Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

31 päivänä tammikuuta 2013*

Verotus — Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — Verotuksen neutraalisuuden periaate — Vähennysoikeus — Epääminen — 203 artikla — Arvonlisäveron mainitseminen laskussa — Verosaatavan syntyminen — Verollisen liiketoimen olemassaolo — Laskun antajan ja sen saajan arvioiminen samalla tavalla — Tarpeellisuus

Asiassa C-642/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Administrativen sad Varna (Bulgaria) on esittänyt 2.12.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 15.12.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Stroy trans EOOD

vastaan

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

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit R. Silva de Lapuerta, joka hoitaa kolmannen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský ja T. von Danwitz (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: P. Cruz Villalón,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, asiamiehenään S. Zlateva,

— Bulgarian hallitus, asiamiehinään T. Ivanov ja D. Drambozova,

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

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

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 ovat vastakkain Stroy trans EOOD (jäljempänä Stroy trans) ja Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon Varnan yksikön valitus- ja täytäntöönpanoasioiden osaston johtaja) ja joka koskee viimeksi mainitun kieltäytymistä myöntämästä oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen siitä syystä, ettei ostoliiketoimien todenperäisyyttä ole osoitettu.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

4 Kyseisen direktiivin 62 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan

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

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

5 Mainitun direktiivin 63 artiklan mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.

6 Direktiivin 2006/112 167 artiklan mukaan ”vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy”.

7 Kyseisen direktiivin 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.”

8 Mainitun direktiivin 178 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

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

– –”

9 Direktiivin 2006/112 XI osaston, jonka otsikko on ”Velvollisuudet, jotka koskevat verovelvollisia ja tiettyjä henkilöitä, jotka eivät ole verovelvollisia”, 1 luvun, jonka otsikko on ”Maksuvelvollisuus”, 1 jaksossa, jonka otsikko puolestaan on ”Viranomaisille veronmaksuvelvolliset”, olevassa 203 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, joka mainitsee kyseisen veron laskussa.”

Bulgarian oikeus

10 Arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV nro 63, 4.8.2006), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (jäljempänä ZDDS), 70 §:n 5 momentin mukaan ”oikeutta vähentää maksettu arvonlisävero ei voida käyttää, jos arvonlisävero on laskutettu perusteettomasti”.

11 ZDDS:n 82 §:n 1 momentin mukaan ”veron on velvollinen maksamaan tämän lain mukaisesti rekisteröity verovelvollinen, joka toteuttaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai palveluiden suorituksen – –”.

12 ZDDS:n 85 §:n mukaan arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, joka mainitsee kyseisen veron laskussa.

13 ZDDS:n 113 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Jokaisen liiketoimia toteuttavan verovelvollisen on annettava lasku luovuttamastaan tavarasta tai suorittamastaan palvelusta tai saamastaan ennakkomaksusta – –

(2) Lasku on annettava vähintään kahtena kappaleena, joista toinen on tavaran luovuttajan tai palvelun suorittajan ja toinen vastaanottajan.”

14 ZDDS:n 115 §:n 1 momentissa säädetään, että jos liiketoimen, josta lasku on annettu, veron perustetta muutetaan tai jos liiketoimi peruutetaan, tavaran luovuttajan tai palvelun suorittajan on annettava oikaistu lasku.

15 ZDDS:n 116 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Korjaukset ja lisäykset laskuihin ja niitä koskeviin oikaistuihin laskuihin eivät ole sallittuja. Virheellisesti laaditut tai korjatut asiakirjat on mitätöitävä ja on annettava uudet asiakirjat.

– –

(3) Virheellisesti laadittuina asiakirjoina pidetään myös sellaisia laskuja ja niitä koskevia oikaistuja laskuja, joissa vero mainitaan, vaikkei sitä olisi pitänyt mainita.

