

Asia C-621/19

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

20.8.2019

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakia)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

16.4.2019

Kantaja:

Weindel Logistik Service SR spol. s r.o.

Vastaaja:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Slovakia)

Pääasian oikeudenkäynnin kohde

Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Neuvoston direktiivin 2006/112/EY tulkinta – 167 artikla ja 168 artiklan e alakohta – Arvonlisäveron vähennysoikeus – Epääminen – Edellytys, joka koskee maahantuodun tavarän omistusoikeutta tai oikeutta määrätä tavarasta omistajan tavoin – Edellytys maahantuodun tavarän käytöstä verovelvollisen verollisiin liiketoimiin siten, että tavarat myydään maan alueella, toimitetaan toiseen jäsenvaltioon tai viedään kolmanteen maahan – Vaatimus suorasta ja välittömästä yhteydestä hankitun tavarän ja myyntiliiketoiminnan välillä

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Unionin oikeuden tulkinta, SEUT 267 artikla.

Ennakkoratkaisukysymykset

1. Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 167 artiklaa ja 168 artiklan e alakohtaa tulkittava siten, että arvonlisäveron, jonka verovelvollinen on velvollinen maksamaan maahantuodusta tavarasta, vähennysoikeuden edellytyksenä on maahantuodun tavaran omistusoikeus tai oikeus määrätä tavarasta omistajan tavoin?
2. Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan e alakohtaa tulkittava siten, että arvonlisäveron, jonka verovelvollinen on velvollinen maksamaan maahantuodusta tavarasta, vähennysoikeus syntyy vain silloin, kun maahantuotua tavaraa käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin siten, että tavarat myydään maan alueella, toimitetaan toiseen jäsenvaltioon tai viedään kolmanteen maahan?
3. Täyttyykö tällaisessa tilanteessa vaatimus suorasta ja välittömästä yhteydestä hankitun tavaran ja myyntien välillä eli voidaanko soveltaa verovähennyksen vakiintunutta tulkintaa, joka perustuu suoraan ja välittömään yhteyteen hankitun tavaran ja myyntien välillä silloin, kun syntyneet kustannukset eivät liity tavarahan eivätkä näin ollen ole vaikuttaneet myyntihintaan?

Unionin oikeussäännökset

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 167 artikla ja 168 artiklan e alakohta.

Kansalliset oikeussäännökset

Arvonlisäverosta annettu laki nro 222/2004 (zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty), sellaisena kuin se on muutettuna.

2 §:n 1 momentin d kohta

Veron soveltamisalaan kuuluvat

- a) tavaroiden vastikkeellinen luovutus;
- b) verovelvollisen suorittama palvelun vastikkeellinen suoritus (jäljempänä palvelun toimitus) maan alueella;
- c) tavaroiden vastikkeellinen hankinta maan alueelta tai toisesta Euroopan yhteisön jäsenvaltiosta (jäljempänä jäsenvaltio);
- d) tavaroiden tuonti maan alueelle.

3 §:n 1 momentti

Verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa 2 momentissa tarkoitettua liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

3 §:n 2 momentti

Liiketoimintana (jäljempänä yritystoiminta) pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, rakennustoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta erillislainsäädännön mukaisesti, luova toiminta ja urheilutoiminta. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä tulonsaantitarkoituksessa. Jos omaisuus on aviopuolisojen jakamattomassa omistuksessa, molempien aviopuolisojen katsotaan hyödyntävän sitä tulonsaantitarkoituksessa samassa suhteessa, mikäli asiasta ei ole sovittu toisin aviopuolisojen välillä.

21 §:n 1 momentti

Verosaatava syntyy maahantuonnissa, kun

- a) tavarat luovutetaan vapaaseen liikkeeseen;
- b) tavarat luovutetaan palautusjärjestelmän mukaiseen sisäiseen jalostusmenettelyyn;
- c) väliaikaisen maahantuonnin menettely päättyy;
- d) takaisin tuodut tavarat luovutetaan vapaaseen liikkeeseen ulkoisesta jalostusmenettelystä;
- e) tavarat tuodaan säännösten vastaisesti;
- f) tavarat poistetaan tullivalvonnasta;
- g) muissa tapauksissa, joissa tullivelka syntyy tavaroiden maahantuonnin yhteydessä.

