Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

6 päivänä joulukuuta 2012*

Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — Vähennysoikeus — Epääminen

Asiassa C-285/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Administrativen sad – Varna (Bulgaria) on esittänyt 16.5.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 8.6.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Bonik EOOD

vastaan

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit R. Silva de Lapuerta (esittelevä tuomari), joka hoitaa kolmannen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz ja D. Šváby,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 19.9.2012 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Bonik EOOD, edustajinaan advokat O. Minchev ja barrister M. Patchett-Joyce,

— Bulgarian hallitus, asiamiehenään E. Petranova,

— Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan avvocato dello Stato A. De Stefano,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään L. Seeboruth ja L. Christie, avustajanaan barrister P. Moser,

— Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja D. Roussanov,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 ja 178 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Bonik EOOD (jäljempänä Bonik) ja Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (kansallisen verohallinnon Varnan yksikön valitusasioista ja täytäntöönpanon hallinnosta vastaavan osaston johtaja) ja joka koskee oikeutta vähentää veronhyvityksenä kyseisen yhtiön vehnän hankintoihin sisältyvä arvonlisävero.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään, että arvonlisäveroa kannetaan verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta.

4 Kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

’Liiketoimintana’ pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

5 Mainitun direktiivin 62 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan

1) ’verotettavalla tapahtumalla’ tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät;

2) ’verosaatavan syntymisellä’ veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen syntyvää oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikkakin maksua voitaisiin lykätä.”

6 Saman direktiivin 63 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

7 Direktiivin 2006/112 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

8 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;

– –”

9 Mainitun direktiivin 178 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) edellä 168 artiklan a alakohdassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta 220–236, 238, 239 ja 240 artiklan mukaisesti tehdyn laskun hallussapitoa;

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 Bonikissa tehtiin helmi- ja maaliskuuta 2009 koskeva verotarkastus.

11 Verotarkastuksessa Bulgarian veroviranomaiset totesivat, ettei Bonikin Romanian oikeuden mukaisesti perustetulle Agrisco SRL -yhtiölle tehdyiksi ilmoittamista vehnän ja auringonkukkien yhteisöluovuksista ollut näyttöä ja että kun otetaan huomioon, että Bonikin antamissa laskuissa mainitut vehnän ja auringonkukkien määrät olivat kyseisen yhtiön kirjanpidon mukaan poistuneet sen varastosta eikä niitä ollut voitu todeta verotarkastuksessa, määrät oli luovutettu verollisesti Bulgariassa.

12 Lisäksi mainitut veroviranomaiset tarkastivat Bonikin ilmoittamat Favorit stroy Varna EOOD:ltä (jäljempänä Favorit stroy) ja Agro treyd BG Varna EOOD:ltä (jäljempänä Agro treyd) tehdyt vehnän ostot, joihin sisältyvä arvonlisävero oli vähennetty.

13 Bonikilla oli hallussaan näitä ostoja vastaavat Favorit stroyn ja Agro treydin antamat laskut.

14 Bulgarian veroviranomaiset tekivät kuitenkin mainittujen ostojen todenperäisyyden varmistamiseksi täydentäviä tarkastuksia Bonikin tavarantoimittajayhtiöissä Favorit stroyssa ja Agro treydissä sekä niiden tavarantoimittajayhtiöissä Lyusi treyd EOOD:ssä, Eksim plyus EOOD:ssä ja Riva agro stil EOOD:ssä.

15 Koska kyseisten tarkastusten perusteella ei voitu selvittää, että Lyusi treyd EOOD, Eksim plyus EOOD ja Riva agro stil EOOD olisivat todella luovuttaneet tavaroita Favorit stroylle ja Agro treydille, Bulgarian veroviranomaiset päättelivät, ettei viimeksi mainituilla yhtiöillä ollut hallussaan Bonikille tehtyjen luovutusten edellyttämiä tavaramääriä, ja totesivat, ettei mainittujen yhtiöiden ja Bonikin välillä ollut tehty todellisia luovutuksia.

