



# Oikeustapauskokoelma

Asia C-18/13

**Maks Pen EOOD  
vastaan**

**Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Sofia**

(Administrativen sad Sofia-gradin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Verotus — Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä — Direktiivi 2006/112/EY — Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen — Suoritetut palvelut — Tarkastus — Palvelun suorittaja, jolla ei ole käytössään tarvittavia resursseja — Veropetoksen käsite — Velvollisuus todeta veropetokseen syyllistyminen viran puolesta — Palvelun todellisen suorittamisen vaatimus — Velvollisuus pitää riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa — Oikeudenkäyntiasia — Tuomioistuimelle osoitettu kielto todeta veropetos rikoksena ja huonontaa kantajan asemaa

Tiivistelmä – Unionin tuomioistuimen tuomio (seitsemäs jaosto) 13.2.2014

- Verolainsäädännön yhdenmukaistaminen — Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä — Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen — Vero, joka sisältyy sellaisen toimittajan laatimiin laskuihin, jolla ei ole riittäviä resursseja laskutettujen palvelujen suorittamiseksi — Toisen toimittajan toteuttamat palvelut — Vähennysoikeuden epääminen — Hyväksyttävyyys — Edellytykset — Kansallisen tuomioistuimen tutkintavelvollisuus*
- Euroopan unionin oikeus — Oikeussuojakeinot kansallisissa tuomioistuimissa — Unionin oikeuden säännöksen soveltaminen viran puolesta siten, että se johtaa kansalliseen oikeuteen kirjatus, reformatio in peiusin kieltävän periaatteen soveltamatta jättämiseen — Kansallisella tuomioistuimella ei ole tällaista velvollisuutta — Poikkeus*
- Verolainsäädännön yhdenmukaistaminen — Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä — Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen — Kansallinen lainsäädäntö, jossa kielletään arvonlisäveron vähentäminen petos- ja väärinkäytöstapauksissa — Velvollisuus todeta veropetokseen syyllistyminen viran puolesta — Kansallisen lainsäädännön tulkinta direktiivin 2006/112 sanamuodon ja päämäärän mukaisesti — Kansallisen oikeuden kokonaisuuden huomioon ottaminen ja sen tulkintatapojen soveltaminen*

(Neuvoston direktiivi 2006/112)

4. *Verolainsäädännön yhdenmukaistaminen — Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä — Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen — Velvollisuus pitää riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa — Soveltamisala — Verovelvollisen velvollisuus noudattaa kansainvälisiä kirjanpitostandardeja — Hyväksyttävyyys — Edellytykset*

*(Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus N:o 1606/2002; neuvoston direktiivin 2006/112 242 ja 273 artikla)*

1. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annettua direktiiviä 2006/112 on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että verovelvollinen vähentää arvonlisäveron, joka sisältyy toimittajan laatimiin laskuihin, kun ilmenee – vaikka palvelu on suoritettu –, ettei kyseinen toimittaja tai sen alihankkija ole tosiasiallisesti suorittanut sitä erityisesti, koska niillä ei ole tarvittavaa henkilöstöä, aineellisia välineitä eikä varoja, koska palvelusta aiheutuvia kustannuksia ei ole perusteltu niiden kirjanpidossa tai koska tiettyjä asiakirjoja toimittajan ominaisuudessa allekirjoittaneiden henkilöiden henkilöllisyys on paljastunut epätodeksi, sillä kaksoisedellytyksellä, että nämä teot täyttävät petollisen menettelyn tunnusmerkistön ja että veroviranomaisten toimittamien objektiivisten seikkojen perusteella osoitetaan, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi sen pitänyt tietää liiketoimen, johon se on vedonnut vähennysoikeuden perusteluna, olevan osa kyseistä petosta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava.

(ks. 32 kohta ja tuomiolauselman 1 kohta)

2. Unionin oikeus ei voi velvoittaa kansallista tuomioistuinta soveltamaan viran puolesta unionin säännöstä, jos tästä soveltamisesta aiheutuisi sen kansalliseen prosessioikeuteen kirjatun, reformatio in peiusin kieltävän periaatteen soveltamatta jättäminen.