49 §:n 2 momentin d kohta

Verovelvollinen saa vähentää siitä verosta, jonka se on velvoitettu maksamaan, veron tavaroista ja palveluista, joita se käyttää tavaroiden ja palvelujen toimitukseen verovelvollisena, 3 ja 7 momentin poikkeuksia lukuun ottamatta. Verovelvollinen voi vähentää veron, kun vero on maksettu veroviranomaiselle maan alueella tavaroiden maahantuonnin yhteydessä.

51 §:n 1 momentin d kohta

Verovelvollinen voi käyttää 49 §:n mukaista verovähennysoikeutta, kun se esittää 49 §:n 2 momentin d kohdassa tarkoitettun verovähennyksen yhteydessä

tulliviranomaisen vahvistaman tuontiasiakirjan, johon verovelvollinen on merkitty vastaanottajaksi tai maahantuojaksi.

69 §:n 8 momentti

Tavaroiden maahantuonnissa on veronmaksuvelvollinen henkilö, joka on tullisäännösten nojalla velallinen, tai tavaroiden vastaanottaja, jos tavaroiden maahantuonnissa tullisäännösten nojalla velallinen on ulkomainen henkilö, jolla on toisen jäsenvaltion tulliviranomaisen myöntämä erityislainsäädännön mukainen yhdenmukainen lupa, eikä tämä verovelallinen käytä maahantuotua tavaraa omaan liiketoimintaansa.

Veronkannosta ja maksuista sekä alueellisen veroviranomaisverkoston muutoksista annettu laki nro 511/1992 (zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov), sellaisena kuin se on muutettuna.

44 §:n 6 momentin b kohdan 1 alakohta

Jos verovelvollisen luona suoritetaan verotarkastus tai toistuva verotarkastus, veroviranomainen antaa 15 vuorokauden kuluttua tarkastuksen päättymisestä (15 §:n 13 momentti) jälkiverotuspäätöksen, jos verotarkastuksen yhteydessä selvitetty veron määrä poikkeaa veroilmoituksessa, muussa ilmoituksessa tai lisäilmoituksessa ilmoitetusta määrästä, tai jos toistuvan verotarkastuksen yhteydessä selvitetty veron määrä poikkeaa veroviranomaisen tarkastuksen jälkeen kantamasta veron määrästä tai jos se eroaa jälkiverotuspäätöksessä olevasta veron määrän erotuksesta.

Kansallisen tuomioistuimen viittaukset unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön

Tuomio Midland Bank plc. (C-98/98, 8.6.2000, EU:C:2000:300)

Tuomio Abbey National (C-408/98, 22.2.2001, EU:C:2001:110)

Tuomio Kretztechnik (C-465/03, 26.5.2005, EU:C:2005:320)

Lyhyt kuvaus pääasian tosiseikoista

- 1 Pääasiaa koskeva ennakkoratkaisupyyntö tehtiin yhtiön Weindel Logistik Service SR, spol. s r. o. ja Finančné riaditeľstvo Slovenskej republikyn (Slovakian verohallinto) välisessä riita-asiassa, jossa oli kyse kantajan arvonlisäveron (jäljempänä ALV) vähennysoikeuden epämisestä arvonlisäverosta annetun lain nro 222/2004 51 §:n 1 momentin d kohdan nojalla.
- 2 Bratislavan I kaupunginosan veroviranomainen (jäljempänä veroviranomainen) epäsi 18.7.2011 antamallaan päätöksellä kantajan oikeuden arvonlisäveron

vähennykseen verotuskaudella huhtikuusta joulukuuhun 2008. Veron erotus mainitulla verotuskaudella on kokonaisuudessaan 198 322,25 euroa.

