Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

28 päivänä heinäkuuta 2016*

Ennakkoratkaisupyyntö — Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä — Direktiivi 2006/112/EY — 167, 168, 178–182, 193, 206, 242, 244, 250, 252 ja 273 artikla — Arvonlisäveron vähennysoikeus — Aineelliset edellytykset — Muotovaatimukset — Preklusiivinen määräaika — Kansalliset säännökset, joiden mukaan vähennysoikeutta ei ole, mikäli suurinta osaa muotovaatimuksista ei ole noudatettu — Veropetos

Asiassa C-332/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Tribunale di Treviso (Trevison alioikeus, Italia) on esittänyt 17.4.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 6.7.2015, saadakseen ennakkoratkaisun rikosoikeudenkäynnissä, jossa vastaajana on

Giuseppe Astone,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Toader sekä tuomarit A. Rosas ja E. Jarašiūnas (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

— Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Nasopoulou ja A. Dimitrakopoulou,

— Euroopan komissio, asiamiehinään D. Recchia ja C. Soulay,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 167, 168, 178–181, 244 ja 250 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty rikosoikeudenkäynnissä, jossa Giuseppe Astonea syytetään La Società Del Ferro Srl:n (jäljempänä Del Ferro) laillisen edustajan ominaisuudessa siitä, ettei hän ole jättänyt arvonlisäveroilmoitusta verovuodelta 2010.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin X osasto, jonka otsikko on ”Vähennykset”, sisältää viisi lukua. Tämän osaston 1 luku, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, sisältää muun muassa tämän direktiivin 167 ja 168 artiklan, joiden sanamuoto on seuraava:

”167 artikla

Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

168 artikla

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;

b) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin – – rinnastettavista liiketoimista;

c) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden yhteisöhankinnoista – –

d) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden yhteisöhankintoihin – – rinnastettavista liiketoimista;

e) kyseiseen jäsenvaltioon tavaroiden maahantuonnista maksettava tai maksettu arvonlisävero.”

4 Mainitun X osaston 4 luku, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt”, sisältää muun muassa mainitun direktiivin 178–182 artiklan, joissa täsmennetään seuraavaa:

”178 artikla

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;

b) edellä 168 artiklan b alakohdassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin rinnastettavia liiketoimia koskevan vähennyksen osalta kunkin jäsenvaltion määräämien muodollisuuksien noudattamista;

c) edellä 168 artiklan c alakohdassa tarkoitetun tavaroiden yhteisöhankintoja koskevan vähennyksen osalta verovelvollisen suorittamista tavaroiden yhteisöhankinnoista maksettavan arvonlisäveron laskemiseksi tarvittavien tietojen mainitsemista 250 artiklassa säädetyssä arvonlisäveroilmoituksessa ja 220–236 artiklan mukaisesti tehdyn laskun hallussapitoa;

d) edellä 168 artiklan d alakohdassa tarkoitetun tavaroiden yhteisöhankintoihin rinnastettavia liiketoimia koskevan vähennyksen osalta kunkin jäsenvaltion määräämien muodollisuuksien noudattamista;

e) edellä 168 artiklan e alakohdassa tarkoitetun tavaroiden maahantuontia koskevan vähennyksen osalta sellaisen tuontiasiakirjan hallussapitoa, jossa verovelvollinen nimetään vastaanottajaksi tai maahantuojaksi ja jossa mainitaan tai josta voidaan laskea maksettavan arvonlisäveron määrä;

– –

179 artikla

Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää 178 artiklan säännösten mukaisesti saman kauden aikana.

– –

180 artikla

Jäsenvaltiot voivat antaa verovelvolliselle luvan tehdä vähennys, jota ei ole tehty 178 ja 179 artiklan mukaisesti.

181 artikla

Jäsenvaltiot voivat sallia verovelvollisen, jolla ei ole hallussaan 220–236 artiklan mukaista laskua, tehdä 168 artiklan c alakohdassa tarkoitetun vähennyksen tavaroiden yhteisöhankintojen osalta.

182 artikla

Jäsenvaltioiden on vahvistettava 180 ja 181 artiklan soveltamisen edellytykset ja yksityiskohtaiset säännöt.”

5 Arvonlisäverodirektiivin XI osasto, jonka otsikko on ”Velvollisuudet, jotka koskevat verovelvollisia ja tiettyjä henkilöitä, jotka eivät ole verovelvollisia”, sisältää kahdeksan lukua. Tämän osaston 1 luku koskee ”Maksuvelvollisuutta”. Kyseisen direktiivin tämän luvun 1 jaksoon, jonka otsikko on ”Viranomaisille veronmaksuvelvolliset”, kuuluvassa 193 artiklassa täsmennetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta – – tapauksia, joissa toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron.”