16 Niinpä mainitut veroviranomaiset epäsivät verotuksen muuttamisesta 10.3.2010 tekemällään päätöksellä Bonikilta oikeuden vähentää veronhyvityksenä sen tavarantoimittajien Favorit stroyn ja Agro treydin tekemiin vehnän luovutuksiin sisältyvä arvonlisävero.

17 Bonik teki kyseisestä verotuspäätöksestä oikaisuvaatimuksen Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihoditelle, joka vahvisti mainitun päätöksen 21.6.2010 tekemällään päätöksellä.

18 Bonik nosti samasta verotuspäätöksestä kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa.

19 Kyseinen tuomioistuin mainitsee ennakkoratkaisupyynnössään, etteivät Bulgarian veroviranomaiset kiistä sitä, että Bonik oli tehnyt myöhempiä samantyyppisten tavaroiden samansuuruisia luovutuksia, eivätkä väitä, että yhtiö olisi hankkinut kyseiset tavarat muilta tavarantoimittajilta kuin Favorit stroylta ja Agro treydiltä.

20 Se lisää vielä, että suorien luovutusten toteuttamisesta on näyttöä ja ettei aikaisempia luovutuksia koskevan näytön puuttumisesta voida päätellä, ettei kyseisiä suoria luovutuksia olisi toteutettu.

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää tästä, ettei kansallisessa säännöstössä aseteta arvonlisäveron vähennysoikeuden veron hyvityksenä käyttämisen edellytykseksi näyttöä tavaran alkuperästä.

22 Kyseisen tuomioistuimen mukaan verohallinto käytäntönsä kautta sekä eräät Bulgarian tuomioistuimet edellyttävät näyttöä aikaisempien luovutusten todenperäisyydestä, jotta verovelvolliselle voidaan tunnustaa oikeus vähentää arvonlisävero.

23 Tässä tilanteessa Administrativen sad – Varna on päättänyt lykätä ratkaisun antamista asiassa ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko direktiivin 2006/112 178 artiklan a ja b alakohdan sekä 14, 62, 63, 167 ja 168 artiklan säännöksistä johtaa tulkinnan perusteella käsite ’tosiasiallisen luovutuksen puuttuminen’, ja mikäli kysymykseen vastataan myöntävästi, vastaako käsite ’tosiasiallisen luovutuksen puuttuminen’ määritelmänsä perusteella käsitettä ’veropetos’ tai sisältyykö se jälkimmäiseen käsitteeseen? Mitä käsitteellä ’veropetos’ tarkoitetaan tässä direktiivissä?

2) Edellyttääkö direktiivi [2006/112] käsitteen ’veropetos’ määritelmän sekä sen johdanto-osan 26 ja 59 perustelukappaleen ja 178 artiklan b alakohdan valossa, että jäsenvaltion korkein lainsäädäntöelin säätää nimenomaisesti vähennysoikeuden käytön muodollisuuksista, vai onko sallittua, että näistä vähennysoikeuden käytön muodollisuuksista ei ole säädetty ja ne määräytyvät hallintokäytännön (ja verotarkastuskäytännön) ja oikeuskäytännön perusteella? Voidaanko muodollisuuksista määrätä hallintoviranomaisten antamilla säännöksillä ja/tai hallinnollisilla ohjeilla?

3) Onko ’tosiasiallisen luovutuksen puuttuminen’, mikäli sen katsotaan olevan käsitteestä ’veropetos’ poikkeava ja siihen sisältymätön käsite, direktiivin 178 artiklan b alakohdan mukainen muodollisuus tai 59 perustelukappaleen mukainen toimenpide, jonka soveltaminen johtaisi vähennysoikeuden epäämiseen ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden, joka on asiaa koskevaan yhteisön oikeuteen perustuva yhteisen arvonlisäverojärjestelmän olennainen periaate, kyseenalaistamiseen?

