

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

31 päivänä tammikuuta 2013 (\*)

Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Verotuksen neutraalisuuden periaate – Vähennysoikeus – Epääminen – 203 artikla – Arvonlisäveron mainitseminen laskussa – Verosaatavan syntyminen – Verollisen liiketoimen olemassaolo – Laskun antajan ja sen saajan arvioiminen samalla tavalla – Tarpeellisuus

Asiassa C-643/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Administrativen sad Varna (Bulgaria) on esittänyt 2.12.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 15.12.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

### **LVK – 56 EOOD**

vastaan

**Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit R. Silva de Lapuerta, joka hoitaa kolmannen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský ja T. von Danwitz (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: P. Cruz Villalón,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- LVK – 56 EOOD, edustajanaan advokat P. Bakalova
- Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, asiamiehenään S. Zlateva
- Bulgarian hallitus, asiamiehinään T. Ivanov ja D. Drambozova
- Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja D. Roussanov,

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 L 347, s. 1) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain LVK – 56 EOOD (jäljempänä LVK) ja Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon Varnan yksikön valitus- ja täytäntöönpanoasioiden osaston johtaja) ja jossa on kyse siitä, että viimeksi mainittu epäsi arvonlisäveron vähennysoikeuden sillä perusteella, ettei ostoliiketoimien todenperäisyyttä ollut osoitettu.

## **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

### *Unionin oikeus*

3 Direktiivin 2006/112 39 perustelukappaleen mukaan "vähennysjärjestelmää olisi yhdenmukaistettava, siltä osin kuin sillä on vaikutusta kannon todelliseen kertymään, ja vähennyksen suhdeluku olisi laskettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa".

4 Kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamista vastikkeellisista tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

5 Kyseisen direktiivin 62 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Tässä direktiivissä tarkoitetaan:

- 1) 'verotettavalla tapahtumalla' tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät;
- 2) 'verosaatavan syntymisellä' veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen syntyvää oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikkakin maksua voitaisiin lykätä."

6 Direktiivin 2006/112 63 artiklan mukaan arvonlisäverotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.

7 Direktiivin 73 artiklassa säädetään, että "muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet".

8 Direktiivin 167 artiklan mukaan "vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy".

9 Direktiivin 2006/112 168 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."

10 Kyseisen direktiivin 178 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) edellä 168 artiklan a alakohdassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta 220–236, 238, 239 ja 240 artiklan mukaisesti tehdyn laskun hallussapitoa;

— —”

11 Artiklan 179 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan ”verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää 178 artiklan säännösten mukaisesti saman kauden aikana”.

12 Direktiivin 2006/112 XI osaston, jonka otsikko on ”Velvollisuudet, jotka koskevat verovelvollisia ja tiettyjä henkilöitä, jotka eivät ole verovelvollisia”, 1 luvun, jonka otsikko on ”Maksuvelvollisuus”, 1 jaksossa, jonka otsikko puolestaan on ”Viranomaisille veronmaksuvelvolliset”, olevassa 203 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

13 Direktiivin samaan XI osastoon kuuluvaan 7 lukuun, jonka otsikko on ”Erinäiset säännökset”, sisältyvässä 273 artiklassa 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.

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

14 Kyseisen direktiivin 395 artiklan 1–3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltiolle luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyn tyyppisten veropetosten taikka veron kiertämisen estämiseksi.

Veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin jäsenvaltiossa lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron kokonaismäärään.

2. Jos jäsenvaltio haluaa ottaa käyttöön 1 kohdassa tarkoitetun toimenpiteen, se lähettää komissiolle hakemuksen ja toimittaa tälle kaikki tarvittavat tiedot. Jos komissio katsoo, että sillä ei ole kaikkia tarvittavia tietoja, se ilmoittaa kyseiselle jäsenvaltiolle kahden kuukauden kuluessa hakemuksen vastaanottamisesta, mitä lisätietoja tarvitaan.

Kun komissiolla on kaikki arviointia varten tarvittavat tiedot, se antaa tästä yhden kuukauden kuluessa tiedon hakemuksen esittäneelle jäsenvaltiolle ja toimittaa hakemuksen sen alkuperäisellä kielellä muille jäsenvaltioille.

3. Kolmen kuukauden kuluessa 2 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettujen tietojen toimittamisesta komissio esittää neuvostolle asianmukaisen ehdotuksen tai, jos komissio haluaa esittää huomautuksia pyydettyyn poikkeukseen, kyseiset huomautukset sisältävän tiedonannon.”

