

Downloaded via the EU tax law app / web

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

8 päivänä toukokuuta 2019 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Fiktiiviset liiketoimet – Veron vähennyskelvottomuus – Laskun antajan velvollisuus maksaa laskussa ilmoitettu vero – Seuraamus, jonka määrä vastaa perusteettomasti vähennetyn arvonlisäveron määrää – Yhteensoveltuvuus arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kanssa

Asiassa C-712/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Commissione tributaria regionale di Lombardia (Lombardian alueellinen verotuomioistuin, Italia) on esittänyt 9.10.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 20.12.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

EN.SA. Srl

vastaaan

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari) sekä tuomarit C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen ja M. Safjan,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan M. Capolupo ja G. De Bellis, avvocati dello Stato,

– Euroopan komissio, asiamiehinään N. Gossement ja F. Tomat,

kuultuaan julkisasiamiehen 17.1.2019 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisia ovat EN.SA. Srl ja Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale della Lombardia (verohallinto – Lombardian alueen osasto, Italia) (jäljempänä verohallinto) ja jossa on kyse kyseisen yhtiön osalta suoritetusta verotuksen oikaisusta, jossa maksettavaa arvonlisäveroa korotettiin ja lisättiin siihen korkoja ja määrättiin seuraamuksista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 63 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.”

4 Tämän direktiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”

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 203 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, joka mainitsee kyseisen veron laskussa.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 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.”

Italian oikeus

8 Arvonlisäveron käyttöön otosta ja sääntelystä 26.10.1972 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 633 (Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (jäljempänä presidentin asetus nro 633/72), 17 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Veroa ovat velvolliset maksamaan henkilöt, jotka suorittavat verotettavia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, ja heidän on tilitettävä se veroviranomaisille kaikista suorittamistaan

liiketoimista sen jälkeen, kun siitä on tehty 19 §:ssä säädetty vähennys II luvussa säädettyjen menettelytapojen ja edellytysten mukaisesti.”

9 Presidentin asetuksen nro 633/1972 19 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Määritettäessä 17 §:n 1 momentin nojalla maksettavaksi tulevaa veroa tai 30 §:n 2 momentissa tarkoitettua arvonlisäveron ylijäämää suoritettuihin liiketoimiin liittyvän veron määrästä voidaan vähentää vero, jonka verovelvollinen on maksanut tai joka hänen on maksettava tai joka on siirretty hänen maksettavakseen tavaroista ja palveluista, jotka on tuotu maahan tai hankittu yritystoiminnan, käsityötoiminnan tai ammatinharjoittamisen yhteydessä. Oikeus hankittuja tai tuotuja tavaroita tai palveluita koskevan veron vähentämiseen syntyy, kun veroa koskeva verosaatava syntyy, ja tätä oikeutta voidaan käyttää viimeistään sen vuoden, jona vähennysoikeus syntyy, jälkeistä toista vuotta koskevassa veroilmoituksessa, ja oikeuden syntymisen aikaan olemassa olleiden edellytysten mukaisesti.”

10 Presidentin asetuksen nro 633/1972 21 §:ssa säädetään seuraavaa:

”Jos lasku annetaan olemattomista liiketoimista tai jos liiketoimien vastikkeet tai niihin liittyvät verot on ilmoitettu laskussa niiden todellista määrää suurempina, vero on maksettava koko ilmoitetun määrän tai laskussa ilmoitettujen tietojen mukaisesti.

11 Lisäksi 18.12.1997 annetun asetuksen nro 471 (Decreto legislativo n. 471), sellaisena kuin sitä sovellettiin pääasiassa kyseessä olevien tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, 6 §:n 6 momentissa säädettiin seuraavaa:

”Henkilölle, joka lainvastaisesti vähentää maksetun tai maksettavan tai hänen maksettavakseen siirretyn veron, rangaistaan tehdyn vähennyksen määrän suuruisella hallinnollisella seuraamuksella.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

