

Asia C-108/20

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

27.2.2020

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Saksa)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

5.2.2020

Kantaja:

HR

Vastaaja:

Finanzamt Wilmersdorf

**FINANZGERICHT
BERLIN – BRANDENBURG
VÄLIPÄÄTÖS**

[– –]

Asiassa

HR

kantajana,

edustajanaan: – –,

vastaan

Finanzamt Wilmersdorf

vastaajana,

joka koskee arvonlisäveroa vuosilta 2009 ja 2010,

Finanzgericht Berlin-Brandenburg – 5. jaosto – on [– –] päättänyt 5.2.2020 seuraavaa:

I. Unionin tuomioistuimelle esitetään seuraava ennakkoratkaisukysymys:

Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 167 artiklaa ja 168 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että ne ovat sellaisen kansallisen oikeudenkäytön esteenä, jonka mukaan liikevaihtoverovähennys on evättävä myös silloin, jos aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa on syyllistytty liikevaihtoveron kiertämiseen ja verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää siitä, vaikka verovelvollisen oma liiketoimi ei liittynyt veropetokseen, ollut sen osa eikä myöskään edistänyt tai edesauttanut veropetosta? [alkup. s. 2]

II. Kanteen käsittelyä lykätään, kunnes unionin tuomioistuin on antanut kysymystä koskevan ratkaisunsa.

Perustelut:

I.

1. Kantajalla oli – aviomiehensä kanssa – riidanalaisina vuosina 2009 ja 2010 juomatukkukauppa – –. Hän vaati riidanalaisia vuosia koskevissa liikevaihtoveroilmoituksissaan 993 164 euroa (2009) ja 108 417,87 euroa (2010) ostoihin sisältyvän liikevaihtoveron vähennystä muun muassa yrityksen P GmbH laskuista. P GmbH todella luovutti laskuihin merkityt juomat (erityisesti väkevät juomat ja Red Bull -juomat) kantajalle. Kantaja maksoi laskuihin merkityt määrät P GmbH:lle ja P GmbH kirjasi kantajan tavoin liiketoimet kirjanpitoonsa. Sen enempää kantaja kuin P GmbH:kaan eivät syyllistyneet veropetokseen myyntisuhteensa yhteydessä. P GmbH:n laskut vastaavat liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 14 ja 14a §:n säännöksiä. Kantaja myi P GmbH:lta ostetut juomat edelleen, eikä jälleenmyyntien yhteydessä syyllistytty veropetokseen.
2. P GmbH hankki kahden – tällä välin lainvoimaiseksi tulleen – tuomion mukaan kantajalle luovuttamansa juomat useisiin liikevaihtoveropetoksiin syyllistyen. Niiden taustalla olivat rikostuomioistuimen toteamusten mukaan seuraavat tosiseikat: kantajan aviomies toimitti vastuuhenkilönä P GmbH:lle suuria määriä (kokonaisliikevaihto syyskuuhun 2010 mennessä: noin 80 miljoonaa euroa) väkeviä juomia, kahvia ja Red Bull -juomia. Luovutuksista ei tehty laskuja. P GmbH:n työntekijä teki sen sijaan tekaistuja laskuja tavaroiden ostamisesta. P GmbH vaati sen jälkeen niiden perusteella perusteettomia vähennyksiä. Kantajan aviomies antoi samalla P GmbH:n käyttöön hinnastoja ja luettelon mahdollisista tavaran ostajista. Tavara myytiin edelleen eri ostajille – muun muassa kantajalle.

Näiden seikkojen paljastuessa toimivaltainen Finanzamt (verovirasto) epäsi P GmbH:n tekaistujen laskujen perusteella vaatimat vähennykset.

