Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

18 päivänä toukokuuta 2017*

Ennakkoratkaisupyyntö — Verotus — Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — 314 artikla — Voittomarginaalijärjestelmä — Soveltamisen edellytykset — Kansallisten veroviranomaisten verovelvolliselta epäämä oikeus soveltaa voittomarginaalijärjestelmää — Laskuissa olevat merkinnät, jotka liittyvät myyjän soveltamaan voittomarginaalijärjestelmään ja vapautukseen arvonlisäverosta — Voittomarginaalijärjestelmän soveltamatta jättäminen myyjän tekemään luovutukseen — Tiedot, joiden nojalla voidaan epäillä sääntöjenvastaisuuksia tai petosta luovutuksessa

Asiassa C-624/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilnan alueellinen hallintotuomioistuin, Liettua) on esittänyt 2.11.2015 antamallaan päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 23.11.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Litdana UAB

vastaan

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcijan

osallistuessa asian käsittelyyn,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Juhász sekä tuomarit C. Vajda (esittelevä tuomari) ja K. Jürimäe,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 11.1.2017 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Litdana UAB, edustajanaan P. Gruodis, advokatas,

— Liettuan hallitus, asiamiehinään K. Dieninis, D. Stepanienė ja D. Kriaučiūnas,

* Oikeudenkäyntikieli: liettua.

— Kyproksen hallitus, asiamiehinään K.-K. Kleanthous ja E. Symeonidou,

— Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja J. Jokubauskaitė,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

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), 226 artiklan 11 ja 14 alakohdan ja 314 artiklan a ja d alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Litdana UAB ja Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Liettuan tasavallan valtiovarainministeriön alainen valtion verotarkastusvirasto, jäljempänä verotarkastusvirasto) ja jossa on kyse mainitun viranomaisen ensin mainitulta epäämästä oikeudesta soveltaa voittomarginaalijärjestelmää laskettaessa arvonlisäveroa sen tanskalaiselta yritykseltä hankkimien käytettyjen ajoneuvojen myynnistä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 51 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Olisi säädettävä käytettyihin tavaroihin sekä taide-, antiikki- ja keräilyesineisiin sovellettavasta yhteisön verotusjärjestelmästä kaksinkertaisen verotuksen ja verovelvollisten välisen kilpailun vääristymisen ehkäisemiseksi. ”

4 Saman direktiivin 226 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta tämän direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan seuraavat tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia 220 ja 221 artiklan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa:

– –

11) jos kyseessä on vapautus, viittaus tämän direktiivin sovellettavaan säännökseen tai vastaavaan kansalliseen säännökseen taikka tieto tavaroiden luovutukseen tai palvelujen suoritukseen sovellettavan vapautuksen perusteesta;

– –

14) kun sovelletaan jotakin käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden erityisjärjestelmää, tapauksen mukaan maininta ’voittomarginaalijärjestelmä – käytetyt tavarat’; ’voittomarginaalijärjestelmä – taide-esineet’ tai ’voittomarginaalijärjestelmä – keräily- ja antiikkiesineet’;

– –”

5 Kyseisen direktiivin 313 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot soveltavat verovelvollisten jälleenmyyjien suorittamien käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutusten osalta verovelvollisen jälleenmyyjän saaman voittomarginaalin verottamisessa tämän alajakson säännösten mukaista erityisjärjestelmää.”

6 Saman direktiivin 314 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Voittomarginaalijärjestelmää sovelletaan verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamiin käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutuksiin, kun ne on tälle yhteisössä luovuttanut joku seuraavista:

a) henkilö, joka ei ole verovelvollinen;

b) toinen verovelvollinen, jos tämän toisen verovelvollisen suorittama tavaran luovutus on vapautettu verosta 136 artiklan mukaisesti;

c) toinen verovelvollinen, jos tämän toisen verovelvollisen suorittamaan luovutukseen sovelletaan 282–292 artiklassa säädettyä pienten yritysten verovapautusta ja jos kyseessä on tuotantotavara;

d) toinen verovelvollinen jälleenmyyjä, jos tämän toisen verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamasta luovutuksesta on suoritettu arvonlisäveroa tämän voittomarginaalijärjestelmän mukaisesti.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 315 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 314 artiklassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksen veron perusteena on verovelvollisen jälleenmyyjän saama voittomarginaali vähennettynä voittomarginaaliin kuuluvalla arvonlisäveron määrällä.