12 EN.SA. on italialainen sähkön tuotanto- ja jakeluyhtiö. Verohallinto oikaisi verotusta EN.SA:n verovuosia 2009 ja 2010 koskevien arvonlisäveroilmoitusten osalta. Verohallinto katsoi, että koska sähköenergian ostotoimien osalta ei ollut tapahtunut tosiasiallista energian siirtoa, liiketoimet olivat fiktiivisiä, ja epäsi presidentin asetuksen nro 633/1972 19 §:n nojalla näihin ostotoimiin liittyvän arvonlisäveron osalta tehdyn vähennyksen ja määräsi EN.SA:lle tämän tuomion 11 kohdassa mainitun asetuksen 6 §:n 6 momentin mukaisesti seuraamuksen, jonka määrä vastasi perusteettomasti vähennetyn arvonlisäveron määrää.

13 Sen sijaan verohallinto ei todennut, että EN.SA. olisi jättänyt noudattamatta velvollisuuttaan suorittaa maksettavakseen tullut arvonlisävero sen sähkön myyntitoimista.

14 Verohallinnon mukaan nämä eri liiketoimet kuuluvat myyntien kehään, jossa samat määrät energiaa myytiin samaan hintaan saman konsernin yhtiöiden välillä. Ne toteutettiin ainoastaan siksi, että Green Network -konsernin kirjanpidossa oli mahdollista esittää suurempia lukuja pankkirahoituksen saamista varten.

15 Verohallinto teki EN.SA:n osalta kaksi veronoikaisupäätöstä, joissa se määräsi maksettavaksi molemmat maksettavaksi tulleen arvonlisäveron korotukset korkoineen ja seuraamuksineen siten, että maksettava määrä oli 47 618 491 euroa verovuodelta 2009 ja 22 001 078 euroa verovuodelta 2010.

16 EN.SA. valitti näistä päätöksistä Commissione tributaria provinciale di Milanoon (Milanon maakunnallinen verotuomioistuin, Italia), joka hylkäsi valitukset. Kyseinen yhtiö valitti tämän

tuomioistuimen antamasta ratkaisusta Commissione tributaria regionale di Lombardia (Lombardian alueellinen verotuomioistuin, Italia).

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa, että pääasiassa kyseessä olevat fiktiiviset sähkön myyntitoimet eivät tuottaneet niiden tekijöille verotuksellista etua niiden kehämäisyyden vuoksi eikä veronsaaja menettänyt niiden johdosta verotuloja. Se pohtii, onko nyt käsiteltävässä – fiktiivisiä liiketoimia koskevassa – asiassa unionin oikeuden periaatteiden mukaista, että arvonlisävero määrätään toimijan maksettavaksi. Koska veropetosta ei ole, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että verotuksen neutraalisuuden periaatteella on oltava etusija ja että sääntöjenmukaisesti maksetun arvonlisäveron osalta tehdyn vähennyksen epäminen ja sellaisen lisäseuraamuksen määrääminen, jonka määrä vastaa perusteettomasti vähennetyt arvonlisäveron määrää, ovat suhteettomia tähän fiktiivisten laskujen antamisesta koostuvaan tekoon nähden.

18 Tässä tilanteessa Commissione tributaria regionale di Lombardia on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko kansallinen lainsäädäntö, joka perustuu [tasavallan presidentin asetuksen nro 633/1972] 19 §:n (vähennykset) ja 21 §:n 7 momentin (liiketoimista laskuttaminen) sekä 18.12.1997 annetun asetuksen nro 471 6 §:n 6 momentin (liiketoimien dokumentointia, kirjaamista ja yksilöintiä koskevien velvollisuuksien laiminlyönti) soveltamiseen, yhdenmukainen unionin tuomioistuimen määrittämien [arvonlisäveroa koskevien] unionin oikeuden periaatteiden kanssa tilanteessa, jossa on olemattomina pidettyjä liiketoimia, jotka eivät ole aiheuttaneet vahinkoa veronsaajalle eivätkä ole tuottaneet verotuksellista etua verovelvolliselle, kun kansallisen oikeuden säännösten samanaikaisesta soveltamisesta seuraa:

