

Asia C-611/19**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:**

19.5.2019

Kantaja:

Crewprint Kft.

Vastaaja: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 luokitteli verovelvollisen harjoittaman toiminnan uudelleen ja piti laskutusketjua väärinkäyttönä ja vilpillisenä menettelyinä sellaisten toistuvasti esiintyneiden seikkojen perusteella, joita unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan ei pidetä objektiivisina.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapestin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari) pyytää tulkitsemaan yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 167 artiklaa, 168 artiklan a alakohtaa, 178 artiklan a alakohtaa ja

220 ja 226 artiklaa yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen kanssa.

Ennakkoratkaisukysymykset

- 1) Voidaanko direktiivin 2006/112 [arvonlisäveron vähennystä] koskevien merkityksellisten säännösten ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisina pitää sellaista kansallista oikeudellista tulkintaa ja kansallista käytäntöä, joiden mukaan veroviranomainen voi evätä osapuolten väliseltä liiketoimelta [arvonlisäveron vähennysoikeuden] sillä perusteella, että se pitää niiden välistä oikeussuhdetta (urakkasopimus) vilpillisenä, koska se tuottaa vähennysoikeuden, ja joiden mukaan veroviranomainen voi siten [yleisestä verotusmenettelystä annetun lain] 1 §:n 7 momentin mukaisesti luokitella liiketoimen uudelleen sellaiseksi toiminnaksi (edustustoiminta), joka ei tuota vähennysoikeutta, jos se katsoo, että osapuolet ovat menettelyllään pyrkineet kiertämään veroja, koska laskun saajan ei välttämättä olisi tarvinnut harjoittaa toimintaansa kyseisessä [liiketoiminnan muodossa], vaan se olisi yhtä hyvin voinut harjoittaa sitä edustajana? Onko verovelvollisilla [arvonlisäveron vähennyksen] soveltamisedellytyksenä vero-oikeudellinen velvollisuus valita mahdollisista liiketoiminnan muodoista se, josta aiheutuu niille suurempi verorasite, tai onko pidettävä väärinkäyttönä sitä, että verovelvolliset sopimusvapauttaan käyttäessään ja muussa kuin vero-oikeuteen kuuluvassa tarkoituksessa päättävät käyttää keskinäisessä liiketoiminnassaan sopimusmuotoa, jolla on myös sellainen vaikutus, jota verovelvolliset eivät tavoittele, eli veron vähennysoikeuden syntyminen?
- 2) Voidaanko direktiivin 2006/112 [arvonlisäveron vähennystä] koskevien merkityksellisten säännösten ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisina pitää sellaista kansallista oikeudellista tulkintaa ja kansallista käytäntöä, joiden mukaan veroviranomainen voi tilanteessa, jossa verovelvollinen, joka haluaa käyttää [arvonlisäveron vähennysoikeutta], täyttää [vähennykselle asetetut] aineelliset ja muodolliset edellytykset ja on toteuttanut vaadittavat toimenpiteet ennen sopimuksen tekemistä, evätä verovelvolliselta arvonlisäveron vähennysoikeuden, jos se katsoo, että toimitusketjun muodostaminen on ollut taloudellisesti tarpeetonta ja merkitsee siten väärinkäyttöä, koska alihankkija on siitä huolimatta, että se olisi itsekin kyennyt suorittamaan kyseiset palvelut, teettänyt ne muilla alihankkijoilla verotettavaan tapahtumaan liittymättömistä syistä, ja koska verovelvollinen, joka haluaa käyttää [arvonlisäveron vähennysoikeutta], tiesi vastaanottaessaan tilauksen, että sen alihankkija teettää palvelusuorituksen omilla alihankkijoillaan, koska sillä ei ole riittävää henkilöstöä eikä aineellisia resursseja? Vaikuttaako tähän kysymykseen annettavaan vastaukseen se, että verovelvollinen tai sen alihankkija ovat ottaneet toimitusketjuun alihankkijan, johon ne ovat suoraan etuyhteydessä tai jolla

on niihin henkilökohtainen tai organisatorinen yhteys (henkilökohtainen tuttavuus, sukulaisuussuhde tai sama omistaja)?

