

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

24 päivänä marraskuuta 2022 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero (ALV) – Direktiivi 2006/112/EY – 167 ja 168 artikla – Oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero – Petoksen kieltoa koskeva periaate – Luovutusketju – Vähennysoikeuden epääminen petoksen tapauksessa – Verovelvollinen – Tavarantoimittaja – Petos, joka koskee osaa arvonlisäverosta, joka on maksettava ensimmäisen luovutuksen yhteydessä – Vähennysoikeuden epäämisen laajuus

Asiassa C-596/21,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Finanzgericht Nürnberg (Nürnbergin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 21.9.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 28.9.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

A

vastaa

Finanzamt M,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Regan sekä tuomarit D. Gratsias (esittelevä tuomari), M. Ilešić, I. Jarukaitis ja Z. Csehi,

julkisasiamies: P. Pikamäe,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Saksan hallitus, asiamiehinaan J. Möller ja R. Kanitz,
- Tšekin hallitus, asiamiehinaan O. Serdula, M. Smolek ja J. Vlček,
- Euroopan komissio, asiamiehinaan R. Pethke ja V. Uher,

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), sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU (EUVL 2010, L 189, s. 1) (jäljempänä

direktiivi 2006/112), 167, 168 ja 178 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat A ja Finanzamt M (M:n verotoimisto, Saksa; jäljempänä verohallinto) ja joka koskee tilannetta, jossa on eväty oikeus vähentää arvonlisävero, joka on sisältynyt tilikauden 2011 aikana toteutettuun ajoneuvon ostoon.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 IV osaston, jonka otsikko on ”Verolliset liiketoimet”, 1 lukuun, jonka otsikko on ”Tavaroiden luovutukset”, sisältyvän 14 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaan tavaroiden siirtoa osto? tai myyntikomissiota koskevan sopimuksen perusteella pidetään tavaroiden luovutuksena.

4 Tämän direktiivin X osastossa, jonka otsikko on ”Vähennykset”, on 1 luku, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus” ja jossa olevan 167 artiklan sanamuoto on seuraava:

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

5 Mainitun direktiivin 168 artiklassa, joka kuuluu samaan 1 lukuun, 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;

— —”

6 Saman direktiivin X osaston 4 luvussa, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt”, olevan 178 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) edellä olevan 168 artiklan a alakohdan mukaisen tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta XI osaston 3 luvun 3–6 jakson mukaisesti laaditun laskun hallussapitoa;

— —”

7 Direktiivin 2006/112 XI osaston, jonka otsikko on ”Verovelvollisten ja tiettyjen henkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia, velvollisuudet”, 1 luvussa, jonka otsikko on ”Maksuvelvollisuus”, olevassa 203 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

8 Kyseisen direktiivin XI osaston 7 luvussa, jonka otsikko on ”Erinäiset säännökset”, olevan 273 artiklan sanamuoto on seuraava:

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

muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.”

Saksan oikeus

9 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 3 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”Komissiokaupassa (kauppalain (Handelsgesetzbuch) 383 §) tapahtuu luovutus komissionantajan ja komissionsaajan välillä. Myyntikomission tapauksessa komissionsaaja ja ostokomission tapauksessa komissionantaja on ostaja.”

10 UStG:n 15 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin sitä sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtumaaikaan, säädetään seuraavaa:

”Elinkeinonharjoittaja voi vähentää seuraavat verot:

1) Toisen elinkeinonharjoittajan tämän mainitun elinkeinonharjoittajan yritykselle toteuttamista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista lain mukaan maksettava vero. Vähennysoikeuden käyttäminen edellyttää, että elinkeinonharjoittajalla on hallussaan 14 §:n ja 14a §:n mukainen lasku. – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 Pääasian kantaja A, joka on kauppias, osti vuonna 2011 C:ltä, joka esiintyi W:nä, yritykselleen käytetyn auton (jäljempänä riidanalainen auto). W tiesi, että C esiintyi hänenä, ja hyväksyi sen. C laati W:lle käytetyn auton luovutuksesta 52 100,84 euron laskun, johon oli lisätty 9 899,16 euron arvonlisävero, kun taas W puolestaan laati pääasian kantajalle 64 705,88 euron laskun, johon oli lisätty 12 294,12 euron arvonlisävero. W antoi tämän laskun hoidettavaksi C:lle, joka puolestaan antoi sen pääasian kantajalle.

