

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

GERARD HOGAN

4 päivänä maaliskuuta 2021 (1)

Asia C-521/19

CB

vastaan

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia

(Ennakkoratkaisupyyntö – Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Galician itsehallintoalueen ylioikeus, Espanja))

Ennakkoratkaisupyyntö – Direktiivi 2006/112/EY – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Luonnollisen henkilön tuloveron vahvistamispäätöksiä ja seuraamuksia koskeva taloudellishallinnollinen valitus – Arvonlisäverolliset liiketoimet, joita ei laskutettu – Veron peruste – Arvonlisäveron sisällyttäminen osapuolten sopimaan hintaan

I Johdanto

1. Mitä toimenpiteitä veroviranomaisen on tarvittaessa toteutettava, jos se havaitsee, että tietyt verovelvolliset (eli liiketoimen osapuolet, jotka eivät ole loppukuluttaja) ovat vilpillisesti salanneet liiketoimen? Voidaanko 7.11.2013 annettuun unionin tuomioistuimen tuomioon Tulic? ja Plavo?in (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722) sisältyviä päätelmiä pitää tyydyttävänä ohjeena tältä osin? Muun muassa nämä kysymykset nousevat esiin nyt käsiteltävässä ennakkoratkaisupyyntöä, joka on esitetty Tribunal Superior de Justicia de Galiciaassa (Galician itsehallintoalueen ylioikeus, Espanja) vireillä olevassa menettelyssä, joissa asianosaisina ovat luonnollinen henkilö CB ja Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (Galician alueellinen taloudellishallinnollinen valituslautakunta, Espanja).
2. Ennen tosiseikkojen tarkastelua on ensin määriteltävä asiaa koskevat oikeussäännöt.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

3. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun direktiivin 2006/112/EY(2) johdanto-osan 25, 26 ja 39 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(25) Veron peruste olisi yhdenmukaistettava, jotta arvonlisäveron soveltaminen verollisiin liiketoimiin johtaisi vertailukelpoisiin tuloksiin kaikissa jäsenvaltioissa.

(26) Sen varmistamiseksi, ettei etuyhteydessä olevien osapuolten käyttäminen veroetuuksien saamiseksi johda verotulojen menettämiseen, jäsenvaltioiden olisi voitava tietyissä rajatuissa olosuhteissa puuttua veron perusteeseen tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten sekä tavaroiden yhteisöhankintojen osalta.

— —

(39) Vähennyksiä koskevia sääntöjä olisi yhdenmukaistettava, siltä osin kuin niillä on vaikutusta kannon todelliseen kertymään, ja vähennyksen suhdeluku olisi laskettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa.”

4. Direktiivin 2006/112 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tällä direktiivillä otetaan käyttöön yhteinen arvonlisäverojärjestelmä.

2. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavarain tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.

Yhteistä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan vähittäiskauppavaiheen päättymiseen saakka.”

5. Direktiivin 2006/112 VII osaston, jonka otsikko on ”Veron peruste”, 72 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä ’käyvällä markkina-arvolla’ tarkoitetaan sitä täyttä määrää, jonka asiakas siinä vaihdannan vaiheessa, jossa tavarat luovutetaan tai palvelut suoritetaan, joutuisi kyseiset tavarat tai palvelut tuolloin saadakseen vapaan kilpailun vallitessa maksamaan riippumattomalle luovuttajalle tai suorittajalle sen jäsenvaltion alueella, jossa liiketoimi on veronalainen.

Jos vertailukelpoista tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta ei voida määrittää, ’käyvällä markkina-arvolla’ tarkoitetaan seuraavaa:

1) tavaroiden osalta määrää, joka on vähintään näiden tai samanlaisten tavaroiden ostohinnan suuruinen taikka ostohinnan puuttuessa vähintään omakustannushinnan suuruinen määritettynä luovutushetkellä;

2) palvelujen osalta määrää, joka on vähintään verovelvolliselle palvelujen suorittamisesta aiheutuvien kustannusten suuruinen.”

6. Direktiivin 2006/112 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.”

7. Direktiivin 2006/112 74 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Kun verovelvollinen 16 ja 18 artiklassa tarkoitetulla tavalla ottaa tai luovuttaa tavarahan taikka käyttää tavaraa, joka kuuluu yrityksen liikeomaisuuteen, tai kun verovelvollinen tai tämän oikeudenomistajat pitävät tavaroita hallussaan verovelvollisen lopettaessa verollisen liiketoimintansa, veron peruste on näiden tai samankaltaisten tavaroiden ostohinta taikka ostohinnan puuttuessa näiden liiketoimien suoritushetkellä määritetty omakustannushinta.”

8. Direktiivin 2006/112 77 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen yrityksensä tarpeita varten suorittamien 27 artiklassa tarkoitettujen palvelujen suoritusten veron peruste on kyseisen liiketoimen käypä markkina-arvo.”

9. Direktiivin 2006/112 78 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Veron perusteeseen on sisällytettävä seuraavat erät:

a) verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa;

b) sivukustannukset, kuten luovuttajan hankkijalta veloittamat provisio-, pakkaus-, kuljetus- ja vakuutuskustannukset.

Sovellettaessa ensimmäisen kohdan b alakohtaa jäsenvaltiot voivat pitää sivukustannuksina erilliseen sopimukseen perustuvia kustannuksia.”

10. Direktiivin 2006/112 273 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.

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.”

B Espanjan oikeus

11. Arvonlisäverosta 28.12.1992 annetun lain 37/1992 (Ley 37/1992 del impuesto sobre el valor añadido, jäljempänä laki 37/1992)(3) 78 §:n, jonka otsikkona on ”Veron peruste. Pääsääntö”, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Veron peruste on vastaanottajalta tai kolmansilta henkilöiltä veronalaisista liiketoimista saatu vastikkeen kokonaismäärä.”

12. Lain 37/1992 88 §:ssä, jonka otsikko on ”Veron vyöryttäminen”, säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvollisten on vyörytettävä veromäärä kokonaisuudessaan sille, jolle verollinen liiketoimi on tehty, ja tämä on velvollinen ottamaan sen kannettavakseen, jos vyöryttäminen on tässä laissa säädetyn mukainen, näiden keskisistä sopimuksista riippumatta.

Veronalaisten eikä siitä vapautettujen tavaroiden luovutuksissa ja palvelujen suorituksissa silloin,

kun niiden vastaanottajana on julkisyhteisö, katsotaan aina, että verovelvolliset ovat taloudellisia ehdotuksia tehdessään, vaikka ne olisivat suullisia, sisällyttäneet niihin arvonlisäveron, joka on kuitenkin vyörytettävä itsenäisenä eränä, kun se on aiheellista, veloittamista varten esitettävissä asiakirjoissa ilman, että sovittu kokonaismäärä nousee vyörytetyn veron veloittamisen seurauksena.

2. Veron vyöryttämisen on tapahduttava laskulla asetuksella säädettävien ehtojen ja vaatimusten mukaisesti. Tätä tarkoitusta varten vyörytetty määrä veloitetaan veron perusteesta erillisenä, myös siinä tapauksessa, että hinnat on vahvistettu hallinnollisesti, ilmoittaen sovellettava verokanta. Tämän momentin edeltävät säännökset eivät koske liiketoimia, joista säädetään asetuksella.

3. Vero on vyörytettävä kyseisen laskun laatimis- ja luovutushetkellä.

4. Oikeus vyöryttämiseen menetetään, kun verosaatavan syntymispäivästä on kulunut vuosi.

5. Arvonlisäverollisen liiketoimen vastaanottaja ei ole velvollinen ottamaan vastattavakseen vyörytettyä veroa ennen kuin kyseinen verosaatava on syntynyt.

6. Veron vyöryttämisestä mahdollisesti syntyviä, sekä niiden perustetta että määrää koskevia, riitoja pidetään luonteeltaan vero-oikeudellisina niitä koskevassa taloudellis-hallinnollisessa muutoksenhaussa”

13. Lain 37/1992 89 §:ssä, jonka otsikko on ”Vyörytettyjen veromäärien oikaisu”, säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvollisten on suoritettava vyörytettyjen veromäärien oikaisu silloin, kun niiden määrä on määritelty väärin tai kun olosuhteet ovat sellaiset, että veron perusteen muuttaminen on tämän lain 80 §:n mukaan niiden perusteella mahdollista.

Oikaisu on tehtävä ajankohtana, jolloin ilmoitetaan määrien väärän määrittämisen syyt tai jolloin muut olosuhteet, joihin edellisessä kohdassa on viitattu, ovat tapahtuneet, paitsi jos on kulunut neljä vuotta siitä, jolloin liiketoiminta vastaava verosaatava syntyi, tai jolloin mahdollisesti seikat, joihin mainitussa 80 §:ssä viitataan, tapahtuivat.

2. Edellisessä momentissa säädettyä sovelletaan myös silloin, kun, jos mitään määrää ei ole vyörytetty, liiketoiminta vastaava lasku on toimitettu.

