

Downloaded via the EU tax law app / web

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

15 päivänä syyskuuta 2022 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY– Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus – Kiinteän omaisuuden myynti verovelvollisten välillä – Maksukyvyttömyysmenettelyn kohteena oleva myyjä – Kansallinen käytäntö, jonka mukaan ostajalta evätään vähennysoikeus sillä perusteella, että se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää myyjän vaikeuksista maksaa myynnistä maksettava arvonlisävero – Petos ja oikeuden väärinkäyttö – Edellytykset

Asiassa C-227/21,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Lietuvas vyriausiasis administracinis teismas (ylin hallintotuomioistuin, Liettua) on esittänyt 31.3.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 9.4.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

UAB "HA.EN."

vastaa

Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Lycourgos sekä tuomarit S. Rodin, J.-C. Bonichot, L. S. Rossi ja O. Spineanu-Matei (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- UAB "HA.EN.", edustajinaan G. Kaminskas ja Z. Stuglyt?, advokatai,
- Liettuan hallitus, asiamiehinään K. Dieninis ja V. Kazlauskait?-Šven?ionien?,
- Tšekin hallitus, asiamiehinään O. Serdula, M. Smolek ja J. Vl?il,
- Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskait? ja L. Lozano Palacios,

kuultuaan julkisasiamiehen 5.5.2022 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 vastakkain ovat UAB "HA.EN." ja Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (Liettuan tasavallan valtiovarainministeriön yhteydessä toimiva kansallinen verotarkastusviranomainen; jäljempänä veroviranomainen) ja jossa on kyse arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämisestä HA.EN:n väitetyn oikeuden väärinkäytön vuoksi.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 7 ja 42 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

"(7) Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on, vaikkakaan verokantoja ja vapautuksia verosta ei täysin yhdenmukaisteta, saada aikaan kilpailun tasapuolisuus siten, että kunkin jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavaroihin ja palveluihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta.

--

(42) Jäsenvaltioiden olisi määrätyissä tapauksissa voitava määrätä tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten vastaanottaja veronmaksuvelvolliseksi. Tämä toimenpide antaisi jäsenvaltioille mahdollisuuden yksinkertaistaa sääntöjä sekä torjua veropetoksia ja veron kiertämistä tietyillä aloilla tai tietyntyyppisten liiketoimien yhteydessä."

4 Tämän 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;

--"

5 Mainitun direktiivin 193 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta 194–199 ja 202 artiklassa tarkoitettuja tapauksia, joissa toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron."

6 Saman direktiivin 199 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat säätää, että veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen, joka vastaanottaa minkä tahansa seuraavista luovutuksista tai suorituksista:

--

g) velallisen kiinteän omaisuuden luovutus maksuvelvollisuuden määräävän päätöksen perusteella pakkomyyntimenettelyssä.”

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.

– –”

Liettuan oikeus

8 Liettuan tasavallan arvonlisäverosta annetun lain (Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas), sellaisena kuin se on muutettuna 5.3.2020 annetulla lailla nro IX-751, 58 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäverovelvollisella on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä ja/tai tuonnin arvonlisävero, jos hankitut ja/tai tuodut tavarat ja/tai palvelut on tarkoitettu käytettäviksi kyseisen arvonlisäverovelvollisen seuraaviin liiketoimiin: – – arvonlisäverollinen tavaroiden luovutus ja/tai palvelujen suoritus;

– –”

9 Liettuan tasavallan siviiliprosessilain (Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas), sellaisena kuin se on muutettuna 15.5.2014 annetulla lailla nro XII?889, 719 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos huutokauppa todetaan pätemättömäksi, koska tarjouksentekijöitä ei ole, omaisuus luovutetaan täytäntöönpanoa hakevalle henkilölle huutokauppaa varten määrityllä omaisuuden alkuperäisellä myyntihinnalla.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

10 UAB ”Medicinos bankas” (jäljempänä pankki) myönsi 21.9.2007 tehdyllä luottosopimuksella UAB ”Sostin?s b?staille” (jäljempänä myyjä) luoton kiinteistökehitystoimintaa varten. Sopimuksen asianmukaisen täyttämisen vakuudeksi myyjä antoi sopimusperusteisen kiinteistöpanttioikeuden Vilnan kaupungissa (Liettua) sijaitsevaan maa-alueeseen ja sillä sijaitsevaan, rakenteilla olevaan rakennukseen.

