Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

3 päivänä lokakuuta 2019*

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Elintarvikkeiden hankinta – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Vähennyksen epääminen – Mahdollisesti fiktiivinen tavarantoimittaja – Arvonlisäveropetos – Hankkijan tietoisuutta koskevat vaatimukset – Asetus (EY) N:o 178/2002 – Elintarvikkeiden jäljitettävyyttä ja tavarantoimittajan tunnistamista koskevat velvollisuudet – Asetukset (EY) N:o 852/2004 ja (EY) N:o 882/2004 – Elintarvikealan toimijoiden rekisteröintivelvollisuus – Vaikutus arvonlisäveron vähennysoikeuteen

Asiassa C-329/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Augstākā tiesa (ylin tuomioistuin, Latvia) on esittänyt 10.5.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 17.5.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Valsts ieņēmumu dienests

vastaan

”Altic” SIA,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Prechal sekä tuomarit F. Biltgen (esittelevä tuomari), J. Malenovský, C. G. Fernlund ja L. S. Rossi,

julkisasiamies: M. Bobek,

kirjaaja: yksikönpäällikkö M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 6.3.2019 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– ”Altic” SIA, edustajanaan A. Purmalis, advokāts,

– Latvian hallitus, asiamiehinään I. Kucina ja V. Soņeca,

– Espanjan hallitus, asiamiehenään L. Aguilera Ruiz,

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė ja A. Sauka,

kuultuaan julkisasiamiehen 22.5.2019 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: latvia.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU (EUVL 2010, L 189, s. 1) (jäljempänä direktiivi 2006/112), 168 artiklan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat ”Altic” SIA ja Valsts ieņēmumu dienests (Latvian verohallinto, jäljempänä verohallinto) ja jossa on kyse Alticille osoitetusta maksukehotuksesta, joka koskee rapsinsiementen ostoihin sisältyvän ja Alticin sittemmin vähentämän arvonlisäveron määrää ja siihen liittyvää sakkoa sekä viivästyskorkoja.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdassa 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”.

4 Kyseisen direktiivin 178 artiklan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) edellä olevan 168 artiklan a alakohdan mukaisen tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta XI osaston 3 luvun 3–6 jakson mukaisesti laaditun laskun hallussapitoa”.

5 Kyseisen direktiivin 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.”

6 Elintarvikelainsäädäntöä koskevista yleisistä periaatteista ja vaatimuksista, Euroopan elintarviketurvallisuusviranomaisen perustamisesta sekä elintarvikkeiden turvallisuuteen liittyvistä menettelyistä 28.1.2002 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 178/2002 (EYVL 2002, L 31, s. 1) johdanto-osan 28 ja 29 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(28) Kokemus on osoittanut, että elintarvikkeiden tai rehujen sisämarkkinoiden toiminta voi vaarantua, jos elintarvikkeita ja rehuja ei pystytä jäljittämään. Sen vuoksi on tarpeen perustaa rehu- ja elintarvikeyrityksiä koskeva kattava jäljitysjärjestelmä, jotta rehuja ja elintarvikkeita

voidaan poistaa markkinoilta kohdennetusti ja antaa kuluttajille tai valvontaviranomaisille täsmällisiä tietoja ja siten välttää elintarvikkeiden turvallisuutta koskevien ongelmien ilmetessä mahdolliset tarpeettoman laajat häiriöt.

(29) On tarpeen varmistaa, että elintarvike- tai rehualan yritys, myös maahantuoja, voi tunnistaa ainakin yrityksen, josta elintarvike, rehu, eläin tai elintarvikkeeseen tai rehuun lisättävä aine on toimitettu, jotta tutkimuksen yhteydessä voidaan taata jäljitettävyys kaikissa vaiheissa."

7 Kyseisen asetuksen 3 artiklan 15 alakohdan mukaan "jäljitettävyydellä" tarkoitetaan "mahdollisuutta jäljittää elintarvike, rehu, elintarviketuotantoon käytettävä eläin tai valmistusaine, joka on tarkoitettu lisättäväksi tai jota oletetaan lisättävän elintarvikkeeseen tai rehuun, kaikissa tuotanto-, jalostus- ja jakeluvaiheissa ja seurata kutakin näistä kyseisissä vaiheissa".

