Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

1 päivänä joulukuuta 2022*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 168 artikla – Arvonlisäveron vähennysoikeus – Verotuksen neutraalisuuden periaate, tehokkuusperiaate ja suhteellisuusperiaate – Petollinen menettely – Näyttö – Verovelvollisen huolellisuusvelvollisuus – Elintarvikeketjun turvallisuutta koskevasta kansallisesta lainsäädännöstä ja unionin säännöstöstä johtuvien velvoitteiden rikkomisen huomioon ottaminen – Verovelvollisen kolmannelle antama valtuutus suorittaa verollisia liiketoimia – Euroopan unionin perusoikeuskirja – 47 artikla – Oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin

Asiassa C-512/21,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Fővárosi Törvényszék (Budapestin alioikeus, Unkari) on esittänyt 31.5.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 17.8.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Aquila Part Prod Com SA

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja D. Gratsias sekä tuomarit M. Ilešič ja I. Jarukaitis (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: P. Pikamäe,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Aquila Part Prod Com SA, edustajanaan L. Réti, ügyvéd,

– Unkarin hallitus, asiamiehinään M. Z. Fehér ja K. Szíjjártó,

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

– Tšekin hallitus, asiamiehinään O. Serdula, M. Smolek ja J. Vláčil,

– Euroopan komissio, asiamiehinään B. Béres ja J. Jokubauskaitė,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 9 artiklan 1 kohdan, 10 artiklan, 167 artiklan, 168 artiklan a alakohdan ja 178 artiklan a alakohdan, luettuina yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen, suhteellisuusperiaatteen ja oikeusvarmuuden periaatteen sekä Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 47 artiklan kanssa, tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Aquila Part Prod Com SA ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (kansallisen vero- ja tulliviraston muutoksenhakuosasto, Unkari; jäljempänä muutoksenhakuosasto) ja joka koskee sen arvonlisäveron määrää, joka kyseisen yhtiön on maksettava vuoden 2012 elokuun ja marraskuun väliseltä ajalta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 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. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

4 Kyseisen direktiivin 10 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu edellytys liiketoiminnan harjoittamisesta itsenäisesti sulkee verotuksen ulkopuolelle työntekijät ja muut henkilöt, jos heidän suhteensa työnantajaan perustuu työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen.”

5 Mainitun direktiivin 167 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

6 Direktiivin 2006/112 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

– –”

7 Kyseisen 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;

– –”

Unkarin oikeus

8 Verotusmenettelystä vuonna 2003 annetun lain nro XCII (adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény; Magyar Közlöny 2003/131, 14.11.2003, s. 9990; jäljempänä verotusmenettelylaki) 1 §:n 7 momentissa säädetään seuraavaa:

”Sopimus, liiketoimi ja muut vastaavat oikeustoimet on arvioitava todellisen sisältönsä mukaisesti. Pätemättömällä sopimuksella tai muilla oikeustoimilla on verotuksen kannalta merkitystä vain siltä osin kuin niiden taloudellinen tulos voidaan osoittaa.”

9 Verotusmenettelylain 2 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Veronalaisissa oikeussuhteissa oikeuksia on käytettävä niiden tarkoituksen mukaisesti. Verolakeja sovellettaessa oikeuksien käyttämisenä niiden tarkoituksen mukaisesti ei voida pitää sopimusten tekemistä tai muiden sellaisten oikeustoimien toteuttamista, joilla pyritään kiertämään verolakien säännöksiä.”

10 Mainitun lain 97 §:n 4 ja 6 momentissa säädetään seuraavaa:

”4. Veroviranomaisen on tarkastuksen kuluessa selvitettävä tosiseikat ja näytettävä ne toteen, niitä tapauksia lukuun ottamatta, joissa todistustaakka kuuluu lain nojalla verovelvolliselle.

– –

6. Tosiseikkoja selvittäessään veroviranomaisen on tutkittava myös ne tosiseikat, jotka voidaan lukea verovelvollisen eduksi. Tosiseikkaa tai olosuhdetta, jota ei ole näytetty toteen, ei voida ottaa huomioon – estimointimenettelyä lukuun ottamatta – verovelvollisen vahingoksi.”

11 Arvonlisäverosta vuonna 2007 annetun lain nro CXXVII (általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény; Magyar Közlöny 2007/155, 16.11.2007, s. 10893; jäljempänä arvonlisäverolaki) 26 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Jos lähetyksen tai kuljetuksen suorittaa luovuttaja, hankkija tai jommankumman näistä puolesta kolmas, tavaran luovutuspaikka on se paikkakunta, jossa tavara on sillä hetkellä, kun lähetys tai kuljetus, jonka vastaanottajana hankkija mainitaan, alkaa.”

12 Arvonlisäverolain 27 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos tavara myydään useita kertoja peräkkäin siten, että se lähetetään tai kuljetetaan suoraan alkuperäiseltä luovuttajalta vastaanottajaksi ilmoitetulle lopulliselle hankkijalle, 26 §:ää sovelletaan ainoastaan yhteen ainoaan tavaran luovutukseen.”

13 Arvonlisäverolain 119 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Ellei lailla toisin säädetä, veron vähennysoikeus syntyy silloin, kun ostoihin sisältyvää veroa vastaava vero tulee maksettavaksi (120 §).”

14 Arvonlisäverolain 120 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin verovelvollinen tässä ominaisuudessaan käyttää tavaroita ja palveluja verollisiin tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin, sillä on oikeus vähentää verosta, jonka se on velvollinen maksamaan,

a) vero, jonka siltä on laskuttanut toinen verovelvollinen – myös yksinkertaistetun yhtiöveron soveltamisalaan kuuluvat henkilöt tai laitokset – tavaroiden ja palvelujen hankinnasta.

– –”

15 Arvonlisäverolain 127 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttämisen aineellisena edellytyksenä on se, että verovelvollisella on henkilökohtaisesti hallussaan

a) 120 §:n a kohdassa tarkoitetussa tapauksessa sen nimiin laadittu lasku, joka osoittaa liiketoimen toteutumisen

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

16 Aquila Part Prod Com on Agrirom SRL:n, joka oli romanialainen yhtiö, jolla oli 2.6.2010 lähtien arvonlisäverotunniste Unkarissa, oikeudellinen seuraaja. Aquila Part Prod Comin pääasiallista toimintaa on elintarvikkeiden, juomien ja tupakan tukkumyynnin välityspalvelut. Kyseinen yhtiö teki 1.4.2011 erään toisen yhtiön kanssa toimeksiantosopimuksen, jolla se antoi viimeksi mainitun tehtäväksi hoitaa tavaroiden osto- ja myyntitoimintaa toimeksiantajan nimissä.