- 3) Jos edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi, täyttyykö vaatimus tosiseikkojen määrittämisestä objektiivisten seikkojen perusteella, jos menettelyssä, jossa veroviranomainen toteaa, että verovelvollisen, joka haluaa käyttää [arvonlisäveron vähennysoikeutta], ja alihankkijan välinen liikesuhde on järjenvastainen ja perusteeton, tukeudutaan yksinomaan joidenkin alihankkijan työntekijöiden antamiin lausuntoihin määrittämättä objektiivisten seikkojen perusteella sopimuksen kohteena olevan liiketoiminnan ominaispiirteitä, erityisolosuhteita ja taloudellista asiayhteyttä ja kuulematta verovelvollisen ja toimitusketjuun osallistuneiden alihankkijayritysten päätösvaltaisia johtajia, ja onko tässä tilanteessa merkitystä sillä, kykenevätkö verovelvollinen tai ketjuun osallistuneet toimijat itse suorittamaan kyseiset palvelut, ja onko tästä kysymyksestä tarpeen teettää selvitys ulkopuolisella asiantuntijalla?
- 4) Voidaanko direktiivin 2006/112 säännösten ja tehokkuusperiaatteen mukaisina pitää sellaista kansallista oikeudellista tulkintaa ja kansallista käytäntöä, joiden mukaan silloin, kun [arvonlisäveron vähennyksen] aineelliset ja muodolliset edellytykset täyttyvät ja kun [kohtuudella] edellytettävät toimenpiteet on toteutettu, veroviranomainen voi sellaisten seikkojen perusteella, jotka unionin tuomioistuimen antamien tuomioiden mukaan eivät oikeuta [epäämään arvonlisäveron vähennystä] ja jotka eivät ole objektiivisia, pitää veropetosta toteen näytettynä ja evätä [arvonlisäveron vähennysoikeuden] yksinomaan siitä syystä, että näitä seikkoja ilmenee kokonaisuudessaan riittävän suurella määrällä luovutusketjuun osallistuneita toimijoita?

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 artikla ja 226 artikla.

Kansalliset oikeussäännöt, joihin vedotaan

Yleisestä verotusmenettelystä annettu vuoden 2003 laki XCII (Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény, jäljempänä verotusmenettelystä annettu laki): 1 §:n 7 momentti, 2 §:n 1 momentti ja 97 §:n 4 momentti.