8 Kyseisen asetuksen 17 artiklan 2 kohdan kolmannessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on myös annettava elintarvike- ja rehulainsäädännön rikkomuksiin sovellettavia toimenpiteitä ja seuraamuksia koskevat säännöt. Toimenpiteiden ja seuraamusten on oltava tehokkaita, oikeasuhteisia ja varoittavia."

9 Saman asetuksen 18 artiklassa, jonka otsikko on "Jäljitettävyys", säädetään seuraavaa:

"1. Kaikissa tuotanto-, jalostus- ja jakeluvaiheissa on huolehdittava siitä, että on mahdollista jäljittää elintarvikkeet, rehut, elintarviketuotantoon käytettävät eläimet ja muut mahdolliset aineet, jotka on tarkoitettu tai joiden voidaan olettaa tulevan lisätyksi elintarvikkeeseen tai rehuun.

2. Elintarvike- ja rehualan toimijoiden on voitava tunnistaa luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö, joka on toimittanut niille elintarvikkeen, rehun, elintarviketuotantoon käytettävän eläimen tai sellaisen aineen, joka on tarkoitettu tai jonka voidaan olettaa tulevan lisätyksi elintarvikkeeseen tai rehuun.

Tätä varten toimijoilla on oltava käytössä tähän tarkoitetut järjestelmät ja menettelyt, joiden avulla toimivaltaiset viranomaiset saavat nämä tiedot pyynnöstä käyttöönsä.

– –"

10 Elintarvikehygieniasta 29.4.2004 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 852/2004 (EUVL 2004, L 139, s. 1) 6 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jokaisen elintarvikealan toimijan on erityisesti ilmoitettava asianmukaiselle toimivaltaiselle viranomaiselle tämän edellyttämällä tavalla jokainen sen määräysvallassa oleva laitos, jossa toteutetaan mitä tahansa elintarvikkeiden tuotanto-, jalostus- tai jakeluvaihetta, kunkin laitoksen rekisteröimistä varten.

Elintarvikealan toimijoiden on myös varmistettava, että toimivaltaisella viranomaisella on aina ajantasaiset tiedot laitoksista, muun muassa ilmoittamalla, jos toiminnassa tapahtuu merkittäviä muutoksia tai jos jokin olemassa oleva laitos suljetaan."

11 Rehu- ja elintarvikelainsäädännön sekä eläinten terveyttä ja hyvinvointia koskevien sääntöjen mukaisuuden varmistamiseksi suoritetusta virallisesta valvonnasta 29.4.2004 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 882/2004 (EUVL 2004, L 165, s. 1) 31 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"a) Toimivaltaisten viranomaisten on vahvistettava menettelyt, joita rehu- ja elintarvikealan toimijoiden on noudatettava, kun ne hakevat laitostensa rekisteröintiä asetuksen (EY) N:o 852/2004, [tiettyjen rehualan tuotantolaitosten ja välittäjien hyväksymis- ja rekisteröintimenettelyssä sovellettavista

vaatimuksista ja yksityiskohtaisista säännöistä sekä direktiivien 70/524/ETY, 74/63/ETY, 79/373/ETY ja 82/471/ETY muuttamisesta 22.12.1995 annetun neuvoston direktiivin 95/69/EY] tai rehuhygieniasta annettavan asetuksen mukaisesti.

b) Niiden on laadittava rekisteröidyistä rehu- ja elintarvikealan toimijoista luettelo ja pidettävä se ajan tasalla. Jos tällainen luettelo on olemassa jo muita tarkoituksia varten, sitä voidaan käyttää myös tämän asetuksen tarkoituksiin."

