

Asia C-610/19

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

13.8.2019

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapestin
hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

5.7.2019

Kantaja:

Vikingo Fővállalkozó Kft.

Vastaja:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(valitusasioita käsittelevä valtion vero- ja tulliviranomainen,
Unkari)

Pääasian oikeudenkäynnin kohde

Hallinto-oikeudellinen kanne kansallisen veroviranomaisen verotuspäätöksestä, jolla verovelvolliselta evättiin arvonlisäveron vähennysoikeus sillä perusteella, että kyseinen viranomainen edellytti laskujen tueksi unionin oikeudessa edellytettyjen todisteiden lisäksi muita todisteita ja näiden todisteiden puuttuessa totesi liiketoimet fiktiivisiksi.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan a alakohdan ja 178 artiklan a alakohdan, luettuina yhdessä saman direktiivin 220 artiklan a alakohdan ja 226 artiklan kanssa, tulkinta; verotuksen neutraalisuuden periaatteen, tehokkuusperiaatteen ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklan tulkinta.

Ennakkoratkaisukysymykset

- 1) Voidaanko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan a alakohdan ja 178 artiklan a alakohdan, luettuina yhdessä saman direktiivin 220 artiklan a alakohdan ja 226 artiklan kanssa, ja tehokkuusperiaatteen mukaisina pitää sellaista kansallista oikeudellista tulkintaa ja kansallista käytäntöä, joiden mukaan silloin, kun veron vähennysoikeuden aineelliset edellytykset täyttyvät, ei ole riittävää, että verovelvollisella on hallussaan lasku, jonka sisältö vastaa direktiivin 226 artiklan vaatimuksia, vaan voidakseen käyttää veron vähennysoikeutta kyseisen laskun perusteella verovelvollisella on sen lisäksi oltava hallussaan muita asiakirjatodisteita, joiden on paitsi täytettävä direktiivin 2006/112 vaatimukset myös vastattava kansallisen kirjanpitolainsäädännön periaatteita ja tositteita koskevia erityissäännöksiä, joissa vaaditaan, että jokainen myyntiketjun jäsen kirjaa ja ilmoittaa yhtäpitävästi kyseisillä tositteilla todennettavan liiketoimen jokaisen yksityiskohdan?
- 2) Voidaanko direktiivin 2006/112 [arvonlisäveron vähennystä] koskevien säännösten ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen mukaisina pitää sellaista kansallista oikeudellista tulkintaa ja kansallista käytäntöä, joiden mukaan ketjuliiketoimien tapauksessa jokainen ketjun jäsen on kaikista muista seikoista riippumatta ja pelkästään sillä perusteella, että liiketoimi on tämänluonteinen, velvollinen tarkastamaan suorittamansa liiketoimen osat ja tekemään tästä tarkastuksesta johtopäätökset ketjun toisessa päässä olevan verovelvollisen kannalta ja joiden mukaan verovelvolliselta voidaan evätä [arvonlisäveron vähennysoikeus] sillä perusteella, että kyseisen ketjun muodostaminen, vaikka sitä ei ole kansallisessa lainsäädännössä kielletty, ei ollut taloudellisista syistä [kohtuullisen] perusteltua? Voidaanko silloin, kun tutkitaan objektiivisia seikkoja, joilla [arvonlisäveron vähennysoikeuden] epäämistä voidaan ketjuliiketoimen tapauksessa perustella, ja kun siinä yhteydessä määritetään ja arvioidaan arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämisen perusteeksi esitettyjen todisteiden merkityksellisyyttä ja todistusvoimaa, soveltaa pelkästään direktiivin 2006/112 säännöksiä ja veron vähentämistä koskevia kansallisia oikeussääntöjä aineellisina sääntöinä, joissa täsmennetään tosiseikkojen määrittämisen kannalta merkitykselliset seikat, vai onko lisäksi sovellettava erityisinä sääntöinä kyseisen jäsenvaltion kirjanpitosäännöksiä?
- 3) Voidaanko direktiivin 2006/112 [arvonlisäveron vähennystä] koskevien säännösten ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen mukaisena pitää sellaista kansallista oikeudellista tulkintaa ja kansallista käytäntöä, joiden nojalla verovelvolliselta, joka käyttää tavarat liiketoimiin, joita verotetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa ne on suoritettu, ja jolla on hallussaan direktiivin 2006/112 mukainen lasku, voidaan evätä [arvonlisäveron vähennysoikeus] sillä perusteella, että tämä