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

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

Yhteenveto tosiseikoista ja pääasian oikeudenkäynnistä

- 1 Kantaja, jonka toimialana on tulostus- ja painopalvelujen tarjoaminen, sai painotuotteiden valmistusta koskevia tilauksia, jotka kantajan tärkein alihankkija Crew Kft. toimitti kahden puitetoimitussopimuksen ja näiden sopimusten perusteella tehtyjen yksittäisten tilausten mukaisesti ja osittain muiden alihankkijoiden avustamana.
- 2 Kantajan toimitusjohtaja, joka yrityksen perustamisajankohtana toimi sen työntekijänä, nimitettiin 10.7.2012 alkaen myös Crew Kft:n hallituksen jäseneksi. Kantajalla ja Crew Kft:llä on sama osoite ja kaksi yhteistä sivuliikettä. Kantajalla itsellään ei ole minkäänlaisia painovälineitä.
- 3 Crew Kft. on ilmoittanut päätoimialakseen tulostuspalvelut, vaikka se tosiasiallisesti tarjoaa aivan kaikenlaisia painopalveluja. Yrityksellä on erilaisia tulostus- ja painokoneita, mutta ei sidonta- eikä rotaatiopainokonetta, joten se joutuu teettämään nämä työt alihankkijalla.
- 4 Crew Kft:ltä saaduissa laskuissa, joihin merkityn arvonlisäveron kantaja vähensi, mainittiin ”painopalvelut – – Paino- ja sidontapalvelujen alihankinta vakuutusmaksutodistuksen perusteella”. Laskujen liitteenä olivat vakuutusmaksutodistukset, joihin sisältyi yksityiskohtainen kuvaus alihankkijan kantajalle valmistamasta tuotteesta, ja toimitusvahvistukset.
- 5 Ensimmäisen asteen veroviranomainen teki jälkikäteistarkastuksen, jossa tutkittiin kantajan tekemät arvonlisäveroilmoitukset ja jonka perusteella tehtiin neljä verotuspäätöstä. Näissä päätöksissä veroviranomainen määräsi kantajan maksettavaksi arvonlisäveron erotuksen, jonka määrä vuoden 2012 toisesta neljänneen neljännekseltä oli 56 415 000 Unkarin forinttia, vuoden 2013 ensimmäiseltä neljännekseltä 17 882 000 Unkarin forinttia, vuoden 2013 toiselta neljännekseltä 19 409 000 Unkarin forinttia ja vuoden 2013 kolmannelta neljännekseltä 18 999 000 Unkarin forinttia, jotka merkittiin verovelaksi, joista veroviranomainen näin ollen määräsi maksettavaksi veroseuraamuksen ja joihin se sovelsi viivästyskorkoa.
- 6 Tarkastuksen aikana ensimmäisen asteen veroviranomainen kuuli kantajana olevan yrityksen toimitusjohtajaa ja teki toimitusketjuun osallistuneisiin yrityksiin kohdistuvia lisätutkimuksia. Näiden tutkimusten yhteydessä se hankki kyseisiltä yrityksiltä alihankintasopimukset ja muut saatavilla olleet asiakirjat ja kuuli alihankkijoiden toimitusjohtajia ja tähän ilmoittautuneita työntekijöitä. Lisäksi se sai käyttöönsä yritysten veroilmoitukset, veroviranomaisen hallussa olevat tiedot ja muihin julkisiin rekistereihin merkityt tiedot.

- 7 Verotuspäätöksissään veroviranomainen totesi, että SZET Hungary Kft. ja Mikron-96 Bt. olivat kantajan alihankkijan Crew Kft:n alihankkijoita ja että ne olivat puolestaan käyttäneet muita alihankkijoita.
- 8 Crew Kft:tä koskevassa tutkimuksessaan veroviranomainen totesi, että yritys oli valmistanut toimipaikassaan kantajan siltä tilaamat tuotteet, jotka se oli myöhemmin toimittanut omalla ajoneuvollaan kantajan myyntiedustajille. Crew Kft. oli teettänyt pienen osan kantajan tilauksista alihankintana. Tilityksensä liiketoimen osapuolet olivat laatineet kuukausittain siten, että kantaja lisäsi Crew Kft:n vahvistamaan hintaan pienimmän mahdollisen myyntikatteen.
- 9 SZET Hungary Kft:n toimitusjohtaja oli aikaisemmin ollut avioliitossa kantajana olevan yrityksen toimitusjohtajan kanssa, ja näillä kahdella henkilöllä oli myös yhteinen liikeyritys. SZET Hungary Kft. toimitti Crew Kft:lle ensisijaisesti sidontatöitä ja toissijaisesti kaikenlaisia valmistustöitä alihankkijan välityksellä.
- 10 Ride-Ex Hungary Kft:n, joka oli SZET Hungary Kft:n toimitusjohtajan nimeämien kahden alihankkijan välissä, entinen toimitusjohtaja ilmoitti toimittaneensa yrityksen omistajan vastaanottamat tilaukset ja tuntevansa SZET Hungary Kft:n ja sen toimitusjohtajan, mutta ei kantajana olevaa yritystä ja sen toimitusjohtajaa eikä myöskään Crew Kft:tä.
- 11 Tarkasteltavina ajanjaksoina Vikobit Kft:n ja SZET Hungary Kft:n välillä ei enää ollut suoritettu pankkitapahtumia, mistä veroviranomainen päätteli, että Vikobit Kft:llä ei ollut minkäänlaista painopalveluihin liittyvää toimintaa.
- 12 Crew Kft:n toisen alihankkijan Micron-96 Bt:n toimitusjohtaja vahvisti täysin kantajan toimitusjohtajan väitteet ja ilmoitti heidän tuntevan toisensa, vaikkakin Micron-96 Bt oli tulostustöitä toimittaessaan käyttänyt alihankkijanaan R-M Trade Hungary Kft:tä.
- 13 R-M Trade Hungary Kft:n ilmoittamiin toimialoihin ei sisältynyt mitään painopalveluihin liittyviä toimintoja, eikä yritys voinut suorittaa tällaisia toimintoja, koska sillä ei ollut tähän tarvittavia henkilö- ja materiaaliressursseja.
- 14 Ensimmäisen asteen veroviranomainen ei kyseenalaistanut sitä, oliko tulostustyöt tosiasiallisesti suoritettu todettujen tosiseikkojen mukaisesti, mutta katsoi Crew Kft:n alihankkijoiltaan saamista laskuista huolimatta, että tämä oli itse suorittanut suurimman osan sen ja kantajan välillä sovituista painotöistä omilla tuotantovälineillään, omalla henkilöstöllään ja materiaaleillaan ja omissa toimitiloissaan, koska Crew Kft:n alihankkijat eivät olleet voineet niitä suorittaa. Näin ollen Crew Kft. oli vastaanottanut ja vähentänyt perusteettomasti painopalveluista lähetetyt laskut voidakseen myöhemmin vähentää maksamansa arvonlisäveron väärin alihankintalaskujen perusteella, joten tässä ex profeso muodostetussa laskutusketjussa viimeisinä olleet verovelvolliset olivat jättäneet täyttämättä arvonlisäveron maksuvelvoitteensa. Veroviranomaisen mukaan kantajan oli väistämättä ja objektiivisesti täytynyt olla tietoinen näistä seikoista ja

