

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

11 päivänä tammikuuta 2024 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Vähennysoikeuden epääminen – Verovelvollisen velvollisuudet – Huolellisuusvelvoite – Todistustaakka – Verotuksen neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate – Unionin oikeuden ensisijaisuus – Ristiriita kansallisen tuomioistuimen oikeuskäytännön ja unionin oikeuden välillä

Asiassa C-537/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Fővárosi Törvényszék (Budapestin alioikeus, Unkari) on esittänyt 31.5.2022 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 11.8.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Global Ink Trade Kft.

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Arabadjiev sekä tuomarit T. von Danwitz (esittelevä tuomari), P. G. Xuereb, A. Kumin ja I. Ziemele,

julkisasiamies: A. M. Collins,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

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

– Euroopan komissio, asiamiehinaan J. Jokubauskaitis ja A. Sipos,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee unionin oikeuden ensisijaisuuden periaatteen sekä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 167 artiklan, 168 artiklan a alakohdan ja 178 artiklan a alakohdan, luettuina verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja oikeusvarmuuden periaatteen valossa, tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Global Ink Trade Kft. ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (kansallisen vero- ja tullihallinnon muutoksenhakuosasto, Unkari; jäljempänä verohallinto) ja jossa on kyse verohallinnon päätöksestä evätä tavaroiden hankintaan liittyvän arvonlisäveron vähennysoikeus.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

4 Kyseisen direktiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

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

– –”

5 Mainitun direktiivin 178 artiklan a alakohdan mukaan verovelvollisella, joka haluaa käyttää 168 artiklan a alakohdassa tarkoitettua vähennysoikeutta, on oltava hallussaan samassa direktiivissä säädettyjen vaatimusten mukaisesti laadittu lasku.

6 Arvonlisäverodirektiivin 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.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

7 Global Ink Trade harjoittaa tukkukauppaa Unkarissa. Kyseinen yritys teki heinäkuun 2012 ja kesäkuun 2013 välisenä aikana useita toimistotarvikehankintoja. Suurimmassa osassa hankintoihin liittyvistä laskuista mainitaan tavaroiden luovuttajana unkarilainen yritys Office Builder Kft.

8 Verohallinto totesi Office Builderissa tekemissään tarkastuksissa muun muassa, että kyseinen yritys ei harjoittanut todellista taloudellista toimintaa eikä ollut noudattanut verovelvoitteitaan. Kyseisen yrityksen johtaja, joka joutui maaliskuussa 2013 vankilaan, kielsi laatineensa laskuja Global Ink Tradelle tai harjoittaneensa minkäänlaista viestintää sen kanssa. Verohallinto totesi lisäksi, että Office Builderin ja Global Ink Traden välisessä viestinnässä käytetty sähköpostiosoite ei ollut Office Builderin virallinen sähköpostiosoite.

9 Verohallinto kuuli myös todistajia, jotka vahvistivat, että kyseiset tavarat oli luovutettu Global Ink Tradelle. Global Ink Traden johtaja ilmoitti aloittaneensa liikesuhteen Office Builderin kanssa tämän paikallisessa sanomalehdessä julkaiseman ilmoituksen seurauksena, tarkastaneensa kyseisen yrityksen tiedot kaupparekisteristä ja tavanneensa henkilökohtaisesti sen edustajan, vaikka kaikki myöhempi viestintä olikin tapahtunut sähköpostitse.

10 Verohallinto katsoi kerätyn selvitysaineiston perusteella, että Office Builderin väitetysti antamat ja Global Ink Tradelle osoittamat laskut eivät olleet uskottavia, koska Office Builderin johtaja oli nimenomaisesti kiistänyt niiden antamisen. Verohallinto päätteli tästä, että laskuissa kuvattuja liiketoimia näiden kahden yrityksen välillä ei ollut toteutettu. Niinpä veroviranomainen päätti evätä Global Ink Tradelta oikeuden vähentää mainittuihin laskuihin sisältynyt arvonlisävero muun muassa sillä perusteella, että Global Ink Trade ei ollut noudattanut toiminnassaan vaadittua huolellisuutta, koska se ei esimerkiksi ollut hankkinut riittävästi tietoa luovuttajan tosiasiallisesta henkilöllisyydestä ja siitä, oliko tämä noudattanut verovelvoitteitaan, ja syylistynyt näin passiiviseen petokseen.

11 Global Ink Trade nosti kyseisestä päätöksestä kanteen Fővárosi Törvényszékissä (Budapestin alioikeus, Unkari), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, ja väitti, että verohallinnon kieltäytyminen myöntämästä oikeutta vähentää kyseisiin laskuihin sisältyvä arvonlisävero perustui toteen näyttämättömiin seikkoihin ja että verohallinto ei ollut ottanut huomioon sitä, että todistustaakka oli sillä itsellään.

12 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tässä yhteydessä, että unionin tuomioistuin on tulkinnut arvonlisäverodirektiivin merkityksellisiä säännöksiä Unkaria koskevissa samankaltaisissa asioissa 3.9.2020 antamissaan määräyksissä Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673; jäljempänä määräys Vikingo Fővállalkozó) ja Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674; jäljempänä määräys Crewprint). Kyseisen tuomioistuimen mukaan Kúria (ylin tuomioistuin, Unkari) soveltaa edelleen näitä määräyksiä edeltävää oikeuskäytäntöään, jossa arvonlisäveron vähennysoikeutta rajoitetaan arvonlisäverodirektiiviin perustumattomilla vaatimuksilla, perustelunaan se, että kyseisiin määräyksiin ei voi sisältyä unionin oikeuden tulkintaa koskevia uusia seikkoja.

