

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN MÄÄRÄYS (kymmenes jaosto)

3 päivänä syyskuuta 2020 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 99 artikla – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 168, 178, 220 ja 226 artikla – Verotuksen neutraalisuuden periaate, tehokkuusperiaate ja suhteellisuusperiaate – Arvonlisäveron vähennysoikeus – Epääminen – Tavaroiden luovutuksen olemassaoloa koskevat edellytykset – Petos – Näyttö – Seuraamus – Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artikla – Oikeus tehokkaaseen oikeussuojaan tuomioistuimissa

Asiassa C-610/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapestin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari) on esittänyt 5.7.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 13.8.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Vikingo Fővállalkozó Kft.

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja I. Jarukaitis (esittelevä tuomari) sekä tuomarit E. Juhász ja M. Ilešić,

julkisasiamies: P. Pikamäe,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Unkarin hallitus, asiamiehinaan M. Z. Fehér ja G. Koós,
- Euroopan komissio, asiamiehinaan J. Jokubauskaitis ja Zs. Teleki,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian perustellulla määräyksellä unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 99 artiklan mukaisesti,

on antanut seuraavan

määräyksen

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EYVL 2006, L 347, s. 1) 168 artiklan a alakohdan, 178 artiklan

a alakohdan, 220 artiklan 1 alakohdan ja 226 artiklan, luettuina yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen, tehokkuusperiaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kanssa, sekä Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 47 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Vikingo F?vállalkozó Kft. (jäljempänä Vikingo) ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Unkarin valtion vero- ja tullihallinnon valitusasioita käsittelevä osasto) ja jossa on kyse oikeudesta vähentää arvonlisävero, joka on suoritettu kahden koneiden hankintaan liittyvän laskun nojalla.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kun otetaan huomioon pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aika, on huomattava, että tiettyihin tosiseikkoihin sovelletaan ajallisesti direktiiviä 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU (EYVL 2010, L 189, s. 1), jota sovelletaan 1.1.2013 alkaen. Tällä direktiivillä tehdyillä muutoksilla ei kuitenkaan ole välitöntä merkitystä nyt esillä olevan asian kannalta.

4 Direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.”

5 Direktiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

— — ”

6 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

— — ”

7 Saman direktiivin 220 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on varmistettava, että verovelvollinen itse, hankkija tai verovelvollisen nimissä ja puolesta kolmas taho laatii laskun seuraavissa tapauksissa:

1) verovelvollisen toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, tekemistä tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista;

— — ”

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

9 Mainitun direktiivin 273 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

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

Unkarin oikeus

10 Liikevaihtoverosta vuonna 2007 annetun lain nro CXXVII (általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, jäljempänä liikevaihtoverolaki) 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Kun tavara on myyty peräkkäin useaan kertaan siten, että se lähetetään tai kuljetetaan suoraan alkuperäiseltä luovuttajalta vastaanottajaksi mainitulle lopulliselle hankkijalle, 26 §:ää sovelletaan ainoastaan yhteen ainoaan tavarantoimittajan luovutukseen.”

11 Lain 26 §:n sanamuoto on seuraava:

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

12 Mainitun lain 119 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

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

13 Saman lain 120 §:n a kohdassa säädetään seuraavaa:

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

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

— —”

14 Vuoden 2007 lain nro CXXVII 127 §:n 1 momentin a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttämisen aineellisenä edellytyksenä on se, että verovelvollisella on henkilökohtaisesti hallussaan:

a) 120 §:n a momentissa tarkoitettussa tapauksessa sen nimelle laadittu lasku, joka osoittaa liiketoimien suorittamisen

— —”

15 Vuoden 2000 kirjanpitolain nro C (számvitelről szóló 2000. évi C. törvény, jäljempänä

kirjanpitolaki) 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Tässä laissa määritellään sen soveltamisalaan kuuluva tilinpäätöksen laatimis- ja kirjanpitovelvollisuus, tilinpäätöksen laadinnassa ja tilitapahtumien kirjaamisessa noudatettavat periaatteet, niitä varten vahvistetut säännöt sekä julkisuutta, julkaisemista ja tilintarkastusta koskevat vaatimukset.”

16 Mainitun lain 15 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”Kirjanpidossa ja tilinpäätöksissä mainittujen tapahtumien on oltava todellisia, ne on voitava näyttää toteen ja kolmansien on voitava todeta ne. Niiden arvioinnin on oltava tässä laissa säädettyjen arviointiperiaatteiden ja siihen liittyvien arviointimenettelyjen mukaista (‘todellisuusperiaate’).”

17 Mainitun lain 166 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. ‘Kirjanpitotositteella’ tarkoitetaan talouden toimijan laatimaa tai valmistamaa asiakirjaa tai luonnollisen henkilön tai muun talouden toimijan, jolla on liikesuhde tai muu suhde talouden toimijaan, laatimaa tai valmistamaa asiakirjaa (lasku, sopimus, lupa, lomake, luottolaitoksen todistus, pankkitilin ote, lain tai asetuksen säännös, muut vastaavat asiakirjat), jota käytetään liiketoimen kirjanpidon (ilmoittamisen) tukena.

2. Kirjanpitotositteeseen sisältyvien tietojen on muodon ja asiasisällön osalta oltava uskottavia, luotettavia ja paikkansapitäviä. Sen laatimisessa on noudatettava selkeyden periaatetta.”

18 Verotusmenettelystä vuonna 2003 annetun lain nro XCII (adózási rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény, jäljempänä verotusmenettelylaki) 2 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

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

19 Verotusmenettelylain 97 §:n 4 ja 6 momentissa säädetään seuraavaa:

”4. Veroviranomaisen on tarkastuksen kuluessa selvitettävä ja näytettävä toteen tosiseikat, paitsi niissä tapauksissa, joissa todistustaakka kuuluu lain nojalla verovelvolliselle.

— —

6. Selvittäessään tosiseikkoja veroviranomaisen on selvitettävä myös ne tosiseikat, jotka luetaan verovelvolliselle eduksi. Tosiseikkaa tai olosuhdetta, jota ei ole näytetty toteen, ei voida – paitsi arviointimenettelyssä – arvioida verovelvollisen kannalta kielteisellä tavalla.”

20 Saman lain 170 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Veronmaksun laiminlyönnin tapauksessa on maksettava verotuksellinen seuraamusmaksu. Ellei laissa toisin säädetä, seuraamusmaksun määrä on 50 prosenttia maksamatta jätetyn veron määrästä. Seuraamusmaksun määrä nousee 200 prosenttiin maksamattoman veron määrästä, jos erotus maksettavaksi kuuluvaan määrään nähden liittyy tulojen salaamiseen tai todisteiden, tilikirjojen tai tositteiden väärentämiseen tai tuhoamiseen. Veroviranomaiset määräävät verotuksellisen seuraamusmaksun myös silloin, kun verovelvollinen oikeudettomasti esittää tukihakemuksen, veronpalautusta koskevan hakemuksen tai saatavaa, tukea tai palautusta koskevan ilmoituksen ja kun viranomaiset ovat ennen suorituksen tekemistä todenneet, ettei

verovelvollisella ole ollut tällaista oikeutta. Seuraamusmaksun peruste on tässä tapauksessa samansuuruinen kuin perusteettomasti vaadittu määrä.”

