

Asia C-341/22**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

25.5.2022

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Corte suprema di cassazione (Italia)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

19.5.2022

Valittaja:

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

Vastavalituksen tekijä:

Agenzia delle Entrate

Pääasian kohde

Nyt käsiteltävässä asiassa on riitautettu maksuunpanopäätös, jolla Agenzia delle Entrate (jäljempänä verovirasto) on luokitellut valittajan postilaatikkoyhtiöksi verokauden 2008 osalta ja määrännyt maksamatta jääneet korkeammat välittömät verot kannettaviksi. Lisäksi riidanalaisella maksuunpanopäätöksellä on evätty valittajalta mahdollisuus käyttää 42 108 euron suuruista arvonlisäverosaatavaansa seuraavana tilivuonna, koska viimeksi mainitun arvonlisäverollisen liiketoiminnan laajuus peräkkäisten kolmen verokauden aikana ei täytä ns. liiketoiminnan harjoittamista koskevaa testiä, josta säädetään Italian lainsäädännössä postilaatikkoyhtiöiden osalta.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin pyytää SEUT 267 artiklan nojalla selvennyksiä siihen, ovatko liiketoiminnan harjoittamista koskevaan testiin liittyvät kansalliset oikeussäännöt unionin oikeuden mukaisia, erityisesti siltä osin kuin kyseessä ovat seuraukset, joita liittyy siihen, että testi jää täyttymättä

verovelvolliseksi luokittelamisen sekä arvonlisäveron vähennysoikeuden osalta, kun otetaan mahdollisesti myös oikeusvarmuus ja luottamuksensuoja huomioon.

Ennakkoratkaisukysymykset

1) Voidaanko direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohtaa tulkita siten, että verovelvollisen asema ja siten oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen tai arvonlisäveron palautukseen evätään oikeussubjektilta, jonka arvonlisäverollisen liiketoiminnan laajuuden ei katsota vastaavan – koska määrä on liian vähäinen – sitä, mitä voitaisiin laissa säädettyjen perusteiden mukaan kohtuudella odottaa, kun otetaan huomioon varallisuus, joka sillä on ollut peräkkäisten kolmen vuoden aikana käytettävissään, eikä verovelvollinen kykene perustelemaan tätä seikkaa objektiivisilla esteillä?

2) Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, ovatko direktiivin 2006/112 167 artikla sekä arvonlisäveron neutraalisuutta ja arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitusten oikeasuhteisuutta koskevat yleiset periaatteet esteenä kansalliselle lainsäädännölle, kun siinä vuoden 1994 lain nro 724 30 §:n 4 momentin nojalla evätään oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen tai palautukseen taikka sen käyttämiseen seuraavan verokauden aikana oikeussubjektilta, jonka arvonlisäverollisen liiketoiminnan laajuuden ei katsota peräkkäisten kolmen verokauden aikana vastaavan – koska määrä on liian vähäinen – sitä, mitä voitaisiin laissa säädettyjen perusteiden mukaan kohtuudella odottaa, kun otetaan huomioon varallisuus, joka sillä on ollut peräkkäisten kolmen vuoden aikana käytettävissään, eikä verovelvollinen kykene perustelemaan tätä seikkaa objektiivisilla esteillä?

3) Mikäli toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, ovatko oikeusvarmuutta ja luottamuksensuojaa koskevat Euroopan unionin periaatteet esteenä kansalliselle lainsäädännölle, kun siinä vuoden 1994 lain nro 724 30 §:n 4 momentin nojalla evätään oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen tai palautukseen taikka sen käyttämiseen seuraavan verokauden aikana oikeussubjektilta, jonka arvonlisäverollisen liiketoiminnan laajuuden ei katsota peräkkäisten kolmen verokauden aikana vastaavan – koska määrä on liian vähäinen – sitä, mitä voitaisiin laissa säädettyjen perusteiden mukaan kohtuudella odottaa, kun otetaan huomioon varallisuus, joka sillä on ollut seuraavien kolmen vuoden aikana käytettävissään, eikä verovelvollinen kykene perustelemaan tätä seikkaa objektiivisilla esteillä?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, erityisesti 2 artiklan 1 kohdan a alakohta, 9 artiklan 1 kohta, 167, 168 ja 178 artikla