11 HA.EN. hankki 27.11.2015 tehdyllä saatavien siirtoa koskevalla sopimuksella luoton myöntäneeltä pankilta vastiketta vastaan kaikki pankin ja myyjän välisestä luottosopimuksesta johtuvat taloudelliset saatavat sekä kaikki sopimusvelvoitteiden täyttämisen vakuudeksi annetut oikeudet, sopimusperusteinen kiinteistöpanttioikeus mukaan luettuna. Tätä sopimusta tehtäessä HA.EN. muun muassa vahvisti tutustuneensa myyjän taloudelliseen ja rahoituskelliseen tilanteeseen sekä oikeusasemaan ja olevansa tietoinen siitä, että myyjä oli maksukyvytön ja saneerausmenettelyn kohteena Vilniaus apygardos teismasissa (Vilnan alueellinen tuomioistuin, Liettua). Pankki luovutti 18.12.2015 tehdyllä sopimuksella myyjän omaisuutta koskevan kiinnityksen HA.EN:lle.

12 Haastemiehen antamalla 23.5.2016 julistetulla määräyksellä ilmoitettiin myyjän kiinteän

omaisuuden osaa (jäljempänä kyseessä oleva kiinteä omaisuus) koskevasta huutokaupasta, mutta yksikään ostaja ei ollut kiinnostunut siitä. Koska huutokauppaa ei voitu järjestää, HA.EN:lle tarjottiin huutokauppa-menettelyn yhteydessä mahdollisuus ottaa kyseessä oleva kiinteistö omistukseensa alkuperäisellä myyntihinnalla, mikä lakkauttaisi osan HA.EN:n saatavista. HA.EN. käytti tätä oikeutta ja otti kyseisen kiinteistön omistukseensa.

13 Tätä varten haastemies laati 21.7.2016 asiakirjan, jossa todettiin kyseessä olevan kiinteän omaisuuden siirtyminen HA.EN:lle.

14 Myyjä laati 5.8.2016 arvonlisäverolaskun, jonka mukaan kyseessä oleva kiinteä omaisuus oli luovutettu HA.EN:lle mainitulla toimella ja sen kokonaissumma oli 5 468 000 euroa eli hinta oli 4 519 008,26 euroa ja arvonlisäveron osuus 948 991,74 euroa. HA.EN. merkitsi arvonlisäverolaskun kirjanpitoonsa ja vähensi ostoihin sisältyvän arvonlisäveron marraskuuta 2016 koskevassa arvonlisäveroilmoituksessaan. Myös myyjä merkitsi arvonlisäverolaskun kirjanpitoonsa ja ilmoitti arvonlisäverolaskuun merkityn myynteihin sisältyvän arvonlisäveron elokuuta 2016 koskevassa arvonlisäveroilmoituksessaan muttei kuitenkaan maksanut veroa veronsaajalle.

15 Myyjä asetettiin konkurssiin 1.10.2016.

16 HA.EN. vaati 20.12.2016 veroviranomaista palauttamaan sille ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisestä aiheutuneen arvonlisäveron ylijäämän eli 948 991,74 euroa. Tehtyään HA.EN:ää koskevan verotarkastuksen veroviranomainen totesi, että kun HA.EN. suoritti liiketoimen kyseessä olevan kiinteän omaisuuden hankkimiseksi, vaikka se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, ettei myyjä maksaisi veronsaajalle arvonlisäveroa tästä liiketoimesta, se oli menetellyt vilpillisesti ja käyttänyt väärin oikeutta. Tästä syystä veroviranomainen epäsi 12.7.2017 tehdyllä päätöksellä HA.EN:ltä oikeuden vähentää tämä ostoihin sisältyvä arvonlisävero, määräsi maksettavaksi arvonlisäveron maksamisen viivästymisestä korkoa 38 148,46 euroa ja määräsi HA.EN:lle 284 694 euron arvonlisäveroseuraamuksen.

