

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

NILS WAHL

22 päivänä maaliskuuta 2018(1)

Asia C-648/16

Fortunata Silvia Fontana

vastaan

Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria

(Ennakkoratkaisupyyntö – Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Reggio Calabrian maakunnan verotuomioistuin, Italia))

Arvonlisävero – Epäilty veronkierto – Toimialaselvitykset – Maksettavaksi tulevan arvonlisäveron määrittäminen induktiivisten menetelmien avulla – Suhteellisuusperiaate – Neutraalisuuden periaate – Tuomioistuinvalvonta – Puolustautumisoikeus – Todistuskynnys

1. Ovatko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY(2) säännökset ja arvonlisäverojärjestelmää koskevat periaatteet esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan viranomaiset voivat arvioida verovelvollisen, jonka oletetaan ilmoittaneen arvonlisäveroa liian vähän, maksettavaksi tulevan veron määrän induktiivisella menetelmällä, jonka perustana olevissa toimialaselvityksissä arvioidaan tiettyjen verovelvollisten ryhmien todennäköisiä tuloja?

2. Tämä on tiivistettynä Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabrian (Reggio Calabrian maakunnan verotuomioistuin, Italia) tässä menettelyssä esittämä ennakkoratkaisukysymys.

I. Asiaa koskevat oikeussäännöt

A. Unionin oikeus

3. Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 59 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden olisi tietyin rajoituksin ja edellytyksin voitava ottaa käyttöön tai soveltaa edelleen tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi taikka tietyn tyyppisten veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi.”

4. Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

5. Arvonlisäverodirektiivin 242 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on pidettävä riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi.”

6. Saman direktiivin 244 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on huolehdittava siitä, että tämän itse toimittamien taikka hankkijan tai kolmannen tahon verovelvollisen nimissä ja puolesta toimittamien laskujen jäljennökset samoin kuin kaikki verovelvollisen vastaanottamat laskut tallennetaan.”

7. Arvonlisäverodirektiivin 250 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Verovelvollisen on annettava arvonlisäveroilmoitus, jossa on kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän ja suoritettavien vähennysten määrän toteamiseksi, mukaan lukien tätä veroa ja näitä vähennyksiä koskevien liiketoimien sekä vapautettujen liiketoimien kokonaisarvo, jos se on tarpeen veron määräytymisperusteen toteamiseksi.”

8. Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

— —”

B. Kansallinen oikeus

9. 29.9.1973 annetun tasavallan presidentin asetuksen (decreto del Presidente della Repubblica) nro 600/1973(3) 39 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Kun on kyse luonnollisten henkilöiden yritystoiminnasta saatavasta tulosta, verohallinto tekee seuraavat oikaisut:

— —

d) jos ilmoituksen ja sen liitteiden sisältämien tietojen puutteellisuus, virheellisyys tai epätasällisyys seuraa kirjanpitoaineiston tarkastuksesta ja muista 33 §:ssä mainituista tarkastuksista tai kirjanpitoaineiston täydellisyyden, täsmällisyyden ja todenperäisyyden tarkastuksesta, joka tehdään laskujen ja muiden yritykseen liittyvien asiakirjojen sekä verohallinnon 32 §:n mukaisesti keräämien tietojen perusteella. Ilmoittamatta jätettyjen toimintojen harjoittaminen tai ilmoitettujen maksuvelvoitteiden puuttuminen voidaan myös johtaa yksinkertaisista olettamista, edellyttäen, että ne ovat vakavasti otettavia, tarkkoja ja johdonmukaisia.

— —”

10. 26.10.1972 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 633/1972(4) 54 §:ssä säädetään lähinnä, että arvonlisäveroilmoitusten todenperäisyyden todentaminen voidaan tehdä tarkistamalla muodollisesti yrityksen toimittama ilmoitus tai yksityiskohtaisemmin joko verohallinnon käytävissä olevien tietojen tai niiden tietojen perusteella, jotka verohallinto on kerännyt tutkintavaltuuksiensa mukaisesti.

11. 30.8.1993 annetun asetuksen (decreto legge) nro 331/93(5) 62 bis §:ssä säädetään seuraavaa:

”Valtiovarainministeriön vero-osasto laatii ammatti- ja toimialajärjestöjä kuultuaan — — talouden eri aloista erityiset toimialaselvitykset, joiden tarkoituksena on tehostaa verojen määräämistä ja mahdollistaa — — 2.3.1989 annetun asetuksen (decreto legge) nro 69 11 §:ssä tarkoitettujen oletuskerrointen tarkempi määrittäminen. Tätä tarkoitusta varten vero-osasto valitsee samoja toimialoja edustavista verovelvollisista merkitseviä otoksia, joita tarkastellaan harjoitettavalle liiketoiminnalle ominaisten seikkojen yksilöimiseksi. Toimialaselvitykset hyväksytään valtiovarainministerin asetuksilla — —. Niitä voidaan tarkistaa, ja ne ovat voimassa verojen määräämistä varten verovuodesta 1995 lähtien.”