6 Arvonlisäverodirektiivin XI osaston 1 luvun 2 jaksoon, jonka otsikko on ”Maksamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt”, kuuluvassa 206 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen, joka on veronmaksuvelvollinen, on maksettava arvonlisäveron nettomäärä 250 artiklassa säädetyn arvonlisäveroilmoituksen antamisen yhteydessä. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin asettaa maksun suoritukselle eri määräpäivän tai vaatia suoritettavaksi ennakkomaksuja.”

7 Arvonlisäverodirektiivin XI osaston 4 luku, jonka otsikko on ”Kirjanpito”, sisältää neljä jaksoa. Kyseisen direktiivin tämän luvun 2 jaksoon, jonka otsikko on ”Yleiset velvollisuudet”, kuuluvassa 242 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on pidettävä riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi.”

8 Mainitun direktiivin saman 4 luvun 3 jaksoon, jonka otsikko on ”Laskujen tallentamista koskevat erityiset velvollisuudet”, kuuluvassa 244 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on huolehdittava siitä, että tämän itse toimittamien taikka hankkijan tai kolmannen tahon verovelvollisen nimissä ja puolesta toimittamien laskujen jäljennökset samoin kuin kaikki verovelvollisen vastaanottamat laskut tallennetaan.”

9 Arvonlisäverodirektiivin XI osaston 5 lukuun, jonka otsikko on ”Ilmoitukset”, kuuluvissa 250 ja 252 artiklassa täsmennetään seuraavaa:

”250 artikla

1. Verovelvollisen on annettava arvonlisäveroilmoitus, jossa on kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän ja suoritettavien vähennysten määrän toteamiseksi, mukaan lukien tätä veroa ja näitä vähennyksiä koskevien liiketoimien sekä vapautettujen liiketoimien kokonaisarvo, jos se on tarpeen veron määräytymisperusteen toteamiseksi.

– –

252 artikla

1. Arvonlisäveroilmoitus on annettava määräajassa, jonka kukin jäsenvaltio vahvistaa. Määräaika ei saa olla pitempi kuin kaksi kuukautta kunkin verokauden päättymisestä.

2. Jäsenvaltioiden on vahvistettava verokausi yhdeksi, kahdeksi tai kolmeksi kuukaudeksi.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vahvistaa eripituisia kausia, jotka eivät saa olla yhtä vuotta pitempiä.”

10 Arvonlisäverodirektiivin XI osaston 7 lukuun, jonka otsikko on ”Erinäiset säännökset”, kuuluvan 273 artiklan ensimmäisessä kohdassa 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.”

Italian oikeus

11 Arvonlisäveron käyttöönotosta ja sääntelystä 26.10.1972 annettu tasavallan presidentin asetus nro 663 (decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto; Supplemento ordinario, GURI nro 292, 11.11.1972), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (jäljempänä asetus nro 633), sisältää 19 §:n, jonka otsikko on ”Vähennys”. Kyseisen pykälän 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Määritettäessä veroa, joka on suoritettava 17 §:n 1 momentin nojalla, tai 30 §:n 2 momentissa tarkoitettua ylimenevää osuutta, suoritettuihin liiketoimiin liittyvän veron määrästä voidaan vähentää vero, jonka verovelvollinen on suorittanut tai joka hänen on suoritettava tai joka häneltä veloitetaan korvauksena 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 sillä hetkellä, kun verosaatava syntyy, ja se on käytettävä viimeistään veroilmoituksessa, joka koskee toista vuotta sen vuoden jälkeen, jona vähennysoikeus syntyi, ja niillä edellytyksillä, jotka vallitsivat oikeuden syntymishetkellä.”

12 Asetuksen nro 633 25 §:ssä, jonka otsikko on ”Ostojen rekisteröinti”, säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on numeroitava yritystoimintaa, käsityötoimintaa tai ammatinharjoittamista varten hankkimiaan tai maahantuomiaan tavaroita tai palveluita koskevat laskut ja tullausasiakirjat juoksevasti – – ja kirjattava ne asianmukaiseen rekisteriin ennen määräaikaissuoritusta tai vuosi-ilmoitusta, jossa verovelvollinen käyttää oikeuttaan vähentää vastaava vero.

Kirjauksesta on ilmettävä laskun tai asiakirjan päivämäärä, sille annettu juokseva numero, yritys, tavaran luovuttajan tai palvelun suorittajan nimi tai toiminimi taikka etunimi ja sukunimi, jos kyseessä ei ole yritys, yhtiö tai laitos, sekä verotettava summa ja veron määrä verokannan mukaan eriteltynä.

