UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

6 päivänä syyskuuta 2012 *

Verotus — Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — 9 artikla — Verovelvollisen käsite — Vähennysoikeus — Epääminen — Verotuksen neutraalisuuden periaate — Yksityisten elinkeinonharjoittajien rekisteristä poistettu laskun laatija — Laskun laatija, joka on laiminlyönyt velvollisuutensa ilmoittaa työntekijöistään veroviranomaiselle — Verovelvollisen velvollisuus varmistua siitä, että laskun laatija on toiminut lainmukaisesti veroviranomaiseen nähden

Asiassa C-324/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Legfelsőbb Bíróság (Unkari) on esittänyt 21.4.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 29.6.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Gábor Tóth

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis ja T. von Danwitz (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Gábor Tóth, edustajanaan ügyvéd M. G. Patakiné Schneider,

— Unkarin hallitus, asiamiehinään M. Fehér ja K. Szíjjártó,

— Euroopan komissio, asiamiehinään V. Bottka ja A. Sipos,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Gábor Tóth ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (valtakunnallisen vero- ja tullihallinnon Pohjois-Unkarin alueellinen yksikkö), joka on Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztályn (Pohjois-Unkarin vero- ja valtiovaraintarkastusviraston paikallistoimisto) oikeudellinen seuraaja, ja jossa on kyse viimeksi mainitun päätöksestä olla hyväksymättä sellaisen arvonlisäveron vähennysoikeutta, joka on maksettu liiketoimista, joiden aitoutta on syytä epäillä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella tekemistä vastikkeellisista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista.

4 Direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. – –”

5 Direktiivin X osaston, jonka otsikko on ”Vähennykset”, 1 lukuun, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, sisältyvän 167 artiklan mukaan ”vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy”.

6 Direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdassa säädetään, että 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, arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle.

7 Saman X osaston 4 lukuun, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt”, sisältyvässä 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 XI osaston, jonka otsikko on ”Velvollisuudet, jotka koskevat verovelvollisia ja tiettyjä henkilöitä, jotka eivät ole verovelvollisia”, 2 lukuun, jonka otsikko puolestaan on ”Rekisteröinti”, sisältyvän 213 artiklan mukaan verovelvollisen on ilmoitettava verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta.

9 Direktiivin 2006/112 XI osastoon kuuluvaan 3 lukuun, jonka otsikko on ”Laskutus”, sisältyvän 220 artiklan 1 kohdassa säädetään, että verovelvollisen on varmistettava, että verovelvollinen itse, hankkija tai kolmas taho verovelvollisen nimissä ja puolesta laatii laskun verovelvollisen toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, tekemistä tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista.

10 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.

11 Direktiivin samaan XI osastoon kuuluvaan 7 lukuun, jonka otsikko on ”Erinäiset säännökset”, sisältyvässä 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.”

Unkarin oikeus

12 Arvonlisäverosta vuonna 1992 annetun lain nro LXXIV (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. Törvény; Magyar Közlöny 1992/128 (XII.19.); jäljempänä arvonlisäverolaki) 32 §:n 1 momentin a kohdassa säädetään, että verovelvollisella on oikeus vähentää maksettavakseen tulevan veron määrästä se veron määrä, jonka toinen verovelvollinen on laskuttanut siltä tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

13 Lain 35 §:n 1 momentin a kohdan mukaan veron vähennysoikeutta voidaan, ellei verotuksen järjestämisestä annetussa laissa toisin säädetä, käyttää ainoastaan silloin, kun verovelvollisella on asiakirja, josta maksetun veron määrä käy luotettavasti ilmi. Tällaisiksi katsotaan verovelvollisen nimiin laadittu lasku, yksinkertaistettu lasku ja muu laskun tehtävää toimittava asiakirja.

14 Arvonlisäverolain 44 §:n 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”Laskun laatija vastaa laskussa ja yksinkertaistetussa laskussa ilmoitettujen tietojen todenperäisyydestä. Tositteessa ostajaksi ilmoitetun verovelvollisen verotuksellisia oikeuksia ei voida rajoittaa, jos se on toiminut tavaroita luovutettaessa tai palveluja suoritettaessa verotettavan tapahtuman osalta riittävän huolellisesti.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 Tóth suoritti vuonna 2007 verovelvollisille rakennusurakan teettämällä osan töistä aliurakoitsijoilla ja erityisesti yksityisellä elinkeinonharjoittajalla, M. L:llä. M. L:n ja Tóthin välisissä sopimuksissa aliurakoitsija velvoitettiin esittämään työmaakirja ja antamaan todistus töiden suorittamisesta. Työmaakirjojen mukaan töihin osallistui 8–14 M. L:n työntekijää. Todistukset esitettiin siinä vaiheessa, kun Tóth luovutti urakan asiakkailleen. M. L. toimitti tekemistään urakoista 20 laskua, jotka Tóth hyväksyi ja merkitsi kirjanpitoonsa ja veroilmoituksiinsa. Tóth väittää maksaneensa laskut käteisellä.