12. Saman asetuksen 62 sexies §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”[Tasavallan presidentin asetuksen nro 600/1973] 39 §:n 1 momentin d kohdassa ja [tasavallan presidentin asetuksen nro 633/1972] 54 §:ssä tarkoitettut verotuspäätökset voivat perustua myös huomattaviin eroihin yhtäältä ilmoitettujen ja toisaalta harjoitetun toiminnan ominaispiirteiden ja harjoittamisolosuhteiden perusteella perustellusti otaksuttavien tulojen, palkkioiden ja korvausten välillä tai ilmoitettujen tietojen ja tämän asetuksen 62 bis §:n mukaisesti laadittujen toimialaselvitysten tietojen välillä.”

13. Lain nro 146/1998(6) 10 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Toimialaselvityksiin perustuvia verotuspäätöksiä — — tehdään verovelvollisiin nähden tässä pykälässä säädettyjen menettelyjen mukaisesti, kun ilmoitetut tulot tai palkkiot ovat pienempiä kuin tulot tai palkkiot, jotka voidaan määrittää tällaisten selvitysten perusteella.

— —

3 bis. Edellä 1 momentissa tarkoitetuissa tapauksissa ennen verotuspäätöksen tiedoksi antamista [verohallinto] kutsuu verovelvollisen kuultavaksi 19.6.1997 annetun asetuksen nro 218 5 §:n nojalla.

3 ter. Jos toimialaselvitysten perusteella tulot tai palkkiot todetaan riittämättömiksi, perusteet, joilla perustellaan ilmoitettujen tulojen tai palkkioiden epäasianmukaisuutta näiden selvitysten soveltamisesta seuraaviin nähden, voidaan varmentaa. Myös perusteet ilmoituksen ja edellä

mainituissa selvityksissä yksilöityjen taloudellisten indikaattorien välisille eroille voidaan varmentaa. Tällainen varmennus on annettava verovelvollisten pyynnöstä – –.

– –

5. Arvonlisäverotuksessa korkeampiin tuloihin tai palkkioihin, joka on määritetty mainittujen toimialaselvitysten perusteella, sovelletaan, ottaen huomioon verottomat liiketoimet tai liiketoimet, joihin sovelletaan erityisjärjestelmiä, verollisista liiketoimista kannettavan veron, vähennettynä poistokelpoisten tavaroiden luovutuksista kannettavan veron nettomäärällä, ja ilmoitetun liikevaihdon välisestä suhteesta seuraavaa keskimääräistä verokantaa.

– –

7. Ministerin, joka ottaa myös huomioon talouden ammattijärjestöjen ja ammattikuntien laatimat selvitykset, nimittämä asiantuntijalautakunta perustetaan valtiovarainministerin asetuksella. Ennen kunkin toimialaselvityksen hyväksymistä ja julkaisemista asiantuntijalautakunta antaa lausunnon siitä, miten hyvin nämä selvitykset vastaavat todellisuutta.– –

– –”

II. Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymys

14. Fortunata Silvia Fontanaan sovellettiin vuoden 2010 verotuksen osalta oikaisumenettelyä, joka koski muun muassa hänen maksamaansa arvonlisäveroa.

15. Agenzia delle Entrate (verohallinto, Italia) lähetti 14.5.2014 hänelle kutsun tulla kuultavaksi, minkä jälkeen aloitettiin kontradiktorinen menettely, jossa Fontana esitti huomautuksia ja asiakirjoja, joilla hän pyrki kiistämään oletuksiin perustuvat määritykset, joiden mukaan hänen tulonsa olivat ilmoitettua korkeammat. Verohallinto ei kuitenkaan pitänyt Fontanan esittämiä perusteluita ja asiakirjoja vakuuttavina ja lähetti 24.12.2014 hänelle vuotta 2010 koskevan verotuspäätöksen muun muassa maksamatta olevasta arvonlisäverosta.

16. Verojen tällainen maksuunpano oli seurausta kirjanpitäjien ja veroneuvojien ryhmää koskevan toimialaselvityksen soveltamisesta Fontanaan.

17. Kantaja nosti päätöksestä Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabriassa kanteen, jossa hän kiisti muun muassa verohallinnon väittämän arvonlisäverovelan määrän. Hän väitti erityisesti, että verohallinto oli soveltanut hänen tilanteeseensa virheellisesti kirjanpitäjiä ja veroneuvoja koskevaa toimialaselvitystä eikä henkilöstöhallinnon, jota hän piti pääasiallisena toimialanaan, konsultteja koskevaa toimialaselvitystä. Hän myös väitti, että verohallinnon väittämä arvonlisäveron määrä oli määritetty pelkästään sellaisen toimialaselvityksen perusteella, jossa ei otettu huomioon hänen tosiasiallisesti harjoittamaansa liiketoimintaa.

18. Kyseinen tuomioistuin oli epävarma unionin oikeuden oikeasta tulkinnasta, joten se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko Italian lainsäädäntö, joka koostuu 29.10.1993 annetuksi laiksi nro 427 muunnetun asetuksen nro 331/93 62 sexies §:n 3 momentista ja 62 bis §:stä, vähennysten ja veronlaskutusvelvollisuuden noudattamisen ja yleisemmin veron neutraalisuuden ja vyöryttämisen periaatteiden kannalta yhteensopiva SEUT 113 ja SEUT 114 artiklan sekä [direktiivin 2006/112] kanssa siltä osin kuin siinä sallitaan arvonlisäveron soveltaminen laskennalliseen kokonaisliikevaihtoon?”