3. Poiketen siitä, mitä edellisissä momenteissa säädetään, vyörytettyjä veron määriä ei voi oikaista seuraavissa tapauksissa:

1) Kun oikaiseminen ei ole perustelua tämän lain 80 §:ssä säädettyjen syiden perusteella, kun siitä aiheutuu vyörytettyjen veromäärien kasvua ja kun liiketoimien vastaanottajat eivät toimi elinkeinonharjoittajina, paitsi verokantojen lakisääteisen nostamisen tilanteissa, jolloin oikaisun voi tehdä sen kuukauden aikana, jolloin uudet verokannat tulevat voimaan, ja sitä seuraavan kuukauden aikana.

2) Kun veroviranomainen saattaa tietoon vastaavissa vahvistamispäätöksissä verovelvollisen ilmoittamia suuremmat kannettavat ja vyöryttämättä olevat verot ja objektiivisten seikkojen perusteella osoitetaan, että kyseinen verovelvollinen on osallistunut petokseen tai että hän tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää, noudattaessaan asiassa kohtuullista huolellisuutta, että hänen suorittamansa liiketoimi oli osa petosta.”

III Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisupyyntö

14. Pääasian kantaja, CB, on itsenäinen ammatinharjoittaja, joka harjoittaa lähtökohtaisesti arvonlisäverollista taiteilijoiden välittäjätoimintaa. Hän tarjosi tässä ominaisuudessa palveluja Grupo Litolle, joka on yritysryhmä, jonka omistaa sama henkilö ja joka vastasi galicialaisten kylien uskonnollisten juhlien infrastruktuurin ja orkesterien järjestämisestä. CB otti erityisesti yhteyttä juhlatuimikuntiin eli juhlajärjestävien asukkaiden epävirallisiin ryhmiin ja sopi orkesterien esiintymiset Grupo Liton nimissä.
15. Juhlatuimikuntien maksut Grupo Litolle suoritettiin lähes aina käteisellä, ilman laskua ja merkitsemättä niitä kirjanpitoon. Niitä ei ilmoitettu yhteisöverotuksessa eikä arvonlisäverotuksessa. CB sai käteismaksuna 10 prosentin osuuden Grupo Liton tuloista, eikä sitä ilmoitettu verotuksessa. CB ei pitänyt kirjanpitoa eikä tehnyt ilmoituksia virallisiin rekistereihin, ei lähettänyt eikä vastaanottanut laskuja eikä tämän vuoksi antanut arvonlisäveroilmoituksia.
16. Verotarkastuksen jälkeen veroviranomainen totesi 14.7.2014, että CB:n saamat palkkiot siitä, että hän toimi välittäjätoimijana Grupo Litolle, nimittäin 64 414,90 euroa vuonna 2010, 67 565,40 euroa vuonna 2011 ja 60 692,50 euroa vuonna 2012, eivät sisältäneet arvonlisäveroa. Veroviranomainen katsoi, että arvonlisävero ja tulovero on vahvistettava CB:n saaman kokonaissumman perusteella.
17. CB valitti veroviranomaisen päätöksestä, ja valitus hylättiin 10.5.2018 tehdyllä päätöksellä.
18. CB nosti tästä päätöksestä kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa. Hän väitti, että arvonlisäveron soveltaminen jälkikäteen tuloiksi katsottuihin määriin on ristiriidassa muun muassa unionin tuomioistuimen 7.11.2013 antaman tuomion Tulic? ja Plavo?in (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722) kanssa, jonka mukaan tapauksissa, joissa verotarkastusvirasto havaitsee liiketoimia, jotka ovat lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaisia ja joita ei ole ilmoitettu eikä laskutettu, arvonlisäveron on katsottava sisältyvän kyseisten liiketoimien osapuolten sopimaan hintaan. CB katsoo näin ollen, että koska hän ei Espanjan oikeuden mukaan voi vaatia vyöryttämättä jääneen arvonlisäveron palauttamista, koska hänen menettelynsä muodostaa verorikkomuksen, arvonlisäveron on katsottava sisältyvän hänen suorittamiensa palvelujen hintaan.
19. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että pääasian ratkaisemiseksi sen on tutkittava, onko kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään, että kun talouden toimijat toteuttavat vapaaehtoisesti ja sovitusti liiketoimia, joissa maksut suoritetaan käteisellä, ilman laskuja ja ilmoittamatta arvonlisäveroa, tällaisten maksujen on katsottava sisältävän arvonlisäveron, yhteensopiva direktiivin 2006/112 kanssa.
20. Tässä tilanteessa Tribunal Superior de Justicia de Galicia lykkäsi asian käsittelyä ja esitti unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:
- ”Onko [direktiivin 2006/112] 73 ja 78 artiklaa, tarkasteltuna yhdessä neutraalisuuden periaatteen, veropetosten ja oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen sekä kilpailun lainvastaisen vääristämisen kiellon periaatteen kanssa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle ja sitä tulkitsevalle oikeuskäytännölle, joiden mukaan tapauksissa, joissa veroviranomainen havaitsee salattuja arvonlisäveron alaisia liiketoimia, joita ei ole laskutettu, on katsottava, että arvonlisävero sisältyy kyseisten liiketoimien osapuolten sopimaan hintaan?
- Onko tällöin mahdollista katsoa sellaisten petosten tapauksissa, joissa toimijat ovat salanneet liiketoimen veroviranomaisilta, kuten unionin tuomioistuimen 28.7.2016 antamasta tuomiosta

Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), 5.10.2016 antamasta tuomiosta Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740) ja 7.3.2018 antamasta tuomiosta Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161) voidaan päätellä, että maksettuihin ja saatuihin määriin ei sisälly arvonlisäveroa asianmukaisen veron määrän määrittämiseksi ja vastaavan seuraamuksen määräämiseksi?”

IV Arviointi

A Alustavat toteamukset

21. Heti aluksi on todettava, että kansallinen tuomioistuin lähtee kysymyksissään siitä olettamuksesta, että kansallisella lainsäädännöllä on kantajan väitteiden mukainen sisältö, eli kansallisen lainsäädännön mukaan silloin, kun veroviranomaiset havaitsevat salattuja arvonlisäveron alaisia liiketoimia, joista ei ole laskutettu veroa, vero pitäisi katsoa sisällytetyn liiketoimen osapuolten sopimaan hintaan. On kuitenkin muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön(4) mukaan direktiivi ei itsessään voi luoda velvoitteita yksityisille eikä direktiiviin siksi voida sellaisenaan vedota yksityistä vastaan.(5) Tämän vuoksi ehdotan, että ennakkoratkaisukysymykset muotoillaan uudelleen niin, että niillä tiedustellaan, voidaanko direktiivin 2006/112 73 ja 78 artiklaa, tarkasteltuna yhdessä neutraalisuuden periaatteen, veropetosten ja oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen sekä lainvastaisen kilpailun vääristämisen kiellon periaatteen kanssa, tulkita siten, että ne ovat esteenä sellaisille kansalliselle lainsäädännölle ja sitä tulkitsevalle oikeuskäytännölle, joiden mukaan tapauksissa, joissa veroviranomainen havaitsee salattuja arvonlisäveron alaisia liiketoimia, joita ei ole laskutettu, on katsottava, että arvonlisävero ei sisälly kyseisten liiketoimien osapuolten sopimaan hintaan?

1. ***Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän esittely***

22. Aluksi on syytä muistaa, että direktiivin 2006/112 73 artiklassa määritellään veron perusteen käsite siten, että sillä tarkoitetaan tavaran luovutuksesta tai palvelun suorituksesta tosiasiallisesti saatua vastiketta. Direktiivin 2006/112 78 artiklan mukaan tähän veron perusteeseen kuuluvat sivukustannukset, verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa. Tätä määritelmää sovelletaan tämän jälkeen jokaisessa myyntiportaassa sen arvonlisäveron laskemiseksi, jonka luovuttaja tai suorittaja kantaa ja jonka ostaja maksaa. Vaikka arvonlisävero kannetaan näin ollen jokaisessa myyntiportaassa, se ei kuitenkaan rasita väliportaassa ostajia vaan tulee lopulta loppukuluttajan maksettavaksi.(6) Periaatetta, jonka mukaan vero kannetaan vaiheittain, ei pidä sekoittaa kysymyksen siitä, kuka lopulta vastaa verosta.

23. *Vaiheittain kannettavan veron periaatteen* mukaan sen sijaan, että loppukuluttajalle määrätään kertaluonteinen myyntivero, vero kannetaan kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa. Tämän periaatteen mukaisesti arvonlisävero määräytyy verovelvollisen toimittamistaan tavaroista ja palveluista vastikkeena saaman hinnan suhteellisenä osuutena ja näin ollen se kannetaan aikaisempien liiketoimien lukumäärästä riippumatta. On kuitenkin syytä muistaa, että luovuttaja tai suorittaja ainoastaan kerää veron, joka tämän jälkeen tilitetään kyseiselle jäsenvaltiolle. Ostaja on se, joka lopulta maksaa arvonlisäveron.