- verovelvollinen ei ole tietoinen kaikista ketjun jäsenten suorittaman [liiketoimen] osista, tai tukeutuen seikkoihin, jotka liittyvät laskun antajaa edeltäneisiin ketjun jäseniin ja joihin verovelvollinen ei siitä itsestään riippumattomista syistä ole voinut vaikuttaa, ja joiden nojalla [arvonlisäveron vähennysoikeuden] edellytykseksi asetetaan se, että verovelvollinen noudattaa kohtuullisesti käytettävissään olevin keinoin yleistä tarkastusvelvollisuutta, jota on noudatettava paitsi ennen sopimuksen tekemistä myös sopimuksen täyttämisen aikana ja sen jälkeen? Onko verovelvollinen tässä yhteydessä velvollinen olemaan käyttämättä [arvonlisäveron vähennysoikeutta], jos sopimuksen tekemisen jälkeen tai sen täyttämisen aikana tai sen jälkeen ilmenee, että johonkin laskussa mainitun liiketoimen osaan liittyy sääntöjenvastaisuus, tai jos verovelvollinen saa tietoonsa sellaisen seikan, josta veroviranomaisen käytännön mukaan seuraa [arvonlisäveron vähennysoikeuden] menetys?
- 4) Kun otetaan huomioon direktiivin 2006/112 [arvonlisäveron vähennysoikeutta] koskevat säännökset ja tehokkuusperiaate, onko veroviranomainen velvollinen määrittämään, mistä veropetos on muodostunut? Voidaanko asianmukaisena pitää veroviranomaisen menettelyä, jossa ketjun jäsenten tekemiä virheitä ja sääntöjenvastaisuuksia, joilla ei ole kohtuullista syy-yhteyttä [arvonlisäveron vähennysoikeuteen], pidetään todisteena veropetoksesta sillä perusteella, että koska nämä virheet ja sääntöjenvastaisuudet tekivät laskun sisällöstä epäuskottavan, verovelvollinen oli tai sen olisi pitänyt olla tietoinen veropetoksesta? Jos kyseessä on veropetos, onko tämä riittävä peruste velvoittaa verovelvollinen suorittamaan laajuudeltaan, perusteellisuudeltaan ja ulottuvuudeltaan edellä määritellyn kaltainen tarkastus, vai ylittääkö tällainen velvollisuus sen, mitä tehokkuusperiaate edellyttää?
- 5) Voidaanko oikeasuhteisena seuraamuksena pitää [arvonlisäveron vähennysoikeuden] menetystä ja velvollisuutta maksaa veroseuraamus, jonka määrä on 200 prosenttia veron erotuksesta, kun valtiolle ei ole aiheutunut verotulojen menetystä, joka liittyy suoraan verovelvollisen oikeuteen [vähentää arvonlisävero]? Onko silloin, kun verovelvollinen on asettanut veroviranomaisen saataville kaikki hallussaan olevat asiakirjat ja liittänyt veroilmoitukseensa sille lähetetyt laskut, arvioitava, täyttyykö jokin verotusjärjestelmästä annetun vuoden 2003 lain XCII (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény, jäljempänä verotusjärjestelmästä annettu laki) 170 §:n 1 momentin kolmannessa virkkeessä mainituista edellytyksistä?
- 6) Siinä tapauksessa, että näihin ennakkoratkaisukysymyksiin annettujen vastausten perusteella voidaan katsoa, että 10.11.2016 annetun määräyksen Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869) jälkeen noudatettu kansallisen oikeussäännön tulkinta ja sen perusteella omaksuttu käytäntö eivät ole direktiivin 2006/112 [arvonlisäveron vähennystä] koskevien säännösten mukaisia, ja kun otetaan huomioon, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin ei voi kaikissa asioissa pyytää ennakkoratkaisua

unionin tuomioistuimelta, voidaanko perusoikeuskirjan 47 artiklan perusteella katsoa, että verovelvollisten oikeus nostaa tuomioistuimessa vahingonkorvauskanne takaa heille kyseisessä artiklassa vahvistetun oikeuden tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin ja puolueettomaan tuomioistuimeen? Onko tässä yhteydessä tulkittava niin, että asiassa Signum Alfa Sped annetun ratkaisun muotoilu tarkoittaa sitä, että tästä kysymyksestä oli jo säädetty unionin oikeudessa ja että se oli unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä selvitetty, minkä vuoksi sitä oli pidettävä selvänä, vai onko niin, että koska asiassa aloitettiin uusi menettely, tätä kysymystä ei ollutkaan täysin selvitetty ja unionin tuomioistuimelta oli siten edelleen tarpeen pyytää ennakkoratkaisua?

Unionin oikeussäännöt, joihin vedotaan

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9 artiklan 1 kohta, 167 artikla, 168 artiklan a alakohta, 178 artiklan a alakohta, 220 artiklan a alakohta ja 226 artikla.

Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 47 artikla.

Kansalliset oikeussäännöt, joihin vedotaan

Verotusjärjestelmästä annetun lain 2 §:n 1 momentti, 97 §:n 4 ja 6 momentti, 170 §:n 1 momentti ja 171 §:n 1 ja 2 momentti.

Vuoden 2007 arvonlisäverolain CXXVII (Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény, jäljempänä arvonlisäverolaki) 27 §:n 1 momentti, 26 §, 119 §:n 1 momentti, 120 §:n a kohta ja 127 §:n 1 momentin a kohta).

Vuoden 2000 kirjanpitolain C (A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény, jäljempänä kirjanpitolaki) 1 §, 15 §:n 3 momentti ja 166 §:n 1 ja 2 momentti.

Yhteenveto tosiseikoista ja pääasian oikeudenkäynnistä

- 1 Kantajana olevan yrityksen pääasiallisena toimialana on karamellien ja makeistuotteiden tukkukauppa. Yrityksen toimipaikka on Tiszaföldvárissa (Unkari). Se on myös Nikus Kft:n toimipaikka. Kummallakin yrityksellä on saman henkilön muodostama yksijäseninen hallitus. Nikus Kft. valmistaa makeistuotteet, jotka kantaja pakkaa, varastoi ja myy.
- 2 Kantaja teki 20.3.2012 Freest Kft:n kanssa toimitussopimuksen 10 pakkauskoneen ja yhden täyttökoneen toimituksesta. Sopimuksessa sovittiin, että toimitus voitiin tarvittaessa antaa alihankkijan tehtäväksi.
- 3 Kantaja teki 21.5.2012 Freest Kft:n kanssa toimitussopimuksen seitsemän pakkauskoneen ja yhden pussitusautomaatin hankinnasta ja niiden kuljetuksesta

kantajan toimipaikkaan. Sopimusten mukaisesti kantaja vähensi Freest Kft:n lähettämiin kahteen laskuun merkityn arvonlisäveron. Freest Kft hankki kantajalle näiden sopimusten perusteella myydyt koneet SPDC Kft:ltä, joka puolestaan hankki ne Free-Gold Kft:ltä.

