UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

13 päivänä helmikuuta 2014*

Verotus — Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä — Direktiivi 2006/112/EY — Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen — Suoritetut palvelut — Tarkastus — Palvelun suorittaja, jolla ei ole käytössään tarvittavia resursseja — Veropetoksen käsite — Velvollisuus todeta veropetokseen syyllistyminen viran puolesta — Palvelun todellisen suorittamisen vaatimus — Velvollisuus pitää riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa — Oikeudenkäyntiasia — Tuomioistuimelle osoitettu kielto todeta veropetos rikoksena ja huonontaa kantajan asemaa

Asiassa C-18/13,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Administrativen sad Sofia-grad (Bulgaria) on esittänyt 11.12.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 14.1.2013, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Maks Pen EOOD

vastaan

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia, aiemmin Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Sofia,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. L. da Cruz Vilaça sekä tuomarit G. Arestis ja J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia, aiemmin Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Sofia, asiamiehenään A. Georgiev,

— Bulgarian hallitus, asiamiehinään E. Petranova ja D. Drambozova,

— Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Paraskevopoulou ja M. Vergou,

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

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 63 artiklan, 178 artiklan a alakohdan, 226 artiklan 6 alakohdan, 242 artiklan ja 273 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Maks Pen EOOD (jäljempänä Maks Pen) ja Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika” Sofia, aiemmin Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Sofia (kansallisen keskusverohallinnon Sofian yksikön valitus- ja täytäntöönpanoasioiden osaston johtaja) ja joka koskee arvonlisäveron, joka liittyy Maks Penin tiettyjen toimittajien laatimiin laskuihin, veronhyvityksen muodossa olevan vähennysoikeuden epäämistä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 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.”

4 Direktiivin 63 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

5 Direktiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

6 Saman 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;

_ _”

7 Direktiivin 2006/112 178 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;

– –”

8 Direktiivin 2006/112 XI osastoon kuuluvaan 3 lukuun, jonka otsikko on ”Laskutus”, sisältyvässä 220 artiklassa säädetään, että verovelvollisen on varmistettava, että verovelvollinen itse, hankkija tai verovelvollisen nimissä ja puolesta kolmas taho laatii laskun verovelvollisen toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, tekemistä tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista.

9 Direktiivin 2006/112 226 artiklassa luetellaan tiedot, jotka – rajoittamatta direktiivin erityisten säännösten soveltamista – ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia 220 ja 221 artiklan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa.

10 Kyseisen direktiivin 242 artiklan sanamuoto on seuraava:

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

11 Saman arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.”

Bulgarian oikeus

12 Arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) 70 §:n 5 momentissa säädetään, että ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa ei voida vähentää, kun vero on laskutettu perusteettomasti.

13 Arvonlisäverolain täytäntöönpanoasetuksen (jäljempänä täytäntöönpanoasetus) 12 §:n, jonka otsikko on ”Ajankohta, jolloin verotettava tapahtuma toteutuu tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen tapauksessa”, 1 momentissa, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, säädetään seuraavaa:

”– – palvelu katsotaan suoritetuksi laissa tarkoitetulla tavalla sinä ajankohtana, jona edellytykset palvelusta saatavien tulojen merkitsemiselle kirjanpitoon ovat täyttyneet sovellettavan kirjanpitolainsäädännön nojalla”.

14 Verotus- ja sosiaaliturva-asioissa sovellettavasta menettelystä annetun lain (Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks) 160 artiklan 1, 2 ja 5 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Tuomioistuin ratkaisee tapauksen asiakysymyksen ja voi kumota verotarkastuspäätöksen kokonaan tai osittain, muuttaa sitä tai hylätä kanteen.

2. Tuomioistuin arvioi, onko verotarkastuspäätös lainmukainen ja perusteltu, tutkimalla, onko sen tehnyt toimivaltainen viranomainen oikeassa muodossa sekä muotosäännöksiä ja aineellisia säännöksiä noudattaen.