– –”

13 Tämän asetuksen 39 §:ssä, jonka otsikko on ”Rekisterien ja asiakirjojen ylläpitäminen ja säilyttäminen”, täsmennetään seuraavaa:

”Tässä asetuksessa säädettyjä rekistereitä – – on ylläpidettävä siviililain 2219 §:n mukaisesti, ja jokainen sivu on numeroitava juoksevasti; rekisterit vapautetaan leimaverosta. – –

– –

Tässä asetuksessa säädetyt rekisterit, maksutositteet, luettelot ja tulosteet sekä laskut, tullausasiakirjat ja muut asiakirjat on säilytettävä 29.9.1973 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 600 22 §:n mukaisesti. – –”

14 25.6.1999 annetun lain nro 205 9 §:n mukaisesta tulo- ja arvonlisäverotukseen liittyvien verorikosten uudesta sääntelystä 10.3.2000 annetun asetuksen nro 74 (decreto legislativo n. 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205; GURI nro 76, 31.3.2000, s. 4), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (jäljempänä asetus nro 74), 5 §:ssä, jonka otsikko on ”Ilmoituksen tekemättä jättäminen”, säädetään seuraavaa:

”1. Henkilö, joka tuloveroa tai arvonlisäveroa kiertääkseen ei jätä jotain kyseisiin veroihin liittyvää vuosi-ilmoitusta, vaikka olisi siihen velvollinen, tuomitaan 1–3 vuoden vankeusrangaistukseen, jos maksamatta jätetty vero on jonkin yksittäisen veron osalta yli 30 000 euroa.

– –”

15 Tämän asetuksen 1 §:n 1 momentin f kohdan mukaan ”maksamatta jätetyllä verolla” tarkoitetaan ”tosiasiallisesti maksettavaksi kuuluvan veron ja ilmoituksessa mainitun veron erotusta tai, mikäli ilmoituksen jättäminen on laiminlyöty, koko maksettavaksi kuuluvaa veroa, josta on vähennetty verovelvollisen tai kolmansien osapuolten maksamat ennakot, pidätykset tai muut suoritukset, joita kyseisestä verosta on maksettu ennen ilmoituksen jättämistä tai ilmoituksen jättämiselle asetetun määräajan päättymistä”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

16 Guardia di Finanza (Italian tulli- ja verovalvontaviranomainen) totesi 4.7.2013 aloitetussa verotarkastuksessa, ettei Astone Del Ferron edustajan ominaisuudessa kyennyt esittämään verovuosien 2010, 2011, 2012 ja 2013 osalta kirjanpitoasiakirjoja eikä arvonlisäverorekisteriä. Tässä samassa tarkastuksessa ilmeni myös, että kyseinen yhtiö oli verovuonna 2010 laatinut laskuja 320 205 euron arvonlisäveronalaisen summan edestä mutta se ei ollut jättänyt siihen liittyvää arvonlisäveroilmoitusta, että se oli jättänyt maksamatta 64 041 euroa arvonlisäveroa ja ettei se ollut myöskään myöhempien verovuosien osalta jättänyt arvonlisäveroilmoitusta. Mainitussa tarkastuksessa kävi myös ilmi, ettei Del Ferro ollut noudattanut velvollisuutta kirjata laadittuja laskuja.

17 Verovuotta 2010 koskevan arvonlisäveroilmoituksen tekemättä jättämisen johdosta Astonea syytetään hänen ominaisuudessaan Del Ferron laillisena edustajana Tribunale di Trevison (Trevison alioikeus, Italia) rikosasioiden jaostossa asetuksessa nro 74 5 §:n 1 momentissa säädetystä rikoksesta.

18 Ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa käydyssä menettelyssä Astone toimitti kolmansien yritysten Del Ferrolle verovuonna 2010 laatimia laskuja, jotka oli suoritettu arvonlisäveroineen mutta joita ei ollut kirjattu tämän yhtiön kirjanpitoon. Vähennyskelpoisen arvonlisäveron määräksi laskettiin näiden laskun perusteella 30 590 euroa. Astone väittää, että kyseiset laskut on otettava huomioon verovelvollisen ostoista suorittaman arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti. Kun otetaan huomioon tämä vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrä ja aikaisempi veronhyvitys hänen hyväkseen, maksamatta jätetyn veron määrä ei ylitä asetuksen nro 74 5 §:n 1 momentissa säädettyä 30 000 euron kynnysarvoa, eikä tämän säännöksen nojalla rangaistavaa rikosta täten enää olisi olemassa. Astone vaatii täten syytteen hylkäämistä. Yleinen syyttäjä vaatii myös, että syytteet Astonea kohtaan hylätään.