- 4 Ensimmäisen oikeusasteen veroviranomainen tarkasti kantajan vuoden 2012 toiselta ja neljänneltä neljännekseltä ja vuoden 2013 ensimmäiseltä neljännekseltä tekemät arvonlisäveroilmoitukset. Tarkastuksen yhteydessä veroviranomainen suoritti 11.7.2013 tarkastuksen kantajan toimipaikassa. Tarkastuspöytäkirjan mukaan koneet, joiden osalta vähennysoikeutta oli käytetty, olivat näissä toimitiloissa.
- 5 Tarkastuksen jälkeen ensimmäisen asteen veroviranomainen teki kaksi verotuspäätöstä, joissa kantajan maksettavaksi määrättiin arvonlisäveron erotus, jonka määrä vuoden 2012 toiselta ja neljänneltä neljännekseltä oli 8 020 000,00 forinttia (HUF) ja vuoden 2013 ensimmäiseltä neljännekseltä 13 257 000,00 forinttia (HUF); kumpikin määrä oli jaettu kahteen osaan, joista toinen vastasi aiheutonta veronpalautusta ja toinen verovelkaa, jonka perusteella veroviranomainen määräsi kantajalle veroseuraamuksen ja sovelsi viivästyskorkoa.
- 6 Verotuspäätösten perusteluista ilmeni, että kantaja oli toimittanut arvonlisäveron vähennysten perusteena käyttämiensä laskujen liitteenä Freest Kft:n laatiman kustannusarvion, kuljetussopimukset ja tilauksen sekä toimitus- ja vastaanottoasiakirjat ja koneiden käyttöohjeet. Toimitusasiakirjojen mukaan Freest Kft. oli luovuttanut asiakirjoissa mainitut koneet kantajalle. Kantaja oli antanut koneiden hankinnan toimeksi Freest Kft:lle tietoisena siitä, että tämä ei itse suoraan valmistanut niitä ja joutui siitä syystä turvautumaan alihankkijoihin. Kantajan hallituksen ainoa jäsen oli tarkistanut, että kyseessä oli toiminnassa oleva yritys.
- 7 Tekemiensä tarkastusten yhteydessä veroviranomainen myös totesi, että eroavaisuudet liiketoimeen osallistuneiden yritysten laatimissa laskuissa osoittivat, että kyseistä liiketoimea ei ollut voitu toteuttaa, koska kantaja oli hankkinut toimittajalta koneita, jotka se olisi yhtä hyvin voinut hankkia itse, joita toimittajan alihankkijalla ei ollut ja joita valmistaja ei ollut voinut hankkia tai valmistaa, koska sillä ei ollut tähän tarvittavia materiaali- ja henkilöresursseja. Veroviranomainen totesi, että laskuihin merkittyjen koneiden alkuperä ei ollut tiedossa ja että liiketoimen tarkoituksena oli todistaa laskuihin merkittyjen tuntematonta alkuperää olevien koneiden alkuperä, kiertää Free-Gold Kft:lle toimitusketjun viimeisen vaiheen toimijana kuulunutta veronmaksuvelvollisuutta ja saada aikaan vähennysoikeus kantajan hyväksi. Tästä syystä laskuun merkityn liiketoimen osapuolet korottivat hiukan hintoja, jotta kantaja voisi vähentää epäluotettavien tositteiden perusteella mahdollisimman paljon arvonlisäveroa ja jotta Free-Gold Kft. ei joutuisi kantamaan tavaroista aiheutuvaa verorasitusta. Koska koneet olivat kantajan toimipaikassa, veroviranomainen katsoi, että kantaja oli jollakin keinolla hankkinut ne tuntemattomalta henkilöltä, että liiketoimea ei

siten ollut toteutettu laskussa mainittujen henkilöiden välillä eikä ainakaan sillä tavalla kuin laskussa ilmoitettiin ja että kantaja oli tietoinen näistä seikoista. Edellä esitetyn perusteella veroviranomainen katsoi verotusjärjestelmästä annetun lain 1 §:n 7 momentin ja 2 §:n 1 momentin mukaisesti, että Freest Kft. ei ollut käyttänyt oikeuksiaan niiden tarkoituksen mukaisesti, vaan sen toiminnan ainoana tarkoituksena oli vyöryttää verot sääntöjä rikkomalla ja verosäännöksiä kiertämällä, mistä syystä sen toiminnasta ei voinut seurata kantajan vaatimia oikeudellisia vaikutuksia (veron vähennystä). Näin ollen veroviranomainen epäsi kantajalta arvonlisäveron vähennysoikeuden.

- 8 Toisen asteen veroviranomainen vahvisti toisen ensimmäisen asteen veroviranomaisen tekemistä päätöksistä ja muutti sen toista päätöstä oikaisemalla verovelvollisen maksettavaksi määrätyn verovelan ja tästä velasta aiheutuneen veroseuraamuksen ja viivästyskoron määrää.
- 9 Kantaja nosti näistä päätöksistä kanteen Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságissa (Budapestin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari).