13 Kúrian oikeuskäytännöstä seuraa erityisesti, että jokaisen verovelvollisen on suoritettava toimittajiaan koskevia monitahoisia ja perusteellisia tarkastuksia muun muassa sen osalta, noudattavatko nämä omia arvonlisäveron ilmoitus- ja maksuvelvollisuuksiaan, vaikka määräyksen Vikingo Fővállalkozó mukaan verovelvollisen, joka käyttää oikeuttaan vähentää arvonlisävero, ei voida katsoa olevan velvollinen tekemään tällaisia tarkastuksia. Unkarilaiset tuomioistuimet ovat siten eri mieltä siitä, mitä päätelmiä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä on tehtävä. Tässä yhteydessä se mainitsee, että myös verohallinto soveltaa edelleen vaatimuksia, jotka ovat ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin säännösten kanssa, sellaisina kuin unionin tuomioistuin on niitä tulkinnut. Kyseiset vaatimukset ovat lisäksi ristiriidassa kyseisen viranomaisen verovelvollisia varten julkaiseman soveltamisohjeen kanssa, mikä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan oikeusvarmuuden periaatteen vastaista. Kyseisiin vaatimuksiin kuuluu muun muassa velvollisuus ylläpitää henkilökohtaisia yhteyksiä kuhunkin toimittajaan sekä velvollisuus käyttää yksinomaan tämän virallista sähköpostiosoitetta.

14 Koska Kúrian tuomiot lähtökohtaisesti sitovat ennakkoratkaisua pyytänyttä tuomioistuinta ja koska sen on perusteltava Kúrian tuomioista, joilla on sitova ennakkotapausarvo, poikkeavat oikeudelliset arviointinsa, se pohtii, onko sen unionin oikeuden ensisijaisuuden periaatteen perusteella tosiasiallisesti poikettava Kúrian tuomioista, jotka sen mielestä ovat ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin säännösten kanssa, sellaisina kuin unionin tuomioistuin on niitä tulkinut määräyksissä Vikingo F?vállalkozó ja Crewprint.

15 Tässä tilanteessa F?városi Törvényszék on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Loukkaako unionin oikeuden ensisijaisuuden periaatetta ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklassa taattua oikeutta tehokkaaseen oikeussuojaan se, että asian ylimpänä oikeusasteena käsittelevä jäsenvaltion tuomioistuin tulkitsee unionin tuomioistuimen ratkaisua (määräystä, jonka se on antanut vastauksena ennakkoratkaisupyyntöön, joka koski nimenomaisesti tämän saman asian ylimpänä oikeusasteena käsittelevän tuomioistuimen oikeuskäytäntöä) siten, että siihen ei sisälly mitään uutta seikkaa, jonka vaikutuksesta unionin tuomioistuimen aikaisemmat ratkaisut kumotaan tai voidaan kumota taikka asian ylimpänä oikeusasteena käsittelevän tuomioistuimen aikaisemmin antamaa kansallista oikeuskäytäntöä muutetaan?

2) Onko unionin oikeuden ensisijaisuuden periaatetta ja [Euroopan unionin] perusoikeuskirjan 47 artiklassa taattua oikeutta tehokkaaseen oikeussuojaan tulkittava siten, että unionin tuomioistuimen ratkaisujen ensisijaisuuden periaatetta sovelletaan siinäkin tapauksessa, että asian ylimpänä oikeusasteena käsittelevä jäsenvaltion tuomioistuin viittaa myös aikaisempiin tuomioihinsa ennakkotapauksina? Voidaanko kysymykseen vastata eri tavalla unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 99 artiklan valossa silloin, kun unionin tuomioistuin ratkaisee asian määräyksellä?

3) Voidaanko yleisen tarkastusvelvollisuuden yhteydessä – riippumatta laskuissa ilmoitetun liiketoimen toteuttamisesta ja sen luonteesta – ja kun otetaan huomioon [arvonlisäverodirektiivin] 167 artikla, 168 artiklan a alakohta ja 178 artiklan a alakohta sekä oikeusvarmuuden ja verotuksen neutraalisuuden periaatteet, asettaa arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytykseksi – ilman että jäsenvaltiossa on annettu asiaa koskevaa oikeussääntöä – se, että verovelvollinen pitää henkilökohtaisesti yhteyttä laskun antajaan, tai se, että se ottaa yhteyttä tavarantoimittajansa virallisesti ilmoittamaan sähköpostiosoitteeseen? Voidaanko näiden seikkojen valossa katsoa, että verovelvollisen on objektiivisten tosiseikkojen perusteella osoitettu jättäneen täyttämättä siltä edellytetyn huolellisuusvelvoitteen, kun otetaan huomioon, että tällaisia seikkoja ei vielä ollut olemassa silloin, kun verovelvollinen suoritti asiaa koskevat tarkastukset ennen liikesuhteen aloittamista, vaan että ne ovat osapuolten välillä olemassa olevaan liikesuhteeseen liittyviä seikkoja?

4) Ovatko edellä mainittujen arvonlisäverodirektiivin artiklojen ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen, mutta ennen kaikkea unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön, jossa kyseisiä säännöksiä tulkittaessa asetetaan todistustaakka verohallinnolle, mukaisia jäsenvaltiossa omaksuttu oikeudellinen tulkinta ja käytäntö, joilla evätään arvonlisäveron vähennysoikeus verovelvolliselta, jolla on hallussaan arvonlisäverodirektiivin mukainen lasku, koska verovelvollisen katsotaan liiketoimintaa harjoittaessaan jättäneen noudattamatta vaadittavaa huolellisuutta sen vuoksi, ettei se ole esittänyt näyttöä toiminnasta, jonka perusteella voitaisiin määrittää, ettei sen toiminta rajoittunut pelkästään muodolliset vaatimukset täyttävien laskujen saamiseen, vaikka verovelvollinen on liittänyt mukaan kaikki kyseessä oleviin liiketoimiin liittyvät asiakirjat ja verohallinto on hylännyt muut sen verotusmenettelyssä esittämät todisteet?

