



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

21 päivänä marraskuuta 2018*

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 273 artikla – Arviointimenetelmä, jossa veron peruste määrätään induktion avulla – Arvonlisäveron vähennysoikeus – Olettama – Neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate – Kansallinen laki, jossa arvonlisäveron laskeminen perustuu oletettuun liikevaihtoon

Asiassa C-648/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Reggio Calabrian maakunnan verotuomioistuin, Italia) on esittänyt 3.5.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 16.12.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Fortunata Silvia Fontana

vastaan

Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: seitsemännen jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz, joka hoitaa neljännen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (esittelevä tuomari) ja C. Vajda,

julkisasiamies: N. Wahl,

kirjaaja: hallintovirkamies V. Giacobbo-Peyronnel,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 18.1.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan R. Guizzi, avvocato dello Stato,
- Euroopan komissio, asiamiehinään F. Tomat ja R. Lyal,

kuultuaan julkisasiamiehen 22.3.2018 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 273 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisia ovat Fortunata Silvia Fontana ja Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria (verohallinto – Reggio Calabrian maakunnan osasto, Italia), (jäljempänä verohallinto) ja jossa on kyse arvonlisäverotuksen oikaisupäätöksestä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 59 perustelukohdassa todetaan seuraavaa:
”Jäsenvaltioiden olisi tietyin rajoituksin ja edellytyksin voitava ottaa käyttöön tai soveltaa edelleen tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi taikka tietyyppisten veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi.”
- 4 Direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:
”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:
 - a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;
 - b) jäsenvaltion alueella tapahtuneesta vastikkeellisesta tavaroiden yhteisöhankinnasta, jonka on suorittanut:
 - i) verovelvollinen tässä ominaisuudessaan tai oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, jos myyjä on verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan ja johon ei sovelleta 282–292 artiklassa säädettyä pienyritysten verovapautusta eikä 33 tai 36 artiklan säännöksiä;
 - ii) uusien kulkuneuvojen hankintojen osalta sellainen verovelvollinen tai sellainen [ei-verovelvollinen] oikeushenkilö, – – jonka muut hankinnat eivät ole arvonlisäveron alaisia 3 artiklan 1 kohdan mukaisesti, taikka muu henkilö kuin verovelvollinen, kun kyse on uusien kulkuneuvojen hankinnoista;
 - iii) sellaisten valmisteveron alaisten tuotteiden yhteisöhankintojen osalta, joista kannetaan jäsenvaltion alueella valmisteveroa direktiivin 92/12/ETY nojalla, sellainen verovelvollinen tai sellainen [ei-verovelvollinen] oikeushenkilö, – – jonka muut hankinnat eivät ole arvonlisäveron alaisia 3 artiklan 1 kohdan mukaisesti;
 - c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;
 - d) tavaroiden maahantuonnista.”
- 5 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.”

6 Arvonlisäverodirektiivin 242 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

7 Edellä mainitun 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.”

8 Arvonlisäverodirektiivin 250 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”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 määrätymisperusteen toteamiseksi.”

9 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.

--”

Italian oikeus

10 Tuloista suoritettavien verojen määräämistä koskevista yhteisistä säännöksistä 29.9.1973 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 600 (Decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi; GURI nro 268, 16.10.1973) 39 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Kun on kyse luonnollisten henkilöiden yritystoiminnasta saatavasta tulosta [tulojen osalta toimivaltainen verohallinnon] virasto tekee seuraavat oikaisut:

--

d) jos ilmoituksen ja sen liitteiden sisältämät tiedot osoittautuvat puutteellisiksi, virheellisiksi tai epätasällisiksi kirjanpitoaineiston tarkastuksen ja muiden 33 §:ssä mainittujen tarkastusten tai kirjausten täydellisuuden, täsmällisyyden ja todenperäisyyden sellaisen tarkastuksen perusteella, joka tehdään laskujen ja muiden yritykseen liittyvien asiakirjojen sekä viraston 32 §:ssä säädettyjen menettelyiden mukaisesti keräämien tietojen perusteella. Se, että toimintoja on jätetty ilmoittamatta tai että ilmoitettuja maksuvelvoitteita ei ole, voidaan myös päätellä yksinkertaisten olettamien perusteella, edellyttäen, että ne ovat vakavasti otettavia, tarkkoja ja johdonmukaisia.”