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että Italian lainsäädännössä arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytykseksi asetetaan sellaisten muodollisten velvoitteiden noudattaminen, jotka koskevat muun muassa asianomaisten veroilmoitusten jättämistä ajankohtana, jolloin verovelvollinen vetoaa arvonlisäveron vähennykseen, ja sitä, että asianomaiset laskut on kirjattu niitä varten tarkoitettuun rekisteriin, mistä seuraa, ettei verovelvollisella tämän tuomioistuimen mukaan ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, vaikka se olisikin maksettu, jos sitä ei ole asianmukaisesti kirjattu.

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa viitaten asetuksen nro 74 5 §:n 1 momenttiin, että mikäli arvonlisäveroilmoitusta ei ole tehty, Italian oikeudessa säädetään, että maksamatta jätetty vero käsittää maksettavana olevan veron kokonaisuudessaan, ilman että arvonlisäveron osalta on mahdollista ottaa huomioon tavarantoimittajille maksettua veroa, jos laissa säädettyjä muodollisia velvoitteita ei ole noudatettu. Käsiteltävässä asiassa maksettavana oleva vero – myös sen ratkaisemiseksi, voidaanko kyseisen säännöksen nojalla kohdistaa rikosoikeudellisia syytetoimenpiteitä – ilmenee kyseisen tuomioistuimen mukaan täten laadituista laskuista. Mainitun tuomioistuimen mukaan mahdollisuus ottaa huomioon ostoista suoritettu arvonlisävero edellyttää nimittäin, että vähennysoikeutta on käytetty vuosi-ilmoituksessa, eikä se voi koskea kuin laskuja, jotka on kirjattu asianomaiseen rekisteriin.

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että unionin oikeudessa asetetaan vähennysoikeuden käyttämisen edellytykseksi myös tiettyjen vaatimusten noudattaminen, ja viittaa tässä yhteydessä arvonlisäverodirektiivin 167, 168, 178–181, 244 ja 250 artiklaan. Se huomauttaa lisäksi, että 8.5.2008 annetun tuomion Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267) ja 30.9.2010 annetun tuomion Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569) mukaan verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos vähennysoikeuden aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset. Näissä tuomioissa ei kuitenkaan täsmennetä sitä, mistä vaatimuksista on kyse, eikä etenkään sitä, mitä muodollisia velvoitteita on ehdottomasti noudatettava, jotta verovelvollinen voisi käyttää vähennysoikeuttaan. Koska Astone ei ole noudattanut ainoatakaan muodollista velvoitetta, unionin tuomioistuimen vastaus on tarpeen, jotta voidaan ratkaista, onko Astone rikosoikeudellisessa vastuussa.

22 Tribunale di Treviso on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Ovatko arvonlisäverodirektiivin säännökset, sellaisina kuin niitä on tulkittu [ennakkoratkaisupyynnön] perusteluosassa mainitussa unionin oikeuskäytännössä, esteenä jäsenvaltioiden kansallisille säännöksille – esimerkiksi [ennakkoratkaisupyynnössä mainituille] Italiassa voimassa oleville säännöksille (asetuksen nro 633 19 §) –, joissa suljetaan myös rikoslainsäädännön soveltamisen yhteydessä pois mahdollisuus käyttää vähennysoikeutta, jos arvonlisäveroilmoituksia ja erityisesti ilmoitusta, joka koskee toista vuotta sen vuoden jälkeen, jona vähennysoikeus syntyi, ei ole jätetty?

2) Ovatko arvonlisäverodirektiivin säännökset, sellaisina kuin niitä on tulkittu [ennakkoratkaisupyynnön] perusteluosassa mainitussa unionin oikeuskäytännössä, esteenä jäsenvaltioiden kansallisille säännöksille – esimerkiksi [ennakkoratkaisupyynnössä mainituille] Italiassa voimassa oleville säännöksille (asetuksen nro 633 25 ja 39 §) –, joissa suljetaan myös rikoslainsäädännön soveltamisen yhteydessä pois mahdollisuus ottaa arvonlisäveron vähentämiseksi huomioon ostolaskut, joita verovelvollinen ei ole millään tavoin kirjannut?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Tutkittavaksi ottaminen

23 Italian hallitus kiistää ennakkoratkaisukysymysten tutkittavaksi ottamisen sillä perusteella, että ne perustuvat virheelliseen tulkintaan Italian oikeudesta, jossa itse asiassa säädetään, ettei arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuutta säänteleviä kansallisia säännöksiä oteta huomioon arvioitaessa, ylittyykö asetuksen nro 74 5 §:n 1 momentissa säädetty kynnys rikosoikeudellisen seuraamusmenettelyn aloittamiseksi. Tästä seuraa, ettei vastaus, joka unionin tuomioistuinta on pyydetty antamaan esitettyihin kysymyksiin, ole hyödyllinen pääasian ratkaisemiseksi, sillä italialaisia säännöksiä, joilla arvonlisäverodirektiivi on saatettu osaksi kansallista oikeutta, ei voida soveltaa tähän oikeusriitaan.