24. Koska arvonlisäverojärjestelmän on tarkoitus olla neutraali, ostaja voi kuitenkin vähentää arvonlisäveron, jonka se on maksanut luovuttajan veloittaman hinnan lisäksi, jos kyseistä tavaraa tai palvelua on tarkoitus käyttää verolliseen toimintaan.(7) Jotta yhteisen arvonlisäverojärjestelmän vaikutusta verovelvollisten kassavirtoihin voidaan rajoittaa, yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä edellytetään, että jokaisen ostajana olevan verovelvollisen on ainoastaan tilitettävä kyseiselle jäsenvaltiolle sen arvonlisäveron, jonka se on kerännyt arvonlisäverollisista myynneistään, ja vähennyskelpoisen arvonlisäveron eli veron, jonka se on maksanut ostoissaan arvonlisäveron alaisessa toiminnassaan, välinen erotus.(8)

25. Seuraavassa vaiheessa ostaja, jos hän on verovelvollinen, tekee samoin, ja näin tehdään loppuvaiheeseen saakka, jolloin tavara tai palvelu myydään muulle kuin verovelvolliselle tai verovelvolliselle, mutta sellaista toimintaa varten, joka ei oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Tästä seuraa, että kannettavan arvonlisäveron kokonaismäärä ei riipu tuotantoketjun vaiheiden lukumäärästä vaan lopullisesta myyntihinnasta. Koska arvonlisäveroilmoituksen tekemättä jättäminen tämän ketjun väliportaassa on kuitenkin näiden mekanismien vastaista, tällaista laiminlyöntiä pidetään silti lainvastaisena.(9)

2. Toimenpiteet, jotka jäsenvaltioiden on toteutettava, yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rikkomisen johdosta

26. Toimenpiteet, jotka jäsenvaltioiden on toteutettava unionin oikeuden rikkomisen johdosta, voidaan jakaa kahteen ryhmään eli seuraamuksiin ja palautustoimenpiteisiin.(10) Seuraamukset ovat luonteeltaan rankaisevia ja varoittavia. Palautustoimenpiteillä pyritään sitä vastoin palauttamaan tilanne, joka olisi vallinnut ilman tätä rikkomista. Nämä siis toteutetaan useimmiten korvauksen tai palauttamisen muodossa.

27. Sellaisten toimenpiteiden osalta, joilla pyritään korjaamaan verotukseen liittyvän lainvastaisen toimen seurauksia, unionin tuomioistuin on esimerkiksi tuomiossa Fontana korostanut, että tällaisen toimen luokittelu petokseksi merkitsee sitä, että jäsenvaltioilla on velvollisuus toteuttaa tarvittavat toimenpiteet ja ”palauttaa tilanne sellaiseksi kuin se olisi ollut ilman [veropetosta]”, kun lainvastainen liiketoimi havaitaan.(11) Seuraamusten osalta unionin tuomioistuin totesi tuomiossa Menci, että ”SEUT 325 artiklassa asetetaan jäsenvaltioille velvollisuus suojata Euroopan unionin taloudellisia etuja laittomalta toiminnalta toimenpiteillä, jotka ovat tehokkaita ja joilla on ennaltaehkäisevä vaikutus, ja erityisesti toteuttaa samat toimenpiteet suojatakseen unionin taloudellisia etuja petolliselta menettelyltä kuin ne toteuttavat suojatakseen omia taloudellisia etujaan petolliselta menettelyltä”.(12)

28. Vaikka unionin tuomioistuin on vain harvoin maininnut tämän erottelun verotusasioissa, se on kuitenkin tärkeä. Yhtäältä on nimittäin niin, että vaikka sekä korjaavat toimenpiteet että seuraamukset johtuvat unionin oikeuden ensisijaisuudesta⁽¹³⁾ ja jäsenvaltioiden velvollisuudesta varmistaa direktiivin 2006/112 tehokas vaikutus,⁽¹⁴⁾ jäsenvaltioilla ei ole samaa harkintavalttaa näiden molempien toteuttamisessa. Tilanteen korjaamista koskevan velvoitteen osalta, koska kyse on lopputulosta koskevasta velvoitteesta, jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet ainakin sen varmistamiseksi, että tilanne palautetaan sellaiseksi kuin se olisi ollut ilman tällaista menettelyä,⁽¹⁵⁾ kun taas arvonlisäverosääntöjen muiden rikkomisten ehkäisemistä koskevan velvoitteen osalta, koska direktiivissä 2006/112 ei mainita määrättävien seuraamusten tyyppiä, jäsenvaltion asiana on päättää tarkemmin, minkälaisia seuraamuksia olisi määrättävä, edellyttäen, että, kuten edellä on todettu, ne ovat *tehokkaita, varoittavia ja oikeasuhteisia*.⁽¹⁶⁾ Toisaalta on niin, että vaikka jäsenvaltioiden on säädettävä ensiksi mainitun kaltaisen toimenpiteen toteuttamisesta ilman, että verovelvollinen on toiminut tuottamuksellisesti, jäsenvaltiot ovat velvollisia määräämään verovelvollisille seuraamuksia ainoastaan silloin, kun nämä ovat toimineet vähintäänkin huolimattomasti.⁽¹⁷⁾

29. Edellä esitetyn perusteella on mielestäni tärkeää muistaa, että nyt tarkasteltava kysymys on pidettävä erillään siitä, onko kyseisille yksityisille tarpeen määrätä seuraamus yhteisen arvonlisäverojärjestelmän sääntöjen rikkomisesta. Unionin tuomioistuimelle esitetyt kysymykset koskevat nimittäin veron perusteen käsitteen valossa toteutettavia toimenpiteitä tilanteen palauttamiseksi sellaiseksi kuin se olisi ollut ilman petosta. Käsittelen siis näitä kysymyksiä suoraan ja jätän huomiotta kysymyksen seuraamuksista, joita on ehkä määrättävä, jotta arvonlisäverojärjestelmän mukaisia verovelvoitteitaan laiminlyöneitä verovelvollisia voitaisiin rangaista ja jotta näistä laiminlyönnöistä voitaisiin tehdä verovelvollisille vähemmän houkuttelevia.⁽¹⁸⁾

3. Veron perusteen käsite

30. Direktiivin 2006/112 johdanto-osan 25 perustelukappaleesta ilmenee, että yksi direktiivin tavoitteista on veron perusteen käsitteen yhdenmukaistaminen siten, että arvonlisäveron soveltaminen verollisiin liiketoimiin johtaisi vertailukelpoisiin tuloksiin kaikissa jäsenvaltioissa. Tätä käsitettä on näin ollen pidettävä unionin oikeuden itsenäisenä käsitteenä, jota on tulkittava yhtenäisesti unionin alueella.⁽¹⁹⁾

31. Tuomiossa Tulic[?] ja Plavo[?]in tai nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa ei kuitenkaan ole kyse veron perusteen käsitteestä sinänsä vaan toimenpiteistä, jotka on toteutettava tämän veron perusteen eli verottoman hinnan määrittämiseksi uudelleen. Nyt käsiteltävässä asiassa on tosin niin, että palvelujen suorituksista maksettu hinta on tiedossa, mutta koska on epävarmaa, onko arvonlisäveroa kerätty mutta jätetty tilittämättä, ja näin ollen sisältykö kyseiseen hintaan arvonlisäveroa, on katsottava, että veron perustetta ei ole vielä täysin vahvistettu.

B Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ja kantajan mainitseman oikeuskäytännön merkityksellisyys

1. Astone, Dobre ja Maya Marinova

32. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ennakkoratkaisupyynnössään, voidaanko kolmesta tuomiosta, nimittäin tuomiosta Astone,⁽²⁰⁾ tuomiosta Dobre⁽²¹⁾ ja tuomiosta Maya Marinova⁽²²⁾ päätellä, että salatun liiketoimen yhteydessä maksettujen ja vastaanotettujen summien on katsottava sisältävän arvonlisäveron, jota ei ole maksettu, mistä seuraa lähinnä, että vero, jonka luovuttajan tai suorittajan olisi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan

tilitettävä, olisi laskettava syntynyttä liikevaihtoa alhaisemman veron perusteen perusteella.

33. Yhdessäkään ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsemassa kolmessa tuomiossa ei vastata *suoraan* tähän kysymykseen. Tuomio Astone ja tuomio Dobre koskevat vähennysoikeutta eivätkä mahdollisesti maksettavan arvonlisäveron laskennassa käytettävän veron perusteen määrittämistä. On totta, että tuomiossa Maya Marinova todettiin, että ”direktiivin [2006/112] 2 artiklan 1 kohdan a alakohtaa, 9 artiklan 1 kohtaa, 14 artiklan 1 kohtaa sekä 73 ja 273 artiklaa ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä – kansalliselle säännöstölle, jonka nojalla – – verohallinto voi – – määrittää tavaroiden myynnin veron perusteen käytettävissään olevien tosiseikkojen perusteella soveltamalla muita kuin kyseisessä direktiivissä olevia sääntöjä”.(23) On kuitenkin syytä todeta, että kyseisessä tapauksessa ostajan salatun liiketoimen aikana tosiasiallisesti maksama hinta ei ollut verohallinnon tiedossa. Unionin tuomioistuimen ei siksi tarvinnut ottaa kantaa siihen, oliko hinnan katsottava sisältävän arvonlisäveron, jos kyseinen hinta olisi ollut tiedossa.

