Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

18 päivänä heinäkuuta 2013*

Direktiivi 2006/112/EY — Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä — Tavaroiden luovutus — Käsite — Vähennysoikeus — Epääminen — Verollisen liiketoimen tosiasiallinen toteutuminen — Asetus (EY) N:o 1760/2000 — Nautaeläinten tunnistus- ja rekisteröintijärjestelmä — Korvamerkit

Asiassa C-78/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Administrativen sad Sofia-grad (Bulgaria) on esittänyt 6.2.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 14.2.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

”Evita-K” EOOD

vastaan

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta (esittelevä tuomari) sekä tuomarit G. Arestis, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev ja J.-L. da Cruz Vilaça,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— ”Evita-K” EOOD, edustajanaan A. Kashkina,

— Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, asiamiehenään A. Georgiev,

— Bulgarian hallitus, asiamiehenään Y. Atanasov,

— Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja D. Roussanov,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 14 artiklan 1 kohdan, 178 artiklan a alakohdan, 185 artiklan 1 kohdan, 226 artiklan 6 alakohdan ja 242 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat ”Evita-K” EOOD (jäljempänä Evita-K) ja Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon Sofian yksikön valitus- ja täytäntöönpanoasioiden osaston johtaja, jäljempänä Direktor) ja joka koskee arvonlisäveron, joka liittyy laskuihin teurastettaviksi tarkoitettujen vasikoiden luovutuksista, veronhyvityksen muodossa olevan vähennysoikeuden epäämistä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Direktiivi 2006/112

3 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

4 Kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

5 Kyseisen 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;

_ –”

6 Saman direktiivin 178 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) edellä 168 artiklan a alakohdassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta 220–236, 238, 239 ja 240 artiklan mukaisesti tehdyn laskun hallussapitoa;

_ –”

7 Direktiivin 2006/112 184 artiklan mukaan alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu.

8 Kyseisen direktiivin 185 artiklan sanamuoto on seuraava:

”1. Oikaiseminen tehdään etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, esimerkiksi jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu.

2. Poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, oikaisua ei suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista eikä asianmukaisesti toteen näytetystä tai todetusta tuhoutumisesta, hävikistä tai varkaudesta eikä 16 artiklassa tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneesta käyttöön ottamisesta.

Kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista sekä varkaudesta jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua.”

9 Kyseisen direktiivin 186 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on vahvistettava kyseisen direktiivin 184 ja 185 artiklan yksityiskohtaiset soveltamissäännöt.

10 Saman direktiivin 220 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on varmistettava, että verovelvollinen itse, hankkija tai verovelvollisen nimissä ja puolesta kolmas taho laatii laskun seuraavissa tapauksissa:

1) verovelvollisen toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, tekemistä tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista;

– –”

11 Direktiivin 2006/112 226 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

– – –

6) luovutettujen tavaroiden määrä ja laatu tai suoritettujen palveluiden laajuus ja laatu;

– –”

12 Kyseisen direktiivin 242 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on pidettävä riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi.”

13 Kyseisen direktiivin 273 artiklassa 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.

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.”

Asetus (EY) N:o 1760/2000

14 Nautaeläinten tunnistus- ja rekisteröintijärjestelmän käyttöönottamisesta sekä naudanlihan ja naudanlihatuotteiden pakollisesta merkitsemisestä ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 820/97 kumoamisesta 17.7.2000 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1760/2000 (EYVL L 204, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 20.11.2006 annetulla neuvoston asetuksella (EY) N:o 1791/2006 (EUVL L 363, s. 1; jäljempänä asetus N:o 1760/2000), johdanto-osan 12 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Nykyiset nautaeläinten tunnistamista ja rekisteröintiä koskevat säännöt on vahvistettu eläinten tunnistamisesta ja rekisteröinnistä 27 päivänä marraskuuta 1992 annetussa neuvoston direktiivissä 92/102/ETY [(EYVL L 355, s. 32)] ja [nautaeläinten tunnistus- ja rekisteröintijärjestelmän sekä naudanlihan ja naudanlihatuotteiden merkitsemisen käyttöönottamisesta 21.4.1997 annetussa neuvoston] asetuksessa (EY) N:o 820/97 [(EYVL L 117, s. 1)]. Kokemus on osoittanut, että direktiivin 92/102/ETY täytäntöönpano ei ole toiminut täysin tyydyttävästi nautaeläinten osalta ja että sitä on vielä parannettava. Tämän vuoksi on tarpeen antaa nautaeläimiä koskeva erityisasetus kyseisen direktiivin säännösten tehostamiseksi.”

