Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

10 päivänä heinäkuuta 2019*

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen – 168 artikla – Tavaroiden luovutusten ketju – Vähennysoikeuden epääminen kyseisen ketjun olemassaolon perusteella – Toimivaltaisen veroviranomaisen velvollisuus osoittaa väärinkäytöksen olemassaolo

Asiassa C-273/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Augstākā tiesa (ylin tuomioistuin, Latvia) on esittänyt 13.4.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 20.4.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

SIA ”Kuršu zeme”

vastaan

Valsts ieņēmumu dienests,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja F. Biltgen sekä tuomarit C. G. Fernlund (esittelevä tuomari) ja L. S. Rossi,

julkisasiamies: Y. Bot,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Latvian hallitus, asiamiehinään I. Kucina ja V. Soņeca,

– Tšekin hallitus, asiamiehinään M. Smolek, O. Serdula ja J . Vláčil,

– Viron hallitus, asiamiehenään N. Grünberg,

– Espanjan hallitus, asiamiehenään L. Aguilera Ruiz,

– Euroopan komissio, asiamiehinään N. Gossement ja I. Rubene,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

* Oikeudenkäyntikieli: latvia.

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 arvonlisäverodirektiivi), 168 artiklan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä SIA ”Kuršu zeme” ja toisaalta Valsts ieņēmumu dienests (Latvian verohallinto; jäljempänä VID) ja joka koskee tilannetta, jossa VID on kieltäytynyt antamasta oikeutta vähentää arvonlisäveroa, joka liittyy tavaroiden ostoihin, joita mainittu yhtiö on tehnyt SIA ”KF Prema” -nimiseltä yhtiöltä, sillä perusteella, ettei kyseisiä ostoja ole todellisuudessa koskaan tapahtunut.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja b alakohdan i alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;

b) jäsenvaltion alueella tapahtuneesta vastikkeellisesta tavaroiden yhteisöhankinnasta, jonka on suorittanut:

verovelvollinen tässä ominaisuudessaan – –”

4 Kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.”

5 Mainitun direktiivin 20 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Tavaroiden yhteisöhankinnalla’ tarkoitetaan omistajan määräämisvallan saamista irtaimeen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon.”

6 Saman direktiivin 23 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on toteutettava toimenpiteet sen varmistamiseksi, että tavaroiden yhteisöhankinnoiksi katsotaan sellaiset liiketoimet, joita pidettäisiin tavaroiden luovutuksina, jos verovelvollinen tässä ominaisuudessaan suorittaisi ne jäsenvaltion alueella.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 32 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Luovuttajan tai hankkijan taikka kolmannen lähettämän tai kuljettaman tavaran luovutuspaikkana pidetään paikkaa, jossa tavara on hankkijalle lähettämisen tai kuljetuksen alkaessa.”

8 Kyseisen direktiivin 40 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden yhteisöhankinnan paikkana pidetään paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle.”

9 Mainitun 68 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verotettava tapahtuma toteutuu sinä hetkenä, jona tavaroiden yhteisöhankinta suoritetaan.

Tavaroiden yhteisöhankinta on katsottava suoritetuksi sinä hetkenä, jona vastaavien tavaroiden luovutus saman jäsenvaltion alueella katsotaan suoritetuksi.”

10 Saman direktiivin 69 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verosaatava tavaroiden yhteisöhankinnoista syntyy laskun laatimishetkellä tai 222 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitetun määräajan päättyessä, jos laskua ei ole laadittu siihen mennessä.”

11 Arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä, hankkija tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, mutta kuitenkin [Euroopan unionissa], sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai sellaiselle [ei-verovelvolliselle] oikeushenkilölle, – – joka toimii tässä ominaisuudessa muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.”

12 Kyseisen direktiivin 167 artiklassa säädetään, että ”vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy”.

13 Mainitun direktiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

– –

c) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden yhteisöhankinnoista 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan mukaisesti.”

14 Saman direktiivin 193 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun – –”

15 Arvonlisäverodirektiivin 200 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, joka suorittaa verollisen tavaroiden yhteisöhankinnan.”