## *Bulgarian oikeus*

15 Arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV nro 63, 4.8.2006), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (jäljempänä ZDDS), 70 §:n 5 momentin mukaan ”oikeutta vähentää maksettu arvonlisävero ei voida käyttää, jos arvonlisävero on laskutettu perusteettomasti”.

16 ZDDS:n 71 §:n 1 momentissa säädetään, että henkilö voi käyttää oikeuttaan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen, jos hänellä on hallussaan arvonlisäverolain 114 ja 115 §:n mukaisesti laadittu veroasiakirja, jossa arvonlisävero mainitaan erikseen kunkin verovelvolliselle tehdyn tavaroiden luovutuksen ja palvelujen suorituksen osalta.

17 ZDDS:n 82 §:n 1 momentissa säädetään, että ”arvonlisäveron on velvollinen maksamaan tämän lain mukaisesti rekisteröity verovelvollinen, joka toteuttaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen – –”.

18 ZDDS:n 85 §:n nojalla arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, joka mainitsee kyseisen veron ZDDS:n 112 §:ssä tarkoitetussa veroasiakirjassa eli muun muassa laskussa.

19 ZDDS:n 113 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Jokaisen liiketoimia toteuttavan verovelvollisen on annettava lasku luovuttamastaan tavarasta tai suorittamastaan palvelusta tai saamastaan ennakkomaksusta – –

(2) Lasku on annettava vähintään kahtena kappaleena, joista toinen on tavaran luovuttajan tai palvelun suorittajan ja toinen vastaanottajan.”

20 Tavaran luovuttajalla tai palvelun suorittajalla on ZDDS:n 115 §:n 1 momentin mukaan velvollisuus antaa oikaistu lasku, jos liiketoimen, josta lasku on annettu, veron perustetta muutetaan tai jos liiketoimi peruutetaan.

21 ZDDS:n 116 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Korjaukset ja lisäykset laskuihin ja niitä koskeviin oikaistuihin laskuihin eivät ole sallittuja. Virheellisesti laaditut tai korjatut asiakirjat on mitätöitävä ja on annettava uudet asiakirjat.

--

(3) Virheellisesti laadittuina asiakirjoina pidetään myös sellaisia laskuja ja niitä koskevia oikaistuja laskuja, joissa vero mainitaan, vaikkei sitä olisi pitänyt mainita.

(4) Jos virheellisesti laaditut tai korjatut asiakirjat on viety edelleen tavaran luovuttajan, palvelun suorittajan tai vastaanottajan kirjanpitoon, niiden mitätöimisestä on lisäksi laadittava kunkin asianosaisen osalta pöytäkirja, johon sisältyy

1. mitätöimisen syy
2. mitätöidyn asiakirjan numero ja päivämäärä
3. annetun uuden asiakirjan numero ja päivämäärä
4. pöytäkirjan jokaisen asianosaisen puolesta laatineiden henkilöiden allekirjoitukset.

## **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

22 LVK, joka on maataloustuottaja, vähensi vuoden 2007 syyskuulta ja lokakuulta sellaisen ostoihin sisältyneen arvonlisäveron, joka perustui REYA – 96 OOD:n (jäljempänä REYA) ja SITI GRUP 76 DZZD:n (jäljempänä SITI GRUP), jotka oli tällä välin poistettu arvonlisäverovelvollisten rekisteristä, suorittamista tavaroiden luovutuksista annettuihin useisiin laskuihin. Kaikki nämä laskut maksettiin käteisellä ja kirjattiin LVK:n kirjanpitoon. On myös kiistatonta, että vastaavat myynnit kirjattiin kyseisten luovuttajien myynti- ja ostoreskontraan.

23 Veroviranomaiset tekivät ristiintarkastuksia näiden kahden tavarantoimittajan luona. Näissä tarkastuksissa ne vaativat toimitettujen tavaroiden alkuperää ja toimitusten suorittamista koskevien tiettyjen asiakirjojen esittämistä. Tavarantoimittajat eivät asetetuissa määräajoissa vastanneet tähän vaatimukseen.

24 Veroviranomaisten pyydettyä LVK:ta esittämään todisteet siitä, että kyseiset luovutukset olivat tosiasiallisesti tapahtuneet, tämä esitti lähetysluetteloita, punnitustodistuksia ja rahtikirjoja, joissa kuitenkin oli sääntöjenvastaisuuksia.

25 Veroviranomaiset katsoivat, ettei ollut osoitettu, että laskutetut luovutukset olisi tehty, joten arvonlisävero oli mainittu kyseisissä laskuissa perusteettomasti. Näin ollen se osoitti 20.12.2010 LVK:lle veronoikaisupäätöksen eväten näihin laskuihin perustuvan arvonlisäverovähennyksen (jäljempänä riidanalainen veronoikaisupäätös).