3. Lisäksi vastaaja epäsi kantajan vähennyksen siltä osin kuin se koski P GmbH:lta tehtyihin ostoihin sisältyviä veroja. Perusteluna se totesi lähinnä, että kantaja oli yrityksineen osa **[alkup. s. 3]** luovutusketjua, jossa syyllistyttiin veropetoksiin. P GmbH teki yhdessä kantajan aviomiehen kanssa veropetoksia, jotka koskivat erilaisten juomien, jotka sen jälkeen myytiin edelleen muun muassa kantajalle, ostoihin sisältyviä veroja.
4. Kantaja katsoo, että sen P GmbH:lta tekemiin ostoihin sisältyvien verojen vähennys evättiin perusteettomasti. Vähennyksen lakisääteiset edellytykset täyttyivät.
5. Vastaaja puolestaan katsoo, että kantajan olisi pitänyt aviomiehensä osallisuuden ja epätavallisen toimintatavan johdosta havaita, että heidän yrityksensä oli osa luovutusketjua, jossa syyllistyttiin veropetoksiin. Tämä oikeuttaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan verovähennyksen epäämiseen.

II.

6. Jaosto esittää unionin tuomioistuimelle tuomiolauselmassa mainitun kysymyksen Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 267 artiklan toisen kohdan, luettuna yhdessä ensimmäisen kohdan a alakohdan kanssa, nojalla.

1. Asiaa koskevat oikeussäännöt

a. Unionin oikeus

7. Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:
”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”
8. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohta kuuluu seuraavasti:
*”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: **[alkup. s. 4]***
 - a) *arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle.”*
9. Voidakseen käyttää arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa tarkoitettua tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskevaa

vähennysoikeuttaan, verovelvollisen on täytettävä muun muassa seuraava edellytys:

” – XI osaston 3 luvun 3–6 jakson mukaisesti laaditun laskun hallussapito ”.

b. Kansallinen oikeus

10. UStG:n 15 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdan kahdessa ensimmäisessä virkkeessä säädettiin riidanalaisina vuosina seuraavaa:

”Elinkeinonharjoittaja voi vähentää seuraavat ostoihin sisältyvät verot:

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

2. Arviointi kansallisen oikeuden mukaan ja ennakkoratkaisukysymyksen merkitys asian ratkaisun kannalta

11. Pääasiassa asian ratkaisun kannalta on ratkaiseva kysymys, onko kantajan vähennys, joka koskee P GmbH:lta ostettuihin palveluihin sisältyviä veroja, evättävä, koska kantajan olisi pitänyt olla tietoinen aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tapahtuneesta veropetoksesta.
12. P GmbH:n laskuissa eritelty vero täyttää UStG:n 15 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdan kahdessa ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetun vähennyksen aineelliset edellytykset. [alkup. s. 5]
13. Epäselvää on ainoastaan se, onko vähennyksen epääminen perusteltua sen seikan johdosta, että kantajan olisi pitänyt tietää P GmbH:n tekemistä eli aikaisemmassa vaiheessa tapahtuneista veropetoksista.
14. Kansallisessa lainsäädännössä ei säädetty riidanalaisina vuosina edellä tarkoitettua vähennyksen epäämisestä. Ylimmän oikeusasteen oikeuskäytännössä katsotaan – unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä soveltaen – että epääminen on kuitenkin tarpeen, ”jos objektiivisten tietojen perusteella on selvää, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että kyseessä oleva liiketoimi liittyi toimittajan tekemään veropetokseen tai että luovutusketjussa tehtiin arvonlisäveropetos toisen liiketoimen yhteydessä, joka edeltää tai seuraa verovelvollisen liiketoimea” [– –].
15. Kansallisen lainsäädännön mukaan on näin ollen ratkaisevaa, ettei siitä, että kantajan olisi pitänyt tietää P GmbH:n vilpillisestä vähennykseen vetoamisesta, seuraa ainoastaan vähennyksen epäämistä P GmbH:lta vaan sen epääminen myös P GmbH:n ja kantajan sitä seuraavan myyntisuhteen yhteydessä. Ratkaisevaa on

käsitteen ”luovutusketju” tulkinta. Jos P GmbH:n ja kantajan välisiä liiketoimia ja P GmbH:n aiemmassa vaiheessa tapahtunutta juomien vilpillistä ostoa on pidettävä osana yhteistä luovutusketjua, vähennyksen epääminen on riitatapauksessa tapahtunut perustellusti. Jos luovutusketjua ei katsota olevan olemassa, vähennys on myönnettävä.