Crew Kft:n veronkierrosta, koska yrityksillä oli sama toimitusjohtaja, sama kotipaikka, samat toimitilat ja sama kirjanpitäjä.

- 15 Veroviranomainen katsoo, että kantaja käytti väärin verovelvollisen oikeuksiaan, kun se saamiensa laskujen perusteella vähensi veron, jota laskun antaja ei ollut tilittänyt verohallinnolle, vaikka sen täytyi tietää, että vähennettyä arvonlisäveroa ei ollut maksettu valtionkassaan. Näin menettelemällä se loukkasi vakavasti verotusmenettelystä annetun lain 2 §:n 1 momentissa tarkoitettua sisältöpainotteisuuden periaatetta, jonka loukkaaminen sulkee jo yksinään pois arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämisen.
- 16 Veroviranomainen myös totesi, että kantajan Crew Kft:ltä saamat laskut olivat virheellisiä myös sisällöltään, koska osapuolilla ei ollut alihankintasuhdetta, vaan kantaja toimi välikätenä. Veroviranomaisen mukaan kantaja oli liiketoimissa edustajan asemassa, koska kantajan toimitusjohtaja hankki asiakkaat Crew Kft:n työntekijänä ja koska Crew Kft. itse toimitti tilaukset. Kantajan ja Crew Kft:n välisessä puitesopimuksessa kantajalle oli määrätty 0,2 prosentin provisio. Kantaja ei kuitenkaan saanut työstä mitään muuta aineellista hyötyä kuin tilaukset, jotka se hankki. Edellä esitetyistä syistä veroviranomainen luokitteli sopimukset sisältönsä perusteella uudelleen sille verotusmenettelystä annetun lain 1 §:n 7 momentissa annetun toimivallan nojalla ja näin ollen epäsi kantajalta sen saamiin laskuihin merkityn arvonlisäveron vähennysoikeuden.
- 17 Vastaaja vahvisti ensimmäisen asteen veroviranomaisen tekemät päätökset 28.3.2017 tekemällään päätöksellä.