19. Kirjallisia huomautuksia esittivät Italian hallitus ja Euroopan komissio. Ne esittivät myös

suullisia huomautuksia 18.1.2018 pidetyssä istunnossa.

III. Asian tarkastelu

20. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin säännöksiä ja arvonlisäverojärjestelmää koskevia periaatteita tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan viranomaiset voivat määrittää verovelvollisen, jonka oletetaan ilmoittaneen arvonlisäveroa liian vähän, maksettavaksi tulevan veron määrän induktiivisella menetelmällä, jonka perustana olevissa toimialaselvityksissä arvioidaan tiettyjen verovelvollisryhmien todennäköisiä tuloja.

21. Unionin tuomioistuin ei tietääkseni ole tähän mennessä tutkinut pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen kansallisen lainsäädännön yhteensopivuutta arvonlisäverojärjestelmää koskevien säännösten ja periaatteiden kanssa. Vaikka kyseessä olevassa lainsäädännössä on useita erityispiirteitä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei valitettavasti esitä kovinkaan monta selitystä sen mahdolliselle yhteensopimattomuudelle arvonlisäverojärjestelmää koskevien sääntöjen ja periaatteiden kanssa.

22. Ennakkoratkaisupyyntöä joka tapauksessa ilmenee, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen epäilyt liittyvät lähinnä arvonlisäverodirektiivin perustana olevien suhteellisuusperiaatteen ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen mahdolliseen loukkaamiseen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin etenkin pohtii, eikö järjestelmä, jossa verovelvollisen maksettavaksi tulevaa arvonlisäveroa ei arvioida tarkastelemalla hänen suorittamiaan yksittäisiä liiketoimia vaan jossa se lasketaan hänen arvioidun kokonaisliikevaihtonsa perusteella, vaikuta kielteisesti verovelvollisen mahdollisuuteen yhtäältä vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero ja toisaalta vyöryttää myynteihin sisältyvä arvonlisävero asiakkailleen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa erityisesti, että verovelvollinen on velvollinen maksamaan koko sen veron määrän, joka sen on veroviranomaisten mukaan maksettava, mukaan lukien se osa verosta, joka verovelvollisen olisi pitänyt laskuttaa asiakkailtaan.

23. Tätä taustaa vasten – ja kun otetaan huomioon edellä mainittu ennakkoratkaisupyyntöön lyhytsanaisuus ja Italian hallituksen huomautukset, jotka eivät ole erityisen yksityiskohtaisia – keskityn tarkastelussani näihin nimenomaisiin kysymyksiin ja jätän huomiotta muut tekijät, joita ei ole nimenomaisesti saatettu unionin tuomioistuimen tietoon ja joista asianosaiset eivät näin ollen ole esittäneet näkemyksiään.

24. Ennen näiden kysymysten käsittelyä on kuitenkin mielestäni hyödyllistä esittää lyhyesti pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön toiminta.

A. Toimialaselvitykset

25. Pääasiassa kyseessä olevat toimialaselvitykset laatii ja hyväksyy ymmärtääkseni Italian valtiovarainministeriö kuultuaan asianomaisia ammatti- ja toimialajärjestöjä.

26. Selvitykset perustuvat taloudellisiin analyyseihin sekä tilastollisiin ja matemaattisiin menetelmiin, ja niitä käytetään tiettyjen verovelvollisten ryhmien todennäköisten tulojen arvioimiseen. Se tehdään yksilöimällä näiden verovelvollisten ryhmien mahdollisuus hankkia tuloja ottaen huomioon sisäiset ja ulkoiset tekijät, jotka voivat vaikuttaa tähän mahdollisuuteen (kuten toiminnan aikataulu ja markkinatilanne). Konkreettisemmin tarkasteltuna toimialaselvitykset laaditaan tutkimalla kunkin ryhmän osalta kirjanpidon ja rakenteellisten muuttujien, jotka ovat sekä yrityksen sisäisiä (tuotantoprosessi, myyntialue jne.) että ulkoisia (kysyntäsuuntaukset, hintataso, kilpailu), välistä suhdetta. Toimialaselvityksissä otetaan huomioon myös sen alueen

ominaispiirteet, jolla verovelvolliset toimivat.

27. Verovelvolliset voivat käyttää toimialaselvityksiä vertailukohtana toimittaessaan veroilmoituksiaan verohallinnolle, ja viimeksi mainittu käyttää niitä myös tehdessään tarkastuksia. Toimialaselvitys, jota voidaan soveltaa tiettyyn tilanteeseen, on se, joka on merkityksellinen verovelvollisen ”pääasiallisen toiminnan” kannalta: toiminnan, josta verovelvollinen on saanut eniten tuloja merkityksellisellä ajanjaksolla.

B. Yleinen kehys

28. Kuvattuani kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön tärkeimmät ominaispiirteet on mielestäni hyödyllistä palauttaa lyhyesti mieleen asiaa koskevat unionin oikeuden säännökset ja niistä annettu unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö. Unionin tuomioistuin on nimittäin useissa tapauksissa jo selventänyt useita arvonlisäverolainsäädännön näkökohtia, jotka ovat tärkeitä käsiteltävässä asiassa.