Verovelvollisen jälleenmyyjän voittomarginaali vastaa verovelvollisen jälleenmyyjän perimän tavaran myyntihinnan ja ostohinnan välistä eroa.”

8 Arvonlisäverodirektiivin 323 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollinen ei voi vähentää maksettavakseen tulevasta arvonlisäverosta verovelvollisen jälleenmyyjän tälle luovuttamista ja luovutettavista tavaroista maksettavaa tai maksettua arvonlisäveroa, jos verovelvollisen jällenmyyjän suorittama tavaroiden luovutus on voittomarginaalijärjestelmän alainen.”

9 Tämän direktiivin 325 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollinen jälleenmyyjä ei saa laatimassaan laskussa eritellä voittomarginaalijärjestelmän alaiseen tavaran luovutukseen liittyvää veroa.”

Liettuan oikeus

10 Liettuan tasavallan arvonlisäverosta 5.3.2002 annetun lain nro IX-751 (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751; Žin., 2002, nro 35-1271), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä arvonlisäverolaki), 106 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Käytettyjä tavaroita tai taide-, keräily- tai antiikkiesineitä, sellaisina kuin ne määritellään tässä pykälässä, luovuttavan arvonlisäverovelvollisen on laskettava arvonlisävero luovutetuista käytetyistä tavaroista tai taide-, keräily- tai antiikkiesineistä tässä jaksossa vahvistettujen yksityiskohtaisten

sääntöjen mukaisesti. Tämän jakson säännöksiä sovelletaan arvonlisäverovelvollisiin, jotka liiketoimintansa puitteissa suorittavat jatkuvasti käytettyjen tavaroiden tai taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutuksia. Jos arvonlisäverovelvollinen luovuttaa omia käytettyjä aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitään, arvonlisäverovelvollisen on katsottava täyttävän tällaisten liiketoimien osalta tämän momentin vaatimukset, jotka koskevat käytettyjen tavaroiden luovutusten jatkuvaa suorittamista.

2. Tämän jakson säännöksiä sovelletaan, jos arvonlisäverovelvollinen luovuttaa käytettyjä tavaroita tai taide-, keräily- ja/tai antiikkiesineitä, jotka on hankittu Euroopan unionin alueelta arvonlisäverottomasti, käytettyjä tavaroita tai taide-, keräily- ja/tai antiikkiesineitä, joiden hankintaan tätä erityisjärjestelmää sovellettiin, tai käytettyjä ajoneuvoja, joiden hankintaan lähtöjäsenvaltiossa sovellettiin kyseisessä jäsenvaltiossa sovellettavia käytettyjä ajoneuvoja koskevia erityisiä siirtymäsäännöksiä. – –”

11 Arvonlisäverolain 107 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Kun luovutetaan [arvonlisäverolain] 106 §:n 2 momentissa tarkoitettuja tavaroita, veron peruste on myyjän voittomarginaali, joka lasketaan tämän pykälän 2 momentissa esitetyllä tavalla.

2. Myyjän voittomarginaali saadaan laskemalla vastikkeen, jonka myyjä on saanut tai saa luovutetuista tavaroista (ilman arvonlisäveroa), ja sen määrän, jonka myyjä on maksanut tai maksaa luovuttajalle kyseisiä tavaroita hankkiessaan (arvonlisävero mukaan lukien), välinen erotus. Jos luovutuksen kohteena ovat arvonlisäverovelvollisen maahantuomat tavarat, voittomarginaalista vähennetään lisäksi maahantuoduista tavaroista kannettujen tuontitullien, -verojen ja tuonnin arvonlisäveron määrät.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Litdana harjoittaa käytettyjen ajoneuvojen myyntiä jatkuvasti. Se hankki 1.1.–30.10.2012 välisenä aikana Handicare Auto A/S -nimiseltä tanskalaiselta yhtiöltä käytettyjä ajoneuvoja, jotka se myi edelleen luonnollisille henkilöille ja oikeushenkilöille. Kaikissa hankittuja ajoneuvoja koskeneissa laskuissa viitattiin Tanskan arvonlisäverolain 69–71 §:ään ja niissä ilmoitettiin muun muassa, että myydyt ajoneuvot oli vapautettu arvonlisäverosta. Myydessään ajoneuvot edelleen Litdana sovelsi mainittuihin ajoneuvoihin arvonlisäverolain 106 §:n 2 momentissa säädettyä voittomarginaalijärjestelmää.