– –

5. Verotarkastuspäätöstä ei voida muuttaa tuomioistuinpäätöksellä kantajan vahingoksi.”

15 Siviiliprosessilain (Grazhdanskiya protsesualen kodeks) 17 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tuomioistuin lausuu kaikista riidan ratkaisemisen kannalta merkityksellisistä kysymyksistä paitsi siitä, onko tehty rikos.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

16 Max Pen on Bulgarian oikeuden mukaan perustettu yhtiö, joka harjoittaa toimistotarvikkeiden ja mainonta-aineiston tukkukauppaa.

17 Verotarkastus, jonka kohteena Max Pen oli ja joka koski verokautta 1.1.2007–30.4.2009, sai verohallinnon epäilemään, oliko arvonlisäveron vähentäminen perusteltua seitsemän sen toimittajan laatimissa laskuissa mainitun veron vuoksi.

18 Itse toimittajilta tai niiden alihankkijoilta verotarkastuksen aikana vaadittujen tietojen perusteella ei voitu osoittaa, että niillä oli riittävät resurssit laskutettujen palvelujen suorittamiseksi. Verohallinto arvioi joko, että tiettyjen alihankkijoiden palveluiden tosiasiallista suorittamista ei ollut osoitettu, tai, että palveluita eivät olleet toteuttaneet laskuissa mainitut suorittajat, ja teki verotarkastuspäätöksen, jossa kyseenalaistettiin näiden seitsemän yrityksen laskuihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoisuus.

19 Maks Pen teki tästä päätöksestä oikaisuvaatimuksen Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Sofialle ja nosti siitä sen jälkeen kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vedoten siihen, että sillä oli hallussaan säännönmukaisia laskuja ja sopimusasiakirjoja, että kyseiset laskut oli maksettu pankin välityksellä, että ne oli kirjattu toimittajien kirjanpitoon, että toimittajat olivat ilmoittaneet laskuihin liittyvän arvonlisäveron, että kyseisten suoritusten tosiasiallisuus oli näin näytetty toteen, sekä lisäksi siihen, ettei ollut kiistetty sitä, että se oli itse toteuttanut näitä suorituksia seuraavat luovutukset.

20 Verohallinto on väittänyt, että säännönmukaisten laskujen hallussapito ei riittänyt perusteluksi vähennysoikeudelle etenkään, kun asianomaisten toimittajien laskujen tueksi esittämät yksityiset asiakirjat olivat vailla luotettavaa päiväystä ja täysin vailla todistusvoimaa ja alihankkijat eivät olleet ilmoittaneet käyttämiään työntekijöitä eivätkä suorittamiaan palveluita. Verohallinto on esittänyt ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa uusia seikkoja, kun se on yhtäältä kyseenalaistanut kahden toimittajan edustajien allekirjoitukset ja toisaalta korostanut sitä, että toisella niistä ei ollut kirjanpitoaineistossaan tai veroilmoituksissaan käyttämiensä alihankkijoiden laskuja. Vaikka verohallinto on myöntänyt, että laskutetut palvelut on suoritettu Maks Penille, laskuissa mainitut suorittajat eivät kuitenkaan ole toteuttaneet niitä.

21 Näissä olosuhteissa Administrativen sad Sofia-grad on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko unionin oikeuden nojalla katsottava olevan kyse arvonlisäveron vähentämiseksi tehdystä ’veropetoksesta’, kun laskussa mainitulla palvelun suorittajalla tai tämän alihankkijalla ei ole palvelun suorittamiseen tarvittavaa henkilöstöä, aineellisia välineitä eikä varoja, palvelun tosiasiallisesta suorittamisesta aiheutuvia kustannuksia ei ole dokumentoitu eikä tällaisia kustannuksia ole merkitty sen kirjanpitoon ja kun on laadittu palvelun suorittajan nimissä allekirjoitettuja, laskun laatijan ominaisuuden suhteen epäaitoja asiakirjoja, nimittäin sopimus ja vastaanotto- ja luovutuspöytäkirja, jotka on esitetty näyttönä vastavuoroisista suorituksista ja sen palvelun suorittamisesta, josta arvonlisäveroa sisältävä lasku on laadittu ja jonka osalta vähennysoikeutta on käytetty?