3. Arviointi unionin oikeuden mukaan

16. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on epävarma, miten käsitettä ”luovutusketju” on tulkittava unionin oikeussääntöjä noudattaen ja voidaanko pääasian myyntisuhteet sisällyttää siihen. Koska unionin tuomioistuin on ottanut käsitteen ”luovutusketju” käyttöön verovähennyksen epäämisen yhteydessä, on kyse unionin oikeuteen liittyvästä tulkintaongelmasta. **[alkup. s. 6]**
17. Unionin tuomioistuin on tällä välin päättänyt vakiintuneessa oikeuskäytännössään, että mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on päämäärä, joka on tunnustettu arvonlisäverodirektiivissä ja johon siinä rohkaistaan. 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. Näin ei tapahdu vain silloin, jos verovelvollinen tekee itse veropetoksen vaan myös, jos verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että se osallistuu ostollaan liiketoimeen, joka oli osa petosta, johon luovuttaja syyllistyi, tai että luovutusketjussa ennen mainitun verovelvollisen liiketointa tai sen jälkeen tehdyssä liiketoimessa oli syyllistytty arvonlisäveropetokseen (ks. tuomio 18.5.2017, Litdana, C-624/15, [– –], 35 kohta; tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, [– –], 47–49 kohta; tuomio 13.3.2014, FIRIN, C-107/13, [– –], 42 kohta; tuomio 18.7.2013, Evita-K, C-78/12, [– –], 41 kohta; tuomio 31.1.2013, Stroy trans, C-642/11, [– –], 48 kohta; tuomio 31.1.2013, LVK-56, C-643/11, [– –], 60 kohta; tuomio 6.12.2012, Bonik, C-285/11, [– –], 41 kohta ja tuomio 21.6.2012, Mahagében ja David, C-80/11 ja C-142/11, [– –], 47 kohta).
18. Näiden unionin oikeuden periaatteiden nojalla verovähennyksen epääminen voi pääasiassa tulla kyseeseen seuraavissa kolmessa tapauksessa:
- kantaja teki P GmbH:n riidanalaisten sille tapahtuneiden luovutusten yhteydessä itse veropetoksen,
 - P GmbH vähensi arvonlisäveron kantajalle tapahtuneista luovutuksista
 - riidanalaiset liiketoimet olivat osa luovutusketjua, jonka yhteydessä veropetos tapahtui.

Jos ei ole kyse yhdestäkään näistä kolmesta tapauksesta, verovähennyksen epääminen kantajalta ei liene sallittua – riippumatta aiemman vaiheen veropetokseen liittyvästä tietoisuudesta. **[alkup. s. 7]**