12 A siirsi C:lle yhteensä 77 000 euron suuruisen summan, johon sisältyi tavaran arvo, joka oli 64 705,88 euroa ja siihen liittyvä 12 194,12 euron arvonlisävero. C piti tämän summan kokonaan itsellään. C huomioi kirjanpidossaan ja veroilmoituksissaan 52 100,84 euron myyntihinnan, johon oli lisätty 9 899,16 euron arvonlisävero, sellaisena kuin se oli ilmoitettu hänen W:lle laatimassaan laskussa. Näin ollen C maksoi ainoastaan tähän viimeksi mainittuun summaan, joka oli 9 899,16 euroa, perustuvan määrän veroa. W ei puolestaan kirjannut tapahtumaa kirjanpitoonsa eikä veroilmoituksiinsa eikä myöskään maksanut siihen liittyvää veroa.

13 Kantaja vaatii riidanalaisen auton ostoon sisältyneen 12 294,12 euron arvonlisäveron vähentämistä. Verohallinto puolestaan katsoo, että A ei voi käyttää vähennysoikeutta miltei ostoon sisältyvän arvonlisäveron määrältä, koska hän ei voinut olla tietämättä C:n veropetoksesta.

14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että useiden sen mukaan huomiota herättävien tapahtumien vuoksi A:n olisi pitänyt varmistua liikekumppaninsa henkilöllisyydestä. Tämän varmistumisen perusteella hän olisi voinut todeta yhtäältä, että C oli tietoisesti salannut henkilöllisyytensä, minkä tarkoituksena saattoi olla ainoastaan riidanalaisen auton myynnistä aiheutuvaan arvonlisäveroon liittyvä petos, ja toisaalta, ettei W ollut halukas noudattamaan verotusta koskevia velvollisuuksiaan.

15 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan UStG:n 15 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdassa säädetty ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä

koskevat edellytykset täyttyvät W:n A:lle laatimassa laskussa mainitun 12 294,12 euron arvonlisäveron osalta. Koska W hyväksyi C:n menettelytavan, syntyi näiden toimijoiden välinen epätyypillinen myyntikomissio siinä merkityksessä, että komissionantaja eli C on myös W:n, joka on komissionsaaja, edustaja. On siis katsottava, että ensin C luovutti riidanalaisen ajoneuvon W:lle ja sitten W luovutti kyseisen ajoneuvon A:lle.

16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että Bundesfinanzhofin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) oikeuskäytännön mukaan A:lta voitiin evätä 12 294,12 euron suuruinen vähennysoikeus, vaikka ensinnäkin C syyllistyi vain 2 394,96 euron suuruiseen arvonlisäveropetokseen ja toiseksi tosiasiallisesti maksetun veron ja veron, joka olisi maksettu, jos liiketoimet olisi toteutettu sääntöjenmukaisesti, välinen erotus vastaa juuri tätä viimeksi mainittua summaa.

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo kuitenkin, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus on evättävä vain siltä osin kuin se on tarpeen veropetoksesta aiheutuneen verotulojen menetyksen korvaamiseksi. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa kuitenkin myös, että 14.4.2021 annetun määräyksen Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266, 35 kohta) mukaan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden epääminen ei riipu siitä, onko veropetokseen osallistunut saanut siitä veroetua tai taloudellista etua, vaan sillä pyritään ehkäisemään vilpillisiä liiketoimia tukkimalla myyntikanavat tavaroilta ja palveluilta, jotka ovat olleet sellaisen liiketoimen kohteena, joka on osa petosta.

18 Näin ollen ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin puoltaa sitä, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden epääminen rajataan valtiolle aiheutuneeseen verotulojen menetykseen. Tämä verotulojen menetys on sen mukaan laskettava vertaamalla veron määrää, joka lain mukaan on maksettava kaikista liiketoimista, tosiasiallisesti maksettuun veron määrään. Tämän lähestymistavan mukaan A:lla olisi oikeus vähentää 9 899,16 euroa ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta, jonka hän on maksanut. Häneltä olisi evättävä vähennysoikeus vain tämän määrän ylittävältä osalta, eli 2 394,96 euron osalta, joka vastaa valtion verotulojen menetystä.

19 Näissä olosuhteissa Finanzgericht Nürnberg (Nürnbergin verotuomioistuin, Saksa) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko tavarantoimittajan toiselta ostajalta evätä oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero, koska hänen olisi pitänyt tietää, että alkuperäinen myyjä syyllistyi ensimmäisen luovutuksen yhteydessä arvonlisäveropetokseen, vaikka myös ensimmäinen ostaja tiesi, että alkuperäinen myyjä syyllistyi ensimmäisen luovutuksen yhteydessä arvonlisäveropetokseen?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, rajoittuuko toista ostajaa koskeva epääminen määrällisesti veropetoksesta aiheutuneeseen verotulojen menetykseen?