16 M. L. oli vuodesta 2003 lähtien jättänyt täyttämättä vero-oikeudelliset maksuvelvollisuutensa. Hän ei myöskään ollut ilmoittanut veroviranomaiselle, että hänellä olisi palveluksessaan omia työntekijöitä tai että hän käyttäisi vuokratyöntekijöitä. Toimivaltainen kunnallinen viranomainen peruutti M. L:n toimiluvan 20.6.2007 tekemällään lopullisella päätöksellä.

17 Veroviranomainen peri Tóthilta 5 600 000 Unkarin forinttia (HUF) lisää veroa vuodelta 2007 sillä perusteella, ettei M. L:n toimittamissa laskuissa ilmoitettua arvonlisäveroa voitu vähentää, koska M. L. oli 20.6.2007 lähtien lakannut olemasta verovelvollinen eikä tämän päivämäärän jälkeen toimitettuja laskuja voitu siten kelpuuttaa. Lisäksi osassa M. L:n toimittamista laskuista oli laskulomakevihkon ostamispäivämäärää eli 7.9.2007 aikaisempi päivämäärä. Tóthin väitettiin myös jättäneen selvittämättä sen, missä ominaisuudessa urakassa työskennelleet henkilöt olivat osallistuneet urakoihin.

18 Tóth teki oikaisuvaatimuksen tästä päätöksestä, minkä seurauksena päätös vahvistettiin pääasian vastaajan 8.1.2010 antamalla päätöksellä. Pääasian vastaaja katsoi erityisesti, että kyseisistä 20 laskusta 16:n toimittamisajankohtana M. L. ei ollut enää verovelvollinen eikä hänellä siten ollut myöskään oikeutta vyöryttää arvonlisäveroa. Sillä, että M. L:n verotunnistetta ei kyseisenä verovuonna ollut vielä poistettu verohallinnon rekisteristä, ei ollut tässä yhteydessä merkitystä.

19 Nógrád megyei bíróság (Nógrádin alueellinen tuomioistuin) hylkäsi Tóthin pääasian vastaajan päätöksestä nostaman kanteen 9.6.2010 antamallaan päätöksellä. Hylkäämisen perusteena oli se, että M. L. oli menettänyt verovelvollisen aseman 20.6.2007 ja siten myös oikeuden arvonlisäveron vyöryttämiseen. M. L:n ennen tuota päivämäärää toimittamien laskujen osalta tämä tuomioistuin katsoi, ettei M. L:llä ollut ollut palveluksessaan ainuttakaan rekisteröityä tai vuokrattua työntekijää eikä hänen ollut näin ollen osoitettu toteuttaneen kyseisiä urakoita. Lisäksi Tóthin todettiin jättäneen tarkistamatta, oliko laskujen toimittaja tosiasiallisesti suorittanut niissä mainitut palvelut ja olivatko urakkaan osallistuneet työntekijät M. L:n palveluksessa tai hänen vuokraamiaan työntekijöitä.

20 Tóth valitti tästä Nógrád megyei bíróságin hylkäävästä päätöksestä ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen. Tämä pohtii yhtäältä sitä, voidaanko vähennysoikeutta rajoittaa sillä perusteella, että laskun laatija on poistettu elinkeinonharjoittajien rekisteristä. Toisaalta sen mielestä on epäselvää, voidaanko katsoa, että Tóth tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää osallistuvansa liiketoimeen, joka oli osa yhdistetyissä asioissa C-439/04 ja C-440/04, Kittel ja Recolta Recycling, 6.7.2006 annetun tuomion (Kok., s. I-6161) 59 kohdassa tarkoitettua arvonlisäveropetosta, kun hän ei ole selvittänyt, oliko työntekijöiden ja laskun laatijan välillä oikeussuhde.