Latvian oikeus

16 Arvonlisäverolain (Likums par pievienotās vērtības nodokli), joka on annettu 9.3.1995 (Latvijas Vēstnesis, 1995, nro 49; jäljempänä arvonlisäverolaki), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, 1 §:n 2 ja 34 kohdassa säädetään seuraavaa:

”2) tavaroiden luovutuksella [tarkoitetaan] tavaran omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa toiselle henkilölle

– –

34) tavaroiden yhteisöhankinnalla [tarkoitetaan] Latvian alueella toisesta jäsenvaltiosta tapahtuvaa tavaroiden vastaanottamista, kun luovuttaja, vastaanottaja tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa tavarat tästä toisesta jäsenvaltiosta.”

17 Kyseisen lain 2 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista, kun ne toteutetaan Latvian alueella liiketoiminnan yhteydessä:

1) vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta, oma käyttö mukaan lukien

– –”

18 Mainitun lain 10 §:n 1 momentin 1 ja 7 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Ainoastaan verovelvolliseksi ilmoittautuneella on oikeus veroilmoituksessaan vähentää valtion verosaatavasta seuraavat määrät ostoihin sisältyvänä arvonlisäverona:

1) toisilta verovelvollisilta saaduissa laskuissa ilmoitetun veron määrä tavaroista ja palveluista, joita käytetään sekä omiin verollisiin liiketoimiin että ulkomailla suoritettuihin liiketoimiin, jotka olisivat olleet verollisia, jos ne olisi suoritettu Latvian alueella

– –

7) yhteisön sisällä verollisiin liiketoimiin hankituista tavaroista maksetun veron määrä.”

19 Saman lain 18 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Veroa on suoritettava seuraavista yhteisön sisäisistä liiketoimista:

1) edellä 2 §:n 2 momentissa mainituista liiketoimista, kun ne suoritetaan liiketoiminnan yhteydessä, ja tavaroiden yhteisöhankinnoista

2) henkilön tavaroiden siirtämisestä toisesta jäsenvaltiosta Latviaan liiketoiminnan harjoittamiseksi Latviassa, kun siirtäminen rinnastetaan tavaroiden yhteisöhankintaan

– –”

20 Arvonlisäverolain 30 §:n 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetään seuraavaa:

”Kun verovelvollinen vastaanottaa tavaroita toiselta verovelvolliselta toisesta jäsenvaltiosta, ensin mainitun on laskettava ja maksettava veron määrä tätä liiketoimea vastaavan verokannan mukaisesti valtiolle 5 §:n 1 tai 3 momentissa säädetyn mukaisesti.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

21 Kuršu zeme on Latviaan sijoittautunut yhtiö, joka vuoden 2012 helmi- ja joulukuun välisenä aikana teki ilmoituksia tavaroiden ostamisesta toiselta Latviaan sijoittautuneelta yhtiöltä KF Premalta ja joka vähensi ostoihin sisältyvän veron määrän kyseisten liiketoimien osalta.

22 VID totesi tekemässään verotarkastuksessa, että kyseiset ostot oli tehty useiden yhtiöiden välillä tehtyjen liiketoimien ketjun päätteeksi. Kyseiset tavarat oli ensiksi myynyt Liettuaan sijoittautunut yhtiö UAB ”Baltfisher” kahdelle Latviaan sijoittautuneelle yhtiölle. Viimeksi mainitut yhtiöt myivät tavarat sitten edelleen toiselle Latviaan sijoittautuneelle yhtiölle, joka puolestaan myi ne edelleen KF Premalle, joka lopuksi myi ne edelleen Kuršu zemelle, joka itse huolehti niiden kuljettamisesta Klaipedasta (Liettua) Latviassa sijaitsevalle tehtaalleen.

23 Koska VID ei löytänyt mitään loogista selitystä kyseiselle liiketoimien ketjulle, se katsoi yhtäältä, etteivät kyseiset, mainitussa ketjussa Kuršu zemen ja KF Preman välissä olleet yhtiöt, olleet todellisuudessa toteuttaneet minkäänlaista toimintaa kyseisten tavaroiden ostojen osalta ja ettei toisaalta Kuršu zeme voinut olla tietämättä siitä, että mainittu ketju oli keinotekoinen.