21 Saman lain 171 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Seuraamusmaksun määrää voidaan alentaa tai seuraamusmaksu voidaan viran puolesta tai pyynnöstä jättää kokonaan määräämättä poikkeustilanteissa, joissa on aihetta katsoa, että verovelvollinen, sen edustaja, työntekijä, jäsen tai valtuutuksensaaja, joka on vastuussa kyseisestä verovelasta, on toiminut noudattaen sellaista huolellisuutta, jota häneltä on vastaavassa tilanteessa voitu edellyttää. Seuraamusmaksun määrää alennettaessa on otettava huomioon kaikki asiaan liittyvät olosuhteet, muun muassa verovelan laajuus, kyseisen velan syntyyn liittyneet olosuhteet sekä verovelvollisen lainvastaisen käyttäytymisen (toiminnan tai laiminlyönnin) vakavuus ja toistuvuus.

2. Seuraamusmaksun määrää ei alenneta viran puolesta tai pyynnöstä, jos verovelka liittyy tulojen salaamiseen tai todisteiden, tilikirjojen tai tositteiden väärentämiseen tai tuhoamiseen.

— — ”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

22 Vikingo, jonka pääasiallisena toimialana on makeisten ja karamellien tukkukauppa, teki Freest Kft:n kanssa 20.3.2012 sopimuksen kymmenen pakkauskoneen ja yhden täyttökoneen toimittamisesta ennen 20.12.2012. Tässä sopimuksessa määrättiin mahdollisuudesta käyttää alihankkijoita. Vikingo teki Freestin kanssa 21.5.2012 uuden sopimuksen kuuden pakkauskoneen ja yhden pussituskoneen toimittamisesta 30.3.2013. Näiden kahden sopimuksen ehtojen mukaan Freest hankki nämä koneet toiselta yhtiöltä, joka oli itse ostanut ne toiselta yhtiöltä. Vikingo käytti ostoihin sisältyvän arvonalisäveron vähennysoikeutta Freestin toimittaman kahden laskun perusteella.

23 Arvonlisäveroilmoitusten jälkitarkastuksen seurauksena ensimmäisen asteen veroviranomainen teki oikaisun, jonka määrä oli 8 020 000 Unkarin forinttia (HUF) (noin 23 290 euroa) vuoden 2012 toiselta ja neljänneltä neljännekseltä ja 13 257 000 HUF (noin 38 844 euroa) vuoden 2013 ensimmäiseltä neljännekseltä, jolloin osa näistä summista vastasi lainvastaisesti takaisin saadun arvonalisäveron määrää ja osa maksamatonta arvonalisäveroa. Lisäksi kyseinen viranomainen määräsi Vikingolle veroseuraamuksen ja viivästyskoron.

24 Veroviranomainen nojasi päätöksensä asiaa koskevissa tarkastuksissa tehtyihin toteamuksiin sekä luovutusketjuun osallistuneiden yhtiöiden johtajien ilmoituksiin ja katsoi, että koneet oli todellisuudessa hankittu tuntemattomalta henkilöltä, joten näitä liiketoimia ei ollut toteutettu laskuissa yksilöityjen henkilöiden välillä eikä laskuissa ilmoitetulla tavalla.

25 Toisen asteen veroviranomainen vahvisti toisen näistä päätöksistä ja muutti toista muuttamalla maksamatta olevan arvonalisäveron määrää sekä veroseuraamuksen ja viivästyskorkojen määrää.

26 Vikingo valitti näistä päätöksistä ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen, joka muutti niitä kahdella tuomiolla. Kyseinen tuomioistuin totesi vähennysoikeudesta muun muassa, että Vikingo oli esittänyt kyseessä olevat laskut ja niiden laatimisen ja maksun osoittavat asiakirjat, ja katsoi näiden kahden sopimuksen kohteena olevan koneiden luovutuksen riidattomaksi seikaksi. Se katsoi lisäksi, että veroviranomainen oli nojautunut merkityksettömiin seikkoihin, kuten muun muassa siihen, että luovutusketjun alkupäässä olevilla yrityksillä ei ollut aineellisia voimavaroja tai henkilöstöresursseja, ja siihen, ettei haastatelluilla johtajilla ollut muistikuvia

kyseisistä liiketoimista.

27 Kúria (ylin tuomioistuin, Unkari) kumosi molemmat tuomiot ja palautti asiat ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen. Se katsoi, että veroviranomaisten piti kunkin sopimuksen todellisuutta ja mahdollista veronkiertotarkoitusta tutkiessaan tutkia koko luovutusketju ja sen osien vaikutus toisiinsa. Se katsoi, että kyseinen viranomainen oli näin ollen toiminut asianmukaisesti hankkiessaan todisteita kaikista kyseisen ketjun toimijoista ja että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin oli tulkinnut virheellisesti kirjanpitolain 127 §:n 1 momenttia ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, kun se oli pitänyt oleellisena asianmukaisen laskun olemassaoloa, vaikka vähennysoikeus edellyttää, että kyse on todellisesta liiketoimesta.

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että vaikka on osoitettu, että kyseessä olevien sopimusten kohteena olevat koneet on otettu käyttöön Vikingon tuotantolaitoksessa, veroviranomainen on katsonut, että vastaavat laskut, joiden muotoa ei ole arvosteltu, ja muut esitetyt asiakirjat eivät osoittaneet näissä laskuissa mainittujen liiketoimien toteuttamista, koska niiden sisältö oli kumottu laskujen antajan ja luovutusketjun alkupäässä olevien yritysten johtajien ilmoituksilla koneiden luovutuksesta ja alkuperästä, minkä vuoksi mainittujen laskujen sisältö ei ollut uskottava siitä huolimatta, että kukin johtaja on todennut, että koneet oli luovutettu ja otettu käyttöön. Lisäksi veroviranomainen ei pitänyt hankkijalta kohtuudella edellytettävien toimenpiteiden osalta riittävänä sitä, että Vikingo oli tutustunut ennen sopimusten tekemistä sopimuskumppaniaan koskevaan kaupparekisteriotteeseen ja pyytänyt allekirjoitusnäytettä, eikä sitä, että Freestin johtaja oli käynyt laitoksessa.