(4) Jos virheellisesti laaditut tai korjatut asiakirjat on viety edelleen tavaran luovuttajan, palvelun suorittajan tai vastaanottajan kirjanpitoon, niiden mitätöimisestä on lisäksi laadittava kunkin asianosaisen osalta pöytäkirja, johon sisältyy

1. mitätöimisen syy

2. mitätöidyn asiakirjan numero ja päivämäärä

3. annetun uuden asiakirjan numero ja päivämäärä

4. pöytäkirjan jokaisen asianosaisen puolesta laatineiden henkilöiden allekirjoitukset.

_ –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

16 Stroy trans oli rekisteröity ZDDS:n mukaisesti, ja sen pääasiallista toimintaa oli rahdinkuljetus tieliikenteessä sekä konepalvelujen tarjoaminen erityisillä välineillä. Kyseinen yhtiö vähensi vuoden 2009 aikana useisiin Hadzhi 98 EOOD:n ja Dieseltrans-73 EOOD:n (jäljempänä Dieseltrans-73) dieselpolttoaineen toimituksista antamiin laskuihin sisältyneen arvonlisäveron.

17 Verohallinto teki tarkastuksia kyseessä olevissa kahdessa yhtiössä sekä niiden tavarantoimittajayhtiöissä. Tarkastusten yhteydessä esitettiin osa vaadituista asiakirjoista.

18 Mainittujen tarkastusten jälkeen verohallinto katsoi, ettei esitettyjen asiakirjojen perusteella voitu seurata polttoaineen vaiheita ja ettei kyseessä oleviin laskuihin liittyviä todellisia tavarantoimituksia ollut tapahtunut, joten aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettua arvonlisäveroa koskevan vähennysoikeuden syntymiselle välttämättömät edellytykset eivät olleet täyttyneet. Niinpä verohallinto osoitti Stroy transille veronoikaisupäätöksen, jossa siltä evättiin oikeus 42 759,22 Bulgarian levin (BGN) suuruiseen arvonlisäveronvähennykseen ja velvoitettiin kyseinen yhtiö maksamaan viivästyskorkoa (jäljempänä riidanalainen veronoikaisupäätös).

19 Sen jälkeen, kun Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite oli 28.2.2011 tekemällään päätöksellä vahvistanut riidanalaisen veronoikaisupäätöksen, Stroy trans saattoi asian Administrativen sad Varnan käsiteltäväksi ja esitti, että kyseiset laskut vastasivat todellisia tavaroiden luovutuksia eikä vähennysoikeuden epäämiselle ollut näin ollen perusteita.

20 Pääasian oikeudenkäynnin aikana on hyväksytty kirjanpitoa koskevassa asiantuntijalausunnossa esitetyt johtopäätökset, joiden mukaan myydyt polttoainemäärät olivat Dieseltrans-73:n kirjanpitotietojen mukaan jokaisen myyntitapahtuman ajankohtana olemassa.

21 Stroy trans on lisäksi esittänyt tavarantoimittajaansa Dieseltrans-73:a koskevan verotarkastuspöytäkirjan ja tälle osoitetun veronoikaisupäätöksen, jotka oli laadittu ennen riidanalaista veronoikaisupäätöstä. Esitettyjen asiakirjojen mukaan Dieseltrans-73:lta oli evätty oikeus vähentää sen suorittamiin polttoaineostoihin sisältynyt arvonlisävero osittain siksi, etteivät myyjät olleet esittäneet näyttöä luovutuksista, mistä syystä oli todettava, ettei luovutuksia Dieseltrans-73:lle ollut tapahtunut, ja osittain siksi, ettei alkuperäisiä ostolaskuja ollut esitetty. Dieseltrans-73:n ilmoittamasta polttoaineen myyntien arvonlisäverosta sen sijaan todettiin, että ”verotarkastuksessa ei ole löydetty perustetta oikaista toteutettuja luovutuksia ja laskutettua arvonlisäveroa koskevaa veron perustetta”.