2) Seuraako unionin oikeuteen ja – – unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön perustuvasta tuomioistuimen velvollisuudesta evätä vähennysoikeus veropetoksen tapauksessa myös kansallisen tuomioistuimen velvollisuus todeta viran puolesta veropetokseen syyllistyminen pääasian olosuhteissa siten, että noudattamalla kansallisen oikeuden mukaista velvollisuuttaan ratkaista asia, ottaa huomioon kantajan epäedullisempaa kohtelua koskeva kielto ja oikeutta tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin ja oikeusvarmuutta koskevat periaatteet sekä soveltaa viran puolesta asiaa koskevia oikeussääntöjä se arvioi ensimmäistä kertaa vasta tuomioistuimessa esitettyä uutta tosiseikkoja koskevaa väitettä, toisin sanoen arvioi kaikkia todisteita, myös valeoikeustoimia koskevia todisteita, epäaitoja asiakirjoja ja asiakirjoja, joiden sisältö on virheellinen?

3) Kun tarkastellaan tuomioistuimen velvollisuutta evätä vähennysoikeus veropetoksen tapauksessa, seuraako – – direktiivin 2006/112 – – 178 artiklan a alakohdasta, että vähennysoikeuden käyttö edellyttää, että laskussa mainittu palvelun suorittaja tai tämän alihankkija on tosiasiassa suorittanut palvelun?

4) Tarkoittaako direktiivin 2006/112 242 artiklaan sisältyvä vaatimus riittävän yksityiskohtaisen kirjanpidon pitämisestä vähennysoikeutta koskevan tarkastuksen mahdollistamiseksi sitä, että on noudatettava myös vastaavaa jäsenvaltion kirjanpitolainsäädäntöä, jonka nojalla kirjanpidon on oltava unionin oikeuteen sisältyvien kansainvälisten kirjanpitostandardien mukainen, vai onko se ainoastaan vaatimus, jolla edellytetään mainitussa direktiivissä säädettyjä arvonlisäverokirjanpitoa koskevia asiakirjoja eli laskuja, arvonlisäveroilmoituksia ja yhteenvetoilmoituksia?

Jos jälkimmäinen vaihtoehto on oikea, olisi vastattava myös seuraavaan kysymykseen:

Kun otetaan huomioon direktiivin 2006/112 226 artiklan 6 alakohdan vaatimus, jonka mukaan laskuissa on mainittava ’suoritettujen palveluiden laajuus ja laatu’, seuraako tästä, että palveluja koskevissa laskuissa tai niiden yhteydessä laaditussa asiakirjassa on oltava tiedot palvelun tosiasiallisesta suorittamisesta eli tarkistettavissa olevia objektiivisia seikkoja sekä todisteena siitä, että palvelu on tosiasiallisesti suoritettu, että todisteena siitä, että sen on suorittanut laskussa mainittu palvelun suorittaja?

5) Onko direktiivin 2006/112 242 artiklaa, johon sisältyy vaatimus riittävän yksityiskohtaisen kirjanpidon pitämisestä vähennysoikeutta koskevan tarkastuksen mahdollistamiseksi, luettuna yhdessä direktiivin 63 ja 273 artiklan kanssa, tulkittava siten, ettei se ole esteenä kansalliselle säännökselle, jonka mukaan palvelu katsotaan suoritetuksi sinä ajankohtana, jona edellytykset palvelusta saatavien tulojen merkitsemiselle kirjanpitoon ovat täyttyneet sovellettavan kirjanpitolainsäädännön nojalla, jonka mukaan kirjanpidon on oltava unionin oikeuteen sisältyvien kansainvälisten kirjanpitostandardien ja niiden periaatteiden mukainen, jotka koskevat liiketoimien kirjanpidollista näyttöä, sisällön ensisijaisuutta muotoon nähden sekä tulojen ja menojen vertailukelpoisuutta?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen ja kolmas kysymys