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että pääasian tosiseikat vastaavat 21.6.2012 annetun tuomion Mahagében ja Dávid (C-780/11 ja C-7142/11, EU:C:2012:373), 16.5.2013 annetun määräyksen Hardimpex (C-444/12, ei julkaistu, EU:C:2013:318) ja 10.11.2016 annetun määräyksen Signum Alfa Sped (C-446/15, ei julkaistu, EU:C:2016:869) tosiseikkoja. Unionin tuomioistuimen kyseisessä tuomiossa ja näissä määräyksissä antamista vastauksista huolimatta veroviranomaisen ja kansallisten tuomioistuinten tulkinta lainsäädännöstä on edelleen ristiriitainen. Veroviranomainen epää edelleen vähennysoikeuden sillä perusteella, että laskujen sisältö ei ole uskottava, ja se pitää tätä seikkaa automaattisesti petoksena, joka verovelvollisen on välttämättä pitänyt tuntea.

30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa myös, että Kúria katsoi määräyksissä, joilla tämä siirsi asiat sen käsiteltäviksi, että 10.11.2016 annetulla määräyksellä Signum Alfa Sped (C-446/15, ei julkaistu, EU:C:2016:869), johon se tukeutui kumotuissa tuomioissa, ei muutettu vähennysoikeuden arviointimenettelyssä sovellettavia arviointiperusteita, ja määräsi menettelyssä sovellettavien siviiliprosessuaalisten sääntöjen mukaisesti niiden arviointiperusteiden noudattamisesta, jotka se on laatinut 26.9.2016 päivätyssä lausunnossa sellaisten objektiivisten seikkojen toteamisesta, jotka ovat merkityksellisiä vähennysoikeuden myöntämisen ja todisteiden arvioinnin osalta, ja vaati, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin noudattaa toimitusketjuja koskevia sääntöjä ja kirjanpitolain säännöksiä. Kúrian antamien ohjeiden mukaan veroviranomainen on toiminut asianmukaisesti hankkiessaan todisteita kaikista kyseisen ketjun toimijoista ja on tutkinut näitä sääntöjä ja kyseistä lakia noudattaen, tiesikö Vikingo osallistumisestaan veropetokseen.

31 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan on näin ollen jälleen kysyttävä, ovatko veroviranomaisen käytäntö ja Kúrian lausunnossaan esittämä tulkinta direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdassa säädetyin vähennysoikeuden tavoitteen vastaisia ja onko tämä tulkinta kyseisen direktiivin 178 artiklan a alakohdan sekä verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen mukainen.

32 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii erityisesti sitä, onko veroviranomaisen

käytäntö, jonka mukaan vähennysoikeuden edellytyksenä on, että lasku osoittaa liiketoimen toteutumisen ja että kirjanpitolain säännöksiä noudatetaan, ja jonka mukaan tämä viranomaisen katsoo, että muodoltaan säännöstenmukainen lasku ei ole riittävä, yhteensoveltuva direktiivin 2006/112 220 ja 226 artiklan kanssa.

33 Se pohtii myös sitä, onko tämä käytäntö neutraalisuuden, tehokkuus- ja suhteellisuusperiaatteen sekä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukainen selvitettäviä tosiseikkoja ja esitettäviä todisteita koskevien vaatimusten osalta. Vaikka se myöntää, että petos voi edellyttää sellaisten merkityksellisten tosiseikkojen tutkimista, jotka koskevat luovutusketjussa verovelvollista edeltäviä osallistujia, sillä on epäilyjä veroviranomaisen käytännöstä rekonstruoida koko liiketoimien ketju ja todeta, jos veroviranomainen ei pidä ketjua taloudellisesti järkevänä tai jos liiketoimi ei ole perusteltu tai sitä ei ole asianmukaisesti näytetty toteen, että on kyse säännöstenvastaisuudesta, jonka on johdettava vähennysoikeuden epäämiseen riippumatta siitä, tiesikö verovelvollinen tai olisiko sen pitänyt tietää tästä seikasta.

34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii lisäksi, onko suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että kun vähennysoikeus evätään, veroseuraamuksen, jonka määrä on 200 prosenttia arvonlisäveron erotuksesta, määrittäminen on pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa oikeasuhteista.

35 Lopuksi se pohtii sellaisen kansallisen tuomioistuinikäytännön osalta, jossa ei sen mukaan oteta huomioon direktiivin 2006/112 tavoitteita, muutoksenhakukeinojen tehokkuutta ja huomauttaa, ettei se voi esittää unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyyntöä kaikissa asioissa.

36 F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapestin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari) päätti näin ollen lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko – – direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdan ja 178 artiklan a alakohdan, luettuina yhdessä saman direktiivin 220 artiklan [1] alakohdan ja 226 artiklan kanssa, ja tehokkuusperiaatteen mukaisina pitää sellaista kansallista oikeudellista tulkintaa ja kansallista käytäntöä, joiden mukaan silloin, kun veron vähennysoikeuden aineelliset edellytykset täyttyvät, ei ole riittävää, että verovelvollisella on hallussaan lasku, jonka sisältö vastaa direktiivin 226/112 226 artiklan vaatimuksia, vaan voidakseen käyttää veron vähennysoikeutta kyseisen laskun perusteella verovelvollisella on sen lisäksi oltava hallussaan muita asiakirjatodisteita, joiden on paitsi täytettävä direktiivin 2006/112 vaatimukset myös vastattava kansallisen kirjanpitolainsäädännön periaatteita ja tositteita koskevia erityissäännöksiä, joissa vaaditaan, että jokainen myyntiketjun jäsen kirjaa ja ilmoittaa yhtäpitävästi kyseisillä tositteilla todennettavan liiketoimen jokaisen yksityiskohdan?

2) Voidaanko direktiivin 2006/112 arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevien säännösten ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen mukaisina pitää sellaista kansallista oikeudellista tulkintaa ja sellaista kansallista käytäntöä, joiden mukaan ketjuliiketoimien tapauksessa jokainen ketjun jäsen on kaikista muista seikoista riippumatta ja pelkästään sillä perusteella, että liiketoimi on tämänluonteinen, velvollinen tarkastamaan suorittamansa liiketoimen osat ja tekemään tästä tarkastuksesta johtopäätökset ketjun toisessa päässä olevan verovelvollisen kannalta ja joiden mukaan verovelvolliselta voidaan evätä arvonlisäveron vähennysoikeus sillä perusteella, että kyseisen ketjun muodostaminen, vaikka sitä ei ole kansallisessa lainsäädännössä kielletty, ei ollut taloudellisista syistä kohtuullisen perusteltua? Voidaanko silloin, kun tutkitaan objektiivisia seikkoja, joilla arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämistä voidaan ketjuliiketoimen tapauksessa perustella, ja kun siinä yhteydessä määritetään ja arvioidaan arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämisen perusteeksi esitettyjen todisteiden merkityksellisyyttä ja todistusvoimaa, soveltaa pelkästään direktiivin 2006/112 säännöksiä ja veron

vähentämistä koskevia kansallisia oikeussääntöjä aineellisina sääntöinä, joissa täsmennetään tosiseikkojen määrittämisen kannalta merkitykselliset seikat, vai onko lisäksi sovellettava erityisinä sääntöinä kyseisen jäsenvaltion kirjanpitosäännöksiä?