22 Stroy trans väittää, että mainittu sen tavarantoimittajalle Dieseltrans-73:lle osoitettu veronoikaisupäätös osoittaa vähennysoikeuden perusteeksi esitettyjen luovutusten todenperäisyyden, koska verohallinto ei ollut kyseisessä päätöksessä oikaissut kyseisen tavarantoimittajan ilmoittamaa myyntien arvonlisäveroa.

23 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan Varhoven administrativen sadin (ylin hallintotuomioistuin) oikeuskäytäntö luovutuksen todenperäisyyden osoittamisesta verovelvollisen tavarantoimittajalle, joka haluaa käyttää vähennysoikeutta, osoitetulla veronoikaisupäätöksellä on monenkirjavaa. Osa kyseisen tuomioistuimen jaostoista katsoo, että tällainen verotuspäätös on vain yksi todiste muiden joukossa eikä tavaroiden luovutuksen todenperäisyyttä voida osoittaa yksin sillä. Muiden jaostojen mukaan se, ettei tällaisessa verotuspäätöksessä oikaista tavarantoimittajan

laskuttamaa arvonlisäveroa, merkitsee, että verohallinto itse on antanut virallisen asiakirjan, joka osoittaa, että liiketoimi on todella toteutettu ja siihen liittyvä arvonlisävero on asianmukaisesti laskutettu.

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää, että se tulkitsee ZDDS:n 85 §:ää, jolla saatetaan direktiivin 2006/112 203 artikla osaksi kansallista oikeutta, siten, että sillä säädetään erityisellä tavalla laskussa mainittua arvonlisäveroa koskevan verosaatavan syntymisestä, riippumatta siitä, ovatko lasku ja arvonlisäveroa koskeva maininta perusteltuja. Se katsoo lisäksi, että koska kansallisissa säännöksissä säädetään siitä, että laskujen antaja toteuttaa laskujen muuttamiset ja korjaukset, mutta ei verohallinnon mahdollisuudesta oikaista niitä, laskun antaja on velvollinen suorittamaan mainitun arvonlisäveron eikä valvontaviranomainen voi oikaista sitä.

25 Administrativen sad Varna on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [direktiivin 2006/112] 203 artiklaa tulkittava siten, että henkilön laskussa mainitsema arvonlisävero on maksettava siitä huolimatta, onko tälle mainitsemiselle perusteita (tavaran luovutuksen tai palvelun suorituksen tai maksun puuttuminen), sekä siten, että [ZDDS:n] soveltamista valvovilla veroviranomaisilla ei ole oikeutta oikaista kyseisen henkilön mainitsemaa arvonlisäveroa sellaisen kansallisen säännöksen vuoksi, jonka mukaan vain laskun antaja voi oikaista sen?

2) Loukataanko verotuksen neutraalisuuden periaatetta, suhteellisuusperiaatetta ja luottamuksensuojan periaatetta hallinto- ja tuomioistuinkäytännöllä, jonka mukaan liiketoimen osapuolelta (laskussa mainittu ostaja) evätään verotarkastuspäätöksen perusteella oikeus arvonlisäveron vähentämiseen, kun taas toisen osapuolen (laskun antaja) osalta mainittua arvonlisäveroa ei – jälleen verotarkastuspäätöksen perusteella – oikaista, tapauksissa, joissa

— laskun antaja ei ole sen tiloissa suoritetun verotarkastuksen yhteydessä esittänyt mitään asiakirjoja

— laskun antaja on esittänyt verotarkastusmenettelyssä asiakirjoja mutta sen tavarantoimittajat eivät ole kuitenkaan esittäneet mitään todisteita tai esitettyjen todisteiden perusteella ei voida todeta, että tavarat olisi todella luovutettu tai palvelut suoritettu

— laskujen antajaa koskevassa verotarkastusmenettelyssä ei tutkittu luovutusketjuun kuuluvia kyseisiä luovutuksia?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti sitä, onko direktiivin 2006/112 203 artiklaa tulkittava siten, että henkilön on maksettava laskussa mainitsemansa arvonlisävero riippumatta siitä, onko verollista liiketoimea todella suoritettu, ja voidaanko pelkästään siitä, ettei verohallinto ole kyseisen laskun antajalle osoitetussa veronoikaisupäätöksessä oikaissut tämän ilmoittamaa arvonlisäveroa, päätellä, että verohallinto on tunnustanut, että mainittu lasku liittyi todelliseen verolliseen liiketoimeen.