2. *Tulic? ja Plavo?in*

34. Kantaja vetoaa puolestaan tuomioon Tulic? ja Plavo?in,(24) joka koskee tapauksia, joissa kaksi luonnollista henkilöä olivat tehneet lukuisia kiinteän omaisuuden kauppaa koskevia sopimuksia, joiden yhteydessä ei alun perin laskutettu arvonlisäveroa.(25) Veroviranomaiset katsoivat myöhemmin, että kyseisten luonnollisten henkilöiden harjoittamassa toiminnassa oli liiketoiminnan piirteitä ja että nämä liiketoimet olivat tosiasiallisesti arvonlisäveron alaisia. Veroviranomaiset antoivat heitä koskevat verotuspäätökset, joissa ne vaativat arvonlisäveron maksamista ja joissa kyseisen arvonlisäveron määrä oli laskettu yhtäältä niin, että veron peruste muodostui sopimuspuolten sopimasta hinnasta, ja toisaalta korottamalla kyseistä määrää viivästysseuraamuksilla. Tässä yhteydessä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen molemmissa asioissa esittämä kysymys koski lähinnä sitä, onko direktiivin 2006/112 73 ja 78 artiklaa tulkittava siten, että kun osapuolet ovat vahvistaneet tavarain hinnan mainitsematta lainkaan arvonlisäveroa ja kun kyseisen tavarain myyjä on verovelvollinen, sovitun hinnan on katsottava olevan arvonlisäveron jo sisältävä hinta, vai onko sen katsottava olevan arvonlisäveroton hinta, johon arvonlisävero on lisättävä.

35. Unionin tuomioistuin totesi mainitussa tuomiossa, että direktiivin 2006/112 73 ja 78 artiklaa on tulkittava niin, että silloin, kun sopimuspuolet ovat vahvistaneet tavarain hinnan mainitsematta lainkaan arvonlisäveroa ja kun kyseisen tavarain myyjä on henkilö, joka on velvollinen maksamaan arvonlisäveron verollisesta liiketoimesta, sovitun hinnan on katsottava sisältävän jo arvonlisäveron siinä tapauksessa, ettei myyjällä ole mahdollisuutta periä veroviranomaisten vaatimaa arvonlisäveroa ostajalta.

36. Tätä päättelyä on kuitenkin tarkasteltava lähemmin ja ehkä jopa selvennettävä. Jos jätetään huomiotta kyseisen tuomion kohdat, joissa vain toistetaan tietyt arvonlisäveron pääperiaatteet, voidaan todeta, että unionin tuomioistuin on esittänyt vain kaksi argumenttia päätelmiensä perustelemiseksi, joista ensimmäinen on esitetty kyseisen tuomion 34–35 kohdassa ja toinen tuomion 36 kohdassa.

37. *Ensimmäisen argumentin* mukaan laskutetun hinnan on katsottava sisältävän arvonlisäveron, jotta laskutettu vero rasittaisi tavarain toimittajaa tai palvelun suorittajaa niin vähän kuin mahdollista, jolloin sovelletaan sitä periaatetta, että ainoastaan loppukuluttajan on vastattava arvonlisäverosta.

38. *Toisen argumentin* mukaan on niin, että jos veroviranomaiset katsoisivat, ettei arvonlisäveroa sisällytetty laskutettuun hintaan, tämä olisi "sen säännön vastaista, jonka mukaan veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin verovelvollinen on sitä saanut".

39. Vaikka unionin tuomioistuimen käyttämä ilmaisu "verovelvollinen on sitä saanut" saattaa olla moniselitteinen, koska sen voidaan ymmärtää tarkoittavan joko tavaroista tai palveluista vastikkeena maksettua summaa – vastiketta – tai ostajan maksamaa arvonlisäveroa, katson, että ilmaisun on ymmärrettävä tarkoittavan kannettua arvonlisäveroa.(26) Edellä mainittu sääntö on siis ymmärrettävä seuraavasti: veroviranomaiset eivät voi kantaa luovuttajalta tai suorittajalta enempää arvonlisäveroa kuin luovuttaja tai suorittaja on asianmukaisesti laskenut ja laskuttanut ostajalta. Näin ollen tämä argumentti on samankaltainen kuin unionin tuomioistuimen mainitsema ensimmäisen argumentti, joka perustuu verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen ymmärrettynä tässä yhteydessä sen "vertikaalisessa merkityksessä".(27) Molemmissa tapauksissa ajatuksena on siis, että arvonlisäverorasituksen ei pitäisi kohdistua talouden toimijoihin.

40. Tältä osin tämä ratkaisu saattaa olla hämmentävä, jos – koska se, ettei siinä ole nimenomaisesti viitattu tapauksen olosuhteisiin, voi antaa tällaisen vaikutelman – esitettyä ratkaisua sovellettaisiin kaikkiin tilanteisiin, joissa liiketoimet eivät ole arvonlisäverosääntöjen mukaisia. Tämä tarkoittaisi erityisesti tilannetta, jossa, kuten nyt käsiteltävässä asiassa, kaksi verovelvollista sopi liiketoimiensa salaamisesta veroviranomaisilta. Tällaisessa tilanteessa looginen seuraus siitä, että ne ovat salanneet liiketoimensa, on se, etteivät ne ottaneet huomioon arvonlisäveroa. Koska ne molemmat tietävät, ettei liiketoimesta makseta arvonlisäveroa ja ettei ostaja voi näin ollen vähentää hintaan sisältyvää arvonlisäveroa, hinta vastaa loogisesti ostajan näkökulmasta kustannusta, jonka se olisi muutoin maksanut, lukuun ottamatta arvonlisäveroa, jonka se olisi lähtökohtaisesti suorittanut, ja luovuttajan tai suorittajan näkökulmasta vastiketta, jonka se olisi saanut, lukuun ottamatta arvonlisäveroa, joka olisi normaalisti kannettu ja tilitetty valtiolle.(28) Kun kaksi verovelvollista pyrkii sovitusti salaamaan liiketoimen, jonka ne ovat toteuttaneet verollista toimintaa varten, tarkoituksena on yleensä ainoastaan tuloveron välttäminen mutta ei arvonlisäveron, koska arvonlisävero on niille lähtökohtaisesti neutraali juuri neutraalisuuden periaatteen vuoksi. Syy siihen, miksi ne eivät tee arvonlisäveroilmoitusta, on yksinkertaisesti se, että ne haluavat välttää kaikki muodolliset merkinnät liiketoimesta yleisten verotulojen yhteydessä (myös tuloverotuksessa).

41. Asia on toisin silloin, kun ostaja ei tiedä, että luovuttaja tai suorittaja ei aio tilittää arvonlisäveroa. Tällaisessa tapauksessa ostaja on nimittäin lähtökohtaisesti valmis maksamaan hinnan, joka vastaa sitä hintaa, jonka se olisi maksanut samankaltaisesta arvonlisäverollisesta tavarasta tai palvelusta, koska ostaja on joko loppukuluttaja, jolloin hän odottaa joutuvansa maksamaan arvonlisäveron, tai ostaja on verovelvollinen, jolloin ostaja odottaa saavansa vähentää maksetun arvonlisäveron.(29)

42. Totean kuitenkin, että myös tällaisessa tilanteessa taloudellinen järkevyyttä edellyttää, että maksettu hinta ei tietyissä olosuhteissa voi sisältää arvonlisäveroa. Luovuttaja tai suorittaja voi nimittäin päättää olla tilittämättä arvonlisäveroa juuri alentaakseen myyntihintaansa vähentämättä katettaan ja näin ollen myydäkseen nopeasti huomattavia määriä tavaroita tai palveluja (useimmiten ennen katoamista).

43. Mielestäni on myös toinen tapaus, jossa tuomiossa Tulic? ja Plavo?in esitettyä ratkaisua ei välttämättä voida soveltaa, eli silloin, kun veroviranomaisella ei ole mitään tietoa maksetusta hinnasta. Tämän hinnan uudelleen määrittämisessä käytetyn menetelmän mukaan ja erityisesti vertailutilanteessa arvonlisäveron katsotaan tai ei katsota jäävän tässä yhteydessä uudelleen määritetyn hinnan ulkopuolelle. Kaikki riippuu käytetystä vertailukohdasta.(30)

44. Kaikki tämä osoittaa, että sellaisten toimenpiteiden näkökulmasta, jotka on toteutettava tilanteen palauttamiseksi sellaiseksi kuin se olisi ollut ilman lainvastaista menettelyä, ei ole olemassa vain yhtä ainoa menetelmää, jota voitaisiin soveltaa kaikkiin tilanteisiin.(31) Erityisesti tuomiossa Tulic? ja Plavo?in omaksuttu ratkaisu vaikuttaa olevan pätevä ainoastaan silloin, kun liiketoimi toteutetaan sellaisten ostajien kanssa, joiden voidaan kohtuudella odottaa olevan tietämättömiä siitä, että liiketoimet olivat arvonlisäveron alaisia. Ainoastaan tällaisessa tilanteessa voidaan nimittäin kohtuudella katsoa, että maksettu hinta olisi ollut sama kuin hinta, joka olisi maksettu, jos tästä liiketoimesta olisi kannettu arvonlisävero.