15 Asetuksen N:o 1760/2000 1 artiklan 1 kohdassa säädetään, että kunkin jäsenvaltion on otettava käyttöön nautaeläinten tunnistus- ja rekisteröintijärjestelmä kyseisen asetuksen I osaston säännösten mukaisesti.

16 Kyseisen asetuksen 3 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Nautaeläinten tunnistus- ja rekisteröintijärjestelmään on kuuluttava seuraavat osat:

a) korvamerkit kunkin eläimen yksilölliseksi tunnistamiseksi;

b) ATK-pohjaiset tietokannat;

c) eläimiä varten annettavat passit;

d) kullakin tilalla pidettävät omat rekisterit.”

17 Saman asetuksen 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Kaikki tilalla olevat 31 päivän joulukuuta 1997 jälkeen syntyneet tai yhteisön sisäiseen kauppaan mainitun päivän jälkeen tarkoitetut eläimet on merkittävä kumpaankin korvaan kiinnitettävällä, toimivaltaisen viranomaisen hyväksymällä tunnistusmerkillä. – – Kaikki tilalla Bulgariassa tai Romaniassa olevat liittymispäivään mennessä syntyneet tai yhteisön sisäiseen kauppaan mainitun päivän jälkeen tarkoitetut eläimet on merkittävä kumpaankin korvaan kiinnitettävällä, toimivaltaisen viranomaisen hyväksymällä tunnistusmerkillä. Eläimen molemmissa korvamerkeissä on oltava sama tunnistuskoodi, jonka avulla jokainen yksittäinen eläin ja sen syntymätila voidaan tunnistaa. – –

– –

2. Korvamerkki on kiinnitettävä jäsenvaltion vahvistaman ajan kuluessa eläimen syntymästä lukien ja joka tapauksessa ennen kuin eläin siirretään syntymätilaltaan. – –

– –”

Asetus (EY) N:o 1725/2003

18 Tiettyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen N:o (EY) 1606/2002 mukaisesti 29.9.2003 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 1725/2003 (EUVL L 261, s. 1) hyväksyttiin kansainvälinen tilinpäätösstandardi IAS 41 ”Maatalous” (jäljempänä IAS 41 -standardi), sellaisena kuin se ilmenee kyseisen asetuksen liitteestä.

19 Kyseisen standardin tarkoituksena on määrätä maataloustoimintaa koskevasta kirjanpidollisesta käsittelystä, esittämistavasta tilinpäätöksessä ja tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.

20 IAS 41 -standardin 10 ja 11 kohtien sanamuoto on seuraava:

”10. Yrityksen tulee merkitä biologinen hyödyke tai maataloustuote taseeseen silloin ja vain silloin, kun:

a) yrityksellä on aikaisempien tapahtumien seurauksena määräysvalta hyödykkeeseen;

b) on todennäköistä, että hyödykkeeseen liittyvä vastainen taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi; ja

c) hyödykkeen käypä arvo tai hankintameno on määritettävissä luotettavasti.

11. Maataloustoiminnassa määräysvallan voi osoittaa esimerkiksi karjan laillisella omistusoikeudella ja polttomerkitsemällä karjan tai merkitsemällä sen muulla tavalla joko hankinnan tapahtuessa, syntymähetkellä tai emosta vierotettaessa. Vastainen hyöty arvioidaan tavallisesti arvioimalla merkittävät fyysiset ominaisuudet ja niiden aikaansaama taloudellinen arvo.”

Bulgarian oikeus

21 Arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (DV nro 63, 4.8.2006; jäljempänä ZDDS), 70 §:n 5 momentissa säädetään, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta ei ole, kun vero on laskutettu perusteettomasti.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

22 Evita-K on Bulgarian oikeuden mukaan perustettu yhtiö, jonka pääasiallinen liiketoiminta muodostuu eläinten kaupasta.

23 Kyseinen yhtiö ilmoitti yhdeksän laskua, jotka koskivat teurastettaviksi tarkoitettujen vasikoiden luovutuksia ja jotka ”Ekspertis-7” EOOD (jäljempänä Ekspertis-7) oli laatinut syyskuussa ja lokakuussa 2007, saadakseen kyseisiin laskuihin liittyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden veronhyvityksen muodossa.