26 Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihoditen vahvistettua 18.2.2010 tekemällään päätöksellä riidanalaisen veronoikaisupäätöksen LVK saattoi asian Administrativen sad Varnan käsiteltäväksi väittäen, että kyseiset laskut vastasivat tosiasiallisia tavaroiden luovutuksia, joten vähennysoikeuden epääminen oli ollut perusteetonta.

27 Asiakirja-aineistoon jätettiin pääasiassa vireillä olevan oikeudenkäynnin aikana kaksi REYA:lle ja SITI GRUPille osoitettua veronoikaisupäätöstä. Nämä päätökset annettiin ennen riidanalaisen veronoikaisupäätöksen antamista, ja ne koskevat pääasiassa kyseessä olevaa ajanjaksoa. Kyseistä päätöksistä ilmenee veroviranomaisten todenneen, ettei REYA:n ja SITI GRUPin tekemistä luovutuksista laskutetun arvonlisäveron perustetta ollut syytä oikaista.

28 Kansallinen tuomioistuin toteaa, että sen on arvioitava, onko asiassa riittävästi näytetty toteen verotettava tapahtuma ostoihin sisältyvän arvonlisäveron osalta, koska veroviranomaiset ovat perustaneet vähennyskelpoisuuden epäämisen siihen, etteivät LVK:n tavarantoimittajat olleet esittäneet vaadittuja asiakirjoja ja että LVK:n riidanalaisten luovutusten saajana esittämistä asiakirjoista puuttui tiettyjä tietoja tai ne oli esitetty väärin. Jotta kansallinen tuomioistuin voisi arvioida näitä seikkoja, se haluaa unionin oikeutta silmällä pitäen selvittää, mikä on LVK:n tavarantoimittajille osoitettujen veronoikaisupäätösten merkitys ja onko niiden nojalla mahdollista päätellä veroviranomaisten myöntäneen, että kyseiset laskut vastasivat tosiasiallisesti toteutettuja verotettavia liiketoimia.

29 Administrativen sad Varna on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Käsittääkö – – direktiivin 2006/112 – – 203 artikla kaikki tapaukset, joissa arvonlisävero on laskutettu virheellisesti, mukaan lukien tapaukset, joissa on annettu lasku, jossa on mainittu

arvonlisävero, vaikka verotettava tapahtuma ei ole toteutunut? Jos tähän kysymykseen vastataan myöntävästi: edellytetäänkö direktiivin 2006/112 203 ja 273 artiklassa, että jäsenvaltiot säätävät nimenomaisesti siitä, että arvonlisävero, joka on mainittu laskussa mutta jonka osalta ei ole toteutunut liiketoimea, on maksettava, vai riittääkö se, että ne panevat täytäntöön [kyseisen] direktiivin yleissäännön, jonka mukaan arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, joka mainitsee kyseisen veron laskussa?

2) Edellytetäänkö direktiivin 2006/112 73, 179 ja 203 artiklassa, kun otetaan huomioon direktiivin 2006/112 johdanto-osan 39 perustelukappale, verovähennyksen täsmällisyyden varmistamiseksi, että jos laskussa mainittiin arvonlisävero, vaikka verotettavaa tapahtumaa ei ollut, veronkannosta vastaavat viranomaiset oikaisevat veron perusteen ja laskutetun arvonlisäveron?

3) Voivatko direktiivin 2006/112 395 artiklassa tarkoitetut erityistoimenpiteet koostua pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaisesta verokäytännöstä, jonka mukaan veronkannosta vastaavat viranomaiset tarkastavat verovähennysten valvonnan yhteydessä ainoastaan tehdyn verovähennyksen, kun puolestaan toteutuneesta liiketoimesta maksettavaa veroa pidetään ehdottomasti maksettavana jo sen vuoksi, että se mainittiin laskussa? Jos tähän kysymykseen vastataan myöntävästi: Onko direktiivin 2006/112 203 artiklan nojalla sallittua – ja jos on, missä tapauksissa –, että samasta liiketoimesta kannetaan arvonlisävero kerran tavaroiden luovuttajalta tai palvelujen suorittajalta, koska se on maininnut veron laskussa, ja toisen kerran tavaroiden ostajalta tai palvelujen vastaanottajalta, koska siltä evätään verovähennysoikeus?

