

Asia C-114/22

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

Jättämispäivä:

18.2.2022

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Naczelny Sąd Administracyjny (Puola)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

23.11.2021

Valittaja:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

Vastapuoli:

W. Sp. z o.o.

Pääasian kohde

Arvonlisävero (ALV); vähennysoikeus

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

Arvonlisäverodirektiivi, SEUT 267 artikla

Ennakkoratkaisukysymys

Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1, sellaisena kuin se on muutettuna) 167 artiklan, 168 artiklan a kohdan, 178 artiklan a kohdan ja 273 artiklan säännöksiä sekä neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä tavaroista ja palveluista perittävästä verosta 11.3.2004 annetun lain (Dz. U. 2011, nro 177, järjestysnumero 1054 sellaisena kuin se on muutettuna) 88 §:n 3a momentin 4 kohdan c alakohdan kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jossa evätään verovelvolliselta oikeus vähentää

oikeuksien (tavaroiden) hankintakustannuksiin sisältyvä arvonlisävero, kun hankintaa pidetään kansallisessa siviililaissa tarkoitettuna keinotekoisena toimena riippumatta siitä, onko toimella tavoiteltu veroetua, joka olisi direktiivin yhden tai useamman päämäärän vastainen, tai onko veroedun tavoittelu valitun sopimusratkaisun keskeinen päämäärä?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU, 167 artikla, 168 artiklan a kohta, 178 artiklan a kohta ja 273 artikla

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annettu laki (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2011, nro 177, järjestysnumero 1054 sellaisena kuin se on muutettuna) (jäljempänä arvonlisäverolaki)

88 §:n 3a momentin 4 kohdan c alakohta:

3a. Laskut ja tulliasiakirjat eivät voi olla peruste maksettavan veron vähennykselle eivätkä veron erotuksen palauttamiselle tai ostoihin sisältyvän veron palauttamiselle silloin, kun:

--

c) ne ovat tositteena toimista, joihin sovelletaan siviililain 58 §:n ja 83 §:n säännöksiä niiltä osin kuin ne koskevat kyseisiä toimia.

23.4.1964 annettu siviililaki (Kodeks cywilny, yhtenäistetty teksti Dz. U. 2020, järjestysnumero 1740, sellaisena kuin se on muutettuna) (jäljempänä siviililaki)

58 §

1 momentti

Oikeustoimi, joka on lainvastainen tai jolla pyritään kiertämään lakia, on pätemätön, ellei asiaankuuluvassa säännöksessä säädetä muusta seurauksesta muun muassa säätämällä, että oikeustoimen pätemättömät määräykset korvataan asiankuuluvilla lain säännöksillä.

2 momentti

Yhteiskunnassa vallitsevien sääntöjen vastainen oikeustoimi on pätemätön.

--

83 §

1 momentti

Toisen osapuolen suostumuksella tehty keinotekoinen tahdonilmaus on pätemätön. Jos tällainen tahdonilmaus on tehty toisen oikeustoimen kätkemiseksi, tahdonilmauksen pätevyys arvioidaan kyseisen oikeustoimen ominaisuuksien perusteella.

2 momentti

Tahdonilmaisun keinotekoisuus ei vaikuta sen perusteella tehdyn vastikkeellisen oikeustoimen pätevyYTEEN, jos kolmas osapuoli saa tämän oikeustoimen seurauksena oikeuksia tai vapautuu velvoitteista, ellei kyseinen osapuoli ole toiminut vilpillisesti.