- 3 Kantaja toi vastaanottajan ja ilmoittajan ominaisuudessa Slovakiaan tavaroita Sveitsistä, Hongkongista ja Kiinasta uudelleenpakkaustarkoituksessa. Kantajan luovuttaessa tavarat vapaaseen liikkeeseen tälle muodostui lain nro 222/2004 21 §:n 1 momentin a kohdan nojalla veronmaksuvelvollisuus. Uudelleenpakkauksen jälkeen tavarat vietiin Slovakiasta tai toimitettiin kolmansiin maihin, ja uudelleenpakkaamisesta laskutettiin tilaajaa. Tavarat olivat koko ajan ulkomaisten tilaajien omistuksessa.
- 4 Kantaja maksoi veron ja käytti verovähennysoikeutta lain nro 222/2004 51 §:n 1 momentin d kohdan nojalla. Veroviranomainen perusteli vähennysoikeuden epäämistä sillä, että kantaja rikkoi mainitun lain 49 §:n 2 momenttia ja 51 §:n 1 momentin d kohtaa. Kantajalla ei ollut maahantuotujen tavaroiden omistusoikeutta eli sillä ei ollut valtaa määrätä tavaroista omistajan tavoin. Lisäksi tavaroista aiheutuneet kustannukset eivät olleet suorassa ja välittömässä yhteydessä kantajan liiketoimintaan. Kantajalle ei syntynyt tavaroiden hallinnoinnista sellaisia kustannuksia, joilla olisi ollut vaikutusta erotettaviin myyntihintoihin. Kantaja ei myöskään käyttänyt maahantuotuja tavaroita tavaroidensa ja palvelujensa toimittamiseen, myynyt maahantuotuja tavaroita maan alueella, toimittanut niitä toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon eikä vienyt niitä kolmansiin maihin. Toisin sanoen kantaja ei käyttänyt tavaroita yritystoimintaansa verovelvollisen asemassa.
- 5 Vastaaja vahvisti 13.10.2011 edellä mainitun veroviranomaisen ensimmäisen asteen päätöksen.
- 6 Krajský súd v Bratislave (Bratislavan aluetuomioistuin, Slovakia) (jäljempänä krajský súd) hylkäsi 20.6.2012 kantajan kanteen.
- 7 Tämän jälkeen Najvyšší súd Slovenskej republiky (ylin tuomioistuin, Slovakia) (jäljempänä Najvyšší súd) muutti 15.1.2013 antamallaan tuomiolla, asianro. 3Sžf/78-88/2012, Krajský súdin tuomiota siten, että vastaajan ja ensimmäisen asteen hallinnollisen viranomaisen päätökset kumottiin ja palautettiin käsiteltäväksi uudelleen. Najvyšší súd esitti tuomiossa, että kantaja oli toiminut oikein käyttäessään verovähennysoikeutta veron määrään, jonka tämä oli velvollinen maksamaan tavaroiden tuonnista. Yhteys liiketoimintaan perustuu nimittäin siihen tosiseikkaan, että ilman tavaroiden tosiasiallista tuontia kantaja ei olisi voinut suorittaa tavaroita koskevia tilattuja palveluja. Veroviranomainen ja vastaaja olivat toimineet lainvastaisesti soveltaessaan ilman laillista syytä kantajaan ns. mahdotonta edellytystä. Kantajalla oli oikeus suorittaa tavaroiden uudelleenpakkauspalveluja ilman omistusoikeutta niihin, sillä mikään lain säännöksistä ei kiellä sitä. Muussa tapauksessa verotuksen neutraalisuuden periaatetta loukattaisiin.