3) Jos toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, lasketaanko verotulojen menetys

a) vertaamalla vaihdantaketjussa lain mukaan maksettavaa veroa tosiasiallisesti määrättyyn veroon,

b) vertaamalla vaihdantaketjussa lain mukaan maksettavaa veroa tosiasiallisesti maksettuun veroon vai

c) jollakin muulla tavalla eli millä tavoin?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Alustavat huomautukset

- 20 Vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei viittaa kolmessa kysymyksessään mihinkään direktiivin 2006/112 erityiseen säännökseen eikä mihinkään yleiseen oikeusperiaatteeseen, sen pyynnöstä ilmenee kuitenkin, että sen kysymykset koskevat kyseisen direktiivin 167 ja 168 artiklan tulkintaa, luettuina sen petoksen kieltoa koskevan periaatteen valossa, joka on unionin yleinen oikeusperiaate (ks. vastaavasti tuomio 29.4.2021, Granarolo, C?617/19, EU:C:2021:338, 63 kohta).
- 21 Tältä osin on aluksi muistutettava, että verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, arvonlisävero, joka hänen on maksettava tai jonka hän on maksanut hänelle luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, joita hän käyttää verolliseen liiketoimintaan, on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate. 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 11.11.2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, 31 kohta).
- 22 Erityisesti vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toimintansa yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin kaiken taloudellisen toiminnan 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).
- 23 Lisäksi se, onko veronsaajalle todella maksettu kyseisten tavaroiden aiemmasta tai myöhemmästä myynnistä arvonlisävero vai ei, ei vaikuta verovelvollisen oikeuteen vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero. Jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta nimittäin kannetaan arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä (tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, 40 kohta).
- 24 Mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on päämäärä, joka on direktiivissä 2006/112 tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan, joten oikeussubjektit eivät saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin. Kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten tehtävänä on evätä vähennysoikeus, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että kyseiseen oikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin (määräys 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, 21 kohta ja tuomio 11.11.2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 25 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. Tällaista verovelvollista pidetään direktiivin 2006/112 kannalta osallisena petokseen tai sen edesauttajana, ja näin on riippumatta siitä, saako hän tavaroiden jälleenmyynnistä tai palvelujen käyttämisestä myöhemmissä verollisissa liiketoimissaan voittoa vai ei (ks. vastaavasti määräys 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, 22 ja 23 kohta ja tuomio 11.11.2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, 46 ja 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Direktiivissä 2006/112 säädetyn vähennysoikeusjärjestelmän kanssa on sitä vastoin ristiriidassa se, että vähennysoikeus evätään verovelvolliselta, joka ei tiennyt tai ei voinut tietää, että kyseessä oleva liiketoimi oli osa petosta, johon tavaroiden tai palvelujen toimittaja syylistyi, tai että luovutusketjussa ennen mainitun verovelvollisen liiketointa tai sen jälkeen tehdyssä liiketoimessa oli syyllistytty arvonlisäveropetokseen. Ankaraan vastuuseen perustuvan järjestelmän käyttöön ottaminen menisi nimittäin pidemmälle kuin veronsaajan oikeuksien säilyttämisen kannalta on välttämätöntä (määräys 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, 25 kohta ja tuomio 11.11.2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, 49 kohta).

27 Direktiivin 2006/112 273 artiklassa säädetään, että jäsenvaltioilla on mahdollisuus toteuttaa toimenpiteitä arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi. Koska unionin oikeudesta puuttuvat säännökset tältä osin, jäsenvaltiot ovat toimivaltaisia valitsemaan niistä asianmukaisilta vaikuttavat seuraamukset siinä tapauksessa, että arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämisen osalta unionin lainsäädännössä säädettyjä edellytyksiä ei noudateta (tuomio 15.4.2021, Grupa Warzywna, C?935/19, EU:C:2021:287, 25 kohta).

28 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiä eri kysymyksiä on tarkasteltava näiden seikkojen valossa.

