

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN MÄÄRÄYS (kymmenes jaosto)

14 päivänä huhtikuuta 2021 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 99 artikla – Verotus – Arvonlisävero (ALV) – Direktiivi 2006/112/EY – 167 ja 168 artikla – Oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen – Epääminen – Veropetokset – Luovutusketju – Vähennysoikeuden epääminen silloin, kun verovelvollinen tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää osallistuvansa hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta

Asiassa C-108/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Berliinin-Brandenburgin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 5.2.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 27.2.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

HR

vastaa

Finanzamt Wilmersdorf,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

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

julkisasiamies: E. Tanchev,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- HR, edustajanaan M. Wulf, Rechtsanwalt,
- Saksan hallitus, asiamiehinnään J. Möller ja S. Eisenberg,
- Tšekin hallitus, asiamiehinnään M. Smolek, J. Vlášil ja O. Serdula,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään J. Jokubauskaitis ja L. Mantl,

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 (EUVL 2006, L 347, s. 1) 167 artiklan ja 168 artiklan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä HR ja toisaalta Finanzamt Wilmersdorf (Wilmersdorfin verotoimisto, Saksa) (jäljempänä verohallinto) ja joka koskee tilannetta, jossa on evätty oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen vuosina 2009 ja 2010 toteutetun juomien hankinnan osalta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin lainsäädäntö

3 Direktiivin 2006/112 X osasto, jonka otsikko on ”Vähennykset”, sisältää 1 luvun, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus” ja jossa olevassa 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”

4 Mainitussa luvussa on myös kyseisen direktiivin 168 artikla, jossa 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;

— —”

5 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.”

Saksan lainsäädäntö

6 Arvonlisäverolain (Umsatzsteuergesetz, BGBl. 2005 I, s. 386), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, 15 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Elinkeinonharjoittaja voi vähentää seuraavat ostoihin sisältyvät verot:

1. Toisen elinkeinonharjoittajan tämän mainitun elinkeinonharjoittajan yritykselle toteuttamista tavaroiden luovutuksista ja palveluiden suorituksista lain mukaan maksettava vero.
Vähennysoikeuden käyttäminen edellyttää, että elinkeinonharjoittajalla on hallussaan 14 §:n ja 14 a §:n mukaisesti laadittu lasku. — —

— —”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

7 HR harjoitti vuosina 2009 ja 2010 puolisonsa kanssa juomien tukkukauppaa. Hän vähensi kyseisiä verovuosia koskevissa arvonlisäveroilmoituksissaan ostoihin sisältyvänä arvonlisäverona yrityksen P GmbH:n laatimien laskujen osalta 993 164 euroa vuodelta 2009 ja 108 417,87 euroa vuodelta 2010. Laskut koskivat tosiasiallisesti suoritettuja juomien toimituksia.

8 Kahdesta rikostuomioistuimen lainvoimaiseksi tulleesta tuomiosta ilmenee, että P oli HR:lle luovutettujen juomien hankinnan yhteydessä syylistynyt useisiin arvonlisäveropetoksiin. Kyseisen tuomioistuimen toteamusten mukaan HR:n puoliso toimitti P:lle suuria määriä alkoholijuomia, kahvia ja Red Bullia toteuttaen noin 80 miljoonan euron liikevaihdon laatimatta kyseisistä luovutuksista laskuja. P:n työntekijä laati kyseisten tavaroiden ostosta tekaistuja laskuja, joiden perusteella P vaati aiheettomasti ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä. HR:n puoliso antoi samalla P:n käyttöön hinnastoja ja luetteloja kyseisten tavaroiden mahdollisista ostajista. Mainitut tavarat myytiin edelleen eri ostajille, mukaan lukien HR:lle.

9 Kyseisten tekojen paljastumisen jälkeen verohallinto epäsi P:ltä oikeuden arvonlisäveron vähennykseen ja teki saman HR:n osalta, koska se katsoi, että viimeksi mainittu oli yrityksineen osa luovutusketjua, jossa petokset oli tehty.

