Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

4 päivänä lokakuuta 2024*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 287 artiklan 19 alakohta – Pienten verovelvollisten arvonlisäverovapautusjärjestelmä – Väärinkäyttö uusi yhtiö perustamalla

Asiassa C-171/23,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Upravni sud u Zagrebu (Zagrebin hallintotuomioistuin, Kroatia) on esittänyt 9.3.2023 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 20.3.2023, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

UP CAFFE d.o.o.

vastaan

Ministarstvo financija Republike Hrvatske,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Lycourgos sekä tuomarit O. Spineanu-Matei, J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari), S. Rodin ja L. S. Rossi,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– UP CAFFE d.o.o., edustajanaan D. Galić, odvjetnica,

– Kroatian hallitus, asiamiehenään G. Vidović Mesarek,

– Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskaitė ja M. Mataija,

kuultuaan julkisasiamiehen 16.5.2024 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: kroaatti.

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 25.5.2016 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2016/856 (EUVL 2016, L 142, s. 12) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), ja väärinkäytön kieltoa koskevan periaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat UP CAFFE d.o.o., joka on kroatialainen yhtiö, ja Ministarstvo financija Republike Hrvatske (Kroatian tasavallan valtiovarainministeriö) ja joka koskee päätöstä, jolla viimeksi mainittu vaatii UP CAFFElta tietyn arvonlisäveromäärän maksamista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 285 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot, jotka eivät ole käyttäneet [jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja soveltamissäännöt – 11.4.1967 annetun neuvoston toisen] direktiivin 67/228/ETY [(EYVL 1967, 71, s. 1303)] 14 artiklassa säädettyä mahdollisuutta, voivat myöntää verovapautuksen sellaisille verovelvollisille, joiden vuosittainen liikevaihto on enintään 5 000 euroa tai sen vasta-arvo kansallisena valuuttana.”

4 Arvonlisäverodirektiivin 287 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot, jotka ovat liittyneet 1 päivän tammikuuta 1978 jälkeen, voivat myöntää verovapautuksen sellaisille verovelvollisille, joiden vuosittainen liikevaihto on kansallisena valuuttana niiden liittymispäivänä voimassa olleen muuntokurssin mukaan enintään:

– –

19) Kroatia: 35 000 euroa.”

5 Luvan antamisesta Kroatian tasavallalle ottaa käyttöön yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY 287 artiklasta poikkeava erityistoimenpide 25.9.2017 annetun neuvoston täytäntöönpanopäätöksen (EU) 2017/1768 (EUVL 2017, L 250, s. 71) 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Poiketen siitä, mitä direktiivin 2006/112/EY 287 artiklan 19 alakohdassa säädetään, Kroatialle annetaan lupa vapauttaa arvonlisäverosta sellaiset verovelvolliset, joiden vuosittainen liikevaihto on kansallisena valuuttana sen liittymispäivänä voimassa olleen muuntokurssin mukaan enintään 45 000 euroa.”

6 Täytäntöönpanopäätöksen 2017/1768 2 artiklan toisessa kohdassa säädetään, että kyseistä päätöstä sovelletaan 1 päivästä tammikuuta 2018 alkaen 31 päivään joulukuuta 2020 tai sellaisen direktiivin voimaantulopäivään asti, jolla muutetaan arvonlisäverodirektiivin 281–294 artiklaa, sen mukaan, kumpi näistä ajankohdista on aikaisempi.

Kroatian oikeus

7 Yleisen verolain (Opći porezni zakon) (Narodne novine, br. 115/16 ja 106/18) 9 §:ssä, jonka otsikko on ”Velvollisuus toimia vilpittömästi”, säädetään seuraavaa:

”(1) Osapuolten, joiden välillä on vero-oikeudellinen suhde, on toimittava vilpittömästi.

(2) Vilpittömästi toimiminen merkitsee toimimista lain mukaisesti rehellisesti ja nuhteettomasti.