13 Klaipėdan alueen verotarkastusvirasto (Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija, jäljempänä alueellinen verotarkastusvirasto) teki Litdanassa verotarkastuksen, joka koski arvonlisäveron laskemista 1.1.–30.10.2012 välisenä aikana. Tästä tarkastuksesta laadittiin 28.4.2014 päivätty tarkastuskertomus, jossa alueellinen verotarkastusvirasto totesi, että Litdana oli soveltanut perusteettomasti voittomarginaalijärjestelmää 25 käytettyyn ajoneuvoon, jotka se oli hankkinut Handicare Autolta ja myynyt edelleen luonnollisille henkilöille ja oikeushenkilöille, koska Handicare Auto ei ollut soveltanut voittomarginaalijärjestelmää myytyihin ajoneuvoihin. Sen vuoksi alueellinen verotarkastusvirasto vaati Litdanaa maksamaan arvonlisäveroa 15 745,48 euroa.

14 Alueellinen verotarkastusvirasto hyväksyi tarkastuskertomuksen 23.6.2014 ja määräsi Litdanan maksamaan arvonlisäveroa 15 745,48 euroa ja viivästyskorkoja 3 141,76 euroa sekä seuraamusmaksua 1 574,66 euroa. Valtion verotarkastusvirasto vahvisti tämän päätöksen 21.8.2014 antamallaan päätöksellä.

15 Litdana valitti Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybėsiin (Liettuan tasavallan hallituksen yhteydessä toimiva veroriitoja käsittelevä lautakunta; jäljempänä veroriitalautakunta) ja vaati alueellisen verotarkastusviraston ja valtion verotarkastusviraston päätösten kumoamista.

16 Veroriitalautakunta pysytti valtion verotarkastusviraston päätöksen 31.10.2014 antamallaan päätöksellä, mutta vapautti Litdanan viivästyskorkojen maksusta.

17 Litdana valitti näistä päätöksistä Vilniaus apygardos administracinis teismasiin (Vilnan alueellinen hallintotuomioistuin, Liettua).

18 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin täsmentää, että Liettuan veroviranomaiset eväsivät Litdanalta oikeuden soveltaa voittomarginaalijärjestelmää pelkästään Tanskan veroviranomaisten toimittamien tietojen perusteella, joiden mukaan Handicare Auto ei ollut soveltanut voittomarginaalijärjestelmää kyseisten ajoneuvojen luovutukseen. Näin ollen yhtäältä valtion verotarkastusvirasto ei ottanut huomioon sitä, että Handicare Auton esittämistä laskuista kävi ilmi, että myydyt ajoneuvot oli vapautettu arvonlisäverosta ja että niissä viitattiin Tanskan arvonlisäverolain 69–71 §:ään, ja toisaalta veroriitalautakunta arvioi, että Litdanan olisi tullut ottaa yhteyttä Handicare Autoon saadakseen vahvistuksen, että nämä ajoneuvot oli myyty voittomarginaalijärjestelmän mukaisesti, tai sen olisi tullut tiedustella Tanskan veroviranomaisilta, oliko kyseinen yhtiö toimittanut sähköiseen arvonlisäverotietojen vaihtojärjestelmään (VIES) tiedot kyseisten ajoneuvojen luovutuksesta.

19 Näin ollen ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen ratkaistavana oleva kysymys koskee sitä, onko arvonlisäverovelvollisella saatuaan laskun, josta ilmenee tietoja, jotka liittyvät sekä voittomarginaalijärjestelmään että vapautukseen arvonlisäverosta, oikeus soveltaa kyseistä arvonlisäverodirektiivin 314 artiklassa tarkoitettua järjestelmää siitä huolimatta, että veroviranomaisten myöhemmin suorittamasta tarkastuksesta käy ilmi, että arvonlisäverovelvollinen jälleenmyyjä, joka on toimittanut kyseiset tavarat, ei ollut soveltanut tätä samaa järjestelmää.