19. Koska sen enempää kantaja P GmbH:n juomien luovutuksiin liittyvään vähennykseen vedotessaan kuin P GmbH tavaroiden luovuttajana ei ole syyllistynyt riidanalaisen liiketoimien yhteydessä veropetokseen, pääasiassa on ratkaisevaa yksinomaan se, ovatko riidanalaiset liiketoimet olleet osa ”luovutusketjua”, jonka yhteydessä on tapahtunut veropetos.
20. Unionin tuomioistuimien ei – sikäli kuin nähtävissä – tähän mennessä ole määritellyt lähemmin käyttämäänsä käsitettä ”luovutusketju”.
21. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan on mahdollista, että pelkästään jo verovelvollisen tietoisuus tai se, että verovelvollisen olisi pitänyt tietää veropetoksesta, joka tehtiin (jossakin) aiemmassa vaiheessa, johtaa verovähennyksen epäämiseen. Näin olisi, jos käsitettä ”luovutusketju” olisi tulkittava siten, että riittää, jos samaan luovutuksen kohteeseen kohdistuisi useita peräkkäisiä liiketoimia. Liittyminen tai yhteys aiemmassa vaiheessa tehtyyn veropetokseen olisi tässä tapauksessa olemassa vain siten, että olisi kyse samasta luovutuksen kohteesta. Ei kuitenkaan olisi välttämätöntä, että riidanalaisella liiketoimella edistetään tai tuetaan veropetosta (esimerkiksi salaamalla toimitussuhteita tms.).
22. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt jaosto on taipuvainen ajattelemaan, että käsitteen ”luovutusketju” tällainen tulkinta olisi liian laaja, kun otetaan huomioon unionin oikeuden neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate.
23. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että vähennyksen epääminen luovutusketjuun liittyvien veropetosten ja väärinkäytösten johdosta on mahdollista vain, jos nimenomaan peräkkäin suoritetuista liiketoimista koostuva erityinen yhdistelmä tekee näistä kokonaisuutena tarkastelluista liiketoimista petoksen (ks. tuomio 18.12.2014, Italmoda, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, [– –], 67 kohta). Näin saattaisi olla esimerkiksi, jos peräkkäiset luovutukset olisivat osa kokonaissuunnitelmaa, jonka tarkoituksena on vaikuttaa luovutettujen tavaroiden jäljitettävyyteen ja hankaloittaa samalla luovutusketjussa tehtyjen veropetosten paljastamista. Tähän kuulunevat erityisesti liiketoimet, jotka ovat osa ns. karusellipetosta. Lisäksi kyseeseen saattavat tulla myös ketjuliiketoimet, jos välittäjien, jotka eivät tosiasiallisesti vastaanota luovutuksen [alkup. s. 8] kohdetta, tarkoituksena on myyntisuhteiden salaaminen. Tämän käsityksen mukaan ”luovutusketju” sisältää näin ollen vain sellaiset liiketoimet, jotka konkreettisesti edistävät tai edesauttavat aiemmassa tai seuraavassa vaihdannan vaiheessa tapahtunutta veropetosta.
24. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen jaoston mielestä tätä tulkintatulosta voivat tukea useat unionin tuomioistuimen tuomiot, joissa tämä vähennyksen epäämisestä päättäessään
 - edellyttää verovelvollisen ”osallistumista” liiketoimellaan aiemmassa tai seuraavassa vaihdannan vaiheessa tehtyyn veropetokseen (ks. tuomio 17.10.2019, Unitel, C-653/18, [– –], 33 kohta; tuomio

28.3.2019, Vins, C-275/18, [– –], 33 kohta; tuomio 8.11.2018, Cartrans Spedition, C-495/17, [– –], 41 kohta; tuomio 25.10.2018, Bozicevic Jezovnik, C-528/17, [– –], 35 kohta; tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, [– –], 52 kohta; tuomio 18.5.2017, Litdana, C-624/15, [– –], 33 kohta ja sitä seuraava kohta; tuomio 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, [– –], 40 kohta; tuomio 2.6.2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, [– –], 42 kohta ja tuomio 21.6.2012, Mahagében ja David, C-80/11 ja C-142/11, [– –], 54 kohta),

- ottaa lähtökohdaksi sen, että verovelvollisen liiketoimet ”ovat osa” toisessa vaihdannan vaiheessa tehtyä petosta (ks. tuomio 21.6.2012, Mahagében ja David, C-80/11 ja C-142/11, 53 kohta) tai
- edellyttää verovelvollisen liiketoimien ”liittymistä” toisessa vaihdannan vaiheessa tehtyyn veropetokseen (ks. tuomio 28.3.2019, Vins, C-275/18, [– –], 33 kohta; tuomio 8.11.2018, Cartrans Spedition, C-495/17, [– –], 41 kohta; tuomio 18.10.2018, Bozicevic Jezovnik, C-528/17, [– –], 35 kohta ja tuomio 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, [– –], 40 kohta).

Tällaiseen ”osallistumiseen”, ”osana olemiseen” tai ”liittymiseen” ei ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen käsityksen mukaan pitäisi riittää pelkkä tietoisuus veropetoksesta [alkup. s. 9] saati sitten se, että veropetoksesta olisi pitänyt olla tietoinen. Veropetokseen ”osallistumisen”, sen ”osana olemisen” tai siihen ”liittymisen” pitäisi pikemminkin edellyttää omaa panosta veropetokseen vähintäänkin edistämisen tai edesauttamisen tarkoittamalla tavalla. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen käsityksen mukaan vilpillinen mieli ei voi täysin subjektiivisena seikkana korvata ”osallistumisen”, ”osana olemisen” tai ”liittymisen” edellyttämää aktiivista osallistumista.