17 HA.EN. teki kyseisestä päätöksestä oikaisuvaatimuksen Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?siin (Liettuan tasavallan hallituksen yhteydessä toimiva veroriitalautakunta), joka 22.1.2018 tekemällään päätöksellä kumosi veroviranomaisen päätöksen viivästyskoron ja määrätyn seuraamuksen osalta mutta katsoi, että HA.EN. oli käyttänyt väärin oikeutta, ja pysytti veroviranomaisen päätöksen siltä osin kuin siinä evättiin HA.EN:ltä oikeus vähentää arvonlisävero.

18 HA.EN. nosti tästä Liettuan tasavallan hallituksen yhteydessä toimivan veroriitalautakunnan päätöksestä kanteen Vilniaus apygardos administracinis teismasissa (Vilnan alueellinen hallintotuomioistuin, Liettua), joka pysytti veroviranomaisen kannan ja hylkäsi kanteen perusteettomana 14.11.2018 antamallaan tuomiolla.

19 HA.EN. valitti 12.12.2018 ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen eli Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasiin (ylin hallintotuomioistuin, Liettua), joka hyväksyi valituksen osittain 13.5.2020 antamallaan määräyksellä, kumosi Vilniaus apygardos administracinis teismasin tuomion ja palautti asian kyseiseen tuomioistuimeen ilmoittaen sille muun muassa, että sen oli tutkittava nyt kyseessä olevan oikeuden väärinkäytön olemassaolon edellytykset ja ominaispiirteet.

20 Tutkittuaan veroriita-asian uudelleen Vilniaus apygardos administracinis teismas katsoi 3.9.2020 antamassaan tuomiossa, että HA.EN. oli käyttänyt oikeutta väärin, joten veroviranomainen oli perustellusti evännyt siltä oikeuden vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero. HA.EN. valitti tuomiosta uudelleen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että koska pakkomyyntimenettelyyn liittyvässä laskussa ilmoitettiin 4 519 008,26 euron nettomäärä ja arvonlisäveron määräksi 948 991,74 euroa, HA.EN. on tosiasiallisesti maksanut arvonlisäveron. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo tällä perusteella, että mikään ei mahdollistanut sitä, että veroviranomainen voisi lähtökohtaisesti katsoa, että arvonlisäverodirektiivissä säädetyt aineelliset ja muodolliset edellytykset sille, että HA.EN. käyttää vähennysoikeuttaan, eivät täyttyneet.

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii kuitenkin, oliko veroviranomaisella evätessään HA.EN:n oikeuden vähentää kyseessä olevan kiinteän omaisuuden hankintaan liittyvä arvonlisävero perusteltu syy vedota siihen, että HA.EN. tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, ettei myyjä taloudellisten vaikeuksiensa ja mahdollisen maksukyvyttömyytensä vuoksi maksaisi tai voisi maksaa arvonlisäveroa veronsaajalle.

23 Tässä tilanteessa Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [arvonlisäverodirektiiviä], luettuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, tulkittava siten, että siinä kielletään kansallisten viranomaisten käytäntö, jossa verovelvollisen oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero evätään, jos kyseinen henkilö kiinteää omaisuutta hankkiessaan tiesi (tai sen olisi pitänyt tietää), että luovuttaja maksukyvyttömyytensä vuoksi ei maksaisi (tai ei pystyisi maksamaan) myynneistä arvonlisäveroa veronsaajalle?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohtaa, luettuna verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa, tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle käytännölle, jonka mukaan verovelvollisten välisen kiinteän omaisuuden myynnin yhteydessä ostajalta evätään oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero yksinomaan siitä syystä, että ostaja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että myyjä oli taloudellisesti vaikeassa tilanteessa tai maksukyvytön ja että tämä saattaisi johtaa siihen, että myyjä ei maksaisi tai ei pystyisi maksamaan arvonlisäveroa veronsaajalle.

25 Aluksi on huomautettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen se on velvollinen, arvonlisävero, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate. Vähennysjärjestelmällä, johon arvonlisäverodirektiivin 168 artikla kuuluu, pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. vastaavasti tuomio 15.9.2014, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, 26 ja 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Kuten unionin tuomioistuin on katsonut useaan kertaan, arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa (tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Tältä osin unionin tuomioistuin on jo todennut, että sillä, onko tavaroiden luovuttaja maksanut myynneistä maksettavan veron veroviranomaisille, ei ole merkitystä verovelvollisella ostoihin sisältyvän arvonlisäveron osalta olevan vähennysoikeuden kannalta (tuomio 22.10.2015,

PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Siitä, että arvonlisäveroa koskevan vähennysoikeuden edellytykseksi asetetaan se, että tavaran luovuttaja on aiemmin tosiasiallisesti maksanut mainitun arvonlisäveron, seuraa se, että verovelvolliseen kohdistetaan taloudellinen rasite, jota sillä ei pitäisi olla ja jota vähennysjärjestelmällä pyritään nimenomaisesti välttämään (ks. vastaavasti tuomio 29.3.2012, Véleclair, C?414/10, EU:C:2012:183, 30 kohta).