24 Lisäksi Evita-K ilmoitti vieneensä samojen kuukausien aikana eläviä vasikoita Albaniaan ja esitteli selvityksensä niiden hankkimisesta kyseiset laskut ja toimitti tulli-ilmoituksia, eläinlääkärintodistuksia, joissa mainittiin eläinten korvamerkit, ja eläinlääkärintodistuksia, jotka oli tarkoitettu eläinten kuljettamiseen Bulgariassa.

25 Näyttääkseen toteen kyseisten eläinten hankkimisen Evita-K esitti Ekspertis-7:n laatimien yhdeksän laskun lisäksi painotodistuksia, kyseisten laskujen maksamiseen liittyviä tiliotteita ja Ekspertis-7:n kanssa tehdyn vasikoiden luovuttamista koskevan sopimuksen.

26 Evita-K joutui syyskuuta ja lokakuuta 2007 koskevan verotarkastuksen kohteeksi. Tässä yhteydessä Bulgarian veroviranomaiset pyysivät Ekspertis-7:ää antamaan tietoja sen Evita-K:lta laskuttamista luovutuksista.

27 Koska Ekspertis-7:n antamista vastauksista kävi kyseisten viranomaisten mukaan ilmi tiettyjä puutteita, jotka koskivat sen kirjanpitoa ja sitä, täyttikö se eläinlääkintäalan muodollisuudet, jotka koskivat muun muassa selvityksiä omistusoikeudesta eläimiin ja kyseisten eläinten korvamerkkejä, kyseiset viranomaiset katsoivat, että sitä, että kyseiset luovutukset olivat tosiasiallisesti toteutuneet, ei ollut näytetty toteen ja että Evita-K ei voinut näin ollen perustellusti vedota kyseisiin luovutuksiin liittyvän arvonlisäveron vähennysoikeuteen.

28 Näin ollen Bulgarian veroviranomaiset epäsivät 26.11.2009 päivätyssä veronoikaisupäätöksessä Evita-K:lta oikeuden vähentää Ekspertis-7:n laatimiin laskuihin liittyvän arvonlisäveron veronhyvityksen muodossa.

29 Evita-K teki kyseisestä vähennyksen epäämistä koskevasta päätöksestä oikaisuvaatimuksen Direktorille, joka vahvisti kyseisen päätöksen 29.4.2010 tekemällään päätöksellä.

30 Evita-K nosti 26.11.2009 päivätystä veronoikaisupäätöksestä kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa. Se on väittänyt kyseisessä tuomioistuimessa muun muassa, että sen toimittamat tiedot riittivät osoittamaan Ekspertis-7:n laskuttamien luovutusten todenperäisyyden, että sen oli katsottava olevan Ekspertis-7:n mahdollisesta sääntöjenvastaisesta menettelystä riippumatta Bulgarian lainsäädännön nojalla vilpittömässä mielessä oleva hankkija ja että arvonlisäveron vähennysoikeutta koskeva kysymys oli riippumaton hankittujen tavaroiden omistusoikeutta ja alkuperää koskevasta kysymyksestä.

31 Tässä tilanteessa Administrativen sad – Sofia-grad päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko – – direktiivin [2006/112] 14 artiklan 1 kohdassa, luettuna yhdessä [SEUT] 345 artiklan kanssa, tarkoitettua tavaroiden luovutuksen käsitettä tulkittava siten, että sen mukaan pääasian olosuhteissa on sallittua, että luovutuksen vastaanottaja saa määräysvallan tavaroihin (irtaimeen omaisuuteen, joka määritetään vain lajinsa perusteella), kun se saa henkilöltä, joka ei ole tavaroiden omistaja, omistusoikeuden kyseisiin tavaroihin sillä perusteella, että se on saanut tavarat haltuunsa vilpittömässä mielessä maksua vastaan, mikä on jäsenvaltion kansallisen oikeuden mukaan sallittua, ja kun otetaan huomioon se, että kansallisen oikeuden mukaan tällaisten tavaroiden omistusoikeus siirtyy tavaroiden luovutuksen yhteydessä?