20 Tämän vuoksi Vilniaus apygardos administracinis teismas on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Ovatko [arvonlisävero]direktiivin 314 artiklan a alakohdan ja 226 artiklan 11 alakohdan sekä 314 artiklan d alakohdan ja 226 artiklan 14 alakohdan nojalla sallittuja kyseisiin säännöksiin perustuvat kansalliset säännökset ja/tai kansallinen käytäntö, joilla estetään verovelvollista soveltamasta voittomarginaalijärjestelmää, koska veroviranomaisten tekemässä verotarkastuksessa on ilmennyt, että luovutetuista tavaroista laadituissa arvonlisäverolaskuissa annettiin virheellisiä tietoja voittomarginaalijärjestelmän soveltamisesta ja/tai arvonlisäverosta vapauttamisesta, mutta verovelvollinen ei tiennyt eikä voinut tietää tätä?

2) Onko [arvonlisävero]direktiivin 314 artiklaa tulkittava siten, että vaikka arvonlisäverolaskussa mainitaan, että tavarat on vapautettu arvonlisäverosta ([arvonlisävero]direktiivin 2006/112 226 artiklan 11 alakohta) ja/tai myyjä on soveltanut voittomarginaalijärjestelmää tavaroiden luovutuksiin ([arvonlisävero]direktiivin 2006/112 226 artiklan 14 alakohta), verovelvollisella on oikeus soveltaa voittomarginaalijärjestelmää vain, jos tavaroiden luovuttaja tosiasiallisesti soveltaa voittomarginaalijärjestelmää ja hoitaa asianmukaisesti arvonlisäveron maksamiseen liittyvät velvoitteensa (maksaa arvonlisäveroa voittomarginaalista kotivaltiossaan)?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Alustavia huomautuksia

21 On kiistatonta, että Litdanan saamissa laskuissa olevan merkinnän ”69–71 §”, jolla viitataan Tanskan lainsäädännön keskeisiin säännöksiin, täytyy katsoa vastaavan tietoa ”voittomarginaalijärjestelmä – käytetyt tavarat”, joka arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 14 alakohdan nojalla on pakollinen laskuissa silloin, kun sovelletaan käytettyihin tavaroihin sovellettavaa erityisjärjestelmää. Lisäksi

ennakkoratkaisupyynnöstä tai pääasian asianosaisten unionin tuomioistuimessa esittämistä huomautuksista ei ilmene, että pääasiassa olisi selvitettävä, ovatko Litdanan saamat laskut arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa säädettyjen vaatimusten mukaiset.

Ennakkoratkaisukysymykset

22 Kysymyksillään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensisijaisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 314 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset epäävät verovelvolliselta, joka on saanut laskun, jossa on sekä voittomarginaalijärjestelmään että arvonlisäverovapautukseen liittyviä tietoja, oikeuden soveltaa voittomarginaalijärjestelmää, jos näiden viranomaisten jälkikäteen tekemästä tarkastuksesta ilmenee, että verovelvollinen jälleenmyyjä, joka on toimittanut käytetyt tavarat, ei ollut tosiasiallisesti soveltanut voittomarginaalijärjestelmää näiden tavaroiden luovutukseen.

23 Aluksi on huomautettava, että järjestelmä verovelvollisen jälleenmyyjän saaman voittomarginaalin verottamiseksi pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten käytettyjen tavaroiden luovutusten yhteydessä on arvonlisäverotuksessa erityisjärjestelmä, joka poikkeaa arvonlisäverodirektiivin mukaisesta yleisestä järjestelmästä. Arvonlisäverodirektiivin 314 artiklaa, jossa määritetään tilanteet, joihin kyseistä erityisjärjestelmää voidaan soveltaa, on täten tulkittava suppeasti (ks. tuomio 19.7.2012, Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, 28 ja 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Kuten arvonlisäverodirektiivin 314 ja 315 artiklasta ilmenee, voittomarginaalijärjestelmässä verovelvollisen jälleenmyyjän on mahdollista soveltaa arvonlisäveroa ainoastaan sellaiseen voittomarginaaliin, jonka hän on saanut joltakin arvonlisäverodirektiivin 314 artiklan a–d alakohdassa säädetyltä henkilöltä hankkimiensa käytettyjen tavaroiden tai taide-, keräily- tai antiikkiesineiden jälleenmyynnistä, jolloin kyseinen voittomarginaali vastaa verovelvollisen jälleenmyyjän tavarasta pyytämän myyntihinnan ja ostohinnan välistä erotusta.