Latvian oikeus

12 Arvonlisäverolain (likums par pievienotās vērtības nodokli), sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana, 10 §:n 1 momentin 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

"Ainoastaan verovelvollisella, joka on ilmoittautunut verovelvolliseksi [verohallinnossa], on oikeus veroilmoituksessaan vähentää valtion verosaatavasta ostoihin sisältyvänä arvonlisäverona toisilta verovelvollisilta saaduissa laskuissa ilmoitettu veron määrä tavaroista tai palveluista, joita käytetään sekä omiin verollisiin liiketoimiin että ulkomailla suoritettuihin liiketoimiin, jotka olisivat olleet verollisia, jos ne olisi suoritettu Latvian alueella."

13 Kyseisen lain 10 §:n 1^2 momentissa säädetään seuraavaa:

"Tavaroita ja palveluja koskevissa laskuissa ilmoitettu veron määrä voidaan vähentää sen jälkeen, kun kyseisiin tavaroihin ja palveluihin liittyvä lasku on vastaanotettu, tai sen jälkeen, kun laskussa ilmoitettu vero on maksettu ennakkoon."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 Altic osti rapsinsiemeniä "Sakorex" SIA:lta heinäkuun ja elokuun aikana vuonna 2011 sekä "Ulmar" SIA:lta lokakuussa samana vuonna. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että nämä yhtiöt ottivat yhteyttä Alticiin ja viittasivat tämän ilmoituksiin tiedotusvälineissä ja internetissä. Kyseiset rapsinsiemenet vastaanotettiin "Vendo" SIA:lle kuuluvassa varastossa ja varastoitiin sinne. Altic vähensi näistä ostoista maksamansa arvonlisäveron.

15 Verohallinto puolestaan katsoi Alticissa suorittamansa verotarkastuksen perusteella, ettei kyseisiä ostotoimia ollut tosiasiallisesti toteutettu. Verohallinto määräsi Alticin maksamaan sille vähennetyn arvonlisäveron, sakkoa ja viivästyskorot.

16 Administratīvā rajona tiesa (alueellinen hallintotuomioistuin, Latvia) hyväksyi kumoamiskanteen, jonka Altic nosti verohallinnon päätöksestä. Administratīvā apgabaltiesa (maakunnallinen hallintotuomioistuin, Latvia) vahvisti edellä mainitun tuomioistuimen ratkaisun.

17 Administratīvā apgabaltiesa totesi, ettei asiassa ollut kiistetty sitä, että rapsinsiemenet oli vastaanotettu varastossa Vendon rahtikirjoissa mainittujen päivämäärien ja määrien mukaisesti. Se katsoi, että näiden seikkojen valossa Altic oli toiminut vilpittömässä mielessä ja luottanut täysin Sakorexin ja Ulmarin valmiuteen toimittaa sopimuksessa määrätyt tavarat ja ettei kyseisen valmiuden tarkastaminen ollut Alticin tehtävä. Tältä osin verohallinto ei ollut ilmoittanut, mitä merkityksellisestä lainsäädännöstä johtuvia erityisiä toimia Altic ei ollut toteuttanut tällaisen tarkastuksen kannalta.

18 Verohallinto teki kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen Augstākā tiesaan (ylin tuomioistuin, Latvia). Verohallinto väittää, että asetuksen N:o 178/2002 mukaan elintarvikealan toimijoiden on voitava tunnistaa sellainen aine, joka on tarkoitettu tai jonka voidaan olettaa tulevan lisätyksi elintarvikkeeseen tai rehuun, ja tätä varten toimijoilla on oltava käytössä tähän tarkoitetut

järjestelmät ja menettelyt, joiden avulla toimivaltaiset viranomaiset saavat tiedot käyttöönsä. Altic ei kuitenkaan ollut suorittanut sopimuskumppaneitaan koskevia vähimmäistarkastuksia eikä tarkastanut, että ne oli rekisteröity Latvian elintarvikkeiden ja eläinlääkinnän turvallisuudesta vastaavassa virastossa. Verohallinnon mukaan tästä seuraa, että Altic tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että se osallistui yhteisen arvonlisäverojärjestelmän väärinkäyttöön.