27 Aluksi on todettava, että vaikka mainittu kysymys koskee sitä, onko laskun antajalla verovelka verohallinnolle, se on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain verohallinto ja riidanalaisten laskujen saaja. Asia koskee viimeksi mainitun oikeutta vähentää esitetyissä laskuissa mainittu arvonlisävero, joka on evätty sillä perusteella, etteivät kyseiset laskut verohallinnon mielestä liittyneet todellisiin verollisiin luovutuksiin, minkä verovelvollinen on riitauttanut.

28 Mainitussa asiassa, jossa riidanalaisten laskujen antaja ei ole asianosaisena, tämän velvoitteilla verohallintoa kohtaan on vain välillinen merkitys, koska laskujen antajalle osoitettu veronoikaisupäätös on esitetty todisteena todellisista verollisista liiketoimista.

29 Oikeuskäytännössä on todettu direktiivin 2006/112 203 artiklaa edeltäneestä säännöksestä eli jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1), 21 artiklan 1 kohdan c alakohdasta, että kyseisen säännöksen mukaan henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa tai laskuna toimivassa asiakirjassa, on veronmaksuvelvollinen tämän veron osalta. Erityisesti nämä henkilöt ovat velvollisia maksamaan laskussa mainitun arvonlisäveron siitä riippumatta, ovatko he velvollisia maksamaan veron kyseisen liiketoimen arvonlisäverollisuuden takia (ks. asia C-566/07, Stadeco, tuomio 18.6.2009, Kok., s. I-5295, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 On totta, että direktiivin 2006/112 167 ja 63 artiklan mukaan oikeus vähentää laskutettu arvonlisävero on pääsääntöisesti yhteydessä verollisen liiketoimen tosiasialliseen toteutumiseen (ks. asia C-536/03, António Jorge, tuomio 26.5.2005, Kok., s. I-4463, 24 ja 25 kohta) ja ettei vähennysoikeus ulotu arvonlisäveroon, joka on kyseisen direktiivin 203 artiklan mukaisesti maksettava yksinomaan sen vuoksi, että se on mainittu laskussa (ks. mm. asia C-342/87, Genius, tuomio 13.12.1989, Kok., s. 4227, 13 ja 19 kohta ja asia C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, tuomio 15.3.2007, Kok., s. I-2425, 23 kohta).

31 Verotulojen menettämisen vaaraa ei kuitenkaan periaatteessa ole täysin poistettu niin kauan kuin sellaisen laskun saaja, jossa on mainittu perusteettomasti arvonlisävero, voi vielä käyttää laskua vähennysoikeutta varten direktiivin 2006/112 178 artiklan a alakohdan mukaisesti (ks. vastaavasti em. asia Stadeco, tuomion 29 kohta).

32 Tässä tilanteessa kyseisen direktiivin 203 artiklassa säädetyllä velvollisuudella on tarkoituksena poistaa verotulojen menettämisen vaara, joka voi aiheutua mainitun direktiivin 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetystä vähennysoikeudesta (ks. em. asia Stadeco, tuomion 28 kohta).

33 Kyseisen tavoitteen perusteella mainittua velvollisuutta rajoittaa se, että jäsenvaltioiden on kansallisissa oikeusjärjestyksissään säädettävä mahdollisuudesta oikaista kaikki perusteettomasti laskutetut verot, kun laskun antaja osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä tai kun tämä on oikea-aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran (ks. vastaavasti em. asia Genius, tuomion 18 kohta; asia C-454/98, Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomio 19.9.2000, Kok., s. I-6973, 56–61 ja 63 kohta ja yhdistetyt asiat C-78/02-C-80/02, Karageorgou ym., tuomio 6.11.2003, Kok., s. I-13295, 50 kohta).

