

Asia C-596/21

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

28.9.2021

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Finanzgericht Nürnberg (Saksa)

Ennakkoratkaisupyyntöpäätöksen tekemispäivä:

21.9.2021

Kantaja:

A

Vastaaja:

Finanzamt M

[--]

Välipäätös

Asiassa, jonka asianosaisina ovat

A

– kantaja –

[--]

vastaan

Finanzamt M

– vastaaja –

ja joka koskee liikevaihtoveroa vuonna 2011, Finanzgericht Nürnbergin (Nürnbergin verotuomioistuin) toinen jaosto on [--] 21.9.2021 päättänyt seuraavaa:

I. Euroopan unionin tuomioistuimelle esitetään seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1. **Voidaanko tavaran toiselta ostajalta evätä oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero, koska hänen olisi pitänyt tietää, että alkuperäinen myyjä syyllistyi ensimmäisen luovutuksen yhteydessä arvonlisäveropetokseen, vaikka myös ensimmäinen ostaja tiesi, että alkuperäinen myyjä syyllistyi ensimmäisen luovutuksen yhteydessä arvonlisäveropetokseen?**
2. **Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, rajoittuuko toista ostajaa koskeva epäminen määrällisesti veropetoksesta aiheutuneeseen verotulojen menetykseen?**
3. **Jos toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, lasketaanko verotulojen menetys**
 - a. **vertaamalla vaihdantaketjussa lain mukaan maksettavaa veroa tosiasiallisesti määrättyyn veroon,**
 - b. **vertaamalla vaihdantaketjussa lain mukaan maksettavaa veroa tosiasiallisesti maksettuun veroon vai**
 - c. **jollakin muulla tavalla eli millä tavoin?**

II. Asian ratkaisua lykätään siihen asti, kunnes unionin tuomioistuin on antanut ratkaisunsa.

[—]

Perustelut

I.

- 1 Kantaja, kauppias, hankki C:ltä, joka esiintyi W:nä, yritykselleen vuonna 2011 käytetyn auton, jonka C oli hankkinut jonakin aiempuna vuotena kolmannelta osapuolelta. W tiesi, että C esiintyi hänenä, ja hyväksyi sen. C laati W:lle käytetyn auton luovutuksesta 52 100,84 euron laskun, johon oli lisätty 9 899,16 euron arvonlisävero; W puolestaan laati kantajalle 64 705,88 euron laskun, johon oli lisätty 12 294,12 euron arvonlisävero, jonka hän antoi hoidettavaksi C:lle, joka antoi sen kantajalle. Kantaja siirsi C:lle yhteensä 77 000 euroa, jotka tämä piti itsellään. C huomioi kirjanpidossaan ja veroilmoituksissaan ainoastaan 52 100,84 euron myyntihinnan, johon oli lisätty 9 899,16 euron arvonlisävero, ja maksoi myös veroa ainoastaan tähän perustuvan määrän verran. W ei kirjannut tapahtumaa kirjanpitoonsa eikä veroilmoituksiinsa eikä siltä osin myöskään maksanut veroa.

- 2 Kantajan mukaan käytetyn auton hankintaan sisältyy 12 294,12 euron arvonlisävero. Sen sijaan vastaaja katsoo, että kantaja ei voi vähentää arvonlisäveroa, koska häneltä on evättävä vähennysoikeus, sillä hänen olisi pitänyt tietää C:n syyllistyneen veropetokseen.
- 3 Asiakirja-aineiston ja suullisen käsittelyn tulosten perusteella ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että kantajalla olisi käsiteltävänä olevaa asiaa koskevien seikkojen perusteella useiden huomiota herättävien asioiden vuoksi ollut velvollisuus varmistua liikekumppaninsa henkilöllisyydestä, minkä jälkeen hän olisi todennut ensinnäkin, että C tietoisesti salasi henkilöllisyytensä, minkä tarkoituksena saattoi ainoastaan olla käytetyn auton myynnistä aiheutuvaan arvonlisäveroon liittyvä petos, ja toiseksi, että W suhtautui välinpitämättömästi verotusta koskeviin velvollisuuksiinsa eikä ollut halukas noudattamaan niitä vaaditulla tavalla.