2) Edellyttääkö direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun ’tavaroiden luovutuksen’ toteutumisen todistaminen, kun kyse on [kyseisen] direktiivin 178 artiklan a alakohdan mukaisen, konkreettisessa laskussa mainitun tosiasiallisesti maksetun veron vähennysoikeuden käytöstä, että luovutuksen vastaanottaja todistaa luovuttajan omistusoikeuden, jos luovutuksen kohteena ovat irtaimet, lajinsa perusteella määritettävät tavarat ja jos niitä koskeva omistusoikeus siirtyy jäsenvaltion kansallisen oikeuden mukaan luovutuksen yhteydessä, kun kansallisessa oikeudessa sallitaan tällaisten tavaroiden omistusoikeuden saanto henkilöltä, joka ei ole tavaroiden omistaja, sillä perusteella, että tavarat on saatu haltuun vilpittömässä mielessä maksua vastaan?

Onko katsottava, että ’tavaroiden luovutus’ on todistettu direktiivissä [2006/112] tarkoitettua verovähennystä varten, kun *vastaanottaja on* pääasian olosuhteissa *myöhemmin luovuttanut samat tavarat* (yksilöintivelvoitteen alaiset eläimet) viemällä ne maasta ja antamalla niistä tulli-ilmoituksen eikä saatavilla ole todisteita kolmansien osapuolten oikeuksista kyseisiin tavaroihin?

3) Kun kyse on direktiivin [2006/112] 178 artiklan a alakohdan mukaisen, konkreettisessa laskussa mainitun tosiasiallisesti maksetun veron vähennysoikeuden käytöstä, *onko* [kyseisen] direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun ’tavaroiden luovutuksen’ toteutumisen todistamiseksi *katsottava, että luovuttaja ja vastaanottaja, jotka eivät ole maataloustuottajia, toimivat vilpillisessä mielessä*, jos tavaroiden vastaanottamisen yhteydessä ei esitetä edelliseltä omistajalta saatua asiakirjaa, jossa mainitaan eläinten korvamerkit Euroopan unionin eläinlääkintälainsäädännön vaatimusten mukaisesti, eikä eläinten korvamerkkejä ole mainittu hallintoelimen laatimassa eläinlääkärintodistuksessa, joka seuraa eläimiä niiden kuljetuksen aikana konkreettisen luovutuksen toteutumisen osoittamiseksi?

   Jos luovuttaja ja vastaanottaja ovat laatineet itse luetteloita niille luovutettujen eläinten korvamerkeistä, onko katsottava, että ne ovat täyttäneet edellä mainitut unionin eläinlääkintälainsäädännön vaatimukset, jos hallintoelin ei ole maininnut eläinten korvamerkkejä eläinlääkärintodistuksessa, joka seuraa eläimiä niiden luovutuksen aikana?

4) Ovatko pääasian luovuttaja ja vastaanottaja, jotka eivät ole maataloustuottajia, direktiivin 2006/112 242 artiklan mukaan velvollisia merkitsemään luovutuksen kohteen (yksilöintivelvoitteen alaiset eläimet tai ’biologiset hyödykkeet’) kirjanpitoonsa [IAS 41 -standardin] mukaisesti ja todistamaan, että hyödykkeet ovat olleet määräysvallassa mainitun standardin mukaisesti?

5) Edellytetäänkö direktiivin 2006/112 226 artiklan 6 alakohdassa, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa arvonlisäverollisissa laskuissa mainitaan myös sellaisten eläinten korvamerkit, jotka unionin eläinlääkintälainsäädännön mukaan on yksilöitävä ja jotka ovat luovutuksen kohteena, jos jäsenvaltion kansallisessa oikeudessa ei säädetä nimenomaisesti tällaisesta vaatimuksesta tällaisten eläinten omistusoikeuden siirron edellytyksenä ja jos luovutuksen osapuolet eivät ole maataloustuottajia?

6) Sallitaanko direktiivin 2006/112 185 artiklan 1 kohdan mukaan vähennyksen oikaiseminen pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen kansallisen säännöksen nojalla sen takia, että on päädytty siihen, että luovutuksen kohteena olevien tavaroiden luovuttajan omistusoikeutta ei ole todistettu, kun kukaan luovutuksen osapuolista ei ole peruuttanut luovutusta, kun vastaanottaja on myöhemmin luovuttanut samat tavarat edelleen, kun saatavilla ei ole todisteita siitä, että kolmannet osapuolet ovat vedonneet kyseisiä tavaroita (yksilöintivelvoitteen alaisia eläimiä) koskeviin oikeuksiin, kun luovutuksen vastaanottajan ei väitetä toimineen vilpillisessä mielessä ja kun kansallisen oikeuden mukaan tällaisten vain lajinsa perusteella määritettävien tavaroiden omistusoikeus siirtyy luovutuksen yhteydessä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen, toinen ja kolmas kysymys

32 Ensimmäisellä, toisella ja kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko direktiivin 2006/112 säännöksiä tulkittava siten, että tavaroiden luovutuksen käsite ja tällaisen luovutuksen tosiasiallisen toteutumisen todistaminen edellyttävät arvonlisäveron vähennysoikeuden käytön yhteydessä sitä, että kyseisten tavaroiden luovuttajan omistusoikeus kyseisiin tavaroihin näytetään muodollisesti toteen, vai onko omistusoikeuden hankkiminen kyseisiin tavaroihin siten, että ne on saatu haltuun vilpittömässä mielessä, tässä yhteydessä riittävää.