4) Loukataanko pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaisella verokäytännöllä – jonka mukaan verollisen tavaran ostajalta tai verollisen palvelun vastaanottajalta evätään verovähennysoikeus, koska 'näyttö liiketoimen toteutumisesta puuttuu', ilman että otettaisiin huomioon jo tehtyjä toteamuksia, joiden mukaan verosaatava on syntynyt tavaran luovuttajaa tai palvelun suorittajaa kohtaan ja tämän on maksettava vero, vaikka asianomaista veronoikaisupäätöstä ei ollut muutettu siihen mennessä, kun verovähennysoikeuden syntymistä arvioitiin, eikä ollut ilmennyt eikä todettu perustetta sille, että sitä pitäisi muuttaa valtion säätämällä tavalla – arvonlisäveron kertautumisen kieltoa, ja onko tämä verokäytäntö oikeusvarmuuden, yhdenvertaisen kohtelun ja verotuksen neutraalisuuden periaatteiden vastainen?

5) Onko direktiivin 2006/112 167 artiklan ja 168 artiklan a alakohdan mukaan sallittua, että arvonlisäveron vähennysoikeus evätään kaikki direktiivin 178 artiklan edellytykset täyttävän verollisen tavaran ostajalta tai verollisen palvelun vastaanottajalta sen jälkeen kun tavaran luovuttajan tai palvelun suorittajan osalta tehdyllä ja lainvoimaiseksi tulleella veronoikaisupäätöksellä ei ole oikaistu kyseisen liiketoimen osalta laskutettua arvonlisäveroa siksi, että 'verotettava tapahtuma ei ole toteutunut', vaan verosaatava on tunnustettu syntyneeksi ja otettu huomioon selvitetäessä asianomaisen verokauden tulosta? Onko tähän kysymykseen vastattaessa merkitystä sillä, että tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja ei ole esittänyt verotarkastuksen yhteydessä mitään kirjanpitoasiakirjoja ja kyseistä verokautta koskeva tulos selvitetiin ainoastaan arvonlisäveroilmoituksissa sekä myynti- ja ostoreskontrassa annettujen tietojen perusteella?

6) Edellä esitettyihin kysymyksiin annettujen vastausten perusteella: Onko direktiivin 2006/112 167 artiklaa ja 168 artiklan a alakohdasta tulkittava siten, että arvonlisäveron neutraalisuus edellyttää pääasian oikeudenkäynnin kaltaisissa olosuhteissa sitä, että verovelvollinen voi vähentää luovutusten osalta laskutetun veron?"

## **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

## *Ensimmäinen ja toinen kysymys*

- 30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään pääasiallisesti sitä, onko direktiivin 2006/112 203 artiklaa tulkittava siten, että henkilön on maksettava laskussa mainitsemansa arvonlisävero riippumatta siitä, onko verollista liiketoimea todella suoritettu, ja voidaanko pelkästään siitä, ettei verohallinto ole kyseisen laskun antajalle osoitetussa veronokaisupäätöksessä oikaissut tämän ilmoittamaa arvonlisäveroa, päätellä, että verohallinto on tunnustanut, että mainittu lasku liittyi todelliseen verolliseen liiketoimeen.
- 31 Aluksi on todettava, että vaikka mainittu kysymys koskee sitä, onko laskun antajalla verovelka verohallinnolle, se on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain verohallinto ja riidanalaisten laskujen saaja. Asia koskee viimeksi mainitun oikeutta vähentää esitetyissä laskuissa mainittu arvonlisävero, joka on evätty sillä perusteella, etteivät kyseiset laskut verohallinnon mielestä liittyneet todellisiin verollisiin luovutuksiin, minkä verovelvollinen on riitauttanut.
- 32 Mainituissa asiassa, jossa riidanalaisten laskujen antaja ei ole asianosaisena, tämän velvoitteilla verohallintoa kohtaan on vain välillinen merkitys, koska laskujen antajalle osoitettu veronokaisupäätös on esitetty todisteena todellisista verollisista liiketoimista.
- 33 Oikeuskäytännössä on todettu direktiivin 2006/112 203 artiklaa edeltäneestä säännöksestä eli jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1), 21 artiklan 1 kohdan c alakohdasta, että kyseisen säännöksen mukaan henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa tai laskuna toimivassa asiakirjassa, on veronmaksuvelvollinen tämän veron osalta. Erityisesti nämä henkilöt ovat velvollisia maksamaan laskussa mainitun arvonlisäveron siitä riippumatta, ovatko he velvollisia maksamaan veron kyseisen liiketoimen arvonlisäverollisuuden takia (ks. asia C-566/07, Stadeco, tuomio 18.6.2009, Kok., s. I-5295, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 34 On totta, että direktiivin 2006/112 167 ja 63 artiklan mukaan oikeus vähentää laskutettu arvonlisävero on pääsääntöisesti yhteydessä verollisen liiketoimen tosiasialliseen toteutumiseen (ks. asia C-536/03, António Jorge, tuomio 26.5.2005, Kok., s. I-4463, 24 ja 25 kohta) ja ettei vähennysoikeus ulotu arvonlisäveroon, joka on kyseisen direktiivin 203 artiklan mukaisesti maksettava yksinomaan sen vuoksi, että se on mainittu laskussa (ks. mm. asia C-342/87, Genius, tuomio 13.12.1989, Kok., s. 4227, 13 ja 19 kohta ja asia C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, tuomio 15.3.2007, Kok., s. I-2425, 23 kohta).
- 35 Verotulojen menettämisen vaaraa ei periaatteessa ole täysin poistettu niin kauan kuin sellaisen laskun saaja, jossa on mainittu perusteettomasti arvonlisävero, voi vielä käyttää laskua vähennysoikeutta varten direktiivin 2006/112 178 artiklan a alakohdan mukaisesti (ks. vastaavasti em. asia Stadeco, tuomion 29 kohta).
- 36 Näin ollen kyseisen direktiivin 203 artiklassa säädetyllä velvollisuudella on tarkoituksena poistaa verotulojen menettämisen vaara, joka voi aiheutua mainitun direktiivin 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetyistä vähennysoikeudesta (ks. em. asia Stadeco, tuomion 28 kohta).
- 37 Kyseisen tavoitteen perusteella mainittua velvollisuutta rajoittaa se, että jäsenvaltioiden on kansallisissa oikeusjärjestyksissään säädettävä mahdollisuudesta oikaista kaikki perusteettomasti laskutetut verot, kun laskun antaja osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä tai kun tämä on