24 VID katsoi näin ollen, että Kuršu zeme oli todellisuudessa ostanut kyseiset tavarat suoraan Baltfisheriltä, joten se luokitteli kyseiset ostot ”yhteisöhankinnoiksi”. VID teki näin ollen 29.4.2014 jälkiverotuspäätöksen, jossa Kuršu zemen laatimia arvonlisäveroilmoituksia muutettiin siten, että kyseisten tavaroiden arvo sisällytettiin muista jäsenvaltioista ostettujen tavaroiden arvoon sekä korotettiin vastaavasti maksettavan arvonlisäveron määrää ja alennettiin samalla summalla Kuršu zemen ilmoittamaa ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa.

25 Kuršu zeme valitti kyseisestä päätöksestä administratīvā rajona tiesaan (alueellinen hallintotuomioistuin, Latvia) ja väitti ensinnäkin, että kaikki ostoihin sisältyvän veron vähennykselle asetetut menettelylliset ja aineelliset vaatimukset oli täytetty, seuraavaksi, ettei sillä ollut syitä epäillä KF Premaa tai liiketoimien toteuttamisen tarkoitusta, ja lopuksi, ettei se ollut saanut minkäänlaista veroetua kyseisen yhtiön kanssa toteuttamiensa liiketoimien osalta.

26 Kuršu zemen valitus hylättiin, joten se haki muutosta Administratīvā apgabaltiesassa (maakunnallinen hallintotuomioistuin, Latvia), joka vahvisti administratīvā rajona tiesan ratkaisun.

27 Kuršu zeme valitti näin ollen Augstākā tiesaan (ylin tuomioistuin, Latvia), jossa se väitti, että kun VID, administratīvā rajona tiesa ja Administratīvā apgabaltiesa katsoivat, että se oli osallistunut keinotekoisesti toteutettuun liiketoimien ketjuun veroedun saamiseksi, ne eivät ilmoittaneet, mikä oli se veroetu, jonka se tai muut kyseisiin liiketoimiin osallistuneet yhtiöt olisivat saaneet. Kuršu zeme toteaa, että vaikka se olisi ostanut tavarat suoraan Baltfisheriltä, sillä olisi arvonlisäverolain 10 §:n 7 momentin nojalla ollut oikeus vähentää kyseisten tavaroiden ostoihin sisältyvä arvonlisävero, koska kyse oli ”yhteisöhankinnasta”.

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että se, ettei tavaraa ole saatu suoraan laskun laatijalta, ei välttämättä johdu siitä, että todellinen luovuttaja on vilpillisesti salattu. Näin ollen se, että Kuršu zeme on saanut kyseiset tavarat fyysisesti haltuunsa Baltfisherin varastossa sen sijaan, että se olisi

tosiasiallisesti saanut ne niihin liittyvän laskun laatijalta eli KF Premalta, ei sellaisenaan voi olla peruste katsoa, ettei Kuršu zeme ole hankkinut kyseisiä tavaroita mainitulta yhtiöltä ja että Kuršu zemen ja KF Preman välillä toteutettu liiketoimi olisi siten simuloitu ja liittyisi arvonlisäveropetokseen.

29 Mainittu tuomioistuin pohtii, onko tilanteessa, jossa ei osoiteta, mikä on se perusteeton veroetu, jonka verovelvollinen itse tai muut kyseiseen liiketoimien ketjuun osallistuneet henkilöt olisivat saaneet, mahdollista todeta, että kyse on väärinkäytöksistä.

30 Augstākā tiesa on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [arvonlisäverodirektiivin] 168 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että se on esteenä kiellolle vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, kun kyseinen kielto perustuu yksinomaan siihen, että verovelvollinen on tietoisesti osallistunut simuloitujen liiketoimien järjestelyyn, mutta tiedossa ei ole, millä tavoin konkreettisten liiketoimien seurauksena valtion varoihin kohdistuu vahinkoa, arvonlisäveron maksamatta jättämisellä vai kyseisen veron palauttamista koskevalla perusteettomalla vaatimuksella, verrattuna tilanteeseen, jossa nämä liiketoimet olisi käsitetty niiden todellisten olosuhteiden mukaisesti?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