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä ja asianosaisten keskeiset perustelut

- 1 Naczelnik Urzędu Skarbowego W. (W:n verotoimiston päällikkö) määritteli päätöksessään 20.10.2017 muun muassa vastapuolelle palautettavan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron ylijäämän määrän sekä seuraavina verokausina vähennyskelpoisen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron ylijäämän määrän lokakuulta 2015. Viranomaisen totesi, että sen kyseenalaistama tavaramerkkien myynti vastapuolelle oli pätemätön siviililain 58 §:n 2 momentin nojalla (yhteiskunnassa vallitsevien sääntöjen vastaisuus), minkä perusteella verovelvolliselta evättiin arvonlisäverolain 88 §:n 3a momentin 4 kohdan c alakohdan nojalla oikeus vähentää myyjän 27.12.2015 laatimalla laskulla oleva arvonlisävero.
- 2 Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Varsovan veroviraston johtaja) piti päätöksellään 11.10.2018 edellä mainitun päätöksen voimassa mutta totesi epäämisen perusteeksi sen, että tavaramerkkien myynti oli siviililain 83 §:ssä tarkoitettu keinotekoinen toimi.
- 3 Vastapuoli valitti Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawien päätöksestä Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawieen (Varsovan voivodikunnan hallintotuomioistuim), joka kumosi edellä mainitun päätöksen ja totesi, etteivät veroviranomaiset olleet osoittaneet, että käsiteltävä myynti oli luonteeltaan keinotekoinen.
- 4 Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie teki edellä mainitusta tuomiosta kassaatiovalituksen Naczelnny Sąd Administracyjnyyn (ylin hallintotuomioistuim) (ennakkoratkaisua pyytännyt tuomioistuim).

Ennakkoratkaisupyynnön perusteet

- 5 Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mukaan herää epäilyjä siitä, onko viranomaisen käyttämä oikeusperuste vähennysoikeuden epäämiselle arvonlisäverodirektiivin säännösten mukainen.
- 6 On kiistatonta, että vastapuoli kirjasi ostoihin sisältyvän arvonlisäveron luetteloon tavaramerkkien ostoa koskevan 27.10.2015 päivätyn laskun ja ilmoitti veroilmoituksessaan tämän laskun sisältämän arvonlisäveron vähennettäväksi (palautettavaksi).
- 7 On myös kiistatonta, että myyjä teki arvonlisäveroilmoituksen, jossa ilmoitettiin muun muassa edellä mainittu 23 prosentin verokantaan kuuluva liiketoimi sekä siitä maksettu vero.
- 8 Dyrektor Izby Administracji Skarbowej epäsi verovähennysoikeuden ja totesi, että kyseessä oli siviililain 83 §:ssä tarkoitettu keinotekoinen liiketoimi.
- 9 Siviililain 83 §:ssä säädetään osapuolten keinotekoisien tahdonilmausten seurauksista yksityisoikeudellisen siviilioikeuden alalla.
- 10 Arvonlisäverolain 88 §:n 3a momentin 4 kohdan c alakohdasta seuraa, että kyseisellä säännöksellä evätään verovelvolliselta arvonlisäveron vähennysoikeus, kun veroviranomainen toteaa, että verovelvollinen on tehnyt siviililain 58 §:ssä tai 83 §:ssä tarkoitetun pätemättömän oikeustoimen.
- 11 Arvonlisäverodirektiivin säännöksissä ei kuitenkaan mainita lainkaan mahdollisuutta menettää vähennysoikeus siitä syystä, ettei liiketoimi ole kansallisen siviililainsäädännön mukainen. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä periaatteessa voida rajoittaa. Oikeustoimen mahdollisen siviilioikeudellisen pätemättömyyden ei siis pitäisi suoraan johtaa verovähennysoikeuden poistumiseen kyseisen oikeustoimen osalta. Tätä tukee arvonlisäveron itsenäisyys suhteessa siviilioikeuden säännöksiin sekä sen neutraalisuus taloudellisille toimijoille.
- 12 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa, ettei verovelvollisen tekemän liiketoimen siviilioikeudellisen pätemättömyyden vuoksi voida evätä arvonlisäveron vähennysoikeutta tähän liiketoimeen osallistuneelta ostajalta, vaan vähennysoikeuden epääminen edellyttää sitä, että liiketoimen tarkoituksena oli sellaisen veroedun saaminen, jonka myöntäminen olisi direktiivin tavoitteiden vastaista ja joka oli valitun sopimusratkaisun keskeinen päämäärä, mikä viittaa oikeuden väärinkäyttöön.
- 13 Väärinkäytön toteamisen edellytyksenä on ensinnäkin se, että arvonlisäverodirektiivin ja kansallisen lainsäädännön, jolla tämä direktiivi pannaan täytäntöön, asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseessä olevien liiketoimien

seurauksena on oltava sellaisen taloudellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista.