Pääasian asianosaisten keskeiset lausumat

- 18 Kanteessaan kantaja väittää, että vastaaja laiminlöi tosiseikkojen selvittämistä koskevan velvollisuutensa ja näyttövelvollisuutensa ja arvioi virheellisesti aineellisia oikeussääntöjä, koska kantajalla oli lakisäätteisten edellytysten täytyessä oikeus veron vähentämiseen. Se korostaa, että vastaaja myönsi, että laskuista päätellen ”laskussa mainittujen osapuolten kesken oli suoritettu liiketoimi”, ja että se tästä huolimatta katsoi, että laskun antaja oli menetellyt vilpillisesti. Kantaja väittää, että laskujen antaja sen paremmin kuin tämän saamien laskujen antajakaan eivät olleet menelleet vilpillisesti, ja väittää noudattaneensa näiden yritysten suhteen vaadittavaa huolellisuutta ennen liikesuhteen aloittamista. Kantajan toimitusjohtajan perustama oikeussuhteiden järjestelmä rajoittui ainoastaan edellä mainittuihin yrityksiin. Kantajalla ei ollut mitään osuutta vastaajan paljastaman laskutusketjun toisen pään muodostamiseen.
- 19 Kantaja myös moittii, että vastaaja ylitti sille verotusmenettelystä annetussa laissa annetun toimivallan ja rikkoi sen 1 §:n 7 momenttia, kun se luokitteli uudelleen kantajan toiminnan ja totesi kantajan toimineen edustajana, koska kantaja vastaanotti omien asiakkaidensa tilauksia itsenäisenä yrityksenä ja sai niistä voittoa vastaanottamiensa ja toimittamiensa tilausten hintojen välisen erotuksen verran, joten sen saamissa laskuissa oleva maininta alihankinnasta ei kyseenalaista

niiden luotettavuutta. Kantaja korostaa vielä, että ketjuliiketoimet ovat hyvin tavallisia. Arvonlisäverotuksessa tavaroiden luovutukset eivät edellytä tavaroiden fyysisistä hallussapitoa. Näin ollen sen perusteella, että kantaja ei ollut suoraan tekemisissä tilattujen tuotteiden kanssa, ei voida päätellä, että kantaja toimi ainoastaan edustajana.

- 20 Kantaja kiistää vastaajan väitteen, jonka mukaan Crew Kft. toteutti laskussa mainitut liiketoimet yksin käyttämättä niihin alihankkijoita, koska vastaaja perustelee tätä arviota joidenkin Crew Kft. työntekijöiden, jotka hoitivat ainoastaan osia valmistusprosessista, antamiin lausuntoihin sisältyneiden seikkojen perusteella ilman, että se olisi teettänyt ulkopuolisella asiantuntijalla selvitystä siitä, olisiko Crew Kft. voinut itse suorittaa kaikki palvelujen osat, minkä vuoksi kantaja katsoo, että vastaaja ei perustellut objektiivisilla seikoilla arviotaan, jonka mukaan kyseessä oli veropetos.
- 21 Siitä, tiesikö kantaja osallistuvansa veronkiertoon, kantaja huomautti unionin tuomioistuimen antamiin ratkaisuihin vedoten, ettei verotusmenettelyn aikana ollut esitetty ainuttakaan objektiivista todistetta siitä, että kantajan toimitusjohtaja olisi edes ollut tietoinen sen alihankkijan alihankkijoita ketjussa seuranneiden toimijoiden henkilöllisyydestä ja toiminnasta. Vastaaja tiesi, että kantajan alihankkija ei suorittaisi laskussa mainittuja palveluja kokonaisuudessaan itse. Kantaja kuitenkin osoitti vaadittavaa huolellisuutta siihen alihankintaan nähden, josta se oli tietoinen, eikä tämä huolellisuusvelvollisuus unionin tuomioistuimen tuomion Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869) mukaan ole suinkaan rajoittamaton, eli laskun saajalla ei ole velvollisuutta tehdä verotarkastuksia ja eikä varsinkaan selvittää, keitä kaikkia tilausketjun kuhunkin vaiheeseen on osallistunut. Verovelvollisen tietoisuudesta esitetty näyttö ei voi perustua siihen, että verovelvollinen on jättänyt tekemättä sellaisia selvitystoimia, joita se ei ole velvollinen tekemään.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteista

- 22 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 sitä paitsi ilmene, että asian kantaja olisi tehnyt vääriä ilmoituksia tai lähettänyt sääntöjenvastaisia laskuja.
- 23 Kansallisen tuomioistuimen on ratkaistava, voidaanko jo sillä, että veroviranomainen totesi, että kantajaa ja sen alihankkijaa ketjussa edeltäneiden toimijoiden kohdalla toteutui suuri määrä sellaisia syitä, joista useissa unionin tuomioistuimen tuomioissa on jo todettu, ettei niitä voida pitää objektiivisina seikkoina ja etteivät ne siten voi sellaisinaan oikeuttaa epäämään arvonlisäveron vähennysoikeutta, perustella arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämistä

kantajalta sen vuoksi, että laskujen sisältö on epäuskottava, eli voidaanko sitä toisin sanoen perustella veropetoksella.

- 24 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, arvonlisäveron 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 tuomiossa CILFIT ym. (283/81, EU:C:1982:335) vahvistetun acte éclairé -opin mukainen.
- 25 Koska vastaajan käsiteltävässä asiassa noudattama käytäntö johti vähennysoikeuden epäämiseen huolimatta siitä, että arvonlisäveron vähennysoikeuden lakisääteiset aineelliset ja muodolliset edellytykset täyttyivät ja että kohtuudella vaadittavat toimenpiteet toteutettiin, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että riidan kohteena oleva oikeudellinen tulkintakysymys vaikuttaa kiistatta pääasian ratkaisuun, mistä syystä se on käsiteltävän asian kannalta merkityksellinen, eikä sitä pystytä ratkaisemaan aloittamatta ennakkoratkaisumenettelyä.
- 26 Määräyksen Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869) mukaan direktiivin 2006/112 säännökset ovat esteenä kansalliselle käytännölle, jonka mukaan veroviranomaiset epäävät verovelvolliselta oikeuden vähentää arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tälle suoritetuista palveluista, sillä perusteella, ettei kyseisiin palveluihin liittyviä laskuja voida pitää luotettavina, koska niiden antaja ei voinut olla mainittujen palvelujen todellinen suorittaja, paitsi jos on objektiivisten seikkojen nojalla ja vaatimatta kyseisten palvelujen suorittajalta tarkistuksia, jotka eivät sille kuulu, osoitettu, että kyseinen verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että kyseiset palvelut liittyivät arvonlisäveropetokseen.
- 27 Veroviranomaisen tekemistä päätöksistä on pääteltävä, että se on evännyt kantajalta arvonlisäveron vähennysoikeuden siitä syystä, että laskujen sisältöä ei voitu pitää luotettavana, tukeutuen nimenomaan sellaisiin seikkoihin, jotka unionin tuomioistuimen tuomioiden mukaan eivät, koska niitä ei voida pitää objektiivisina, vaikuta mitenkään verovelvollisen oikeuteen vähentää maksamansa arvonlisävero; veroviranomaisen käsityksen mukaan riittävän suuri määrä tällaisia asiaankuulumattomia seikkoja riittää kuitenkin perusteeksi arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämiseen. Lisäksi veroviranomainen on osoittanut näiden seikkojen olemassaolon sellaisen tarkastuksen perusteella, jota verovelvollinen ei ole velvollinen tekemään ja jota myöskään ei voida tehdä objektiivisin perustein.
- 28 Arvonlisäverosääntöjä koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin epäilee, ovatko Kúrian ja

veroviranomaisen edellyttämän selvityksen laajuus ja perusteellisuus yhteensopivia verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuus- ja suhteellisuusperiaatteiden kanssa.