4) Saadaanko verovelvollisille määrätä velvollisuus täyttää muodollisuuksia, joiden mukaan niiden on esitettävä todisteet niiden (viimeinen luovutuksensaaja ja luovuttaja) välistä luovutusta aikaisemmista luovutuksista, jotta luovutusta voitaisiin pitää tosiasiallisena, jos viranomaiset eivät kiistä sitä, että näiden (viimeisimpien luovuttajien) jälkeiset luovuttajat ovat toimittaneet samoja tavaroita samoissa määrin seuraaville luovutuksensaajille?

5) Onko yhteisen arvonlisäverojärjestelmän ja direktiivin 2006/112 168 ja 178 artiklan perusteella kauppiaan oikeutta siihen, että tiettyyn liiketoimeen liittyvät arvonlisäverosuoritukset otetaan huomioon,

   a) arvioitava ainoastaan sen konkreettisen liiketoimen perusteella, johon kauppias osallistuu, ottaen huomioon kauppiaan liiketoimeen osallistumista koskevan aikomuksen ja/tai

   b) arvioitava ottaen huomioon liiketoimien kokonaisuus, johon kuuluvat kaikki vaiheet, mukaan lukien aikaisemmat ja myöhemmät liiketoimet, jotka muodostavat luovutusketjun, johon kyseinen liiketoimi kuuluu, sekä aikomukset, joita on muilla ketjuun osallisilla, joita kauppias ei tunne ja/tai joista se ei voi saada tietoa, tai teot ja/tai laiminlyönnit, joista on vastuussa laskun antaja tai muu ketjuun osallinen, kuten aiempi luovuttaja, jota luovutuksensaaja ei voi valvoa ja jolta se ei voi edellyttää tiettyä toimintaa, ja/tai

   c) arvioitava ottaen huomioon petolliset teot ja aikomukset, joita oli sellaisilla muilla ketjun osallisilla, joiden osallisuudesta kauppias ei tiennyt ja joiden tekojen ja aikomusten osalta ei voida todeta, oliko kauppias voinut tietää niistä, riippumatta siitä, olivatko nämä teot ja aikomukset ajallisesti kyseistä liiketoimea aikaisempia vai myöhempiä?

6) Riippuen kysymykseen 5 annettavasta vastauksesta: Onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia liiketoimia pidettävä direktiivin 2006/112 2 artiklassa tarkoitettuina vastikkeellisina luovutuksina tai osana direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua verovelvollisen liiketoimintaa?

7) Onko sallittua, ettei pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia, luovuttajan arvonlisäverosyistä asianmukaisesti dokumentoimia ja ilmoittamia liiketoimia, joiden osalta luovutuksensaaja on tosiasiallisesti saanut omistusoikeuden laskussa ilmoitettuihin tavaroihin ja joiden osalta ei ole olemassa tietoja, jotka osoittaisivat, että luovutuksensaaja on saanut tavarat muulta taholta kuin laskun antajalta, hyväksytä direktiivin 2006/112 2 artiklassa tarkoitetuiksi vastikkeellisiksi luovutuksiksi ainoastaan sen vuoksi, ettei luovuttajaa ole tavoitettu ilmoitetusta osoitteesta eikä se ole toimittanut verotarkastuksen yhteydessä vaadittuja asiakirjoja tai esittänyt veroviranomaisille todisteita kaikista luovutuksiin liittyvistä seikoista, kuten myytyjen tavaroiden alkuperästä?

8) Onko kyseessä sallittu toimenpide veronkannon varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi, kun vähennysoikeus saatetaan riippumaan luovuttajan ja/tai hänen edeltäjiensä menettelystä?