17 Verohallinto suoritti vuosina 2012–2017 vuoden 2012 elo–marraskuun arvonlisäveroa koskevan tarkastuksen ja teki lukuisia selvityksiä. Tarkastuksen päätteeksi verohallinto teki neljä päätöstä, joilla se oikaisi arvonlisäveroa määrillä, jotka olivat 86 815 000 Unkarin forinttia (HUF) (noin 206 000 euroa) vuoden 2012 elokuun, 66 012 000 HUF (noin 157 000 euroa) vuoden 2012 syyskuun, 109 400 000 HUF (noin 260 000 euroa) vuoden 2012 lokakuun ja 24 607 000 HUF (noin 58 500 euroa) vuoden 2012 marraskuun osalta ja jotka vastasivat suuremmalta osin perusteetto-maksi katsottua arvonlisäveron palautusvaatimusta ja pienemmältä osin riittämätöntä veronkantoa. Lisäksi sen maksettavaksi määrättiin verotuksellinen sakko ja viivästyskorkoja.

18 Kyseisissä päätöksissä verohallinto totesi, että verovelvollinen oli tarkastelujaksoilla osallistunut karuselli-tyyppiseen petokseen. Toteamus perustui muun muassa elintarvikeketjun turvallisuutta koskevien kansallisen oikeuden säännösten sekä 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) säännösten rikkomiseen, mikä verohallinnon mukaan osoittaa, että tarkoituksena oli saada tuote ”kulkemaan” Slovakiasta Unkariin. Toteamus perustui myös luovutusketjuun osallistuneiden eri yhtiöiden rahoitustoimiin, kunkin kyseisistä yhtiöistä soveltamaan pieneen marginaaliin ja niistä joidenkin epäloogiseen liiketoimintakäyttäytymiseen, jotka verohallinnon mielestä osoittavat, että kyse oli laskutusketjusta, jolla oli tarkoituksena saada lainvastainen veroetu ja kiertää tietoisesti verotusta.

19 Verohallinto otti mainituissa päätöksissä huomioon useita seikkoja, jotka sen mielestä osoittivat verovelvollisen osallistuneen aktiivisesti petokseen, kuten sen, että verovelvollinen oli osallistunut sopimusten tekemiseen, että kuljetussopimuksiin oli sisältynyt epätavallinen sopimusehto, että slovakialainen asiakas oli myynyt samana päivänä Unkarista hankkimansa tavarat edelleen Unkariin ja että laskutusketjuun osallistuneiden henkilöiden välillä oli ollut yhteyksiä. Se havaitsi myös seikkoja, jotka sen mielestä osoittivat, ettei verovelvollinen ollut osoittanut riittävää huolellisuutta, kuten sen, että yhtiön, jonka kanssa verovelvollinen oli tehnyt toimeksiantosopimuksen, toimintaa harjoittava henkilö oli jo aiemmin osallistunut arvonlisäveropetokseen, ja sen, että kyseinen yhtiö oli osallistunut vilpilliseen laskutusketjuun, sekä muita seikkoja, jotka sen mielestä osoittivat kyseisen toimintaa harjoittavan henkilön osallistuneen petokseen.

20 Verohallinnon neljä päätöstä vahvistettiin muutoksenhakuviranomaisen 8.12.2017 tekemällä päätöksellä, minkä jälkeen Aquila Part Prod Com nosti ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa eli Fővárosi Törvényszékissä (Budapestin alioikeus, Unkari) kanteen, jonka tueksi se väittää, että verotusmenettelyn taustalla oli ollut ennakkokäsitys, ja vetoaa lähinnä siihen, ettei asiassa ole näyttöä siitä, että se olisi voinut tietää luovutusketjun aikaisemmassa vaiheessa tehdystä petoksesta. Se väittää noudattaneensa asianmukaista huolellisuutta petokseen osallistumisen välttämiseksi antamalla sisäisiä hankintasääntöjä, joissa edellytetään tavarantoimittajien tarkastamista ennen sopimuksen tekemistä ja joissa kielletään kaikki käteismaksut. Tässä yhteydessä Aquila Part Prod Com moittii verohallintoa erityisesti siitä, ettei se ottanut huomioon Aquila Part Prod Comin toisen yhtiön kanssa tekemää toimeksiantosopimusta ja että se rinnasti kyseisen yhtiön oikeudellisen edustajan tietoisuuden petokseen liittyvistä seikoista Aquila Part Prod Comin omaan tietoisuuteen niistä.

21 Muutoksenhakuosasto kiistää ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa kyseiset väitteet ja väittää erityisesti, että elintarvikeketjun turvallisuutta koskevien säännösten rikkominen voi olla muiden seikkojen ohella yksi tekijöistä, jotka osoittavat, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta.

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää tarpeellisena, että unionin tuomioistuin antaa ohjeita siitä, voidaanko seikkoja, joihin muutoksenhakuosasto vetoaa, pitää 21.6.2012 annetussa tuomiossa Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373) tarkoitettuina objektiivisina seikkoina, joiden perusteella voidaan päätellä verovelvollisen syyllistyneen petokseen, ja onko – kun otetaan huomioon pääasiassa todetun toimitusketjun luonne – verohallinnon edellyttämän huolellisuusvelvoitteen laajuus unionin tuomioistuimen tulkitsemien todistelusääntöjen, direktiivin 2006/112 säännösten ja arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämistä koskevien periaatteiden mukainen.

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii erityisesti ensinnäkin sitä, saattoiko verohallinto rinnastaa sellaisen luonnollisen henkilön, joka on yhtiön, jonka kanssa verovelvollinen oli tehnyt toimeksiantosopimuksen toimintansa harjoittamista varten, laillinen edustaja, tietoisuuden petoksen tunnusmerkistön täyttävistä tosiseikoista kyseisen verovelvollisen tietoisuuteen niistä tutkimatta toimeksiantosopimuksen sisältöä. Toiseksi se pohtii pääasian tosiseikkojen kannalta sitä huolellisuutta, jota verovelvolliselta voidaan edellyttää petokseen osallistumisen välttämiseksi, ja karusellipetoksen osalta myös niitä seikkoja, jotka voidaan ottaa huomioon sen osoittamiseksi, että verovelvollinen saattoi olla tietoinen kyseisestä petoksesta. Kolmanneksi se pohtii, voiko verohallinto evätä arvonlisäveron vähennysoikeuden vetoamalla muiden kuin vero-oikeuden säännösten – kuten elintarvikeketjun turvallisuutta koskevat säännöt – rikkomiseen.