22 Ensimmäisellä ja kolmannella kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko direktiiviä 2006/112 tulkittava siten, että se on esteenä sille, että verovelvollinen vähentää arvonlisäveron, joka sisältyy toimittajan laatimiin laskuihin, kun ilmenee – vaikka palvelu on suoritettu –, ettei kyseinen toimittaja tai sen alihankkija ole tosiasiallisesti suorittanut sitä erityisesti, koska niillä ei ole tarvittavaa henkilöstöä, aineellisia välineitä eikä varoja, koska palvelusta aiheutuvia kustannuksia ei ole perusteltu niiden kirjanpidossa ja koska tiettyjä asiakirjoja toimittajan ominaisuudessa allekirjoittaneiden henkilöiden henkilöllisyys on paljastunut epätodeksi.

23 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. asia C-285/11, Bonik, tuomio 6.12.2012, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 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 erityisesti välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (ks. em. asia Bonik, tuomion 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 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 Bonik, tuomion 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Jos nämä edellytykset täyttyvät, vähennysoikeutta ei siis lähtökohtaisesti voida evätä.

26 On myös muistutettava, että mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on päämäärä, joka on tunnustettu direktiivissä 2006/112 ja johon siinä rohkaistaan. Oikeuskäytännössä on todettu tästä, 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 (ks. em. asia Bonik, tuomion 35–37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Jos näin on silloin, kun veropetokseen syyllistyy verovelvollinen itse, sama koskee myös verovelvollista, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää osallistuvansa hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta. Sitä on siten 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. em. asia Bonik, tuomion 38 ja 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Vähennysoikeus voidaan näin evätä verovelvolliselta ainoastaan, jos objektiivisten seikkojen perusteella voidaan osoittaa, että verovelvollinen, jolle vähennysoikeuden perusteena toimivat tavarat tai palvelut on toimitettu, tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa kyseiset tavarat tai palvelut hankkimalla

liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta, johon toimittaja tai jokin muu kyseisten tavaroiden tai palvelujen vaihdantaketjun aikaisemman tai myöhemmän vaiheen toimija syyllistyi (ks. em. asia Bonik, tuomion 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Koska vähennysoikeuden epääminen on poikkeus sen perusperiaatteen soveltamisesta, jonka tämä oikeus muodostaa, veroviranomaisten on kyettävä esittämään riittävä näyttö niiden objektiivisten seikkojen täyttymisestä, joihin tämän tuomion edellisessä kohdassa viitataan. Kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on sitten tutkia, ovatko veroviranomaiset osoittaneet tällaisten objektiivisten seikkojen olemassaolon (ks. vastaavasti em. asia Bonik, tuomion 43 ja 44 kohta).

30 Tässä yhteydessä 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 ratkaistakseen veroviranomaisten toimittamien objektiivisten seikkojen perusteella, tiesikö Maks Pen tai olisiko sen pitänyt tietää liiketoimen, johon se on vedonnut vähennysoikeuden perusteluna, olevan osa arvonlisäveropetosta.

31 Tässä yhteydessä ainoastaan se seikka, ettei pääasiassa Maks Penille suoritettua palvelua ole tosiasiallisesti toteuttanut laskuissa mainittu toimittaja tai sen alihankkija erityisesti, koska niillä ei ole tarvittavaa henkilöstöä, aineellisia välineitä eikä varoja, koska palvelusta aiheutuvia kustannuksia ei ole perusteltu niiden kirjanpidossa tai koska tiettyjä asiakirjoja toimittajan ominaisuudessa allekirjoittaneiden henkilöiden henkilöllisyys on paljastunut epätodeksi, ei yksinään riitä sulkemaan pois vähennysoikeutta, johon Maks Pen on vedonnut.