3) Voidaanko direktiivin 2006/112 arvonlisäveron vähennystä koskevien säännösten ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen mukaisena pitää sellaista kansallista oikeudellista tulkintaa ja sellaista kansallista käytäntöä, joiden nojalla verovelvolliselta, joka käyttää tavarat liiketoimiin, joita verotetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa ne on suoritettu, ja jolla on hallussaan direktiivin 2006/112 mukainen lasku, voidaan evätä arvonlisäveron vähennysoikeus sillä perusteella, että tämä verovelvollinen ei ole tietoinen kaikista ketjun jäsenten suorittaman liiketoimen osista, tai tukeutuen seikkoihin, jotka liittyvät laskun antajaa edeltäneisiin ketjun jäseniin ja joihin verovelvollinen ei siitä itsestään riippumattomista syistä ole voinut vaikuttaa, ja joiden nojalla arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytykseksi asetetaan se, että verovelvollinen noudattaa kohtuullisesti käytettävissään olevin keinoin yleistä tarkastusvelvollisuutta, jota on noudatettava paitsi ennen sopimuksen tekemistä myös sopimuksen täyttämisen aikana ja sen jälkeen? Onko verovelvollinen tässä yhteydessä velvollinen olemaan käyttämättä arvonlisäveron vähennysoikeutta, jos sopimuksen tekemisen jälkeen tai sen täyttämisen aikana tai sen jälkeen ilmenee, että johonkin laskussa mainitun liiketoimen osaan liittyy sääntöjenvastaisuus, tai jos verovelvollinen saa tietoonsa sellaisen seikan, josta veroviranomaisen käytännön mukaan seuraa arvonlisäveron vähennysoikeuden menetys?

4) Kun otetaan huomioon direktiivin 2006/112 arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevat säännökset ja tehokkuusperiaate, onko veroviranomainen velvollinen määrittämään, mistä veropetos on muodostunut? Voidaanko asianmukaisena pitää veroviranomaisen menettelyä, jossa ketjun jäsenten tekemiä virheitä ja sääntöjenvastaisuuksia, joilla ei ole kohtuullista syy-yhteyttä arvonlisäveron vähennysoikeuteen, pidetään todisteena veropetoksesta sillä perusteella, että koska nämä virheet ja sääntöjenvastaisuudet tekivät laskun sisällöstä epäuskottavan, verovelvollinen oli tai sen olisi pitänyt olla tietoinen veropetoksesta? Jos kyseessä on veropetos, onko tämä riittävä peruste velvoittaa verovelvollinen suorittamaan laajuudeltaan, perusteellisuudeltaan ja ulottuvuudeltaan edellä määritellyn kaltainen tarkastus, vai ylittääkö tällainen velvollisuus sen, mitä tehokkuusperiaate edellyttää?

5) Voidaanko oikeasuhteisena seuraamuksena pitää arvonlisäveron vähennysoikeuden menetystä ja velvollisuutta maksaa veroseuraamus, jonka määrä on 200 prosenttia veron erotuksesta, kun valtiolle ei ole aiheutunut verotulojen menetystä, joka liittyy suoraan verovelvollisen oikeuteen vähentää arvonlisävero? Onko silloin, kun verovelvollinen on asettanut veroviranomaisen saataville kaikki hallussaan olevat asiakirjat ja liittänyt veroilmoitukseensa sille lähetetyt laskut, arvioitava, täytyykö jokin [verotusjärjestelmästä annetun lain] 170 §:n 1 momentin kolmannessa virkkeessä mainituista edellytyksistä?

6) Siinä tapauksessa, että näihin ennakkoratkaisukysymyksiin annettujen vastausten perusteella voidaan katsoa, että 10.11.2016 annetun määräyksen Signum Alfa Sped (C-446/15, ei julkaistu, EU:C:2016:869) jälkeen noudatettu kansallisen oikeussäännön tulkinta ja sen perusteella omaksuttu käytäntö eivät ole direktiivin 2006/112 arvonlisäveron vähennystä koskevien säännösten mukaisia, ja kun otetaan huomioon, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin ei voi kaikissa asioissa pyytää ennakkoratkaisua unionin tuomioistuimelta, voidaanko perusoikeuskirjan 47 artiklan perusteella katsoa, että verovelvollisten oikeus nostaa tuomioistuimessa vahingonkorvauskanne takaa heille kyseisessä artiklassa vahvistetun oikeuden tehokkaisuuden oikeussuojakeinoihin ja puolueettomaan tuomioistuimeen? Onko tässä yhteydessä tulkittava niin, että asiassa Signum Alfa Sped [määräys 10.11.2016, C-446/15, ei julkaistu, EU:C:2016:869] annetun ratkaisun muotoilu tarkoittaa sitä, että tästä kysymyksestä oli jo säädetty unionin oikeudessa ja että se oli unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä selvitetty, minkä

vuoksi sitä oli pidettävä selvänä, vai onko niin, että koska asiassa aloitettiin uusi menettely, tätä kysymystä ei ollutkaan täysin selvitetty ja unionin tuomioistuimelta oli siten edelleen tarpeen pyytää ennakkoratkaisua?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

37 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 99 artiklan mukaan unionin tuomioistuin voi esittelevän tuomarin ehdotuksesta ja julkisasiamiestä kuultuaan milloin tahansa ratkaista asian perustellulla määräyksellä muun muassa silloin, jos ennakkoratkaisukysymykseen annettava vastaus on selvästi johdettavissa oikeuskäytännöstä tai jos ennakkoratkaisukysymykseen annettavasta vastauksesta ei ole perusteltua epäilystä.

38 Tätä määräystä on sovellettava nyt käsiteltävässä asiassa.

Kysymykset ensimmäisestä neljanteen

39 Ensimmäisellä, toisella, kolmannella ja neljännellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko direktiiviä 2006/112, luettuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen, tehokkuusperiaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle käytännölle, jonka mukaan veroviranomainen epää verovelvolliselta oikeuden vähentää tälle luovutetuista tavaroista maksetun arvonlisäveron sillä perusteella, ettei näitä aikaisempia hankintoja koskevia laskuja voida pitää uskottavina, koska ensiksi kyseisten laskujen antaja ei ole voinut valmistaa ja toimittaa näitä tavaroita tarpeellisten aineellisten voimavarojen ja henkilöstöresurssien puuttuessa ja mainitut tavarat on siis todellisuudessa hankittu tuntemattomalta henkilöltä, toiseksi kansallisia kirjanpitosääntöjä ei ole noudatettu, kolmanneksi mainittuihin hankintoihin johtanut luovutusketju ei ole taloudellisesti perusteltu ja neljänneksi tiettyihin aikaisempiin toimiin, jotka ovat osa tätä luovutusketjua, liittyy säännöstenvastaisuuksia.