(3) Valtiovarainministeri säätää asetuksella vilpittömästi toimimista koskevista menettelysäännöistä.”

8 Kyseisen lain 11 §:n nojalla verotukselliset tosiseikat ”selvitetään niiden taloudellisen luonteen perusteella”.

9 Arvonlisäverolain (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) (Narodne novine, br. 77/13) 90 §:n sanamuoto on seuraava:

”(1) Tässä laissa tarkoitetulla ’pienellä verovelvollisella’ tarkoitetaan oikeushenkilöä, jonka sääntömääräinen kotipaikka tai kiinteä toimipaikka on [Kroatian] alueella, tai luonnollista henkilöä, jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on [Kroatian] alueella, kun näiden verovelvollisten tavaroiden luovutukset tai palvelujen suoritukset edeltävänä kalenterivuonna tai meneillään olevana kalenterivuonna eivät ole ylittäneet 300 000 [Kroatian kunan (HRK)] [n. 39 000 euroa] määrää.

(2) Tämän pykälän 1 momentissa tarkoitettu verovelvollinen vapautetaan arvonlisäverosta, joka liittyy tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin, ja sillä ei ole oikeutta merkitä arvonlisäveroa antamiinsa laskuihin eikä vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa.”

Asian tausta ja ennakkoratkaisukysymys

10 Kroatiaan sijoittautunut UP CAFFE harjoittaa ravintolaliiketoimintaa.

11 Kroatian verohallinto teki 17.10.2018 UP CAFFEa koskevan verotuspäätöksen, joka koski 138 234,02 HRK:n (n. 18 000 euroa) suuruisen arvonlisäveron määrää, 2 425,12 HRK:n (n. 320 euroa) suuruisine viivästyskorkoineen ajanjaksolta 1.1.2018–31.7.2018 (jäljempänä riidanalainen verotuspäätös).

12 Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen mukaan riidanalainen verotuspäätös perustui sellaisen verotarkastuksen tuloksiin, jossa kävi ilmi, että UP CAFFEn perustamisella osallistuttiin aggressiiviseen verosuunnitteluun, jonka tarkoituksena oli arvonlisäverolain 90 §:ssä säädetyn arvonlisäverotusvapautusjärjestelmän, jota sovellettiin niin ikään Kroatiaan sijoittautuneeseen yritykseen SS-UGO d.o.o:hon, soveltaminen edelleen ravintolaliiketoimintaan, jonka harjoittamista viimeksi mainittu yhtiö todellisuudessa jatkoi. Kroatian verohallinto nimittäin katsoo, että tosiasiassa SS-UGO-yhtiön toiminta ei ole keskeytynyt ja että uuden yhtiön eli UP CAFFEn perustaminen on tosiasiassa fiktiivistä. Riidanalaisessa verotuspäätöksessä näin ollen sekä velvoitettiin UP CAFFE maksamaan arvonlisäveroa kyseisestä toiminnasta että myönnettiin sille oikeus vähentää kyseisessä toiminnassa maksettu tai maksettava arvonlisävero.

13 UP CAFFE riitautti riidanalaisen verotuspäätöksen laillisuuden Upravni sud u Zagrebussa (Zagrebin hallintotuomioistuin, Kroatia), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

14 Kyseinen tuomioistuin toteaa, että kansalliset säännökset, joihin UP CAFFEn arvonlisäverovelvollisuus voitaisiin oikeuden väärinkäytön vuoksi perustaa, annettiin vasta pääasiassa kyseessä olevan verokauden päättymisen jälkeen ja että Kroatian tasavallan perustuslaissa (Ustav Republike Hrvatske) kielletään sen taannehtiva soveltaminen.