34 Kun otetaan yhtäältä huomioon mainittu oikaisemismahdollisuus ja toisaalta vaara siitä, että laskua, jossa perusteettomasti mainitaan arvonlisävero, käytetään veronvähennysoikeutta varten, direktiivin 2006/112 203 artiklassa säädetyn velvollisuuden ei voida katsoa antavan maksettavalle maksulle rangaistusseuraamuksen luonnetta.

35 Edellä esitetystä seuraa lisäksi, että jos laskun antaja ei vetoa yhteenkään edellä 33 kohdassa mainituista perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron oikaisemisen mahdollistavista tilanteista, verohallinnon ei tarvitse laskun antajaa koskevassa verotarkastuksessa selvittää, liittyykö laskutettu ja ilmoitettu arvonlisävero kyseisen laskun antajan todella suorittamiin verollisiin liiketoimiin.

36 Koska tällaista selvittämisvelvollisuutta ei ole, ainoastaan siitä, ettei verohallinto ole oikaissut laskun antajan ilmoittamaa arvonlisäveroa, ei voida päätellä, että verohallinto olisi tunnustanut, että viimeksi mainitun laatimat laskut liittyvät todellisiin verollisiin liiketoimiin.

37 Unionin oikeudessa ei kuitenkaan suljeta pois sitä, että toimivaltainen hallintoviranomainen tarkastaa verovelvollisen laskuttamien liiketoimien olemassaolon ja oikaisee tarvittaessa verovelvollisen ilmoituksiin perustuvan verovelan. Tällaisen tarkastuksen tulos on laskun antajan laskutettua arvonlisäveroa koskevan ilmoituksen ja sen maksamisen tavoin seikka, joka kansallisen tuomioistuimen on otettava huomioon arvioidessaan sitä, onko laskun saajalle konkreettisessa tapauksessa vähennysoikeuden perustavaa verollista liiketoimea suoritettu.

38 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 203 artiklaa on tulkittava siten, että

— henkilön on maksettava laskussa mainitsemansa arvonlisävero riippumatta siitä, onko verollista liiketoimea todella suoritettu

— pelkästään siitä, ettei verohallinto ole kyseisen laskun antajalle osoitetussa veronoikaisupäätöksessä oikaissut tämän ilmoittamaa arvonlisäveroa, ei voida päätellä, että verohallinto on tunnustanut, että mainittu lasku liittyi todelliseen verolliseen liiketoimeen.

Toinen kysymys

39 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään pääasiallisesti sitä, onko verotuksen neutraalisuuden periaatetta, suhteellisuusperiaatetta ja luottamuksensuojan periaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että laskun saajalta evätään oikeus vähentää aikaisemman vaihdannan vaiheen arvonlisävero, vaikka kyseisen laskun antajan ilmoittamaa arvonlisäveroa ei ole oikaistu sille osoitetussa veronoikaisupäätöksessä.

40 Kysymys koskee sitä, edellytetäänkö unionin oikeudessa, että tavaran luovutuksen tai palvelujen suorituksen todenperäisyyttä on arvioitava samalla tavalla sekä laskun antajan että sen saajan osalta.

41 Direktiivistä 2006/112 ilmenee verollisen liiketoimen puuttumisen vuoksi perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron osalta, ettei kahta liiketoimen osapuolina olevaa toimijaa välttämättä kohdella samalla tavalla siinä tilanteessa, ettei laskun antaja ole oikaissut laskua, kuten edellä 29–33 kohdasta ilmenee.

42 Yhtäältä laskun antaja on direktiivin 2006/112 203 artiklan mukaan velvollinen maksamaan kyseisessä laskussa mainitun arvonlisäveron, vaikka verollista liiketoimea ei olisi suoritettu. Toisaalta laskun saajan vähennysoikeuden käyttö rajoittuu kyseisen direktiivin 63 ja 167 artiklan mukaan pelkästään arvonlisäveroon, joka liittyy arvonlisäverolliseen liiketoimeen.