21 Legfelsőbb Bíróság (ylimmän oikeusasteen tuomioistuin) on katsonut, että pääasian ratkaisu riippuu unionin oikeuden tulkinnasta, minkä vuoksi se on lykännyt asian käsittelyä esittääkseen unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Loukkaako verotuksen neutraalisuuden periaatetta ([direktiivin 2006/112] 9 artikla) sellainen oikeudellinen tulkinta, jonka mukaan laskun vastaanottaja ei voi käyttää vähennysoikeuttaan, jos kunnallinen viranomainen on ennen sopimuksen täyttämistä tai laskun toimittamista peruuttanut laskun laatineen yksityisen elinkeinonharjoittajan toimiluvan?

2) Kun otetaan huomioon verotuksen neutraalisuuden periaate, voiko se, ettei laskun toimittanut yksityinen elinkeinonharjoittaja ole rekisteröinyt käyttämiään työntekijöitä (jotka siten tekevät ’pimeää työtä’) ja että veroviranomainen on tästä syystä todennut, että kyseisellä yrittäjällä ’ei ole rekisteröityjä työntekijöitä’, estää laskun vastaanottajaa käyttämästä vähennysoikeuttaan?

3) Voidaanko laskujen vastaanottajan katsoa toimineen huolimattomasti, jos hän ei tarkista, onko urakassa käytettyjen työntekijöiden ja laskujen toimittajan välillä oikeussuhde ja onko laskujen toimittaja täyttänyt vero-oikeudelliset ilmoitusvelvollisuutensa tai mahdolliset muut kyseisiin

työntekijöihin liittyvät velvollisuudet? Voidaanko tätä menettelytapaa pitää sellaisena objektiivisena seikkana, jonka perusteella voidaan osoittaa, että laskujen vastaanottaja tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää, että hän osallistui liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta?

4) Kun otetaan huomioon verotuksen neutraalisuuden periaate, voiko kansallinen tuomioistuin ottaa edellä mainitut seikat huomioon, jos se asiassa tekemänsä kokonaisarvioinnin perusteella toteaa, että laskussa mainittujen oikeushenkilöiden välistä liiketoimea ei tosiasiallisesti ole toteutettu?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään, onko direktiiviä 2006/112 ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että veroviranomainen epää verovelvolliselta oikeuden vähentää sille suoritetuista palveluista maksettavan tai maksetun arvonlisäveron sillä perusteella, että laskun laatineen yksityisen elinkeinonharjoittajan toimilupa on peruutettu ennen kyseisten palvelujen suorittamista tai niitä vastaavan laskun toimittamista.

23 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. mm. asia C-78/00, komissio v. Italia, tuomio 25.10.2001, Kok., s. I-8195, 28 kohta; asia C-25/07, Sosnowska, tuomio 10.7.2008, Kok., s. I-5129, 14 kohta sekä yhdistetyt asiat C-80/11 ja C-142/11, Mahagében ja Dávid, tuomio 21.6.2012, 37 kohta).

24 Kuten unionin tuomioistuin on useita kertoja painottanut, direktiivin 2006/112 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Vähennysoikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (ks. mm. yhdistetyt asiat C-110/98-C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok., s. I-1577, 43 kohta; em. yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 47 kohta ja em. yhdistetyt asiat Mahagében ja Dávid, tuomion 38 kohta).

25 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken liiketoimintansa yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin kaiken liiketoiminnan verorasituksen neutraalisuuden toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. mm. em. yhdistetyt asiat Gabalfrisa ym., tuomion 44 kohta; asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006, Kok., s. I-1609, 78 kohta ja em. yhdistetyt asiat Mahagében ja Dávid, tuomion 39 kohta).

26 Vähennysoikeuden syntymisen aineellisista edellytyksistä on todettava, että direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdan mukaan verovelvollisen on pitänyt käyttää tavaroita ja palveluja, joihin tämän oikeuden toteuttamiseksi vedotaan, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa ja toisen verovelvollisen on pitänyt luovuttaa nämä tavarat tai palvelut aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa.

27 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että pääasian kantaja on käyttänyt kyseisiä palveluja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa.

28 Näihin palveluihin liittyvän laskun toimittajaa koskevasta verovelvollisen asemasta on huomautettava, että direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa säädetään verovelvollisen käsitteestä.

29 Kyseisen säännöksen ensimmäisen alakohdan mukaan ”verovelvollisella” tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Toisen alakohdan mukaan ”liiketoimintana” pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava.