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY, erityisesti 18 artiklan 4 kohta ja 27 artiklan 1–4 kohta

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, johon viitataan

Tuomio 20.1.2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Sibiu e Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, C- 655/19, EU:C:2021:40, 25, 26, 27, 28, 29 ja 30 kohta; tuomio 6.10.2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C- 267/08, EU:C:2009:619, 20 kohta; tuomio 2.6.2016, Lajvér, C- 263/15, EU:C:2016:392; tuomio 15.9.2011, Słaby ym., C- 180/10 ja C- 181/10, EU:C:2011:589, 36, 37 ja 45 kohta; tuomio 20.6.1991, Polysar Investments Netherlands, C- 60/90, EU:C:1991:268, 13 kohta; tuomio 9.7.2015, Trgovina Prizma, C- 331/14, EU:C:2015:456, 23 kohta; tuomio 13.6.2019, IO (TVA – Hallintoneuvoston jäsenen toiminta), C- 420/18, EU:C:2019:490, 29 kohta; tuomio 17.10.2019, Paulo Nascimento Consulting, C- 692/17, EU:C:2019:944, 25 kohta; tuomio 18.3.2021, A. (Vähennysoikeuden käyttäminen), C-895/19, EU:C:2021:216, 32 ja 33 kohta; tuomio 18.10.2021, Finanzamt N (Ilmoitus kohdentamisesta verovelvolliseen yksityiseen omaisuuteen), C-45/20, ECLI:EU:C:2021:852, 31, 32 ja 34 kohta; tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C- 533/16, EU:C:2018:204, 39 kohta; tuomio 15.9.2016, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, 40 kohta; tuomio 25.7.2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, 34 kohta; tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 29 kohta; tuomio 16.9.2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712, 27 kohta; tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C- 284/11, EU:C:2012:458, 62 kohta; tuomio 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, 38 ja 40 kohta; tuomio 17.10.2018, Ryanair, C- 249/17, EU:C:2018:834; tuomio 22.10.2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712; tuomio 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, 37, 38 ja 39 kohta; tuomio 28 febbraio 2018, Imofloresmira - Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, 39 ja 40 kohta; tuomio 9.9.2021, GE Auto Service Leasing GmbH, C-294/20, ECLI:EU:C:2021:723; tuomio 28.7.2016, Astone, C- 332/15, EU:C:2016:614, 50 kohta); tuomio 21.10.2021, Wilo Salmson France SAS, C-80/20, ECLI:EU:C:2021:870, 80 kohta, tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 48 kohta; tuomio 18.11.2020, komissio v. Saksa (Arvonlisäveron palautus – Laskut), C-371/19, EU:C:2020:936, 83 kohta; tuomio 10.7.2019, Kursu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, 35 kohta; tuomio 9.10.2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, 28 kohta oikeustapausviittauksineen ja 29 kohta

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Laki 23.12.1994, nro 724, ”Julkisen talouden järjeistämistoimenpiteet” (”Misure di razionalizzazione della finanza pubblica”), erityisesti 30 §, jonka otsikkona on ”Postilaatikkoyhtiöt. Arvopapereiden arvostaminen”:

“4. Liiketoimintaa harjoittamattomille yhtiöille ja yhteisöille ei palauteta esitetyn arvonlisäveroilmoituksen mukaista vähennettävän arvonlisäveron ylijäämää, eikä sitä voida kuitata – – tai luovuttaa – –. Jos liiketoimintaa harjoittamaton yhtiö tai yhteisö ei harjoita peräkkäisten kolmen verokauden aikana arvonlisäverollista liiketoimintaa siinä laajuudessa, että se ylittäisi 1 momentissa säädetyn prosentiosuuden mukaan lasketun määrän, vähennettävän veron ylijäämää ei voida siirtää myöhemmiltä verokausilta suoritettavaa arvonlisäveroa koskevaan laskelmaan.

4-bis. Objektiiivisissa tilanteissa, joissa on ollut mahdotonta saada tässä pykälässä määritettyjä tuloja, varastojen lisäyksiä ja voittoa sekä tiettyjä tuottoja tai joissa se ei ole kyennyt harjoittamaan 4 momentissa tarkoitettua arvonlisäverollista liiketoimintaa, asianomainen yhtiö voi hakea kyseisten veronkiertoa koskevien säännösten soveltamatta jättämistä – –”.