5) Voidaanko edellä mainittujen arvonlisäverodirektiivin artiklojen ja oikeusvarmuuden peruseriaatteen valossa pitää objektiivisena tosiseikkana vaadittavaan huolellisuuteen liittyvää toteamusta, jonka mukaan laskun antaja ei harjoittanut minkäänlaista taloudellista toimintaa, jos verohallinto katsoo, että liiketoimen tosiasiallista toteutumista (eli todellista olemassaoloa), joka on osoitettu laskuilla, sopimuksilla ja muilla kirjanpitoon kuuluvilla asiakirjoilla sekä kirjeenvaihdolla ja vahvistettu varastointiyrityksen sekä verovelvollisen yrityksen johtajan ja työntekijän antamilla lausumilla, ei ole näytetty toteen, ja verohallinto nojautuu tätä varten yksinomaan tavarantoimittajayrityksen johtajan lausumaan, jossa kiistetään kyseisen toiminnan toteutuminen, ja jättää huomiotta olosuhteet, joissa tällainen lausuma annettiin, lausuman antajan edut ja sen, että asian asiakirja-aineiston perusteella lausuman antaja oli itse perustanut yrityksen ja että käytettävissä olevien tietojen mukaan valtuutettu edustaja toimi tämän nimissä?

6) Onko arvonlisäveron vähentämiseen liittyviä arvonlisäverodirektiivin säännöksiä tulkittava siten, että jos verohallinto havaitsee verotusmenettelyssä, että laskuihin merkityt tavarat ovat peräisin [Euroopan] unionista ja että verovelvollinen on järjestyksessä toinen [luovutus]ketjun jäsen, kyseisen mallin rakenne – kun otetaan huomioon, että unionista peräisin olevat tavarat on vapautettu arvonlisäverosta, joten unkarilaisella ensimmäisellä ostajalla ei ole oikeutta vähentää arvonlisäveroa, vaan tämä oikeus on vain järjestyksessä toisena olevalla ketjun jäsenellä – on itsessään riittävä objektiivinen tosiseikka veropetoksen osoittamiseksi, vai onko veroviranomaisen tässä tapauksessa näytettävä toteen objektiivisilla seikoilla, kuka tai ketkä ketjun jäsenistä syyllistyivät veropetokseen, millä tavoin se tehtiin ja tiesikö verovelvollinen tai olisiko sen pitänyt tietää siitä huolellisuusvelvoitetta noudattamalla?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen ja toinen ennakkoratkaisukysymys

16 Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee unionin tuomioistuimelta ensimmäisellä ja toisella ennakkoratkaisukysymyksellään unionin oikeuden ensisijaisuuden periaatteen sekä perusoikeuskirjan 47 artiklan tulkintaa, on aluksi mainittava, että pääasiassa kyseessä olevan kansallisen säännösten vuoksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo olevansa sidottu kansallisten ylempien tuomioistuinten tuomioihin silloinkin, kun ne sisältävät oikeudellisia arviointeja, jotka sen mielestä ovat ristiriidassa unionin oikeuden kanssa.

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei kuitenkaan esitä yhteyttä perusoikeuskirjan 47 artiklan, jossa vahvistetaan oikeus tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin, ja kyseessä olevan kansallisen säännösten välillä. Kuten Euroopan komissio on kirjallisissa huomautuksissaan esittänyt, ennakkoratkaisupyyntöissä ei myöskään viitata mihinkään esteeseen, joka estäisi mainittua tuomioistuinta esittämästä unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksiä, jos sillä on epäilyksiä kyseisen kansallisen oikeuskäytännön yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa. Niinpä mainittuihin kysymyksiin on vastattava yksinomaan unionin oikeuden ensisijaisuuden periaatteen valossa.

18 Siten on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään, joihin on vastattava yhdessä, olennaisilta osin sitä, onko unionin oikeuden ensisijaisuuden periaatetta tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan ylemmän kansallisen tuomioistuimen tekemät oikeudelliset arvioinnit sitovat alempia kansallisia tuomioistuinta, joiden on perusteltava kaikki poikkeamiset kyseisistä arvioinneista, vaikka alemmat kansalliset tuomioistuimet katsovat unionin tuomioistuimen unionin oikeuden säännöksestä tekemän tulkinnan perusteella, etteivät mainitut arvioinnit ole unionin oikeuden mukaisia.

Tutkittavaksi ottaminen

19 Unkarin hallitus väittää, että kysymyksiä ei voida ottaa tutkittavaksi. Sen mielestä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii nimittäin kysymyksillään kyseenalaistamaan Kúrian ratkaisut asioissa, jotka johtivat määräyksiin Vikingo F?vállalkozó ja Crewprint, sillä perusteella, että Kúrian ratkaisut eivät ole kyseisten unionin tuomioistuimen määräysten mukaisia. Niinpä kysymyksillä ei ole merkitystä pääasian ratkaisemisen kannalta, koska pääasialla ei ole mitään yhteyttä kyseisiin asioihin.

20 Tältä osin on muistutettava, että 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. Unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän pyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, tai 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 14.9.2023, Bezirkshauptmannschaft Feldkirch, C?55/22, EU:C:2023:670, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 Nyt käsiteltävässä asiassa on mainittava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää Kúrian ratkaisujen ja määräysten Vikingo F?vállalkozó ja Crewprint olevan mahdollisesti ristiriidassa keskenään. Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että sen on pääasian ratkaisemiseksi tukeuduttava kyseisistä määräyksistä saataviin oikeusohjeisiin ja koska Kúrian ratkaisut kuitenkin sitovat sitä pääasiassa kyseessä olevan kansallisen säännösten nojalla, esitetyillä kysymyksillä on yhteys pääasian kohteeseen eivätkä ne ole luonteeltaan hypoteettisia. Lisäksi unionin tuomioistuimella on tiedot niistä tosiseikoista ja oikeudellisista seikoista, joita hyödyllisen vastauksen antaminen ennakkoratkaisukysymyksiin edellyttää.