24 On kuitenkin muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 267 artiklan mukaisessa menettelyssä yksinomaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen unionin tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Kun esitetyt kysymykset koskevat unionin oikeuden tulkintaa, unionin tuomioistuimen on tämän vuoksi lähtökohtaisesti ratkaistava ne (tuomio 8.9.2010, Stoß ym., C-316/07, C-358/07–C-360/07, C-409/07 ja C-410/07, EU:C:2010:504,

51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Samoin tässä menettelyssä yksinomaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tulkita kansallista lainsäädäntöä (ks. vastaavasti tuomio 15.1.2013, Križan ym., C-416/10, EU:C:2013:8, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Edellä esitetystä seuraa, että Italian hallituksen kirjallisissa huomautuksissaan tältä osin esittämistä epäilyistä huolimatta unionin tuomioistuimen on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsemat seikat eli se, että Italian oikeudessa säädetään, että asetuksen nro 74 5 §:n 1 momentissa säädetty kynnys rikosoikeudellisen seuraamusmenettelyn aloittamiseksi määritetään soveltamalla arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuutta säänteleviä aineellisia säännöksiä, on näytetty toteen, ja unionin tuomioistuimen on täten todettava, että esitetyt kysymykset voidaan ottaa tutkittavaksi.

Asiakysymys

26 Aluksi on huomautettava, että arvonlisäverodirektiivillä on sen 411–413 artiklan mukaan 1.1.2007 lukien kumottu ja korvattu unionin lainsäädäntö arvonlisäverotuksen alalla ja etenkin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1).

27 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan ensimmäisen ja kolmannen perustelukappaleen mukaan kuudes direktiivi 77/388 oli laadittava uudelleen, jotta kaikki sovellettavat säännökset esitettäisiin selkeästi ja toimivasti uusin rakentein ja sanamuodoin tekemättä periaatteessa sisällöllisiä muutoksia. Pääasiassa merkitykselliset arvonlisäverodirektiivin säännökset ovat kuitenkin lähinnä samat kuin kuudennen direktiivin 77/388 vastaavat säännökset. Kuudennen direktiivin 77/388 mainittuihin säännöksiin liittyvällä oikeuskäytännöllä on täten edelleen merkitystä arvonlisäverodirektiivin vastaavien säännösten tulkitsemiseksi (ks. analogisesti tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 35 kohta).

Ensimmäinen kysymys

28 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasian vastaaja vetosi ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuteen vasta ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa käydyssä oikeudenkäynnissä, vaikka asetuksen nro 633 19 §:n 1 momentin mukaan tätä oikeutta on käytettävä viimeistään veroilmoituksessa, joka koskee toista vuotta sen vuoden jälkeen, jona vähennysoikeus syntyi. Kun otetaan huomioon se, mitä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut, ja se, mitä tämän tuomion 25 kohdassa on mainittu, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on täten ymmärrettävä kysyvän ensimmäisessä kysymyksessään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 167, 168 ja 178 artiklaa, 179 artiklan ensimmäistä kohtaa sekä 180 ja 182 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta preklusiivisesta määräajasta vähennysoikeuden käyttämiselle.

29 Tässä yhteydessä on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otetulla vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken liiketoimintansa yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään täten takaamaan täydellinen neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 167 ja 168 artiklassa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä periaatteessa voida rajoittaa (ks. mm. tuomio 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, 44 kohta).

31 Kuten arvonlisäverodirektiivin 167 artiklasta ja 179 artiklan ensimmäisen kohdan sanamuodosta käy ilmi, vähennysoikeus käytetään lähtökohtaisesti saman verokauden aikana, jona vähennysoikeus on syntynyt, eli ajankohtana, jona verosaatava syntyy.

32 Saman direktiivin 180 ja 182 artiklan nojalla verovelvollinen voi kuitenkin saada tehdä vähennyksen, vaikka hän ei olisikaan käyttänyt oikeuttaan sen ajanjakson aikana, jona tämä oikeus on syntynyt, edellyttäen kuitenkin, että kansallisessa lainsäädännössä vahvistettuja edellytyksiä ja yksityiskohtaisia sääntöjä noudatetaan (tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Mahdollisuus käyttää vähennysoikeutta ilman mitään ajallista rajoitusta olisi kuitenkin ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, joka edellyttää, että verovelvollisen verotuksellista tilannetta ei voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden (tuomio 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 44 kohta ja tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, 48 kohta).