24 Tässä tilanteessa Fővárosi Törvényszék on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko unionin oikeuden ja erityisesti [direktiivin 2006/112] 9 artiklan 1 kohdan ja 10 artiklan sekä verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisena pitää veroviranomaisen käytäntöä, jossa toimeksiantajana olevasta verovelvollisesta erillisen toimeksisaajan, jolla on oma oikeushenkilöllisyys, kanssa sopimussuhteessa olevan luonnollisen henkilön tietoisuus rinnastetaan automaattisesti ja tätä mitenkään selvittämättä verovelvollisen tietoisuuteen – vaikkei kyseisen luonnollisen henkilön ja verovelvollisen välillä olisi oikeussuhdetta – ottamatta huomioon toimeksiantajan ja toimeksisaajan välillä tehdyn sopimuksen määräyksiä tai tällaista toimeksiantosopimusta koskevia ulkomaisia oikeussääntöjä?

2) Onko [direktiivin 2006/112] 167 artiklaa, 168 artiklan a alakohtaa ja 178 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että kun verohallinto toteaa, että kyse on kehämäisestä laskutusketjusta, kyseinen seikka riittää yksin objektiiviseksi näytöksi veropetoksesta, vai onko verohallinnon tällaisessa tilanteessa yksilöitävä, kuka tai ketkä ketjuun osallistuneista on tai ovat syyllistynyt veropetokseen ja millä tavoin se on toteutettu?

3) Onko edellä mainittuja [direktiivin 2006/112] säännöksiä tulkittava yhdessä suhteellisuutta ja kohtuullisuutta koskevien vaatimusten kanssa siten, että vaikka verohallinto toteaa yksittäistapauksessa vallitsevien olosuhteiden perusteella, että verovelvollisen olisi pitänyt noudattaa erityistä huolellisuutta, verovelvollisen ei voida odottaa ottavan selkoa seikoista, joista vain veroviranomainen on voinut tietää sellaisen noin viisi vuotta kestäneen tarkastuksen perusteella, joka edellytti lukuisia vain viranomaiskeinoin mahdollisia

lisäselvityksiä, jotta verovelvollisten liikesalaisuuksien suoja ei olisi muodostunut selvityksen esteeksi? Voidaanko riittävänä osoituksena huolellisuudesta pitää erityistä huolellisuutta edellytettäessä sitä, että verovelvollinen ulottaa liikekumppaniensa osalta suorittamansa selvityksen muihinkin kuin [21.6.2012 annetussa tuomiossa Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373)] mainittuihin seikkoihin ja että sillä on sisäiset hankintasäännöt liikekumppaneiden tilanteen tarkastamista varten, että se ei hyväksy käteismaksuja, että se sisällyttää tekemiinsä sopimuksiin mahdollisia riskejä koskevat ehdot ja että se selvittää liiketoimien yhteydessä myös muita seikkoja?

4) Onko edellä mainittuja [direktiivin 2006/112] säännöksiä tulkittava siten, että jos verohallinto katsoo, että verovelvollinen on osallistunut aktiivisesti veropetokseen, riittää, että sen keräämät todisteet osoittavat selvästi, että verovelvollinen olisi asiaankuuluvaa huolellisuutta noudattamalla voinut tietää osallisuudestaan veropetokseen, eikä näyttöä edellytetä siitä, että se tiesi olevansa osallisena veropetokseen, koska se omalla aktiivisella toiminnallaan osallistui siihen? Onko verohallinnon todistelussa, joka koskee aktiivista osallistumista petokseen tai tietoisuutta siitä, esitettävä näyttö verovelvollisen vilpillisestä menettelystä, joka on toteutunut sitä eri toimijoiden muodostamassa ketjussa edeltäneiden toimijoiden kanssa yhteisymmärryksessä tehtyinä tekoina, vai riittääkö verohallinnolle, että se osoittaa objektiivisin todistein, että ketjuun jäsenet tunsivat toisensa?

5) Voidaanko edellä mainittujen [direktiivin 2006/112] artiklojen ja [perusoikeuskirjan] 47 artiklassa yleiseksi oikeusperiaatteeksi tunnustetun oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevan oikeuden sekä oikeusvarmuuden periaatteen vaatimusten mukaisena pitää verohallinnon käytäntöä, jossa se perustaa päätöksensä oletettuun elintarvikeketjun turvallisuutta koskevien säännösten rikkomiseen, jolla ei ole merkitystä verovelvollisen verotuksellisten velvoitteiden noudattamisen tai sen rahansiirtojen kannalta, josta ei ole minkäänlaisia säännöksiä verolainsäädännössä verovelvollisen osalta ja jolla ei ole vaikutusta verohallinnon tutkimien liiketoimien todenperäisyyteen eikä verotusmenettelyssä tutkittuun verovelvollisen tietoisuuteen?

Mikäli edeltävään kysymykseen vastataan myöntävästi

6) Voidaanko edellä mainittujen [direktiivin 2006/112] artiklojen ja perusoikeuskirjan 47 artiklassa yleiseksi oikeusperiaatteeksi tunnustetun oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevan oikeuden ja oikeusvarmuuden periaatteen mukaisena pitää verohallinnon käytäntöä, jossa veroviranomainen – ilman, että toimivaltainen elintarvikeketjun turvallisuudesta vastaava viranomainen osallistuu asian käsittelyyn – tekee päätöksessään verovelvollista koskevia toteamuksia, jotka kuuluvat kyseisen elintarvikeketjun turvallisuudesta vastaavan toimivaltaisen viranomaisen toimivaltaan, siten, että verohallinto johtaa toimivaltaansa kuulumattomien elintarvikeketjun turvallisuutta koskevien säännösten rikkomisesta vero-oikeutta koskevia seurauksia verovelvolliselle ilman, että verovelvollinen voisi kiistää toteamusta elintarvikeketjun turvallisuutta koskevien säännösten rikkomisesta sellaisessa verohallinnon menettelystä erillisessä menettelyssä, jossa verovelvolliselle asianosaisena kuuluvat perustavanlaatuiset menettelylliset oikeudet turvataan?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Toinen kysymys

25 Toisella kysymyksellään, joka on syytä tutkia ensimmäiseksi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko direktiiviä 2006/112 tulkittava siten, että se on esteenä sille, että veroviranomainen, joka aikoo evätä verovelvolliselta oikeuden vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero sillä perusteella, että kyseinen verovelvollinen on osallistunut arvonlisäveroa koskevaan karusellipetokseen, osoittaa ainoastaan sen, että kyseinen liiketoimi kuuluu kehämäiseen laskutusketjuun, yksilöimättä kaikkia kyseiseen petokseen osallistuneita toimijoita ja kunkin toimijan menettelyä.