1. Verovelvollisten asema ja veron peruste

29. Ensinnäkin on syytä tähdentää, että arvonlisäverojärjestelmässä peruseriaatteena on, että verorasitus kohdistuu pelkästään lopulliseen kuluttajaan. Niinpä sen arvonlisäveron peruste, jonka veroviranomaiset kantavat, *ei voi ylittää* sitä vastiketta, jonka lopullinen kuluttaja on tosiasiallisesti maksanut ja jonka perusteella on laskettu se arvonlisävero, jonka viime kädessä tämä kuluttaja maksaa. Itse asiassa arvonlisävero ei kohdistu verovelvollisiin, vaan niiden tehtävänä on lopullista verotusvaihetta edeltävän tuotanto- ja jakelutoiminnan kussakin eri vaiheessa ja osallistuessaan tähän toimintaan ainoastaan kantaa arvonlisävero veroviranomaisten puolesta ja tilittää se näille.(7)

30. Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan mukaan tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen.(8) Vastikkeena on subjektiivinen arvo eli todella saatu vastike eikä objektiivisin perustein arvioitu arvo.(9) Jos veroviranomaiset kantavat veroa enemmän kuin lopullinen kuluttaja on sitä maksanut, arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta ei noudatettaisi verovelvollisiin nähden.(10)

31. Jotta menetelmän täydellinen yhdenvertaisuus taattaisiin verovelvollisten osalta, arvonlisäverodirektiivissä säädetään vähennysjärjestelmästä, jolla pyritään vapauttamaan verovelvollinen aiheuttomasta arvonlisäverorasituksesta. Arvonlisäverojärjestelmän perustana on, että arvonlisäveroa voidaan kunkin liiketoimen osalta kantaa vain se määrä, josta on vähennetty se arvonlisävero, joka kohdistuu välittömästi tavaroiden ja palvelujen hintatekijöiden kustannuksiin.(11)

2. Verovelvollisten velvoitteet

32. Toiseksi arvonlisäverodirektiivin 242 artiklan mukaan verovelvollisen on pidettävä riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi. Saman direktiivin 244 artiklassa myös edellytetään verovelvollisen huolehtivan siitä, että tämän itse toimittamien laskujen jäljennökset samoin kuin kaikki verovelvollisen vastaanottamat laskut tallennetaan. Saman direktiivin 250 artiklan 1 kohdassa säädetään lisäksi, että verovelvollisen on annettava arvonlisäveroilmoitus, jossa on kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän toteutukseksi.

33. Kuten unionin tuomioistuin on johdonmukaisesti todennut, arvonlisäverodirektiivin 2 artiklasta, 250 artiklan 1 kohdasta ja 273 artiklasta sekä SEU 4 artiklan 3 kohdasta seuraa, että

kunkin jäsenvaltion on toteutettava kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti sen alueella, ja petosten torjumiseksi. Verovelvollisen petollinen menettely, kuten liiketoimien ja tulojen salaaminen, ei voi estää arvonlisäveron kantamista. Toimivaltaisten kansallisten viranomaisten tehtävänä nimittäin on siinä tapauksessa palauttaa tilanne sellaiseksi kuin se olisi ollut ilman veropetosta.(12)

34. Unionin tuomioistuimien on myös katsonut, että arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan säännöksissä ei täsmennetä siinä vahvistettujen rajojen lisäksi niitä edellytyksiä ja velvollisuuksia, joista jäsenvaltiot saavat säätää, ja että näissä säännöksissä annetaan täten jäsenvaltiolle harkintavaltaa niiden keinojen suhteen, joilla pyritään saavuttamaan edellä mainitut tavoitteet. Toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat mainitun 273 artiklan nojalla ryhtyä veron oikean kantamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi, eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin näiden tavoitteiden saavuttamiseksi on tarpeen, eikä arvonlisäverotuksen neutraalisuus saa vaarantua niiden johdosta.(13)

35. Samat periaatteet pätevät seuraamuksiin, joita jäsenvaltiot voivat määrätä arvonlisäverolainsäädäntöön perustuvien velvoitteiden noudattamatta jättämisestä. Koska arvonlisäverodirektiivissä ei nimenomaisesti säädetä tällaisten seuraamusten järjestelmästä, jäsenvaltiot ovat edelleen toimivaltaisia valitsemaan niistä asianmukaisilta vaikuttavat seuraamukset. Niiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen yleisten periaatteiden mukaisesti. Seuraamukset eivät etenäkään voi olla suhteellisuusperiaatteen vastaisia(14) eivätkä vaarantaa arvonlisäveron neutraalisuutta.(15)

C. Nyt käsiteltävässä asiassa esiin nousevat kysymykset

36. Tätä taustaa vasten tutkin nyt käsiteltävässä asiassa esiin nousevia kysymyksiä. Tarkastelen kuitenkin ainoastaan sitä, onko kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan viranomaiset voivat arvioida verovelvollisen, jonka oletetaan ilmoittaneen arvonlisäveroa liian vähän, maksettavaksi tulevan veron määrän toimialaselvityksiin perustuvalla induktiivisella menetelmällä, sinänsä suhteellisuusperiaatteen ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen.