II.

- 4 Jaosto esittää unionin tuomioistuimelle päätösoosassa mainitut kysymykset Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 267 artiklan toisen kohdan, luettuna yhdessä ensimmäisen kohdan a alakohdan kanssa, nojalla.

5 1. Asiaa koskevat oikeussäännöt

6 a. Unionin oikeus

- 7 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/ETY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 14 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaan tavaroiden luovutuksena pidetään

8 ”– – tavaroiden siirtoa osto- tai myyntikomissiota koskevan sopimuksen perusteella.”

- 9 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

10 ”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennuskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”

- 11 Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a kohdassa säädetään seuraavaa:

12 ”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.”

13 Voidakseen käyttää arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa tarkoitettua tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskevaa vähennysoikeuttaan verovelvolliselta edellytetään muun muassa:

14 ” – – XI osaston 3 luvun 3–6 jakson mukaisesti laaditun laskun hallussapitoa”.

15 **b. Kansallinen oikeus**

16 Umsatzsteuergesetzin (Saksan liikevaihtoverolaki, jäljempänä UstG) 3 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”Komissiokaupassa (Handelsgesetzbuchin eli kauppalaain 383 §) tapahtuu luovutus komissionantajan ja komissionsaajan välillä. Myyntikomission tapauksessa komissionsaaja ja ostokomission tapauksessa komissionantaja on ostaja.”

17 UStG:n 15 §:n 1 momentin 1 kohdan kahdessa ensimmäisessä virkkeessä säädettiin riidanalaisina vuosina seuraavaa:

18 *”Elinkeinonharjoittaja voi vähentää seuraavat verot:*

1. Toisen elinkeinonharjoittajan tämän mainitun elinkeinonharjoittajan yritykselle toteuttamista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista lain mukaan maksettava vero. Vähennysoikeuden käyttäminen edellyttää, että elinkeinonharjoittajalla on hallussaan 14 §:n ja 14 a §:n mukainen lasku.”

19 **2. Arviointi kansallisen oikeuden mukaan ja ennakkoratkaisukysymysten merkityksellisyys asian ratkaisemisen kannalta**

20 Nyt esillä olevassa asiassa on asiakirja-aineiston ja suullisen käsittelyn tulosten perusteella tarkasteltava sitä, minkä suuruisena kantajalta tulee evätä käytetyn auton hankintaa koskeva vähennysoikeus, koska hänen olisi pitänyt tietää C:n syyllistyneen veropetokseen.

21 W:n laskussa eritelty vero täyttää UStG:n 15 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdan kahdessa ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetun vähennyksen aineelliset edellytykset. Koska W hyväksyi C:n menettelytavan, syntyi epätyypillinen myyntikomissio, jonka erikoisuutena oli se, että komissionantaja eli C on samalla komissionsaajan edustaja. Tämän vuoksi on katsottava, että ensiksi C luovutti auton W:lle ja sitten W luovutti auton kantajalle.

22 Myös epäämisen edellytykset kuitenkin periaatteessa täyttyvät. Kansallisten ylimpien tuomioistuinten oikeuskäytännön mukaan – joka tältä osin nojautuu unionin tuomioistuimen vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön (esim. määräys 14.4.2021 C-108/20, EU:C:2021:266, Finanzamt Wilmersdorf oikeuskäytäntöviittauksineen) – silloin kun vähennysoikeuden edellytykset tosiasiallisesti täyttyvät, vähennysoikeus on kuitenkin evättävä, jos objektiivisten

seikkojen perusteella voidaan osoittaa, että verovelvollinen tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää osallistuvansa hankintansa myötä liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta, johon tavarantoimittaja tai jokin muu kyseisten tavaroiden tai palvelujen vaihdantaketjun aikaisemman tai myöhemmän vaiheen toimija syyllistyi (Bundesfinanzhofin tuomio 18.2.2016).