27 Samalla mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on kuitenkin päämäärä, joka on arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan, ja unionin tuomioistuin on todennut toistuvasti, etteivät oikeussubjektit saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin. Kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten tehtävänä on näin ollen evätä vähennysoikeus, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että vähennysoikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin (tuomio 10.7.2019, Kuršu zeme, C?273/18, EU:C:2019:588, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 On kuitenkin niin, että koska vähennysoikeuden epääminen on poikkeus sen peruseriaatteen soveltamisesta, jonka tämä oikeus muodostaa, veroviranomaisten on kyettävä esittämään riittävä näyttö niistä objektiivisista seikoista, joiden perusteella voidaan katsoa, että verovelvollinen on syyllistynyt petokseen tai oikeuden väärinkäyttöön tai että verovelvollinen tiesi tai että sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon se on vedonnut vähennysoikeuden perusteena, oli osa tällaista petosta. Kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on sitten tutkia, ovatko asianomaiset veroviranomaiset osoittaneet tällaisten objektiivisten seikkojen olemassaolon (ks. vastaavasti tuomio 11.11.2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Tämän oikeuskäytännön valossa on ratkaistava, voivatko kansalliset veroviranomaiset tilanteessa, jossa taloudellisissa vaikeuksissa oleva yhtiö myy kiinteää omaisuutta, pätevästi evätä tämän omaisuuden hankkijalta oikeuden vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero sillä perusteella, että koska tämä hankkija oli tietoinen näistä taloudellisista vaikeuksista ja niiden mahdollisista vaikutuksista arvonlisäveron suorittamiseen veronsaajalle, se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta, tai syyllistyi oikeuden väärinkäyttöön.

30 Ensinnäkin kiinteän omaisuuden hankkijan mahdollisesta osallistumisesta liiketoimeen, joka on osa arvonlisäveropetosta, on korostettava, että unionin taloudellisiin etuihin kuuluvat muun muassa arvonlisäverosta saadut tulot (tuomio 2.5.2018, Scialdone, C?574/15, EU:C:2018:295, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 On myös huomautettava, että Euroopan yhteisöjen taloudellisiin etuihin kohdistuvalla petoksella, sellaisena kuin se on määritelty Euroopan unionista tehdyn sopimuksen K.3 artiklan perusteella yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamisesta tehdyn Brysselissä 26.7.1995 allekirjoitetun yleissopimuksen, joka on 26.7.1995 annetun neuvoston säädöksen (EYVL 1995, C 316, s. 48) liitteenä, 1 artiklassa, tarkoitetaan erityisesti ”tahallista tekoa tai laiminlyöntiä, joka koskee väärin, virheellisten tai puutteellisten ilmoitusten tai asiakirjojen käyttämistä tai esittämistä, josta seuraa, että Euroopan yhteisöjen yleiseen talousarvioon tai Euroopan yhteisöjen hoidossa oleviin tai sen puolesta hoidettuihin budjetteihin sisältyvät varat vähenevät oikeudettomasti”. Näin ollen, ja kuten edellisestä kohdasta käy ilmi, tämä käsite kattaa tahallisen teon tai laiminlyönnin, jonka seurauksena tulot, jotka ovat peräisin unionin sääntöjen mukaisesti määritetyn yhdenmukaisen arvonlisäverokannan soveltamisesta, vähenevät (ks. vastaavasti tuomio 8.9.2015, Taricco ym., C?105/14, EU:C:2015:555, 41 kohta).