30 Näin ollen verovelvollisen käsite on määritelty laajasti, ja se perustuu tosiseikkoihin. Kyseisestä 9 artiklan 1 kohdasta ei sitä vastoin ilmene, että verovelvollisen asema riippuisi minkäänlaisesta hallintoviranomaisen myöntämästä hyväksynnästä tai luvasta liiketoiminnan harjoittamiseksi.

31 Direktiivin 2006/112 213 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa kyllä säädetään, että verovelvollisen on ilmoitettava verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta. Vaikka tällainen ilmoitus on tärkeä arvonlisäverojärjestelmän moitteettoman toiminnan takaamiseksi, se ei kuitenkaan voi olla lisäedellytys verovelvollisen aseman tunnustamiseksi saman direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla, koska tämä 213 artikla sisältyy direktiivin XI osastoon kuuluvaan 2 lukuun, jonka otsikko on ”Rekisteröinti”.

32 Lisäksi unionin tuomioistuin on jo katsonut, ettei se, että palvelujen suorittaja mahdollisesti jättää täyttämättä velvollisuutensa ilmoittaa verollisen toimintansa alkamisesta, voi kyseenalaistaa vähennysoikeutta, joka suoritettujen palvelujen vastaanottajalla on näistä palveluista maksetun arvonlisäveron osalta. Näin ollen kyseisellä palvelujen vastaanottajalla on oikeus vähentää arvonlisävero, vaikka palvelut suorittanut verovelvollinen ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverotusta varten, jos näitä palveluja koskevissa laskuissa on kaikki direktiivin 2006/112 226 artiklassa vaaditut tiedot ja erityisesti ne tiedot, jotka ovat tarpeen kyseiset laskut toimittaneen henkilön ja kyseisten palvelujen luonteen yksilöimiseksi (ks. asia C-438/09, Dankowski, tuomio 22.12.2010, Kok., s. I-14009, 33, 36 ja 38 kohta).

33 Näin ollen veroviranomaiset eivät voi evätä vähennysoikeutta sillä perusteella, että laskun toimittaneen yksityisen elinkeinonharjoittajan toimilupa on peruutettu ja että tällä ei sen vuoksi ole oikeutta käyttää verotunnistetta, mikäli lasku sisältää kaikki direktiivin 2006/112 226 artiklassa luetellut tiedot.

34 Edellä esitettyjen päätelmien perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiiviä 2006/112 ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että veroviranomainen epää verovelvolliselta oikeuden vähentää sille suoritetuista palveluista maksettavan tai maksetun arvonlisäveron yksinomaan sillä perusteella, että laskun laatineen yksityisen elinkeinonharjoittajan toimilupa on peruutettu ennen kyseisten palvelujen suorittamista tai niitä vastaavan laskun laatimista, mikäli lasku sisältää kaikki direktiivin 226 artiklassa edellytetyt tiedot ja erityisesti tiedot, jotka ovat tarpeen kyseisen laskun laatineen henkilön ja kyseisten palvelujen luonteen yksilöimiseksi.

Toinen kysymys

35 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee tällä kysymyksellä, onko direktiiviä 2006/112 ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että veroviranomainen epää verovelvolliselta oikeuden vähentää sille suoritetuista palveluista maksettavan tai maksetun arvonlisäveron sillä perusteella, että näitä palveluja koskevan laskun laatija ei ole rekisteröinyt käyttämiään työntekijöitä.

36 Tämä kysymys liittyy palvelujen tarjoajaan, joka on toiminut sääntöjenvastaisesti jättäessään rekisteröimättä käyttämänsä työntekijät niin, että nämä ovat kyseisiä palveluja suorittaessaan työskennelleet laittomasti, ja niinpä tämä kysymys vastaa edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Mahagében ja Dávid annetussa tuomiossa kyseessä ollutta tilannetta (asia C-142/11).

37 Kyseisessä tuomiossa unionin tuomioistuin perusti kantansa yhtäältä vähennysoikeutta koskeviin periaatteisiin ja toisaalta oikeuskäytäntöön, joka koskee sellaisten oikeuksien epäämistä, joihin vedotaan vilpillisesti tai joita käytetään väärin (ks. em. yhdistetyt asiat Mahagében ja Dávid, tuomion 37–42 ja 46–48 kohta).