25. Jos vilpillisen mielen lisäksi ei ole kyse veropetoksen edistämisestä tai edesauttamisesta, ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen käsityksen mukaan moni seikka tukee sitä, ettei verovelvollisen ostettuihin palveluihin sisältyviä veroja koskevaa vähennystä saa evätä. Näin on erityisesti, jos toimitussuhteet – kuten pääasiassa – ovat laskutuksen ja kirjanpidon sekä veroviranomaisille tehdyn arvonnäköilmoituksen ansiosta täysin avoimia. Toimitussuhteiden tai luovuttajien salaamisesta ei tässä tapauksessa ole kyse. Aiemmassa vaiheessa tehty veropetos (tässä: P GmbH:n juomien ostamiseen liittyvien verojen vähennys) on päätynyt eivätkä seuraavan vaiheen liiketoimet (tässä: P GmbH:n juomien myynti kantajalle) voi enää edistää tai edesauttaa sitä. P GmbH:n ja kantajan välinen liiketoimi liittyy pikemminkin uuteen toimitussuhteeseen, joka on riippumaton aiemmassa vaiheessa toteutetusta liiketoimesta, jota veropetos koski. Tässä yhteydessä ei siis ole olemassa kokonaissuunnitelmaa, jonka mukaan luovutukset olisivat osa useisiin liiketoimiin ulottuvaa veropetosta. Käsitteen ”luovutusketju” tällaisen tulkinnan mukaan luovutusketju on päätynyt pääasian kaltaisessa tilanteessa P GmbH:hon. P GmbH:n veropetosta seuraavat luovutukset – kantajalle tai muille kolmansille –

eivät sen mukaan olisi sen luovutusketjun osia, jonka yhteydessä veropetos tehtiin, vaan pikemminkin uusia toimitussuhteita, joita on arvioitava edeltäneestä veropetoksesta riippumatta.

26. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen käsityksen mukaan sillä ei myöskään ole merkitystä, ilmoittiko kantajan aviomies P GmbH:lle tavarain ostajan etukäteen. Se ei nimittäin muuta sitä tilannetta, että P GmbH:n luovutuksilla kantajalle ei ole mitään vaikutusta P GmbH:n aiempaan veropetokseen. P GmbH:n ja kantajan täysin läpinäkyvä toimitussuhde ei voi enää edistää jo päättyneitä veropetosta. Läpinäkyvyyden johdosta myöskään **[alkup. s. 10]** toimitussuhteiden salaaminen jälkikäteen ei ole mahdollista.
27. Tämän tuloksen saattaa vahvistaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, jonka mukaan vähennyksen epääminen on väärinkäytösten yhteydessä mahdollista ainoastaan, jos riidanalaisen vähennyksen myöntämisestä seuraisi veroetu, jonka myöntäminen olisi arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden vastaista (ks. tuomio 10.7.2019, Kuršu zeme, C-273/18, [– –], 35 kohta). Näin voi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tapahtua esimerkiksi, jos verovelvollisen liiketoimien tarkoituksena on salata tosiasialliset luovuttajat liiketoimien verotuksen vaikeuttamiseksi, tai jos riidanalaisen liiketoimen tarkoituksena on nimenomaan perusteettoman veroedun saaminen (ks. tuomio 10.7.2019, Kuršu zeme, C-273/18, [– –], 36 kohta ja sitä seuraava kohta). Pääasian kaltaisessa tilanteessa ei liene kysymys tällaisesta väärin perustein vaaditusta vähennyksestä. Koska juomien luovuttaja (P GmbH) on ilmoitettu laskuissa, veroviranomaiset voivat valvoa tavaroiden myyntiä koskevaa verotusta. Edelleen ei voida todeta, että luovuttajia olisi yritetty salata P GmbH:n kantajalle suorittamien liiketoimien yhteydessä. Riidanalaisten liiketoimien tarkoituksena ei myöskään ollut veropetos. Kuten edellä todettiin, P GmbH:n mahdollinen veropetos oli jo päätynyt, kun juomat luovutettiin kantajalle. Näin ollen on jo loogisesti mahdotonta, että kantajan juomien ostamisen tarkoituksena oli jatkaa P GmbH:n aiemmin toteuttamaa veropetosta.
28. Riidanalaiset liiketoimet eivät myöskään aiheuttaneet arvonlisäveromenetyksiä, sillä P GmbH joutui maksamaan laskussa eritellyn arvonlisäveron. Tästä liiketoimesta ei syntynyt myöskään veroetua, joka voisi olla arvonlisäverodirektiivin vastainen. Arvonlisäverotuksen neutraalisuutta koskeva päätös, joka on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perustana, edellyttää pikemminkin, että pääasiassa on myönnettävä ostoihin sisältyviä veroja koskeva vähennys. Aiemmin tapahtuneen veropetoksen vaikutusten jatkuminen kaikkiin seuraaviin liiketoimiin pelkän veropetoksesta tietämisen tai sen perusteella, että siitä olisi pitänyt tietää, tarkoittaisi ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen käsityksen mukaan pikemminkin tämän neutraalisuusperiaatteen suhteetonta rajoitusta. Tältä osin on luultavasti otettava huomioon, että verovähennyksen epääminen ei saa muuttua luonteeltaan rangaisevaksi. Vaikka liiketoimen perustana oleva tavara on mahdollisesti hankittu laittomasti, se ei merkitse sitä, ettei **[alkup. s. 11]** arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta

voi soveltaa. Vähennys on evättävä ainoastaan, jos kyseinen liiketoimi suoraan mahdollistaa väärinkäytöksen tai edistää sitä.

29. Tätä oikeudellista käsitystä saattaa tukea se, että sillä, onko veronsaajalle todella maksettu kyseisten tavaroiden aiemmasta tai seuraavasta myynnistä arvonlisävero vai ei, ei ole merkitystä siihen oikeuteen nähden, joka verovelvollisella on ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen (ks. määräys 3.3.2004, Transport Service, C-395/02, EU:C:2004:118, 26 kohta; tuomio 12.1.2006, Optigen ym., C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, 54 kohta ja tuomio 21.6.2012, Mahagében ja David, C-80/11 ja C-142/11, [– –] 40 kohta). Tässä yhteydessä unionin tuomioistuin on aina korostanut sen välttämättömyyttä, etteivät toimenpiteet, joita jäsenvaltioilla on oikeus toteuttaa turvatakseen veronsaajan oikeudet – eli suojellakseen verotuloja – kuitenkaan saa mennä pitemmälle kuin on tarpeen ”*veron oikean kantamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi*” (tuomio 29.7.2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, [– –], 26 kohta ja tuomio 27.9.2007, Téléos, C-409/04, [– –], 46 kohta; näin myös tuomio 21.6.2012, Mahagében ja David, C-80/11 ja C-142/11, [– –] 48 kohta). Unionin tuomioistuin toteaa arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa tarkoitetuista toimenpiteistä tältä osin sanatarkasti näin: ”*Lisäksi on niin, että toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat direktiivin 2006/112 273 artiklan nojalla ryhtyä veron oikean kantamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi, eivät saa mennä pidemmälle kuin on näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen. Niitä ei siis voida käyttää siten, että niillä asetettaisiin järjestelmällisesti kyseenalaiseksi arvonlisäveron vähennysoikeus ja näin arvonlisäveron neutraalisuus, joka on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruserä.*” (tuomio 21.6.2012, Mahagében ja David, C-80/11 ja C-142/11, [– –], 57 kohta).
30. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen käsityksen mukaan käsitteen ”luovutusketju” laaja tulkinta voisi väärinkäyttöihin liittyvän verovähennyksen epäämisen yhteydessä johtaa vähennysoikeuden ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen järjestelmälliseen kyseenalaistamiseen. Jos vähennyksen epäämisen perustana olevaan luovutusketjuun sisältyisivät myös liiketoimet, jotka eivät edistä tai edesauta aiemmassa tai seuraavassa vaiheessa tehtyä veropetosta, vähennyksen epääminen johtaisi väärinkäytösten yhteydessä laajaan ja suhteettomaan rangaistusvaikutukseen. Niin oikeudenmukaista kuin onkin evätä vähennys arvonlisäveron väärinkäyttöön ja petokseen välittömästi liittyvältä **alkup. s. 12** liiketoimelta, jotta veropetoksia ja väärinkäytöksiä voidaan torjua tehokkaasti, yhtä järjestelmän vastaista olisi hyväksyä väärinkäytösten torjumiseen liittyvistä syistä vähennyksen epäämisen toissijainen vaikutus useisiin seuraaviin tai edeltäviin liiketoimiin, jos niillä ei ole havaittavaa edistämisen kaltaista yhteyttä tehtyyn veropetokseen. Jos tällainen toissijainen vaikutus hyväksyttäisiin, se johtaisi epäoikeudenmukaiseen arvonlisäveron moninkertaiseen maksukuormaan, joka ylittää moninkertaisesti veropetoksesta johtuneet veromenetykset. Tällaisen ”petoksen saastuttaman liiketoimen” ajatuksen hyväksyminen johtaisi rangaistusvaikutukseen, joka vastaa sakkoa, jolla ei pitäisi olla minkäänlaista oikeudellista perustaa arvonlisäverodirektiivissä.