32 Unionin tuomioistuin on jo todennut, että pelkkä arvonlisäveron maksamisen laiminlyönti ei muodosta siitä riippumatta, oliko se tahallista vai ei, arvonlisäveropetosta, siltä osin kuin

verovelvollinen on täyttänyt asianmukaisesti arvonlisäverotusta koskevat ilmoittamisvelvollisuutensa (ks. vastaavasti tuomio 2.5.2018, Scialdone, C?574/15, EU:C:2018:295, 38–41 kohta).

33 Näin ollen ei voida katsoa, että täytäntöönpanokelpoisen saatavan maksamiseen velvollinen verovelvollinen, jolla on taloudellisia vaikeuksia ja joka myy laissa säädetyn pakkomyyntimenettelyn yhteydessä osan omaisuudestaan velkojensa kattamiseksi ja ilmoittaa tämän perusteella maksettavan arvonlisäveron mutta ei voi näiden vaikeuksien vuoksi maksaa mainittua arvonlisäveroa kokonaan tai osittain, syyllistyy pelkästään tästä syystä arvonlisäveropetokseen. Näin ollen tällaisessa tilanteessa tällaisen omaisuuden hankkijaa ei sitä suuremmalla syyllä voida myöskään moittia siitä, että se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa tämän omaisuuden hankkiessaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta.

34 Toiseksi siitä, onko kyseessä olevan kiinteistön hankkija mahdollisesti syyllistynyt oikeuden väärinkäyttöön, on muistutettava, että arvonlisäveroa koskeva unionin oikeus on esteenä verovelvollisen oikeudelle ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen, kun tämän oikeuden perustana olevia toimia on pidettävä väärinkäyttönä (tuomio 21.2.2006, Halifax ym., C?255/02, EU:C:2006:121, 85 kohta). Tätä oikeutta ei nimittäin voida laajentaa väärinkäyttönä pidettäviin talouden toimijoiden toimiin eli toimiin, joita ei toteuteta tavanomaisen liiketoiminnan yhteydessä vaan yksinomaan siksi, että väärinkäytön luonteisesti saataisiin joitakin unionin lainsäädännössä säädettyjä etuja (ks. vastaavasti tuomio 22.12.2010, Weald Leasing, C?103/09, EU:C:2010:804, 26 kohta).

35 Arvonlisäveron alalla väärinkäytön toteaminen edellyttää kahden edellytyksen täyttymistä. Yhtäältä arvonlisäverodirektiivin ja sen täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lainsäädännön asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseessä olevien liiketoimien seurauksena on oltava sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista. Toisaalta kaikista objektiivisista seikoista on ilmeistä, että kyseisten toimien keskeinen tavoite on pelkästään saada tällainen veroetu (ks. vastaavasti tuomio 21.2.2006, Halifax ym., C?255/02, EU:C:2006:121, 74 ja 75 kohta ja tuomio 11.11.2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa kansallisen lainsäädännön todistelusäännösten mukaisesti, ovatko tällaisen väärinkäytön muodostavat tekijät olemassa. Unionin tuomioistuin voi kuitenkin ennakkoratkaisupyyntöä käsitellessään tehdä tarvittaessa täsmennyksiä ohjatakseen kansallista tuomioistuinta tämän tulkinnassa (ks. vastaavasti tuomio 21.2.2006, Halifax ym., C?255/02, EU:C:2006:121, 76 ja 77 kohta).

36 Ensimmäisestä edellytyksestä on todettava, että vaikka kiinteän omaisuuden hankkijan tavoittelemaa sen arvonlisäveron vähentämistä, jonka se on maksanut hankkiessaan kyseessä olevan kiinteän omaisuuden, voitaisiin pitää veroetuna, tätä ei voitaisi pitää arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden vastaisena. Kuten julkisasiamies on korostanut ratkaisuehdotuksensa 40–44 kohdassa, tämä ilmenee arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan g alakohdasta, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää ja siirtää arvonlisäveron kyseisen verollisen liiketoimen vastaanottavan verovelvollisen maksettavaksi, kun kyseessä on velallisen kiinteän omaisuuden luovutus maksuvelvollisuuden määräävän päätöksen perusteella pakkomyyntimenettelyssä. Vaikka Liettuan tasavalta on päättänyt olla soveltamatta tätä järjestelmää, jo kyseisessä säännöksessä säädetyn mahdollisuuden olemassaolo osoittaa, että unionin lainsäätäjä ei ole pitänyt kiinteän omaisuuden hankkijan pakkomyyntimenettelyssä maksaman arvonlisäveron vähentämistä arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden vastaisena.