22 Niinpä ensimmäinen ja toinen kysymys voidaan ottaa tutkittaviksi.

Asiakysymys

23 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden ensisijaisuuden periaatteella vahvistetaan unionin oikeuden etusija jäsenvaltioiden oikeuteen nähden. Kyseinen periaate velvoittaa siis kaikki jäsenvaltioiden elimet huolehtimaan unionin eri oikeussääntöjen täyden vaikutuksen toteutumisesta, eikä jäsenvaltioiden oikeudella voida puuttua siihen vaikutukseen, joka näillä eri oikeussäännöillä katsotaan olevan näiden valtioiden alueella. Tästä seuraa, että unionin oikeuden ensisijaisuuden periaatteen nojalla se, että jäsenvaltio vetoaa kansallisen oikeuden säännöksiin, vaikka ne olisivat perustuslain tasoisia, ei saa vahingoittaa unionin oikeuden yhtenäisyyttä ja tehokkuutta (ks. vastaavasti tuomio 5.6.2023, komissio v. Puola (Tuomareiden riippumattomuus ja yksityiselämä), C?204/21, EU:C:2023:442, 77 kohta ja tuomio 24.7.2023, Lin, C?107/23 PPU, EU:C:2023:606, 128 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Tässä yhteydessä on mainittava, että kansallinen tuomioistuin, joka on käyttänyt sille SEUT 267 artiklassa annettua mahdollisuutta, on pääasian ratkaisussa sidottu tulkintaan, jonka unionin tuomioistuin antaa unionin oikeuden säännöksistä, ja sen on siis tarvittaessa sivuutettava ylemmän kansallisen tuomioistuimen arvioinnit, jos se katsoo unionin tuomioistuimen tulkinnan perusteella, etteivät ne ole unionin oikeuden mukaisia, ja tarvittaessa jätettävä soveltamatta kansallista oikeussääntöä, jolla se velvoitetaan noudattamaan ylemmän tuomioistuimen ratkaisuja

(ks. vastaavasti tuomio 24.7.2023, Lin, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, 132 ja 133 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Tällaisessa tilanteessa vaatimus unionin oikeuden täyden vaikutuksen varmistamisesta merkitsee sitä, että kansallinen tuomioistuin on velvollinen tarvittaessa muuttamaan vakiintunutta oikeuskäytäntöä, jos se perustuu sellaiseen kansallisen oikeuden tulkintaan, joka on ristiriidassa unionin oikeuden kanssa (tuomio 9.9.2021, *Dopravní podnik hl. m. Prahy*, C-107/19, EU:C:2021:722, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Lisäksi on niin, että jos unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on annettu selvä vastaus unionin oikeuden tulkintaa koskevaan kysymykseen, mainitun kansallisen tuomioistuimen on huolehdittava kaikin tarvittavin tavoin siitä, että tätä unionin oikeuden tulkintaa sovelletaan (ks. vastaavasti tuomio 10.3.2022, *Grossmania*, C-177/20, EU:C:2022:175, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Kuten Unkarin hallitus ja komissio ovat esittäneet, tältä osin ei ole merkitystä sillä, onko unionin tuomioistuimen tulkinta muodoltaan tuomio vai työjärjestyksen 99 artiklan nojalla annettu perusteltu määräys. Missään perussopimusten, Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön tai kyseisen työjärjestyksen määräyksessä ei tehdä eroa ennakkoratkaisumenettelyssä annettavien tuomioiden ja perusteltujen määräysten välillä niiden ulottuvuuden ja vaikutusten osalta. Kansallinen tuomioistuin ei siis voi sivuuttaa määräystä sillä perusteella, että tuomiosta poiketen siihen ei väitetysti sisälly uusia seikkoja unionin oikeuden tulkitsemiseksi.

28 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on siis sidottu unionin tuomioistuimen esittämään unionin oikeuden tulkintaan pääasian ratkaisemiseksi, ja sen on tarvittaessa sivuutettava *Kúrian* sellaisissa aiemmissa ratkaisuissa, joilla on kansallisen oikeuden perusteella sitova ennakkotapausarvo, tekemä arviointi, jos se katsoo unionin tuomioistuimen esittämän tulkinnan perusteella, ettei kansallisen tuomioistuimen arviointi ole unionin oikeuden mukainen.

29 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ja Unkarin hallituksen esittämistä tiedoista ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa säännöstössä kyseiselle tuomioistuimelle annetaan toimivalta poiketa *Kúrian* aikaisemmista ratkaisuista, vaikka ne olisivat sitovia ennakkoratkaisuja, muun muassa sillä edellytyksellä, että mainittu tuomioistuin katsoo, että kyseiset ratkaisut ovat ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, ja että sen arviointi on tältä osin perusteltu. Tällaisessa asiayhteydessä ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle tältä osin kuuluva perusteluvelvollisuus ei sellaisenaan vaikuta voivan loukata unionin oikeuden ensisijaisuutta, koska unionin tuomioistuimen käytettävissä olevaan asiakirja-aineistoon ei sisälly mitään seikkaa, joka osoittaisi, että tällainen velvollisuus olisi este, joka olisi omiaan tekemään sen, että kyseinen tuomioistuin käyttää mahdollisuutta poiketa *Kúrian* aikaisemmista ratkaisuista, suhteettoman vaikeaksi.