40 On syytä muistuttaa, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen se on velvollinen, arvonlisävero, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate. Unionin tuomioistuin on toistuvasti todennut, että direktiivin 2006/112 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa, jos verovelvolliset, jotka haluavat käyttää vähennysoikeutta, noudattavat vähennysoikeudelle asetettuja aineellisia ja muodollisia vaatimuksia tai edellytyksiä (ks. vastaavasti tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 37 ja 38 kohta; tuomio 3.10.2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, 27 kohta ja tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 33 kohta).

41 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin kaiken liiketoiminnan verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 39 kohta ja tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 37 kohta).

42 Sillä, onko veronsaajalle todella maksettu kyseisten tavaroiden aiemmasta tai myöhemmästä myynnistä arvonlisävero vai ei, ei ole merkitystä siihen oikeuteen nähden, joka verovelvollisella on ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen. Arvonlisäveroa kannetaan nimittäin jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta, kun on vähennetty hinnan

muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä (tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 49 kohta; tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 40 kohta ja määräys 10.11.2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, ei julkaistu, EU:C:2016:869, 32 kohta).

43 Arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää kuitenkin sekä aineellisten että muodollisten vaatimusten tai edellytysten täyttämistä. Aineellisten vaatimusten tai edellytysten osalta direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdasta ilmenee, että vähennysoikeuden saamiseksi yhtäältä asianomaisen on oltava tässä direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen ja toisaalta verovelvollisen täytyy käyttää tavaroita tai palveluja, joihin arvonlisäveron vähennysoikeuden toteuttamiseksi vedotaan, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa, ja toisen verovelvollisen on pitänyt luovuttaa nämä tavarat tai palvelut aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa. Arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämistä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä, jotka rinnastuvat muodollisiin vaatimuksiin tai edellytyksiin, on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa säädetään, että verovelvollisella on oltava kyseisen direktiivin 220–236 artiklan ja 238–240 artiklan mukaisesti laadittu lasku (tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, 30–32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Jäsenvaltiot voivat direktiivin 2006/112 273 artiklan ensimmäisen kohdan nojalla säätää lisäksi muista kuin direktiivissä säädetyistä velvoitteista silloin, kun ne katsovat niiden olevan tarpeen arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi. Jäsenvaltioiden toimenpiteet eivät saa kuitenkaan ylittää sitä, mikä on tarpeen tällaisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Niitä ei siis voida käyttää siten, että niillä asetettaisiin järjestelmällisesti kyseenalaiseksi arvonlisäveron vähennysoikeus ja näin arvonlisäveron neutraalisuus (tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 49 ja 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että vaikka nämä edellytykset täyttyvät pääasiassa, Vikingolta on evätty vähennysoikeus muun muassa kirjanpitolain säännösten nojalla, joista ilmenee, että laskun on osoitettava toimen toteutuminen ja siis liittyvä todelliseen liiketoimeen. Veroviranomainen on kuitenkin katsonut, että kyseessä olevia tavaroita ei ole valmistanut eikä toimittanut laskujen antaja Freest eikä tämän alihankkija, koska näillä yrityksillä ei ole tarvittavia henkilöstöresursseja ja aineellisia voimavaroja, ja että nämä tavarat on siis todellisuudessa hankittu tuntemattomalta henkilöltä. Näissä olosuhteissa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, voidaanko kyseiseen oikeuteen soveltaa näyttövaatimuksia, jotka ylittävät direktiivissä 2006/112 asetetut muodollisuudet.

46 Tältä osin on todettava, että vähennysoikeuden aineelliset edellytykset täyttyvät vain, jos se tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus, jota lasku koskee, on tosiasiallisesti toteutunut. Unionin tuomioistuin on jo todennut, että verollisen liiketoimen olemassaolo on selvitettävä kansallisen oikeuden todistelusäännösten mukaisesti arvioimalla kokonaisvaltaisesti kunkin yksittäistapauksen kaikkia osatekijöitä ja olosuhteita (ks. vastaavasti tuomio 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, 31 ja 32 kohta ja tuomio 31.1.2013, Stroytrans, C-642/11, EU:C:2013:54, 45 kohta). Kirjanpitolain 15 §:n 3 momentissa säädetyt kaltaisten sääntöjen soveltaminen sen tarkistamiseksi, liittyvätkö laskut todellisiin liiketoimiin pääasiassa, on siis direktiivin 2006/112 mukaista.

47 Se, että pääasiassa kyseessä olevassa tapauksessa laskujen antaja tai alihankkija ei ole valmistanut eikä toimittanut kyseisiä tavaroita muun muassa siksi, että viimeksi mainituilla ei ole tarvittavia henkilöstöresursseja ja aineellisia voimavaroja, ei kuitenkaan riitä sen toteuttamiseksi, että kyseessä olevia tavaroiden luovutuksia ei ole olemassa, ja sulkemaan pois vähennysoikeuden, johon Vikingo on vedonnut, vaan tämä voi olla seurausta sekä tavarantoimittajien petollisesta

salaamisesta että pelkästä alihankkijoiden käyttämisestä (ks. vastaavasti tuomio 6.9.2012, Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, 49 kohta ja tuomio 13.2.2014, Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, 31 kohta).

48 Lisäksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavaroiden luovutuksen käsitteellä ei tarkoiteta omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa, vaan siihen sisältyvät kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja. Unionin tuomioistuin on myös katsonut, että tämä käsite on luonteeltaan objektiivinen ja että sitä sovelletaan asianomaisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta. Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset liiketoimet ovat edellä mainitussa artiklassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia, vaikka laskujen antaja ei ole valmistanut eikä toimittanut niitä ja henkilön, jolta nämä tavarat todella hankittiin, henkilöllisyys on tuntematon, jos ne täyttävät ne objektiiviset kriteerit, joihin tämä käsite perustuu, eivätkä ole arvonlisäveropetoksia (ks. vastaavasti tuomio 21.11.2013, Dixons Retail, C?494/12, EU:C:2013:758, 20–22 kohta ja analogisesti tuomio 17.10.2019, Unitel, C?653/18, EU:C:2019:876, 22 ja 23 kohta).