31 Koska ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, ettei pääasia koske arvonlisäveropetosta vaan mahdollista väärinkäytöstä, on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymys koskee sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevan oikeuden epäämisen kannalta se seikka, että tavaroiden osto on tapahtunut useiden henkilöiden välillä tehtyjen myyntitoimien ketjun päätteeksi ja että verovelvollinen on saanut kyseiset tavarat haltuunsa kyseiseen ketjuun kuuluvan sellaisen henkilön varastossa, joka on muu kuin laskuun merkitty tavaran luovuttaja, sellaisenaan riittävä sen toteamiseksi, että verovelvollinen tai muut mainittuun ketjuun osallistuvat henkilöt ovat osallisina väärinkäytöksessä, vai edellytetäänkö myös sen perusteettoman veroedun osoittamista, joka kyseisen verovelvollisen tai kyseisten muiden henkilöiden väitetään saaneen.

32 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan 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).

33 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu tältä osin 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).

34 On myös muistutettava, että mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on päämäärä, joka on tunnustettu arvonlisäverodirektiivissä ja johon siinä rohkaistaan. Oikeussubjektit eivät nimittäin saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin. Kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten tehtävänä on näin ollen evätä vähennysoikeus, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että vähennysoikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin (tuomio 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Unionin tuomioistuin on katsonut, että arvonlisäveron alalla väärinkäytöksen olemassaolon toteaminen edellyttää yhtäältä, että arvolisäverodirektiivin ja sen täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lainsäädännön asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseisistä liiketoimista seuraa sellaisen veroedun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista, ja toisaalta, että kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseisten toimien keskeinen tavoite on saada tällainen veroetu (tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Tässä yhteydessä on muistutettava, ettei se, ettei tavaraa ole saatu suoraan laskun laatijalta, välttämättä johdu siitä, että todellinen luovuttaja on vilpillisesti salattu, eikä se välttämättä merkitse väärinkäytöstä, vaan siihen voi olla muita syitä, kuten muun muassa kaksi peräkkäistä myyntiä, jotka koskevat samoja tavaroita, jotka annettujen ohjeiden mukaisesti kuljetetaan suoraan ensimmäiseltä myyjältä toiselle ostajalle, joten kyseessä on kaksi peräkkäistä arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua luovutusta mutta ainoastaan yksi tosiasiallinen kuljetustapahtuma. Ei myöskään ole välttämätöntä, että ensimmäisestä ostajasta on tullut kyseisten tavaroiden omistaja kuljetusajankohtana, koska kyseisessä säännöksessä tarkoitetun luovutuksen olemassaolo ei edellytä tavaran omistusoikeuden siirtoa (ks. vastaavasti määräys 6.2.2014, Jagiełło, C-33/13, ei julkaistu, EU:C:2014:184, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, ettei VID ole osoittanut, mikä on pääasian osalta se perusteeton veroetu, jonka Kuršu zeme olisi saanut, tai yksilöinyt sellaisia mahdollisia perusteettomia veroetuja, joita muut kyseisten tavaroiden peräkkäisten myyntien ketjuun osallistuneet yhtiöt olisivat saaneet, tarkistaakseen, oliko kyseisten toimien todellinen tarkoitus ainoastaan perusteettoman veroedun saaminen. Näin ollen on katsottava, että pelkästään liiketoimien ketjun olemassaololla ja sillä, että Kuršu zeme oli saanut kyseiset tavarat fyysisesti haltuunsa Baltfisherin varastossa saamatta niitä tosiasiallisesti yhtiöltä, joka mainittiin laskussa kyseisten tavaroiden luovuttajana, eli KF Premalta, ei – kuten myös ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut – sellaisenaan voida perustella päätelmää, jonka mukaan Kuršu zeme ei ole ostanut mainittuja tavaroita KF Premalta, joten kyseisten kahden yhtiön välistä liiketoimea ei ole tapahtunut.

38 Kun kyseiset näkökohdat otetaan huomioon, on todettava, että sellaisessa tilanteessa, josta on kyse pääasiassa ja jossa toimivaltainen veroviranomainen ei ole esittänyt minkäänlaista näyttöä väärinkäytöksen olemassaolosta, verovelvolliselta ei voida evätä vähennysoikeutta.