19 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan on kiistatonta, että on olemassa viitteitä siitä, että Sakorex ja Ulmar ovat fiktiivisiä yrityksiä ja ettei kyseessä olevien tavaroiden alkuperää voida osoittaa. Näin ollen on selvitettävä, tiesikö Altic tai olisiko sen pitänyt tietää, että pääasiassa kyseessä olevat liiketoimet olivat osa arvonlisäveropetosta.

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tältä osin, että mikään näyttö ei vahvista sitä, että ostettuja rapsinsiemeniä oli tarkoitus käyttää yksinomaan polttoaineen tuotannossa, kuten Altic väittää, tai ainakaan sitä, etteivät ne liittyneet mitenkään elintarvikeketjuun. Näin ollen on katsottava, että näiden liiketoimien osalta Alticin oli noudatettava asetuksen N:o 178/2002 säännöksiä.

21 Kyseinen tuomioistuin mainitsee, että asetuksen N:o 178/2002 18 artiklassa vahvistetaan elintarvikkeiden jäljitettävyyttä ja niiden toimittajien tunnistamista koskevat yleiset periaatteet. Se toteaa tämän tunnistamisen osalta, että vaikka kyseisessä asetuksessa ei täsmennetä, miten tarkasti yrityksen on tunnistettava tavarantoimittajansa, komission elintarvikeketjua ja eläinten terveyttä käsittelevän pysyvän komitean 26.1.2010 päivätyissä päätelmissä olevista asetuksen (EY) N:o 178/2002 11, 12, 14, 17, 18, 19 ja 20 artiklan täytäntöönpanosta annetuista ohjeista seuraa, että yritysten on säilytettävä tuotteen toimittajan nimeä ja osoitetta sekä tuotteen tunnistamista koskevat tiedot.

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii kuitenkin, edellyttääkö elintarvikkeiden turvallisuuden takaamista koskeva asetuksen N:o 178/2002 tavoite näyttöä elintarvikealan toimijan suuremmasta huolellisuudesta sopimuskumppaninsa valinnassa, mikä näin ollen velvoittaisi kyseisen toimijan tarkastamaan sopimuskumppaninsa ja erityisesti tämän rekisteröinnin toimivaltaisissa viranomaisissa, ja jos kyseinen toimija ei olisi toiminut tällä tavalla huolellisesti, siltä voitaisiin evätä arvonlisäveron vähennysoikeus. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii tältä osin myös sitä, voisiko tämän saman tavoitteen kannalta se, että Altic on tarkastanut toimitettujen tavaroiden laadun, lieventää tällaista velvollisuutta suorittaa sopimuskumppanin perusteellisempi tarkastus.

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa lisäksi, että verohallinnon mukaan se, ettei Altic ole tarkastanut sopimuskumppanien rekisteröintiä elintarvikkeiden ja eläinlääkinnän turvallisuudesta vastaavassa virastossa, osoittaa, että kyseinen yhtiö tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että pääasiassa kyseessä olevat liiketoimet liittyivät arvonlisäveropetokseen. Kyseinen tuomioistuin katsoo kuitenkin, että vaikka asetusten N:o 852/2004 ja N:o 882/2004 säännöksissä säädetyn elintarvikealan yritysten rekisteröinnin tarkastaminen mahdollistaa sen varmistamisen, että kyseinen yritys osallistuu elintarvikeketjuun lainmukaisesti, tietyn yrityksen rekisteröinti ei sulje pois sitä, että sen taloudellinen toiminta on fiktiivistä, ja toisaalta rekisteröinnin puuttumisen perusteella ei voida automaattisesti todeta tällaista toiminnan fiktiivisyyttä, joten sillä, ettei tarkastusta ole tehty, ei voi olla ratkaisevaa merkitystä verohallinnon päätelmän kannalta.