37. Unionin tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten välisen toimivaltajaon vuoksi viimeksi mainittujen tehtävänä on unionin tuomioistuimen antamat ohjeet huomioon ottaen määrittää, loukataanko kyseisen lainsäädännön konkreettisella soveltamisella tietyssä tapauksessa näitä periaatteita, kun otetaan huomioon kaikki pääasiaan liittyvät seikat.(16)

1. Suhteellisuusperiaate

38. Suhteellisuusperiaatteen osalta selitän seuraavaksi, miksi kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyn kaltaisella järjestelmällä ei nähdäkseni ylitetä sitä, mikä on tarpeen arvonlisäveron täysimääräisen kantamisen varmistamiseksi ja veronkierron estämiseksi.

39. On ensinnäkin syytä muistaa, että veropetosten tai veronkierron tapauksessa veroviranomaiset voivat – ja niiden todennäköisesti pitäisi – jättää huomiotta verovelvollisen toimittamat virheelliset arvonlisäveroilmoitukset ja tarvittaessa vahvistaa vero verovelvollisen kirjanpidon mukaisista määristä poiketen. Veroviranomaisten on laskettava arvonlisäveron määrä, jonka verovelvollinen on velvollinen maksamaan, tämän tosiasiallisesti suorittamien liiketoimien perusteella, vaikka laskua ei laadittu eikä liiketoimia merkitty kirjanpitoon.

40. Jotta harmaasta taloudesta johtuvaa veronkiertoa voitaisiin estää tehokkaasti, veroviranomaisten on nähdäkseni tarpeen turvautua usein induktiivisiin menetelmiin tai tiettyihin olettimiin arvioidessaan sellaisten verovelvollisten liiketoiminnan tulosta, joiden epäillään tehneen virheitä tai syyllistyneen rikkomuksiin. Etenkin, jos todellista tilannetta ei voida määrittää tositteiden

ja asiakirjojen avulla, vaikuttaa lähes väistämättömältä, että veroviranomaiset saattavat toisinaan ottaa huomioon prima facie todettuja tosiseikkoja, jotka kaikki merkitykselliset olosuhteet huomioon ottaen vaikuttavat erittäin todennäköisiltä.

41. En näe mitään syytä, miksi veroviranomaisten ei pitäisi tällaisissa tilanteissa hyödyntää tilastollisia ja taloudellisia tietoja realististen vertailukohtien saamiseksi ja mahdollisten poikkeamien havaitsemiseksi. Päätös käyttää toimialaselvitysten kaltaista välinettä sellaisten verovelvollisten tunnistamiseksi, jotka *ovat saattaneet* ilmoittaa arvonlisäveroa liian vähän, ja *mahdollisesti* maksamatta olevien määrien arvioimiseksi vaikuttaa siten kuuluvan harkintavaltaan, joka arvonlisäverodirektiivissä annetaan jäsenvaltioille arvonlisäveron täysimääräisen kantamisen varmistamiseksi ja veronkierron estämiseksi.

42. On kuitenkin lähes tarpeetonta huomauttaa, että verohallinnon maksamatta olevasta verosta tekemien lopullisten määritysten on kuvattava tarkasti verovelvollisten liiketoiminnan todellista tulosta. Toisin sanoen verohallinnon tekemän oikaisun itsessään on oltava tietenkin virheetön. Jotta näin olisi tilanteessa, jossa verovelvollisen liikevaihdon arvioimiseen käytetään induktiivista menetelmää, tämän menetelmän on voitava tuottaa todenmukaisia tuloksia. Tarkemmin sanoen silloin, jos toimialaselvityksiä käytetään tiettyjen olettamien tuottamiseen, näiden selvitysten on oltava tarkkoja, luotettavia ja ajantasaisia.

43. Jos ei oteta huomioon mahdollista seuraamusta, joka voidaan perustellusti määrätä veropetoksesta tai veronkierrasta, veroviranomaiset eivät nimittäin voi – kuten edellä mainitsin – vaatia ilmoittamatta jätettynä arvonlisäverona määrää, joka ylittää sen, jonka verovelvollinen on saanut (tai sen olisi pitänyt saada) asiakkailtaan. Veroviranomaiset eivät voi yhdistää maksamatta olevan arvonlisäveron takaisin perimistä seuraamusten määräämiseen arvonlisäverosäännösten rikkomisesta. Ne ovat erillisiä ja eriluonteisia välineitä, joilla on eri tehtävät.(17)

44. Jos merkityksellisistä verollisista liiketoimista ei ole saatavilla tarkkoja tietoja, jäsenvaltioiden on siten käytettävä menettelyllisiä välineitä, joissa sovitetaan yhteen tarve mahdollistaa ilmoittamatta jätetyn arvonlisäveron havaitseminen ja helpottaa sen laskemista sen vaatimuksen kanssa, jonka mukaan maksamatta jätettyinä perittävät veron määrät ovat mahdollisimman lähellä arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa sallittuja määriä eivätkä ylitä niitä.(18) Tämän vahvistaa nähdäkseni arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 59 perustelukappale, jossa tunnustetaan nimenomaisesti harkintavalta, joka jäsenvaltioilla on tietyin rajoituksin ja edellytyksin ottaessaan käyttöön toimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi.