25 Voittomarginaalijärjestelmän tarkoituksena on, kuten arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 51 perustelukappaleesta ilmenee, kaksinkertaisen verotuksen ja verovelvollisten välisen kilpailun vääristymisen välttäminen käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden osalta (ks. vastaavasti tuomio 3.3.2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Tilanne, jossa vero perittäisiin koko luovutushinnasta verovelvollisen jälleenmyyjän luovuttaessa käytettyjä tavaroita tai taide-, keräily- tai antiikkiesineitä, vaikka hintaan, jolla verovelvollinen jälleenmyyjä on ostanut kyseiset tavarat, sisältyy arvonlisävero, jonka joku kyseisen direktiivin 314 artiklan a–d alakohdassa luetelluista henkilöistä on suorittanut, ja jossa tämä henkilö tai verovelvollinen jälleenmyyjä eivät kumpikaan voi vähentää arvonlisäveroa, johtaisi tosiasiallisesti kaksinkertaiseen verotukseen (ks. vastaavasti tuomio 3.3.2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Edellytyksistä, joiden on täytyttävä, jotta verovelvollinen voi soveltaa voittomarginaalijärjestelmää, on säädetty arvonlisäverodirektiivin 314 artiklassa. Sen lisäksi, että tässä artiklassa täsmennetään, minkä tyyppisiä tavaroita verovelvollinen jälleenmyyjä voi luovuttaa voittomarginaalijärjestelmän mukaisesti, sen a–d alakohdassa säädetään henkilöistä, joilta verovelvollisen jälleenmyyjän on tavarat hankittava, jos hän haluaa hankkia ne siten, että tämän erityisjärjestelmän soveltaminen on mahdollista. Näille henkilöille on yhteistä se, että he tai ne eivät ole lainkaan voineet vähentää kyseisten tavaroiden ostoon sisältyvää veroa ja henkilöt ovat siten maksaneet veron kokonaisuudessaan (ks. vastaavasti tuomio 19.7.2012, Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, 37 kohta).

28 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että laskuissa, jotka Litdana sai Handicare Autolta, oli sekä voittomarginaalijärjestelmää että arvonlisäverosta vapautusta koskevia tietoja. Näin ollen laskusta nro 96681, joka sisältyy unionin tuomioistuimeen toimitettuihin asiakirjoihin ja joka on tyyppiesimerkki Handicare Auton laatimista, pääasiassa kyseessä olevien tavaroiden luovutusta koskevista laskuista, käyvät ilmi paitsi laskun laatimispäivä, arvonlisäverotunniste, jolla Handicare Auto luovutti tavarat, kyseisen yhtiön täydellinen nimi ja osoite, luovutettujen tavaroiden määrä ja laatu, yksikköhinta, hinta ”Total DKK”, arvonlisäveron määrä 0 ja kokonaisarvo ”Total DKK incl. VAT”, myös merkinnät ”69–71 §” ja ”Free of VAT”.

29 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Handicare Auton laatimissa laskuissa oleva tieto voittomarginaalijärjestelmän soveltamisesta oli virheellinen, sillä veroviranomaisten suorittamasta tarkastuksesta ilmeni, että Handicare Auto ei ollut tosiasiallisesti soveltanut tätä järjestelmää kyseisten käytettyjen ajoneuvojen luovutukseen. Veroviranomaiset päättelivät tästä, ettei Litdanalla ollut oikeutta soveltaa voittomarginaalijärjestelmää, koska kyseisen järjestelmän soveltamisedellytykset eivät täyttyneet, minkä vuoksi ne vaativat jälkikäteen Litdanaa maksamaan tapaukseen sovellettavan arvonlisäveron määrän.

30 Tältä osin on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 314 artiklan d alakohdassa tarkoitetun voittomarginaalijärjestelmän soveltamistilanteen edellytyksenä on, että tässä artiklassa tarkoitetut tavarat on verovelvolliselle luovuttanut toinen verovelvollinen jälleenmyyjä, joka oli soveltanut luovutukseen tätä erityisjärjestelmää, eikä tämä edellytys nyt käsiteltävässä asiassa täyttynyt. Ennakkoratkaisupyynnöstä ei myöskään millään tavoin ilmene, että pääasiassa kyseessä olevassa tapauksessa olisi ollut kyse tässä 314 artiklassa säädetystä muustakaan mainitun järjestelmän soveltamistilanteesta.

31 Tässä yhteydessä on muistettava, että unionin tuomioistuin on toistuvasti todennut, etteivät oikeussubjektit saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin (tuomio 18.12.2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti ym., C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 43 kohta).