24 Tässä tilanteessa Augstākā tiesa päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Kun otetaan huomioon asetuksen N:o 178/2002 tavoite varmistaa elintarviketurvallisuus (joka saavutetaan muun muassa takaamalla elintarvikkeiden jäljitettävyys), onko direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että se ei ole esteenä ostoihin sisältyvän veron vähennyksen epäämiselle siinä tapauksessa, että verovelvollinen, joka osallistuu elintarvikeketjuun, ei ole osoittanut toista sopimuskumppaniaan valitessaan suurta huolellisuutta (joka ylittää

tavanomaiset kaupalliset menettelytavat), millä tarkoitetaan lähinnä velvoitetta tehdä toista sopimuskumppania koskevia tarkastuksia, mutta on samaan aikaan tarkastanut elintarvikkeiden laadun ja täyttänyt siten asetuksen N:o 178/2002 tavoitteen?

2) Velvoittaako asetuksen N:o 852/2004 6 artiklassa ja asetuksen N:o 882/2004 31 artiklassa vahvistettu elintarvikeyrityksen rekisteröintiä koskeva vaatimus, tulkittuna direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdan valossa, sopimuksen tämän yrityksen kanssa tekevää osapuolta tarkastamaan yrityksen rekisteröinnin, ja onko tällä tarkastuksella merkitystä määritettäessä, tiesikö kyseinen osapuoli tai olisiko sen pitänyt tietää, että se oli ryhtymässä liiketoimeen fiktiivisen yrityksen kanssa, kun otetaan huomioon mainitun liiketoimen erityispiirteet?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että se on esteenä sille, että oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen evätään elintarvikeketjuun osallistuvalta verovelvolliselta sillä perusteella, ettei kyseinen verovelvollinen ole noudattanut asetuksen N:o 178/2002 18 artiklan 2 kohdan mukaisia velvollisuuksiaan, jotka koskevat tavarantoimittajien tunnistamista elintarvikkeiden jäljittämistä varten.

26 Aluksi on syytä muistuttaa, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen se on velvollinen, arvonlisävero, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate. Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toimintansa yhteydessä maksamasta tai sen maksettavaksi kuuluvasta arvonlisäverosta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. vastaavasti tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 35 ja 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa, jos verovelvolliset, jotka haluavat käyttää vähennysoikeutta, noudattavat vähennysoikeudelle asetettuja aineellisia ja muodollisia vaatimuksia tai edellytyksiä (ks. vastaavasti tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 36 ja 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Näiden direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohtaan ja 178 artiklan a alakohtaan perustuvien aineellisten ja muodollisten vaatimusten tai edellytysten lisäksi (ks. vastaavasti tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 39 ja 40 kohta) kyseisen direktiivin 273 artiklassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat tietyin edellytyksin säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista.

29 Toiseksi on myös syytä muistuttaa, että mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on direktiivissä 2006/112 tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan. Unionin tuomioistuin on katsonut, 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 että sitä käytetään väärin (tuomio 13.3.2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 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 (tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Todettuaan laskun antajan syyllistyneen petokseen tai toimineen sääntöjenvastaisesti veroviranomaisen on osoitettava objektiivisten seikkojen perusteella ja ilman, että laskun saajan edellytetään suorittavan sille kuulumattomia tarkastuksia, että kyseinen laskun saaja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon vähennysoikeuden perusteeksi on vedottu, oli osa arvonlisäveropetosta (tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Siltä osin kuin on kyse huolellisuuden tasosta, jota vaaditaan verovelvolliselta, joka haluaa käyttää arvonlisäveron vähennysoikeuttaan, unionin tuomioistuin on todennut, että toimijan, joka toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita siltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että sen liiketoimet eivät ole osa petosta, olipa kyse arvonlisäveropetoksesta tai muista petoksista, on voitava luottaa näiden liiketoimien laillisuuteen ilman sitä vaaraa, että se menettäisi oikeutensa vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, ja niiden toimenpiteiden määrittäminen, joihin ryhtymistä voidaan yksittäistapauksessa kohtuudella edellyttää verovelvolliselta tältä osin, riippuu olennaisella tavalla siitä, millaiset olosuhteet mainitussa tapauksessa vallitsevat (ks. vastaavasti tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 53 ja 59 kohta ja tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, 51 kohta).