Ensimmäinen kysymys

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa ensimmäisellä kysymyksellään tiedustella lähinnä sitä, onko direktiivin 2006/112 167 ja 168 artiklaa, luettuina petoksen kieltoa koskevan periaatteen valossa, tulkittava siten, että tavarantoimittajalta voidaan evätä oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, jos hän tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää, että kyseinen hankinta liittyi arvonlisäveropetokseen, johon alkuperäinen myyjä oli syyllistynyt ensimmäisen luovutuksen yhteydessä, vaikka myös ensimmäinen ostaja tiesi tästä petoksesta.

30 Kuten tämän tuomion 26 kohdasta ilmenee, jo sitä, että verovelvollinen on hankkinut tavaroita tai palveluja, vaikka hän tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää osallistuvansa kyseisellä hankinnalla liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta, joka oli tehty vaihdantaketjun aikaisemmassa vaiheessa, pidetään direktiivin 2006/112 kannalta osallistumisena kyseiseen petokseen. Ainoa konkreettinen teko, joka on ratkaiseva, jotta vähennysoikeuden epääminen voidaan tällaisessa tilanteessa perustella, on kyseisten tavaroiden tai palvelujen hankkiminen. Tällainen hankkiminen edistää petosta, koska se mahdollistaa kyseessä olevien tavaroiden myynnin, ja se on riittävä peruste maksetun arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämiselle (ks. vastaavasti määräys 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, 26 ja 34 kohta).

31 Tästä seuraa, että kun on asianmukaisesti osoitettu, että toinen ostaja tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää arvonlisäveropetoksesta, johon alkuperäinen myyjä oli syyllistynyt, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava pääasiassa kyseessä olevassa asiassa, se seikka, että tavarantoimittajan ensimmäinen ostaja oli myös tietoinen alkuperäisen myyjän tekemästä arvonlisäveropetoksesta ja edisti sitä, ei ole esteenä sille, että tältä toiselta ostajalta voidaan evätä oikeus vähentää sellaisen liiketoimen yhteydessä maksettu arvonlisävero, joka oli osa kyseistä petosta tai tehtiin sen jälkeen.

32 Ensimmäiseen kysymykseen on siis vastattava, että direktiivin 2006/112 167 ja 168 artiklaa, luettuina petoksen kieltoa koskevan periaatteen valossa, on tulkittava siten, että tavarantoimittajalta voidaan evätä oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero sillä perusteella, että hän tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää, että alkuperäinen myyjä oli syyllistynyt ensimmäisen luovutuksen

yhteydessä arvonlisäveropetokseen, vaikka myös ensimmäinen ostaja tiesi tästä petoksesta.

Toinen kysymys

33 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee lähinnä, onko direktiivin 2006/112 167 ja 168 artiklaa, luettuina petoksen kieltoa koskevan periaatteen valossa, tulkittava siten, että sellaisen tavarantoimittajan toiselta ostajalta, joka on ollut kyseistä ostoa edeltäneessä vaiheessa sellaisen veropetoksen kohteena, joka koskee vain osaa arvonlisäverosta, joka valtiolla on oikeus periä, voidaan evätä oikeus vähentää kyseisen liiketoimen yhteydessä maksettu arvonlisävero kokonaisuudessaan vai voidaanko vähennysoikeus evätä vain sen määrän osalta, jota verotulojen menetyksen aiheuttanut arvonlisäveropetos koski, kun tämä ostaja tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää veropetoksesta, joka tähän ostoon liittyi.

34 Tältä osin on muistutettava yhtäältä, että mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on direktiivissä 2006/112 tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan, joten oikeussubjektit eivät saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin. 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. määräys 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, 21 kohta ja tuomio 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Veropetoksesta on todettava, että 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. Tällaista verovelvollista pidetään nimittäin 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 rikoksentekejiä ja hänestä tulee osasyylinen (määräys 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, 22 ja 23 kohta ja tuomio 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, 46 ja 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Toisaalta on korostettava, että pääasian kantajan oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero on erotettava seuraamuksista, joista jäsenvaltio voi säätää direktiivin 2006/112 273 artiklan mukaisesti. On totta, että petoksista on rangaistava niiden seuraamusten puitteissa, joita jäsenvaltiot ovat määrittäneet verotuksen yhteydessä tapahtuvien lainvastaisten menettelyiden rankaisemiseksi (ks. vastaavasti tuomio 1.7.2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, 26 ja 38 kohta).