32 Näin ollen ensimmäiseen ja kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että direktiiviä 2006/112 on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että verovelvollinen vähentää arvonlisäveron, joka sisältyy toimittajan laatimaan laskuun, kun ilmenee – vaikka palvelu on suoritettu –, ettei kyseinen toimittaja tai sen alihankkija ole tosiasiallisesti suorittanut sitä erityisesti, koska niillä ei ole tarvittavaa henkilöstöä, aineellisia välineitä eikä varoja, koska palvelusta aiheutuvia kustannuksia ei ole perusteltu niiden kirjanpidossa tai koska tiettyjä asiakirjoja toimittajan ominaisuudessa allekirjoittaneiden henkilöiden henkilöllisyys on paljastunut epätodeksi, sillä kaksoisedellytyksellä, että nämä teot täyttävät petollisen menettelyn tunnusmerkistön ja että veroviranomaisten toimittamien objektiivisten seikkojen perusteella osoitetaan, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi sen pitänyt tietää liiketoimen, johon se on vedonnut vähennysoikeuden perusteluna, olevan osa kyseistä petosta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava.

Toinen kysymys

33 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, edellyttääkö unionin oikeus, että se toteaa veropetokseen syyllistymisen viran puolesta pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa veroviranomaisten ensimmäistä kertaa vasta kyseisessä tuomioistuimessa esittämien uusien tosiseikkojen ja kaikkien todisteiden perusteella, vaikka tällainen tutkiminen olisi ristiriidassa sen sovellettavan kansallisen oikeuden mukaisten velvoitteiden kanssa.

34 Kuten tämän tuomion 26 kohdassa on muistutettu, unionin oikeus edellyttää kansallisilta viranomaisilta ja tuomioistuimilta, että ne epäävät vähennysoikeuden, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että oikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin. Lisäksi on niin, että vaikka asianosaiset eivät vetoaisi unionin oikeuteen, kansallisen tuomioistuimen on viran puolesta otettava esille pakottavaa unionin oikeussääntöä koskevat perusteet, kun näillä tuomioistuimilla on kansallisen oikeuden nojalla velvollisuus tai mahdollisuus tehdä näin pakottavaan kansalliseen oikeussääntöön nähden (ks. vastaavasti asia C-2/06, Kempter, tuomio 12.2.2008, Kok., s. I-411, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Jos asia näin ollen on niin, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on itse täsmentänyt ennakkoratkaisupyyntönsä 72 kohdassa, että verotus- ja sosiaaliturva-asioissa sovellettavasta menettelystä annetun lain 160 §:n 2 momentissa säädetään, että kansallisella tuomioistuimella on velvollisuus ratkaista, onko kyseessä veropetos, kun se tutkii viran puolesta verotarkastuspäätöksen, jossa kyseenalaistetaan verovelvollisen tekemä arvonlisäveron vähennys, kansallisen lain mukaisuuden, sen on otettava viran puolesta esille myös unionin oikeuden vaatimus, josta muistutettiin tämän tuomion edellisessä kohdassa, direktiivin 2006/112 päämäärän eli mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjumisen mukaisesti.

36 Tässä yhteydessä on muistutettava, että kansallisen tuomioistuimen on tulkittava kansallista lainsäädäntöä mahdollisimman pitkälle kyseisen direktiivin sanamuodon ja päämäärän mukaisesti sillä tarkoitetun tuloksen saavuttamiseksi, mikä edellyttää sitä, että se tekee toimivaltansa rajoissa kaiken mahdollisen ottamalla huomioon kansallisen oikeuden kokonaisuudessaan ja soveltamalla siinä hyväksyttyjä tulkintatapoja (ks. vastaavasti asia C-212/04, Adeneler ym., tuomio 4.7.2006, Kok., s. I-6057, 111 kohta). Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on siis tutkia, voidaanko kansallisia oikeussääntöjä, joihin se vetoaa ja jotka saattavat sen mukaan olla unionin oikeuden vaatimusten vastaisia, tulkita näiden vaatimusten perustana olevan veropetosten torjumisen päämäärän mukaisesti.