Tapauksessa, joka on alusta alkaen koskenut tiettyihin laskuihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta, tällainen kieltäminen ei ilmeisestikään voi päteä siihen, että verohallinto esittää tuomioistuinmenettelyn aikana uusia seikkoja, jotka koskevat samoja laskuja ja joiden ei siten voida katsoa huonontavan sen verovelvollisen asemaa, joka on vedonnut vähennysoikeuteen.

(ks. 37 kohta)

3. Kun kansallisilla tuomioistuimilla on velvollisuus tai mahdollisuus ottaa viran puolesta esille pakottavaa kansallista oikeussääntöä koskevat perusteet, niiden on tehtävä näin sellaiseen pakottavaan unionin oikeussääntöön nähden, jossa edellytetään kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten epävän arvonlisäveron vähennysoikeuden, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että vähennysoikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin. Kansallisten tuomioistuinten tehtävä on arvioidessaan vilpillistä vetoamista vähennysoikeuteen tai sen väärinkäyttöä tulkita kansallista lainsäädäntöä mahdollisimman pitkälle yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112 sanamuodon ja päämäärän mukaisesti sillä tarkoitetun tuloksen saavuttamiseksi, mikä edellyttää sitä, että ne tekevät toimivaltansa rajoissa kaiken mahdollisen ottamalla huomioon kansallisen oikeuden kokonaisuudessaan ja soveltamalla siinä hyväksytyjä tulkintatapoja.

Vaikka kansallisen oikeuden säännössä määriteltäisiin veropetos rikokseksi ja rikoksen toteaminen olisi ainoastaan rikostuomioistuimen tehtävä, tällainen sääntö ei tässä yhteydessä ilmeisestikään olisi esteenä sille, että tuomioistuin, jonka on arvioitava sen verotarkastuspäätöksen lainmukaisuutta, jossa kyseenalaistetaan verovelvollisen tekemä arvonlisäveron vähennys, voisi tukeutua veroviranomaisten esittämiin objektiivisiin seikkoihin selvittääkseen, onko kyseessä petos, kun toisen kansallisen oikeuden säännöksen mukaan ”perusteettomasti laskutettua” arvonlisäveroa ei voida vähentää.

(ks. 38 ja 39 kohta sekä tuomiolauselman 2 kohta)

4. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annettua direktiiviä 2006/112, jonka 242 artiklassa erityisesti edellytetään verovelvollisen pitävän riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi, on tulkittava siten, ettei se ole esteenä sille, että asianomainen jäsenvaltio edellyttää saman direktiivin 273 artiklassa säädetyissä rajoissa verovelvollisen noudattavan tältä osin kaikkia kansainvälisten kirjanpitostandardien mukaisia kansallisia kirjanpitosääntöjä, kunhan tätä varten toteutetut toimenpiteet eivät mene pitemmälle kuin on tarpeen veron täsmällistä kantamista ja petosten estämistä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi. Tältä osin direktiivi 2006/112 on esteenä kansalliselle säännökselle, jonka mukaan palvelu katsotaan suoritetuksi sinä ajankohtana, jona edellytykset palvelusta saatavien tulojen merkitsemiselle kirjanpitoon ovat täyttyneet.

Hetkeä, jolloin verosaatava ja siis verovelvollisen vähennysoikeus syntyy, ei näin ollen voida määritellä yleisesti suhteessa sellaisiin muodollisuuksiin kuin toimittajille palvelujen suorittamisesta aiheutuneiden kulujen kirjaamiseen niiden kirjanpitoon. Jos näitä rajoituksia noudatetaan, unionin oikeus ei lisäksi ole esteenä kansallisille kirjanpitoa koskeville lisäsäännöille, jotka on laadittu kansainvälisten kirjanpitostandardien pohjalta, joita sovelletaan unionissa kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta annetussa asetuksessa N:o 1606/2002 säädettyjen edellytysten mukaisesti.

(ks. 44, 46 ja 48 kohta sekä tuomiolauselman 3 kohta)