45. Tätä taustaa vasten näitä kahta vaatimusta ei mielestäni saateta oikeaan tasapainoon kansallisessa lainsäädännössä, jossa veroviranomaisten sallitaan todeta, että arvonlisäveroa on jätetty ilmoittamatta, ja määrittää sen määrä pelkästään (tai pääasiallisesti) sellaisten olettamien perusteella, jotka perustuvat verovelvollisen ilmoittamien tulojen ja toimialaselvityksen perusteella arvioitujen tulojen välisiin eroihin. Yhtäältä tällainen järjestelmä eittämättä yksinkertaistaisi verohallinnon tehtävää kantaa veroja ja estää veropetoksia ja veronkiertoa. Toisaalta tällaisella järjestelmällä kuitenkin pystyttäisiin tuskin kuvaamaan todenmukaisesti taloudellista todellisuutta jokaisessa yksittäistilanteessa. Se johtaisi näin ollen mitä todennäköisimmin toistuviin virheisiin, usein verovelvollisten kustannuksella. Tällaisella järjestelmällä ylitettäisiin siten se, mikä on tarpeen arvonlisäveron täysimääräisen kantamisen varmistamiseksi sekä veropetosten ja veronkierron estämiseksi.

46. Kun otetaan huomioon asiakirja-aineistoon sisältyvät seikat, näin ei kuitenkaan vaikuta olevan pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön tapauksessa. On mielestäni kaksi pääasiallista syytä siihen, miksi kyseinen lainsäädäntö ei vaikuta ongelmalliselta oikeasuhteisuuden kannalta.

47. Kyseessä olevasta kansallisesta lainsäädännöstä, sellaisena kuin italialaiset tuomioistuimet ovat sitä tulkinneet, ensinnäkin ilmenee, että toimialaselvitykset ainoastaan antavat indisioita mahdollisesta poikkeamasta verovelvollisen ilmoituksissa. Huomattava poikkeama näiden selvitysten tuloksista ei siten automaattisesti johda verovelvollisen kannalta epäedulliseen viranomaisten päätökseen. Se voi pelkästään olla peruste aloittaa kontradiktorinen menettely verovelvollisen todellisen taloudellisen tilanteen toteamiseksi. Näiden tulosten tarkastaminen ja ”oikaiseminen” verovelvollisen esittämien seikkojen valossa antaa siten veroviranomaisille mahdollisuuden määrittää, onko tietyssä tapauksessa kyseessä veropetos tai veronkierto, ja määrittää maksettavan veron määrä. On tärkeää huomata, että kyseisen verovelvollisen osallistuminen hallinnolliseen menettelyyn – jota varten verovelvolliselle on annettava riittävästi aikaa puolustuksensa valmisteluun – on kansallisen oikeuskäytännön mukaan olennainen menettelyllinen vaatimus verohallinnon arvioinnin laillisuuden kannalta.(19)

48. Toiseksi verovelvollisen ilmoittamien taloudellisten tietojen ja toimialaselvityksen soveltamiseen mahdollisesti perustuvien tietojen välinen eroavuus ei johda varsinaiseen *lailliseen* oletamaan (ts. legaaliseen presumption). Toimialaselvityksen soveltaminen tiettyyn tilanteeseen voi ainoastaan johtaa Italian siviililain (Codice civile) 2729 §:n 1 momentissa tarkoitettuun *yksinkertaiseen* oletamaan (presunzione semplice). Kyseisen säännöksen mukaan tällaisten olettamien arvioiminen jätetään ”tuomarin harkintaan”, ja tuomarin on hyväksyttävä oletamat vain, jos ne ovat ”vakavasti otettavia, tarkkoja ja johdonmukaisia”.

49. Toimialaselvityksen soveltaminen tiettyyn tilanteeseen ei siten johda todistustaakan todelliseen siirtymiseen: verohallinnolla on edelleen velvollisuus näyttää toteen oikeudellisesti riittävällä tavalla rikkomisen, johon verovelvollisen väitetään syylistyneen. Toimialaselvityksen soveltaminen asettaa kuitenkin verovelvolliselle velvollisuuden esittää todisteita: sen on esitettävä perusteluita ja asiakirjoja, jotka voivat selittää sen, miksi verovelvollisen taloudellinen tulos poikkeaa siitä, mitä vastaavalta liiketoiminnalta olisi tavallisesti voitu odottaa. Verohallinnon on ymmärtääkseni otettava nämä seikat huomioon ja, jos se ei pidä niitä vakuuttavina, selitettävä syyt siihen lopullisessa päätöksessään. Jos asiassa tulee vireille oikeudenkäynti, tuomarin tehtävä on viime kädessä arvioida vapaasti molempien asianosaisten esittämiä seikkoja, eikä mikään oletama sido häntä siinä.