30 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on vastattava, että unionin oikeuden ensisijaisuuden periaatetta on tulkittava siten, että se edellyttää kansallisen tuomioistuimen, joka on käyttänyt sille SEUT 267 artiklassa annettua mahdollisuutta, poikkeavan ylemmän kansallisen tuomioistuimen oikeudellisesta arvioinnista, jos se katsoo unionin tuomioistuimen joko tuomion tai työjärjestyksen 99 artiklassa tarkoitetun perustellun määräyksen muodossa esittämän unionin oikeuden säännöksen tulkinnan perusteella, etteivät ylemmän kansallisen tuomioistuimen arvioinnit ole unionin oikeuden mukaisia. Kyseinen periaate ei kuitenkaan ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa ainoastaan velvoitetaan alemmat kansalliset tuomioistuimet perustelemaan kaikki poikkeamiset tällaisista arvioinneista.

Kolmas, neljäs ja viides kysymys

31 Kolmannella, neljännellä ja viidennellä kysymyksellään, joihin on vastattava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele olennaisilta osin sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 167 artiklaa, 168 artiklan a alakohtaa ja 178 artiklan a alakohtaa, luettuina verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja oikeusvarmuuden periaatteen valossa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä käytännölle, jossa verohallinto epää verovelvolliselta oikeuden vähentää verovelvolliselle luovutettujen tavaroiden hankintaan liittyvä arvonlisävero sillä perusteella, ettei kyseisiin hankintoihin liittyviä laskuja voida pitää todistusvoimaisina sellaisten olosuhteiden vuoksi, jotka ilmentävät verovelvollisen huolellisuuden puutetta, missä yhteydessä tällaisia olosuhteita arvioidaan lähtökohtaisesti kyseisen viranomaisen verovelvollisia varten julkaiseman soveltamisohjeen perusteella.

32 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 (tuomio 11.11.2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Arvonlisäveron vähentämistä koskevien aineellisten vaatimusten tai edellytysten osalta arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdasta ilmenee, että vähennysoikeuden saamiseksi yhtäältä asianomaisen on oltava kyseisessä direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen ja toisaalta verovelvollisen täytyy käyttää tavaroita tai palveluja, joihin vähennysoikeuden käyttämiseksi vedotaan, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa, ja toisen verovelvollisen on pitänyt luovuttaa nämä tavarat tai palvelut aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa. Arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttöä koskevista ehdoista, jotka rinnastuvat muodollisiin edellytyksiin, on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa säädetään, että verovelvollisella on oltava hallussaan samassa direktiivissä säädettyjen vaatimusten mukaisesti laadittu lasku (ks. vastaavasti tuomio 11.11.2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Mainitut vähennysoikeuden aineelliset edellytykset täytyvät 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 (määräys 9.1.2023, A.T.S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 25.5.2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Arvonlisävero – Fiktiivinen tavarankäytön tai palvelun hankinta), C?114/22, EU:C:2023:430, 36 kohta).

35 Vähennysoikeus voidaan kuitenkin evätä verovelvolliselta, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että siihen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin. On nimittäin palautettava mieleen, että veropetosten, veronkierron ja väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan, ja että unionin tuomioistuin on toistuvasti todennut, että unionin oikeuden oikeussääntöihin ei saada vedota vilpillisesti tai niitä ei saada käyttää väärin. Näin ollen on niin, että vaikka vähennysoikeuden aineelliset edellytykset täytyisivät, kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten tehtävänä on evätä kyseinen oikeus, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että

kyseiseen oikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin (tuomio 25.5.2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Arvonlisävero – Fiktiivinen tavarankäytön tai palvelun hankinta), C-114/22, EU:C:2023:430, 40 ja 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Siltä osin kuin on kyse petoksista, vähennysoikeus on vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan evättävä paitsi silloin, kun verovelvollinen itse syyllistyy petokseen, myös silloin, kun asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että verovelvollinen, jolle vähennysoikeuden perusteena toimivat tavarat tai palvelut on toimitettu, tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa kyseiset tavarat tai palvelut hankkimalla liiketoimeen, joka oli osa tällaista petosta (tuomio 25.5.2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Arvonlisävero – Fiktiivinen tavarankäytön tai palvelun hankinta), C-114/22, EU:C:2023:430, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Vähennysoikeuden epääminen on poikkeus sen peruseräperiaatteen soveltamisesta, jonka kyseinen oikeus muodostaa, joten veroviranomaisten on oikeudellisesti riittävällä tavalla näytettävä toteen ne objektiiviset seikat, joiden perusteella voidaan katsoa, että verovelvollinen on syyllistynyt arvonlisäveropetokseen tai että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon se on vedonnut vähennysoikeuden perusteena, oli osa tällaista petosta. Kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on sitten tutkia, ovatko veroviranomaiset osoittaneet tällaisten objektiivisten seikkojen olemassaolon (tuomio 25.5.2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Arvonlisävero – Fiktiivinen tavarankäytön tai palvelun hankinta), C-114/22, EU:C:2023:430, 43 kohta).

38 Tässä yhteydessä on mainittava, että koska unionin oikeudessa ei ole säädetty todistelusta arvonlisäveropetoksia koskevissa asioissa, verohallinnon on esitettävä näyttö tällaisista objektiivisista seikoista kansallisessa oikeudessa säädettyjen todistelusääntöjen mukaisesti. Tällaisilla säännöillä ei kuitenkaan saada rajoittaa unionin oikeuden tehokkuutta (tuomio 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Tästä tilanteesta verovelvolliselta edellytettävä huolellisuus ja siltä kohtuudella vaadittavat toimenpiteet sen varmistamiseksi, että se ei osallistu hankinnallaan liiketoimeen, joka on osa luovutusketjun aikaisemman vaiheen toimijan tekemää petosta, riippuvat käsiteltävän asian olosuhteista ja erityisesti siitä, onko olemassa viitteitä, joiden perusteella verovelvollinen voi tekemänsä hankinnan ajankohtana epäillä sääntöjenvastaisuuksia tai petosta. Niinpä silloin, kun on olemassa viitteitä petoksesta, verovelvolliselta voidaan odottaa erityistä huolellisuutta. Siltä ei kuitenkaan voida vaatia, että se suorittaa monitahoisia ja perusteellisia selvityksiä, kuten ne, jotka voidaan suorittaa verohallinnon käytettävissä olevin keinoin (tuomio 1.12.2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, 52 kohta ja määräys 9.1.2023, A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, 70 kohta).