49 Tästä seuraa, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että jos pääasiassa kyseessä olevat tavaroiden luovutukset todella toteutettiin ja Vikingo käytti kyseiset tavarat myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa, Vikingolta ei lähtökohtaisesti voida evätä vähennysoikeutta (ks. vastaavasti tuomio 6.12.2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, 33 kohta ja määräys 16.5.2013, Hardimpex, C?444/12, ei julkaistu, EU:C:2013:318, 22 kohta).

50 On kuitenkin niin, että mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on päämäärä, joka on direktiivissä 2006/112 tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan, ja unionin tuomioistuin on todennut toistuvasti, etteivät oikeussubjektit saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin. Kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten tehtävänä on täten evätä vähennysoikeus, jos asiassa on objektiivisten seikkojen perusteella osoitettu, että vähennysoikeuteen 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 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

51 Jos näin on silloin, kun veropetokseen syyllistyy verovelvollinen itse, sama koskee myös verovelvollista, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää osallistuvansa hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta (ks. vastaavasti tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling, C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:446, 56 kohta; tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, 46 kohta ja tuomio 6.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, 35 kohta).

52 Sen sijaan direktiivissä 2006/112 säädetyt vähennysoikeusjärjestelmän kanssa ristiriidassa on se, että vähennysoikeuden epäämisellä rangaistaan verovelvollista, joka ei tiennyt eikä voinut tietää, että kyseessä oleva liiketoimi oli osa petosta, johon luovuttaja syyllistyi, tai että luovutusketjussa ennen mainitun verovelvollisen liiketointa tai sen jälkeen tehdyssä liiketoimessa oli syyllistytty arvonlisäveropetokseen. Näin on siksi, että ankaraan vastuuseen perustuvan järjestelmän käyttöön ottaminen menisi pidemmälle kuin veronsaajan oikeuksien säilyttämisen kannalta on välttämätöntä (ks. mm. tuomio 12.1.2006, Optigen ym., C?354/03, C?355/03 ja C?484/03, EU:C:2006:16, 52 ja 55 kohta; tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, 47 ja 48 kohta ja tuomio 6.12.2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, 41 ja 42 kohta).

53 Jos verovelvollinen ei itse ole arvonlisäveropetoksen tekijä, siltä voidaan evätä

vähennysoikeus ainoastaan, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että se hankkimalla tavaroita tai palveluja, jotka olivat vähennysoikeuden perusteena, osallistui liiketoimeen, joka on osa tällaista petosta, johon luovuttaja tai muu luovutus- tai suoritusketjun aikaisemman tai myöhemmän vaiheen toimija syyllistyi (ks. vastaavasti tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

54 Tältä osin unionin tuomioistuin on jo todennut useaan otteeseen vähennysoikeutta käyttävältä verovelvolliselta edellytetyn huolellisuuden tasosta, ettei ole unionin oikeuden vastaista edellyttää, että toimija toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita siltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että sen suorittama liiketoimi ei johda siihen, että se osallistuu veropetokseen. Toimenpiteet, joihin ryhtymistä voidaan yksittäistapauksessa kohtuudella edellyttää verovelvolliselta varmuuden saamiseksi siitä, etteivät sen liiketoimet ole osa aikaisemman vaihdannan vaiheen toimijan toteuttamaa petosta, riippuvat 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 ja tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, 52 kohta).

55 Jos on syytä epäillä sääntöjenvastaisuuksia tai petosta, huolellinen toimija voi tosin tapauksessa vallitsevien olosuhteiden mukaan joutua hankkimaan tietoja toimijasta, jolta se 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).

56 Veroviranomainen ei kuitenkaan voi velvoittaa verovelvollista tavarantoimittajaansa koskeviin monitahoisiin ja perusteellisiin selvityksiin ja siirtää sille tosiasiallisesti veroviranomaiselle kuuluvia valvontatehtäviä (tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, 51 kohta). Unionin tuomioistuin on jo todennut erityisesti, ettei verohallinto 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 antaja 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).

57 Lisäksi unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että koska vähennysoikeuden epääminen on poikkeus sen peruseriaatteen soveltamisesta, jonka tämä oikeus muodostaa, veroviranomaisten on kyettävä esittämään riittävä näyttö niistä objektiivisista seikoista, joiden perusteella voidaan katsoa, 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 (ks. vastaavasti tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C?8/17, EU:C:2018:249, 39 kohta ja tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

58 Jos verohallinto päättää laskun antajan tai muiden toimitusketjun alkupäässä olevien toimijoiden tekemien petosten tai väärinkäytösten perusteella, että laskutettua ja vähennysoikeuden perusteeksi esitettyä liiketoimea ei todellisuudessa ole tapahtunut, sen on kyseisen oikeuden epäämiseksi osoitettava objektiivisten seikkojen perusteella ja edellyttämättä, että laskun saaja suorittaa tarkastuksia, jotka eivät sille kuulu, että laskun saaja oli tiennyt tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi oli osa arvonlisäveropetosta, minkä arvioiminen kuuluu

ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle (ks. vastaavasti määräys 10.11.2016, Signum Alfa Sped, C?446/15, ei julkaistu, EU:C:2016:869, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

59 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 (ks. vastaavasti tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, 65 kohta ja tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, 37 kohta).

60 Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee pääasian osalta, että evätäkseen Vikingolta vähennysoikeuden veroviranomainen oli edellä 45 kohdassa mainittujen tosiseikkojen lisäksi selvittänyt myös, että kyseessä olevien liiketoimien tavoitteena oli toimittaa näyttö hankittujen koneiden alkuperästä, joka oli laskujen mukaan tuntematon, antaa laskujen antajan alihankkijalle mahdollisuus välttää arvonlisäveron maksamiselta ja luoda Vikingolle vähennysoikeus, vaikka tämä alihankkija ei ollut maksanut arvonlisäveroa.

61 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että liiketoimien ketjun tapauksessa on Kúrian oikeuskäytännön mukaan tarkasteltava koko tätä ketjua ja sen osallistujien välisiä oikeustoimia ja tarkistettava, onko mainitun ketjun muodostaminen kohtuudella perusteltavissa. Vähennysoikeus voidaan evätä, jos ketjun muodostaminen ei ole taloudellisesti järkevää tai kohtuudella perusteltua taikka jos verovelvollinen ei ole esittänyt perusteita jostakin liiketoimen osatekijästä tai jos sitä ei voida tarkistaa. Lisäksi veroviranomaisen käytäntö, joka perustuu kyseisen tuomioistuimen lausuntoon ja oikeuskäytäntöön, koostuu, kun otetaan pääasiallisesti huomioon liiketoimen toteuttamistavat, muun muassa erottelusta kyseisten liiketoimien välillä sen mukaan, onko ne toteutettu laskussa mainittujen osapuolten välillä vai ei. On katsottava, että näiden osapuolten välillä ei ole toteutettu liiketoimea, kun liiketoimeen liittyy jonkinlainen virhe tai puute, erityisesti silloin, kun verovelvollinen ei ole tiennyt tai sillä ei ole ollut näyttöä luovutusketjussa sitä edeltäneiden toimijoiden taloudellisesta toiminnasta. Tässä tapauksessa sen tutkiminen, tiesikö laskun saaja petoksesta tai olisiko sen pitänyt tietää siitä, on mahdollisuus mutta ei velvollisuus.