50. On kuitenkin syytä muistaa, että ilmoittamatta jätetyn arvonlisäveron kantamista koskevilla kansallisilla säännöksillä pannaan täytäntöön arvonlisäverodirektiivin säännökset ja että sellaisina niitä on tulkittava ja sovellettava Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) mukaisesti.(20)

51. Tämä näkökohta on mielestäni hyvin tärkeä käsiteltävässä asiassa. Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella lainsäädännöllä nimittäin lisätään varsin huomattavasti hallinnon valtuuksia verovelvollisiin nähden. Hallinnolle annetaan mahdollisuus tehdä joidenkin verovelvollisten osalta tiettyjä *prima facie* oletamia turvautumalla tilastollisiin ja taloudellisiin tietoihin, jotka eivät koske näitä verovelvollisia. Jotta tällainen järjestelmä olisi oikeasuhteinen, siinä on nähdäkseni noudatettava tiukasti perusoikeuskirjan 47 artiklaa (”Oikeus tehokkaiseen oikeussuojakeinoihin ja puolueettomaan tuomioistuimeen”) ja 48 artiklaa (”Syyttömyysolettama ja oikeus puolustukseen”).

52. Tämä tarkoittaa ensinnäkin sitä, että ennen kuin veroviranomaiset ottavat käyttöön toimenpiteen, joka vaikuttaa epäedullisesti verovelvolliseen, kyseiselle henkilölle on annettava

mahdollisuus esittää tehokkaasti näkemyksensä tiedoista, joihin viranomaiset aikovat perustaa päätöksensä. Verovelvolliselle olisi annettava riittävästi aikaa valmistella puolustustaan.(21) Veroviranomaisten tekemä päätös on toiseksi voitava riitauttaa tuomioistuimessa, joka voi tutkia kaikki tosiseikkoja koskevat ja oikeudelliset kysymykset, joihin verovelvollinen on vedonnut.

53. Tältä osin on niin, että kun tarkastellaan toimialaselvityksen soveltamista, verovelvollisen on mielestäni voitava erityisesti riitauttaa selvityksen oikeellisuus(22) ja/tai sen merkityksellisyys hänen tilanteensa arvioinnin kannalta (esimerkiksi niiden tekijöiden vuoksi, jotka otetaan tai joita ei oteta huomioon selvityksessä ja jotka voivat vaikuttaa arvioihin).

54. Tämän perusteella ratkaisevaa on tietysti se, miten paljon todisteita verovelvolliselta edellytetään, jotta hän voi täyttää todisteiden esittämistä koskevan velvollisuutensa ja kumota toimialaselvityksen soveltamiseen perustuvan yksinkertaisen oletaman. Tämän näyttövelvollisuuden laajuus riippuu nähdäkseni verohallinnon keräämistä tekijöistä, jotka tukevat selvityksen tuloksia: mitä enemmän tällaisia tekijöitä on ja mitä uskottavampia ne ovat, sitä korkeammalla on verovelvolliselle todistamiseen asetettu rima ja päinvastoin.

55. Tässä yhteydessä ei kuitenkaan pitäisi jättää huomiotta sitä, ettei kaikkiin yrityksiin liity pelkästään riskejä ja epävarmuustekijöitä vaan myös pääosin sattumanvaraisia tapahtumia. Jokaista yrityksen laskusuhdannetta tai negatiivista tulosta ei ole helppo ennakoida etukäteen eikä selittää loogisesti jälkikäteen (saati näyttää oikeudenkäynnissä toteen oikeudellisesti riittävällä tavalla). Toimialaselvityksen soveltamiseen perustuvan oletaman kumoamiseksi verovelvollisen saattaa siten olla pakko näyttää toteen negatiivisia tosiseikkoja (kuten verollisten liiketoimien puuttuminen tai vähäisyys tietyinä ajanjaksona), mikä voi tietyissä tilanteissa osoittautua melko vaikeaksi. Asiaa käsittelevän tuomioistuimen on siten otettava tämä näkökohta huomioon arvioidessaan perusteluita ja todisteita, jotka verovelvollinen on esittänyt riitauttaakseen arvioinnin, jossa tukeudutaan muun muassa tilastollisiin ja taloudellisiin tietoihin perustuvaan selvitykseen.

56. Katson näin ollen, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö sinänsä ei ole suhteellisuusperiaatteen vastainen, kunhan sitä sovelletaan perusoikeuskirjan 47 ja 48 artiklan mukaisesti.

2. Verotuksen neutraalisuuden periaate

57. Kun tarkastellaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta, en näe lähinnä kahden seikan vuoksi mitään syytä katsoa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö sinänsä on kyseisen periaatteen vastainen.

58. Yhtäältä mikään ei estä verovelvollista, jolle on osoitettu toimialaselvityksen soveltamiseen perustuva verotuspäätös, vaatimasta kaiken sen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä, josta hänellä on riittävästi todisteita. Toisin sanoen en näe, miksi verohallinnon mahdollisuus todeta ja määrittää määrällisesti ilmoittamatta jätetty arvonlisävero muun muassa toimialaselvityksiin perustuvien olettamien avulla vaikuttaisi verovelvollisen vähennysoikeuteen.