10 HR nosti asiassa kanteen Finanzgericht Berlin-Brandenburgissa (Berliinin-Brandenburgin verotuomioistuin, Saksa), jossa hän väittää täyttävänsä lakisääteiset edellytykset voidakseen käyttää oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen.

11 Verohallinto sitä vastoin katsoo, että HR:n olisi pitänyt puolisonsa osallisuuden ja kyseisen kauppatavan epätavallisuuden takia havaita olevansa yrityksineen osa luovutusketjua, jossa tehtiin arvonlisäveropetoksia.

12 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneellä tuomioistuimella on epäilyksiä siitä, miten luovutusketjun käsitettä olisi tulkittava unionin oikeudessa, ja siitä, voivatko liikesuhteet, joista sen käsiteltävänä olevassa asiassa on kyse, kuulua mainitun käsitteen alaan, kun otetaan huomioon, etteivät HR vedotessaan oikeuteensa vähentää arvonlisäveron, jonka hän on maksanut P:n suorittamista juomien luovutuksista, tai P kyseisten tavaroiden luovuttajana ole syylistyneet arvonlisäveropetoksiin kyseisten liiketoimien yhteydessä.

13 Kyseisen tuomioistuimen mukaan on mahdollista katsoa, että pelkästään se, että verovelvollinen tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää veropetoksesta, joka tehtiin kyseisen liiketoimen aiemmassa vaiheessa, poistaa verovelvolliselta mahdollisuuden ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen. Luovutusketjun käsite ymmärrettäisiin tällöin siten, että riittää, että luovutettuun tavaraan kohdistuu useita peräkkäisiä liiketoimia, ja osallisuus aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyyn petokseen olisi olemassa jo sen perusteella, että petos koskee samaa tavaraa, ilman, että olisi välttämätöntä, että verovelvollinen olisi tukenut tai edistänyt petosta riidanalaisella liiketoimella.

14 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsoo kuitenkin, että käsitteen ”luovutusketju” tällainen tulkinta on liian laaja, kun otetaan huomioon verotuksen neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate. Mainitun tuomioistuimen mukaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa, että vähennyksen epääminen petoksen johdosta on mahdollista ainoastaan, jos nimenomaan peräkkäin suoritetuista liiketoimista koostuva erityinen yhdistelmä tekee näistä kokonaisuutena tarkastelluista liiketoimista petoksen, kuten esimerkiksi siinä tapauksessa, että peräkkäiset luovutukset olisivat osa kokonaissuunnitelmaa, jonka tarkoituksena on vaikeuttaa luovutettujen tavaroiden jäljitettävyyttä ja siten luovutusketjussa tehtyjen veropetosten paljastamista. Tällainen tulkinta saa ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan tukea oikeuskäytännöstä, jossa vähennysoikeuden epäämisen

edellytykseksi asetetaan verovelvollisen ”osallistuminen” (”Beteiligung”) petokseen, petoksen ”osana oleminen” (”Einbeziehung”) tai petokseen ”liittyminen” (”Verknüpfung”). Kyseinen tuomioistuin toteaa, että pelkästään se, että verovelvollinen tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää veropetoksesta, ei riitä sen toteamiseksi, että verovelvollinen osallistui petokseen, oli sen osa tai liittyi siihen, koska osallistuminen, osana oleminen tai liittyminen edellyttävät henkilökohtaista myötävaikuttamista petokseen vähintään tukemisen tai edistämisen muodossa. Vilpillinen mieli, joka on täysin subjektiivinen tekijä, ei kyseisen tuomioistuimen mukaan voi korvata aktiivista osallistumista, jota osallistuminen, osana oleminen tai liittyminen edellyttää.