45. Näin ollen tuomiossa Tulic? ja Plavo?in tehtyä ratkaisua on mielestäni tulkittava siten, että sitä voidaan soveltaa vain kyseessä olevassa tilanteessa ja silloinkin vain siten, että tuomiossa vahvistetaan oletama, jonka veroviranomaiset voivat kumota, jos esimerkiksi ilmenee, että toteutunut hinta oli lähempänä arvonlisäverotonta hintaa, jota pyydettiin vastaavista tavaroista tai palveluista.(32)

3. Toteutettavien toimenpiteiden määrittämisessä käytettävä lähestymistapa

46. Jotkut voivat haluta mennä vielä pidemmälle ja katsoa, että kun verovelvolliset (eli liiketoimen osapuolet, jotka eivät ole loppukuluttajia) ovat vilpillisesti salanneet liiketoimen, arvonlisäveroa ei pitäisi maksaa. Taloudellisesta näkökulmasta on niin, että jos tarkastellaan koko myyntiketjua, neutraalisuuden periaatetta koskevan argumentin looginen seuraus olisi se, että tietyissä olosuhteissa arvonlisäveron maksaminen kyseiselle jäsenvaltiolle ei olisi välttämätöntä tilanteen palauttamiseksi sellaiseksi kuin sen olisi pitänyt olla.(33)

47. Erityisesti silloin, kun liiketoimi suoritetaan kahden verovelvollisen välillä, kuten nyt käsiteltävässä asiassa (tuomiossa Tulic? ja Plavo?in ei täsmennetä, olivatko ostajat arvonlisäverovelvollisia), on totta, että jos liiketoimi olisi suoritettu siten kuin se olisi pitänyt suorittaa, ostaja olisi maksanut arvonlisäveron luovuttajalle tai suorittajalle, joka olisi sen jälkeen tilittänyt sen kyseiselle jäsenvaltiolle. Ostaja olisi kuitenkin myös vähentänyt arvonlisäveron sen omista arvonlisäverollisista myynneistään (tai saanut palautusta liikaa maksetusta arvonlisäverosta).(34) Kuten edellä on todettu, jäsenvaltion lopullisesti kantama arvonlisävero vastaa viimeisen liiketoimen yhteydessä kannettua arvonlisäveroa, nimittäin liiketoimen, joka suoritetaan sellaisen ostajan kanssa, joka ei käytä tavaroita tai palveluja omassa verollisessa liiketoiminnassaan.(35) Tästä syystä arvonlisäveron, joka on välillinen kulutusvero, maksaa viime kädessä kuluttaja, kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on korostettu.(36)

48. Tässä tilanteessa silloin, kun jäsenvaltio vaatii luovuttajaa maksamaan arvonlisäveron, jota ei lähtökohtaisesti ole sisällytetty myyntihintaan, eikä ostaja ole näin ollen vähentänyt sitä, viimeksi mainittu voisi ensinnäkin kerätä lopulta enemmän arvonlisäveroa kuin vero, joka olisi kannettu ilman petosta. Toiseksi tällainen vaatimus vähentää väistämättä luovuttajan voittoa, jos se ei voi vyöryttää kyseistä veroa ostajalle, mikä vaikuttaa tämän ratkaisuehdotuksen 38 kohdassa mainitun neutraalisuuden periaatteen vastaiselta.(37)

49. Unionin tuomioistuin hyväksyi tosin tuomiossa Tulic? ja Plavo?in sen, että kysymys tilanteen korjaamiseksi toteutettavista toimenpiteistä voi vaihdella sen mukaan, onko luovuttajalla oikeus periä veroviranomaisten vaatimaa arvonlisäveroa ostajalta, millä pyritään nimenomaan varmistamaan verotuksen neutraalisuus. Tällaisen mahdollisuuden olemassaolo ei kuitenkaan ratkaise ongelmaa, vaan se saattaa pikemminkin siirtää sen ostajalle, joka on voinut toimia vilpittömässä mielessä. Ostaja on voinut perustellusti olla tietämättä, että luovuttaja ei ollut sisällyttänyt arvonlisäveroa hintaan tai että luovuttaja oli sisällyttänyt veron hintaan mutta ei ollut aikonut tilittää sitä. Ostaja olisi siksi voinut maksaa hinnan, joka vastaa hintaa, jonka se olisi maksanut, jos liiketoimesta olisi alun perin kannettu arvonlisävero, ja olisi näin ollen jo käyttänyt

oikeuttaan vähentää laskussa mainittu arvonlisäveron määrä, kun luovuttaja vaatii siltä takaisin veroviranomaisten vaatimaa arvonlisäveroa.(38)

50. Voitaisiin puolestaan väittää, että ostajalle pitäisi antaa mahdollisuus vähentää arvonlisävero, joka on tietyllä tavalla maksettu kahteen kertaan, jotta se säilyy neutraalina ostajalle. Tämä kuitenkin rankaisisi kyseistä jäsenvaltiota, koska ostajan tekemä vähennys olisi suurempi kuin tilitetty arvonlisävero.(39) Mielestäni ostajien tai jäsenvaltioiden (ja siten välillisesti verovelvollisten) ei pidä kärsiä edes vilpittömässä mielessä toimivien luovuttajien lainvastaisen menettelyn seurauksista. Jos tässä yhteydessä katsotaan, että arvonlisäveron pitäisi viime kädessä rasittaa ainoastaan kuluttajia, kuten neutraalisuuden periaate edellyttää, tilanteen korjaaminen sellaiseksi kuin sen olisi pitänyt olla ilman lainvastaista menettelyä edellyttäisi ensin sen tutkimista, onko mahdollinen arvonlisävero tilitettävä, kun otetaan huomioon tuotantovaihe, jossa rikkominen on tapahtunut, ja rikkomisen laatu.(40)

51. Vaikka tämä lähestymistapa – jossa keskitytään koko myyntiportaaseen ja koko arvonlisäverojärjestelmän teoreettiseen perustaan – on puhtaasti taloudelliselta kannalta johdonmukainen, sen on tehtävä tilaa järjestelmän käytännön todellisuudelle, jossa puolestaan on painotettava kunkin verovelvollisen velvollisuuksia.

52. *Oikeudellisesta näkökulmasta* kysymystä siitä, mitä toimenpiteitä olisi toteutettava tilanteen korjaamiseksi, on arvioitava yksinomaan niiden velvoitteiden valossa, joita kyseessä oleva henkilö ei ole noudattanut.(41) Ei ole tarpeen arvioida sitä, olisiko arvonlisävero vähennetty myöhemmin tai saako jäsenvaltio lopulta enemmän arvonlisäveroa kuin se olisi kantanut ilman petosta. Ainoa merkityksellinen kysymys on se, onko salattujen liiketoimien tapauksessa näihin liiketoimiin liittyvä vero laskettava sen oletuksen perusteella, että kyseinen arvonlisävero on sisällytetty luovuttajan tai suorittajan tästä liiketoimesta perimiin summiin.

53. Koska jokaisen verovelvollisen on noudatettava arvonlisäverosääntöjä eikä näistä liiketoimista ole kannettu arvonlisäveroa, tilanteen palauttaminen ennalleen edellyttää, että verovelvollinen suorittaa arvonlisäveron asianmukaisesti. Tässä yhteydessä tilanteen korjaamista koskevan velvoitteen tarkoituksena ei ole neutralisoida tehdyn lainvastaisuuden vaikutuksia, vaan sillä pyritään yksinkertaisesti siihen, että verovelvollinen velvoitetaan noudattamaan arvonlisäverosääntöjä riippumatta veron tuottoon tai kilpailun neutraalisuuteen liittyvistä seikoista.

54. Vaikka tällaista asiaa ei ole koskaan tuotu unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi, on niin, että jos katsotaan, että kyseessä olevan tilanteen palauttamiseksi toteutettavia toimenpiteitä olisi arvioitava niiden seurausten valossa, joita petoksesta aiheutuu eri myyntiportaissa, tämä merkitsisi merkittävää muutosta nykyiseen oikeuskäytäntöön. Vaikka taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden huomion ottaminen onkin unionin oikeuskäytännön mukaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys,(42) minusta vaikuttaa siltä, että unionin tuomioistuin on ainakin kyseisen veron maksamisen osalta aina implisiittisesti katsonut, että tilanteen palauttamiseksi toteutettavien toimenpiteiden määrittäminen on arvioitava kunkin verovelvollisen osalta ja siksi liiketoimien ketjun kussakin portaassa.(43)

55. Tämä kahtiajako toteutettavia toimenpiteitä koskevan taloudellisen ja kokonaisvaltaisen lähestymistavan ja kunkin verovelvollisen yksilölliseen tilanteeseen perustuvan oikeudellisen lähestymistavan välillä osoittaa kuitenkin edellä esitetyistä syistä, että tuomiossa Tulic? ja Plavo?in omaksuttua ratkaisua ei voida perustella pelkästään neutraalisuuden periaatteella. Jos nimittäin katsotaan, että toteutettavia toimenpiteitä on arvioitava kunkin verovelvollisen tasolla pyrkimättä selvittämään, onko petos vaikuttanut yleisesti arvonlisäveron tuottoon, omaksutut ratkaisut eivät välttämättä ole taloudellisesti neutraaleja.