26 Kuten unionin tuomioistuin on toistuvasti muistuttanut, veropetosten, veronkierron ja väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on direktiivissä 2006/112 tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan. Unionin tuomioistuin on todennut tältä osin, että unionin oikeuden normeihin ei saada vedota vilpillisesti tai niitä ei saada käyttää väärin ja että kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten tehtävänä on evätä vähennysoikeus, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että kyseiseen oikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin (ks. vastaavasti tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 54 ja 55 kohta ja tuomio 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Siltä osin kuin on kyse petoksista, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vähennysoikeus on evättävä paitsi silloin, kun verovelvollinen itse syyllistyy petokseen, myös silloin, kun voidaan osoittaa, että verovelvollinen, jolle vähennysoikeuden perusteena toimivat tavarat tai palvelut on toimitettu, tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää osallistuvansa kyseiset tavarat tai palvelut hankkimalla liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta (ks. vastaavasti tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 59 kohta; tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 45 kohta ja tuomio 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, 46 kohta).

28 Unionin tuomioistuin on myös tilanteissa, joissa vähennysoikeuden aineelliset edellytykset ovat täyttyneet, toistuvasti tarkentanut, että vähennysoikeus voidaan evätä verovelvolliselta ainoastaan, jos objektiivisten seikkojen perusteella voidaan osoittaa, että verovelvollinen tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää osallistuvansa vähennysoikeuden perusteena toimivat tavarat tai palvelut hankkimalla liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta, johon tavaroiden tai palvelujen toimittaja tai jokin muu kyseisten tavaroiden tai palvelujen vaihdantaketjun aikaisemman tai myöhemmän vaiheen toimija syyllistyi (tuomio 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Unionin tuomioistuin on tältä osin nimittäin todennut, että direktiivissä 2006/112 säädetyn vähennysoikeusjärjestelmän kanssa ristiriidassa on se, että vähennysoikeuden epäämisellä rangaistaan verovelvollista, joka ei tiennyt eikä voinut tietää, että kyseessä oleva liiketoimi oli osa petosta, johon tavaroiden tai palvelujen toimittaja syyllistyi, tai että luovutusketjussa ennen mainitun verovelvollisen liiketointa tai sen jälkeen tehdyssä liiketoimessa oli syyllistytty arvonlisäveropetokseen, koska ankaraan vastuuseen perustuvan järjestelmän käyttöön ottaminen menisi pidemmälle kuin veronsaajan oikeuksien säilyttämisen kannalta on välttämätöntä (tuomio 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Lisäksi unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että koska vähennysoikeuden epääminen on poikkeus sen perusperiaatteen soveltamisesta, jonka tämä oikeus muodostaa, veroviranomaisten on kyettävä esittämään riittävä näyttö niistä objektiivisista seikoista, joiden perusteella voidaan katsoa, että verovelvollinen on syyllistynyt arvonlisäveropetokseen tai että verovelvollinen tiesi tai että sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon se on vedonnut vähennysoikeuden perusteena, oli osa tällaista petosta. Kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on sitten tutkia, ovatko asianomaiset veroviranomaiset osoittaneet tällaisten objektiivisten seikkojen olemassaolon (tuomio 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Koska unionin oikeudessa ei ole säädetty todistelusta arvonlisäveropetoksia koskevissa asioissa, veroviranomaisen on esitettävä näyttö tällaisista objektiivisista seikoista kansallisessa oikeudessa säädettyjen todistelua koskevien sääntöjen mukaisesti. Tällaisilla säännöillä ei kuitenkaan saada rajoittaa unionin oikeuden tehokkuutta (tuomio 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Edellä 27–31 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, että vähennysoikeus voidaan evätä verovelvolliselta ainoastaan siinä tapauksessa, että sen jälkeen, kun kaikki käsiteltävään asiaan liittyvät tiedot ja tosiseikat on arvioitu kokonaisvaltaisesti kansallisessa oikeudessa säädettyjen todistelua koskevien sääntöjen mukaisesti, osoitetaan, että verovelvollinen on syyllistynyt arvonlisäveropetokseen tai se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, oli osa tällaista petosta. Vähennysoikeus voidaan evätä vain, jos kyseiset seikat on näytetty toteen oikeudellisesti riittävällä tavalla ja muulla tavoin kuin oletuksilla (ks. vastaavasti tuomio 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Tästä on pääteltävä, että veroviranomaisen, joka aikoo evätä vähennysoikeuden, on osoitettava oikeudellisesti riittävällä tavalla kansallisessa oikeudessa säädettyjen todistelusääntöjen mukaisesti ja unionin oikeuden tehokkuutta vaarantamatta sekä ne objektiiviset seikat, jotka osoittavat itse arvonlisäveropetoksen olemassaolon, että ne seikat, jotka osoittavat, että verovelvollinen on syyllistynyt kyseiseen petokseen tai että se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, oli osa mainittua petosta.

34 Riippumatta petoksen tyypistä tai tutkituista menettelyistä tällaisella näyttövaatimuksella kielletään turvautumasta oletuksiin, jotka – todistustaakan kääntämällä – loukkaisivat vähennysoikeuden kaltaista yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatetta ja heikentäisivät siten unionin oikeuden tehokkuutta.

35 Niinpä on katsottava, että vaikka kehämäinen laskutusketju on vakava viite sellaisen petoksen olemassaolosta, joka on otettava huomioon kaikkien käsiteltävään asiaan liittyvien tietojen ja tosiseikkojen kokonaisvaltaisessa arvioinnissa, ei voida hyväksyä, että veroviranomainen voisi näyttää karusellipetoksen olemassaolon toteen vain osoittamalla, että kyseessä oleva liiketoimi kuuluu kehämäiseen laskutusketjuun.

36 Veroviranomaisen tehtävänä on yhtäältä yksilöidä täsmällisesti petoksen muodostavat seikat ja esittää näyttö vilpillisestä toiminnasta ja toisaalta osoittaa, että verovelvollinen on osallistunut aktiivisesti kyseiseen petokseen tai että se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, oli osa mainittua petosta. Näyttö veropetoksesta ja verovelvollisen osallistumisesta siihen ei kuitenkaan välttämättä edellytä sitä, että kaikki

kyseiseen petokseen osallistuneet toimijat ja kunkin toimijan menettely olisi yksilöitävä. Kuten edellä 30 kohdassa muistutettiin, kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on varmistaa, että veroviranomaiset ovat esittäneet tällaisen näytön oikeudellisesti riittävällä tavalla.