- a) sellaisen veron toistuva vähennyskelvottomuus, jonka luovutuksensaaja on maksanut ostoista kunkin sellaisen riitautetun liiketoimen yhteydessä, joka koskee samaa toimijaa ja samaa veron perustetta
- b) veron soveltaminen ja veron maksaminen luovuttajan toimesta (sekä perusteettoman maksun palautusoikeuden menettäminen) vastaavien ja rinnakkaisten myyntitoimien osalta, joita myös pidetään olemattomina
- c) vähennyskelvottomaksi todetun veron määrää vastaavan seuraamuksen määrääminen?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

19 Se, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin rajoittaa muodollisesti kysymyksensä ”unionin tuomioistuimen määrittämien arvonlisäveroa koskevien unionin oikeuden periaatteiden” tulkintaan mainitsemalla erityisesti suhteellisuus- ja neutraalisuusperiaatteet, ei estä unionin tuomioistuinta esittämästä sille kaikkia unionin oikeuden tulkintaan liittyviä seikkoja, jotka saattavat olla hyödyllisiä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen arvioidessa käsiteltävänä olevaa asiaa, riippumatta siitä, onko kansallinen tuomioistuin kysymyksiä esittäessään viitannut niihin. Unionin tuomioistuimen on poimittava kaikista kansallisen tuomioistuimen esittämistä seikoista ja erityisesti ennakkoratkaisupyynnön perusteluista ne unionin oikeutta koskevat seikat, joita on syytä tulkita, kun otetaan huomioon riidan kohde (ks. vastaavasti tuomio 4.10.2018, L.E.G.O., C?242/17, EU:C:2018:804, 43 kohta; tuomio 7.2.2019, Escribano Vindel, C?49/18, EU:C:2019:106, 32 kohta ja tuomio 12.2.2019, TC, C?492/18 PPU, EU:C:2019:108, 37 kohta).

Kysymyksen kaksi ensimmäistä osaa

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksen kahdessa ensimmäisessä osassa, onko pääasian kaltaisessa tilanteessa, jossa samojen toimijoiden välillä toteutetuista

samojen määrien kehämäisistä ja fiktiivisistä sähkön myynneistä ei ole aiheutunut verotulojen menetyksiä, arvonlisäverodirektiiviä tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa suljetaan pois fiktiivisiin liiketoimiin liittyvän arvonlisäveron vähentäminen ja velvoitetaan henkilöt, jotka mainitsevat arvonlisäveron laskussa, maksamaan tämän veron myös fiktiivisten liiketoimien osalta.

21 Aluksi on todettava, että edellä mainitut kaksi kansallisen oikeuden sääntöä vastaavat sisällöllisesti arvonlisäverodirektiivin vastaavia säännöksiä.

22 Yhtäältä fiktiivisiin liiketoimiin liittyvän arvonlisäveron vähennyskeltottomuus käy ilmi kyseisen direktiivin 168 artiklasta.

23 Tästä artiklasta seuraa, että verovelvollinen voi vähentää sellaisista hankituista tavaroista tai palveluista, joita se käyttää verollisiin liiketoimiinsa, maksetun arvonlisäveron. Toisin sanoen aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankituista tavaroista tai palveluista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää, että näiden tavaroiden tai palveluiden hankintakulut kuuluvat niihin osiin, joista myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettujen verollisten liiketoimien hinta muodostuu (ks. vastaavasti tuomio 6.9.2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, 36 kohta).

24 Silloin kun tavaroiden tai palveluiden hankintatoimi on fiktiivinen, sillä ei voi olla yhteyttä myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettujen verovelvollisen verollisten liiketoimien kanssa. Tästä seuraa, että jos tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus ei ole tosiasiallisesti tapahtunut, vähennysoikeutta ei voi syntyä (tuomio 27.6.2018, SGI ja Valériane, C-459/17 ja C-460/17, EU:C:2018:501, 36 kohta).

25 Arvonlisäverojärjestelmään kuuluu siten luonnostaan se, että fiktiivinen liiketoimi ei voi oikeuttaa arvonlisäveron vähennykseen.