9) Riippuen kysymyksiin 2, 3 ja 4 annettavista vastauksista: Ovatko veroviranomaisten pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset toimenpiteet, jotka johtavat siihen, ettei arvonlisäverosäännöstöä sovelleta vilpittömässä mielessä olevan kauppiaan tekemiin kauppoihin, vastoin unionin oikeuden suhteellisuusperiaatetta, yhdenvertaisen kohtelun periaatetta ja oikeusvarmuuden periaatetta?

10) Riippuen edellä esitettyihin kysymyksiin annettavista vastauksista: Onko luovutuksensaajalla pääasian kaltaisessa tilanteessa oikeus vähentää luovuttajan antamaan laskuun sisältyvä vero?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

24 Ennakkoratkaisukysymyksillään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee olennaisilta osin sitä, onko direktiivin 2006/112 säännöksiä sekä suhteellisuusperiaatetta, yhdenvertaisen kohtelun periaatetta ja oikeusvarmuuden periaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että verovelvolliselta evätään pääasian kaltaisissa olosuhteissa oikeus vähentää tavaran luovutukseen liittyvä arvonlisävero sillä perusteella, että sitä ei kyseistä luovutusta aikaisemman vaihdannan vaiheen liiketoimiin liittyvien seikkojen vuoksi katsota tosiasiallisesti toteutetun.

25 On muistutettava, että 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 perusperiaate (ks. yhdistetyt asiat C-80/11 ja C-142/11, Mahagében ja Dávid, tuomio 21.6.2012, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Unionin tuomioistuin on useita kertoja painottanut tässä yhteydessä sitä, että direktiivin 2006/112 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Vähennysoikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (ks. yhdistetyt asiat C-110/98-C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok., s. I-1577, 43 kohta; asia C-63/04, Centralan Property, tuomio 15.12.2005, Kok., s. I-11087, 50 kohta; yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04, Kittel ja Recolta Recycling, tuomio 6.7.2006, Kok., s. I-6161, 47 kohta ja em. yhdistetyt asiat Mahagében ja Dávid, tuomion 38 kohta).

27 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toimintansa yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985, Kok., s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 19 kohta; asia C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998, Kok., s. I-1, 15 kohta; em. yhdistetyt asiat Gabalfrisa ym., tuomion 44 kohta; asia C-32/03, Fini H, tuomio 3.3.2005, Kok., s. I-1599, 25 kohta; asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006, Kok., s. I-1609, 78 kohta; em. yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 48 kohta; asia C-438/09, Dankowski, tuomio 22.12.2010, Kok., s. I-14009, 24 kohta ja em. yhdistetyt asiat Mahagében ja Dávid, tuomion 39 kohta).

28 Sillä, onko veronsaajalle todella maksettu kyseisten tavaroiden aiemmasta tai myöhemmästä myynnistä arvonlisävero vai ei, ei ole merkitystä siihen oikeuteen nähden, joka verovelvollisella on ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen, koska jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta kannetaan arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä (ks. yhdistetyt asiat C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006, Kok., s. I-483, 54 kohta; em. yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 49 kohta ja em. yhdistetyt asiat Mahagében ja Dávid, tuomion 40 kohta).

29 Lisäksi direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdan sanamuodosta ilmenee, että vähennysoikeuden käyttäminen edellyttää yhtäältä, että asianomainen on kyseisessä direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen, ja toisaalta, että verovelvollinen käyttää tavaroita tai palveluja, joihin vedotaan perusteena kyseiselle oikeudelle, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa ja että kyseiset tavarat tai palvelut on aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa luovuttanut toinen verovelvollinen (ks. em. asia Centralan Property, tuomion 52 kohta ja asia C-324/11, Tóth, tuomio 6.9.2012, 26 kohta).

30 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että osapuolet, joita pääasiassa kyseessä olevat tavaroiden luovutukset koskevat, eli Bonik ja sen tavarantoimittajat ovat direktiivissä 2006/112 tarkoitettuja verovelvollisia.