15 Kansallinen tuomioistuin toteaa näin ollen, että sellaisessa asiassa, joka sen käsiteltäväksi on saatettu ja jossa hankintasuhteita tai tavarantoimittajia ei ole peitelty, jossa veropetos, joka on tehty aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa, on saatettu loppuun eikä sitä voida enää tukea tai edistää ja jossa ei ole olemassa kokonaissuunnitelmaa, jonka mukaan luovutukset ovat osa petosta, joka ulottuu useisiin liiketoimiin, oikeutta vähennykseen ei voida evätä. P:n ja HR:n välistä liiketoimea voitaisiin tässä tilanteessa pitää toimitussuhteen jatkeena, joka on riippumaton siihen liiketoimeen nähden, joka on osa aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyä petosta, joten luovutusketju on päättynyt P:hen. Sillä, onko HR:n puoliso toimittanut luettelon asiakkaista ja kyseisistä tavaroista P:lle, ei kyseisen tuomioistuimen mukaan ole merkitystä, koska kyseinen seikka ei horjuta sitä tosiasiaa, ettei luovutuksilla, jotka P on suorittanut HR:lle, ole mitään vaikutusta sen petoksen kannalta, johon mainittu yhtiö on aikaisemmin syyllistynyt. Mainittu tuomioistuin toteaa myös, ettei kyseisistä liiketoimista ole myöskään aiheutunut arvonlisäveromenetyksiä, koska P on joutunut maksamaan laskutetun arvonlisäveron, ja ettei niiden perusteella myöskään ole syntynyt direktiivin 2006/112 tavoitteiden vastaista veroetua.

16 Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin katsoo, että tällaisessa tilanteessa aikaisemmassa vaiheessa tehdyn petoksen vaikutusten ulottaminen kaikkiin myöhempisiin liiketoimiin silloin, kun verovelvollinen on pelkästään tiennyt tai hänen olisi pitänyt tietää petoksesta, merkitsisi verotuksen neutraalisuuden periaatteen suhteetonta rajoittamista, kun otetaan huomioon, ettei vähennysoikeuden epääminen voi olla luonteeltaan seuraamus. Tätä oikeudellista tulkintaa saattaa kyseisen tuomioistuimen mukaan tukea se, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan se seikka, onko tiettyjen tavaroiden aiempiin tai myöhempisiin myynteihin liittyvä arvonlisävero maksettu valtiolle vai ei, ei vaikuta verovelvollisen oikeuteen vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero. Unionin tuomioistuin on tässä yhteydessä korostanut aina, että toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat direktiivin 2006/112 273 artiklan nojalla ryhtyä veron oikean kantamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi, eivät saa mennä pidemmälle kuin on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi. Ei kuitenkaan ole ilmeistä, että luovutusketjun käsitteen laajentava tulkinta soveltuisi kyseisten tavoitteiden saavuttamiseen. Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin toteaa myös, että se, että vähennyksen epääminen saattaa tässä tilanteessa olla virheellinen ratkaisu, voi ilmetä myös unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, jonka mukaan arvonlisäverotuksessa ei pidä tehdä eroa laillisten ja lainvastaisten liiketoimien välillä.

17 Finanzgericht Berlin-Brandenburg on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko – – direktiivin 2006/112 – – 167 artiklaa ja 168 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että ne ovat sellaisen kansallisen oikeudenkäytön esteenä, jonka mukaan [arvonlisäverovähennys] on evättävä myös silloin, jos aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa on syyllistytty arvonlisäveron kiertämiseen ja verovelvollinen tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää siitä, vaikka verovelvollinen ei omalla liiketoimellaan osallistunut veropetokseen tai ollut sen osa eikä myöskään tukenut tai edistänyt veropetosta?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

18 Unionin tuomioistuin voi työjärjestyksensä 99 artiklan mukaan esittelevän tuomarin ehdotuksesta ja julkisasiamiestä kuultuaan milloin tahansa ratkaista asian perustellulla määräyksellä muun muassa siinä tapauksessa, että ennakkoratkaisukysymykseen annettava vastaus on selvästi johdettavissa oikeuskäytännöstä tai jos ennakkoratkaisukysymykseen annettavasta vastauksesta ei ole perusteltua epäilystä.