Pääasian asianosaisten keskeiset lausumat

- 10 Kanteessaan kantaja kiistää vastaajan toteamat tosiseikat ja tämän niistä tekemät johtopäätökset. Näkemyksensä tueksi kantaja väittää, että vastaajan tosiseikoista tekemät arviot perustuivat pelkkiin todennäköisyyksiin eivätkä merkityksellisiin tosiseikkoihin tai todisteisiin. Kantajan mukaan merkityksellisenä tosiseikkana on pidettävä sitä, että se tilasi laskuissa mainitut koneet lisätäkseen tuotantokapasiteettiaan ja että se ennen sopimuksen tekemistä pyysi kyseiseltä yritykseltä kaupparekisteriotteen ja allekirjoitusnäytteen varmistuakseen siitä, että kyseessä todellakin oli verovelvollinen ja toiminnassa oleva yritys. Sopimuksessa varattiin kyseiselle yritykselle mahdollisuus turvautua alihankkijoihin sen täytäntöön panemiseksi. Kantaja sai tietää alihankkijoiden henkilöllisyydet vasta siinä vaiheessa, kun sopimus pantiin täytäntöön. Kantaja otti koneet käyttöönsä ja käyttää niitä edelleen. Sopimuksen täytäntöönpanon yhteydessä kyseinen yritys lähetti kantajalle sääntöjen mukaiset laskut, joihin oli merkitty arvonlisävero ja jotka kantaja oli liittänyt neljännesvuosittaiseen arvonlisäveroilmoitukseensa, ja vastaaja oli itse hyväksynyt nämä laskut, joten kantaja oli perustellusti saanut takaisin maksamansa arvonlisäveron, koska palautuksen aineelliset ja lakisääteiset edellytykset täyttyivät. Veroviranomainen ei esittänyt näiden tosiseikkojen kyseenalaistamiseksi mitään merkityksellisiä todisteita, teki virheellisiä johtopäätöksiä koneiden saatavuudesta, kuljetuksesta ja rahoituksesta ja perusteli tosiseikoista tekemäänsä arviointia laskujen väitetyillä eroavaisuuksilla. Toisin kuin vastaaja väittää, sopimus ei suinkaan velvoittanut kyseistä yritystä valmistamaan kyseisiä koneita vaan ainoastaan toimittamaan ne; tästä syystä ei ole mitään merkitystä sillä, valmistiko yritys koneet itse vai tilasiko se ne alihankkijalta. Näin ollen kantaja pitää perusteettomina väitettä, jonka mukaan kyseisellä yrityksellä ei ollut vaadittavia henkilö- ja materiaaliressursseja, ja päätelmää, jonka mukaan liiketoimen tarkoituksena oli saada aikaan

vähennysoikeus kantajan hyväksi, auttaa alihankkijaa välttämään verovelvoitteensa ja todistaa tuntematonta alkuperää olevien koneiden alkuperä. Kantaja väittää menetelleensä liiketoimen aikana huolellisesti ja hyvässä uskossa, mikä yhdessä kantajan toimittamien asiakirjojen ja kyseisten koneiden kanssa osoittaa, että liiketoimi on tosiasiallisesti toteutunut. Kantajan mukaan laskut ovat edellä mainittujen lakisääteisten vaatimusten mukaisia, ja kantaja käyttää hankkimiaan tuotteita verolliseen liiketoimintaansa, joten kaikki vähennysoikeuden käyttämiselle asetetut edellytykset täyttyvät. Kantaja vetoaa direktiivin 2006/112 säännöksiin ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön ja korostaa, että vastaaja on perusteettomasti päätellyt kantajan olevan vastuussa sille tuntemattomien henkilöiden välisistä liiketoimista, vaikka kantaja on todistetusti toiminut huolellisesti ja vilpittömässä mielessä. Kantaja pitää unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön vastaisena veroviranomaisen käytäntöä, jolla kaikkia toimitus- tai palveluketjuun osallistuneita verovelvollisia rangaistaan yhden ketjun osallistujan tekemästä rikkomuksesta, jolla kantajalta evätään veron vähennysoikeus ja joka viime kädessä perustuu tuottamuksesta riippumattoman vastuun periaatteeseen.

- 11 Kantaja väittää, että vähennysoikeuden perusteettoman epäämisen lisäksi vastaaja määräsi perusteettomasti ja lainvastaisesti kantajan maksettavaksi rangaistusluonteisen 200 prosentin veroseuraamuksen, vaikka se ei ole osoittanut, että verovelka liittyi tulojen salaamiseen tai todisteiden, tilikirjojen tai tositteiden väärentämiseen tai tuhoamiseen.
- 12 Vastaaja vaatii, että kanne hylätään, ja pitäytyy verotuspäätöksessä esittämissään arvioinneissa. Vastaaja ei suinkaan kiistä, että kantajalla oli hallussaan muotovaatimukset täyttävä lasku, mutta väittää, että laskuun merkittyä liiketoimea ei ollut tapahtunut, koska laskun lähettänyt yritys välittömästi toimitusketjussa edeltäneen yrityksen ja tätä edeltäneen yrityksen ilmoitukset olivat keskenään ristiriitaisia. Vastaaja väittää, että veroviranomainen edellyttää aina verovelvollisten noudattavan asianmukaista huolellisuutta ja että jos sopimusta täytäntöön pantaessa ilmenee, että verovelvollinen ei tiedä, kuka toimittaja on, sen on tehtävä kaikkensa saadakseen laskun lähettäneen yrityksen suorittamaan toimituksen, eikä se saa vastaanottaa toimitusta keneltäkään toiselta henkilöltä, koska verovelvollinen voi perustellusti vedota arvonlisäveron vähennysoikeuteensa vain, jos toimitusvahvistus ja liiketoimen osapuolten ilmoitukset ovat yhtäpitäviä.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteluista

- 13 Edellä mainituissa asioissa antamissaan tuomioissa Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság muutti vastaajan tekemiä verotuspäätöksiä siltä osin kuin ne oli riitautettu kanteella ja kumosi veron erotuksen ja sen perusteella määrätyn veroseuraamuksen ja viivästyskoron.