33 Pääasian taustalla olevassa tilanteessa verohallinto katsoi, että Alticin tavarantoimittajat olivat fiktiivisiä yrityksiä ja että kyse oli siten yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kohdistuvasta petoksesta, ja epäsi näin ollen Alticilta arvonlisäveron vähennysoikeuden. Verohallinto katsoi muun muassa, että elintarvikealan toimijana Altic oli asetuksen N:o 178/2002 18 artiklan 2 kohdan perusteella velvollinen suorittamaan sopimuskumppaniensa perusteellisen tarkastuksen. Verohallinnon mukaan tällaisen velvollisuuden noudattamatta jättäminen osoittaa, että Altic tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että se osallistui kyseiseen petokseen liittyviin liiketoimiin.

34 On kuitenkin huomattava yhtäältä, että direktiivissä 2006/112 ei ole oikeudellista perustaa arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämiselle asetuksen N:o 178/2002 kyseisestä säännöksestä johtuvien velvollisuuksien noudattamatta jättämisen seurauksena, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 46 kohdassa. Asetuksessa N:o 178/2002 säädetyt velvollisuudet eivät nimittäin vastaa kyseisessä direktiivissä säädettyjä vähennysoikeutta koskevia aineellisia ja muodollisia vaatimuksia tai edellytyksiä. Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevista tiedoista ei myöskään ilmene, että kyseinen epäämisperuste olisi perustunut merkitykselliseen kansalliseen arvonlisäverolainsäädäntöön.

35 Toisaalta siitä, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteamusten mukaan Altic osallistui elintarvikeketjuun ja että sen oli siten noudatettava asetuksen N:o 178/2002 säännöksiä, on todettava, että kyseisen asetuksen 18 artiklan 2 kohdassa säädetyllä elintarvikkeiden jäljitettävyyttä koskevalla velvollisuudella pyritään eri tavoitteeseen kuin mistä arvonlisäveropetosten havaitsemista koskevassa tavoitteessa on kyse. Mainitun asetuksen johdanto-osan 28 ja 29 perustelukappaleesta nimittäin ilmenee, että elintarvikkeiden toimittajien tunnistamisvelvollisuuden tarkoituksena on varmistaa se, että elintarvikkeita voidaan poistaa markkinoilta kohdennetusti ja antaa kuluttajille tai valvontaviranomaisille täsmällisiä tietoja, jotta voidaan välttää ongelmien ilmetessä mahdolliset tarpeettoman laajat häiriöt sisämarkkinoilla. Kyseisen asetuksen 17 artiklan 2 kohdan kolmannen alakohdan mukaan tämän velvollisuuden noudattamatta jättämisestä voi aiheutua kansallisessa lainsäädännössä säädettyjä seuraamuksia.

36 Tästä seuraa, ettei tällaista velvollisuutta voida sellaisenaan pitää toimenpiteenä, jonka verovelvollisen voidaan kohtuudella edellyttää suorittavan sen varmistamiseksi, etteivät sen liiketoimet ole osa arvonlisäverojärjestelmään kohdistuvaa petosta. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 56 kohdassa, tämän velvollisuuden mahdollinen rikkominen ei näin ollen yksinään ja automaattisesti riitä oikeuttamaan arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämistä kyseiseltä verovelvolliselta.

37 Tässä yhteydessä on lisäksi muistutettava, että asetuksen N:o 178/2002 18 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu velvollisuus muodostuu kyseisen säännöksen sanamuodon mukaan kaikkien elintarvikkeen toimittajien tunnistamisesta sekä sellaisten järjestelmien ja menettelyjen luomisesta, joiden avulla toimivaltaiset viranomaiset saavat tällaiset tiedot pyynnöstä käyttöönsä.