26 Toisaalta arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa on nimenomaisesti ilmaistu, että henkilö, joka mainitsee laskussa arvonlisäveron, on velvollinen maksamaan tämän veron. Unionin tuomioistuin on täsmentänyt tästä, että laskun antajan on maksettava laskussa mainittu arvonlisävero myös silloin, kun todellinen verollinen liiketoimi puuttuu (ks. vastaavasti tuomio 31.1.2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, 38 kohta).

27 Edellä mainittua kahta sääntöä ei periaatteessa sovelleta samaan toimijaan. Laskun antaja on laskussa mainitun veron maksuvelvollinen, ja fiktiivisiin liiketoimiin liittyvän arvonlisäveron vähennyskeltottomuuteen voidaan vedota tämän laskun saajaa vastaan.

28 Pääasian erityisessä tilanteessa arvonlisäverodirektiivin 168 ja 203 artiklassa vahvistetut vaatimukset koskevat kuitenkin samaa toimijaa. Samoja sähkömääriä kierrätettiin nimittäin samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden välillä myymällä niitä fiktiivisesti uudelleen samaan hintaan, joten yhtiöt myivät ja ostivat ne takaisin samaan hintaan. Näin ollen jokainen toimija oli yhtä aikaa sellaisen laskun antaja, jossa mainittiin arvonlisäveron määrä, ja toisen laskun, joka liittyi saman sähkömäärän hankintaan samaan hintaan ja jossa mainittiin sama arvonlisäveron määrä, saaja. EN.SA. oli siten laskun antajana arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa mainitun säännön perusteella velvollinen maksamaan veronsaajalle laskussa ilmoitetun arvonlisäveron määrän. Koska nämä liiketoimet olivat luonteeltaan fiktiivisiä, se ei saanut arvonlisäverodirektiivin 168 artiklasta seuraavan vaatimuksen takia vähentää sähkön takaisinostosta saamassaan laskussa ilmoitettua samaa arvonlisäveron määrää.

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii näistä syistä, jätetäänkö sillä, että näitä kansallisesta oikeudesta seuraavia ja arvonlisäverodirektiiviin pohjautuvia vaatimuksia sovelletaan

yhdessä EN.SA:n kaltaisessa tilanteessa olevaan toimijaan, noudattamatta arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta.

30 On selvää, että arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetyllä arvonlisäveron vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken sen liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta, kun liiketoiminta on arvonlisäveron alaista. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä taataan tällä tavoin täydellinen neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. vastaavasti tuomio 29.10.2009, NCC Construction Danmark, C?174/08, EU:C:2009:669, 27 kohta ja tuomio 22.12.2010, RBS Deutschland Holdings, C?277/09, EU:C:2010:810, 38 kohta).

31 Mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on kuitenkin myös tavoite, joka on arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan (tuomio 31.1.2013, Stroy trans, C?642/11, EU:C:2013:54, 46 kohta). Verotulojen menettämisen vaaraa ei kuitenkaan periaatteessa ole täysin poistettu niin kauan kuin sellaisen laskun saaja, jossa on mainittu perusteettomasti arvonlisävero, voi käyttää laskua tämän veron vähennyksen saamista varten (tuomio 31.1.2013, Stroy trans, C?642/11, EU:C:2013:54, 31 kohta).

32 Kyseisen direktiivin 203 artiklassa säädetyin velvollisuuden tarkoituksena on tällöin poistaa verotulojen menettämisen vaara, joka voi aiheutua vähennysoikeudesta (tuomio 31.1.2013, Stroy trans, C?642/11, EU:C:2013:54, 32 kohta).

33 Suhteellisuusperiaatteen mukaan kyseisellä velvollisuudella ei kuitenkaan saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi, eikä sillä erityisesti saada kohtuuttomasti vaarantaa arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta. Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa liiketoimien fiktiivisyys on esteenä veron vähentämiskelpoisuudelle, arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattaminen varmistetaan sillä, että jäsenvaltioiden on säädettävä mahdollisuudesta oikaista kaikki perusteettomasti laskutetut verot, kun laskun antaja osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä tai kun tämä on oikea-aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran (tuomio 31.1.2013, Stroy trans, C?642/11, EU:C:2013:54, 43 kohta).