39 Lisäksi sen kysymyksen osalta, jota ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole tarkastellut ja joka koskee sitä, mikä pääasiassa kyseessä olevan liiketoimien ketjun ostoista on se, johon liittyy ainoa yhteisön sisäinen kuljetus ja joka siten on ainoa, jota voidaan pitää ”yhteisöhankintana”, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava esillä olevan asian kaikkia erityisiä olosuhteita kokonaisvaltaisesti ja erityisesti päätettävä, millä hetkellä tavaraa koskevan omistajan määräämisvallan luovutus Kuršu zemelle on tapahtunut (ks. vastaavasti tuomio 19.12.2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, 70 ja 72 kohta). Siitä ajankohdasta, jolloin kyseinen määräämisvallan luovutus tapahtuu, eli joko ennen yhteisön sisäistä kuljetusta tai sen jälkeen, riippuu sekä pääasiassa kyseessä olevaan ketjuun sisältyvistä ostoista yhden luokittelu yhteisöhankinnaksi että Kuršu zemen vähennys- tai palautusoikeuden laajuus (ks. vastaavasti tuomio 21.2.2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, 43 ja 44 kohta ja tuomio 11.4.2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, 30 ja 42 kohta).

40 Näin ollen on todettava, että jos peräkkäisten luovutusten ketjun, johon liittyy vain yksi yhteisön sisäinen kuljetus, lopullinen luovutus on yhteisöluovutus, lopullinen hankkija ei voi pelkästään luovuttajan toimittaman virheellisen laskun perusteella vähentää maksettavakseen tulevasta arvonlisäveron määrästä sen arvonlisäveron määrää, jonka se on perusteettomasti maksanut sille verosta vapautettuna yhteisöluovutuksena toimitetuista tavaroista (ks. vastaavasti tuomio 21.2.2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, 44 kohta).

41 Kyseinen ostaja voi sen sijaan vaatia virheellisen laskun toimittaneelle toimijalle perusteettomasti maksamansa veron palauttamista kansallisen oikeuden säännösten mukaisesti (tuomio 21.2.2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Jos tilanteessa, jossa asianomainen luovuttaja on todellisuudessa tilittänyt arvonlisäveron valtiolle, se, että kyseinen luovuttaja palauttaisi veron ostajalle, osoittautuu mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi esimerkiksi kyseisen luovuttajan maksukyvyttömyyden vuoksi, tehokkuusperiaate saattaa edellyttää, että mainittu ostaja voi kohdistaa palautusvaatimuksensa suoraan veroviranomaisiin (ks. vastaavasti tuomio 11.4.2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Kun edellä esitetyt näkökohdat otetaan huomioon, ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevan oikeuden epäämisen kannalta se seikka, että tavaroiden osto on tapahtunut useiden henkilöiden välillä tehtyjen myyntitoimien ketjun päätteeksi ja että verovelvollinen on saanut kyseiset tavarat haltuunsa kyseiseen ketjuun kuuluvan sellaisen henkilön varastossa, joka on muu kuin laskuun merkitty tavaran luovuttaja, ei sellaisenaan ole riittävä sen toteamiseksi, että verovelvollinen tai muut mainittuun ketjuun osallistuvat henkilöt ovat osallisina väärinkäytöksessä, koska toimivaltainen veroviranomainen on velvollinen osoittamaan myös sellaisen perusteettoman veroedun olemassaolon, jonka kyseisen verovelvollisen tai kyseisten muiden henkilöiden väitetään saaneen.

Oikeudenkäyntikulut

43 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 (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU, 168 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevan oikeuden epäämisen kannalta se seikka, että tavaroiden osto on tapahtunut useiden henkilöiden välillä tehtyjen myyntitoimien ketjun päätteeksi ja että verovelvollinen on saanut kyseiset tavarat haltuunsa kyseiseen ketjuun kuuluvan sellaisen henkilön varastossa, joka on muu kuin laskuun merkitty tavaran luovuttaja, ei sellaisenaan ole riittävä sen toteamiseksi, että verovelvollinen tai muut mainittuun ketjuun osallistuvat henkilöt ovat osallisina väärinkäytöksessä, koska toimivaltainen veroviranomainen on velvollinen osoittamaan myös sellaisen perusteettoman veroedun olemassaolon, jonka kyseisen verovelvollisen tai kyseisten muiden henkilöiden väitetään saaneen.

Allekirjoitukset