15 Se pohtii kuitenkin sitä, voiko Kroatian verohallinto vedota suoraan väärinkäytön kieltoa koskevaan unionin oikeuden yleiseen periaatteeseen tällaisen verovelvollisuuden oikeuttamiseksi, kun otetaan huomioon periaatteet, jotka perustuvat 18.12.2014 annettuun tuomioon Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti ym. (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455). Se toteaa, että sen käsiteltäväksi saatetun asian olosuhteet kuitenkin poikkeavat olosuhteista, joista oli kyse edellä mainittuun tuomioon johtaneessa tapauksessa, koska sen käsiteltäväksi saatettu asia ei koske oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen, siitä vapautumiseen tai sen palautukseen vaan arvonlisäverovapautusjärjestelmän soveltamista.

16 Upravni sud u Zagrebu on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Asetetaanko unionin oikeudessa kansallisille viranomaisille ja tuomioistuimille velvollisuus vahvistaa arvonlisäverovelvollisuus (eikä hylätä palautusvaatimusta), kun asiaan liittyvät objektiiviset seikat viittaavat siihen, että on tehty arvonlisäveropetos perustamalla uusi yhtiö eli keskeyttämällä aikaisemman yhtiön veronalaisen toiminnan jatkuvuus, tilanteessa, jossa verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa tällaiseen toimintaan ja jossa kansallisessa lainsäädännössä ei verotettavan tapahtuman tapahtuma-aikana säädetty tällaisesta verovelvollisuuden vahvistamisesta?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

17 Aluksi on muistutettava, että unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 94 artiklan mukaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on määriteltävä esittämiinsä kysymyksiin liittyvät tosiseikat ja oikeudelliset seikat tai ainakin selostettava ne tosiseikkoja koskevat lähtökohdat, joihin nämä kysymykset perustuvat, jotta unionin tuomioistuin voi antaa unionin oikeutta koskevan tulkinnan, josta on hyötyä pääasian ratkaisemisen kannalta.

18 Käsiteltävässä asiassa esitetty kysymys ei koske nimenomaisesti unionin oikeuden säännöstä, jota on tulkittava.

19 Arvonlisäverodirektiivin 285 artikla, johon sekä UP CAFFE että Kroatian hallitus viittaavat kirjallisissa huomautuksissaan, ei myöskään vaikuta merkitykselliseltä pääasian kannalta, kun otetaan huomioon ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä mainitut tosiseikat.

20 Koska Kroatian oikeuden säännöksillä, joilla pannan arvonlisäverodirektiivi täytäntöön ja joita pääasiassa sovelletaan, säädetään arvonlisäverovapautuksen soveltamista koskevasta enimmäismäärästä, joka on 300 000 HRK:ta [n. 39 000 euroa], on nimittäin ilmeistä, että arvonlisäverodirektiivin asian kannalta merkityksellinen säännös ei lähtökohtaisesti ole kyseisen direktiivin 285 artikla, jossa säädetään vapautusta koskevasta 5 000 euron raja-arvosta, vaan pikemminkin

– kuten Euroopan komissio kirjallisissa huomautuksissaan toteaa – kyseisen direktiivin 287 artiklan 19 alakohta, jossa säädetään Kroatian tasavallan mahdollisuudesta soveltaa arvonlisäverovapautusta koskevaa enimmäismäärää, jonka suuruus on 35 000 euroa ja jota on pääasiassa kyseessä olevan verokauden osalta nostettu 45 000 euroon täytäntöönpanopäätöksellä 2017/1768.

21 Lopuksi on todettava, että vaikka esitetyn kysymyksen sanamuodossa viitataan petokseen, ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä esitetyistä seikoista ilmenee, että tässä tapauksessa esiin nouseva kysymys koskee tosiasiassa väärinkäytön kiellon periaatetta.