- 8 Koska tosiseikat eivät olleet muuttuneet, veroviranomainen epäsi samoihin syihin vedoten 16.1.2014 antamallaan uusilla päätöksillä kantajalta oikeuden yhteensä 198 322,25 euron veronvähennykseen verotuskaudella helmikuusta joulukuuhun 2008. Veroviranomainen toisti aiemmat perustelunsa ja laajensi niitä arvonlisäverokomitean 19.10.2011 pidetyn 94. kokouksen päätelmillä, joista käy ilmi, että tavaroiden tuonnista verovelvollisella henkilöllä ei ole oikeutta vähentää maksettua veroa, jos se ei ole saanut oikeutta käyttää tavaroita omistajan tavoin ja jos tavaroiden hallinnoinnista syntyvät kulut eivät ole suoraan ja välittömästi yhteydessä verovelvollisen liiketoimintaan. Samalla se viittasi Euroopan unionin tuomioistuimen tuomioon Midland Bank plc. (C-98/98, 8.6.2000, EU:C:2000:300), tuomioon Abbey National (C-408/98, 22.2.2001, EU:C:2001:110) ja tuomioon Kretztechnik (C-465/03, 26.5.2005, EU:C:2005:320).
- 9 Kantaja teki oikaisuvaatimuksen veroviranomaisen 16.1.2014 tekemästä päätöksestä ja esitti, että omistusoikeus tai määräämisoikeuden siirto on arvonlisäverokomitean kokouksesta peräisin oleva ehto, joka koskee yksinomaan tavaroiden toimitusta ostajalle. Lisäksi kantaja väitti, että lain nro 222/2004 49 §:n 2 momenttiin sisältyvää käsitettä tavaroiden ja palvelujen toimitukseen käyttämisestä pitäisi tulkita yhdessä kyseisen lain 3 §:n 3 momentin kanssa siten, että verovähennysoikeuden laajuus riippuu siitä, missä määrin tavaroita käytetään verovelvollisen liiketoiminnassa. Kantaja toi pääasiallisen liiketoimintansa yhteydessä maahan tavaroita, joita se ei kuitenkaan myynyt eteenpäin vaan käytti niitä pääasiallisen liiketoimintansa toteuttamiseen eli tavaroiden uudelleenpakkauspalvelujen tarjoamiseen.
- 10 Vastaaja vahvisti 7.4.2014 tekemällään päätöksellä veroviranomaisen 16.1.2014 tekemän päätöksen. Vastaaja käytti siinä ensimmäisen asteen päätösten perusteluja ja viittasi arvonlisäverokomitean kokouksen päätelmiin.
- 11 Sen jälkeen riita-asia siirtyi käsiteltäväksi Krajský súdiin, joka kumosi vastaajan 7.4.2014 tekemän päätöksen. Kyseisen tuomioistuimen päätöksestä tehdyn valituksen johdosta asiaa käsitteli myös Najvyšší súd, joka lopulta hylkäsi vastaajan päätöksen laillisuuden tutkimista koskevan kanteen, sillä se asettui samalle kannalle veroviranomaisen ja vastaajan tekemien oikeudellisten päätelmien kanssa. Koska Najvyšší súd hylkäsi kantajan ehdotuksen asian viemisestä unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi, asia siirtyi Ústavný súd Slovenskej republikyille (perustuslakituomioistuin, Slovakia), joka ilmoitti tässä yhteydessä, että kantajan perusoikeuksia oikeussuojaan ja puolueettomaan oikeudenkäyntiin oli loukattu.

Pääasian osapuolten tärkeimmät perustelut

- 12 Kantaja väittää, että sillä on oikeus arvonlisäverovähennykseen, koska tavarain omistusoikeus tai omistajalle kuuluvan määräämismvallan siirto koskee yksinomaan tavarain toimittamista ostajalle. Kantaja ei ollut ostaja, joten tätä edellytystä ei

voida soveltaa kantajan tapauksessa. Tavaroiden tuonnissa verosaatavan ja verovähennysoikeuden edellytyksenä ei ole tavaroiden omistusoikeuden tai määräysvallan syntyminen. Kantaja väittää tuoneensa tavarat voidakseen harjoittaa pääasiallista liiketoimintaansa.

- 13 Vastaja väittää, että myös tavaroiden tuonnissa yhtenä arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytyksistä on tavaroiden omistusoikeuden tai omistajalle kuuluvan määräysvallan muodostuminen, ja sen lisäksi suora ja välitön yhteys liiketoimintaan, kulujen syntyminen tavaroiden hankinnassa tai käyttämisessä tavaroiden tai palvelujen toimitukseen ja yritystoimintatarkoituksiin.