62 On kuitenkin huomautettava ensinnäkin, että – kuten tämän määräyksen 41 ja 42 kohdassa on muistutettu – arvonlisäveron vähennysoikeutta sovelletaan kyseisen liiketoiminnan tarkoituksesta ja tuloksesta riippumatta eikä sillä, onko kyseisiä tavaroita koskevasta aikaisemmista liiketoimista maksettava arvonlisävero maksettu valtiolle vai ei, ole merkitystä vähennysoikeuden kannalta. Lisäksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisilla on yleensä vapaus valita verotaakkansa rajoittamisen ja liiketoimintansa kannalta asianmukaisimmiksi katsomansa organisaatorakenteet tai liiketoimiensa toteuttamiskeinot (tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Arvonlisäveron alalla sovellettavan oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen mukaan kiellettyjä ovat vain ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevat täysin keinotekoiset järjestelyt, jotka on toteutettu ainoastaan sellaisen veroedun saamiseksi, jonka myöntäminen olisi direktiivin 2006/112 tavoitteiden vastaista (ks. vastaavasti tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, 35 ja 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

63 Tästä seuraa, että jos – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa – tavaroiden luovutus on näytetty toteen pääasiassa, sen, että näihin luovutuksiin johtanut liiketoimien ketju vaikuttaa taloudellisesti järjettömältä tai että sitä ei voida kohtuudella perustella, samoin kuin sen, että yksi tämän ketjun osallistujista ei ole täyttänyt verovelvollisuuksiaan, ei voida sellaisenaan katsoa merkitsevän petosta.

64 Toiseksi on todettava, että edellä 61 kohdassa kuvatus kaltainen todistelujärjestelmä, joka

johtaa siihen, että verovelvolliselta evätään vähennysoikeus silloin, kun tämä ei muun muassa esitä näyttöä kaikista kyseisen ketjun osapuolten toteuttamista liiketoimista ja niiden taloudellisesta toiminnasta ja jonka perusteella verovelvollisen syyksi katsotaan tapauksen mukaan se, että näitä seikkoja ei voida tarkistaa, on vastoin edellä 50–58 kohdassa mieleen palautettua oikeuskäytäntöä, josta ilmenee, että veroviranomaisen on esitettävä oikeudellisesti riittävällä tavalla kussakin yksittäistapauksessa ja ottaen huomioon objektiiviset seikat näyttö verovelvollisen tekemästä petoksesta tai näyttö siitä, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että kyseinen liiketoimi oli osa petosta, johon laskun antaja tai luovutus- tai suoritusketjuun aiemmin osallistunut jokin muu toimija syyllistyi.

65 Vaikka edellä 45 ja 60 kohdassa kuvatut tosiseikat voivat toki sisältää viitteitä siitä, että verovelvollinen on osallistunut aktiivisesti petokseen tai että se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että kyseiset liiketoimet olivat osa laskujen antajan tekemää petosta, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on arvioimalla kansallisen oikeuden todistussääntöjen mukaisesti kokonaisvaltaisesti pääasian kaikkia osatekijöitä ja olosuhteita selvittää, onko tällainen näyttö esitetty (ks. vastaavasti tuomio 13.2.2014, Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, 30 kohta ja määräys 10.11.2016, Signum Alfa Sped, C?446/15, ei julkaistu, EU:C:2016:869, 36 kohta).

66 Edellä esitetyillä perusteilla ensimmäiseen, toiseen, kolmanteen ja neljänteen kysymykseen on vastattava, että direktiiviä 2006/112, luettuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen, tehokkuusperiaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle käytännölle, jonka mukaan veroviranomainen epäa verovelvolliselta oikeuden vähentää tälle luovutetuista tavaroista maksetun arvonlisäveron sillä perusteella, ettei näitä aikaisempia hankintoja koskevia laskuja voida pitää uskottavina, koska ensiksi kyseisten laskujen antaja ei ole voinut valmistaa ja toimittaa näitä tavaroita tarpeellisten aineellisten voimavarojen ja henkilöstöresurssien puuttuessa ja mainitut tavarat on siis todellisuudessa hankittu tuntemattomalta henkilöltä, toiseksi kansallisia kirjanpitosääntöjä ei ole noudatettu, kolmanneksi mainittuihin hankintoihin johtanut luovutusketju ei ole taloudellisesti perusteltu ja neljänneksi tiettyihin aikaisempiin toimiin, jotka ovat osa tätä luovutusketjua, liittyy säännöstenvastaisuuksia. Tällaisen epäämisen perustelemiseksi on osoitettava oikeudellisesti riittävällä tavalla, että verovelvollinen on osallistunut aktiivisesti petokseen tai että kyseinen verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että mainitut liiketoimet olivat osa petosta, johon laskujen antaja tai jokin muu mainitussa luovutusketjussa sitä edeltänyt toimija syyllistyi, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.

Viides kysymys

67 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele viidennellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että se on esteenä sille, että verovelvolliselle määrätään veroseuraamus, jonka määrä on kaksinkertainen lainvastaisesti tehdyn arvonlisäveron vähennyksen määrään nähden, vaikka veronsaajalle ei ole aiheutunut verotulojen menetystä. Se kysyy lisäksi, voidaanko katsoa, että jokin verotusmenettelylain 170 artiklan 1 momentin kolmannen virkkeen soveltamisen tosiasiallisista edellytyksistä täyttyy, kun verovelvollinen on antanut veroviranomaisille kaikki hallussaan olevat asiakirjat ja sisällyttänyt arvonlisäveroilmoitukseensa laatimansa laskut.

68 Tässä yhteydessä on muistutettava, että SEUT 267 artiklassa määrättyssä menettelyssä unionin tuomioistuimella ei ole toimivaltaa tulkita kansallista oikeutta, koska tämä tehtävä kuuluu yksinomaan ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle (tuomio 30.1.2020, Generics (UK) ym., C?307/18, EU:C:2020:52, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tämän kysymyksen toinen osa, joka koskee kansallisen oikeuden tulkintaa, on näin ollen jätettävä tutkimatta.