37 Toiseen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että direktiiviä 2006/112 on tulkittava siten, että

– se on esteenä sille, että veroviranomainen, joka aikoo evätä verovelvolliselta oikeuden vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero sillä perusteella, että kyseinen verovelvollinen on osallistunut arvonlisäveroa koskevaan karusellipetokseen, osoittaa ainoastaan sen, että kyseinen liiketoimi kuuluu kehämäiseen laskutusketjuun,

– mainitun veroviranomaisen tehtävänä on yhtäältä yksilöidä täsmällisesti petoksen muodostavat seikat ja esittää näyttö vilpillisistä menettelyistä sekä toisaalta osoittaa, että verovelvollinen on osallistunut aktiivisesti kyseiseen petokseen tai että se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, oli osa mainittua petosta, mikä ei kuitenkaan välttämättä edellytä sitä, että kaikki kyseiseen petokseen osallistuneet toimijat ja kunkin toimijan menettely olisi yksilöitävä.

Neljäs kysymys

38 Neljännellä kysymyksellään, joka on tutkittava toiseksi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko direktiiviä 2006/112 tulkittava siten, että se on esteenä sille, että veroviranomainen, joka vetoaa vähennysoikeuden epäämiseksi verovelvollisen aktiiviseen osallistumiseen arvonlisäveropetokseen, perustaa epäämisen selvitysaineistoon, jolla ei osoiteta tällaista osallistumista vaan se, että kyseinen verovelvollinen olisi vaadittua huolellisuutta noudattaen voinut tietää, että kyseinen liiketoimi oli osa tällaista petosta. Se tiedustelee lisäksi, onko se, että luovutusketjun, johon kyseinen liiketoimi kuuluu, jäsenet tunsivat toisensa, riittävä seikka sen osoittamiseksi, että verovelvollinen oli osallistunut petokseen.

39 Edellä 27 kohdassa mainitusta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että arvonlisäveropetoksen tapauksessa vähennysoikeus on evättävä kolmessa tapauksessa eli ensinnäkin silloin, kun verovelvollisen on osoitettu itse syyllistyneen arvonlisäveropetokseen, toiseksi silloin, kun verovelvollisen on osoitettu tienneen osallistuvansa hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta, ja kolmanneksi silloin, kun on osoitettu, että verovelvollisen olisi pitänyt tietää osallistuvansa hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa tällaista petosta.

40 Toisen ja kolmannen tilanteen, jotka merkitsevät passiivista osallistumista petokseen, osalta on katsottu, että verovelvollista, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää osallistuvansa hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta, pidetään direktiivin 2006/112 kannalta osallisena petokseen, ja näin on riippumatta siitä, saako hän tavaroiden jälleenmyynnistä tai palvelujen käyttämisestä myöhemmissä verollisissa liiketoimissaan voittoa vai ei, koska tällaisessa tilanteessa verovelvollinen auttaa petokseen syyllistyviä rikoksentekijöitä ja hänestä tulee osasyyllinen (tuomio 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Jos osoitetaan, että verovelvollinen tiesi tavalla tai toisella osallistuvansa hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa tavaroiden tai palvelujen luovutusketjun aikaisemmassa vaiheessa tehtyä arvonlisäveropetosta, ainoa konkreettinen teko, joka on ratkaiseva, jotta vähennysoikeuden epääminen voidaan perustella, on kyseisten tavaroiden tai palvelujen hankkiminen. Tällaisen

epäämisen perustelemiseksi ei näin ollen ole mitenkään tarpeen osoittaa, että kyseinen verovelvollinen on osallistunut tavalla tai toisella aktiivisesti mainittuun petokseen vaikkapa vain tukemalla tai edistämällä sitä aktiivisesti (ks. vastaavasti määräys 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, 26 kohta).

42 Jos osoitetaan, että verovelvollisen olisi pitänyt tietää osallistuvansa hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa tavaroiden tai palvelujen luovutusketjun aikaisemmassa vaiheessa tehtyä arvonlisäveropetosta, vähennysoikeuden epäämiseen johtaa tietyn huolellisuuden laiminlyönti (ks. vastaavasti määräys 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, 27 kohta).

43 Jos veroviranomainen vetoaa vähennysoikeuden epäämiseksi verovelvollisen aktiiviseen osallistumiseen arvonlisäveropetokseen, sen on edellä 30 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaan esitettävä tästä näyttö. Mikään ei kuitenkaan estä sitä, että se perustaa epäämisen tällaisessa tapauksessa täydentävästi tai toissijaisesti selvitysaineistoon, joka osoittaa, että jos verovelvollinen olisi noudattanut sellaista huolellisuutta, jota siltä voidaan edellyttää, sen olisi joka tapauksessa pitänyt tietää osallistuvansa hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa petosta. Jos tästä nimittäin esitetään näyttö, se riittää osoittamaan verovelvollisen osallistumisen petokseen ja siten oikeuttamaan vähennysoikeuden epäämisen.

44 Joka tapauksessa on katsottava, että vaikka se, että luovutusketjun jäsenet tuntevat toisensa, on otettava huomioon kaikkien käsiteltävään asiaan liittyvien tietojen ja tosiseikkojen kokonaisvaltaisessa arvioinnissa, se ei yksin ole riittävä osoitus verovelvollisen osallistumisesta petokseen.

45 Neljänteen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että direktiiviä 2006/112 on tulkittava siten, että

– se ei ole esteenä sille, että veroviranomainen, joka vetoaa vähennysoikeuden epäämiseksi verovelvollisen aktiiviseen osallistumiseen arvonlisäveropetokseen, perustaa epäämisensä täydentävästi tai toissijaisesti selvitysaineistoon, joka ei osoita tällaista osallistumista vaan sen, että kyseinen verovelvollinen olisi voinut vaadittavaa huolellisuutta noudattaen tietää, että kyseinen liiketoimi oli osa tällaista petosta

– se, että luovutusketjun, joihin kyseinen liiketoimi kuuluu, jäsenet tunsivat toisensa, ei ole yksinään riittävä osoitus verovelvollisen osallistumisesta petokseen.

Kolmas kysymys

46 Kolmannella kysymyksellään, joka on syytä tutkia kolmanneksi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko direktiiviä 2006/112, luettuna yhdessä suhteellisuusperiaatteen kanssa, tulkittava siten, se on esteenä sille, että kun on olemassa viitteitä, joiden perusteella on aihetta epäillä sääntöjenvastaisuuksia tai petosta, verovelvollisen edellytetään noudattavan erityistä huolellisuutta varmistuakseen siitä, että sen suorittama liiketoimi ei johda petokseen osallistumiseen, ja suorittavan sellaisia monitahoisia ja perusteellisia selvityksiä, kuten ne, jotka verohallinto voi suorittaa.