37 Yhdenmukaistetun arvonlisäverojärjestelmän mukaisesti kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten on kuitenkin evättävä vähennysoikeus, jos asiassa on objektiivisten seikkojen perusteella osoitettu, että vähennysoikeuteen vedotaan vilpillisesti tai että verovelvollinen, jolle vähennysoikeuden perusteena toimivat tavarat tai palvelut on luovutettu, tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää, mikäli hän oli suorittanut kaikilta talouden toimijoilta kohtuudella edellytettävät tarkastukset, että liiketoimi, johon hän osallistui, liittyi petokseen (ks. vastaavasti mm. tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 53, 54 ja 59 kohta).

38 Koska tietämättömyys petoksesta, joka on vaikuttanut vähennysoikeuden perusteena olevaan verotettuun liiketoimeen, kaikilta talouden toimijoilta kohtuudella edellytettävien tarkastusten suorittamisesta huolimatta, on näin ollen vähennysoikeuden implisiittinen aineellinen edellytys, verovelvolliselta, joka ei täytä tätä edellytystä, on täten evättävä vähennysoikeuden

käyttäminen kokonaisuudessaan (ks. vastaavasti määräys 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, 24, 31 ja 33 kohta).

39 Tätä päätelmää tukevat tavoitteet, joihin pyritään kansallisilla viranomaisilla ja tuomioistuimilla olevalla velvollisuudella evätä vähennysoikeus silloin, kun verovelvollinen tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi oli osa petosta. Kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, yksi tämän vaatimuksen tarkoituksista on, että verovelvolliset veloitetaan noudattamaan sellaista huolellisuutta, jota voidaan kohtuudella odottaa miltä tahansa taloudelliselta liiketoimelta sen varmistamiseksi, että heidän toteuttamansa liiketoimet eivät johda heidän osallistumiseensa veropetoksiin (ks. vastaavasti määräys 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Tällaista tavoitetta ei kuitenkaan voida tehokkaasti saavuttaa, jos vähennysoikeuden epääminen on rajoitettu suhteessa vain siihen osaan arvonlisäverona maksettuja määriä, joka vastaa petoksen kohteena olevaa määrää, koska näin ollen verovelvollisia kannustettaisiin toteuttamaan vain asianmukaiset toimenpiteet mahdollisen petoksen seurausten rajoittamiseksi, mutta ei välttämättä toimenpiteitä sen varmistamiseksi, etteivät niiden suorittamat liiketoimet johda veropetokseen osallistumiseen tai sen edistämiseen.

41 Unionin tuomioistuimella on jo ollut tilaisuus todeta, että 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 vaihdantaketjun aikaisemmassa vaiheessa toteutettua arvonlisäveropetosta, riittää sen toteutukseen, että kyseinen verovelvollinen on osallistunut kyseiseen petokseen, ja hänen vähennysoikeutensa epäämiseen (tuomio 11.11.2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, 56 kohta).

42 Toiseen kysymykseen on siis vastattava, että direktiivin 2006/112 167 ja 168 artiklaa, luettuina petoksen kieltoa koskevan periaatteen valossa, on tulkittava siten, että sellaisen tavarantoimittajan ostajalta, joka on ollut kyseistä ostoa edeltäneessä vaiheessa sellaisen veropetoksen kohteena, joka koskee vain osaa arvonlisäverosta, joka valtiolla on oikeus periä, on evättävä oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero kokonaisuudessaan, kun tämä ostaja tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää veropetoksesta, joka tähän ostoon liittyi.

Kolmas kysymys

43 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

44 Pääasian asianosaisten osalta asioiden käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden 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 (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU, 167 ja 168 artiklaa, luettuina petoksen kieltoa koskevan periaatteen valossa,**

on tulkittava siten, että

tavaran toiselta ostajalta voidaan evätä oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero sillä perusteella, että hän tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää, että alkuperäinen myyjä oli syyllistynyt ensimmäisen luovutuksen yhteydessä arvonlisäveropetokseen, vaikka myös ensimmäinen ostaja tiesi tästä petoksesta.

2) Direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2010/45/EU, 167 ja 168 artiklaa, luettuina petoksen kieltoa koskevan periaatteen valossa,

on tulkittava siten, että

sellaisen tavaran toiselta ostajalta, joka on ollut kyseistä ostoa edeltäneessä vaiheessa sellaisen veropetoksen kohteena, joka koskee vain osaa arvonlisäverosta, joka valtiolla on oikeus periä, on evättävä oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero kokonaisuudessaan, kun tämä ostaja tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää veropetoksesta, joka tähän ostoon liittyi.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.