33 On muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavaroiden luovutuksen käsitteellä ei tarkoiteta omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa, vaan

siihen sisältyvät kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja (ks. asia C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, tuomio 8.2.1990, Kok., s. I-285, Kok. Ep. X, s. 311, 7 kohta; asia C-435/03, British American Tobacco ja Newman Shipping, tuomio 14.7.2005, Kok., s. I-7077, 35 kohta ja asia C-237/09, De Fruytier, tuomio 3.6.2010, Kok., s. I-4985, 24 kohta).

34 Tässä yhteydessä kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida kussakin yksittäisessä tapauksessa esillä olevan asian tosiseikkojen perusteella, onko kyseessä kyseisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirto (ks. em. asia Shipping and Forwarding Enterprise Safe, tuomion 13 kohta).

35 Tästä seuraa, että liiketoimi voidaan luokitella direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi ”tavaroiden luovutukseksi”, kun verovelvollinen siirtää kyseisellä liiketoimella aineellisen omaisuuden siirrolla, joka oikeuttaa toisen osapuolen tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja, eikä tavalla, jolla omistusoikeus kyseiseen omaisuuteen on hankittu, ole tässä yhteydessä merkitystä.

36 Myöskään tällaisen tavaroiden luovutuksen tosiasiallisen toteutumisen todistaminen, joka on vähennysoikeuden olemassaolon edellytys, ei voi riippua siitä, millä tavalla omistusoikeus kyseisiin tavaroihin on hankittu.

37 Koska ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Bulgarian veroviranomaiset epäsivät Evita-K:lta oikeuden vähentää pääasiassa kyseessä olevien tavaroiden luovutuksiin liittyvä arvonlisävero sillä perusteella, että kyseisten luovutusten tosiasiallista toteutumista ei ollut näytetty toteen, ja koska Evita-K kiistää sen, että kyseiset luovutukset eivät ole toteutuneet, on lisäksi muistutettava yhtäältä, että sen, joka vaatii arvonlisäveron vähennystä, on osoitettava, että se täyttää vähennyksen tekemisen edellytykset (ks. asia C-230/94, Enkler, tuomio 26.9.1996, Kok., s. I-4517, 24 kohta), ja toisaalta, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on todistelua koskevien kansallisten sääntöjen mukaisesti arvioida kokonaisvaltaisesti pääasian kaikkia osatekijöitä ja olosuhteita sen ratkaisemiseksi, voiko Evita-K käyttää vähennysoikeutta kyseisten tavaroiden luovutusten perusteella (ks. vastaavasti asia C-273/11, Mecsek-Gabona, tuomio 6.9.2012, 53 kohta; asia C-285/11, Bonik, tuomio 6.12.2012, 32 kohta ja asia C-643/11, LVK – 56, tuomio 31.1.2013, 57 kohta).

38 Kyseinen tuomioistuin voi ottaa tässä kokonaisarvioinnissa huomioon pääasiassa kyseessä olevia liiketoimia edeltäviin tai niiden jälkeisiin liiketoimiin liittyvät seikat ja pääasiassa kyseessä oleviin liiketoimiin liittyvät asiakirjat, kuten todistukset, jotka on laadittu kyseisten eläinten kuljettamisen tai viennin yhteydessä.

39 Tässä yhteydessä kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten tehtävänä on evätä vähennysoikeus, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että vähennysoikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin (ks. yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04, Kittel ja Recolta Recycling, tuomio 6.7.2006, Kok., s. I-6161, 55 kohta; yhdistetyt asiat C-80/11 ja C-142/11, Mahagében ja Dávid, tuomio 21.6.2012, 42 kohta; em. asia Bonik, tuomion 37 kohta ja em. asia LVK – 56, tuomion 59 kohta).