40 Kysymys siitä, onko verovelvollinen toiminut riittävän huolellisesti, kuuluu pääasian tosiseikkojen arviointiin ja siten yksin kansallisten tuomioistuinten toimivaltaan. Kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on arvioida, onko verovelvollinen käsiteltävän asian olosuhteet huomioon ottaen noudattanut riittävää huolellisuutta ja toteuttanut ne toimenpiteet, joita siltä voidaan kohtuudella edellyttää tällaisissa olosuhteissa (ks. vastaavasti tuomio 1.12.2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Tältä osin arvonlisäverodirektiivi ei ole lähtökohtaisesti esteenä sille, että jäsenvaltiot antavat lainsäädäntöä tai soveltamisohjeita verovelvolliselta edellytettävän huolellisuuden täsmentämiseksi ja verohallinnon suorittaman arvioinnin ohjaamiseksi määrittämällä tältä osin sovellettavat perusteet. Jäsenvaltiot voivat nimittäin arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan ensimmäisen kohdan nojalla säätää lisäksi muista kuin mainitussa direktiivissä säädetyistä velvoitteista silloin, kun ne katsovat niiden olevan tarpeen arvonlisäveron kannon oikean

toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi.

42 Kuten vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, tällaisella toimenpiteellä ei kuitenkaan voida asettaa järjestelmällisesti kyseenalaiseksi arvonlisäveron vähennysoikeutta ja näin arvonlisäveron neutraalisuutta (ks. vastaavasti tuomio 11.11.2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Se ei myöskään saa heikentää unionin oikeuden tehokkuutta, kun kyse on todistelusta arvonlisäveropetoksia koskevissa asioissa.

43 Tällaisella toimenpiteellä ei siten voida kyseenalaistaa edellä 37 kohdassa mainittua veroviranomaisten velvollisuutta osoittaa oikeudellisesti riittävällä tavalla ne objektiiviset seikat, joiden perusteella voidaan päätellä, että verovelvollinen on syylistynyt arvonlisäveropetokseen tai että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että kyseinen liiketoimi oli osa tällaista petosta. Samoin on todettava, että edellä 39 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaan toimenpide ei voi johtaa siihen, että verovelvolliselle asetetaan velvollisuus tehdä tavarantoimittajaa koskevia monitahoisia ja perusteellisia tarkastuksia.

44 Niinpä silloin, kun verohallinto tukeutuu muun muassa laskun antajan vaikutuspiirissä tapahtuneisiin sääntöjenvastaisuuksiin, selvitysaineiston arviointi ei voi johtaa siihen, että laskun saajana oleva verovelvollinen velvoitettaisiin välillisesti suorittamaan sopimuskumppaniaan koskevia tarkastuksia, jotka eivät lähtökohtaisesti kuulu sen tehtäviin (ks. vastaavasti määräys 16.5.2013, Hardimpe, C?444/12, EU:C:2013:318, 27 kohta oikeuskäytäntöviitteineen).

45 Lopuksi on mainittava, että edellä 41 kohdassa tarkoitetun kaltaisen toimenpiteen täytäntöönpanon on oltava sopusoinnussa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa. Tältä osin on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan Euroopan unionin toimielinten ja myös jäsenvaltioiden, kun ne käyttävät unionin direktiiveissä niille annettua toimivaltaa, on noudatettava oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteita (tuomio 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C?144/14, EU:C:2015:452, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Unionin tuomioistuin on jo todennut useaan otteeseen, että tästä seuraa muun muassa, että unionin lainsäädännön on yksityisten kannalta katsoen oltava täsmällistä ja sen soveltamisen on oltava näiden ennakoitavissa ja että oikeusvarmuuden pakottavaa periaatetta on sovellettava erityisen tiukasti silloin, kun kyse on sääntelystä, josta saattaa aiheutua taloudellisia seurauksia, jotta asianomaisten olisi mahdollista täsmällisesti tuntea sääntelyllä heille asetettujen velvollisuuksien laajuus. Unionin oikeuden kattamiin aloihin liittyvien jäsenvaltioiden oikeussääntöjen on niidenkin oltava yksiselitteisesti muotoiltuja siten, että henkilöillä, joita asia koskee, on mahdollisuus selvästi ja täsmällisesti tuntea oikeutensa ja velvollisuutensa ja että kansallisilla tuomioistuimilla on mahdollisuus varmistaa niiden noudattaminen (tuomio 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C?144/14, EU:C:2015:452, 34 ja 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamista tiedoista ilmenee, että Global Ink Tradelta evättiin oikeus sille luovutettujen tavaroiden hankintaan liittyvän arvonlisäveron vähentämiseen sillä perusteella, että kyseisiin tavaroihin liittyviä laskuja ei voitu pitää todistusvoimaisina muun muassa siksi, että tavaroiden luovuttajan todellisesta henkilöllisyydestä oli epävarmuutta. Tässä asiayhteydessä verohallinto vetosi myös siihen, että mainitut laskut antaneen yrityksen johtaja oli laiminlyönyt arvonlisäveron ilmoitus- ja maksuvelvollisuutensa, mistä Global Ink Traden olisi väitetysti pitänyt tietää. Verohallinto katsoi tältä osin, että Global Ink Trade oli syylistynyt passiiviseen petokseen.