- 14 Kyseinen tuomioistuin katsoi direktiivin 2006/112 arvonlisäveron vähennystä koskevien säännösten perusteella, että käsiteltävässä asiassa oli kyseisen veron vähennysoikeuden kannalta merkityksellistä se, että kantaja oli liittänyt ilmoitukseensa tarkastuksen kohteena olevat laskut sekä tositteet näiden laskujen lähettämisestä ja maksamisesta. Mainittu tuomioistuin myös totesi olevan selvää, että koneet oli toimitettu perille.
- 15 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság katsoi, että vastaaja oli käsitellyt tarkastuksessaan seikkoja, joilla ei ollut asian kannalta merkitystä, ja päätellyt virheellisesti, että kantajan ja Freest Kft:n välinen liiketoimi oli fiktiivinen. Koska kantaja ei ollut osapuolena sopimuksissa, joiden perusteella laskuissa mainitut koneet hankittiin, sitä ei voitu asettaa vastuuseen niiden hankinnasta ja toimituksesta. Kyseinen tuomioistuin totesi, että todistelun on perustuttava objektiivisiin perusteisiin ja että tältä kannalta tarkasteltuna sitä, että kyseisten yritysten hallitusten jäsenet useiden vuosien jälkeen muistavat [seikat], joista on toimitettu muodollisesti asianmukaiset asiakirjatodisteet, ei voida pitää objektiivisena seikkana, joka täyttää unionin tuomioistuimen tällaisille todisteille asettamat vaatimukset. Veroviranomainen menetteli lainvastaisesti, kun se ei ottanut huomioon asiakirjoja ja muita seikkoja, jotka osoittivat, että liiketoimi oli toteutunut, ja erityisen vakavana on pidettävä sitä, ettei viranomaisen ottanut huomioon sen seikan tärkeyttä, että koneet olivat kantajan toimipaikassa. Tästä syystä veroviranomainen teki virheen, kun se päätteli, että laskussa mainittuihin koneisiin liittyvää liiketoimea ei ollut tapahtunut ja että laskujen sisältö ei ollut uskottava, ja kun se tämän seurauksena perusteettomasti epäsi kantajalta arvonlisäveron vähennysoikeuden. Kyseinen tuomioistuin myös totesi, ettei vastaaja ollut myöskään ilmoittanut, mikä niistä liiketoimista, joihin kantaja oli osallistunut, oli mahdollisesti suoritettu verojen kiertämiseksi, ja että vastaaja oli näin toiminut arvonlisäverolain ja direktiivin 2006/112 vähennysoikeutta koskevien säännösten vastaisesti.
- 16 Siltä osin kuin on kyse mahdollisuudesta soveltaa käsiteltävään asiaan kirjanpitolain säännöksiä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin totesi 10.11.2016 annetun määräyksen Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869) perusteella, että arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta ei ole mitään merkitystä sillä, että laskujen sisältö on kirjanpitolain säännösten perusteella arvioituna epäuskottava.
- 17 Kúria (ylin tuomioistuin, Unkari) kumosi ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen ratkaisut ja määräsi kyseisen tuomioistuimen aloittamaan uuden menettelyn ja antamaan uudet ratkaisut.
- 18 Kúria totesi ketjuliiketoimia koskevien aikaisempien tuomioidensa nojalla, että vastaajan oli kohdistettava tutkimuksensa koko ketjuun voidakseen määrittää kunkin sopimuksen todellisen sisällön ja mahdollisen veronkiertotarkoituksen. Ketjuliiketoimien tapauksessa veroviranomaisella on paitsi oikeus myös velvollisuus suorittaa tutkimus, joka koskee sekä tarkastuksen kohteena olevaa

verovelvollista että muita ketjuun osallistuneita toimijoita. Tuomioistuimen suorittamassa laillisuusvalvonnassa kyseistä liiketoimea ei siten voida tarkastella irrallaan tästä oikeussuhteiden ketjusta, ja myös edellä mainituissa unionin tuomioistuimen tuomioissa on arvioitu vähennysoikeuden käyttäjän asemaa suhteessa ketjuun kokonaisuutena.