40 Näin on silloin, kun veropetokseen syyllistyy verovelvollinen itse tai kun verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta (ks. em. asia Bonik, tuomion 38 ja 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Direktiivissä 2006/112 säädetyn vähennysoikeusjärjestelmän kanssa on sen sijaan ristiriidassa rangaista vähennysoikeuden epäämisellä verovelvollista, joka ei tiennyt eikä voinut tietää, että kyseessä oleva liiketoimi oli osa petosta, johon luovuttaja syyllistyi, tai että luovutusketjussa ennen mainitun verovelvollisen liiketoimea tai sen jälkeen tehdyssä liiketoimessa oli syyllistytty arvonlisäveropetokseen (ks. yhdistetyt asiat C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006, Kok., s. I-483, 52

ja 55 kohta; em. yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 45, 46 ja 60 kohta; em. yhdistetyt asiat Mahagében ja Dávid, tuomion 47 kohta; em. asia Bonik, tuomion 41 kohta ja em. asia LVK – 56, tuomion 60 kohta).

42 Lisäksi oikeuskäytännössä on jo katsottu, että verohallinto ei voi yleisesti edellyttää, että verovelvollinen, joka haluaa käyttää oikeuttaan vähentää arvonlisävero, selvittää sen, että niitä tavaroita ja palveluja, joiden nojalla tämän oikeuden käyttöä on vaadittu, koskevien laskujen antaja on verovelvollinen, että sillä oli hallussaan kyseessä olevat tavarat, että sillä oli valmiudet toimittaa ne ja että se on noudattanut arvonlisäveron ilmoitus- ja maksuvelvollisuuksiaan, varmistuakseen siitä, etteivät luovutusketjussa sitä edeltävät toimijat ole toimineet sääntöjenvastaisesti tai syyllistyneet petokseen, tai että sillä olisi kyseisiä seikkoja koskevia asiakirjoja (ks. em. yhdistetyt asiat Mahagében ja Dávid, tuomion 61 kohta ja em. asia LVK – 56, tuomion 61 kohta). Verohallinto ei voi myöskään edellyttää, että kyseinen verovelvollinen esittää laskujen antajalta peräisin olevia asiakirjoja, joissa mainitaan asetuksella N:o 1760/2000 käyttöön otetun tunnistus- ja rekisteröintijärjestelmän piiriin kuuluvien eläinten korvamerkit.

43 Tässä tilanteessa ensimmäiseen, toiseen ja kolmanteen kysymykseen on vastattava, että direktiiviä 2006/112 on tulkittava siten, että kyseisessä direktiivissä tarkoitettu tavaroiden luovutuksen käsite ja tällaisen luovutuksen tosiasiallisen toteutumisen todistaminen eivät ole arvonlisäveron vähennysoikeuden käytön yhteydessä sidoksissa siihen, millä tavalla omistusoikeus kyseisiin tavaroihin on hankittu. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on todistelua koskevien kansallisten sääntöjen mukaisesti arvioida kokonaisvaltaisesti sen käsiteltäväksi saatetun asian kaikkia osatekijöitä ja olosuhteita sen ratkaisemiseksi, ovatko pääasiassa kyseessä olevat tavaroiden luovutukset tosiasiallisesti toteutuneet ja – jos näin on – voidaanko vähennysoikeutta käyttää kyseisten luovutusten perusteella.

Neljäs kysymys

44 Neljännellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko direktiivin 2006/112 242 artiklaa tulkittava siten, että siinä velvoitetaan verovelvolliset, jotka eivät ole maataloustuottajia, merkitsemään suorittamiensa tavaroiden luovutusten kohteen kirjanpitoonsa, kun kyse on eläimistä, ja todistamaan, että kyseiset eläimet ovat olleet määräysvallassa IAS 41 -standardin mukaisesti.

45 Tässä yhteydessä on riittävää todeta, että kyseisessä 242 artiklassa ei säädetä, että verovelvollisten on noudatettava IAS 41 -standardia, vaan siinä edellytetään ainoastaan, että ne pitävät riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi.

46 Näin ollen sillä, että Ekspertis-7:n ja Evita-K:n kirjanpitoon sisältyy tietoja, jotka eivät ole kyseisen standardin mukaisia, ei ole merkitystä arvonlisäveron kannalta, kunhan kyseiset tiedot ovat riittävän yksityiskohtaisia kyseisessä 242 artiklassa tarkoitetulla tavalla.