oikea-aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran (ks. vastaavasti em. asia Genius, tuomion 18 kohta; asia C-454/98, Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomio 19.9.2000, Kok., s. I-6973, 56–61 ja 63 kohta ja yhdistetyt asiat C-78/02–C-80/02, Karageorgou ym., tuomio 6.11.2003, Kok., s. I-13295, 50 kohta).

38 Kun otetaan yhtäältä huomioon mainittu oikaisemismahdollisuus ja toisaalta vaara siitä, että laskua, jossa perusteettomasti mainitaan arvonlisävero, käytetään veronvähennysoikeutta varten, direktiivin 2006/112 203 artiklassa säädetyn velvollisuuden ei voida katsoa antavan maksettavalle maksulle rangaistusseuraamuksen luonnetta.

39 Edellä esitetystä seuraa lisäksi, että jos laskun antaja ei vetoa yhteenkään edellä 37 kohdassa mainituista perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron oikaisemisen mahdollistavista tilanteista, verohallinnon ei tarvitse laskun antajaa koskevassa verotarkastuksessa selvittää, liittyykö laskutettu ja ilmoitettu arvonlisävero kyseisen laskun antajan todella suorittamiin verollisiin liiketoimiin.

40 Koska tällaista selvittämisvelvollisuutta ei ole, ainoastaan siitä, ettei verohallinto ole oikaissut laskun antajan ilmoittamaa arvonlisäveroa, ei voida päätellä, että verohallinto olisi tunnustanut, että viimeksi mainitun laatimat laskut liittyvät todellisiin verollisiin liiketoimiin.

41 Unionin oikeudessa ei kuitenkaan suljeta pois sitä, että toimivaltainen hallintoviranomainen tarkastaa verovelvollisen laskuttamien liiketoimien olemassaolon ja oikaisee tarvittaessa verovelvollisen ilmoituksiin perustuvan verovelan. Tällaisen tarkastuksen tulos on laskun antajan laskutettua arvonlisäveroa koskevan ilmoituksen ja sen maksamisen tavoin seikka, joka kansallisen tuomioistuimen on otettava huomioon arvioidessaan sitä, onko laskun saajalle konkreettisesti tapauksessa vähennysoikeuden perustavaa verollista liiketoimea suoritettu.

42 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 203 artiklaa on tulkittava siten, että

– henkilön on maksettava laskussa mainitsemansa arvonlisävero riippumatta siitä, onko verollista liiketoimea todella suoritettu

– pelkästään siitä, ettei verohallinto ole kyseisen laskun antajalle osoitetussa veronoikaisupäätöksessä oikaissut tämän ilmoittamaa arvonlisäveroa, ei voida päätellä, että verohallinto on tunnustanut, että mainittu lasku liittyi todelliseen verolliseen liiketoimeen.