56. Tämä on erityisen ilmeistä tarkasteltaessa eroa, joka kyseisessä tuomiossa tehdään sen

mukaan, sallitaanko kansallisessa oikeudessa se, että luovuttaja saa periä ostajalta veroviranomaisten vaatiman arvonlisäveron, koska on vaikea ymmärtää, miten se, että luovuttaja voi periä ostajalta veroviranomaisten vaatiman arvonlisäveron, voisi sulkea pois sen mahdollisuuden, että kyseinen luovuttaja on kerännyt arvonlisäveron mutta ei ole tilittänyt sitä ja että se on näin ollen sisällytetty hintaan, mutta sitä ei ole tilitetty. On myös vaikea perustella omaksuttua ratkaisua yksinomaan neutraalisuuden periaatteella, koska unionin tuomioistuin ei pyrkinyt selvittämään, mitä seurauksia mahdollisesti vilpittömässä mielessä toimineelle ostajalle aiheutuu siitä, että luovuttajalla voisi olla oikeus periä ostajalta veroviranomaisten vaatima arvonlisävero.(44)

57. Mielestäni ainoa tapa noudattaa täysimääräisesti neutraalisuuden periaatetta siten kuin se ymmärretään tuomiossa Tulic? ja Plavo?in olisi se, että *edellytettäisiin*, että jäsenvaltiot säätäisivät ensinnäkin, että luovuttaja voi periä ostajalta veroviranomaisten vaatiman arvonlisäveron, mutta ainoastaan, jos käsiteltävän asian olosuhteista voidaan kohtuudella päätellä, että kyseinen vero ei sisällynyt hintaan, ja toiseksi, että ostaja voi, jos se on kohtuudella voinut olla tietämätön petoksesta, vähentää jo vähennetyn arvonlisäveron, joka laskettiin maksetun hinnan perusteella, ja myöhemmin vaaditun arvonlisäveron välisen *eron*. Koska tämä kysymys ei kuitenkaan koske suoraan käsiteltävänä olevaa asiaa, tätä kysymystä ei ole tarpeen tutkia tarkemmin.

58. Voidaan kuitenkin päätellä, että tämänkaltaisissa petoksissa yksittäistapauksessa omaksuttava käytännöllisin lähestymistapa on se, että arvioidaan, onko ilmeistä, että maksettuun hintaan ei sisällynyt arvonlisäveroa, koska toimijoiden ei ollut järkevää ottaa sitä huomioon. Tästä näkökulmasta katsoen tuomiossa Tulic? ja Plavo?in omaksuttu ratkaisu on ymmärrettävä siten, että se perustuu oletukseen, jonka mukaan ostaja ei ollut tietoinen luovuttajan lainvastaisesta toiminnasta.

59. Unionin tuomioistuimen tuomiossa Tulic? ja Plavo?in tekemä päätelmä on näin ollen ymmärrettävä siten, että se koskee vain tilannetta, jossa ostajalla ei ole mitään syytä epäillä, että luovuttaja ei aio tilittää arvonlisäveroa, ja siten, että kyseisessä erityistilanteessa esitetään oletama, jonka tarkoituksena on veroviranomaisten tehtävien yksinkertaistaminen.(45) Tällaisen oletaman on kuitenkin katsottava olevan kumottavissa siinä mielessä, että jos voidaan esittää todisteita siitä, että hintaan ei sisällynyt arvonlisäveroa, viittaamalla kyseessä olevasta tavarasta tai palvelusta yleensä veloitettaviin hintoihin, oletama, jonka mukaan osapuolten sopima hinta sisälsi arvonlisäveron, pitäisi kumota.

60. Kuten on jo todettu, koska nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen asiakirja-aineistosta ilmenee, että osapuolet sopivat liiketoimien salaamisesta, tuomiossa Tulic? ja Plavo?in esitettyä oletamaa ei pitäisi soveltaa. Tällaisessa tilanteessa on pikemminkin oletettava, että maksettu hinta ei sisältänyt arvonlisäveroa, elleivät osapuolet esimerkiksi osoita, että tämä hinta on lähellä hintaa, joka olisi maksettu, jos liiketoimesta olisi kannettu arvonlisävero. Viimeksi mainitussa tapauksessa on niin, että jos CB voi osoittaa, että hänen näistä palveluista saama kokonaisvastike vastaa olennaisilta osin kyseisenä ajankohtana merkityksellisillä markkinoilla tällaisista palveluista maksettua hintaa (arvonlisävero mukaan lukien), veroviranomaisten on lähdeittävä siitä olettamasta, että tämä määrä sisältää väistämättä arvonlisäveron.

V Ratkaisuehdotus

61. Ehdotan näin ollen, että Tribunal Superior de Justicia de Galician esittämään kysymykseen vastataan, että yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 73 ja 78 artikla, tarkasteltuna yhdessä neutraalisuuden periaatteen, veropetosten ja oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen sekä lainvastaisen kilpailun vääristymisen kiellon periaatteen kanssa, eivät ole pääasiassa kyseessä olevissa olosuhteissa (nimittäin kahden verovelvollisen vähennykseen oikeuttavan toiminnan yhteydessä toteuttaman salatun liiketoimen

olosuhteissa) esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan arvonlisävero voidaan laskea sen olettan perusteella, että sitä ei ole sisällytetty laskutettavaan hintaan. Tässä tilanteessa kansallisessa lainsäädännössä on kuitenkin myös säädettävä, että verovelvollinen voi kumota tämän olettan esittämällä vastaanäyttöä erityisesti vertaamalla maksettua hintaa samankaltaisista tavaroista tai palveluista maksettaviin hintoihin (arvonlisävero mukaan lukien).

1 Alkuperäinen kieli: englanti.

2 EUVL 2006, L 347, s. 1.

3 BOE nro 312, 29.12.1992, s. 44247.

4 Ks. erityisesti tuomio 26.2.1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, 48 kohta); tuomio 12.5.1987, Traen ym. (372/85–374/85, EU:C:1987:222, 24–26 kohta); tuomio 14.7.1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, 20–23 kohta); tuomio 7.1.2004, Wells (C-201/02, EU:C:2004:12, 56 kohta); tuomio 21.10.2010, Accardo ym. (C-227/09, EU:C:2010:624, 45 kohta); tuomio 24.1.2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, 37 kohta) ja tuomio 15.1.2015, Ryanair (C-30/14, EU:C:2015:10, 30 kohta).

5 Unionin tuomioistuin on kylläkin muistuttanut, että väärinkäytön kiello, jota on sovellettu arvonlisäveron alalla 21.2.2006 annettuun tuomioon Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121) pohjautuvan oikeuskäytännön perusteella, ei ole direktiivillä luotu sääntö vaan yleinen oikeusperiaate. Ks. vastaavasti tuomio 22.11.2017, Cussens ym. (C-251/16, EU:C:2017:881, 27 kohta). Nyt käsiteltävänä asia ei kuitenkaan koske väärinkäyttöä, jolla on hyvin täsmällinen merkitys unionin oikeudessa (ks. tuomio 21.2.2006, Halifax ym., C-255/02, EU:C:2006:121, 74 kohta), vaan asia koskee sitä, miten veron peruste on muodostettava petoksen tultua osoitetuksi. Toisaalta on syytä muistuttaa, että kansallisilla tuomioistuimilla on velvollisuus tutkia, voidaanko lainsäädäntöä kansallisen oikeuden mukaisten tulkintamenetelmien mukaisesti tulkita eri tavalla, jotta direktiivissä saavutettu tulos saavutettaisiin. Ks. vastaavasti tuomio 5.10.2004, Pfeiffer ym. (C-397/01–C 403/01, EU:C:2004:584, 108–118 kohta).

6 Ks. vastaavasti esim. tuomio 3.10.2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, 28 kohta).

7 Jollei toisin ilmoiteta tai jos kyse on loppukuluttajasta, nyt käsiteltävässä ratkaisuehdotuksessa talouden toimijoihin tehtyjen viittausten on katsottava tarkoittavan verovelvollisia.

8 Ks. direktiivin 2006/112 183 artikla.

9 Ks. esim. tuomio 5.10.2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, 39 kohta).

10 Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on selventääkseen Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklaan sisältyvää käsitettä ”rikoksesta syytetty” ja Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7 artiklaan sisältyvää käsitettä ”rangaistus” erottanut toisistaan verotukselliset toimenpiteet, joilla on tarkoitus rangaista verovelvollisia, ja toimenpiteet, joilla pyritään korjaamaan heidän lainvastaisesta toiminnastaan julkiselle taloudelle aiheutuvat seuraukset. Ks. mm. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 24.2.1994, Bendenoun v. Ranska (CE:ECHR:1994:0224JUD001254786, 47 kohta).