37 Tässä yhteydessä pitää toki paikkansa, että unionin oikeus ei voi velvoittaa kansallista tuomioistuinta soveltamaan viran puolesta unionin säännöstä, jos tästä soveltamisesta aiheutuisi sen kansalliseen prosessioikeuteen kirjatun, reformatio in peiusin kieltävän periaatteen soveltamatta jättäminen (asia C-455/06, Heemskerk ja Schaap, tuomio 25.11.2008, Kok., s. I-8763, 46 kohta). Joka tapauksessa pääasian kaltaisessa tapauksessa, joka on alusta alkaen koskenut tiettyihin laskuihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta, tällainen kielto ei ilmeisestikään voi päteä siihen, että verohallinto esittää tuomioistuinmenettelyn aikana uusia seikkoja, jotka koskevat samoja laskuja ja joiden ei siten voida katsoa huonontavan sen verovelvollisen asemaa, joka on vedonnut vähennysoikeuteen.

38 Lisäksi on niin, että vaikka kansallisen oikeuden säännössä määriteltäisiin veropetos rikokseksi ja rikoksen toteaminen olisi ainoastaan rikostuomioistuimen tehtävä, tällainen sääntö ei ilmeisestikään olisi esteenä sille, että tuomioistuin, jonka on arvioitava sen verotarkastuspäätöksen lainmukaisuutta, jossa kyseenalaistetaan verovelvollisen tekemä arvonlisäveron vähennys, voisi tukeutua veroviranomaisten esittämiin objektiivisiin seikkoihin selvittääkseen, onko käsiteltävässä asiassa kyseessä petos, kun toisen kansallisen oikeuden säännöksen, kuten arvonlisäverolain 70 §:n 5 momentin, mukaan ”perusteettomasti laskutettua” arvonlisäveroa ei voida vähentää.

39 Näin ollen toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kun kansallisilla tuomioistuimilla on velvollisuus tai mahdollisuus ottaa viran puolesta esille pakottavaa kansallista oikeussääntöä koskevat perusteet, niiden on tehtävä näin sellaiseen pakottavaan unionin oikeussääntöön nähden, jossa edellytetään kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten epäävän arvonlisäveron vähennysoikeuden, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että vähennysoikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin. Kansallisten tuomioistuinten tehtävä on arvioidessaan vilpillistä vetoamista vähennysoikeuteen tai sen väärinkäyttöä tulkita kansallista lainsäädäntöä mahdollisimman pitkälle direktiivin 2006/112 sanamuodon ja päämäärän mukaisesti sillä tarkoitetun tuloksen saavuttamiseksi, mikä edellyttää sitä, että ne tekevät toimivaltansa rajoissa kaiken mahdollisen ottamalla huomioon kansallisen oikeuden kokonaisuudessaan ja soveltamalla siinä hyväksyttyjä tulkintatapoja.

Neljäs ja viides kysymys

40 Neljännellä ja viidennellä kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko direktiiviä 2006/112, jonka 242 artiklassa erityisesti edellytetään verovelvollisen pitävän riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja

veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi, tulkittava siten, ettei se ole esteenä sille, että asianomainen jäsenvaltio edellyttää verovelvollisen noudattavan tältä osin kaikkia kansainvälisten kirjanpitostandardien mukaisia kansallisia kirjanpitosääntöjä, mukaan lukien sellainen kansallinen säännös, jonka mukaan palvelu katsotaan suoritetuksi sinä ajankohtana, jona edellytykset palvelusta saatavien tulojen merkitsemiselle kirjanpitoon ovat täyttyneet.