#### *Kolmannen kysymyksen ensimmäinen osa*

43 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen annettu vastaus, kolmannen kysymyksen ensimmäiseen osaan ei ole tarpeen vastata.

#### *Kolmannen kysymyksen toinen osa sekä neljäs, viides ja kuudes kysymys*

44 Kansallinen tuomioistuin kysyy kolmannen kysymyksen toisessa osassa sekä neljännessä, viidennessä ja kuudennessa kysymyksessään pääasiallisesti, onko unionin oikeutta tulkittava siten, että direktiivin 2006/112 167 artikla ja 168 artiklan a alakohta sekä verotuksen neutraalisuutta, oikeusvarmuutta ja yhdenvertaista kohtelua koskevat periaatteet ovat esteenä sille, että laskun vastaanottajalta evätään arvonlisäveron vähennysoikeus, vaikka kyseisen laskun antajalle osoitetulla veronoikaisupäätöksellä ei ole oikaistu viimeksi mainitun ilmoittamaa arvonlisäveroa.

45 On siis tutkittava, edellytetäänkö unionin oikeudessa, että tavaran luovutuksen tai palvelujen suorituksen todenperäisyyttä on arvioitava samalla tavalla sekä laskun antajan että sen saajan



osalta.

46 Direktiivistä 2006/112 ilmenee verollisen liiketoimen puuttumisen vuoksi perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron osalta, ettei kahta liiketoimen osapuolina olevaa toimijaa välttämättä kohdella samalla tavalla siinä tilanteessa, ettei laskun antaja ole oikaissut laskua, kuten edellä 33–37 kohdasta ilmenee.

47 Yhtäältä laskun antaja on direktiivin 2006/112 203 artiklan mukaan velvollinen maksamaan kyseisessä laskussa mainitun arvonlisäveron, vaikka verollista liiketoimea ei olisi suoritettu. Toisaalta laskun saajan vähennysoikeuden käyttö rajoittuu kyseisen direktiivin 63 ja 167 artiklan mukaan pelkästään arvonlisäveroon, joka liittyy arvonlisäverolliseen liiketoimeen.

48 Tällaisessa tilanteessa verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattaminen varmistetaan sillä, että jäsenvaltioiden on edellä 37 kohdassa mainitun mukaisesti säädettävä mahdollisuudesta oikaista kaikki perusteettomasti laskutetut verot, kun laskun antaja osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä tai kun tämä on oikea-aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran.

49 Ennakkoratkaisupyynnössä esitetyt kysymykset huomioon ottaen on syytä täsmentää, etteivät veroviranomaiset saa tehdä tällaisen mahdollisuuden käyttämisestä mahdotonta järjestämällä systemaattisesti tarkastuksensa siten, että veronoikaisupäätös osoitetaan ensin laskun antajalle ja että kyseinen päätös on jopa saanut lainvoiman ennen kuin laskun saaja tarkastetaan. Tällaista mahdollisuutta ei myöskään saada sulkea pois pelkästään sen vuoksi, että laskun antaja ei enää oikaisuhetkellä ole rekisteröitynä arvonlisäverovelvolliseksi.

50 Tästä seuraa, että direktiivin 2006/112 167 artikla ja 168 artiklan a alakohta sekä verotuksen neutraalisuuden periaate eivät ole esteenä sille, että laskun saajalta evätään oikeus vähentää arvonlisävero siitä syystä, ettei verollista liiketoimea ole, vaikka viimeksi mainitun ilmoittamaa arvonlisäveroa ei ole oikaistu laskun antajalle osoitetussa veronoikaisupäätöksessä.

51 Oikeusvarmuuden periaatteesta on syytä palauttaa mieliin, että kyseinen periaate, joka kuuluu unionin oikeuden yleisiin periaatteisiin, edellyttää, että oikeussäännöt ovat selviä ja täsmällisiä ja että niiden vaikutukset ovat ennakoitavissa, jotta ne, joita asia koskee, tietäisivät, miten niiden tulee toimia niissä tilanteissa ja oikeudellisissa suhteissa, joihin unionin oikeusjärjestystä sovelletaan (ks. asia C-81/10 P, France Télécom v. komissio, tuomio 8.12.2011, Kok., s. I-12899, 100 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

52 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa sovellettavista verosäännöistä on todettava, ettei olemassa kuitenkaan ole sellaisia viitteitä, joiden nojalla voitaisiin olettaa, ettei asianomainen pystynyt saamaan hyödyllisiä tietoja siitä, miten kyseisiä sääntöjä sovelletaan.