38 Tällä perusteella unionin tuomioistuin totesi, että direktiivi 2006/112 on esteenä kansalliselle käytännölle, jonka nojalla veroviranomainen epää verovelvolliselta oikeuden vähentää arvonlisäveron sillä perusteella, että suoritettuja palveluja koskevan laskun laatija on syyllistynyt sääntöjenvastaisuuksiin, esittämättä objektiivisiin seikkoihin perustuvaa näyttöä siitä, että asianomainen verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, oli osa petosta, johon laskun laatija tai suoritusketjuun aiemmin osallistunut muu toimija syyllistyi (ks. em. yhdistetyt asiat Mahagében ja Dávid, tuomion 50 kohta).

39 Näin ollen toiseen kysymykseen on vastattava, että direktiiviä 2006/112 on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että veroviranomainen epää verovelvolliselta oikeuden vähentää sille suoritetuista palveluista maksettavan tai maksetun arvonlisäveron sillä perusteella, että näitä palveluja koskevan laskun laatija ei ole rekisteröinyt käyttämiään työntekijöitä, esittämättä objektiivisiin seikkoihin perustuvaa näyttöä siitä, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, oli osa petosta, johon laskun laatija tai suoritusketjuun aiemmin osallistunut muu toimija syyllistyi.

Kolmas kysymys

40 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmannella kysymyksellään, onko direktiiviä 2006/112 tulkittava siten, että sitä, että verovelvollinen ei ole tarkistanut, onko rakennustyömaalla käytettyjen työntekijöiden ja laskun laatijan välillä oikeussuhde tai onko laskun laatija rekisteröinyt nämä työntekijät, voidaan pitää sellaisena objektiivisena seikkana, jonka perusteella voidaan osoittaa, että laskun vastaanottaja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta.

41 Tämä kysymys koskee edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Mahagében ja Dávid annetussa tuomiossa kyseessä olleen kaltaista tilannetta (asia C-80/11).

42 Kyseisen tuomion 53 ja 54 kohdassa unionin tuomioistuin huomautti aluksi oikeuskäytännöstä, jonka mukaan 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 vaaraa siitä, että se menettäisi oikeutensa vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron. Lisäksi unionin tuomioistuin otti saman tuomion 55–57 ja 62–65 kohdassa huomioon direktiivin 2006/112 273 artiklan ja sen, että on lähtökohtaisesti veroviranomaisten tehtävänä toteuttaa ne verovelvollisiin kohdistuvat tarkastukset, joiden avulla arvonlisäverotuksessa tehdyt sääntöjenvastaisuudet ja petokset saadaan selville, ja määrätä seuraamukset verovelvolliselle, joka on syyllistynyt kyseisiin sääntöjenvastaisuuksiin tai petoksiin.

43 Tällä perusteella unionin tuomioistuin päätteli, että direktiivi 2006/112 on esteenä sellaiselle kansalliselle käytännölle, jonka nojalla veroviranomainen epää vähennysoikeuden sillä perusteella, että verovelvollinen ei ole varmistunut siitä, että niitä tavaroita koskevan laskun laatija, joiden nojalla vähennysoikeutta on haluttu käyttää, on verovelvollinen, että sillä oli kyseessä olevat tavarat hallussaan ja valmiudet toimittaa ne ja että se oli noudattanut arvonlisäveron ilmoitus- ja maksuvelvollisuuttaan, vaikka direktiivissä 2006/112 vähennysoikeuden käyttämiselle asetetut aineelliset ja muodolliset edellytykset täyttyvät ja vaikka verovelvollisella ei ollut syytä epäillä laskun laatijan syyllistyneen sääntöjenvastaisuuksiin tai petokseen (ks. em. yhdistetyt asiat Mahagében ja Dávid, tuomion 66 kohta).

44 Tämä tavaroiden luovutukseen liittyvä päätelmä soveltuu myös palvelujen suoritukseen siltä osin kuin on kyse siitä, voidaanko katsoa, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että palvelu, johon vähennysoikeuden saamiseksi vedotaan, liittyi laskun laatijan tekemään petokseen, sillä perusteella, että verovelvollinen ei ole selvittänyt, oliko laskun laatijalla käytössään kyseisten palvelujen suorittamiseksi vaadittavat työntekijät, oliko tämä laskun laatija täyttänyt työntekijöitä koskevan rekisteröintivelvollisuutensa ja olivatko laskun laatijan työntekijät toteuttaneet kyseisen urakan.