Lyhyt esitys tosiseikoista ja pääasian oikeudenkäynnistä

- 1 Verovirasto toimitti Vigna Ottieri s.r.l. -nimiselle yhtiölle, joka sulautui sittemmin Feudi di San Gregorio Aziende Agricole s.p.a. -nimiseen yhtiöön, maksuunpanopäätöksen, jolla se luokiteltiin verokauden 2008 osalta postilaatikkoyhtiöksi, koska kyseisen yhtiön kirjanpidon mukaisen liiketoiminnan kokonaissumma jäi alle tulokynnyksen, jonka alittuessa yhtiön oletetaan kansallisessa lainsäädännössä olevan liiketoimintaa harjoittamaton yhtiö.
- 2 Verovirasto kantoi kyseisen päätöksen nojalla verot, joita ei ollut maksettu asianmukaisesti, ja epäsi 42 108 euron suuruisen arvonlisäverosaatavan, jota yhtiö oli vaatinut seuraavalta tilikaudelta. Verovirasto perusteli epäämistään sillä, että yhtiö ei ollut suorittanut peräkkäisten kolmen verokauden aikana arvonlisäverollista liiketoimintaa vähintään laajuudessa, joka vastaa liiketoiminnan harjoittamista kokevan testin mukaisten perusteiden soveltamisen perusteella saatua määrää.
- 3 Verotoimisto totesi lisäksi, että kyseisen testin perusteella sillä, että yhtiö oli luovuttanut aineellista käyttöomaisuutta ja tavaramerkin käyttöoikeuden, ei ollut merkitystä, koska kyseessä oli liikkeenluovutus, joka ei sellaisenaan kuulunut arvonlisäveron soveltamisalaan.
- 4 Yhtiö valitti kyseisestä maksuunpanopäätöksestä ja kiisti erityisesti sen, että kyseessä olisi ollut liikkeenluovutus, sillä se väitti, että ei ollut esitetty näyttöä siitä, että luovutuksensaaja olisi jatkanut luovuttajan aikaisemmin harjoittamaa toimintaa.

- 5 Commissione tributaria provinciale di Avellino (Avellinon maakunnallinen verotuomioistuin) hylkäsi valituksen 18.4.2012 antamallaan tuomiolla.
- 6 Yhtiö valitti Commissione tributaria regionale della Campania (Campanian alueellinen verotuomioistuin), joka hylkäsi valituksen 15.10.2013 antamallaan tuomiolla. Kyseinen tuomioistuin näet katsoi, että kuten verovirasto oli todennut, aineellisen käyttöomaisuuden ja tavaramerkin käyttöoikeuden luovutuksella oli toteutettu liikkeenluovutus, mistä syystä oli katsottava, että riidanalaiset liiketoimet eivät kuuluneet arvonlisäveron soveltamisalaan.
- 7 Yhtiö teki kyseisestä tuomiosta kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytävälle tuomioistuimelle.

Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut

- 8 Valittaja vetoaa direktiivin 77/388/ETY (erityisesti 18 artiklan 4 kohdan ja 27 artiklan 1–4 kohdan) rikkomiseen, koska se ei ole valituksenalaisen tuomion vuoksi kyennyt käyttämään ilmoittamaansa vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämää seuraavana verovuonna, mistä syystä arvonlisäveron vähennysoikeutta on rajoitettu perusteettomasti ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta on loukattu.
- 9 Valittajan mukaan Euroopan unionin neuvoston pitäisi hyväksyä etukäteen kansallinen säännös (kuten nyt käsiteltävässä asiassa sovellettu säännös, jolla pyritään estämään veropetoksia ja veronkiertoa postilaatikkoyhtiöiden osalta), joka johtaa siihen, että asetetaan tällainen rajoitus, josta ei säädetä arvonlisäverodirektiivissä, koska se olisi muussa tapauksessa ristiriidassa itse direktiivin kanssa ja sitä pitäisi jättää soveltamatta.
- 10 Valittaja väittää siis, että kansallinen tuomioistuin olisi velvollinen jättämään soveltamatta kansallista lainsäädäntöä, koska se on ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin kanssa, ja lisää, että verovähennystä koskevan oikeuden epääminen sallitaan vain silloin, jos verohallinto osoittaa, että aineelliset edellytykset eivät täyty, tai jos kyseiseen oikeuteen vedotaan petoksellisesti tai oikeutta käytetään väärin.
- 11 Verovirasto väittää, että ylioikeus on soveltanut postilaatikkoyhtiöitä koskevaa kansallista lainsäädäntöä oikein, koska oli perusteltua sulkea pois se, että yhtiön toiminnassa vallitsisi ajanjakso, jonka aikana se ei harjoita normaalisti toimintaansa. Sen mielestä yhtiö oli näet tuottanut tavaroita ja palveluja, jotka palvelivat kyllä myöhemmin harjoitettavaa toimintaa mutta joilla oli myös luontainen ja itsenäinen arvo, joka mahdollisti tulojen saamisen.
- 12 Se esittää lisäksi, että postilaatikkoyhtiöitä koskevan kansallisen lain tarkoituksena on estää yhtiömuodon väärinkäyttö ja veroetujen saaminen verovelvollisilta, jotka vain muodollisesti näyttävät harjoittavan yritystoimintaa mutta jotka eivät todellisuudessa ole toimivia yrityksiä. Tästä syystä

arvonlisäveron vähennysoikeuden poissulkeminen perustuu siihen, että nyt käsiteltävässä asiassa ei ole olemassa oikeussubjektia, jota voitaisiin pitää direktiivin 2006/112 9 artiklassa tarkoitettuna verovelvollisena.

Lyhyt yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteluista

- 13 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin huomauttaa, että vuoden 1994 lain nro 724 30 §:n mukaisella järjestelyllä pyritään vähentämään halukkuutta postilaatikkoyhtiöiden perustamiseen eli sellaisen yhtiömuodon käyttämiseen, jolla halutaan saavuttaa muita kuin laissa sallittuja tavoitteita, ja vetoaa tässä yhteydessä liiketoiminnan harjoittamattomuutta koskevaan lailliseen oletamaan. Yritys ei näet yleensä harjoita liiketoimintaa, jos se ei saa jatkuvasti vähintään tiettyä määrää tuloja.
- 14 Lainsäätäjä on siis vahvistanut tulojen ja tuottojen vähimmäistason, joka vastaa tiettyjen varallisuuserien arvoa, ja tämän vähimmäistason saavuttamatta jääminen on seikka, jonka perusteella voidaan katsoa, että yhtiö ei harjoita liiketoimintaa: kyseessä on siis vähimmäistuloja koskeva oletama, joka vahvistetaan taseen edellä mainittujen omaisuuserien tuottavuutta koskevien keskimääräisten kerrointen perusteella. Tämä oletama voidaan kuitenkin kumota, jos verovelvollinen osoittaa, että on olemassa objektiivisia tilanteita, joiden vuoksi sen on ollut mahdotonta saavuttaa tiettyä tulojen vähimmäismäärää.
- 15 Arvonlisäveron kannalta liiketoiminnan harjoittamattomuutta koskevasta oletamasta seuraa edellä mainitun vuoden 1994 lain nro 724 30 §:n 4 momentin vaikutuksesta, että verovelvolliselta evätään oikeus vaatia ilmoitukseen perustuvan verosaatavan palautusta tai käyttää tätä verosaatavaa korvauksen saamiseen taikka luovuttaa sen kolmansille, joten sille jää ainoastaan oikeus lykätä arvonlisäveron vähennystä siten, että se kohdennetaan seuraavien verokausien suorituksiin.
- 16 Kyseisen säännöksen perusteella kuitenkin myös oikeus lykätä kyseistä saatavaa siten, että se vähennetään myöhempiä verokausia koskevasta arvonlisäverovelasta, jos toimintaa harjoittamaton yhtiö ei harjoita seuraavien kolmen verokauden aikana arvonlisäverollista liiketoimintaa siinä laajuudessa, että se vastaa vähintään määrää, joka saadaan soveltamalla liiketoiminnan harjoittamista koskevaa testiä varten säädettyjä prosenttilukuja.
- 17 Viimeksi mainitussa tapauksessa verovelvolliselta evätään lopullisesti oikeus käyttää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta: veroviraston mukaan valittaja on nimenomaan edellä kuvatussa tilanteessa, joten se ei kykene lykkäämään vuonna 2008 kertynyttä arvonlisäverosaatavaa seuraavalle verokaudelle.
- 18 Näin ollen ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin erittelee kolme mahdollista perustetta, joiden vuoksi kansallinen lainsäädäntö ei sovi yhteen direktiivin 2006/112 ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa.