53 Näin ollen oikeusvarmuuden periaate ei sekään ole tämän tuomion 50 kohdassa esitetyn kaltaisissa olosuhteissa esteenä riidanalaiselle arvonlisäverovähennyksen epäämislle.

54 Sama koskee yhdenvertaisen kohtelun periaatetta.

55 Yhdenvertaisen kohtelun periaate, jota arvonlisäveron alalla ilmentää verotuksen neutraalisuuden periaate (ks. asia C-309/06, Marks & Spencer, tuomio 10.4.2008, Kok., s. I-2283, 49 kohta; asia C-174/08, NCC Construction Danmark, tuomio 29.10.2009, Kok., s. I-10567, 41 ja 44 kohta ja yhdistetyt asiat C-259/10 ja C-260/10, The Rank Group, tuomio 10.11.2011, Kok., s. I-10947, 61 kohta), edellyttää, ettei toisiinsa rinnastettavia tilanteita kohdella eri tavalla, ellei erilaista kohtelua voida objektiivisesti perustella (ks. em. asia Marks & Spencer, tuomion 51 kohta; em. asia NCC Construction Danmark, tuomion 44 kohta ja asia C-285/10, Campsa Estaciones de

Servicio, tuomio 9.6.2011, Kok., s. I-5059, 29 kohta).

56 Kuten edellä 33–37 sekä 46 ja 47 kohdassa on todettu, direktiivin 2006/112 säännöksistä johtuu kuitenkin, etteivät sellaista luovutusta koskevan laskun antaja ja vastaanottaja, jota ei todellisuudessa ole tehty, ole toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa.

57 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että veroviranomaiset ovat pääasiassa päätelleet verotettavan luovutuksen puuttumisen muun muassa siitä, ettei toimittaja ollut esittänyt verotarkastuksessa vaadittuja asiakirjoja. Koska kantaja on kiistänyt tämän päätelmän, kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on kansallisen oikeuden todistussääntöjen mukaisesti arvioida kokonaisvaltaisesti pääasian kaikkia osatekijöitä ja olosuhteita (ks. analogisesti asia C-273/11, Mecsek-Gabona, tuomio 6.9.2012, 53 kohta ja asia C-285/11, Bonik, tuomio 6.12.2012, 32 kohta).

58 Tässä yhteydessä on muistutettava, että mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on päämäärä, joka on direktiivissä 2006/112 tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan, eivätkä oikeussubjektit saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin (ks. mm. asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006, Kok., s. I-1609, 68 ja 71 kohta; yhdistetyt asiat C-80/11 ja C-142/11, Mahagében ja Dávid, tuomio 21.6.2012, 41 kohta ja em. asia Bonik, tuomion 35 ja 36 kohta).

59 Kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten tehtävänä on näin ollen evätä vähennysoikeus, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että vähennysoikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04, Kittel ja Recolta Recycling, tuomio 6.7.2006, Kok., s. I-6161, 55 kohta; em. yhdistetyt asiat Mahagében ja Dávid, tuomion 42 kohta ja em. asia Bonik, tuomion 37 kohta).

60 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivissä 2006/112 säädetyin vähennysoikeusjärjestelmän kanssa on kuitenkin ristiriidassa rangaista vähennysoikeuden epäämisellä verovelvollista, joka ei tiennyt eikä voinut tietää, että kyseessä oleva liiketoimi oli osa petosta, johon luovuttaja syyllistyi, tai että luovutusketjussa ennen mainitun verovelvollisen liiketoimea tai sen jälkeen tehdyssä liiketoimessa oli syyllistytty arvonlisäveropetokseen (ks. mm. yhdistetyt asiat C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006, Kok., s. I-483, 52 ja 55 kohta; em. yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 45, 46 ja 60 kohta; em. yhdistetyt asiat Mahagében ja Dávid, tuomion 47 kohta ja em. asia Bonik, tuomion 41 kohta).

61 Unionin tuomioistuin totesi edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Mahagében ja Dávid antamansa tuomion 61–65 kohdassa, ettei verohallinto voi yleisesti edellyttää, että verovelvollinen, joka haluaa käyttää oikeuttaan vähentää arvonlisävero, yhtäältä selvittää sen, että niitä tavaroita ja palveluja, joiden nojalla tämän oikeuden käyttöä on vaadittu, koskevien laskujen antaja on verovelvollinen, että sillä oli hallussaan kyseessä olevat tavarat, että sillä oli valmiudet toimittaa ne ja että se on noudattanut arvonlisäveron ilmoitus- ja maksuvelvollisuuksiaan, varmistuakseen siitä, etteivät luovutusketjussa sitä edeltävät toimijat ole toimineet sääntöjenvastaisesti tai syyllistyneet petokseen, tai että sillä toisaalta olisi kyseisiä seikkoja koskevia asiakirjoja.