22 Kun otetaan huomioon olettama, jonka mukaan unionin oikeuteen liittyvillä ennakkoratkaisukysymyksillä on merkitystä asian ratkaisemisen kannalta, ja se, että unionin tuomioistuimella on ne tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja koskevat tiedot, jotka ovat tarpeen, jotta se voi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyyn kysymykseen (ks. vastaavasti tuomio 25.6.2024, Ilva ym., C-626/22, EU:C:2024:542, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), on näin ollen todettava, että kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko arvonlisäverodirektiiviä, tarkasteltuna yhdessä väärinkäytön kiellon periaatteen kanssa, tulkittava siten, että jos osoitetaan, että yhtiön perustaminen on väärinkäyttöä, jolla pyritään siihen, että kyseisen direktiivin 287 artiklan 19 alakohdassa säädettyä arvonlisäverovapautusjärjestelmää sovellettaisiin edelleen toimintaan, jota toinen yhtiö harjoitti aiemmin kyseisen järjestelmän alaisuudessa, mainittua järjestelmää ei direktiivin mukaan saada soveltaa näin perustettuun yhtiöön edes siinä tapauksessa, että nimenomaisia säännöksiä, joissa vahvistetaan tällaisen väärinkäytön kielto, ei kansallisessa oikeusjärjestyksessä ole.

23 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäveron alalla väärinkäytön olemassaolon toteaminen edellyttää yhtäältä, että arvonlisäverodirektiivin ja kansallisen lainsäädännön, jolla tämä direktiivi pannaan täytäntöön, asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseessä olevan liiketoimen seurauksena on sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista, ja toisaalta, että kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseessä olevan toimen keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen. Väärinkäytön kiellolla ei nimittäin ole merkitystä, kun kyseessä oleville toimille on jokin muu peruste kuin pelkkä verotuksellisten etujen saaminen (ks. analogisesti tuomio 21.2.2006, Halifax ym., C-255/02, EU:C:2006:121, 74 ja 75 kohta).

24 Arvonlisäverodirektiivin säännöksiin, joihin tällainen väärinkäyttö voi kohdistua, on käsiteltävässä asiassa sisällytettävä oikeus kyseisen direktiivin 287 artiklan 19 alakohdassa säädetyn arvonlisäverovapautusjärjestelmän soveltamiseen, koska Kroatian tasavalta on käyttänyt mahdollisuutta soveltaa kyseistä järjestelmää.

25 Unionin tuomioistuin on nimittäin jo katsonut, että koska arvonlisäverodirektiiviin perustuvan oikeuden mahdollinen epääminen vastaa yleistä periaatetta, jonka mukaan kukaan ei saa käyttää väärin unionin oikeusjärjestyksestä johtuvia oikeuksia eikä vedota niihin vilpillisesti, tällainen oikeuden epääminen kuuluu yleisellä tavalla kansallisille viranomaisille ja tuomioistuimille siitä riippumatta, mistä arvonlisäveroalaan kuuluvasta oikeudesta, johon väärinkäyttö tai vilppi kohdistuu, on kyse (ks. vastaavasti tuomio 18.12.2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti ym., C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 46 kohta).

26 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on näin ollen määritettävä, totesiko Kroatian verohallinto perustellusti, että UP CAFFEn perustaminen on tämän tuomion 23 kohdassa mieleen palautetussa oikeuskäytännössä tarkoitettua sellaista väärinkäyttöä, jonka tarkoituksena on kansallisissa säännöksissä, joilla pannaan täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 287 artiklan 19 alakohta, säädetyn arvonlisäverovapautusjärjestelmän soveltamisen jatkaminen.

27 Tämän osalta on täsmennettävä, että kun on kyse edellytyksestä, joka koskee sellaisen verotuksellisen edun saamista, jonka myöntäminen olisi arvonlisäverodirektiivin 287 artiklan 19 alakohdassa säädetyllä arvonlisäverovapautusjärjestelmällä tavoiteltujen päämäärien vastaista, kyseisessä järjestelmässä mahdollistetaan – siinä säädetyin hallinnon yksinkertaistamistoimin – pienyritysten perustamisen, toiminnan ja kilpailukyvyn vahvistaminen sekä verovalvontaan liittyvän hallinnollisen työn määrän säilyttäminen järkevässä suhteessa odotettavissa olevien verotulojen vähäisyyteen. Kyseisellä järjestelmällä pyritään siten sekä pienyritysten että verohallintojen vapauttamiseen tällaisesta hallinnollisesta työstä (tuomio 9.7.2020, AJPF Caraş-Severin ja DGRFP Timişoara, C-716/18, EU:C:2020:540, 40 kohta).