69 Mainitun kysymyksen ensimmäisen osan osalta on lisäksi muistutettava, että unionin

tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan olettamana on, että kansallisen tuomioistuimen niiden oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen perusteella, joiden määrittämisestä se vastaa ja joiden paikkansapitävyyden selvittäminen ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä, esittämällä unionin oikeuden tulkintaan liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta (tuomio 26.3.2020, Miasto ?owicz ja Prokurator Generalny zast?powany przez Prokuratur? Krajow? (Kansallisiin tuomareihin sovellettava kurinpitojärjestelmä), C?558/18 ja C?563/18, EU:C:2020:234, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Unionin tuomioistuin voi kieltäytyä ratkaisemasta kansallisen tuomioistuimen esittämää ennakkoratkaisukysymystä ainoastaan silloin, kun on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden säännösten ja määräysten tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (tuomio 10.12.2018, Wightman ym., C?621/18, EU:C:2018:999, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

70 SEUT 267 artiklassa vahvistettu menettely on unionin tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten välisen yhteistyön väline, jonka avulla unionin tuomioistuin esittää kansallisille tuomioistuimille ne unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, joita ne tarvitsevat ratkaistakseen niiden käsiteltäviksi saatetut asiat. Ennakkoratkaisupyynnön esittämisen perusteena ei kuitenkaan ole neuvoa-antavien lausuntojen esittäminen yleisistä tai hypoteettisista kysymyksistä vaan oikeusriidan todelliseen ratkaisemiseen erottamattomasti liittyvä tarve (tuomio 26.3.2020, Miasto ?owicz ja Prokurator Generalny zast?powany przez Prokuratur? Krajow? (Kansallisiin tuomareihin sovellettava kurinpitojärjestelmä), C?558/18 et C?563/18, EU:C:2020:234, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

71 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, nyt käsiteltävässä asiassa verotusmenettelylain 170 §:n 1 momentin kolmannessa virkkeessä, jota verohallinto on soveltanut pääasiassa, säädetään sakosta, jonka suuruus on 200 prosenttia maksamatta jääneestä määrästä, jos erotus maksettavaan määrään nähden liittyy tulojen salaamiseen tai todisteiden, tilikirjojen tai tositteiden väärentämiseen tai hävittämiseen. Kysymys tämän seuraamuksen oikeasuhteisuudesta voi tulla esiin vain, jos kyseisen säännöksen perustana olevat tekijät ovat toteutuneet ja tutkittu tilanne kuuluu sen soveltamisalaan. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämästä tilanteen kuvauksesta ei kuitenkaan ilmene, että näin olisi.

72 Näin ollen viidennen kysymyksen ensimmäinen osa on hypoteettinen, eikä siihen annettava vastaus ole tarpeen pääasian ratkaisemiseksi. Tästä seuraa, että myös se on jätettävä tutkimatta.

Kuudes kysymys

73 Kuudennella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee lähinnä, onko verovelvollisten oikeuden nostaa vahingonkorvauskanne katsottava takaavan perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistetun oikeuden tehokkaiseen oikeussuojakeinoihin, kun asiaa ylimpänä oikeusasteena käsittelevän kansallisen tuomioistuimen oikeuskäytäntö on edelleen ristiriidassa direktiivin 2006/112 kanssa, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sitä tulkinut, koska alemmat tuomioistuimet eivät voi esittää unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyyntöä kaikissa niiden käsiteltäväksi saatetuissa asioissa.

74 Tästä on todettava aluksi, että kysymys oikeudesta saada korvausta unionin oikeuden noudattamatta jättämisestä aiheutuneesta vahingosta ei liity pääasian kohteeseen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei myöskään mainitse, että oikeussubjektien oikeutta nostaa veroviranomaisen päätöksistä kanne kansallisissa tuomioistuimissa rajoitettaisiin. Se ei myöskään väitä, että kansallinen oikeus estäisi sitä esittämästä unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymystä, jos se katsoo, että ylemmän oikeusasteen oikeuskäytäntö on unionin

oikeuden vastainen tai jos sillä on epäilyjä tältä osin, tai että sitä sitoisivat kansallisen prosessioikeuden mukaisesti ylemmän oikeusasteen tuomioistuimen oikeudelliset arvioinnit tai ohjeet, jos se katsoo – kun otetaan huomioon tulkinta, jota se on pyytänyt unionin tuomioistuimelta –, etteivät nämä arvioinnit tai ohjeet ole unionin oikeuden mukaisia.

75 Tältä osin on huomattava, että tuomioistuimella, jonka päätöksiin saa hakea muutosta, on oltava vapaus saattaa unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi aiheelliseksi katsomiaan kysymyksiä, jos se katsoo, että ylemmän oikeusasteen tekemän oikeudellisen arvioinnin takia sen olisi annettava unionin oikeuden vastainen ratkaisu. Lisäksi on korostettava, että kansalliselle tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan toisessa kohdassa tunnustettu mahdollisuus pyytää unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua tulkinnasta, ennen kuin se jättää soveltamatta unionin oikeuden vastaisen ylemmän oikeusasteen tuomioistuimen ohjeen, ei voi muuttua velvollisuudeksi (tuomio 5.10.2010, Elchinov, C-173/09, EU:C:2010:581 27 ja 28 kohta).

76 Tästä seuraa, että kuudes kysymys, jolla ei selvästikään ole yhteyttä pääasian oikeudenkäynnin kohteeseen ja tosiseikkoihin, on jätettävä tutkimatta edellä 69 kohdassa mainitun oikeuskäytännön perusteella.

Oikeudenkäyntikulut

77 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 määrännyt seuraavaa:

Yhteisestä arvonnalisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY, luettuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen, tehokkuusperiaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle käytännölle, jonka mukaan veroviranomainen epää verovelvolliselta oikeuden vähentää tälle luovutetuista tavaroista maksetun arvonnalisäveron sillä perusteella, että näihin hankintoihin liittyviä laskuja ei voida pitää uskottavina, koska ensiksi kyseisten laskujen antaja ei ole voinut valmistaa ja toimittaa näitä tavaroita tarpeellisten aineellisten voimavarojen ja henkilöstöresurssien puuttuessa ja mainitut tavarat on siis todellisuudessa hankittu tuntemattomalta henkilöltä, toiseksi kansallisia kirjanpitosääntöjä ei ole noudatettu, kolmanneksi mainittuihin hankintoihin johtanut luovutusketju ei ole taloudellisesti perusteltu ja neljänneksi tiettyihin aikaisempiin toimiin, jotka ovat osa tätä luovutusketjua, liittyy säännöstenvastaisuuksia. Tällaisen epäämisen perustelemiseksi on osoitettava oikeudellisesti riittävällä tavalla, että verovelvollinen on osallistunut aktiivisesti petokseen tai että kyseinen verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että mainitut liiketoimet olivat osa petosta, johon laskujen antaja tai jokin muu mainitussa luovutusketjussa sitä edeltänyt toimija syyllistyi, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.