37 On totta, että 20.5.2021 annetun tuomion ALTI (C?4/20, EU:C:2021:397) 42–45 kohdassa

unionin tuomioistuin on katsonut, ettei arvonlisäverodirektiivi ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan arvonlisäveron maksamiseen velvollisen sopimuskumppanin, jonka osoitetaan tienneen tai jonka olisi pitänyt tietää, että mainittu veronmaksuvelvollinen ei tule maksamaan kyseistä veroa, mutta joka on käyttänyt ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuttaan, katsotaan olevan yhteisvastuussa maksamatta jääneestä arvonlisäverosta korotuksineen.

38 On kuitenkin niin, että julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 46 ja 47 kohdassa esittämistä syistä verovelvollisen, joka ostaa kiinteää omaisuutta laissa säädettyssä pakkomyyntimenettelyssä viranomaisten valvonnassa, tilanne ei ole rinnastettavissa kyseisen tuomion taustalla olevassa asiassa kyseessä olleen arvonlisäveron päävelallisen sopimuspuolen tilanteeseen. Pelkästään niistä taloudellisista vaikeuksista, joita on velallisella, jonka omaisuutta myydään pakkomyyntimenettelyssä, ei nimittäin voida päätellä, että velallisella olisi lainvastainen aikomus olla maksamatta arvonlisäveroa. Yksinomaan tällä perusteella ei näin ollen voida katsoa, että kyseisen omaisuuden hankkija syyllistyy oikeuden väärinkäyttöön toteuttaessaan liiketoimen kyseisen velallisen kanssa.

39 Oikeuden väärinkäytön toisen edellytyksen mukaan kaikista objektiivisista seikoista on ilmeistä, että kyseisen toimen keskeinen tavoite on ainoastaan saada veroetu. Tästä on todettava aluksi, että unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että pääasian tosiseikaston mukaan HA.EN. oli myyjän velkoja ja että sillä oli kiinteistöpannioikeus kyseessä olevaan kiinteään omaisuuteen, joka oli pakkomyyntimenettelyn kohteena. Tällaisessa tilanteessa on katsottava, että sitä, että velkoja ottaa tuloksettoman huutokaupan seurauksena omistukseensa kiinteän omaisuuden, jonka osalta sillä oli tällainen vakuus, ei pääasiallisesti voida perustella jonkinlaisen veroedun saamisella vaan velkojan halulla periä saatavansa kokonaan tai osittain kyseiseltä maksukyvyttömyystilanteessa olevalta velalliselta käytettävissään olevien oikeudellisten keinojen, kuten pakkomyyntimenettelyn, avulla.

40 Kun otetaan huomioon se, että tällainen toimi toteutetaan laissa säädettyssä menettelyssä, jota on toki tarkoitus soveltaa poikkeuksellisessa asiayhteydessä eli talouden toimijan maksukyvyttömyystilanteessa, mutta se on kuitenkin osa talouselämää, ja kun otetaan huomioon sillä oleva lähtökohtaisesti lainmukainen tavoite, tällaista toimea ei voida rinnastaa ilman taloudellista todellisuusperustaa olevaan täysin keinotekoiseen järjestelyyn, joka on toteutettu ainoastaan veroedun saamiseksi ja joka on kielletty väärinkäytön kiellon periaatteen nojalla (ks. vastaavasti tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 20.5.2021, ALTI, C?4/20, EU:C:2021:397, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Tältä osin se, että hankkija tietää myyjän taloudellisista vaikeuksista, tämän mahdollisesta maksukyvyttömyydestä tai – kuten nyt käsiteltävässä asiassa – saneerausmenettelyn aloittamisesta sekä tällaisten olosuhteiden mahdollisesta vaikutuksesta liiketoimeen liittyvän arvonlisäveron maksamiseen veronsaajalle, näyttää olevan pakkomyyntimenettelyihin erottamattomasti liittyvä seikka, eikä se sellaisenaan riitä osoittamaan sitä, että kyseessä oleva liiketoimi on väärinkäyttöä, eikä näin ollen oikeuttamaan vähennysoikeuden epäämistä.