19 Tätä määräystä on sovellettava nyt käsiteltävässä asiassa.

20 Ennakkoratkaisupyyntöä esittänyt tuomioistuin tiedustele kysymyksellään, onko direktiiviä 2006/112 tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle käytännölle, jonka mukaan oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen evätään verovelvolliselta, joka on hankkinut tavaroita, joiden osalta on tehty arvonlisäveropetos luovutusketjun aikaisemmassa vaiheessa, ja joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää petoksesta, vaikka hän itse ei ole aktiivisesti osallistunut siihen.

21 Unionin tuomioistuin on toistuvasti palauttanut mieleen, että mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on direktiivissä 2006/112 tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan. Unionin tuomioistuin on todennut tältä osin, etteivät oikeussubjektit saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin ja että kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten tehtävänä on näin ollen evätä vähennysoikeus, jos asiassa osoitetaan objektiivisten seikkojen perusteella, 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).

22 Unionin tuomioistuin on useaan otteeseen muistuttanut myös siitä, että 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 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Tältä osin on katsottu, että tällaista verovelvollista 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 osasyylinen (ks. vastaavasti tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 56 ja 57 kohta; tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 46 kohta; tuomio 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, 39 kohta; tuomio 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, 27 kohta ja tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcomp, C-277/14, EU:C:2015:719, 48 kohta).

24 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 kyseiset tavarat tai palvelut hankkimalla liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta, johon tavarantoimittaja tai jokin muu kyseisten tavaroiden tai palvelujen vaihdantaketjun aikaisemman tai myöhemmän vaiheen toimija syyllistyi (ks. vastaavasti

tuomio 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, 40 kohta; tuomio 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, 28 kohta ja määräys 3.9.2020, Vikingo F?vállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, 53 kohta).

25 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 tavarantoimittaja syylistyi, tai että luovutusketjussa ennen mainitun verovelvollisen liiketoimintaa tai sen jälkeen tehdyssä liiketoimessa oli syylistytty arvonlisäveropetokseen, koska ankaraan vastuuseen perustuvan järjestelmän käyttöön ottaminen menisi pidemmälle kuin veronsaajan oikeuksien säilyttämisen kannalta on välttämätöntä (ks. vastaavasti tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 47 ja 48 kohta; tuomio 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, 41 ja 42 kohta ja määräys 3.9.2020, Vikingo F?vállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, 52 kohta).

26 Toisin kuin tulkinnassa, jonka ennakkoratkaisupyyntöä esittänyt tuomioistuin on tehnyt unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, esitetään, tämän määräyksen 21–25 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee selvästi ensinnäkin, että jo sitä, että verovelvollinen on hankkinut tavaroita tai palveluja, vaikka hän tavalla tai toisella tiesi osallistuvansa kyseisellä hankinnalla liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta, joka oli tehty vaihdantaketjun aikaisemmassa vaiheessa, pidetään direktiivin 2006/112 kannalta osallistumisena kyseiseen petokseen. Kuten Saksan hallitus toteaa, ainoa konkreettinen teko, joka on ratkaiseva, jotta vähennysoikeuden epääminen voidaan tällaisessa tilanteessa 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. Merkitystä ei ole myöskään sillä, ettei verovelvollinen ole peitellyt hankintasuhteitaan ja tavarantoimittajiaan.

27 Asia on sitä suuremmallakin syyllä näin sen takia, että kyseisen oikeuskäytännön mukaan vähennysoikeutta ei ole myöskään verovelvollisella, jonka olisi pitänyt tietää, että hän osallistui hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta, joka oli tehty vaihdantaketjun aikaisemmassa vaiheessa. Tällaisessa tilanteessa tietyn huolellisuuden laiminlyönti johtaa vähennysoikeuden epäämiseen.

28 Tältä osin on palautettava mieleen, että unionin tuomioistuin on jo useaan otteeseen todennut, ettei unionin oikeuden vastaista ole 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 syylistyy, riippuu olennaisella tavalla siitä, millaiset olosuhteet mainitussa tapauksessa vallitsevat (ks. vastaavasti tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C?80/11 et 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).