32 Vakiintuneessa oikeuskäytännössään, joka koskee arvonlisäverodirektiivissä säädettyä arvonlisäveron vähennysoikeutta, unionin tuomioistuin on päätellyt tästä ensinnäkin, että kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten tehtävänä on evätä vähennysoikeus, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että vähennysoikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin. Lisäksi unionin tuomioistuin on todennut, että tätä väärinkäytöksestä tai petoksesta johtuvaa seurausta sovelletaan periaatteessa myös oikeuteen saada verovapautus yhteisöluovutuksen osalta (ks. vastaavasti tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 54 kohta). Lopuksi unionin tuomioistuin on vahvistanut, 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 petokseen liittyvästä arvonlisäveroalan oikeudesta, mukaan lukien oikeus arvonlisäveron palauttamiseen, 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).

33 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan näin ei ole pelkästään silloin, kun veropetokseen syyllistyy verovelvollinen itse, vaan myös silloin, kun verovelvollinen tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää osallistuvansa kyseisellä toiminnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta, johon luovuttaja tai jokin muu vaihdantaketjun aikaisemman tai myöhemmän vaiheen toimija syyllistyi (ks. vähennysoikeuden osalta tuomio 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, 38–40 kohta, yhteisöluovutuksen verovapautusta koskevan oikeuden osalta tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 54 kohta ja arvonlisäveron palautuksen osalta tuomio 18.12.2014 Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti ym., C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 49 ja 50 kohta).

34 Unionin oikeuden vastaista ei näin ollen ole edellyttää, että toimija toimii vilpittömässä mielessä ja toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita siltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että sen suorittama liiketoimi ei johda siihen, että se osallistuu veropetokseen (tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Sen sijaan arvonlisäverodirektiivissä säädetyn vähennysoikeusjärjestelmän kanssa ristiriidassa on se, että vähennysoikeuden epäämisellä rangaistaan verovelvollista, joka ei tiennyt eikä voinut tietää, että kyseessä oleva liiketoimi oli osa petosta, johon luovuttaja syyllistyi, tai että luovutusketjussa ennen mainitun verovelvollisen liiketointa tai sen jälkeen tehdyssä liiketoimessa oli syyllistytty arvonlisäveropetokseen. Näin on siksi, että ankaraan vastuuseen perustuvan järjestelmän käyttöön ottaminen menisi pidemmälle kuin veronsaajan oikeuksien säilyttämisen kannalta on välttämätöntä (ks. tuomio 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, 41 ja 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Tästä seuraa, että vaikka kaikki yhteisöluovutuksen arvonlisäverosta vapauttamista tai arvonlisäverovähennystä koskevat aineelliset edellytykset eivät olisikaan täyttyneet, unionin tuomioistuin on katsonut, että kyseisestä oikeutta ei voida evätä verovelvolliselta, joka on toiminut vilpittömässä mielessä ja joka on ryhtynyt kaikkiin häneltä kohtuudella edellytettäviin toimenpiteisiin varmistaakseen, että sen suorittama liiketoimi ei johda siihen, että se osallistuu veropetokseen (ks. vastaavasti tuomio 27.9.2007, Teleos ym., C-409/04, EU:C:2007:548, 68 kohta ja tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 47–50 ja 55 kohta).

37 Tämän tuomion 32–35 kohdassa tarkastellut päätelmät ovat merkityksellisiä silloin, kun kansalliset viranomaiset tai tuomioistuimet epäävät oikeuden soveltaa arvonlisäverodirektiivin 314 artiklassa säädettyä voittomarginaalijärjestelmää, mistä unionin tuomioistuimessa huomautuksia esittäneet asianosaiset ja muut osapuolet ovat yhtä mieltä.

38 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan toimenpiteet, joihin ryhtymistä voidaan yksittäistapauksessa kohtuudella edellyttää verovelvolliselta, joka haluaa käyttää arvonlisäverodirektiivissä säädettyä oikeutta, saadakseen varmuuden siitä, etteivät sen liiketoimet ole osa petosta, johon sitä luovutusketjussa edeltävä toimija on syyllistynyt, riippuvat olennaisella tavalla siitä, millaiset olosuhteet mainituissa tapauksissa vallitsevat (ks. analogisesti tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 53, 54 ja 59 kohta sekä tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 53 kohta).

39 Jos on syytä epäillä sääntöjenvastaisuuksia tai petosta, huolellinen toimija voi tapauksessa vallitsevien olosuhteiden mukaan joutua hankkimaan tietoja toimijasta, jolta se aikoo ostaa tavaroita tai palveluja, varmistuakseen tämän luotettavuudesta (ks. analogisesti tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 60 kohta).