47 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii tältä osin, voidaanko katsoa, että verovelvollinen on noudattanut riittävää huolellisuutta, jos se on muun muassa osoittanut, että se on ottanut käyttöön sisäisiä hankintasääntöjä, joilla pyritään varmistamaan sen liikekumppanien tilanne, ja että se ei hyväksy käteissuorituksia.

48 Unionin tuomioistuin on jo useaan otteeseen todennut, ettei ole unionin oikeuden vastaista edellyttää, että toimija toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita siltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että hänen suorittamansa liiketoimi ei johda siihen, että hän osallistuu veropetokseen, ja että niiden toimenpiteiden määrittäminen, joihin ryhtymistä voidaan yksittäistapauksessa kohtuudella edellyttää verovelvolliselta, joka haluaa käyttää vähennysoikeuttaan, varmuuden saamiseksi siitä, etteivät hänen liiketoimensa ole osa petosta, johon sitä luovutusketjussa edeltävä toimija syyllistyy, 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, 54 ja 59 kohta; tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 52 kohta ja määräys 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, 28 kohta).

49 Unionin tuomioistuin on täsmentänyt, että jos on syytä epäillä sääntöjenvastaisuuksia tai petosta, huolellinen toimija voi tapauksessa vallitsevien olosuhteiden mukaan joutua hankkimaan tietoja toimijasta, jolta hän aikoo ostaa tavaroita tai palveluja, varmistuakseen tämän luotettavuudesta (tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 60 kohta; määräys 3.9.2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, 55 kohta ja määräys 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, 29 kohta).

50 Veroviranomainen ei kuitenkaan voi velvoittaa verovelvollista tavarantoimittajaansa koskeviin monitahoisiin ja perusteellisiin selvityksiin siirtämällä sille tosiasiallisesti viranomaiselle kuuluvat valvontatehtävät (tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 51 kohta).

51 Unionin tuomioistuin on jo todennut erityisesti, ettei veroviranomainen kuitenkaan voi yleisesti edellyttää, että verovelvollinen, joka haluaa käyttää oikeuttaan vähentää arvonlisävero, selvittää sen, että niitä tavaroita ja palveluja, joiden nojalla tämän oikeuden käyttöä on vaadittu, koskevien laskujen laatija on verovelvollinen, että sillä on hallussaan kyseessä olevat tavarat ja 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 on tästä asiakirjat (tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 61 kohta ja tuomio 4.6.2020, C.F. (Verotarkastus), C-430/19, EU:C:2020:429, 47 kohta).

52 Tästä seuraa, että verovelvolliselta edellytettävä huolellisuus ja siltä kohtuudella vaadittavat toimenpiteet sen varmistamiseksi, että se ei osallistu hankinnallaan liiketoimeen, joka on osa luovutusketjun aikaisemman vaiheen toimijan tekemää petosta, riippuvat käsiteltävän asian olosuhteista ja erityisesti siitä, onko olemassa viitteitä, joiden perusteella verovelvollinen voi tekemänsä hankinnan ajankohtana epäillä sääntöjenvastaisuuksia tai petosta. Niinpä silloin, kun on olemassa viitteitä petoksesta, verovelvolliselta voidaan odottaa erityistä huolellisuutta. Siltä ei kuitenkaan voida vaatia, että se suorittaa monitahoisia ja perusteellisia selvityksiä, kuten ne, jotka voidaan suorittaa verohallinnon käytettävissä olevin keinoin.

53 Kysymys siitä, onko verovelvollinen toiminut riittävän huolellisesti, jos se osoittaa muun muassa, että se on ottanut käyttöön sisäisiä hankintasääntöjä, joilla pyritään selvittämään sen liikekumppaneiden tilanne, ja että se ei hyväksy käteissuorituksia, kuuluu pääasian tosiseikkojen arviointiin ja siten yksin kansallisten tuomioistuinten toimivaltaan (ks. vastaavasti tuomio 16.6.2022, DuoDecad, C-596/20, EU:C:2022:474, 37 kohta). Kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on arvioida, onko verovelvollinen käsiteltävän asian olosuhteet huomioon ottaen noudattanut riittävää huolellisuutta ja toteuttanut ne toimenpiteet, jotka siltä voidaan kohtuudella edellyttää tällaisissa olosuhteissa.

54 Kolmanteen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että direktiiviä 2006/112, luettuna yhdessä suhteellisuusperiaatteen kanssa, on tulkittava siten, että

– se ei ole esteenä sille, että kun on olemassa viitteitä sääntöjenvastaisuuksista tai petoksesta, verovelvolliselta vaaditaan erityistä huolellisuutta sen varmistamiseksi, että sen suorittama liiketoimi ei johda petokseen osallistumiseen

– siltä ei kuitenkaan voida vaatia, että se suorittaa monitahoisia ja perusteellisia selvityksiä, kuten ne, jotka verohallinto voi suorittaa

– kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida, onko verovelvollinen asian kaikki olosuhteet huomioon ottaen noudattanut riittävää huolellisuutta ja toteuttanut ne toimenpiteet, jotka siltä voidaan kohtuudella edellyttää tällaisissa olosuhteissa.

Viides ja kuudes kysymys

55 Viidennellä ja kuudennella kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä neljänneksi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko direktiiviä 2006/112, perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistettua oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin ja oikeusvarmuuden periaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että veroviranomainen epää verovelvolliselta arvonlisäveron vähennysoikeuden sillä perusteella, ettei tämä ole noudattanut elintarvikeketjun turvallisuutta koskeviin kansallisiin säännöksiin tai unionin oikeuteen perustuvia velvoitteita, vaikka toimivaltainen hallintoelin ei ole tätä ennen tehnyt päätöstä tällaisen laiminlyönnin toteamisesta.

56 Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole esittänyt syitä, joiden vuoksi se pyytää unionin tuomioistuinta tulkitsemaan oikeusvarmuuden periaatetta, nämä kaksi kysymystä eivät täytä tältä osin unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 94 artiklassa asetettuja vaatimuksia, joten niiden tutkittavaksi ottamisen edellytykset puuttuvat selvästi siltä osin kuin ne koskevat kyseistä periaatetta.

57 Unionin tuomioistuin totesi 3.10.2019 annetun tuomion Altic (C-329/18, EU:C:2019:831) 41 kohdassa direktiivin 2006/112 osalta, että sen 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 – asetuksen N:o 178/2002 18 artiklan 2 kohdan mukaisia velvollisuuksiaan, jotka koskevat tavarantoimittajien tunnistamista elintarvikkeiden jäljittämistä varten. Se lisäsi, että kyseisten 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 oli osa arvonlisäveropetosta.