31 Jotta vähennysoikeuden, johon Bonik vetoaa kyseisten tavaroiden luovutusten perusteella, olemassaolo voitaisiin todeta, on kuitenkin tutkittava, tehtiinkö luovutukset todella ja käyttikö Bonik kyseiset tavarat verollisiin liiketoimiinsa.

32 On huomautettava, että unionin tuomioistuin ei ole SEUT 267 artiklan perusteella vireille pannussa menettelyssä toimivaltainen sen enempää tarkistamaan kuin arvioimaankaan pääasiaan liittyviä tosiseikkoja. Niinpä kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on kansallisen oikeuden todistussääntöjen mukaisesti arvioida kokonaisvaltaisesti pääasian kaikkia osatekijöitä ja olosuhteita sen ratkaisemiseksi,

voiko Bonik käyttää vähennysoikeutta mainittujen tavaroiden luovutusten perusteella (ks. vastaavasti asia C-273/11, Mecsek-Gabona, tuomio 6.9.2012, 53 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

33 Jos arvioinnista seuraa, että pääasiassa kyseessä olevat tavaroiden luovutukset todella toteutettiin ja että Bonik käytti kyseiset tavarat myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa, Bonikilta ei lähtökohtaisesti voida evätä vähennysoikeutta.

34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee tästä, etteivät Bulgarian veroviranomaiset väitä, että Bonik olisi hankkinut pääasiassa kyseessä olevat tavarat muilta tavarantoimittajilta kuin Favorit stroylta ja Agro treydiltä, ja että suorista luovutuksista on näyttöä. Se esittää myös, etteivät viranomaiset kiistä sitä, että Bonik oli tehnyt myöhempiä pääasiassa kyseessä olevien tavaroiden kanssa samantyyppisten tavaroiden samansuuruisia luovutuksia.

35 On myös muistettava, että mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on päämäärä, joka on direktiivissä 2006/112 tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan (ks. mm. em. asia Halifax ym., tuomion 71 kohta; em. yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 54 kohta; asia C-285/09, R, tuomio 7.12.2010, Kok., s. I-12605, 36 kohta; asia C-504/10, Tanoarch, tuomio 27.10.2011, Kok., s. I-10853, 50 kohta ja em. yhdistetyt asiat Mahagében ja Dávid, tuomion 41 kohta).

36 Oikeuskäytännössä on todettu tästä, etteivät oikeussubjektit saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin (ks. mm. em. asia Fini H, tuomion 32 kohta; em. asia Halifax ym., tuomion 68 kohta; em. yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 54 kohta ja em. yhdistetyt asiat Mahagében ja Dávid, tuomion 41 kohta).

37 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 (ks. em. asia Fini H, tuomion 34 kohta; em. yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 55 kohta ja em. yhdistetyt asiat Mahagében ja Dávid, tuomion 42 kohta).

38 Näin on silloin, kun veropetokseen syyllistyy verovelvollinen itse. Tällaisessa tilanteessa objektiiviset arviointiperusteet, joihin käsitteet ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamat tavaroiden luovutukset tai palvelujen suoritukset ja liiketoiminta perustuvat, eivät täyty (ks. em. asia Halifax ym., tuomion 58 ja 59 kohta ja em. yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 53 kohta).

39 Verovelvollista, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää osallistuvansa hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta, on pidettävä direktiivin 2006/112 kannalta osallisena tähän petokseen, ja näin on siitä riippumatta, saako se tavaroiden jälleenmyynnistä tai palvelujen käyttämisestä myöhemmissä verollisissa liiketoimissaan voittoa vai ei (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 56 kohta ja em. yhdistetyt asiat Mahagében ja Dávid, tuomion 46 kohta).