43 Tällaisessa tilanteessa verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattaminen varmistetaan sillä, että jäsenvaltioiden on edellä 33 kohdassa mainitun mukaisesti säädettävä mahdollisuudesta oikaista kaikki perusteettomasti laskutetut verot, kun laskun antaja osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä tai kun tämä on oikea-aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran.

44 Tästä seuraa, ettei verotuksen neutraalisuuden periaate ole esteenä sille, että laskun saajalta evätään oikeus aikaisemman vaihdannan vaiheen arvonlisäveron vähentämiseen verollisen liiketoimen puuttumisen vuoksi, vaikka laskun antajan ilmoittamaa arvonlisäveroa ei ole oikaistu tälle osoitetussa veronoikaisupäätöksessä.

45 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, pääasiassa verohallinto päätteli verollisen luovutuksen puuttumisen muun muassa siitä, ettei tavarantoimittaja ollut esittänyt tai etteivät tavarantoimittajat olleet esittäneet kaikkia verotarkastuksen yhteydessä vaadittuja asiakirjoja. Koska kantaja on riitauttanut kyseisen päätelmän, kansallisen tuomioistuimen on sen tutkimiseksi arvioitava kansallisen oikeuden todistussääntöjen mukaisesti kokonaisvaltaisesti pääasian kaikkia osatekijöitä ja olosuhteita (ks. analogisesti asia C-273/11, Mecsek-Gabona, tuomio 6.9.2012, 53 kohta ja asia C-285/11, Bonik, tuomio 6.12.2012, 32 kohta).

46 Tässä yhteydessä on muistutettava, että mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on päämäärä, joka on direktiivissä 2006/112 tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan, eivätkä oikeussubjektit saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin (ks. mm. asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006, Kok., s. I-1609, 68 ja 71 kohta; yhdistetyt asiat C-80/11 ja C-142/11, Mahagében ja Dávid, tuomio 21.6.2012, 41 kohta ja em. asia Bonik, tuomion 35 ja 36 kohta).

47 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. vastaavasti yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04, Kittel ja Recolta Recycling, tuomio 6.7.2006, Kok., s. I-6161, 55 kohta; em. yhdistetyt asiat Mahagében ja Dávid, tuomion 42 kohta ja em. asia Bonik, tuomion 37 kohta).

48 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivissä 2006/112 säädetyn vähennysoikeusjärjestelmän kanssa on kuitenkin ristiriidassa rangaista vähennysoikeuden epäämisellä verovelvollista, joka ei tiennyt eikä voinut tietää, että kyseessä oleva liiketoimi oli osa petosta, johon luovuttaja syyllistyi, tai että luovutusketjussa ennen mainitun verovelvollisen liiketoimea tai sen jälkeen tehdyssä liiketoimessa oli syyllistytty arvonlisäveropetokseen (ks. mm. yhdistetyt asiat C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006, Kok., s. I-483, 52 ja 55 kohta; em. yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 45, 46 ja 60 kohta; em. yhdistetyt asiat Mahagében ja Dávid, tuomion 47 kohta ja em. asia Bonik, tuomion 41 kohta).

49 Unionin tuomioistuin totesi edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Mahagében ja Dávid antamansa tuomion 61–65 kohdassa, ettei verohallinto voi yleisesti edellyttää, että verovelvollinen, joka haluaa käyttää oikeuttaan vähentää arvonlisävero, yhtäältä selvittää sen, että niitä tavaroita ja palveluja, joiden nojalla tämän oikeuden käyttöä on vaadittu, koskevien laskujen antaja on verovelvollinen, että sillä oli hallussaan kyseessä olevat tavarat, että sillä oli valmiudet toimittaa ne ja että se on noudattanut arvonlisäveron ilmoitus- ja maksuvelvollisuuksiaan, varmistuakseen siitä, etteivät luovutusketjussa sitä edeltävät toimijat ole toimineet sääntöjenvastaisesti tai syyllistyneet petokseen, tai että sillä toisaalta olisi kyseisiä seikkoja koskevia asiakirjoja.