- 29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että veroviranomaisen oikeus luokitella sopimuksia uudelleen ei ole rajoittamaton etenkin, kun kyse on arvonlisäveron vähennysoikeudesta, eikä tätä oikeutta voida käyttää siten, että direktiivissä 2006/112 vahvistettujen vaatimusten lisäksi asetetaan muita vaatimuksia, jotka ylittävät veron vähennysjärjestelmän tavoitteen. Se on kuitenkin epävarma siitä, voidaanko arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteiden mukaisena pitää sitä, että veroviranomainen luokittelee kantajan toiminnan uudelleen välitystoiminnaksi.
- 30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa siten selvittää, onko siinä tapauksessa, että verovelvollinen täyttää arvonlisäveron vähennyksen aineelliset ja muodolliset vaatimukset, välttämätöntä kyseisen vähennyksen epäämiseksi täsmentää, mistä veropetos on muodostunut, vai onko riittävää viitata ketjuun osallistuneiden toimijoiden tekemiin sääntöjenvastaisuuksiin, puutteellisuuksiin tai ketjun osallistujien muistikuvien vajavaisuuteen ja riittävään määrään sellaisia seikkoja, joilla unionin tuomioistuimen mukaan ei voida perustella arvonlisäveron vähennyksen epäämistä.
- 31 Edellä esitetyn perusteella ei ole selvää, voidaanko sitä, että palvelu tarjotaan muodostamalla tilausketju, jossa verovelvollisen ja laskun antajan välillä tai joidenkin ketjun osallistujien välillä on tai on ollut henkilökohtainen suhde, pitää edellä kuvailuissa olosuhteissa merkityksellisenä seikkana ja voiko se siten jo yksinään merkitä veropetosta. Ei myöskään ole selvää, voidaanko ketjun muodostamista verotettavaan tapahtumaan liittymättömässä tarkoituksessa pitää veropetoksena siltä osin kuin sen muodostaminen tosiasiallisesti vaikuttaa arvonlisäveron määrään, koska veron määrä on suurempi ketjun muodostamiseen luontaisesti liittyvien erityispiirteiden vuoksi. Lisäksi on selvitettävä, menettelikö veroviranomainen lainmukaisesti, kun se ei ottanut arvioinnissaan huomioon arvonlisäverojärjestelmän tarkoitusta eikä sitä, että maksettavaksi tulevan arvonlisäveron määrä kasvaa, kun vähennysoikeuden alaiset määrät suurenevat.
- 32 Lisäksi tulee esiin kysymys siitä, täyttääkö veroviranomainen näyttövaatimuksen laissa säädetyllä tavalla, kun se noudattaa käytäntöä, jossa verovelvollista vaaditaan selvittämään tosiseikat sellaisella perusteellisuudella, joka on taloudellisesti epäsuhdassa sovittujen liiketoimien toteuttamiseen kuluneeseen aikaan ja joka on muista syistä objektiivisesti mahdotonta, kun taas kyseinen viranomainen ei tutki tyhjentävästi ketjun muodostamiseen johtaneita seikkoja.
- 33 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa kaikilla esittämillään kysymyksillä selvittää, onko arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiseksi asetettu näyttöedellytys, jota veroviranomainen noudattaa ja jota Kúria pitää laillisina, laajuudeltaan, perusteellisuudeltaan ja ulottuvuudeltaan myös verotuksen neutraalisuuden periaate huomioon ottaen sellainen, että se kattaa

merkitykselliset tosiseikat ja on tarpeellinen ja oikeasuhteinen eli ei ylitä unionin tuomioistuimen tuomioissa määritettyjä rajoja, kun otetaan huomion erityisesti se, että veroviranomainen pitää verotusmenettelyssä esitettyjen todisteiden riittämättömyyttä kantajan syynä ja että se on arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämisen lisäksi määrännyt kantajalle veroseuraamuksen.

- 34 Koska veroviranomainen aikoo vastaisuudessaakin perustella arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämistä tukeutumatta objektiivisiin seikkoihin, jotka liittyvät kohtuullisesti tarkasteltuna ja suoraan kyseiseen liiketoimeen, se kieltää automaattisesti tämän oikeuden käyttämisen väärinkäytön, organisaatio- ja henkilökohtaisen suhteen ja sopimuksen uudelleenluokittelun perusteella. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että tällä tavoin kyseinen viranomainen paitsi siirtää oman selvittämisveloitteensa direktiivin 2006/112 säännösten ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön vastaisesti verovelvollisille myös loukkaa tällä käytännöllään verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuus- ja tehokkuusperiaatteita.
- 35 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.