaan toiminnan uudelleen aloittamisen toteamisen jälkeisissä arvonlisäveroilmoituksissa tai sen jälkeen annettujen laskujen perusteella.

43 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava muun muassa, oliko verohallinnolla käytettävissään tarpeelliset tiedot sen toteamiseksi, että aineelliset edellytykset Gamesan ostojensa yhteydessä maksamaa arvonlisäveroa koskevan vähennysoikeuden syntymiselle olivat täyttyneet, riippumatta arvonlisäveroilmoituksen tekemisen tai laskun antamisen ajankohdasta.

44 Direktiiviä 2006/112 ja erityisesti sen 213, 214 ja 273 artiklaa on edellä esitetyn perusteella tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka perusteella verohallinto voi evätä verovelvolliselta, joka on tehnyt ostoja ajanjaksolla, jolloin sen

arvonlisäverotunniste ei ollut voimassa, koska se ei ollut jättänyt veroilmoituksia, oikeuden vähentää kyseisiin ostoihin liittyvä arvonlisävero sellaisissa arvonlisäveroilmoituksissa tai sellaisten laskujen perusteella, jotka tehtiin sen jälkeen, kun verovelvollisen arvonlisäverotunniste oli saatettu uudelleen voimaan, yksinomaan sillä perusteella, että kyseiset ostot tehtiin aikana, jolloin arvonlisäverotunniste ei ollut voimassa, jos vähennysoikeuden aineelliset edellytykset täyttyvät eikä vähennysoikeuteen vedota vilpillisesti eikä sitä käytetä väärin.

Oikeudenkäyntikulut

45 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU, ja erityisesti sen 213, 214 ja 273 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka perusteella verohallinto voi evätä verovelvolliselta, joka on tehnyt ostoja ajanjaksolla, jolloin sen arvonlisäverotunniste ei ollut voimassa, koska se ei ollut jättänyt veroilmoituksia, oikeuden vähentää kyseisiin ostoihin liittyvä arvonlisävero sellaisissa arvonlisäveroilmoituksissa tai sellaisten laskujen perusteella, jotka tehtiin sen jälkeen, kun verovelvollisen arvonlisäverotunniste oli saatettu uudelleen voimaan, yksinomaan sillä perusteella, että kyseiset ostot tehtiin aikana, jolloin arvonlisäverotunniste ei ollut voimassa, jos vähennysoikeuden aineelliset edellytykset täyttyvät eikä vähennysoikeuteen vedota vilpillisesti eikä sitä käytetä väärin.

Allekirjoitukset