59. Edellä mainituista periaatteista joka tapauksessa seuraa, että veroviranomaisten on kuvattava verovelvollisen taloudellista tilannetta todenmukaisesti ja että – mahdollisesti määrättävästä seuraamuksesta riippumatta – veroviranomaiset eivät voi vaatia maksamatta olevana verona sitä suurempaa määrää, jonka verovelvollinen on tosiasiallisesti velvollinen maksamaan.

60. Toisaalta en ole myöskään vakuuttunut ennakkoratkaisupyyntöissä esitetystä vyöryttämistä koskevasta väitteestä. Jos kyseessä on veropetos tai veronkierto, verohallinnon vaatima maksamatta oleva arvonlisävero muodostaa vastikkeen, jonka verovelvollinen on tosiasiallisesti

saanut ilmoittamatta jätetyn liiketoimen yhteydessä, murto-osan, joka vastaa sovellettavaa arvonlisäverokantaa.(23)

61. Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa veropetokseen tai veronkiertoon syyllistynyt verovelvollinen ei joka tapauksessa voi vedota neutraalisuuden periaatteeseen vertaamalla tilannettaan sellaisen verovelvollisen tilanteeseen, joka on noudattanut asianmukaisesti unionin ja kansallisten arvonlisäverosäännösten mukaisia velvoitteitaan. Kuten unionin tuomioistuin totesi tuomiossa *Maya Marinova*, niiden verovelvollisten tilanne, jotka ovat syyllistyneet veropetokseen esimerkiksi salaamalla veronalaisia liiketoimia ja niihin liittyviä tuloja, ei ole rinnastettavissa niiden verovelvollisten tilanteeseen, jotka noudattavat kirjanpitoon, ilmoituksiin ja arvonlisäveron maksamiseen liittyviä velvoitteitaan. Näin ollen verovelvollinen, joka on tarkoituksellisesti osallistunut tällaiseen veropetokseen ja vaarantanut yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan, ei voi vedota verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen menestyksellisesti.(24)

62. Katson näin ollen, ettei kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyn kaltainen järjestelmä sinänsä ole myöskään verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen.

IV. Ratkaisuehdotus

63. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaa *Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabrian* esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY perustana olevat suhteellisuusperiaate ja verotuksen neutraalisuuden periaate eivät ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan viranomaiset voivat määrittää verovelvollisen, jonka oletetaan ilmoittaneen arvonlisäveroa liian vähän, maksettavaksi tulevan veron määrän induktiivisella menetelmällä, jonka perustana olevissa toimialaselvityksissä arvioidaan tiettyjen verovelvollisryhmien todennäköisiä tuloja, kunhan tällaista lainsäädäntöä sovelletaan Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 ja 48 artiklan mukaisesti.

Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä on määrittää, loukataanko kyseisen lainsäädännön konkreettisella soveltamisella yksittäistapauksessa näitä periaatteita, ottaen huomioon kaikki pääasian olosuhteet.

1 Alkuperäinen kieli: englanti.

2 Jäljempänä arvonlisäverodirektiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1).

3 GURI nro 268, 16.10.1973.

4 GURI nro 292, 11.11.1972.

5 GURI nro 203, 30.8.1993.

6 GURI nro 110, 14.5.1998.

7 Ks. vastaavasti tuomio 24.10.1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 ja 22 kohta).

8 Ks. tuomio 20.12.2017, *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 9 Ks. tuomio 7.11.2013, Tulic? ja Plavo?in (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 10 Ks. vastaavasti tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, 24 ja 28 kohta).
- 11 Ks. vastaavasti tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, 23 kohta).
- 12 Tuomio 5.10.2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, 41 ja 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 13 Idem, 43 ja 44 kohta.
- 14 Tuomio 19.7.2012, R?dlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, 44 kohta).
- 15 Tuomio 20.6.2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, 32 kohta).
- 16 Ks. vastaavasti tuomio 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, 36 kohta) ja tuomio 5.10.2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, 46 kohta).
- 17 Ks. vastaavasti tuomio 15.1.2009, K-1 (C-502/07, EU:C:2009:11, 18 ja 19 kohta); tuomio 19.7.2012, R?dlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, 49 kohta) ja tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 52 kohta).
- 18 Ks. analogisesti tuomio 10.7.2008, Koninklijke Ahold (C-484/06, EU:C:2008:394, 39 kohta) ja tuomio 5.10.2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, 48 kohta).
- 19 Ks. erityisesti Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 18.12.2009 annetut tuomiot nro 26635, 26636, 26637 ja 26638 sekä 29.7.2013 annettu tuomio nro 18184.
- 20 Ks. vastaavasti tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, 27 kohta).
- 21 Ks. vastaavasti tuomio 3.7.2014, Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics (C?129/13 ja C?130/13, EU:C:2014:2041, 30, 33 ja 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 22 Tästä syystä on nähdäkseni ehdottoman välttämätöntä, että selvityksen laadinnassa noudatetuista menetelmistä sekä siinä käytetyistä tekijöistä ja parametreista vallitsee mahdollisimman suuri avoimuus.
- 23 Ks. arvonlisäverodirektiivin 73 artikla, 78 artiklan a alakohta ja 96 artikla.
- 24 Tuomio 5.10.2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, 49 kohta).