28 On näin ollen niin, että jos yhtiö perustetaan, jotta arvonlisäverodirektiivin 287 artiklan 109 kohdassa säädettyä arvonlisäverovapautusjärjestelmää voitaisiin edelleen soveltaa toimintaan, jota toinen yhtiö on aiemmin harjoittanut, kun kyseinen toinen yhtiö ei enää täytä tarvittavia edellytyksiä sille, että kyseistä järjestelmää sovellettaisiin siihen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, tällaisen verotuksellisen edun myöntäminen ei ole kyseisellä järjestelmällä tavoiteltujen päämäärien mukaista.

29 Toiseksi oikeudellisista päätelmistä, jotka on tehtävä tilanteessa, jossa väärinkäyttö todetaan, vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on päämäärä, joka on arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan (ks. analogisesti tuomio 21.2.2006, Halifax ym., C-255/02, EU:C:2006:121, 71 kohta ja tuomio 18.12.2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti ym., C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 42 kohta).

30 Kuten tämän tuomion 25 kohdasta ilmenee, kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten on evättävä mahdollisuus arvonlisäverodirektiivin 287 artiklan 19 alakohdassa säädetyn arvonlisäverovapautusjärjestelmän soveltamiseen, jos objektiiviset seikat huomioiden osoitetaan, että kyseistä järjestelmää pyritään käyttämään väärin.

31 Siitä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymyksessään mainitsemasta seikasta, jonka mukaan kansallisessa oikeudessa ei ollut oikeuden väärinkäytön kieltoa koskevia nimenomaisia säännöksiä, on muistutettava yhtäältä, että kansallisen tuomioistuimen on tulkittava kansallista lainsäädäntöä mahdollisimman pitkälle arvonlisäverodirektiivin sanamuodon ja päämäärän mukaisesti sillä tarkoitetun tuloksen saavuttamiseksi, mikä edellyttää sitä, että se tekee toimivaltansa rajoissa kaiken mahdollisen ottamalla huomioon kansallisen oikeuden kokonaisuudessaan ja soveltamalla siinä hyväksyttyjä tulkintatapoja (ks. analogisesti tuomio 18.12.2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti ym., C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 52 kohta).

32 Näin ollen kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on selvittää, onko Kroatian oikeudessa oikeussääntöjä – joko säännöstä tai yleistä periaatetta –, joiden mukaan oikeuden väärinkäyttö on kiellettyä, tai veropetosta taikka veronkiertoa koskevia muita säännöksiä, joita voitaisiin tulkita

veropetosten torjuntaa koskevien unionin oikeuden vaatimusten mukaisesti (ks. vastaavasti tuomio 18.12.2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti ym., C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on näin ollen määritettävä, voitaisiinko tällainen kielto joka tapauksessa mahdollisesti perustaa yleisen verolain 9 §:n tai sen 11 §:n unionin oikeuden mukaiseen tulkintaan, kuten komissio ehdottaa.

34 Toisaalta ja joka tapauksessa jos osoittautuisi, ettei Kroatian oikeuteen sisälly tällaisia sääntöjä, joita voitaisiin tulkita unionin oikeuden mukaisella tavalla, tästä ei kuitenkaan voitaisi päätellä, että kansalliset viranomaiset ja tuomioistuimet eivät saisi noudattaa arvonlisäverodirektiivin vaatimuksia ja evätä täten kyseisessä direktiivissä säädettyyn oikeuteen perustuvaa etua väärinkäyttötapauksessa (ks. analogisesti tuomio 18.12.2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti ym., C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 54 kohta).