47 Tässä tilanteessa neljänteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 242 artiklaa on tulkittava siten, että siinä ei velvoiteta verovelvollisia, jotka eivät ole maataloustuottajia, merkitsemään suorittamiensa tavaroiden luovutusten kohdetta kirjanpitoonsa, kun kyse on eläimistä, eikä todistamaan, että kyseiset eläimet ovat olleet määräysvallassa AS 41 -standardin mukaisesti.

Viides kysymys

48 Viidennellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko direktiivin 2006/112 226 artiklan 6 alakohtaa tulkittava siten, että siinä velvoitetaan verovelvollinen, joka suorittaa tavaroiden luovutuksia, jotka koskevat asetuksella N:o 1760/2000 käyttöön otetun tunnistus- ja rekisteröintijärjestelmän piiriin kuuluvia eläimiä, mainitsemaan kyseisten eläinten korvamerkit kyseisiä luovutuksia koskevissa laskuissa.

49 Tässä yhteydessä on muistutettava, että direktiivin 2006/112 178 artiklan a alakohdan mukaan kyseisen direktiivin 168 artiklan a alakohdassa tarkoitetun vähennysoikeuden käyttämisen edellytyksenä on laskun hallussapito. Kyseisen direktiivin 220 artiklan 1 kohdan mukaan kaikista verovelvollisen toiselle verovelvolliselle tekemistä tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista on laadittava lasku (ks. asia C-368/09, Pannon Gép Centrum, tuomio 15.7.2010, Kok., s. I-7467, 39 kohta ja asia C-280/10, Polski Trawertyn, tuomio 1.3.2012, 41 kohta).

50 Direktiivin 2006/112 226 artiklassa täsmennetään, että rajoittamatta kyseisen direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan kyseisessä artiklassa mainitut tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia kyseisen direktiivin 220 artiklan mukaisesti toimitettavissa laskuissa (ks. em. asia Pannon Gép Centrum, tuomion 40 kohta ja em. asia Polski Trawertyn, tuomion 41 kohta).

51 Tästä seuraa, etteivät jäsenvaltiot saa asettaa arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiselle sellaisia laskujen sisältöön liittyviä edellytyksiä, joista ei nimenomaisesti säädetä direktiivin 2006/112 säännöksissä. Tätä tulkintaa tukee kyseisen direktiivin 273 artikla, jossa säädetään yhtäältä, että jäsenvaltiot voivat säätää arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, mutta toisaalta, että kyseistä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen etenkään kyseisen direktiivin 226 artiklassa vahvistettuihin velvollisuuksiin nähden (ks. em. asia Pannon Gép Centrum, tuomion 41 kohta ja em. asia Polski Trawertyn, tuomion 42 kohta).

52 Direktiivin 2006/112 226 artiklan 6 alakohdan mukaan luovutettujen tavaroiden määrä ja laatu tai suoritettujen palveluiden laajuus ja laatu ovat laskussa arvonlisäverotusta varten pakollisia.

53 Näin ollen on todettava, että kyseisessä säännöksessä ei velvoiteta verovelvollista, joka suorittaa asetuksella N:o 1760/2000 käyttöön otetun tunnistus- ja rekisteröintijärjestelmän piiriin kuuluvien eläinten luovutuksen, mainitsemaan kyseisten eläinten korvamerkkejä kyseistä luovutusta koskevissa laskuissa.

54 Tässä tilanteessa viidenteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 226 artiklan 6 alakohtaa on tulkittava siten, että siinä ei velvoiteta verovelvollista, joka suorittaa tavaroiden luovutuksia, jotka koskevat asetuksella N:o 1760/2000 käyttöön otetun tunnistus- ja rekisteröintijärjestelmän piiriin kuuluvia eläimiä, mainitsemaan kyseisten eläinten korvamerkkejä kyseisiä luovutuksia koskevissa laskuissa.

Kuudes kysymys

55 Kuudennella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko direktiivin 2006/112 185 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että siinä sallitaan ZDDS:n 70 §:n 5 momentin kaltaisen kansallisen oikeuden säännöksen nojalla arvonlisäveron vähennyksen oikaiseminen sillä perusteella, että luovuttajan omistusoikeutta luovuttamiinsa tavaroihin ei ole todistettu.

56 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että kyseinen tuomioistuin esittää tämän kysymyksen sen takia, että se katsoo, että ZDDS:n 70 §:n 5 momentti on direktiivin 2006/112 186 artiklassa tarkoitettu kyseisen direktiivin 184 ja 185 artiklan yksityiskohtainen soveltamissääntö.