34 Oikeuskäytännössä on jo täten todettu käännetyn verovelvollisuuden menetelmän soveltamisen yhteydessä, että preklusiivista määräaikaa, jonka päättymisestä on seurauksena, että verovelvollinen, joka ei ole riittävän huolellinen ja joka on jättänyt vähentämättä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, menettää vähennysoikeuden, ei voida pitää yhteensoveltumattomana arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otetun järjestelmän kanssa, jos yhtäältä tätä määräaikaa sovelletaan samalla tavalla sekä kansalliseen lainsäädäntöön perustuviin että unionin oikeuteen perustuviin vastaaviin oikeuksiin verotuksen alalla (vastaavuusperiaate) ja jos toisaalta se ei tee käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi vähennysoikeuden käyttämistä (tehokkuusperiaate) (tuomio 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, 49 kohta).

35 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ei ilmene, voidaanko pääasiassa soveltaa käännetyn verovelvollisuuden menetelmää. Tällä ei kuitenkaan ole merkitystä esitetyn ensimmäisen kysymyksen vastaamisen kannalta, koska tämän tuomion 31 ja 32 kohdassa mainituissa arvonlisäverodirektiivin säännöksissä ei vahvisteta vähennysoikeuden käyttöä koskevan preklusiivisen määräajan osalta, jonka jäsenvaltiot voivat asettaa näiden säännösten nojalla, että tilanteet, joissa käännetyn verovelvollisuuden menetelmää voidaan soveltaa, on erotettava tilanteista, joissa menetelmää ei voida soveltaa.

36 Siitä, vastaako pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kahden vuoden preklusiivinen määräaika tämän tuomion 34 kohdassa mainittuja edellytyksiä, on muistutettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida sitä, ovatko kansalliset toimenpiteet yhteensopivia unionin oikeuden kanssa. Unionin tuomioistuin voi kuitenkin antaa kansalliselle tuomioistuimelle kaikki hyödylliset tiedot, jotta tämä voi ratkaista käsiteltäväkseen saatetun asian (ks. vastaavasti tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Käsiteltävässä asiassa vastaavuusperiaatteesta on todettava, kuten unionin tuomioistuin on jo todennut 8.5.2008 antamassaan tuomiossa Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 47 kohta), joka koski muun muassa samaa preklusiivista määräaikaa kuin mistä pääasiassa on kyse, ettei unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmene eikä unionin tuomioistuimessa ole myöskään väitetty, ettei asetuksen nro 633 19 §:n 1 momentissa säädetty preklusiivinen määräaika olisi tämän periaatteen mukainen.

38 Unionin tuomioistuin on myös todennut tehokkuusperiaatteesta jo, että asetuksen nro 633 19 §:n 1 momentissa säädetyn kaltainen pääasiassa kyseessä oleva kahden vuoden preklusiivinen määräaika ei voi sellaisenaan tehdä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi vähennysoikeuden käyttämistä, koska arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa ja 179 artiklan ensimmäisessä kohdassa sallitaan jäsenvaltioiden edellyttävän verovelvolliselta, että tämä käyttää vähennysoikeuttaan samana ajanjaksona, jona tämä oikeus on syntynyt (ks. vastaavasti tuomio 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 48 kohta).

39 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 167, 168 ja 178 artiklaa, 179 artiklan ensimmäistä kohtaa sekä 180 ja 182 artiklaa on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta preklusiivisesta määräajasta vähennysoikeuden käyttämiselle, kunhan vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita noudatetaan, mikä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä tarkistaa.

Toinen kysymys

40 Aluksi on todettava, että vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa toisessa kysymyksessään ainoastaan siihen, ettei pääasian vastaaja ole noudattanut velvoitetta kirjata yhtiölle, jonka laillinen edustaja hän on, osoitettuja laskuja, joihin vähennysoikeuden perusteeksi vedotaan, kyseinen tuomioistuin toteaa ennakkoratkaisupyyntönsä perusteluosassa, ettei tämä vastaaja mainitun yhtiön laillisen edustajan ominaisuudessa ole noudattanut ”ainoatakaan” muodollista velvoitetta, joka hänellä arvonlisäverotuksessa on.

41 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee vastaavasti, ettei pääasian vastaaja voinut toimittaa verovuodelta 2010, jonka osalta hän on syytetoimenpiteiden kohteena mainitussa tuomioistuimessa, yhtiön, jonka laillinen edustaja hän on, kirjanpitoasiakirjoja eikä arvonlisäverorekisteriä. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee lisäksi, ettei kyseinen yhtiö ole jättänyt arvonlisäveroilmoitusta, vaikka se oli laatinut laskuja 320 205 euron arvonlisäveronalaisen summan edestä, ettei se ole suorittanut arvonlisäveroa, jonka se oli velvollinen maksamaan, ettei se ole noudattanut velvollisuutta kirjata laatimiaan laskuja eikä se myöskään ole noudattanut velvollisuutta kirjata kolmansien yhtiön sille antamia laskuja, jotka se oli maksanut.