45 Näin ollen kolmanteen kysymykseen on vastattava, että direktiiviä 2006/112 on tulkittava siten, että sitä, että verovelvollinen ei ole tarkistanut, onko rakennustyömaalla käytettyjen työntekijöiden ja laskun laatijan välillä oikeussuhde tai onko laskujen laatija rekisteröinyt nämä työntekijät, ei voida pitää sellaisena objektiivisena seikkana, jonka perusteella voitaisiin osoittaa, että laskun vastaanottaja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta, mikäli vastaanottajalla ei ollut syytä epäillä laskun laatijan syyllistyneen sääntöjenvastaisuuksiin tai petokseen. Näin ollen vähennysoikeutta ei voida evätä tällä perusteella, kun mainitussa direktiivissä vähennysoikeuden käyttämiselle asetetut aineelliset ja muodolliset edellytykset täyttyvät.

Neljäs kysymys

46 Tällä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, ovatko direktiivi 2006/112 ja verotuksen neutraalisuuden periaate esteenä sille, että se ottaa kolmessa ensimmäisessä kysymyksessä mainitut seikat huomioon, jos se asiassa tekemänsä kokonaisarvioinnin perusteella toteaa, että laskussa mainittujen oikeushenkilöiden välistä liiketoimea, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, ei tosiasiallisesti ole toteutettu.

47 Ennakkoratkaisupyynnön mukaan sitä ei ole kiistetty, että pääasian kantajalla, joka haluaa käyttää vähennysoikeutta, on verovelvollisen asema, eikä sitä, että se on suorittanut muille verovelvollisille rakennustöitä eli suorittanut verollisia palveluja. Koska tämä verovelvollinen ei ole käyttänyt rakennustöissä omia työntekijöitään vaan aliurakoitsijoita, se on vastaanottanut nämä palvelut toiselta toimijalta ja käyttänyt niitä myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa.

48 Lisäksi ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että pääasian kantaja on tehnyt sopimuksen M. L:n kanssa kyseisen urakan toteuttamiseksi ja että se on esittänyt viimeksi mainitun laatimat laskut, jotka koskevat tätä urakkaa ja jotka sisältävät kaikki direktiivissä 2006/112 edellytetyt tiedot. Ennakkoratkaisupyynnössä ei ole minkäänlaisia täsmennyksiä, joiden perusteella voitaisiin olettaa, että pääasian kantaja olisi itse syyllistynyt totuudenvastaisten ilmoitusten esittämisen tai virheellisten laskujen laatimisen kaltaiseen menettelyyn.

49 Näissä olosuhteissa on ilmeistä, että neljännellä kysymyksellä tarkoitetaan tilannetta, jossa kyseisiä palveluja eivät ole suorittaneet laskun laatijan työntekijät vaan toisen toimijan työntekijät, mikä voi olla seuraus sekä palvelujen tarjoajan suorittamasta vilpillisestä peittelystä että yksinkertaisesti toisen aliurakoitsijan käyttämisestä. Ennakkoratkaisupyynnöstä ei kuitenkaan käy ilmi, että tällä kysymyksellä kyseenalaistettaisiin ensimmäisen, toisen ja kolmannen kysymyksen perustana oleva lähtökohta eli se, että direktiivissä 2006/112 säädetyt aineelliset ja muodolliset edellytykset vähennysoikeuden syntymiselle ja käyttämiselle toteutuvat pääasiassa.

50 On kylläkin niin, että kun veroviranomainen toimittaa konkreettista näyttöä petoksesta, direktiivi 2006/112 ja verotuksen neutraalisuuden periaate eivät ole esteenä sille, että kansallinen tuomioistuin tutkii verovelvollisen ja veroviranomaisen välisessä vähennysoikeuden epäämistä koskevassa oikeusriidassa sen, onko laskun laatija toteuttanut kyseisen toimen itse, ja että se tässä tarkoituksessa ottaa huomioon kaikki asiaan liittyvät seikat eli myös ne, jotka on mainittu ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämissä ensimmäisessä ja toisessa kysymyksessä.

51 On kuitenkin todettava, että tällaisella tutkimisella ei voida kyseenalaistaa päätelmiä, jotka ovat kolmeen ensimmäiseen kysymykseen annettujen vastausten perustana, ellei veroviranomainen esitä objektiivisiin seikkoihin perustuvaa näyttöä siitä, että asianomainen verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, oli osa petosta, johon laskun laatija tai suoritusketjuun aiemmin osallistunut muu toimija syyllistyi.