29 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 16.5.2013, Hardimpex, C-444/12, ei julkaistu, EU:C:2013:318, 25 kohta ja määräys 3.9.2020, Vikingo F?vállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, 55 kohta).

30 Lisäksi on todettava, että koska ennakkoratkaisupyyntöä esittänyt tuomioistuin väittää, ettei

verovelvollisen vilpillinen mieli voi olla tekijä, jolla voitaisiin korvata kyseisen verovelvollisen aktiivinen osallisuus, on huomautettava, ettei ole unionin oikeuden vastaista edellyttää, että toimija toimii vilpittömässä mielessä (ks. vastaavasti tuomio 28.3.2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 33 kohta ja tuomio 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 33 kohta).

31 Verovelvollisen vilpillistä mieltä ei kuitenkaan ole välttämätöntä näyttää toteen, jotta hänen vähennysoikeutensa voidaan evätä, koska tämän määräyksen 21–25 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ja edeltävistä perusteluista ilmenee, että se, että verovelvollinen on hankkinut tavaroita tai palveluja vaikka hän – toteuttamalla kaikki toimenpiteet, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että sen suorittama liiketoimi ei johda siihen, että hän osallistuu veropetokseen – tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää osallistuvansa kyseisellä hankinnalla liiketoimeen, joka oli osa veropetosta, riittää direktiivin 2006/112 kannalta sen toteamiseen, että mainittu verovelvollinen on osallistunut kyseiseen petokseen, ja hänen vähennysoikeutensa epäämiseen.

32 Toiseksi on todettava, ettei ole mahdollista hyväksyä tulkintaa, jonka mukaan yhtäältä luovutusketjun käsite on ymmärrettävä siten, että se koskee yksinomaan tapauksia, joissa petos seuraa peräkkäin suoritetuista liiketoimista koostuvasta erityisestä yhdistelmästä tai kokonaissuunnitelmasta, jonka mukaan luovutukset olisivat osa petosta, joka ulottuu useisiin liiketoimiin, ja jonka mukaan toisaalta verovelvollisen suorittamaa liiketoimea ja aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettua liiketoimea, joka on osa veropetosta, olisi kaikissa muissa tapauksissa pidettävä riippumattomina liiketoimina erityisesti silloin, kun petos oli saatettu loppuun ajankohtana, jona ensiksi mainittu liiketoimi on suoritettu, joten kyseistä petosta ei voitu enää tukea tai edistää.

33 Tällainen tulkinta merkitsisi nimittäin sitä, että vähennysoikeuden epäämiselle petoksiin liittyvissä tapauksissa asetettaisiin lisäedellytyksiä, jotka eivät seuraa tämän määräyksen 21–25 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä. Kuten tämän määräyksen 31 kohdassa on todettu, se, että verovelvollinen on hankkinut tavaroita tai palveluja, vaikka hän tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää, että hankkimalla kyseiset tavarat tai palvelut hän osallistui liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta, joka oli tehty vaihdantaketjun aikaisemmassa vaiheessa, riittää sen toteamiseen, että kyseinen verovelvollinen on osallistunut kyseiseen petokseen, ja hänen vähennysoikeutensa epäämiseen.

34 Tällaisessa tulkinnassa jätetään myös ottamatta huomioon se, että vaihdantaketjun jossakin vaiheessa tehty petos vaikuttaa kyseisen ketjun myöhempiin vaiheisiin, jos kannetun arvonlisäveron määrä ei vastaa maksettavaa määrää sen takia, että tavaroiden tai palvelujen hinnat ovat alemmat, koska arvonlisävero on aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa jäänyt kantamatta. Se, että verovelvollinen hankkii tavaroita, jotka ovat sellaisen aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettujen liiketoimien kohteena, joka on osa petosta, mahdollistaa – kuten pääasian tosiseikat osoittavat – joka tapauksessa kyseisten tavaroiden myynnin tavalla, joka, kuten Tšekin hallitus huomauttaa, edistää petosta.