Arvonlisäveroa ei saa käyttää tältä osin välineellisesti verovelvollisen vilpillisen menettelyn rangaistuksena [– –].

31. Jaosto pitää lisäksi käsitteen ”luovutusketju” laajaa tulkintaa arveluttavana myös sen vuoksi, ettei ole havaittavissa, että vähennyksen epääminen veropetosta seuraavilta liiketoimilta, joilla ei ole sitä edistävää vaikutusta, ylipäänsä soveltuisi unionin tuomioistuimen esitetyn tavoitteen saavuttamiseen eli arvonlisäverotukseen liittyvien väärinkäytösten ja petosten estämiseen. Jos – kuten pääasiassa – aiemmassa vaiheessa tehty veropetos oli jo päättynyt ja seuraava liiketoimi – tässä: P GmbH:n ja kantajan välinen – ei voinut enää mahdollistaa tai edistää veropetosta, kantajan vähennyksen epääminen ei voi enää estää veropetoksia.
32. Se, että vähennyksen epäämisen soveltaminen saattaa olla virhe pääasian kaltaisessa tilanteessa, voi ilmetä myös unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä, jonka mukaan arvonlisäverotuksessa ei pidä tehdä eroa laillisten ja lainvastaisten liiketoimien välillä. Sillä, tuomitaanko jokin liiketoimi oikeudellisesti, ei ole merkitystä sen verotuksen kannalta, koska arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää kaikkien liiketoimien huomioon ottamista (ks. tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, [– –], 50 kohta ja tuomio 12.1.2006, Optigen ym., C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, [– –], 49 kohta). Kun arvonlisäverojärjestelmä kuitenkin sisältää myös ”kielleyt” liiketoimet, neutraalisuuteen liittyvistä syistä myös vähennyksen pitäisi olla mahdollinen niiden yhteydessä. Pääasian kaltaisessa tilanteessa tämän pitäisi johtaa siihen, että koska kantajan aviomies on osallistunut aiemmassa vaiheessa veropetokseen, siinä on kyse [alkup. s. 13] oikeudellisesti tuomittavasta liiketoimesta, mutta seuraavat liiketoimet on kuitenkin siitä riippumatta otettava huomioon arvonlisäverotuksessa, mistä seuraa, ettei myöskään vähennystä voida sulkea pois.

4. Asian käsittelyn lykkääminen

33. [– –] [kansallista oikeudenkäyntiä koskevia huomautuksia]
34. [– –] [kansallista oikeudenkäyntiä koskevia huomautuksia]
- [– –]