- 19 Kúria katsoo, että arvonnisäveron vähennysoikeuden käyttämiseksi ei ole riittävää, että on olemassa muotovaatimukset täyttävä lasku, vaan sen lisäksi edellytetään tosiasiallisesti toteutuneen liiketoimen olemassaoloa. Arvioitaessa, onko liiketoimi tosiasiallisesti toteutunut, jotta arvonnisäveron vähennysoikeutta voidaan käyttää, käytetään perusteena kirjanpitolain 15 §:n 3 momentissa tarkoitettua sisältöpainotteisuuden periaatetta. Objektivisina seikkoina, jotka unionin tuomioistuimen tuomioiden mukaan on tutkittava, voidaan pitää ainoastaan tekijöitä, jotka ovat tosiasiallisesti yhtäpitäviä, todennettavia ja kolmansien henkilöiden määriteltävissä. Ellei näin ole, laskun lähettäminen antaa jo sinänsä mahdollisuuden arvonnisäveron vähennykseen. Kúria korosti 10.11.2016 annetun määräyksen Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869) 43 ja 44 kohtaan tukeutuen, että kyseisestä määräyksestä ei ole aiheutunut muutoksia menettelyyn, jota tosiasiallisesti toteutuneisiin liiketoimiin perustuvan vähennysoikeuden käyttämisessä on noudatettava.
- 20 Valituksen kohteena olevista päätöksistä voidaan päätellä, että verohallinnollisessa menettelyssä veroviranomainen arvioi paikalla tekemässään tarkastuksessa, että huolimatta siitä selvitetystä ja virallisella asiakirjalla toteen näytetystä seikasta, että kantaja otti laskussa mainitut koneet käyttöön toimipaikassaan ja että koneet ovat edelleen käytössä tässä samassa paikassa, kantajan esittämä muodollisesti moitteeton lasku ja muut asiakirjat eivät riittäneet todistamaan, että laskuissa mainittu liiketoimi oli tosiasiallisesti toteutunut. Siltä osin kuin on kyse kantajalta kohtuudella edellytettävistä toimenpiteistä, vastaaja ei pitänyt riittävinä myöskään toimenpiteitä, jotka kantaja toteutti varmistuakseen siitä, että kyseessä oli toiminnassa oleva yritys, eli sopimuskumppanina olevan yrityksen kaupparekisteriotteen tarkistamista ja allekirjoitusnäytteen pyytämistä ennen sopimuksen tekemistä, vaan katsoi, kantajan olisi pitänyt toteuttaa kaikki tarvittavat toimenpiteet sen varmistamiseksi, että sopimuspuoli suorittaa toimituksen vastaajan vaatimusten mukaisesti, koska muuten arvonnisäveron vähennysoikeuden käyttäminen ei olisi laillista.
- 21 Edellä esitetyn huomioon ottaen käsiteltävän asian kohteena on pidettävä direktiivin 2006/112 arvonnisäveron vähentämistä koskevien säännösten tulkintaa yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen kanssa. Kyseisiä direktiivin 2006/112 artikloja ja arvonnisäverojärjestelmän pääperiaatteita on tulkittu eri kannoilta useissa unionin tuomioistuimen antamissa ratkaisuisa; arvonnisäveron vähennysoikeuden käyttämisessä on kuitenkin näiden ratkaisujen jälkeenkin esiintynyt merkittäviä oikeudellisia tulkintaristiriitoja, jotka näyttävät vahvistavan sen, että jäsenvaltion käytäntö, jota veroviranomainen ja kansalliset tuomioistuimet ovat jatkaneet sellaisenaan soveltaessaan kyseisiä direktiivin

artikloja, ei edelleenkään ole 6.10.1982 annetussa tuomioissa CILFIT ym. (283/81, EU:C:1982:335) vahvistetun acte éclairé -opin mukainen.

- 22 Vaikka käsiteltävän asian tosiseikat ovat merkityksellisiltä osin samanlaiset kuin asioissa, joissa annettiin 21.6.2012 tuomio Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373), 16.5.2013 määräys Hardimpex (C-444/12, ei julkaistu, EU:C:2013:318) ja 10.11.2016 määräys Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), esitettyjen ennakkoratkaisupyyntöjen perustana olevat tosiseikat, veroviranomainen on unionin tuomioistuimen kyseisissä asioissa antamien ratkaisujen vastaisesti edelleenkin evännyt verovelvollisilta arvonnisäveron vähennysoikeuden sillä perusteella, että laskujen sisältö on epäuskottava, ja päätellyt tästä automaattisesti, että kyseessä on veropetos, josta verovelvollisen, joka aikoo käyttää vähennysoikeutta, on väistämättä täytynyt olla tietoinen ja josta verovelvollinen on tosiasiallisesti saanut tiedon vastaanottaessaan epäuskottavan laskun.
- 23 Käsiteltävässä asiassa esiin nouseva oikeudellinen tulkintakysymys vaikuttaa kiistatta pääasiassa annettavaan ratkaisuun, koska sekä asiaa käsitelleiden tuomioistuinten että veroviranomaisen antamia keskenään ristiriitaisia asiaratkaisuja on perusteltu nimenomaan direktiivin 2006/112 säännöksillä ja näiden säännösten tulkinnasta Unkaria koskeissa asioissa annetuissa unionin tuomioistuimen tuomioissa esitetyillä näkemyksillä. Nyt esitetyt kysymykset ovat siten merkityksellisiä käsiteltävän asian ratkaisemisen kannalta, ja Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságin mukaan asiassa on tästä syytä välttämätöntä pyytää ennakkoratkaisua unionin tuomioistuimelta.
- 24 Koska Kúria ei näistä näkemyseroista huolimatta ole katsonut aiheelliseksi esittää unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyyntöä, ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on velvollinen tekemään niin. Epäselvässä tilanteessa ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin voi vapautua velvollisuudestaan aloittaa uusi menettely vain, jos unionin tuomioistuin nimenomaisesti lausuu käsiteltävästä asiasta. Sen vuoksi ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin ei nykyisessä kokoonpanossaan ja siitä huolimatta, että se on eräässä toisessa asiassa esittänyt unionin tuomioistuimelle samanlaisten tosiseikkojen perusteella samanlaisia ennakkoratkaisukysymyksiä ja määrännyt lykkäämään useiden vireillä olevien asioiden käsittelyä, voi siviiliprosessilain (polgári perrendtartás) 275 §:n 5 momentin mukaan lykätä käsiteltävän asian käsittelyä, vaan se on velvollinen pyytämään erikseen ennakkoratkaisua tässä asiassa.
- 25 Edellä mainituissa unionin tuomioistuimen tuomioissa ja määräyksissä todetusta huolimatta nousee uudelleen esiin kysymys siitä, onko veroviranomaisen ja Kúrian lausunnossa ja antamissaan ratkaisuissa noudattama tulkintakäytäntö direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdassa myönnetyn veron vähennysoikeuden, joka on erottamaton osa arvonnisäverojärjestelmää ja jota ei lähtökohtaisesti voida rajoittaa, tarkoituksen vastainen ja onko tämä tulkinta kyseisen direktiivin 178 artiklan a alakohdassa asetettujen veron vähennystä

koskevien vaatimusten ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen mukainen.