38 Tätä tunnistamista varten vaadittujen tietojen osalta on katsottava, että niiden avulla on voitava saavuttaa jäljitettävyyttä koskeva tavoite – sellaisena kuin se on kuvattu tämän tuomion 35 kohdassa – siten, että lähtökohtaisesti on riittävää tunnistaa tavarantoimittajat niiden nimen ja osoitteen perusteella. Tästä seuraa, että verohallinnon ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa ja Latvian hallituksen kirjallisissa huomautuksissaan esittämää väitettä, jonka mukaan tässä asetuksessa edellytetään lähtökohtaisesti sopimuskumppanin perusteellista tarkastusta, ei voida hyväksyä.

39 Asia olisi toisin ainoastaan silloin, jos olisi asianmukaisesti osoitettu, että erityisten olosuhteiden vuoksi kyseisten elintarvikkeiden hankkijalla olisi pitänyt olla vakavia epäilyjä sellaisen elintarvikkeiden toimittajan todellisesta olemassaolosta tai henkilöllisyydestä, joka sen on asetuksen N:o 178/2002 mukaan tunnistettava siten, että se varmistuu kyseisestä henkilöllisyydestä, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarvittaessa tarkistettava.

40 Jos oletetaan, että asia on näin, tämä seikka voisi olla yksi sellaisista viitteistä, jotka yhdessä ja yhtäpitävällä tavalla osoittavat, että kyseinen verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että se osallistui liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta.

41 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen evätään elintarvikeketjuun osallistuvalta verovelvolliselta ainoastaan sillä perusteella, ettei kyseinen verovelvollinen ole noudattanut – olettaen, että tämä on asianmukaisesti osoitettu, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava – asetuksen N:o 178/2002 18 artiklan 2 kohdan mukaisia velvollisuuksiaan, jotka koskevat tavarantoimittajien tunnistamista elintarvikkeiden jäljittämistä varten. Näiden velvollisuuksien noudattamatta jättäminen voi kuitenkin olla yksi sellaisista seikoista, jotka yhdessä ja yhtäpitävällä tavalla osoittavat, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että se osallistui liiketoimeen, joka on osa arvonlisäveropetosta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava.

Toinen kysymys

42 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään pääasiallisesti, onko direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että sillä seikalla, ettei elintarvikeketjuun osallistuva verovelvollinen ole tarkastanut tavarantoimittajiensa rekisteröintiä toimivaltaisissa viranomaisissa asetuksen N:o 852/2004 6 artiklan 2 kohdan ja asetuksen N:o 882/2004 31 artiklan 1 kohdan mukaisesti, on merkitystä määritettäessä, tiesikö verovelvollinen tai olisiko sen pitänyt tietää osallistuvansa liiketoimeen, joka on osa arvonlisäveropetosta.

43 Asetuksen N:o 852/2004 6 artiklan 2 kohdassa säädetään tältä osin, että jokaisen elintarvikealan toimijan on ilmoitettava asianmukaiselle toimivaltaiselle viranomaiselle jokainen laitoksensa, joka on osa elintarvikkeiden tuotantoa, jalostusta tai jakelua, kunkin laitoksen rekisteröimistä varten. Asetuksen

N:o 882/2004 31 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan mukaan toimivaltaisten viranomaisten on sekä vahvistettava menettelyt, joita näiden toimijoiden on noudatettava, kun ne hakevat laitostensa rekisteröintiä, että pidettävä rekisteröidyistä toimijoista laadittu luettelo ajan tasalla.

44 On todettava, että asetukset N:o 852/2004 ja N:o 882/2004 eivät sisällä elintarvikealan toimijaa koskevaa velvollisuutta tarkastaa, onko sen tavarantoimittajat rekisteröity näiden asetusten vaatimusten mukaisesti. Tällaista tarkastusvelvollisuutta ei arvonlisäveron vähennyksen kannalta ole myöskään direktiivin 2006/112 perusteella.