58 Sama voidaan laajentaa koskemaan elintarvikeketjun turvallisuutta koskevien sekä kansallisten säännösten että unionin oikeuden oikeussääntöjen rikkomista, kun kyse on arvonlisäveropetoksen olemassaolon sekä verovelvollisen tällaiseen petokseen osallistumisen – olipa se aktiivista tai passiivista – osoittamisesta. Tällaisia seikkoja ei nimittäin voida osoittaa yksinomaan tällaisen rikkomisen perusteella, vaan rikkominen voi olla muiden joukossa yksi viite tällaisesta petoksesta sekä seikka, joka voidaan ottaa huomioon kaikkien käsiteltävään asiaan

liittyvien tietojen ja tosiseikkojen kokonaisvaltaisessa arvioinnissa sen toteamiseksi, onko verovelvollinen osallistunut kyseiseen petokseen, siitä huolimatta, ettei tällaisen rikkomisen toteamisen osalta toimivaltainen hallintoelin ole tätä ennen todennut rikkomista.

59 Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, onko veroviranomaisen käytäntö, jossa tällainen rikkominen otetaan huomioon, vaikka toimivaltainen hallintoelin ei ole todennut sitä tätä ennen, sopusoinnussa perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistetun oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevan oikeuden kanssa, on muistutettava, että kyseisen perusoikeuskirjan määräyksen mukaan jokaisella, jonka unionin oikeudessa taattuja oikeuksia ja vapauksia on loukattu, on oltava kyseisessä artiklassa määrättyjen edellytysten mukaisesti käytettävissään tehokkaat oikeussuojakeinot tuomioistuimessa. Sitä ei siten voida soveltaa hallintokäytännön sääntöjenmukaisuuden tutkimiseen.

60 Siltä osin kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistettua oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin tulkittava siten, että se on esteenä sille, että tuomioistuin, jonka käsiteltäväksi on saatettu valitus veroviranomaisen päätöksestä, ottaa todisteena arvonlisäveropetoksen olemassaolosta tai verovelvollisen osallistumisesta kyseiseen petokseen huomioon elintarvikeketjun turvallisuutta koskeviin kansallisiin säännöksiin tai unionin oikeuteen perustuvien velvoitteiden laiminlyönnin, johon veroviranomainen vetoaa, vaikka tällaisen laiminlyönnin toteamiseen toimivaltainen kansallinen hallintoelin ei ole tehnyt tätä ennen päätöstä, on muistutettava, että oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevaan oikeuteen liittyvien vaatimusten täyttämiseksi asianosaisten on saatava tieto sellaisista tosiseikoista ja oikeudellisista seikoista, jotka ovat oikeudenkäyntimenettelyn tuloksen kannalta ratkaisevia, ja niillä on oltava tilaisuus vaihtaa näkemyksiään näistä kontradiktorisesti (tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 62 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

61 Niinpä se, että veroviranomaisen päätöksestä tehtyä valitusta käsittelevällä tuomioistuimella on mahdollisuus ottaa todisteena arvonlisäveropetoksesta tai verovelvollisen osallistumisesta kyseiseen petokseen huomioon elintarvikeketjun turvallisuutta koskeviin kansallisiin säännöksiin tai unionin oikeuteen perustuvien velvoitteiden laiminlyönti, ei ole oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevan oikeuden vastaista, jos kyseinen todiste voidaan riitauttaa ja siitä voidaan vaihtaa näkemyksiä kontradiktorisesti kyseisessä tuomioistuimessa.

62 Jos kyseisellä tuomioistuimella ei sitä vastoin ole toimivaltaa tutkia elintarvikeketjun turvallisuutta koskeviin kansallisiin säännöksiin tai unionin oikeuteen perustuvien velvoitteiden laiminlyöntiä, johon on vedottu todisteena arvonlisäveropetoksesta tai verovelvollisen osallistumisesta kyseiseen petokseen, tapahtunut, tällaista todistetta ei voida ottaa huomioon ilman, että samalla loukattaisiin oikeutta tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin, ja se on siten sivuutettava (ks. analogisesti tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 87–89 kohta ja tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 66–68 kohta).

63 Viidenteen ja kuudenteen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että

– direktiiviä 2006/112 on tulkittava yhtäältä siten, että se on esteenä sille, että veroviranomainen epää verovelvolliselta arvonlisäveron vähennysoikeuden sillä perusteella, ettei tämä ole noudattanut elintarvikeketjun turvallisuutta koskeviin kansallisiin säännöksiin tai unionin oikeuteen perustuvia velvoitteita, ja toisaalta siten, että tällaisten velvoitteiden noudattamatta jättäminen voi kuitenkin olla yksi seikka muiden sellaisten seikkojen joukossa, jotka veroviranomainen voi ottaa huomioon sekä arvonlisäveropetoksen olemassaolon että

mainitun verovelvollisen kyseiseen petokseen osallistumisen osoittamiseksi, vaikka tällaisen laiminlyönnin toteamiseen toimivaltainen hallintoelin ei olisi tehnyt tätä ennen päätöstä

– perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistettua oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin on tulkittava siten, että se ei ole esteenä sille, että veroviranomaisen päätöksestä tehtyä valitusta käsittelevä tuomioistuin ottaa todisteena arvonlisäveropetoksesta tai verovelvollisen osallistumisesta kyseiseen petokseen huomioon mainittujen velvoitteiden laiminlyönnin, jos tällainen todiste voidaan riitauttaa ja siitä voidaan vaihtaa näkemyksiä kontradiktorisesti kyseisessä tuomioistuimessa.

Ensimmäinen kysymys

64 Ensimmäisellä kysymyksellään, joka on syytä tutkia viidenneksi ja viimeisenä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko direktiiviä 2006/112 ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä verotuskäytännölle, jossa arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämiseksi verovelvolliselta sillä perusteella, että se on osallistunut arvonlisäveropetokseen, otetaan huomioon se, että verovelvollisen toimeksisaajan oikeudellinen edustaja oli ollut tietoinen kyseisen petoksen muodostavista tosiseikoista, riippumatta toimeksiantoon sovellettavista kansallisista oikeussäännöistä ja pääasiassa tehdyn toimeksiantosopimuksen määräyksistä.

65 Kuten edellä 26 kohdassa muistutettiin, veropetosten estäminen on päämäärä, joka on direktiivissä 2006/112 tunnustettu ja johon siinä kannustetaan.