62 Tästä seuraa, että kansallisen tuomioistuimen, jonka on ratkaistava, oliko verotettava liiketoimi yksittäistapauksessa jäänyt suorittamatta, ja jossa verohallinto on tukeutunut muun muassa laskun antajan tai jonkin sen tavarantoimittajista sääntöjenvastaiseen menettelyyn, kuten puutteisiin kirjanpidossa, on huolehdittava siitä, ettei todistusharkinnassa viedä merkitystä edellä 60 kohdassa mainitulta oikeuskäytännöltä ja epäsuorasti velvoiteta laskun saajaa suorittamaan sopimuskumppaniaan koskevia tarkastuksia, jotka eivät lähtökohtaisesti kuulu sille.

63 Pääasiassa on kuitenkin otettava huomioon, että ennakkoratkaisupyynnön mukaan riidanalaisten laskujen saajan esittämissä asiakirjoissa oli niissäkin sääntöjenvastaisuuksia, joten

nämä ovat sellaisia seikkoja, jotka kansallisen tuomioistuimen on suorittamassaan kokonaisarvioinnissa otettava huomioon.

64 Edellä esitetyt seikat huomioiden kolmannen kysymyksen toiseen osaan sekä neljänteen, viidenteen ja kuudenteen kysymykseen on vastattava, että unionin oikeutta on tulkittava siten, etteivät direktiivin 2006/112 167 artikla ja 168 artiklan a alakohta sekä verotuksen neutraalisuutta, oikeusvarmuutta ja yhdenvertaista kohtelua koskevat periaatteet ole esteenä sille, että laskun saajalta evätään oikeus vähentää aikaisemman vaihdannan vaiheen arvonlisävero todellisen verollisen liiketoimen puuttumisen vuoksi, vaikka kyseisen laskun antajan ilmoittamaa arvonlisäveroa ei ole oikaistu sille osoitetussa veronoikaisupäätöksessä. Jos kuitenkin katsotaan, ettei kyseistä liiketoimea ole todella toteutettu, kun otetaan huomioon, että laskun antaja on syyllistynyt petokseen tai toiminut sääntöjenvastaisesti tai että näin on toimittu luovutusketjussa ennen sitä liiketoimea, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, on osoitettava objektiivisesti ja edellyttämättä, että laskun saaja suorittaa sille kuulumattomia tarkastuksia, että laskun saaja tiesi tai tämän olisi pitänyt tietää, että mainittu liiketoimi oli osa arvonlisäveropetosta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava.

### **Oikeudenkäyntikulut**

65 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 (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 203 artiklaa on tulkittava siten, että**

- **henkilön on maksettava laskussa mainitsemansa arvonlisävero riippumatta siitä, onko verollista liiketoimea todella suoritettu**
- **pelkästään siitä, ettei verohallinto ole kyseisen laskun antajalle osoitetussa veronoikaisupäätöksessä oikaissut tämän ilmoittamaa arvonlisäveroa, ei voida päätellä, että verohallinto on tunnustanut, että mainittu lasku liittyi todelliseen verolliseen liiketoimeen.**

**2) Unionin oikeutta on tulkittava siten, etteivät direktiivin 2006/112 167 artikla ja 168 artiklan a alakohta sekä verotuksen neutraalisuutta, oikeusvarmuutta ja yhdenvertaista kohtelua koskevat periaatteet ole esteenä sille, että laskun saajalta evätään oikeus vähentää aikaisemman vaihdannan vaiheen arvonlisävero todellisen verollisen liiketoimen puuttumisen vuoksi, vaikka kyseisen laskun antajan ilmoittamaa arvonlisäveroa ei ole oikaistu sille osoitetussa veronoikaisupäätöksessä. Jos kuitenkin katsotaan, ettei kyseistä liiketoimea ole todella toteutettu, kun otetaan huomioon, että laskun antaja on syyllistynyt petokseen tai toiminut sääntöjenvastaisesti tai että näin on toimittu luovutusketjussa ennen sitä liiketoimea, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, on osoitettava objektiivisesti ja edellyttämättä, että laskun saaja suorittaa sille kuulumattomia tarkastuksia, että laskun saaja tiesi tai tämän olisi pitänyt tietää, että mainittu liiketoimi oli osa arvonlisäveropetosta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.