34 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen unionin tuomioistuimelle toimittamista selityksistä ilmenee, että EN.SA. antoi tietoisesti laskuja, jotka eivät vastanneet todellista liiketoimintaa. Kyseinen yhtiö ei voi tällaisessa tilanteessa vedota vilpittömään mieleensä. Sen sijaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kyseisten yhtiöiden välillä suoritetuista fiktiivisistä sähkön myynneistä ei ole aiheutunut verotulojen menetystä. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 47 kohdassa, tämä johtuu siitä, että osallisena olleet yritykset maksoivat sääntöjenmukaisesti suorittamiinsa sähkön myynneihin liittyvät arvonlisäverot ja ostettuaan samat sähkön määrät takaisin samaan hintaan vähensivät sen saman arvonlisäveron määrän, jonka ne olivat itse maksaneet.

35 Tällaisessa tilanteessa tämän tuomion 33 kohdasta käy ilmi, että arvonlisäverodirektiivistä, kun sitä arvioidaan verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen valossa, veloitetaan jäsenvaltiot sallimaan, että fiktiiviseen liiketoimeen liittyvän laskun antaja voi vaatia laskussa ilmoitetun ja maksettavaksi tulleen veron palauttamista, kun tämä on oikea-aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran.

36 Edellä olevasta seuraa, että esitetyn kysymyksen kahteen ensimmäiseen osaan on vastattava, että pääasian kaltaisessa tilanteessa, jossa samojen toimijoiden välillä toteutetuista samojen määrien kehämäisistä ja fiktiivisistä sähkön myynneistä ei ole aiheutunut verotulojen

menetystä, arvonlisäverodirektiiviä, arvioituna verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen valossa, on tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa suljetaan pois fiktiivisiin liiketoimiin liittyvän arvonlisäveron vähentäminen ja veloitetaan henkilöt, jotka mainitsevat arvonlisäveron laskussa, maksamaan tämän veron myös fiktiivisten liiketoimien osalta, sillä edellytyksellä, että kansallisessa oikeudessa sallitaan tästä velvollisuudesta seuraavan verovelan oikaiseminen, kun edellä mainitun laskun antaja, joka ei ollut vilpittömässä mielessä, on oikea-aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.

Kysymyksen kolmas osa

37 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksensä kolmannessa osassa, onko suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että se on esteenä pääasian kaltaisessa tilanteessa sellaiselle kansallisen oikeuden säännölle, jonka mukaan arvonlisäveron lainvastaisesta vähentämisestä rangaistaan tehdyn vähennyksen määrän suuruusella seuraamuksella.

38 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 (ks. vastaavasti tuomio 15.9.2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, 41 kohta ja tuomio 26.4.2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Niiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen periaatteiden, erityisesti suhteellisuusperiaatteen ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen, mukaisesti (ks. vastaavasti tuomio 26.4.2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Seuraamukset eivät saa siis mennä pidemmälle kuin arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa mainittujen tavoitteiden saavuttamiseksi on tarpeen, eikä arvonlisäverotuksen neutraalisuus saa vaarantua niiden johdosta (ks. vastaavasti tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, 62 kohta).

40 Ensinnäkin sen arvioimiseksi, onko seuraamus suhteellisuusperiaatteen mukainen, on otettava huomioon erityisesti rikkomuksen, josta kyseisellä seuraamuksella on tarkoitus rangaista, luonne ja vakavuus sekä seuraamuksen määrän määrittämistä koskevat yksityiskohtaiset säännöt (tuomio 26.4.2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, 60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Tältä osin on todettava, että käsiteltävässä asiassa kansallisessa oikeudessa säädetään arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi seuraamuksesta, jonka määrää ei lasketa verovelvollisen verovelan määrän mukaan vaan jonka määrä vastaa verovelvollisen perusteettomasti vähentämän arvonlisäveron määrää. Koska arvonlisäverovelvollisen verovelka vastaa myöhemmässä vaihdannan vaiheessa luovutetuista tavaroista ja suoritetuista palveluista maksettavan arvonlisäveron ja aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittuihin tavaroihin ja palveluihin liittyvän vähennyskelpoisen arvonlisäveron välistä erotusta, perusteettomasti vähennetyin veron määrä ei välttämättä vastaa tätä velkaa.