35 Kolmanneksi on todettava, että arvioitaessa sitä, onko verovelvollinen osallistunut petokseen, merkitystä ei ole sillä, onko verovelvollinen saanut kyseisen toimen perusteella veroetua. On nimittäin todettava, että erotuksena siihen nähden, mitä oikeuskäytännössä on katsottu väärinkäytösten osalta (tuomio 21.2.2006, Halifax ym., C-255/02, EU:C:2006:121, 74 ja 75 kohta; tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 36 kohta ja tuomio 10.7.2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, 35 kohta), edellytyksenä sille, että verovelvollisen todetaan osallistuneen arvonlisäveropetokseen, ei ole se, että verovelvollinen on saanut kyseisen toimen perusteella veroedun, jonka myöntäminen on ristiriidassa direktiivin 2006/112 säännösten tavoitteen kanssa. Merkitystä ei ole myöskään sillä, ettei verovelvolliselle ole

kyseisestä liiketoimesta koitunut minkäänlaista taloudellisesta etua, kuten tämä määräyksen 23 ja 34 kohdassa on muistutettu.

36 Lopuksi on todettava, että tämän määräyksen 23 ja 25 kohdassa esitetyistä näkökohdista, joiden mukaan yhtäältä ankaraan vastuuseen perustuvan järjestelmän käyttöön ottaminen menisi pidemmälle kuin veronsaajan oikeuksien säilyttämisen kannalta on välttämätöntä ja toisaalta verovelvollinen, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää, että hankkimalla kyseiset tavarat tai palvelut hän osallistui liiketoimeen, joka on osa veropetosta, auttaa petokseen syyllistyviä rikoksentekijöitä ja hänestä tulee osasyylinen, seuraa, että tällainen osallisuus on virhe, josta kyseinen verovelvollinen on vastuussa.

37 Tällä tulkinnalla ehkäistään vilpillisiä liiketoimia (ks. vastaavasti tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 58 kohta) muun muassa tukkimalla myyntikanavat tavaroilta ja palveluilta, jotka ovat olleet sellaisen liiketoimen kohteena, joka on osa petosta, ja siten tuetaan veropetosten estämistä, joka – kuten tämän määräyksen 21 kohdassa on todettu – on päämäärä, joka on direktiivissä 2006/112 tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan. Koska unionin tuomioistuin on vakiintuneesti katsonut, että vähennysoikeus on evättävä silloin, kun verovelvollinen tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää, että hankinnallaan hän osallistui liiketoimeen, joka on osa petosta, se on välttämättä katsonut, ettei vähennysoikeuden epääminen tällaisessa tilanteessa mene pidemmälle kuin on välttämätöntä kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi. Vastaavasti unionin tuomioistuin on välttämättä katsonut, ettei tällaisella vähennysoikeuden epäämisellä voida katsoa loukattavan verotuksen neutraalisuuden periaatetta, johon verovelvollinen, joka on osallistunut veropetokseen, ei sitä paitsi voi vedota arvonlisäverovapautuksen saamiseksi (ks. vastaavasti tuomio 28.3.2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 33 kohta ja tuomio 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 33 kohta).

38 Kun kaikki edeltävät näkökohdat otetaan huomioon, esitettyyn kysymykseen on vastattava, että direktiiviä 2006/112 on tulkittava siten, ettei se ole esteenä kansalliselle käytännölle, jonka mukaan oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen evätään verovelvolliselta, joka on hankkinut tavaroita, joiden osalta on tehty arvonlisäveropetos luovutusketjun aikaisemmassa vaiheessa, ja joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää petoksesta, vaikka hän itse ei ole aktiivisesti osallistunut kyseiseen petokseen.

Oikeudenkäyntikulut

39 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 arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY on tulkittava siten, ettei se ole esteenä kansalliselle käytännölle, jonka mukaan oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen evätään verovelvolliselta, joka on hankkinut tavaroita, joiden osalta on tehty arvonlisäveropetos luovutusketjun aikaisemmassa vaiheessa, ja joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää petoksesta, vaikka hän itse ei ole aktiivisesti osallistunut kyseiseen petokseen.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.