66 Lisäksi edellä 29 ja 40 kohdasta, joissa todettiin yhtäältä, että ankaraan vastuuseen perustuvan järjestelmän käyttöön ottaminen menisi pidemmälle kuin veronsaajan oikeuksien säilyttämisen kannalta on välttämätöntä, ja toisaalta, että verovelvollinen, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää osallistuvansa hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa veropetosta, auttaa petokseen syyllistyviä rikoksentekijöitä ja hänestä tulee osasyyllinen, seuraa, että tällainen osallisuus on virhe, josta kyseinen verovelvollinen on vastuussa (ks. vastaavasti määräys 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, 36 kohta).

67 Riippumatta toimeksiantoon sovellettavista kansallisista oikeussäännöistä ja pääasiassa tehdyn toimeksiantosopimuksen määräyksistä, joilla verovelvollinen on antanut verollisten liiketoimien suorittamisen kolmannen tehtäväksi, verovelvollinen ei voi veronsaajaan nähden vapautua tästä vastuustaan vetoamalla toimeksiantosopimuksen olemassaoloon, toimeksiantosopimusta koskeviin kansallisiin säännöksiin tai kyseisen sopimuksen määräyksiin ja väittämällä, ettei se ollut tietoinen arvonlisäveropetoksen muodostavista tosiseikoista, jotka olivat sen toimeksisaajan tiedossa. Sen hyväksyminen, että verovelvollinen voisi toimia näin, helpottaisi nimittäin petoksia ja olisi näin arvonlisäveropetosten estämistä koskevan tavoitteen vastaista.

68 Ensimmäiseen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että direktiiviä 2006/112 ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä verotuskäytännölle, jossa arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämiseksi verovelvolliselta sillä perusteella, että se on osallistunut arvonlisäveropetokseen, otetaan huomioon se, että verovelvollisen toimeksisaajan oikeudellinen edustaja oli ollut tietoinen kyseisen petoksen muodostavista tosiseikoista, riippumatta toimeksiantoon sovellettavista kansallisista oikeussäännöistä ja pääasiassa tehdyn toimeksiantosopimuksen määräyksistä.

Oikeudenkäyntikulut

69 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 (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY

on tulkittava siten, että

– **se on esteenä sille, että veroviranomainen, joka aikoo evätä verovelvolliselta oikeuden vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero sillä perusteella, että kyseinen verovelvollinen on osallistunut arvonlisäveroa koskevaan karuselli petokseen, osoittaa ainoastaan sen, että kyseinen liiketoimi kuuluu kehämäiseen laskutusketjuun**

– **mainitun veroviranomaisen tehtävänä on yhtäältä yksilöidä täsmällisesti petoksen muodostavat seikat ja esittää näyttö vilpillisistä menettelyistä sekä toisaalta osoittaa, että verovelvollinen on osallistunut aktiivisesti kyseiseen petokseen tai että se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, oli osa mainittua petosta, mikä ei kuitenkaan välttämättä edellytä sitä, että kaikki kyseiseen petokseen osallistuneet toimijat ja kunkin toimijan menettely olisi yksilöitävä.**

2) Direktiiviä 2006/112

on tulkittava siten, että

– **se ei ole esteenä sille, että veroviranomainen, joka vetoaa vähennysoikeuden epäämiseksi verovelvollisen aktiiviseen osallistumiseen arvonlisäveropetokseen, perustaa epäämisensä täydentävästi tai toissijaisesti selvitysaineistoon, joka ei osoita tällaista osallistumista vaan sen, että kyseinen verovelvollinen olisi voinut vaadittavaa huolellisuutta noudattaen tietää, että kyseinen liiketoimi oli osa tällaista petosta**

– **se, että luovutusketjun, joihin kyseinen liiketoimi kuuluu, jäsenet tunsivat toisensa, ei ole yksinään riittävä osoitus verovelvollisen osallistumisesta petokseen.**

3) Direktiiviä 2006/112, luettuna yhdessä suhteellisuusperiaatteen kanssa,

on tulkittava siten, että

– **se ei ole esteenä sille, että kun on olemassa viitteitä sääntöjenvastaisuuksista tai petoksesta, verovelvolliselta vaaditaan erityistä huolellisuutta sen varmistamiseksi, että sen suorittama liiketoimi ei johda petokseen osallistumiseen**

– **siltä ei kuitenkaan voida vaatia, että se suorittaa monitahoisia ja perusteellisia selvityksiä, kuten ne, jotka verohallinto voi suorittaa**

– **kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida, onko verovelvollinen asian kaikki olosuhteet huomioon ottaen noudattanut riittävää huolellisuutta ja toteuttanut ne toimenpiteet, jotka siltä voidaan kohtuudella edellyttää tällaisissa olosuhteissa.**

4) **Direktiiviä 2006/112**

on tulkittava siten, että

– **se on esteenä sille, että veroviranomainen epää verovelvolliselta arvonlisäveron vähennysoikeuden sillä perusteella, ettei tämä ole noudattanut elintarvikeketjun turvallisuutta koskeviin kansallisiin säännöksiin tai unionin oikeuteen perustuvia velvoitteita**

– **tällaisten velvoitteiden noudattamatta jättäminen voi kuitenkin olla yksi seikka muiden sellaisten seikkojen joukossa, jotka veroviranomainen voi ottaa huomioon sekä arvonlisäveropetoksen olemassaolon että mainitun verovelvollisen kyseiseen petokseen osallistumisen osoittamiseksi, vaikka tällaisen laiminlyönnin toteamiseen toimivaltainen hallintoelin ei olisi tehnyt tätä ennen päätöstä.**

5) **Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistettua oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin**

on tulkittava siten, että

se ei ole esteenä sille, että veroviranomaisen päätöksestä tehtyä valitusta käsittelevä tuomioistuin ottaa todisteena arvonlisäveropetoksesta tai verovelvollisen osallistumisesta kyseiseen petokseen huomioon mainittujen velvoitteiden laiminlyönnin, jos tällainen todiste voidaan riitauttaa ja siitä voidaan vaihtaa näkemyksiä kontradiktorisesti kyseisessä tuomioistuimessa.

6) **Direktiiviä 2006/112 ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta**

on tulkittava siten, että

ne eivät ole esteenä verotuskäytännölle, jossa arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämiseksi verovelvolliselta sillä perusteella, että se on osallistunut arvonlisäveropetokseen, otetaan huomioon se, että verovelvollisen toimeksisaajan oikeudellinen edustaja oli ollut tietoinen kyseisen petoksen muodostavista tosiseikoista, riippumatta toimeksiantoon sovellettavista kansallisista oikeussäännöistä ja pääasiassa tehdyn toimeksiantosopimuksen määräyksistä.

Allekirjoitukset