48 Kuten edellä 37 ja 40 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkastaa, onko verohallinto näyttänyt oikeudellisesti riittävällä tavalla toteen ne objektiiviset seikat, joiden perusteella voidaan päätellä, että

verovelvollinen on syyllistynyt arvonlisäveropetokseen tai että se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että kyseinen liiketoimi oli osa tällaista petosta, sekä arvioida, oliko kyseinen verovelvollinen toiminut riittävän huolellisesti, kun otetaan huomioon käsiteltävän asian olosuhteet, ja toteuttanut toimenpiteet, joita siltä voidaan tällaisissa olosuhteissa kohtuudella edellyttää.

49 Vaikka verovelvolliselta tosin voidaan odottaa erityistä huolellisuutta silloin, kun asiassa on viitteitä arvonlisäveropetoksesta, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkastettava, että verohallinnon vaatimuksista ei seuraa, että verovelvollisen olisi suoritettava tavarantoimittajaa koskevia monitahoisia ja perusteellisia tarkastuksia, jolloin verovelvolliselle tosiasiallisesti siirretään verohallinnolle kuuluvia valvontatehtäviä edellä 39 ja 44 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla.

50 Erityisesti on muistutettava, että verohallinto ei voi yleisesti vaatia verovelvollista, joka haluaa käyttää arvonlisäveron vähennysoikeutta, tarkastamaan, että niitä tavaroita ja palveluja, joiden osalta vähennysoikeuteen vedotaan, koskevan laskun antaja on täyttänyt arvonlisäveron ilmoitus- ja maksuvelvollisuutensa (ks. vastaavasti määräys Vikingo F?állalkozó, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

51 Oikeusvarmuuden periaatteen osalta on vielä todettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tutkia, onko verohallinto noudattanut kyseistä periaatetta käyttäessään sille annettua toimivaltaa. Tässä yhteydessä kyseisen tuomioistuimen on tutkittava se, oliko verohallinnon verovelvollisia varten julkaisema ja pääasian tosiseikkoihin sovellettava soveltamisohje laadittu yksiselitteisesti ja oliko sen soveltaminen yksityisten ennakoitavissa edellä 45 ja 46 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla, sekä se, että verohallinnon soveltamat vaatimukset eivät olleet kyseisen soveltamisohjeen vastaisia.

52 Niinpä kolmanteen, neljänteen ja viidenteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 167 artiklaa, 168 artiklan a alakohtaa ja 178 artiklan a alakohtaa, luettuina verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja oikeusvarmuuden periaatteen valossa, on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä käytännölle, jossa verohallinto epää verovelvolliselta oikeuden vähentää verovelvolliselle luovutettujen tavaroiden hankintaan liittyvä arvonlisävero sillä perusteella, ettei kyseisiin hankintoihin liittyviä laskuja voida pitää todistusvoimaisina sellaisten olosuhteiden vuoksi, jotka ilmentävät verovelvollisen huolellisuuden puutetta, missä yhteydessä tällaisia olosuhteita arvioidaan lähtökohtaisesti kyseisen viranomaisen verovelvollisia varten julkaiseman soveltamisohjeen perusteella, jos

- kyseisellä käytännöllä ja kyseisellä soveltamisohjeella ei kyseenalaisteta verohallinnon velvollisuutta osoittaa oikeudellisesti riittävällä tavalla ne objektiiviset seikat, joiden perusteella voidaan päätellä, että verovelvollinen on syyllistynyt arvonlisäveropetokseen tai että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että kyseinen liiketoimi oli osa tällaista petosta
- mainitulla käytännöllä ja mainitulla soveltamisohjeella ei aseteta verovelvolliselle velvollisuutta tehdä sopimuskumppaniaan koskevia monitahoisia ja perusteellisia tarkastuksia
- verohallinnon soveltamat vaatimukset ovat samassa soveltamisohjeessa asetettujen vaatimusten mukaisia ja
- verovelvollisia varten julkaistu soveltamisohje on muotoiltu yksiselitteisesti ja sen soveltaminen on yksityisten ennakoitavissa.

Kuudes kysymys

53 Kuudennella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä,

onko arvonlisäverodirektiiviä tulkittava siten, että se on esteenä sille, että verohallinto, joka aikoo evätä verovelvolliselta oikeuden vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero sillä perusteella, että kyseinen verovelvollinen on osallistunut arvonlisäveroa koskevaan karusellipetokseen, osoittaa ainoastaan sen, että kyseinen liiketoimi kuuluu kehämäiseen laskutusketjuun, yksilöimättä kaikkia kyseiseen petokseen osallistuneita toimijoita ja kunkin toimijan menettelyä.

54 Edellä 35–38 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, että verohallinnon, joka aikoo evätä verovelvolliselta vähennysoikeuden, on osoitettava oikeudellisesti riittävällä tavalla kansallisessa oikeudessa säädettyjen todistelusääntöjen mukaisesti ja unionin oikeuden tehokasta vaikutusta vaarantamatta sekä ne objektiiviset seikat, jotka osoittavat itse arvonlisäveropetoksen olemassaolon, että ne seikat, jotka osoittavat, että verovelvollinen on syyllistynyt kyseiseen petokseen tai että se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että tavaroiden tai palvelujen hankinta, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, oli osa mainittua petosta.

55 Riippumatta petoksen tyypistä tai tutkituista menettelyistä tällaisella näyttövaatimuksella kielletään turvautumasta oletuksiin tai oletamiin, jotka – todistustaakan kääntämällä – loukkaisivat vähennysoikeuden kaltaista yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaa ja heikentäisivät siten unionin oikeuden tehokkuutta (tuomio 1.12.2022, Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, 34 kohta).