Tiivistelmä ennakkoratkaisupyynnön perusteista

- 14 Käsiteltävän asian peruskysymyksenä on, onko tilanteessa, jossa kantaja otti vastaan Slovakian alueelle tuodut tavarat säilytys- ja uudelleenpakkaustarkoitusta varten ja jossa tavaroiden luovuttamisesta vapaaseen liikkeeseen syntyi sitä kohtaan laissa nro 222/2004 tarkoitettu verosaatava ja jossa kantaja toimitti tavarat säilytyksen ja uudelleenpakkauksen jälkeen kolmansiin maihin ja muihin jäsenvaltioihin, kantajalla tämän jälkeen annetun laskun perusteella oikeus arvonlisäveron vähennykseen edellä mainitun lain nojalla.
- 15 Najvyšší súd esitti päätöksessään, asianro 3Szf/78-88/2012, että kantajalle syntyi verosaatavan maksuvelvollisuus tavaroiden maahantuonnista muttei tavaroiden tai palveluiden toimituksesta ja että kantaja oli toiminut oikein käyttäessään tavaroiden ja palvelujen toimitusta koskevaa verovähennysoikeutta arvonlisäveron määrään, jonka kantaja oli velvollinen maksamaan verovelvollisena tavaroiden maahantuonnista, ja että näin oli myös liiketoiminnallisen yhteyden perusteella siksi, että ilman tosiallista maahantuontia kantajan liiketoimintapaikkaan kantaja ei voisi toteuttaa liiketoimintaansa eli tavaroiden uudelleenpakkausta.
- 16 Asiaa koskevassa myöhemmässä päätöksessään, asianro 6Szf/23/2016, Najvyšší súd asettui kuitenkin alkuperäisessä päätöksessä esitettyjen päätelmien kannalle siltä osin kuin kantajalle syntyi velvollisuus maksaa verosaatava tavaroiden luovuttamista vapaaseen liikkeeseen koskevan tulli-ilmoituksen vastaanottopäivänä, mutta oli kuitenkin eri mieltä arvonlisäverovähennyksen edellytysten täyttymisestä. Se korosti päätöksessään, että täysimääräisen verovähennyksen edellytyksenä on, että tavaraa tai palvelua käytetään verovelvollisen liiketoimintatarkoituksiin. Samalla se huomautti, että verovähennysoikeutta käytettäessä yksittäisen verotettavan tapahtuman (ostetun tavarain tai hankitun palvelun) ja myynnin välillä on oltava ensisijainen suora yhteys niin, että ostotapahtuman kustannusten on suoraan sisällyttävä verollisen myyntitapahtuman hintaan. Kustannusten on tästä syystä tavanomaisesti synnyttävä ennen kuin verovelvollinen toteuttaa verotettavan tapahtuman, johon kustannukset liittyvät. Jos verovelvollinen käyttää verovähennysoikeutta täysimääräisenä, sen on voitava osoittaa suora ja välitön yhteys verotettavaan myyntitapahtumaan, jonka osalta lainsäädäntö mahdollistaa verovähennyksen.

- 17 Edellä mainitut seikat huomioiden Najvyšší súd tuli siihen tulokseen, että asiassa ei täyty edellytys, jonka mukaan tavaraa tai palvelua on käytettävä verovelvollisen yritystoimintatarkoituksiin, eikä myöskään edellytys suorasta ja välittömästä yhteydestä hankinnan ja myynnin välillä, koska kantaja ei myynyt tavaroita eteenpäin, sillä se ei ollut edes niiden omistaja, ja koska se ei näin ollen voinut toteuttaa verotettavaa tapahtumaa vaan se saattoi ainoastaan pakata tavarat uudelleen ja järjestää niiden viennin tavaroiden omistajana olleen sveitsiläisen yhtiön määrittämiin maihin. Jos maksettu vero palautettaisiin kantajalle, vero jäisi Slovakiassa maksamatta, koska ulkomainen henkilö ei ollut rekisteröitynyt verovelvolliseksi Slovakiassa. Vero, jota kantaja vaati vähennettäväksi, koski tavaraa eikä kuulunut osana tavaroiden uudelleenpakkauspalveluun. Kantaja laskutti ulkomaista henkilöä ainoastaan tavaroiden uudelleenpakkauspalvelusta, eikä tavaroiden hinta sisällynyt mainittuun hintaan.
- 18 Ottaen huomioon Ústavný súd Slovenskej republikyn 11.10.2018 tekemät päätelmät, asianro II. ÚS 381/2018-49, joissa se muun muassa totesi, että menettelyn osapuolten perusoikeuksia oli loukattu, koska asiaa ei ollut saatettu unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi, Najvyšší súd on tullut tässä tilanteessa siihen tulokseen, että pääasian käsittelyn jatkamiseksi on unionin tuomioistuimelle esitettävä edellä mainitut ennakkoratkaisukysymykset asiaa koskevien unionin säännösten tulkintaa varten.