42 Kun otetaan huomioon se, mitä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut, ja se, mitä tämän tuomion 25 kohdassa on mainittu, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on täten ymmärrettävä kysyvän toisessa kysymyksessään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 ja 273 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka nojalla veroviranomainen voi evätä verovelvolliselta arvonlisäveron vähennysoikeuden, kun viimeksi mainitun on osoitettu jättäneen noudattamatta suurinta osaa muodollisista velvoitteistaan tämän oikeuden saamiseksi.

43 Tältä osin on korostettava, että 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 (tuomio 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, 23 kohta).

44 Kuten tämän tuomion 29–31 kohdassa on lähinnä jo mainittu, arvonlisäverodirektiivin 167–192 artiklassa säädettyä vähennysoikeutta, jolla pyritään takaamaan täydellinen neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on

lähtökohtaisesti arvonlisäverollista, ei voida periaatteessa rajoittaa ja sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä.

45 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on täten niin, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden perusperiaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset (tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, 62 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Tilanne voi kuitenkin olla toisin, jos tällaisten muotovaatimusten noudattamatta jättäminen estää luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia edellytyksiä on noudatettu (tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, 71 kohta ja tuomio 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 Tältä osin on täsmennettävä, että vähennysoikeutta koskevat aineelliset edellytykset ovat edellytyksiä, jotka koskevat vähennysoikeuden perustetta ja laajuutta, kuten arvonlisäverodirektiivin X osaston 1 luvussa, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, säädetyt edellytykset, kun taas mainittua oikeutta koskevat muodolliset vaatimukset sääntelevät vähennysoikeuden käytön yksityiskohtia ja valvontaa sekä arvonlisäverojärjestelmän asianmukaista toimintaa, kuten esimerkiksi kirjanpitoa, laskutusta ja ilmoituksia koskevia velvollisuuksia (ks. vastaavasti tuomio 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, 41 ja 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Arvonlisäverodirektiivin XI osastossa luetellaan arvonlisäveron soveltamista ja veroviranomaisen suorittamaa tarkastusta varten tiettyjä velvollisuuksia, jotka koskevat muun muassa tämän veron maksuvelvollisia. Tämän direktiivin 193 ja 206 artiklasta johtuvan arvonlisäveron maksuvelvollisuuden lisäksi etenkin direktiivin 242 artiklassa asetetaan velvollisuus pitää tarkoituksenmukaista kirjanpitoa ja mainitun direktiivin 244 artiklassa säädetään velvollisuudesta tallentaa kaikki laskut sekä saman direktiivin 250 ja 252 artiklassa asetetaan velvollisuus jättää ilmoitus tietyssä määräajassa.

49 Lisäksi jäsenvaltiot voivat direktiivin 2006/112 273 artiklan nojalla säätää muista tarpeellisiksi katsomistaan velvollisuuksista arvonlisäveron oikean kantamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi. Toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat tämän säännöksen nojalla ryhtyä, eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin on näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen. Niitä ei siis voida käyttää siten, että niillä asetettaisiin järjestelmällisesti kyseenalaiseksi arvonlisäveron vähennysoikeus ja näin arvonlisäveron neutraalisuus (ks. vastaavasti tuomio 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 66 kohta ja tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

50 Näin ollen mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on 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 täten evätä vähennysoikeus, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että vähennysoikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin (tuomio 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, 35–37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 18.12.2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti ym., C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 42–44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

51 Näin on silloin, kun veropetokseen syyllistyy verovelvollinen itse (tuomio 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, 27 kohta).

52 Koska vähennysoikeuden epääminen on poikkeus sen perusperiaatteen soveltamisesta, jonka tämä oikeus muodostaa, toimivaltaisten veroviranomaisten on kyettävä esittämään oikeudellisesti riittävä näyttö petoksen tai väärinkäytöksen osoittavien objektiivisten seikkojen täyttymisestä. Kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on sitten tutkia, ovatko asianomaiset veroviranomaiset osoittaneet tällaisten objektiivisten seikkojen olemassaolon (tuomio 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

53 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 pääasian osatekijöitä ja olosuhteita ratkaistakseen sille toimitettujen objektiivisten seikkojen perusteella, toteuttiko pääasian vastaaja tällaisen petoksen tai väärinkäytöksen (ks. analogisesti tuomio 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, 30 kohta). Antaakseen kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllisen vastauksen unionin tuomioistuin voi kuitenkin kansallisten tuomioistuinten kanssa harjoittamansa yhteistyön nimissä antaa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle kaikki tarpeellisiksi katsomansa ohjeet (ks. vastaavasti tuomio 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, 42 kohta ja tuomio 3.9.2014, GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, 46 kohta).