42 Edellä esitetyn valossa jäsenvaltion veroviranomaiset eivät voi unionin oikeuden kannalta pätevästi katsoa, että myytäessä kiinteää omaisuutta verovelvollisten välillä laissa säädettyssä pakkomyyntimenettelyssä pelkästään se seikka, että hankkija tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että myyjällä oli taloudellisia vaikeuksia ja että tästä saattoi seurata, että myyjä ei maksa arvonlisäveroa veronsaajalle, merkitsisi sitä, että kyseinen hankkija on syyllistynyt oikeuden väärinkäyttöön, ja näin evätä hankkijalta oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero.

43 Tällainen kansallinen käytäntö olisi myös verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen, koska se merkitsee sitä, että kiinteän omaisuuden hankkijat eivät saa vähentää arvonlisäveroa,

jonka ne ovat maksaneet hankkiessaan omaisuuden pakkomyyntimenettelyssä, mikä merkitsee sitä, että niiden on kannettava tästä verosta aiheutuva rasitus, vaikka verotuksen neutraalisuuden periaatteella pyritään nimenomaan vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta (ks. vastaavasti tuomio 13.3.2014, Malburg, C?204/13, EU:C:2014:147, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Mainittu käytäntö merkitsisi sitä, että tällaiset hankkijat joutuisivat kantamaan riskin, jonka myyjän maksukyvyttömyys aiheuttaa arvonlisäveron tosiasiallisen suorittamisen osalta veronsaajalle, vaikka tämän riskin kantaminen kuuluu lähtökohtaisesti veronsaajalle.

45 Tällainen päätelmä on tehtävä sitäkin suuremmalla syyllä siksi, että Liettuan tasavalta on päättänyt olla käyttämättä arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan g alakohdassa annettua mahdollisuutta ottaa tällaisissa täsmällisissä olosuhteissa käyttöön käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmä, jolla nimenomaan pyritään pienentämään arvonlisäverovelvollisen maksukyvyttömyysriskiä (ks. vastaavasti tuomio 13.6.2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C?125/12, EU:C:2013:392, 28 kohta).

46 Kuten julkisiasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 47, 51 ja 52 kohdassa, mainittu käytäntö, siltä osin kuin sillä evätään vähennysoikeus verovelvollisilta, jotka ovat hankkineet kiinteää omaisuutta pakkomyyntimenettelyssä, voisi myös myötävaikuttaa mahdollisten hankkijoiden piirin rajoittamiseen. Se on näin ollen ristiriidassa tämän tyyppisillä menettelyillä tavoitellun sen päämäärän kanssa, joka on velallisen omaisuuden optimaalinen myynti tämän velkojien tyydyttämiseksi parhaalla mahdollisella tavalla. Tällaisella käytännöllä pyritään lisäksi eristämään talouden toimijat, joilla on taloudellisia vaikeuksia, ja rajoittamaan niiden mahdollisuuksia toteuttaa liiketoimia tavalla, joka ei ole verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukainen, koska kyseinen periaate on esteenä verovelvollisten väliselle erottelulle niiden taloudellisen tilanteen mukaan.

47 Kaiken edellä esitetyn perusteella on esitettyyn kysymykseen vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohtaa, luettuna verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa, on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle käytännölle, jonka mukaan verovelvollisten välisen kiinteän omaisuuden myynnin yhteydessä ostajalta evätään oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero yksinomaan siitä syystä, että ostaja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että myyjä oli taloudellisesti vaikeassa tilanteessa tai maksukyvytön ja että tämä saattaisi johtaa siihen, että myyjä ei maksaisi tai ei pystyisi maksamaan arvonlisäveroa veronsaajalle.

Oikeudenkäyntikulut

48 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 (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan a alakohtaa, luettuna verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa,

on tulkittava siten, että

se on esteenä kansalliselle käytännölle, jonka mukaan verovelvollisten välisen kiinteän omaisuuden myynnin yhteydessä ostajalta evätään oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero yksinomaan siitä syystä, että ostaja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että myyjä oli taloudellisesti vaikeassa tilanteessa tai maksukyvytön ja että tämä saattaisi johtaa siihen, että myyjä ei maksaisi tai ei pystyisi maksamaan arvonlisäveroa veronsaajalle.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: liettua.