11 Ks. tuomio 21.11.2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, 33 ja 34 kohta).

12 Ks. vastaavasti tuomio 20.3.2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, 19 kohta).

13 Unionin oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden on säädettävä tehokkaista, oikeasuhteisista ja varoittavista seuraamuksista unionin oikeuden rikkomisesta, vaikka kyseessä olevassa unionin säädöksessä ei ole tätä koskevaa nimenomaista säännöstä. Ks. tuomio 10.4.1984, von Colson ja Kamann (14/83, EU:C:1984:153, 28 kohta) ja tuomio 21.9.1989, komissio v. Kreikka (68/88, EU:C:1989:339, 24 kohta). Ks. vastaavasti yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä tuomio 5.12.2017, M.A.S. ja M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, 34 ja 35 kohta).

14 Direktiivin 2006/112 273 artiklassa tosin säädetään, että jäsenvaltiot ”voivat” toteuttaa tiettyjä toimenpiteitä, ja tämä on näin ollen ymmärrettävä siten, että siinä annetaan jäsenvaltioille toimivalta toteuttaa tiettyjä lisätoimenpiteitä. Jäsenvaltioiden velvollisuus torjua veropetoksia perustuu kuitenkin SEUT 310 artiklan 6 kohtaan ja SEUT 325 artiklaan sekä yleisemmin jäsenvaltioiden velvollisuuteen varmistaa unionin oikeuden täysi vaikutus. Ks. vastaavasti tuomio 5.12.2017, M.A.S. ja M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, 30 kohta) ja jäsenvaltioiden velvollisuudesta varmistaa unionin oikeuden täysi vaikutus arvonlisäveroasioissa tuomio 5.7.2016, Ognyanov (C-614/14, EU:C:2016:514, 34 kohta).

15 Ks. tuomio 21.11.2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, 33 ja 34 kohta).

16 Ks. vastaavasti tuomio 5.12.2017, M.A.S. ja M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, 33 kohta) tai tuomio 20.3.2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, 20 kohta).

17 Ks. vastaavasti tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 47 kohta) ja tuomio 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 41 ja 42 kohta).

18 Näin oli mielestäni myös 7.11.2013 annetussa tuomiossa Tulic? ja Plavo?in (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722), jota käsittelen jäljempänä.

19 Direktiivin 2006/112 74–82 artiklassa tosin säädetään tietyistä poikkeuksista 73 artiklaan sisältyvän veron perusteen käsitteen määritelmään muun muassa – direktiivin johdanto-osan 26 perustelukappaleen mukaan – sen varmistamiseksi, ettei etuyhteydessä olevien osapuolten käyttäminen johda verotulojen menettämiseen. Näitä poikkeuksia sovelletaan kuitenkin yhtenäisesti niiden kohteena oleviin liiketoimiin: niillä ei pyritä myöntämään jäsenvaltioille harkintavaltaa tältä osin vaan pikemminkin antamaan vaihtoehtoisia määritelmiä tietyissä erityistilanteissa, joissa joko hintaa ei makseta tai maksettu hinta ei välttämättä vastaa täysin taloudellista todellisuutta. Veron perusteen käsitteen yhdenmukaistamista ei aseteta kyseenalaiseksi myöskään direktiivin 2006/112 273 artiklassa, jossa säädetään, että ”[j]äsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään *velvollisuuksista*, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa”. Kursivointi tässä. Kyseisen säännöksen sanamuodosta nimittäin ilmenee, että siinä sallitaan ainoastaan se, että jäsenvaltiot asettavat lisävelvoitteita. Siinä ei kuitenkaan sallita jäsenvaltioiden poiketa veron perusteen osalta voimassa olevista säännöistä. Direktiivin 2006/112 273 artiklan asiayhteydestä ilmenee joka tapauksessa, että kun 273 artiklassa mainitaan muita velvollisuuksia, ne liittyvät XI osastossa, jonka otsikko on ”Verovelvollisten ja tiettyjen henkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia”, mainittuihin velvollisuuksiin.

20 Tuomio 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614).

21 Tuomio 7.3.2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161).

- 22 Tuomio 5.10.2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740).
- 23 Tuomion 50 kohta.
- 24 Tuomio 7.11.2013, Tulic? ja Plavo?in (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, jäljempänä tuomio Tulic? ja Plavo?in).
- 25 Tämä seikka mainittiin molemmissa ennakkoratkaisupyyntöissä.
- 26 Ks. vastaavasti mm. tuomio 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, 15 kohta) ja tuomio 26.4.2012, Balkan and Sea Properties ja Provadinvest (C-621/10 ja C-129/11, EU:C:2012:248, 44 kohta), johon unionin tuomioistuin viittaa tuomiossa Tulic? ja Plavo?in. Viimeksi mainitun tuomion englanninkielisessä versiossa käytetään ilmausta "the amount paid by the taxable person" ("verovelvolliselle maksettu määrä"), romaniaksi taas "superioar? celei primite de persoana impozabil?" ja ranskaksi "que l'assujetti a perçu" ("jonka verovelvollinen on saanut/perinyt").
- 27 Käsitteellä "neutraalisuuden periaate" voidaan tosin arvonlisäverotuksessa viitata myös syrjäntäkiellon periaatteen soveltamiseen arvonlisäverotuksen alalla. Ks. tältä osin tuomio 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, 48 kohta).
- 28 Kun luovuttajaa tai suorittajaa ei ole rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi eikä ostaja ole aikonut vähentää arvonlisäveroa, viimeksi mainittu on loogisesti ostanut tavarat hintaan, jonka se olisi maksanut ilman sovellettavaa arvonlisäveroa, jos liiketoimesta olisi kannettu tämä vero, koska voidaan olettaa, että ostaja tiesi, että se olisi tällöin voinut vähentää maksetun veron. Tämän vuoksi elinkeinonharjoittajien välisissä liiketoimissa kaupallisissa tarjouksissa esitetyt hinnat ilmaistaan käytännössä usein verottomina, koska juuri tämä hinta kiinnostaa ostajaa.
- 29 On kuitenkin syytä muistaa, että jotta ostaja säilyttäisi vähennysoikeuden petoksen tapauksessa, ostajan on pitänyt toimia vähintäänkin huolellisesti. Unionin tuomioistuin on todennut toistuvasti, etteivät oikeussubjektit saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin. Kansallisten tuomioistuinten ja viranomaisten olisi siten evättävä vähennysoikeus, jos asiassa on objektiivisten seikkojen perusteella osoitettu, että vähennysoikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin. Ks. esim. tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Jos näin on silloin, kun veropetokseen syyllistyy verovelvollinen itse, sama koskee myös verovelvollista, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää osallistuvansa hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta. Ks. tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 46 kohta). Unionin tuomioistuin katsoo verovelvolliselta, joka haluaa käyttää vähennysoikeuttaan, vaaditun huolellisuuden osalta, että verovelvollisen on toteutettava kaikki toimenpiteet, joita siltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että sen suorittama liiketoimi ei johda siihen, että se osallistuu veropetokseen. Ks. vastaavasti tuomio 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, 52 kohta). Jos on syytä epäillä sääntöjenvastaisuuksia tai petosta, huolellinen toimija voi tapauksessa vallitsevien olosuhteiden mukaan joutua hankkimaan tietoja toimijasta, jolta se aikoo ostaa tavaroita tai palveluja, varmistuakseen tämän luotettavuudesta. Ks. vastaavasti tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 60 kohta).
- 30 Ymmärrän tässä mielessä unionin tuomioistuimen edellä mainitussa tuomiossa Fontana omaksuman ratkaisun, jossa se katsoi pääasiallisesti, että jos ilmoitusvelvollisuuksia ei noudateta, veron perusteena voidaan käyttää yrityksen liikevaihtoa, joka on arvioitu induktiivisesti ministerin asetuksella hyväksytyjen toimialaselvitysten perusteella, viittaamatta tuomiossa Tulic? ja Plavo?in

omaksuttuun ratkaisuun. Ks. tuomio 21.11.2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, 36 kohta).

31 Totean vastaavasti sellaisista määritystoimenpiteistä, jotka unionin toimielimen, jonka päätös on kumottu, on toteutettava palauttaakseen valittajan tilanteeseen, jossa hänen olisi pitänyt olla ilman lainvastaista menettelyä, että tämä määrittäminen edellyttää tilanteen perusteellista tutkimista. Ks. tuomio 31.3.1971, komissio v. neuvosto (22/70, EU:C:1971:32, 60 kohta), tuomio 6.3.1979, Simmenthal v. komissio (92/78, EU:C:1979:53, 32 kohta), tuomio 17.2.1987, Samara v. komissio (21/86, EU:C:1987:88, 7 kohta) ja selvemmin unionin yleisen tuomioistuimen osalta tuomio 23.4.2002, Campolargo v. komissio (T-372/00, EU:T:2002:103, 109 kohta.)