- 14 Toisaalta edellytyksenä on se, että kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseessä olevien toimien keskeinen päämäärä on veroedun saaminen. Sen arvioimiseksi, onko kiistanalaisten liiketoimien tarkoituksena ollut veroedun saaminen, on selvitettävä näiden liiketoimien todellinen sisältö ja merkitys.
- 15 Väärinkäytön kiellolla ei ole merkitystä, kun kyseessä oleville toimille on jokin muu peruste kuin pelkkä verotuksellisten etujen saaminen (tuomio 21.2.2006, Halifax ym., C-255/02, EU:C:2006:121, 75 kohta).
- 16 Tuomiossa 21.2.2008 Ministero dell'Economia e delle Finanze/Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, 58 kohta) puolestaan todetaan, että voidakseen arvioida, liittyykö tällaisiin liiketoimiin oikeuden väärinkäyttöä, kansallisen tuomioistuimen on ensiksi tarkastettava se, onko tarkoituksena sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi kuudennen direktiivin yhden tai useamman tavoitteen vastaista, ja tämän jälkeen se, onko se ollut valitun sopimusratkaisun keskeinen päämäärä.
- 17 Puolan arvonlisäverolain oikeuden väärinkäytön käsitteeseen viittaavat säännökset ovat olleet voimassa 1.7.2016 alkaen.
- 18 Arvonlisäverolain 5 §:n 4 momentissa säädetään, että oikeuden väärinkäytön tapauksessa 1 momentissa tarkoitetuista toimista aiheutuu ainoastaan sellaisia veroseuraamuksia, jotka aiheutuisivat tilanteessa, jossa oikeuden väärinkäyttöä ei olisi tapahtunut.
- 19 Arvonlisäverolain 5 §:n 5 momentissa sen sijaan säädetään, että oikeuden väärinkäyttönä pidetään 1 momentissa tarkoitettujen toimien tekemistä osana sellaisia liiketoimia, joiden keskeisenä tarkoituksena on lain säännösten muodollisesta noudattamisesta huolimatta sellaisten veroetujen saavuttaminen, joiden myöntäminen olisi kyseisten säännösten tavoitteen vastaista.
- 20 Nämä säännökset vastaavat pääosin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettua verolainsäädännön väärinkäyttöä.
- 21 Olennaista kuitenkin on, että oikeuden väärinkäytön määrittelemisen arvonlisäverolain 5 §:n 5 momentissa ei ole johtanut verovelvollisen vähennysoikeuden epäämistä koskevien kansallisten säännösten uudistamiseen. Yhdessäkään arvonlisäverolain 88 §:n säännöksessä ei viitata arvonlisäverolain 5 §:n 5 momentin säännöksiin eikä arvonlisäveroseuraamuksiin, jotka koskevat verolainsäädännön väärinkäytöksi katsottavia toimia. Vakiintuneen kansallisen verotuskäytännön mukaan verolainsäädännön väärinkäytön seuraamuksiin sovelletaan arvonlisäverolain 88 §:n 3a momentin 4 kohdan c alakohdan säännöksiä. Tältä osin on kuitenkin otettava huomioon – kuten unionin tuomioistuin on useita kertoja korostanut – että arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu

- erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä periaatteessa voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkiin veroihin, jotka sisältyvät aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin (ks. mm. tuomio 21.3.2001, Gabalfrisa ym., C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 43 kohta ja tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 47 kohta).
- 22 Vähennysjärjestelmässä siis pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken sen taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. mm. tuomio 21.2.2006, Halifax ym., C-255/02, EU:C:2006:121, 78 kohta ja tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 48 kohta).
- 23 Tästä seuraa, että jos verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessa hankkiessaan tavaran tai palvelun, käyttää tavaraa tai palvelua verollisiin liiketoimiinsa, verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu mainitusta tavarasta tai palvelusta (ks. tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 24 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa myös, että poikkeukset arvonlisäveron vähennysoikeudesta ovat sallittuja ainoastaan arvonlisäveroa koskevissa direktiiveissä nimenomaisesti säädettyissä tapauksissa (ks. mm. tuomio 19.9.2000, Ampafrance ja Sanofi, C-177/99 ja C-181/99, EU:C:2000:470, 34 kohta) ja näitä säännöksiä on tulkittava suppeasti (tuomio 22.12.2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, 28 kohta).
- 25 Tuomioistuin on myös todennut, että veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan (ks. mm. tuomio 21.2.2006, Halifax ym. C-255/02, EU:C:2006:121, 71 kohta ja tuomio 7.12.2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, 36 kohta). Tältä osin tuomioistuin on katsonut, että oikeussubjektit eivät kuitenkaan saa vedota yhteisön oikeuteen vilpillisesti tai käyttääkseen oikeuksiaan väärin (ks. erityisesti tuomio 3.3.2005, Fini H., C-32/03, EU:C:2005:128, 32 kohta).
- 26 Tästä syystä kansallisen tuomioistuimen pitäisi evätä vähennysoikeus, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että vähennysoikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin (ks. mm. tuomio 29.3.2012, Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, 32 kohta).
- 27 Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan nojalla jäsenvaltioilla on mahdollisuus toteuttaa toimenpiteitä arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi. Koska unionin oikeudesta puuttuvat

säännökset tältä osin, jäsenvaltiot ovat toimivaltaisia valitsemaan niistä siinä tapauksessa asianmukaisilta vaikuttavat seuraamukset, että arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämisen osalta unionin lainsäädännössä säädettyjä edellytyksiä ei noudateta (tuomio 8.5.2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 28 Jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen yleisten periaatteiden, näin ollen myös neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen, mukaisesti (ks. tuomio 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 29 Tässä asiayhteydessä näyttää siltä, että arvonlisäveron vähennysoikeuden epääminen veronmaksajalta arvonlisäverodirektiivin 273 nojalla vaatisi sitä, että kansallisessa lainsäädännössä on – direktiivin 167 artikla, 168 artikla ja 178 artikla sekä neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate huomioiden – yksiselitteinen säännös, jonka mukaan laskut ja tulliasiakirjat eivät voi olla peruste maksettavan veron vähennykselle eivätkä veron erotuksen palauttamiselle silloin, kun ne ovat tositteena toimista, jotka liittyvät arvonlisäverolain 5 §:n 5 momentissa tarkoitettuun vilppiin tai verolainsäädännön väärinkäyttöön.
- 30 Arvonlisäverolain 88 §:n 3a momentin 4 kohdan c alakohdan säännöstä, jossa viitataan tällaisessa yhteydessä ”toimiin, joihin sovelletaan siviililain 58 §:n ja 83 §:n säännöksiä”, ei voida pitää verolainsäädännön väärinkäytön käsitteeseen viittaavaa säännöstä vastaavana, mukaan lukien tapa, jolla tätä käsitettä käytetään arvonlisäverolain 5 §:n 5 momentissa.
- 31 Kuten edellä on todettu, siviililain 58 §:ssä ja 83 §:ssä viitataan liiketoimen pätemättömyyteen siviilioikeudellisesta näkökulmasta eikä verolainsäädännön väärinkäytön näkökulmasta. Keinotekoisuudesta johtuva toimen pätemättömyys siviilioikeudellisissa suhteissa on arvonlisäveron kannalta merkityksetön, jos kyseisillä toimilla voi olla myös muu tarkoitus kuin veroedun hankkiminen.
- 32 Tällaisen sääntelyn seuraukset voidaan nähdä käsiteltävässä asiassa, jossa veroviranomainen keskittyi siviilioikeudellisen toimen pätemättömyyden osoittamiseen riidanalaisen liiketoimen keinotekoisuuden nojalla ja viittasi vain niukasti verolainsäädännön väärinkäyttöön.
- 33 Jos periaatteena on se, että arvonlisäverovelvollisella on oikeus vähentää maksettavaksi kuuluvan veron määrä, joka on esitetty tavaroiden tai palvelujen hankkimisen osoittavilla laskuilla, eikä kyseinen oikeus ole luonteeltaan alennus tai vapautus vaan arvonlisäveron olennainen rakennepiirre, joka takaa tämän veron neutraalisuuden arvonlisäverovelvollisille, kaikkien tähän oikeuteen kohdistuvien rajoitusten – myös arvonlisäverodirektiivin 273 artiklaan perustuvien – pitäisi olla verovelvollisille yksiselitteisesti ja normatiivisesti määriteltyjä, ja niitä pitäisi soveltaa suppeasti näiden normien mukaan, eikä tavalla, joka ei perustu säännösten sisältöön. Vain silloin verovelvollinen voi nimittäin olla liiketoimintaa harjoittaessaan varma toimintansa lainmukaisista reunaehdoista,