- 26 Käsiteltävässä asiassa ne vähennysoikeuden käyttämisen kannalta merkitykselliset tosiseikat, jotka mainitaan 21.6.2012 annetun tuomion Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373) 43 ja 44 kohdassa, ovat tapahtuneet, joten kaikki vähennysoikeuden syntymiselle ja käyttämiselle asetetut aineelliset ja muodolliset edellytykset täyttyvät. Kyseisestä ratkaisusta ei ilmene, että asian kantaja olisi tehnyt vääriä ilmoituksia tai lähettänyt sääntöjenvastaisia laskuja.
- 27 Mainitun 21.6.2012 annetun tuomion Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373) 45 kohdan mukaan vähennysoikeus voidaan evätä edellä mainitussa tilanteessa vain, jos veroviranomainen osoittaa objektiivisten tietojen perusteella, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi oli osa toimittajan tai muun verovelvollista ketjussa edeltäneen toimijan tekemää petosta.
- 28 Edellä esitetystä huolimatta kyseisistä ratkaisuista ilmenee, että veroviranomainen epäsi sekä arvonlisäverolaissa ja kirjanpitolaissa vahvistetun sisältöpainotteisuuden periaatteen että tositteita koskevien konkreettisten vaatimusten nojalla kantajalta arvonlisäveron vähennysoikeuden tukeutuen nimenomaan seikkoihin, jotka unionin tuomioistuimen tuomioiden mukaan eivät vaikuta mitenkään verovelvollisen maksaman arvonlisäveron vähennysoikeuteen, koska niitä ei voida pitää objektiivisina, ja perustelematta, mistä veropetos muodostui, kun sitä tarkasteltiin suhteessa toimenpiteisiin, joita verovelvolliselta voitiin kohtuullisesti edellyttää.
- 29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää, voidaanko direktiivin 2006/112 226 artiklassa mainittujen sisältövaatimusten, jotka sen 220 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen laskujen on täytettävä ja joiden noudattaminen on arvonlisäveron vähentämisen edellytyksenä, kyseisen direktiivin vastaisena laajentamisena pitää kansallista käytäntöä, jossa arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiselle asetetaan laskussa vaadittavien pakollisten tietojen lisäksi lisävaatimuksia käyttämällä arvonlisäverolain 127 §:n 1 momentissa ilmausta ”joka osoittaa liiketoimen suorittamisen” ja sisällyttämällä samalla verovelvollisuuteen velvollisuus noudattaa kirjanpitolain sääntöjä ja soveltamalla kriteeriä, jonka mukaan muotovaatimukset täyttävä lasku ei yksinään ole riittävä peruste arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiselle, vaan verovelvollisella on sen lisäksi oltava hallussaan muita asiakirjoja.
- 30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että käsiteltävässä asiassa ristiriitaisten ratkaisujen olemassaolo johtuu paitsi unionin oikeuden tulkintaeroista myös tositteiden ja niiden objektiivisten seikkojen, jotka näillä tositteilla pyritään näyttämään toteen, merkityksellisyyden epäyhdenmukaisesta arvioinnista; kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten on suoritettava tämä arviointi kansallisen oikeuden menettelysääntöjen mukaisesti.

- 31 Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että kun arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämisestä ei ole annettu unionin tason menettelysääntöjä, kunkin jäsenvaltion asiana on antaa ne sisäisessä oikeusjärjestyksessään menettelyllistä itsemääräämisoikeutta koskevan periaatteen nojalla, kunhan ne eivät ole epäedullisempia kuin samankaltaisia kansallisen oikeuden piiriin kuuluvia tilanteita koskevat säännöt (vastaavuusperiaate) eikä niillä tehdä unionin oikeudessa annettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (tehokkuusperiaate) (tuomio 7.6.2007, van der Weerd ym., C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, 28 kohta).
- 32 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tositteiden arviointi liittyy unionin oikeuteen moneltakin kannalta. Yhtäältä merkityksellisiä tosiseikkoja ja todisteita arvioitaessa ei voida jättää huomiotta unionin säännöksiä, koska niissä määritellään arvonlisäveron vähennysoikeuden tutkimisessa merkitykselliset seikat. Toisaalta kansallisten menettelysääntöjen perusteella luodun kansallisen oikeuskäytännön on oltava yhdenmukaista unionin oikeudessa ja siihen perustuvassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä vahvistettujen periaatteiden, kuten verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuus- ja tehokkuusperiaatteiden kanssa, joiden mukaan kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten suorittamalla todisteiden arvioinnilla ja tämän arvioinnin kannalta merkityksettömien seikkojen huomioon ottamisella ei saada tehdä unionin oikeudessa tunnustettujen oikeuksien käyttämistä mahdottomaksi tai kohtuuttoman vaikeaksi. Tässä yhteydessä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että unionin oikeuden mukaista todisteiden arviointia varten on laadittava ohjeet, joissa rajataan, mitkä seikat arvioinnissa voidaan ottaa huomioon, ja joista on apua määritettäessä, mitkä tiedot ovat merkityksellisiä.
- 33 Arvonlisäverosääntöjä koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin epäilee, ovatko Kúrian ja veroviranomaisen todisteilta edellyttämä laajuus ja perusteellisuus yhteensopivia verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuus- ja suhteellisuusperiaatteiden kanssa.
- 34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on huolestunut siitä, että ketjuliiketoimien tapauksessa veroviranomaisen tekemän tarkastuksen yleisenä tarkoituksena ja kohtuudella edellytettävien toimenpiteiden tavoitteena on kuvata uudelleen ketjun jäsenten suorittaman liiketoimen jokainen osa. Se on huolestunut myös siitä, että kyseiseen tarkastukseen on unionin tuomioistuimen 10.11.2016 antaman määräyksen Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869) jälkeen poikkeuksetta ja määräävästi sisältynyt liiketoimen osien tutkiminen, ja että mistä tahansa liiketoimen osassa todetusta virheestä päätellään automaattisesti, että verovelvollinen tiesi osallistuvansa veropetokseen. Liiketoimen ja veropetoksesta tietämisen välinen yhteys osoitetaan samoilla objektiivisillä seikoilla, joihin veroviranomainen on viitannut liiketoimesta tekemässään arvioinnissa ja jotka unionin tuomioistuimen mukaan eivät voi olla perusteena arvonlisäveron vähennyksen epäämiseksi.