42 Tällainen tapaus on erityisesti kyseessä kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa. Kuten julkisasiamies on korostanut ratkaisuehdotuksensa 63 kohdassa, koska EN.SA. on ostanut ja myynyt fiktiivisesti samat määrät sähköä samaan hintaan, sillä ei ole arvonlisäveroa koskevaa verovelkaa näistä liiketoimista. Tällaisessa tilanteessa seuraamus, jonka suuruus on 100 prosenttia aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa perusteettomasti vähennetyin veron määrästä ja joka on määrätty ottamatta huomioon sitä, että sama arvonlisäveron määrä oli

maksettu sääntöjenmukaisesti myöhemmässä vaihdannan vaiheessa ja ettei veronsaaja ollut menettänyt sen johdosta verotuloja, on suhteeton seuraamus sille asetettuun tavoitteiseen nähden.

43 Toiseksi pääasian kaltaisessa tilanteessa myös arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate on esteenä kansallisessa oikeudessa säädetyn kaltaisen seuraamuksen soveltamiselle. Tällaisessa tilanteessa – kuten tämän tuomion 33 kohdassa on jo todettu – arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattaminen nimittäin varmistetaan sillä, että jäsenvaltioiden on säädettävä mahdollisuudesta oikaista kaikki perusteettomasti laskutetut verot, kun laskun antaja osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä tai kun tämä on oikea-aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran.

44 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 57 kohdassa, sellaisen seuraamuksen määrääminen, jonka suuruus on 100 prosenttia perusteettomasti vähennetyn veron määrästä, johtaa siihen, että arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukaisesti syntyneen verovelan oikaisumahdollisuus jää vaille merkitystä. Vaikka tämä velka voidaan oikaista, kun verotulojen menettämisen vaaraa ei ole, seuraamuksen johdosta jää kuitenkin maksettavaksi määrä, joka vastaa suuruudeltaan perusteettomasti vähennetyn veron määrää.

45 Esitetyn kysymyksen kolmanteen osaan on näin ollen vastattava, että suhteellisuusperiaatetta ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasian kaltaisessa tilanteessa sellaiselle kansallisen oikeuden säännölle, jonka mukaan arvonlisäveron lainvastaisesta vähentämisestä rangaistaan tehdyn vähennyksen määrän suuruisella seuraamuksella.

Oikeudenkäyntikulut

46 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 (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Pääasian kaltaisessa tilanteessa, jossa samojen toimijoiden välillä toteutetuista samojen määrien kehämäisistä ja fiktiivisistä sähkön myynneistä ei ole aiheutunut verotulojen menetystä, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY, arvioituna verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen valossa, on tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa suljetaan pois fiktiivisiin liiketoimiin liittyvän arvonlisäveron vähentäminen ja velvoitetaan henkilöt, jotka mainitsevat arvonlisäveron laskussa, maksamaan tämän veron myös fiktiivisten liiketoimien osalta, sillä edellytyksellä, että kansallisessa oikeudessa sallitaan tästä velvollisuudesta seuraavan verovelan oikaiseminen, kun edellä mainitun laskun antaja, joka ei ollut vilpittömässä mielessä, on oikea-aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.**

2) **Suhteellisuusperiaatetta ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasian kaltaisessa tilanteessa sellaiselle kansallisen oikeuden säännölle, jonka mukaan arvonlisäveron lainvastaisesta vähentämisestä rangaistaan tehdyn vähennyksen määrän suuruisella seuraamuksella.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: italia.