40 Tästä seuraa, että vähennysoikeus voitaisiin evätä verovelvolliselta ainoastaan, jos objektiivisten seikkojen perusteella voidaan osoittaa, että verovelvollinen, jolle vähennysoikeuden perusteena toimivat tavarat tai palvelut on luovutettu, tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa kyseiset tavarat tai palvelut hankkimalla liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta, johon luovuttaja tai jokin muu kyseisten tavaroiden tai palvelujen vaihdantaketjun aikaisemman tai myöhemmän vaiheen toimija syyllistyi (ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 56–61 kohta ja em. yhdistetyt asiat Mahagében ja Dávid, tuomion 45 kohta).

41 Mainitussa direktiivissä säädetyn vähennysoikeusjärjestelmän kanssa ristiriidassa on sitä vastoin se, että vähennysoikeuden epäämisellä rangaistaan verovelvollista, joka ei tiennyt eikä voinut tietää, että kyseessä oleva liiketoimi oli osa petosta, johon luovuttaja syyllistyi, tai että luovutusketjussa ennen mainitun verovelvollisen liiketointa tai sen jälkeen tehdyssä liiketoimessa oli syyllistytty

arvonlisäveropetokseen (ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat Optigen ym., tuomion 52 ja 55 kohta; em. yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 45, 46 ja 60 kohta ja em. yhdistetyt asiat Mahagében ja Dávid, tuomion 47 kohta).

42 Näin on siksi, että ankaraan vastuuseen perustuvan järjestelmän käyttöön ottaminen menisi pidemmälle kuin veronsaajan oikeuksien säilyttämisen kannalta on välttämätöntä (ks. em. yhdistetyt asiat Mahagében ja Dávid, tuomion 48 kohta).

43 Koska vähennysoikeuden epääminen on poikkeus sen perusperiaatteen soveltamisesta, jonka tämä oikeus muodostaa, veroviranomaisen on siis kyettävä esittämään riittävä näyttö objektiivisista seikoista, joiden perusteella voidaan päätellä, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, oli osa petosta, johon luovuttaja tai muu luovutusketjun aikaisemman tai myöhemmän vaiheen toimija syyllistyi (ks. em. yhdistetyt asiat Mahagében ja Dávid, tuomion 49 kohta).

44 Tästä seuraa, että vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaisi näytetyksi, että pääasiassa kyseessä olevat tavaroiden luovutukset todella toteutettiin ja että Bonik käytti kyseisiä tavaroita myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa, sen on tämän jälkeen tutkittava, ovatko veroviranomaiset osoittaneet tällaisten objektiivisten seikkojen olemassaolon.

45 Esitettyihin kysymyksiin on tässä tilanteessa vastattava, että direktiivin 2006/112 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 ja 178 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että verovelvolliselta evätään pääasian kaltaisissa olosuhteissa oikeus vähentää tavaran luovutukseen liittyvä arvonlisävero sillä perusteella, ettei kyseistä luovutusta katsota sitä edeltävissä ja sitä myöhemmissä vaihdannan vaiheissa ilmenneiden petosten tai sääntöjenvastaisuuksien vuoksi tosiasiallisesti toteutetun, esittämättä objektiivisiin seikkoihin perustuvaa näyttöä siitä, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, oli osa luovutusketjun aikaisemmassa tai myöhemmässä vaiheessa tehtyä arvonlisäveropetosta, minkä arvioiminen kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

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 (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 ja 178 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että verovelvolliselta evätään pääasian kaltaisissa olosuhteissa oikeus vähentää tavaran luovutukseen liittyvä arvonlisävero sillä perusteella, ettei kyseistä luovutusta katsota sitä edeltävissä ja sitä myöhemmissä vaihdannan vaiheissa ilmenneiden petosten tai sääntöjenvastaisuuksien vuoksi tosiasiallisesti toteutetun, esittämättä objektiivisiin seikkoihin perustuvaa näyttöä siitä, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, oli osa luovutusketjun aikaisemmassa tai myöhemmässä vaiheessa tehtyä arvonlisäveropetosta, minkä arvioiminen kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

Allekirjoitukset