52 Tätä päätelmää tukee asiassa C-271/06, Netto Supermarkt, 21.2.2008 annettu tuomio (Kok., s. I-771, 27 ja 29 kohta), joka koski Euroopan unionin ulkopuolelle vientiin luovutettujen tavaroiden vapautusta arvonlisäverosta ja jossa todettiin, että luovuttajan on voitava luottaa toteuttamansa liiketoimen laillisuuteen vaarantamatta oikeuttaan vapautukseen arvonlisäverosta, jos se ei pysty havaitsemaan edes kaupalliselta toimijalta edellytettyä asianmukaista huolellisuutta noudattaen sitä, että vapautuksen edellytykset eivät tosiasiassa täyty, koska ostaja oli väärentänyt esittämänsä todisteet viennistä.

53 Edellä esitetyn perusteella neljänteen kysymykseen on vastattava, että kun veroviranomainen esittää konkreettista näyttöä petoksesta, direktiivi 2006/112 ja verotuksen neutraalisuuden periaate eivät ole esteenä sille, että kansallinen tuomioistuin tutkii kaikkien käsiteltävän asian seikkojen kokonaisarvioinnin perusteella sen, onko laskun laatija toteuttanut kyseisen toimen itse. Vähennysoikeus voidaan kuitenkin evätä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa vain, mikäli veroviranomainen esittää objektiivisiin seikkoihin perustuvaa näyttöä siitä, että laskun vastaanottaja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, oli osa petosta, johon kyseinen laskun laatija tai suoritusketjuun aiemmin osallistunut muu toimija syyllistyi.

Oikeudenkäyntikulut

54 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 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että veroviranomainen epää verovelvolliselta oikeuden vähentää sille suoritetuista palveluista maksettavan tai maksetun arvonlisäveron yksinomaan sillä perusteella, että laskun laatineen yksityisen elinkeinonharjoittajan toimilupa on peruutettu ennen kyseisten palvelujen suorittamista tai niitä vastaavan laskun laatimista, mikäli lasku sisältää kaikki direktiivin 226 artiklassa edellytetyt tiedot ja erityisesti tiedot, jotka ovat tarpeen kyseisen laskun laatineen henkilön ja kyseisten palvelujen luonteen yksilöimiseksi.

2) Direktiiviä 2006/112 on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että veroviranomainen epää verovelvolliselta oikeuden vähentää sille suoritetuista palveluista maksettavan tai maksetun arvonlisäveron sillä perusteella, että näitä palveluja koskevan laskun laatija ei ole rekisteröinyt käyttämiään työntekijöitä, esittämättä objektiivisiin seikkoihin perustuvaa näyttöä siitä, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, oli osa petosta, johon laskun laatija tai suoritusketjuun aiemmin osallistunut muu toimija syyllistyi.

3) Direktiiviä 2006/112 on tulkittava siten, että sitä, että verovelvollinen ei ole tarkistanut, onko rakennustyömaalla käytettyjen työntekijöiden ja laskun laatijan välillä oikeussuhde tai onko laskun laatija rekisteröinyt nämä työntekijät, ei voida pitää sellaisena objektiivisena seikkana, jonka perusteella voitaisiin osoittaa, että laskun vastaanottaja tiesi tai sen olisi

pitänyt tietää osallistuvansa liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta, mikäli vastaanottajalla ei ollut syytä epäillä laskun laatijan syyllistyneen sääntöjenvastaisuuksiin tai petokseen. Näin ollen vähennysoikeutta ei voida evätä tällä perusteella, kun mainitussa direktiivissä vähennysoikeuden käyttämiselle asetetut aineelliset ja muodolliset edellytykset täyttyvät.

4) **Kun veroviranomainen esittää konkreettista näyttöä petoksesta, direktiivi 2006/112 ja verotuksen neutraalisuuden periaate eivät ole esteenä sille, että kansallinen tuomioistuin tutkii kaikkien käsiteltävän asian seikkojen kokonaisarvioinnin perusteella sen, onko laskun laatija toteuttanut kyseisen toimen itse. Vähennysoikeus voidaan kuitenkin evätä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa vain, mikäli veroviranomainen esittää objektiivisiin seikkoihin perustuvaa näyttöä siitä, että laskun vastaanottaja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, oli osa petosta, johon kyseinen laskun laatija tai suoritusketjuun aiemmin osallistunut muu toimija syyllistyi.**

Allekirjoitukset