54 Kuten tämän tuomion 41 kohdassa on jo todettu, ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee käsiteltävässä asiassa, ettei pääasian vastaaja ainoastaan jättänyt täyttämättä verovuodelta 2010, jonka osalta hän on syytetoimenpiteiden kohteena ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, velvollisuutta jättää arvonlisäveroilmoitus veroviranomaisille ja maksaa vero, jonka yhtiö, jonka laillinen edustaja hän on, oli velvollinen maksamaan, vaan hän ei myöskään pystynyt toimittamaan kyseiseltä verovuodelta tämän yhtiön kirjanpitoasiakirjoja eikä arvonlisäverorekisteriä, eikä hän lisäksi noudattanut Italian oikeudessa säädettyä velvollisuutta kirjata juoksevasti yhtiön laatimat tai maksamat laskut.

55 Vaikka oletettaisiin, että se, että pääasian vastaaja laiminlöi hänellä Del Ferron laillisen edustajan ominaisuudessa olevia muodollisia velvoitteita arvonlisäveron soveltamista ja veroviranomaisen suorittamaa tarkastusta varten, ei estä luotettavan näytön esittämistä siitä, että ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa koskevan vähennysoikeuden aineellisia edellytyksiä on noudatettu, on kuitenkin todettava, että, kuten Euroopan komissio huomautti kirjallisissa huomautuksissaan, tällainen tilanne voi olla veropetoksen yksinkertaisin tilanne, jossa verovelvollinen tarkoituksellisesti jättää täyttämättä sille kuuluvat muodolliset velvoitteet veron maksun välttämiseksi.

56 Etenkin sellaisen arvonlisäveroilmoituksen tekemättä jättäminen samoin kuin sellaisen kirjanpidon puuttuminen, jotka mahdollistavat arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen, sekä laadittujen ja maksettujen laskujen kirjaamatta jättäminen ovat omiaan estämään veron täsmällisen kantamisen ja näin ollen kyseenalaistamaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän moitteettoman toiminnan. Näin ollen unionin oikeus ei ole esteenä sille, että jäsenvaltiot pitävät tällaisia laiminlyöntejä veropetokseen kuuluvana menettelynä ja epäävät tällaisessa tapauksessa vähennysoikeuden (ks. analogisesti tuomio 7.12.2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, 48 ja 49 kohta).

57 Tässä yhteydessä on vielä todettava, että ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee käsiteltävässä asiassa myös, että vastaavat laiminlyönnit toistuivat useina seuraavina verovuosina. Vaikka nämä viimeksi mainitut verovuodet eivät selvästikään ole käsiteltävänä pääasiassa, ne ovat kuitenkin tosiseikkoja, jotka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi ottaa huomioon kokonaisarvioinnissa, joka sen on tehtävä tämän tuomion 53 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti.

58 Viimein on korostettava, että vähennysoikeuden epäämistä tilanteessa, jossa tähän oikeuteen vetoavan verovelvollisen voidaan katsoa toteuttaneen veropetoksen, ei voida pitää verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaisena, koska verovelvollinen, joka on tarkoituksellisesti osallistunut tällaiseen petokseen ja vaarantanut yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan, ei voi vedota tähän

periaatteeseen menestyksellisesti (ks. analogisesti tuomio 7.12.2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, 51 ja 54 kohta ja vastaavasti tuomio 18.12.2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti ym., C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 48 kohta).

59 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 ja 273 artiklaa on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka nojalla veroviranomainen voi evätä verovelvolliselta arvonlisäveron vähennysoikeuden, kun viimeksi mainitun on osoitettu petollisesti – mikä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä tarkistaa – jättäneen noudattamatta suurinta osaa muodollisista velvoitteistaan tämän oikeuden saamiseksi.

Oikeudenkäyntikulut

60 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 (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 167, 168 ja 178 artiklaa, 179 artiklan ensimmäistä kohtaa sekä 180 ja 182 artiklaa on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta preklusiivisesta määräajasta vähennysoikeuden käyttämiselle, kunhan vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita noudatetaan, mikä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä tarkistaa.**

2) **Direktiivin 2006/112 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 ja 273 artiklaa on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka nojalla veroviranomainen voi evätä verovelvolliselta arvonlisäveron vähennysoikeuden, kun viimeksi mainitun on osoitettu petollisesti – mikä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä tarkistaa – jättäneen noudattamatta suurinta osaa muodollisista velvoitteistaan tämän oikeuden saamiseksi.**

Allekirjoitukset