45 Kuten tämän tuomion 31 kohdassa on muistutettu, on niin, että kun verohallinto pyrkii osoittamaan – todettuaan laskun antajan syyllistyneen petokseen tai toimineen sääntöjenvastaisesti –, että kyseisen laskun saaja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon vähennysoikeuden perusteeksi on vedottu, oli osa arvonlisäveropetosta, se ei voi vaatia laskun saajaa suorittamaan tälle kuulumattomia tarkastuksia (ks. vastaavasti tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, 50 kohta).

46 Tältä osin oikeuskäytännössä on jo katsottu, ettei verohallinto voi vaatia verovelvollista, joka haluaa käyttää oikeutta vähentää arvonlisävero, esittämään nautaeläinten toimittajalta peräisin olevia asiakirjoja, joissa mainitaan nautaeläinten tunnistus- ja rekisteröintijärjestelmän käyttöönottamisesta sekä naudanlihan ja naudanlihatuotteiden pakollisesta merkitsemisestä ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 820/97 kumoamisesta 17.7.2000 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 1760/2000 (EYVL 2000, L 204, s. 1) käyttöön otetun tunnistus- ja rekisteröintijärjestelmän piiriin kuuluvien eläinten korvamerkit (ks. vastaavasti tuomio 18.7.2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, 42 kohta).

47 Sen selvittämiseksi, että elintarvikeketjuun osallistuva verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että sen tavarantoimittajat olivat osa arvonlisäveropetosta, verohallinto ei myöskään voi velvoittaa tätä verovelvollista tarkastamaan, että kyseiset tavarantoimittajat ovat noudattaneet unionin oikeudessa edellytettyä elintarvikkeiden sääntelyä koskevaa rekisteröintivelvollisuutta.

48 Toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että sillä seikalla, ettei elintarvikeketjuun osallistuva verovelvollinen ole tarkastanut tavarantoimittajiensa rekisteröintiä toimivaltaisissa viranomaisissa asetuksen
N:o 852/2004 6 artiklan 2 kohdan ja asetuksen N:o 882/2004 31 artiklan 1 kohdan mukaisesti, ei ole merkitystä määritettäessä, tiesikö verovelvollinen tai olisiko sen pitänyt tietää osallistuvansa liiketoimeen, joka on osa arvonlisäveropetosta.

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 (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU, 168 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen evätään elintarvikeketjuun osallistuvalta verovelvolliselta ainoastaan sillä perusteella, ettei kyseinen verovelvollinen ole noudattanut – olettaen, että tämä on asianmukaisesti osoitettu, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava – elintarvikelainsäädäntöä koskevista yleisistä periaatteista ja

vaatimuksista, Euroopan elintarviketurvallisuusviranomaisen perustamisesta sekä elintarvikkeiden turvallisuuteen liittyvistä menettelyistä 28.1.2002 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 178/2002 18 artiklan 2 kohdan mukaisia velvollisuuksiaan, jotka koskevat tavarantoimittajien tunnistamista elintarvikkeiden jäljittämistä varten. Näiden velvollisuuksien noudattamatta jättäminen voi kuitenkin olla yksi sellaisista seikoista, jotka yhdessä ja yhtäpitävällä tavalla osoittavat, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että se osallistui liiketoimeen, joka on osa arvonlisäveropetosta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava.

2) **Direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2010/45, 168 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että sillä seikalla, ettei elintarvikeketjuun osallistuva verovelvollinen ole tarkastanut tavarantoimittajiensa rekisteröintiä toimivaltaisissa viranomaisissa elintarvikehygieniasta 29.4.2004 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 852/2004 6 artiklan 2 kohdan ja rehu- ja elintarvikelainsäädännön sekä eläinten terveyttä ja hyvinvointia koskevien sääntöjen mukaisuuden varmistamiseksi suoritetusta virallisesta valvonnasta 29.4.2004 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 882/2004 31 artiklan 1 kohdan mukaisesti, ei ole merkitystä määritettäessä, tiesikö verovelvollinen tai olisiko sen pitänyt tietää osallistuvansa liiketoimeen, joka on osa arvonlisäveropetosta.**

Allekirjoitukset