56 Niinpä on katsottava, että vaikka kehämäinen laskutusketju on sellainen vakava viite petoksen olemassaolosta, joka on otettava huomioon kaikkien käsiteltävään asiaan liittyvien tietojen ja tosiseikkojen kokonaisvaltaisessa arvioinnissa, ei voida hyväksyä, että verohallinto voisi näyttää karusellipetoksen olemassaolon toteen vain osoittamalla, että kyseessä oleva liiketoimi kuuluu kehämäiseen laskutusketjuun (ks. vastaavasti tuomio 1.12.2022, Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, 35 kohta).

57 Verohallinnon tehtävänä on yhtäältä yksilöidä täsmällisesti petoksen muodostavat seikat ja näyttää toteen vilpillinen toiminta sekä toisaalta osoittaa, että verovelvollinen on osallistunut aktiivisesti kyseiseen petokseen tai että se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että tavaroiden tai palvelujen hankinta, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, oli osa mainittua petosta. Näyttö veropetoksesta ja verovelvollisen osallistumisesta siihen ei kuitenkaan välttämättä edellytä sitä, että kaikki mainittuun petokseen osallistuneet toimijat ja kunkin toimijan menettely olisi yksilöitävä. Kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on varmistaa, että veroviranomaiset ovat esittäneet tällaisen näytön oikeudellisesti riittävällä tavalla (ks. vastaavasti tuomio 1.12.2022, Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, 36 kohta).

58 Kuudenteen kysymykseen on siten vastattava, että arvonlisäverodirektiiviä on tulkittava siten, että

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

– verohallinnon tehtävänä on yhtäältä yksilöidä täsmällisesti petoksen muodostavat seikat ja näyttää vilpilliset menettelyt toteen sekä toisaalta osoittaa, että verovelvollinen on osallistunut aktiivisesti kyseiseen petokseen tai että se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että tavaroiden tai palvelujen hankinta, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, oli osa mainittua petosta, mikä ei välttämättä edellytä sitä, että kaikki kyseiseen petokseen osallistuneet toimijat ja kunkin toimijan menettely olisi yksilöitävä.

Oikeudenkäyntikulut

59 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 (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Unionin oikeuden ensisijaisuuden periaatetta on tulkittava siten, että se edellyttää kansallisen tuomioistuimen, joka on käyttänyt sille SEUT 267 artiklassa annettua mahdollisuutta, poikkeavan ylemmän kansallisen tuomioistuimen oikeudellisesta arvioinnista, jos se katsoo unionin tuomioistuimen joko tuomion tai unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 99 artiklassa tarkoitetun perustellun määräyksen muodossa esittämän unionin oikeuden säännöksen tulkinnan perusteella, etteivät ylemmän kansallisen tuomioistuimen arvoinnit ole unionin oikeuden mukaisia. Kyseinen periaate ei kuitenkaan ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa ainoastaan veloitetaan alemmat kansalliset tuomioistuimet perustelemaan kaikki poikkeamiset tällaisista arvioinneista.**

2) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 167 artiklaa, 168 artiklan a alakohtaa ja 178 artiklan a alakohtaa, luettuina verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja oikeusvarmuuden periaatteen valossa, on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä käytännölle, jossa verohallinto epäa verovelvolliselta oikeuden vähentää verovelvolliselle luovutettujen tavaroiden hankintaan liittyvä arvonlisävero sillä perusteella, ettei kyseisiin hankintoihin liittyviä laskuja voida pitää todistusvoimaisina sellaisten olosuhteiden vuoksi, jotka ilmentävät verovelvollisen huolellisuuden puutetta, missä yhteydessä tällaisia olosuhteita arvioidaan lähtökohtaisesti kyseisen viranomaisen verovelvollisia varten julkaiseman soveltamisohjeen perusteella, jos**

– **kyseisellä käytännöllä ja kyseisellä soveltamisohjeella ei kyseenalaisteta verohallinnon velvollisuutta osoittaa oikeudellisesti riittävällä tavalla ne objektiiviset seikat, joiden perusteella voidaan päätellä, että verovelvollinen on syyllistynyt arvonlisäveropetokseen tai että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että kyseinen liiketoimi oli osa tällaista petosta**

– **mainitulla käytännöllä ja mainitulla soveltamisohjeella ei aseteta verovelvolliselle velvollisuutta tehdä sopimuskumppaniaan koskevia monitahoisia ja perusteellisia tarkastuksia**

– **verohallinnon soveltamat vaatimukset ovat samassa soveltamisohjeessa asetettujen vaatimusten mukaisia ja**

– **verovelvollisia varten julkaistu soveltamisohje on muotoiltu yksiselitteisesti ja sen soveltaminen on yksityisten ennakoitavissa.**

3) **Direktiiviä 2006/112 on tulkittava siten, että**

- se on esteenä sille, että verohallinto, joka aikoo evätä verovelvolliselta oikeuden vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero sillä perusteella, että kyseinen verovelvollinen on osallistunut arvonlisäveroa koskevaan karusellipetokseen, osoittaa ainoastaan sen, että kyseinen liiketoimi kuuluu kehämäiseen laskutusketjuun
- verohallinnon tehtävänä on yhtäältä yksilöidä täsmällisesti petoksen muodostavat seikat ja näyttää vilpilliset menettelyt toteen sekä toisaalta osoittaa, että verovelvollinen on osallistunut aktiivisesti kyseiseen petokseen tai että se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että tavaroiden tai palvelujen hankinta, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, oli osa mainittua petosta, mikä ei välttämättä edellytä sitä, että kaikki kyseiseen petokseen osallistuneet toimijat ja kunkin toimijan menettely olisi yksilöitävä.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.