- 19 Ensimmäinen peruste koskee direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa määriteltyä ”verovelvollisen” käsitettä ja mahdollisuutta tulkita tätä säännöstä siten, että siinä sallitaan verovelvollisen aseman ja siten ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden epääminen, jos yhtiö ei täytä kansallisessa lainsäädännössä säädettyä liiketoiminnan harjoittamista koskevaa testiä eikä myöskään kykene osoittamaan tämän seikan perustelemiseksi, että kyseessä on objektiivinen tilanne, joka ei estänyt siltä tämän.
- 20 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin huomauttaa tässä yhteydessä, että tällainen tulkinta direktiivin säännöksestä vaikuttaisi Italian verolainsäädännön mukaisessa järjestelmässä siten, että yhteisö, joka ei täytä liiketoiminnan harjoittamista koskevaa testiä seuraavien kolmen vuoden aikana, luokiteltaisiin oikeussubjektiksi, joka ei harjoita arvonlisäverollista liiketoimintaa – eikä sitä siis pidettäisi verovelvollisena – vaikka siltä edelleen kannettaisiin yleisten sääntöjen mukaisesti tulovero liikeyrityksiin sovellettavan järjestelmän mukaan sitä koskevan muodollisen oikeudellisen luokittelun perusteella.
- 21 Kun otetaan huomioon, että liiketoiminnan harjoittamista koskevaa testiä ei täytetä, yritykseltä evättäisiin siis nyt käsiteltävän kaltaisessa tapauksessa verovelvollisen asema, koska (oletetaan, että) se ei harjoita liiketoimintaa ja siis määrällisellä perusteella katsotaan, että oikeussubjektin verollinen liiketoiminta ei laajuudeltaan vastaa varallisuutta, joka sillä on käytettävissään.
- 22 Vaikuttaa siltä, että tämä ei sovi yhteen unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön ”verovelvollista” koskevien periaatteiden kanssa, sillä tämä käsite on määriteltävä suhteessa ”liiketoiminnan” käsitteeseen. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin muistuttaa erityisesti, että myyntien suuruutta ei voida pitää arviointiperusteena, jolla yksityisen toimijan toiminta, joka on direktiivin 2006/112 soveltamisalan ulkopuolella, erotetaan sellaisen toimijan toiminnasta, jonka toiminta on liiketoimintaa.
- 23 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin huomauttaa lisäksi, että verohallinto voi todeta, ettei oikeussubjekti ole verovelvollinen, jos se osoittaa, että asianomainen ei ole tehnyt ilmoitusta aikomuksesta aloittaa suunniteltu liiketoiminta vilpittömässä mielessä vaan on teeskennellyt aloittavansa tiettyä liiketoimintaa mutta on todellisuudessa pyrkinyt hankkimaan yksityisomaisuutensa tavaroita, jotka voivat olla vähennyskelpoisia.
- 24 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin esittää toisaalta, että sillä, että liiketoiminnan harjoittamista koskevaa testiä ei ole täytetty, on merkitystä vain sellaisen laillisen oletaman perustana, että liiketoiminnan harjoittamista koskeva edellytys ei täyty, mutta se ei vastaa näyttöä siitä, että kyseessä ei olisi verovelvollinen. Verovelvollinen voi näet osoittaa, että kyseessä on sen tahdosta riippumaton objektiivinen tilanne, minkä vuoksi se ei ole kyennyt harjoittamaan verollista liiketoimintaa sellaisessa laajuudessa, että liikevaihto vastaisi oikeussubjektin käytettävissä olevaa varallisuutta.