41 On muistutettava, että jäsenvaltioiden on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän puitteissa taattava, että verovelvollisille asetettuja velvollisuuksia noudatetaan, ja niillä on tältä osin tiettyä liikkumavaraa erityisesti sen suhteen, miten käytettävissä olevia keinoja hyödynnetään. Näiden velvollisuuksien osalta direktiivin 2006/112 242 artiklassa säädetään erityisesti siitä, että verovelvollisen on pidettävä riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi (ks. vastaavasti asia C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, tuomio 29.7.2010, Kok., s. I-7639, 22 ja 23 kohta).

42 Direktiivin 2006/112 273 artiklan ensimmäisen kohdan nojalla lisäksi jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista. Tätä mahdollisuutta, jota voidaan käyttää vain sillä edellytyksellä, ettei vaikuteta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, ei myöskään voida – kuten saman artiklan toisessa kohdassa täsmennetään – käyttää lisävelvollisuuksien asettamiseen kyseisessä direktiivissä vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.

43 Kyseinen mahdollisuus ei kuitenkaan salli jäsenvaltioiden toteuttavan toimenpiteitä, jotka menevät pitemmälle kuin on tarpeen veron täsmällistä kantamista ja petosten estämistä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi (em. asia Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, tuomion 26 kohta).

44 Jos näitä rajoituksia noudatetaan, unionin oikeus ei ole esteenä kansallisille kirjanpitoa koskeville lisäsäännöille, jotka on laadittu kansainvälisten kirjanpitostandardien pohjalta, joita sovelletaan unionissa kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta 19.7.2002 annetussa Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksessa (EY) N:o 1606/2002 (EUVL L 243, s. 1) säädettyjen edellytysten mukaisesti.

45 Siitä, voidaanko kyseisissä kansallisissa kirjanpitosäännöissä säätää, että palvelu katsotaan suoritetuksi sinä ajankohtana, jona edellytykset palvelusta saatavien tulojen merkitsemiselle kirjanpitoon ovat täyttyneet, on todettava, että tämä sääntö johtaisi siihen, että arvonlisäverosaatava tällaisesta suorituksesta syntyisi vasta sinä ajankohtana, jolloin toimittajalle tai sen alihankkijalle aiheutuneet kulut merkitään näiden toimijoiden kirjanpitoon.

46 On muistutettava, että direktiivin 2006/112 167 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun veroa koskeva verosaatava syntyy, ja direktiivin 63 artiklan mukaan arvonlisäverosaatava syntyy, kun palvelu suoritetaan. Lukuun ottamatta kyseisen direktiivin 64 ja 65 artiklassa tarkoitettuja erityistilanteita, joista ei ole kyse pääasiassa, hetkeä, jolloin verosaatava ja siis verovelvollisen vähennysoikeus syntyy, ei voida määritellä yleisesti suhteessa sellaisiin muodollisuuksiin kuin toimittajille palvelujen suorittamisesta aiheutuneiden kulujen kirjaamiseen niiden kirjanpitoon.

47 Lisäksi se, että palvelujen suorittaja mahdollisesti jättää täyttämättä tietyt kirjanpitoon liittyvät vaatimukset, ei voi kyseenalaistaa vähennysoikeutta, joka suoritettujen palvelujen vastaanottajalla on näistä palveluista maksetun arvonlisäveron osalta, jos näitä palveluja koskevissa laskuissa on kaikki direktiivin 2006/112 226 artiklassa vaaditut tiedot (ks. vastaavasti asia C-324/11, Tóth, tuomio 6.9.2012, 32 kohta).