50 Tästä seuraa, että kansallisen tuomioistuimen, jonka on ratkaistava, oliko verotettava liiketoimi yksittäistapauksessa jäänyt suorittamatta, ja jossa verohallinto on tukeutunut muun muassa laskun antajan tai jonkin sen tavarantoimittajista sääntöjenvastaiseen menettelyyn, kuten puutteisiin kirjanpidossa, on huolehdittava siitä, ettei todistusharkinnassa viedä merkitystä edellä 48 kohdassa mainitulta oikeuskäytännöltä ja epäsuorasti velvoiteta laskun saajaa suorittamaan sopimuskumppaniaan koskevia tarkastuksia, jotka eivät lähtökohtaisesti kuulu sille.

51 Jos vähennysoikeuden epääminen seuraa pääasian kaltaisessa tilanteessa sellaisesta direktiivin 2006/112 soveltamisesta, jossa otetaan huomioon edellä 47–50 kohdasta ilmenevät edellytykset, mikään ei viittaa siihen, että voitaisiin olettaa suhteellisuusperiaatteen ja luottamuksensuojan periaatteen olevan esteenä tällaiselle epäämiselle.

52 Toiseen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että verotuksen neutraalisuuden periaatetta, suhteellisuusperiaatetta ja luottamuksensuojan periaatetta on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä sille, että laskun saajalta evätään oikeus vähentää aikaisemman vaihdannan vaiheen

arvonlisävero todellisen verollisen liiketoimen puuttumisen vuoksi, vaikka kyseisen laskun antajan ilmoittamaa arvonlisäveroa ei ole oikaistu sille osoitetussa veronoikaisupäätöksessä. Jos kuitenkin katsotaan, ettei kyseistä liiketoimea ole todella toteutettu, kun otetaan huomioon, että laskun antaja on syyllistynyt petokseen tai toiminut sääntöjenvastaisesti tai että näin on toimittu luovutusketjussa ennen sitä liiketoimea, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, on osoitettava objektiivisesti ja edellyttämättä, että laskun saaja suorittaa sille kuulumattomia tarkastuksia, että laskun saaja tiesi tai tämän olisi pitänyt tietää, että mainittu liiketoimi oli osa arvonlisäveropetosta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava.

Oikeudenkäyntikulut

53 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 203 artiklaa on tulkittava siten, että

— henkilön on maksettava laskussa mainitsemansa arvonlisävero riippumatta siitä, onko verollista liiketoimea todella suoritettu

— pelkästään siitä, ettei verohallinto ole kyseisen laskun antajalle osoitetussa veronoikaisupäätöksessä oikaissut tämän ilmoittamaa arvonlisäveroa, ei voida päätellä, että verohallinto on tunnustanut, että mainittu lasku liittyi todelliseen verolliseen liiketoimeen.

2) Verotuksen neutraalisuuden periaatetta, suhteellisuusperiaatetta ja luottamuksensuojan periaatetta on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä sille, että laskun saajalta evätään oikeus vähentää aikaisemman vaihdannan vaiheen arvonlisävero todellisen verollisen liiketoimen puuttumisen vuoksi, vaikka kyseisen laskun antajan ilmoittamaa arvonlisäveroa ei ole oikaistu sille osoitetussa veronoikaisupäätöksessä. Jos kuitenkin katsotaan, ettei kyseistä liiketoimea ole todella toteutettu, kun otetaan huomioon, että laskun antaja on syyllistynyt petokseen tai toiminut sääntöjenvastaisesti tai että näin on toimittu luovutusketjussa ennen sitä liiketoimea, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, on osoitettava objektiivisesti ja edellyttämättä, että laskun saaja suorittaa sille kuulumattomia tarkastuksia, että laskun saaja tiesi tai tämän olisi pitänyt tietää, että mainittu liiketoimi oli osa arvonlisäveropetosta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava.

Allekirjoitukset