40 Verohallinto ei kuitenkaan voi yleisesti edellyttää, että verovelvollinen, joka haluaa käyttää oikeuttaan soveltaa voittomarginaalijärjestelmää, yhtäältä selvittää erityisesti sen, että niitä tavaroita, joiden nojalla tämän oikeuden käyttöä on vaadittu, koskevien laskujen laatija on noudattanut arvonlisäveron ilmoitus- ja maksuvelvollisuuksiaan, varmistuakseen siitä, etteivät luovutusketjussa sitä edeltävät toimijat ole toimineet sääntöjenvastaisesti tai syyllistyneet petokseen, tai että toisaalta sillä on tästä asiakirjoja (ks. analogisesti tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 61 kohta).

41 Veroviranomaisille nimittäin kuuluu lähtökohtaisesti vastuu toteuttaa ne toimijoihin kohdistuvat tarkastukset, joiden avulla arvonlisäverotuksessa tehdyt sääntöjenvastaisuudet ja petokset saadaan selville, ja määrätä seuraamukset toimijalle, joka on syyllistynyt kyseisiin sääntöjenvastaisuuksiin tai petoksiin (ks. analogisesti tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 62 kohta).

42 Näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkastella tämän tuomion 38–41 kohtaan sisältyvien periaatteiden valossa, toimiko Litdana vilpittömässä mielessä ja ryhtyikö se kaikkiin siltä kohtuudella edellytettäviin toimenpiteisiin varmistaakseen, että sen liiketoimet eivät olleet osa veropetosta.

43 Niihin seikkoihin ja olosuhteisiin, joita ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi ottaa huomioon tältä osin, kuuluu erityisesti se, ettei ole osoitettu Litdanan tienneen, ettei Handicare Auto ollut tosiasiallisesti soveltanut voittomarginaalijärjestelmää pääasiassa kyseessä oleviin luovutuksiin. Tämä ei joka tapauksessa käy millään tavoin ilmi ennakkoratkaisupyyntöpäätöksestä.

44 Mitä tulee siihen, ryhtyikö Litdana kaikkiin tarvittaviin toimenpiteisiin varmistaakseen, etteivät sen liiketoimet olleet osa veropetosta, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi kokonaisarvioinnissaan ottaa huomioon erityisesti sen seikan, että pääasiassa kyseessä olevat luovutukset on ilmeisesti tehty Litdanan ja Handicare Auton välisessä pitkäkestoisessa liikesuhteessa, jossa Litdana on aikaisemmin tarkistanut veroviranomaisilta Handicare Auton laatimissa laskuissa olevan merkinnän ”69–71 §” merkityksen ja saanut näiltä viranomaisilta vahvistuksen siitä, että kyseisen tiedon sisältävät laskut ovat riittävä todiste, jonka perusteella se voi soveltaa voittomarginaalijärjestelmää. Tällaisissa olosuhteissa olisi suhteellisuusperiaatteen vastaista vaatia verovelvollista varmistamaan järjestelmällisesti jokaisen luovutuksen osalta, että toimittaja on tosiasiallisesti soveltanut voittomarginaalijärjestelmää, etenkin silloin, kun ei ole mitään syytä epäillä tämän tuomion 39 kohdassa tarkoitettuja sääntöjenvastaisuuksia tai petosta.

45 Mitä tulee siihen, onko pääsiassa ilmennyt jotain sellaista, minkä nojalla on syytä epäillä sääntöjenvastaisuuksia tai petosta, on muistettava, että Liettuan hallitus myönsi suullisessa käsittelyssä vastauksena unionin tuomioistuimen esittämään kysymykseen, että pelkkä Litdanan saamissa laskuissa ollut viittaus merkintään ”69–71 §” ei erikseen tarkasteltuna ole sellainen tieto, jonka olisi pitänyt herättää Litdanassa epäilyksiä sääntöjenvastaisuuksista tai petoksesta. Liettuan hallituksen mukaan se, että laskuissa oli samanaikaisesti merkinnät ”69–71 §” ja ”Free of VAT”, on seikka, joka antaa aiheen epäillä sääntöjenvastaisuuksia tai petosta tämän tuomion 39 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