32 Totean tältä osin, että markkinahinta on itse direktiivissä 2006/112 säädetty menetelmä hintojen poikkeavuuksien korjaamiseksi. Direktiivin 2006/112 80 artiklassa, joka kuuluu samaan osastoon kuin kyseisen direktiivin 73 ja 78 artikla, säädetään siinä tapauksessa, että osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa ja joiden osalta on siksi todennäköistä, että maksettu hinta ei heijasta liiketoimen todellista taloudellista arvoa, jäsenvaltioiden mahdollisuudesta käyttää käypää markkina-arvoa maksetun hinnan sijasta. Ks. myös direktiivin 2006/112 johdanto-osan 26 perustelukappale ja 77 artikla.

33 Unionin tuomioistuin totesi tosin 2.7.2020 antamansa tuomion Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520) 28 kohdassa, että ”kun laskun antaja on oikea-aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran, arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että perusteettomasti laskutettu arvonlisävero voidaan oikaista”. Viitatessaan verotulojen menettämiseen unionin tuomioistuin ei mielestäni kuitenkaan aikonut todellisuudessa ryhtyä tarkastelemaan kattavasti arvonlisäverosääntöjen rikkomisen kokonaisvaikutuksia.

34 Unionin oikeuskäytännön mukaan tällaisia liiketoimia toteuttavan verovelvollisen oikeuteen vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero ei voi vaikuttaa myöskään se, että luovutusketjussa, johon nämä liiketoimet kuuluvat, jokin kyseisen verovelvollisen suorittamaa liiketointa edeltävä tai seuraava liiketoimi on arvonlisäveropetos ilman, että hän on tai voi olla tästä tietoinen. Ks. tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 45 kohta).

35 Mainittakoon esimerkkinä perinteinen kaupallinen myyntiketju sellaisen tuotteen osalta, jossa on kolme välittäjää, joista kukin saa 10,00 euron suuruisen voittomarginaalin. Oletetaan lisäksi, että kustakin liiketoimesta kannetaan arvonlisäveroa 20 prosenttia. Kun tuote myydään ensimmäisen kerran, sen hinta on 12,00 euroa (mukaan lukien arvonlisävero), mikä tarkoittaa, että kannettu arvonlisävero, joka myöhemmin tilitetään jäsenvaltiolle, on 2,00 euroa. Kun tuote myydään toisen kerran 24 euron hintaan (mukaan lukien arvonlisävero), kannettu arvonlisävero on 4,00 euroa, mutta tilitettävä vero on ainoastaan 2,00 euroa, koska ostoihin sisältyvä 2,00 euron arvonlisävero voidaan vähentää. Kun se myydään kolmannen kerran lopulliselle kuluttajalle 36,00 euron hintaan (mukaan lukien arvonlisävero), kannettu vero on 6,00 euroa, mutta tilitettävä arvonlisävero on vain 2,00 euroa (6 euroa, josta vähennetään ostoihin sisältyvä 4 euron arvonlisävero). Lopulta kannetun veron kokonaismäärä on 6,00 euroa, joka on täsmälleen sama kuin jos ensimmäinen verovelvollinen olisi myynyt kyseisen tavarahan suoraan kuluttajalle 36,00 euron hintaan.

36 Ks. esim. tuomio 3.10.2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, 28 kohta).

37 Tästä näkökulmasta silloin, kun arvonlisäveron määrän maksaminen ei ole tarpeen julkistalouden tilanteen palauttamiseksi, tällaista velvollisuutta olisi pidettävä seuraamuksena eikä toimenpiteellä, jolla halutaan palauttaa aiempi tilanne.

38 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan veroviranomainen ei nimittäin voi evätä

verovelvolliselta oikeutta vähentää tälle luovutetuista tavaroista maksettua arvonlisäveroa sillä perusteella, ettei näihin hankintoihin liittyvä laskuja voida pitää uskottavina. Ks. määräys 3.9.2020, Vikingo F?vállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, 66 kohta).

39 Koska arvonlisävero olisi tilitetty ainoastaan kerran mutta vähennetty kahdesti.

40 Tästä puhtaasti taloudellisesta näkökulmasta tarkasteltuna sitä, että tilanteen korjaamista koskeva velvollisuus saattaa edellyttää, ettei arvonlisäverosta vapauttaminen ole mahdollista tietyissä tilanteissa, ei todellisuudessa voida kyseenalaistaa sillä, että arvonlisäverojärjestelmä perustuu periaatteeseen, jonka mukaan vero kannetaan vaiheittain. Kuten edellä on esitetty, mekanismi, jolla tämä periaate pannaan täytäntöön, ei vaikuta kyseisen veron tuottoon, vaan sillä on muita tavoitteita. Sillä pyritään yhtäältä rajoittamaan verotulojen menettämisen riskiä välittäjän maksukyvyttömyystilanteessa. Tällaisella järjestelmällä pyritään toisaalta antamaan verohallinnolle katsaus verovelvollisen liikevaihdosta ja sen välivaiheen kulutuksesta, mikä mahdollistaa muista veroista tehtyjen ilmoitusten vertailun. Kun jälleenmyynti henkilöille, jotka ovat tosiasiallisesti loppukuluttajia, on jo tapahtunut, ja siitä on suoritettu arvonlisävero ja jäsenvaltio on näin ollen kantanut arvonlisäveron täysimääräisesti, kuten nyt käsiteltävässä asiassa, tämä ensimmäinen tavoite menettää merkityksensä tilanteen korjaamiseksi toteutettavien toimenpiteiden osalta. Tästä näkökulmasta katsoen tavoite on kuitenkin täysin merkityksellinen niiden seuraamusten osalta, joita määrätään henkilöille, jotka ovat lainvastaisesti salanneet tiettyjä liiketoimia, koska seuraamusten tarkoituksena on estää muita toteuttamasta tällaisia toimia. Koska toinen tavoite ei liity suoraan itse arvonlisäverotuksen peruseriaatteeseen, jälkimmäisellä voi lähtökohtaisesti olla merkitystä vain määrättävän seuraamuksen määrittämisessä.

41 Tällaisen oikeudellisen lähestymistavan mukaan eron tekeminen tilanteen palauttamiseen tähtäävien toimenpiteiden ja seuraamuksen muodostavien toimenpiteiden välillä ei riipu siitä, ylittääkö toimenpide kyseessä olevalle jäsenvaltiolle aiheutuneen vahingon korvaamisen, vaan ainoastaan kyseisen toimenpiteen tavoitteesta välttää arvonlisävero: seuraamus on se, mitä viranomaisen vaatii kyseiseltä henkilöltä arvonlisäverosääntöjen rikkomisesta arvonlisäveron palauttamisen lisäksi, riippumatta siitä, onko tällä palauttamisella tarkoitus korvata aiheutuneet vahingot.

42 Ks. esimerkiksi tuomio 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, 43 kohta) tai tuomio 11.6.2020, Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, 40 kohta).

43 Vaikka unionin tuomioistuin näyttääkin pitävän tärkeänä verovelvollisten menettelyn taloudellisia vaikutuksia, asiaa koskevan oikeuskäytännön kokonaisvaltaisesta tarkastelusta ilmenee, että unionin tuomioistuin katsoo, että on erittäin tärkeää, että rikottua merkityksellistä oikeussääntöä noudatetaan tilanteen palauttamiseksi. Ks. esim. tuomio 5.10.2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, 48 kohta), jossa unionin tuomioistuin viittasi ”kaikkiin yksittäistapauksen olosuhteisiin”.

44 Tätä eroa on sitäkin vaikeampi ymmärtää, koska, kuten on todettu, jäsenvaltioiden velvollisuus toteuttaa tarvittavat toimenpiteet tilanteen palauttamiseksi johtuu jäsenvaltioiden velvollisuudesta varmistaa direktiivin 2006/112 täysi vaikutus, eikä sitä näin ollen voida kyseenalaistaa jäsenvaltioiden kansallisella lainsäädännöllä. Totean tältä osin, että joissakin tuomioissa on katsottu, etteivät jäsenvaltiot voi estää myyjää oikaisemasta annettuja laskuja (jotka ovat todiste kaupallisesta liiketoimesta eivätkä veloitetun hinnan maksamisesta), kun verotulojen menettämisen vaara on poistettu. Ks. tuomio 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, 28 kohta). Koska unionin tuomioistuin katsoi tässä yhteydessä, että tätä velvollisuutta on arvioitava suhteessa oikeusvarmuuden periaatteeseen, unionin tuomioistuimen oli lähtökohtaisesti ratkaistava, missä tapauksessa tämä periaate velvoitti jäsenvaltiot epäämään myyjiltä oikeuden

vyöryttää vero ostajien maksettavaksi. Ks. vastaavasti tuomio 9.6.2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, 53 ja 54 kohta).

45 Ks. vastaavasti direktiivin 2006/112 johdanto-osan viides perustelukappale.