48 Edellä esitettyjen seikkojen perusteella neljänteen ja viidenteen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että direktiiviä 2006/112, jonka 242 artiklassa erityisesti edellytetään verovelvollisen pitävän riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi, on tulkittava siten, ettei se ole esteenä sille, että asianomainen

jäsenvaltio edellyttää kyseisen direktiivin 273 artiklassa säädetyissä rajoissa verovelvollisen noudattavan tältä osin kaikkia kansainvälisten kirjanpitostandardien mukaisia kansallisia kirjanpitosääntöjä, kunhan tätä varten toteutetut toimenpiteet eivät mene pitemmälle kuin on tarpeen veron täsmällistä kantamista ja petosten estämistä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi. Tältä osin direktiivi 2006/112 on esteenä kansalliselle säännökselle, jonka mukaan palvelu katsotaan suoritetuksi sinä ajankohtana, jona edellytykset palvelusta saatavien tulojen merkitsemiselle kirjanpitoon ovat täyttyneet.

Oikeudenkäyntikulut

49 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 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että verovelvollinen vähentää arvonlisäveron, joka sisältyy toimittajan laatimiin laskuihin, kun ilmenee – vaikka palvelu on suoritettu –, ettei kyseinen toimittaja tai sen alihankkija ole tosiasiallisesti suorittanut sitä erityisesti, koska niillä ei ole tarvittavaa henkilöstöä, aineellisia välineitä eikä varoja, koska palvelusta aiheutuvia kustannuksia ei ole perusteltu niiden kirjanpidossa tai koska tiettyjä asiakirjoja toimittajan ominaisuudessa allekirjoittaneiden henkilöiden henkilöllisyys on paljastunut epätodeksi, sillä kaksoisedellytyksellä, että nämä teot täyttävät petollisen menettelyn tunnusmerkistön ja että veroviranomaisten toimittamien objektiivisten seikkojen perusteella osoitetaan, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi sen pitänyt tietää liiketoimen, johon se on vedonnut vähennysoikeuden perusteluna, olevan osa kyseistä petosta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava.

2) Kun kansallisilla tuomioistuimilla on velvollisuus tai mahdollisuus ottaa viran puolesta esille pakottavaa kansallista oikeussääntöä koskevat perusteet, niiden on tehtävä näin sellaiseen pakottavaan unionin oikeussääntöön nähden, jossa edellytetään kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten epäävän arvonlisäveron vähennysoikeuden, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että vähennysoikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin. Kansallisten tuomioistuinten tehtävä on arvioidessaan vilpillistä vetoamista vähennysoikeuteen tai sen väärinkäyttöä tulkita kansallista lainsäädäntöä mahdollisimman pitkälle direktiivin 2006/112 sanamuodon ja päämäärän mukaisesti sillä tarkoitetun tuloksen saavuttamiseksi, mikä edellyttää sitä, että ne tekevät toimivaltansa rajoissa kaiken mahdollisen ottamalla huomioon kansallisen oikeuden kokonaisuudessaan ja soveltamalla siinä hyväksyttyjä tulkintatapoja.

3) Direktiiviä 2006/112, jonka 242 artiklassa erityisesti edellytetään verovelvollisen pitävän riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi, on tulkittava siten, ettei se ole esteenä sille, että asianomainen jäsenvaltio edellyttää saman direktiivin 273 artiklassa säädetyissä rajoissa verovelvollisen noudattavan tältä osin kaikkia kansainvälisten kirjanpitostandardien mukaisia kansallisia kirjanpitosääntöjä, kunhan tätä varten toteutetut toimenpiteet eivät mene pitemmälle kuin on tarpeen veron täsmällistä kantamista ja petosten estämistä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi. Tältä osin direktiivi 2006/112 on esteenä kansalliselle säännökselle, jonka mukaan palvelu katsotaan suoritetuksi sinä ajankohtana, jona edellytykset palvelusta saatavien tulojen merkitsemiselle kirjanpitoon ovat täyttyneet.

Allekirjoitukset