46 Tässä yhteydessä on todettava, että vaikka nämä kaksi tietoa eivät ole täysin yksiselitteisiä, koska niillä näytetään viitattavan sekä jälleenmyyjän voittomarginaalijärjestelmään perustuvaa luovutusta koskeviin verotussääntöihin että luovutuksen arvonlisäverosta vapautusta koskeviin verotussääntöihin, on kuitenkin muistettava, kuten Euroopan komissio totesi, ettei ole itsestään selvää, että nämä kaksi tietoa herättäisivät huolellisessa toimijassa, joka ei ole arvonlisäveroalan asiantuntija, epäilyksiä sääntöjenvastaisuuksista tai petoksesta, joihin toimitusketjun alkupäässä oleva toimija on syyllistynyt. Ei nimittäin voida sulkea pois, etteikö verovelvollinen voisi tulkita näitä kahta tietoa vahvistukseksi siitä, että luovutuksen oli tehnyt arvonlisäverodirektiivin 314 artiklan d alakohdan nojalla toinen verovelvollinen jälleenmyyjä, jos tämän toisen verovelvollisen jälleenmyyjän tekemä luovutus oli arvonlisäveron alaista voittomarginaalijärjestelmän perusteella. Kuten Litdana totesi suullisessa käsittelyssä, verovelvollinen voi tulkita pääasiassa kyseessä olevissa laskuissa olevat merkinnät, jotka koskevat arvonlisäverosta vapautusta ja voittomarginaalijärjestelmää, myös vahvistukseksi siitä, että vain jälleenmyyjän marginaali on veronalaista ja että kyseessä olevien tavaroiden arvo on vapautettu verosta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on varmistettava.

47 Lisäksi, ja mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on varmistettava, verovelvollinen voisi tulkita näissä laskuissa olevan merkinnän ”Free of VAT”, luettuna yhdessä merkintöjen ”69–71 §” ja ”Total DKK incl. VAT” kanssa, myös siten, että sillä vahvistetaan se, että voittomarginaalijärjestelmää sovellettaessa verovelvollinen ei voi arvonlisäverodirektiivin 323 artiklan mukaan vähentää kyseisten tavaroiden ostoihin sisältyvää veroa, tai se, että kyse on luovutuksista, jotka kuuluvat mainitun järjestelmän piiriin, minkä perusteella tämän direktiivin 325 artiklan nojalla verovelvollisen jälleenmyyjän laatimissa laskuissa ei saa eritellä luovutuksiin liittyvää arvonlisäveroa.

48 Edellä esitetyillä perusteilla esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 314 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset epäävät verovelvolliselta, joka on saanut laskun, jossa on sekä voittomarginaalijärjestelmään että arvonlisäverovapautukseen liittyviä tietoja, oikeuden soveltaa voittomarginaalijärjestelmää, vaikka näiden viranomaisten jälkikäteen tekemästä tarkastuksesta ilmenee, että verovelvollinen jälleenmyyjä, joka on toimittanut käytetyt tavarat, ei ollut tosiasiallisesti soveltanut voittomarginaalijärjestelmää näiden tavaroiden luovutukseen, elleivät toimivaltaiset viranomaiset osoita, että verovelvollinen ei toiminut vilpittömässä mielessä tai se ei ollut toteuttanut kaikkia käytettävissään olleita kohtuullisia toimenpiteitä varmistaakseen, että sen suorittama liiketoimi ei johda siihen, että se osallistuu veropetokseen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on varmistettava.

Oikeudenkäyntikulut

49 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 (yhdeksäs 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, 314 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset epäävät verovelvolliselta, joka on saanut laskun, jossa on sekä voittomarginaalijärjestelmään että arvonlisäverovapautukseen liittyviä merkintöjä, oikeuden soveltaa voittomarginaalijärjestelmää, vaikka näiden viranomaisten jälkikäteen tekemästä tarkastuksesta ilmenee, että verovelvollinen jälleenmyyjä, joka on toimittanut käytetyt tavarat, ei ollut tosiasiallisesti soveltanut voittomarginaalijärjestelmää näiden tavaroiden luovutukseen, elleivät toimivaltaiset viranomaiset osoita, että verovelvollinen ei toiminut vilpittömässä mielessä tai se ei ollut toteuttanut kaikkia käytettävissään olleita kohtuullisia toimenpiteitä varmistaakseen, että sen suorittama liiketoimi ei johda siihen, että se osallistuu veropetokseen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on varmistettava.

Allekirjoitukset