35 Vaikka vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että direktiivillä ei sellaisenaan voida luoda velvoitteita yksityiselle oikeussubjektille eikä jäsenvaltio voi näin ollen vedota direktiiviin sellaisenaan tällaista henkilöä vastaan, oikeuden epääminen väärinkäytön seurauksena ei kuulu tässä oikeuskäytännössä tarkoitettuihin tapauksiin (ks. vastaavasti tuomio 18.12.2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti ym., C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 55 kohta).

36 Tällainen epääminen on sen tämän tuomion 25 kohdassa mieleen palautetun periaatteen mukainen, jonka mukaan kukaan ei saa käyttää väärin unionin oikeuden sääntöjä, eikä näiden sääntöjen soveltamista voida ulottaa väärinkäytön luonteisiin menettelyihin (ks. vastaavasti tuomio 18.12.2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti ym., C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 56 kohta ja tuomio 22.11.2017, Cussens ym. C-251/16, EU:C:2017:881, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Koska siis väärinkäyttö ei voi olla unionin oikeusjärjestyksessä säädetyn oikeuden perustana, käsiteltävässä tapauksessa arvonlisäverodirektiiviin perustuvan etuuden epääminen ei merkitse velvollisuuden asettamista kyseiselle oikeussubjektille direktiivin perusteella vaan se on ainoastaan seuraus toteamuksesta, jonka mukaan tämän etuuden saamiselle mainitussa direktiivissä asetettuja objektiivisia edellytyksiä ei ole tosiasiassa täytetty, ja tällaiselle epäämiselle ei näin ollen tarvita erityistä oikeudellista perustaa (ks. analogisesti tuomio 18.12.2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti ym., C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 57 kohta ja tuomio 22.11.2017, Cussens ym., C-251/16, EU:C:2017:881, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Näin ollen tällaisessa tapauksessa kyse on pikemminkin siitä, että verovelvollisen on mahdotonta vedota arvonlisäverodirektiivissä säädettyyn oikeuteen, jonka objektiiviset myöntämisperusteet eivät ole täyttyneet verovelvollisen itsensä suorittamassa liiketoimessa tapahtuneen väärinkäytön takia (ks. analogisesti tuomio 18.12.2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti ym., C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 58 kohta). Tästä seuraa, että jos väärinkäytön tarkoituksena on hyödyntää arvonlisäverodirektiivin 287 artiklan 19 alakohdassa säädettyä verovapautusjärjestelmää, kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten on evättävä tämä etuus jopa siinä tapauksessa, että tätä koskevia nimenomaisia kansallisia säännöksiä ei ole (ks. analogisesti tuomio 18.12.2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti ym., C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 62 kohta ja tuomio 22.11.2017, Cussens ym., C-251/16, EU:C:2017:881, 33 kohta).

39 Myöskään 5.7.2007 annetulla tuomiolla Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), johon UP CAFFE vetoaa muun muassa sen väitteensä tueksi, jonka mukaan arvonlisäverovapautusjärjestelmän soveltamisen epääminen edellyttää kuitenkin oikeuden väärinkäyttöä koskevia nimenomaisia kansallisia säännöksiä, joihin tukeutua, ei kumota tätä toteamusta. Kyseisen tuomion 38 ja 48 kohdassa ei nimittäin lausuttu väärinkäytön kieltoa koskevan periaatteen soveltamisedellytyksistä vaan erään direktiiviin sisältyneen erityisen säännöksen, jolla jäsenvaltioiden sallittiin evätä kyseisessä direktiivissä säädetty vapautus, jos asianomaisen liiketoimen pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä sen pääasiallisista tarkoituksista on veropetos tai veron kiertäminen, soveltamisedellytyksistä. Vaikka kyseisen tuomion 48 kohdassa painotettiin sitä, että olemassa oli oltava sellaisia oikeuden väärinkäyttöä, veropetosta tai veronkiertoa koskevia kansallisen oikeuden sääntöjä, joita voitiin tulkita unionin oikeuden mukaisesti, kyseinen oikeuskäytäntö koskee mainittua johdetun oikeuden säännöstä eikä sitä siis voida soveltaa väärinkäytön kieltoa koskevaan yleiseen periaatteeseen (ks. vastaavasti tuomio 22.11.2017, Cussens ym. (C-251/16, EU:C:2017:881, 38 kohta).