- 35 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa kaikilla esittämillään kysymyksillä selvittää, ovatko arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiseksi edellytettävien todisteiden laajuus, perusteellisuus ja ulottuvuus, joita veroviranomainen noudattaa ja joita Kúria pitää laillisina, myös verotuksen neutraalisuuden periaatteen huomioon ottaen sellaisia, että ne kattavat merkitykselliset tosiseikat ja ovat tarpeellisia ja oikeasuhteisia eli eivät ylitä unionin tuomioistuimen tuomioissa määritettyjä rajoja, kun otetaan huomioon erityisesti se, että veroviranomainen pitää verotusmenettelyssä esitettyjen todisteiden riittämättömyyttä kantajan syynä ja että se on arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämisen lisäksi määrännyt kantajalle veroseuraamuksen.
- 36 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että vaikka 21.6.2012 annetun tuomio Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373) 61 kohdassa mainitut selvitystoimet eivät ole luonteeltaan yleisiä, vaan niitä voidaan vaatia verovelvolliselta ainoastaan asian olosuhteiden sitä edellyttäessä, veroviranomainen ei käsiteltävässä asiassa määrittele, mikä asian olosuhteissa edellytti sitä, että kantaja veloitetaan tekemään tarkempi selvitys, sillä tämä viranomainen vetosi kantajaa vastaan ainoastaan siihen – elinkeinotoiminnan perustekijöihin kuuluvaan – olosuhteeseen, että kyseessä oli ketjuliiketoimi, ja vaati kantajaa todistamaan arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämisen uhalla, että se oli toiminut vilpittömässä mielessä, sekä selvittämään seikkoja, jotka kaikilta osin ylittivät 21.6.2012 annetun tuomion Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373) 61 kohdassa mainitut seikat.
- 37 Koska veroviranomainen aikoo vastaisuudessaakin perustella arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämistä tukeutumatta objektiivisiin seikkoihin, jotka liittyvät kohtuullisesti tarkasteltuna ja suoraan kyseiseen liiketoimeen, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mielestä kyseinen viranomainen paitsi siirtää oman selvittämisvelvoitteen direktiivin 2006/112 säännösten ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön vastaisesti verovelvollisille myös loukkaa tällä käytännöllään verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuus- ja tehokkuusperiaatteita.
- 38 Jos noudatettaisiin unionin tuomioistuimen 10.11.2016 antaman määräyksen Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869) vastaisiin näkemyksiin perustuvaa lainsoveltamiskäytäntöä tutkimatta arvonlisäverolaissa ja unionin tuomioistuimen tuomioissa mainittuja subjektiivisia seikkoja (jos verovelvollinen oli tai sen olisi pitänyt olla tietoinen näistä seikoista noudattaessaan siltä kohtuudella edellytettävää huolellisuutta), tehtäisiin tyhjäksi direktiivin 2006/112 168 artiklassa ja 178 artiklan a alakohdassa ja erityisesti Unkaria koskevissa asioissa annetuissa unionin tuomioistuimen tuomioissa vahvistetun arvonlisäveron vähennysoikeuden sisältö.
- 39 Viidennellä ennakkoratkaisukysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää, onko suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että tilanteessa, jossa arvonlisäveron vähennysoikeus evätään, on oikeasuhteista määrätä veroseuraamus, jonka määrä on 200 prosenttia vähennetyn arvonlisäveron

määrää vastaavasta veron erotuksesta, jos kantaja on asettanut veroviranomaisen saataville kaikki hallussaan olevat asiakirjat ja kun otetaan huomioon, että unionin tuomioistuimen mukaan arvonlisäveron vähennyksen epäämisen kannalta ei ole merkitystä sillä, että verovelvollista ketjussa edeltäneet henkilöt eivät ole maksaneet arvonlisäveroa ja että veroviranomaiselle ei siten ole aiheutunut arvonlisäveron vähennyksen epäämisestä minkäänlaista verotulon menetystä, koska kantaja ja muut ketjuun osallistuneet toimijat maksoivat tai ilmoittivat ketjussa toteutuneesta liiketoimesta vaadittavan arvonlisäveron ja koska veroviranomainen katsoi, että veron maksaminen tai ilmoittaminen oli kantajan tapauksessa täysin laillista, koska kantajalle oli lähetetty lasku.

- 40 Viimeisellä ennakkoratkaisukysymyksellään – joka esitetään siinä tapauksessa, että jäsenvaltion noudattama tulkinta ja käytäntö eivät mahdollisesti ole arvonlisäverosäännösten mukaisia, koska tuomioistuinten tulkinnoissa ja käytännöissä on eroavaisuuksia –, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko verovelvollisilla tällaisessa tilanteessa käytettävissään tehokkaat oikeussuojakeinot ja ovatko nämä keinot riittäviä, kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 99 artikla ja myös se, että vaikka kansallisella tuomioistuimella on velvollisuus esittää unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyynnö, kaikissa asioissa ei ole mahdollista pyytää ennakkoratkaisua.