- 23 Näin ollen kantajalta on mahdollisesti evättävä 12 294,12 euron suuruinen vähennysoikeus, vaikka C syyllistyi ainoastaan 2 394,96 euron suuruiseen arvonlisäveropetokseen ja C:stä W:n kautta kantajaan kulkeneessa vaihdantaketjussa tosiasiallisesti maksettu vero uupuu liiketapahtuman asianmukaisen käsittelyn perusteella maksettavasta verosta ainoastaan tämän määrän verran.

24 3. Unionin oikeuden mukainen arviointi

- 25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää, vastaako tämä päätelmä unionin tuomioistuimen tulkintaa arvonlisäverodirektiivistä.

- 26 Oikeuksien epäämisellä veropetokseen osallistumisen tapauksessa pyritään unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan välttämään virheellinen verotus (ks. suuren jaoston tuomio 7.12.2010, C-285/09, EU:C:2010:742, R, 52 kohta, joka koskee verovapautuksen epäämistä yhteisöluovutuksilta) ja suojelemaan veronsaajan oikeuksia (tuomio 21.6.2012, C-80/11 ja C-142/11 EU:C:2012:373, Mahagében ja Dávid, 48 kohta, ja tuomio 6.12.2012, C-285/11, EU:C:2012:774, Bonik, 42 kohta). Epääminen perustuu siihen, että veropetokseen osallistunutta on pidettävä vastuullisena verotulojen menetyksestä, joka veropetoksesta aiheutuu (tuomio 17.10.2019, C-653/18, EU:C:2019:876, Unitel, 34 kohta). Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tämä puoltaa sitä, että oikeuksia evätään vain siltä osin kuin on tarpeen verotulojen menetyksen kompensoimiseksi.

- 27 Määräykseen EU:C:2021:266, Finanzamt Wilmersdorf, kuitenkin sisältyy näkökohtia, joiden mukaan epäämisen tarkoitus menee mahdollisesti vahingonkorvausta tai veropetokseen perustuvaa vastuuta pidemmälle. Mainitun tuomion 35 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa esitettyjen seikkojen perusteella epääminen ei riipu siitä, onko veropetokseen osallistunut saanut kyseisen toimen perusteella veroetua tai taloudellista etua, vaan sillä pyritään ehkäisemään vilpillisiä liiketoimia tukkimalla myyntikanavat tavaroilta ja palveluilta, jotka ovat olleet sellaisen liiketoimen kohteena, joka on osa petosta, ja tuetaan siten veropetosten estämistä. Unionin tuomioistuin katsoo, että tällaisella epäämisellä ei voida katsoa loukattavan verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

- 28 Mikäli epääminen olisi määrällisesti rajattava aiheutuneeseen verotulojen menetykseen, se voisi usein jäädä tehottomaksi, jos verotulojen menetyksen määrittämiseksi ainoastaan verrataan määrättyjä veroja, sillä epääminen on yleensä mahdollista vasta veropetoksen paljastumisen jälkeen ja veroviranomaiset tyypillisesti myös oikaisevat alkuperäiset virheellisesti määrättyt verot. Sitä vastoin

verrattaessa toisiinsa määrättävää ja kannettua veroa otetaan huomioon usein esiintyvä ilmiö, jossa veroviranomaiset veropetosten paljastuttua epäävät oikeuksia ja oikaisevat veropetoksiin syyllistyneille määrättävät verot, mutta oikaistujen verojen perusteella jälkikäteen suoritettavia maksuja ei kyetä perimään, koska veropetoksiin syyllistyneet ovat käyttäneet tai panneet sivuun kavaltamansa määrät.

- 29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on erityisesti suuren jaoston tuomion EU:C:2010:742, R, huomioon ottaen taipuvainen katsomaan, että epäminen on rajattava aiheutuneeseen verotulojen menetykseen ja että verotulojen menetys on laskettava vertaamalla – liiketapahtuman asianmukaisen käsittelyn perusteella – vaihdantaketjussa lain mukaan kaiken kaikkiaan maksettavaa veroa tosiasiallisesti maksettuun veroon. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että nyt esillä olevassa asiassa kantaja voisi näin ollen vähentää 9 899,16 euron arvonnisäveron; vähennysoikeus olisi evättävä häneltä tätä suuremman, verotulojen menetystä vastaavan määrän osalta.

[--]