- 25 Toinen seikka, jonka vuoksi tilanne saattaisi olla unionin oikeuden vastainen, koskee direktiivin 2006/112 167 artiklaa sekä arvonlisäveron neutraalisuuteen ja arvonlisäverovähennystä koskevan oikeuden rajoituksen oikeasuhteisuuteen liittyviä yleisperiaatteita.
- 26 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin korostaa oikeussubjektien oikeudesta vähentää maksettavasta arvonlisäverosta ostamiinsa tavaroihin tai palveluihin sisältyvä erääntyvä tai maksettu arvonlisävero, että tämä on unionin lainsäädännössä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate, joka on erottamaton osa arvonlisäveromekanismia, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Arvonlisäveron neutraalisuutta koskeva peruseriaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennys myönnetään, jos tietyt aineelliset edellytykset täyttyvät (että asianomainen on direktiivissä 2006/112 tarkoitettu ”verovelvollinen”, että verovelvollinen käyttää tavaroita ja palveluja, joihin tämän oikeuden toteuttamiseksi vedotaan, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa ja että toinen verovelvollinen on luovuttanut nämä tavarat tai palvelut aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa), eikä kansallinen verohallinto voi asettaa lisäedellytyksiä, joiden vaikutuksesta vähennysoikeuden käyttäminen tehtäisiin tyhjäksi.
- 27 Jos arvonlisäverovähennysten lopullinen hyväksyminen riippuisi verovelvollisen harjoittaman liiketoiminnan tuloksista, luotaisiin lisäksi samanlaisen kiinteistöinvestointitoiminnan verokohtelun kannalta perusteettomia eroavaisuuksia samanlaisten ja samaa toimintaa harjoittavien yritysten välille.
- 28 Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin pohtii, sopiiko kansallisessa lainsäädännössä asetettu kieltä vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, palauttaa se tai käyttää se myöhemmän verokauden aikana, jos liiketoiminnan harjoittamista koskeva testi (josta säädetään vuoden 1994 lain nro 724 30 §:ssä) ei täyty, yhteen direktiivin 2006/112 167 artiklan sekä arvonlisäveron neutraalisuutta ja arvonlisäverovähennystä koskevan oikeuden rajoitusten oikeasuhteisuutta koskevien yleisperiaatteiden kanssa.
- 29 Lisäksi ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin muistuttaa, että mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on päämäärä, joka on arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan, eivätkä oikeussubjektit saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin, joten kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten tehtävänä on evätä vähennysoikeus, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että vähennysoikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin.
- 30 Unionin tuomioistuin on tässä yhteydessä epävarma siitä, voisivatko yhtiömuodon väärinkäytön riski, jonka osalta kansallinen lainsäätäjät on antanut riidanalaisen säännöksen, ja siihen perustuva vaatimus estää se, että yhtiö voisi saada perusteettomasti verohelpotuksia, jotka liittyvät niiden käyttöön ottamaan yhtiömuotoon, olla perusteena tälle kansalliselle säännökselle, kun otetaan huomioon arvonlisäveron vähentämistä koskevan oikeuden loukkaaminen.

- 31 Kolmas mahdollisen yhteensopimattomuuden peruste koskee sitä, onko edellä mainitun kaltainen vuoden 1994 lain nro 724 30 §:n 4 momentti oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojaa koskevien Euroopan unionin periaatteiden mukainen: ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin muistuttaa, että kyseisiä periaatteita on noudatettava erityisen tiukasti silloin, kun on kyse sääntelystä, joka saattaa saada aikaan taloudellisia rasitteita, jotta ne, joita asia koskee, voivat saada selville tarkasti niille tällä tavoin asetetut velvoitteet; tästä seuraa, että on tarpeen, että verovelvolliset tuntevat verovelvoitteensa ennen liiketoimen toteuttamista.
- 32 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on epä tietoinen kansallisen oikeussäännön yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa myös tämän seikan osalta: verovelvollinen joutuu näet olemaan epävarmuudessa ajankohtana, jona verollinen liiketoimi toteutetaan, sen osalta, voiko siihen liittyä vähennysoikeus tai arvonalisäveron palautus, koska tämän oikeuden edellytyksenä on tietyn tulotason saavuttaminen, ja tämä on laskettava kolmen vuoden ajanjaksolta.

TYÖASIAKIRJA