joiden noudattaminen ei altista häntä kielteisille veroseuraamuksille (oikeusvarmuus). Verovelvollisen asema on arvonlisäverolain riidanalaisen säännöksen vuoksi epävarma, koska säännöksestä seuraa, että viranomainen voi siviilioikeuden pätemättömyyttä koskevien säännösten perusteella pyrkiä epäämään verovelvolliselta vähennysoikeuden ja todeta, että kaikenlaisesta pätemättömyydestä aiheutuu seuraamuksia verolainsäädännön alalla, minkä kansallinen verotuskäytäntö tällaisissa tapauksissa osoittaa.

- 34 On selvää, että kansallista oikeutta soveltaessaan kansallisella tuomioistuimella on velvollisuus tulkita tätä lainsäädäntöä mahdollisimman pitkälle direktiivin tavoitteen ja sanamuodon mukaisesti, jotta direktiivin tavoite saavutettaisiin. Vaikuttaa kuitenkin siltä, että asiantilan korjaaminen kansallisten tuomioistuinten oikeuskäytännöllä, jossa tulkitaan arvonlisäverolain 88 §:n 3a momentin 4 kohdan c alakohdan kaltaista säännöstä verolainsäädännön väärinkäytön käsitettä käyttäen, on vastoin oikeusvarmuuden periaatetta ymmärrettynä selkeiden ja julkisten säännösten järjestelmäksi, jonka ansiosta toimijoiden oikeudellinen asema ja heidän toimintansa oikeudelliset seuraukset ovat ennakoitavissa, sillä kyseinen oikeuskäytäntö vaatii neutraalisuuden periaatetta toteuttavan vähennysoikeuden kaltaisen arvonlisäverojärjestelmän rakenneosan rajoittamista sellaisen arviointiperusteen nojalla, joka ei perustu edellä esitettyyn oikeussääntöön. Tämän seurauksena vedottaisiin direktiivin välittömään, luonnollisiin henkilöihin ja oikeushenkilöihin (verovelvollisiin) kohdistuvaan oikeusvaikutukseen – soveltamalla direktiivin tavoitteiden mukaista tulkintaa – tilanteessa, jossa merkityksellistä arvonlisäverodirektiivin mukaista perustetta verovelvollisen oikeuksien olennaiselle rajoittamiselle ei ole lainkaan mainittu tulkittavassa säännöksessä.
- 35 Näin ollen näyttää siltä, että tarkasteltavan säännöksen direktiivin tavoitteiden mukainen tulkinta ei ole mahdollinen niissä rajoissa, joissa kansallinen tuomioistuin voi tehdä ratkaisun loukkaamatta verovelvolliselle taattua oikeusvarmuutta.