57 Tässä yhteydessä on muistutettava, että kyseisen 184 artiklan mukaan alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu.

58 Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron nojalla tehtävän vähennyksen mahdollisen oikaisuvelvollisuuden syntymisen osalta kyseisen 185 artiklan 1 kohdassa säädetään periaatteesta, jonka mukaan oikaisu on tehtävä etenkin, jos kyseisen vähennyksen määrän määräytymistekijöissä on tapahtunut muutoksia veroilmoituksen antamisen jälkeen (asia C-257/11, Gran Via Moineşti, tuomio 29.11.2012, 40 kohta).

59 Näin ollen direktiivin 2006/112 184 artiklaa ja 185 artiklan 1 kohtaa voidaan soveltaa ainoastaan silloin, kun verollista liiketoimea koskeva arvonlisäveron vähennys on tehty alun perin, eli ainoastaan siinä tapauksessa, että kyseinen verovelvollinen on saanut aikaisemmin arvonlisäveron vähennysoikeuden kyseisen direktiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetyin edellytyksin.

60 Tästä seuraa, että koska ZDDS:n 70 §:n 5 momentti koskee tilannetta, jossa arvonlisäveron vähennysoikeutta ei ole, kun arvonlisävero on laskutettu perusteettomasti, kyseinen säännös ei voi olla perustana kyseisessä 185 artiklassa tarkoitetulle oikaisulle, sillä se koskee määritelmänsä mukaan tilannetta, jossa verovelvollisella ei ole vähennysoikeutta.

61 Tässä tilanteessa kuudenteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 185 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että siinä sallitaan arvonlisäveron vähennyksen oikaiseminen ainoastaan silloin, kun kyseinen verovelvollinen on saanut aikaisemmin arvonlisäveron vähennysoikeuden kyseisen direktiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetyin edellytyksin.

Oikeudenkäyntikulut

62 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 (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY on tulkittava siten, että kyseisessä direktiivissä tarkoitettu tavaroiden luovutuksen käsite ja tällaisen luovutuksen tosiasiallisen toteutumisen todistaminen eivät ole arvonlisäveron vähennysoikeuden käytön yhteydessä sidoksissa siihen, millä tavalla omistusoikeus kyseisiin tavaroihin on hankittu. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on todistelua koskevien kansallisten sääntöjen mukaisesti arvioida kokonaisvaltaisesti sen käsiteltäväksi saatetun asian kaikkia osatekijöitä ja olosuhteita sen ratkaisemiseksi, ovatko pääasiassa kyseessä olevat tavaroiden luovutukset tosiasiallisesti toteutuneet ja – jos näin on – voidaanko vähennysoikeutta käyttää kyseisten luovutusten perusteella.**

2) **Direktiivin 2006/112 242 artiklaa on tulkittava siten, että siinä ei velvoiteta verovelvollisia, jotka eivät ole maataloustuottajia, merkitsemään suorittamiensa tavaroiden luovutusten kohdetta kirjanpitoonsa, kun kyse on eläimistä, eikä todistamaan, että kyseiset eläimet ovat olleet määräysvallassa kansainvälisen tilinpäätösstandardin IAS 41 ”Maatalous” mukaisesti.**

3) **Direktiivin 2006/112 226 artiklan 6 alakohtaa on tulkittava siten, että siinä ei velvoiteta verovelvollista, joka suorittaa tavaroiden luovutuksia, jotka koskevat nautaeläinten tunnistus- ja rekisteröintijärjestelmän käyttöönottamisesta sekä naudanlihan ja naudanlihatuotteiden pakollisesta merkitsemisestä ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 820/97**

kumoamisesta 17.7.2000 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 1760/2000, sellaisena kuin se on muutettuna 20.11.2006 annetulla neuvoston asetuksella (EY) N:o 1791/2006, käyttöön otetun tunnistus- ja rekisteröintijärjestelmän piiriin kuuluvia eläimiä, mainitsemaan kyseisten eläinten korvamerkkejä kyseisiä luovutuksia koskevissa laskuissa.

4) **Direktiivin 2006/112 185 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että siinä sallitaan arvonlisäveron vähennyksen oikaiseminen ainoastaan silloin, kun kyseinen verovelvollinen on saanut aikaisemmin arvonlisäveron vähennysoikeuden kyseisen direktiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetyin edellytyksin.**

Allekirjoitukset