40 Lopuksi on lisättävä, että kun on kyse väärinkäytöstä, siihen liittyvät toimet on määriteltävä uudelleen siten, että tilanne palautetaan sellaiseksi kuin se olisi ollut, jos kyseisen väärinkäytön muodostavia toimia ei olisi ollut, mutta tämä uudelleenmäärittely ei kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin on tarpeen arvonlisäveron oikein kannon varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi (ks. vastaavasti tuomio 21.2.2010, Halifax ym., C-255/02, EU:C:2006:121, 92, 94 ja 98 kohta, tuomio 22.12.2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, 48 ja 52 kohta ja tuomio 22.11.2017, Cussens ym., C-251/16, EU:C:2017:881, 46 kohta).

41 Unionin tuomioistuin on myös täsmentänyt, että kun väärinkäytön kieltoa koskevaa periaatetta sovelletaan arvonlisäveron alalla, edellytetään, että aluksi määritetään se tilanne, joka olisi vallinnut, jos kyseisen väärinkäytön muodostavia toimia ei olisi ollut, ja että tätä ”uudelleen määriteltyä” tilannetta arvioidaan tämän jälkeen kansallisen oikeuden ja arvonlisädirektiivin asian kannalta merkityksellisten säännösten valossa (ks. analogisesti tuomio 22.11.2017, Cussens ym., C-251/16, EU:C:2017:881, 47 kohta).

42 Käsiteltävässä asiassa kyseiset periaatteet merkitsevät ainakin sitä, että yhtiön, jonka perustaminen muodostaa väärinkäytön, on maksettava arvonlisävero, jota olisi ilman tällaista väärinkäyttöä sovellettu, ja sillä on lisäksi – jos tätä koskevat edellytykset täyttyvät – oikeus sen harjoittamassa toiminnassa maksetun tai maksettavan arvonlisäveron vähennykseen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.

43 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiiviä, tarkasteltuna yhdessä väärinkäytön kiellon periaatteen kanssa, on tulkittava siten, että jos osoitetaan, että yhtiön perustaminen on väärinkäyttöä, jolla pyritään siihen, että kyseisen direktiivin 287 artiklan 19 alakohdassa säädettyä arvonlisäverovapautusjärjestelmää sovellettaisiin edelleen toimintaan, jota toinen yhtiö harjoitti aiemmin kyseisen järjestelmän alaisuudessa, mainittua järjestelmää ei direktiivin mukaan saada soveltaa näin perustettuun yhtiöön edes siinä tapauksessa, että nimenomaisia säännöksiä, joissa vahvistetaan tällaisen väärinkäytön kielto, ei kansallisessa oikeusjärjestyksessä ole.

Oikeudenkäyntikulut

44 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 (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 25.5.2016 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2016/856, tarkasteltuna yhdessä väärinkäytön kiellon periaatteen kanssa, on tulkittava siten, että jos osoitetaan, että yhtiön perustaminen on väärinkäyttöä, jolla pyritään siihen, että direktiivin 2006/112 287 artiklan 19 alakohdassa säädettyä arvonlisäverovapautusjärjestelmää sovellettaisiin edelleen toimintaan, jota toinen yhtiö harjoitti aiemmin kyseisen järjestelmän alaisuudessa, mainittua järjestelmää ei direktiivin 2006/112 mukaan saada soveltaa näin perustettuun yhtiöön edes siinä tapauksessa, että nimenomaisia säännöksiä, joissa vahvistetaan tällaisen väärinkäytön kielto, ei kansallisessa oikeusjärjestyksessä ole.

Allekirjoitukset