11 Arvonlisäveron käyttöön ottamisesta ja sitä koskevasta sääntelystä 26.10.1972 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 633 (Decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 633, recante istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto; GURI nro 292, 11.11.1972) säädetään arvonlisäveroilmoitusten oikaisemista koskevista menettelyistä. Kyseisen asetuksen 54 §:ssä säädetään pääasiallisesti, että arvonlisäveroilmoitusten todenperäisyyden todentaminen voidaan tehdä

tarkastamalla yrityksen toimittama ilmoitus muodollisesti tai yksityiskohtaisemmin joko verohallinnon käytävissä olevien tietojen tai niiden tietojen perusteella, jotka se on kerännyt tutkintavaltuuksiensa nojalla.

- 12 Asetuksen (decreto legge) nro 331/93 (GURI nro 203, 30.8.1993), joka on muunnettu 29.10.1993 laiksi nro 427 (GURI nro 255, 29.10.1993) 62 bis §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Valtiovarainministeriön vero-osaston yksiköt laativat ammatti- ja toimialajärjestöjä kuultuaan 31.12.1996 mennessä talouden eri aloista erityiset toimialaselvitykset, joiden tarkoituksena on tehostaa verojen määräämistä ja mahdollistaa, että 2.3.1989 annetun asetuksen (decreto legge) nro 69 – joka on muutettu siihen tehtyine muutoksineen 27.4.1989 annetuksi laiksi nro 154, sellaisena kuin se on myöhemmin muutettuna – 11 §:ssä tarkoitetut oletustekijät määritellään tarkemmin. Nämä yksiköt valitsevat tätä tarkoitusta varten edustavia otoksia samojen, valvonnan piiriin kuuluvien toimialojen verovelvollisista harjoitettavalle liiketoiminnalle ominaisten seikkojen yksilöimistä varten. Toimialaselvitykset hyväksytään valtiovarainministerin asetuksilla, jotka julkaistaan Gazzetta ufficiale [della Repubblica italianassa] viimeistään 31.12.1995. Niitä voidaan tarkistaa, ja ne ovat voimassa verojen määräämistä varten verovuodesta 1995 lähtien.”

- 13 Saman asetuksen nro 331/93 62 sexies §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”29.9.1973 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 600, sellaisena kuin se on myöhemmin muutettuna, 39 §:n 1 momentin d kohdassa ja 26.10.1972 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 633, sellaisena kuin se on myöhemmin muutettuna, 54 §:ssä tarkoitetut veron määräämisestä tehdyt päätökset voivat perustua myös huomattaviin eroihin yhtäältä ilmoitettujen tulojen, palkkioiden ja korvausten ja toisaalta niiden tulojen, palkkioiden ja korvausten välillä, jotka voidaan perustellusti päätellä harjoitetun toiminnan ominaispiirteiden ja harjoittamisolosuhteiden tai tämän asetuksen 62 bis §:n mukaisesti laadittujen toimialaselvitysten perusteella”.

- 14 Lisäksi 8.5.1998 annetun lain nro 146 (GURI nro 110, Supplemento ordinario nro 93) 10 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. 30.8.1993 annetun asetuksen nro 331/93, sellaisena kuin se on muutettuna ja 29.10.1993 annetuksi laiksi nro 427 muunnettuna, 62 sexies §:ssä säädettyihin toimialaselvityksiin perustuvia veron määräämispäätöksiä tehdään verovelvollisten osalta tässä pykälässä säädettyjen menettelyjen mukaisesti, kun ilmoitetut tulot tai palkkiot osoittautuvat niitä tuloja ja palkkioita, jotka voidaan määrittää näiden selvitysten perusteella, pienemmiksi.

– –

3^{bis}. Edellä 1 momentissa tarkoitetuissa tapauksissa verohallinto kutsuu verovelvollisen ennen verotuspäätöksen tiedoksi antamista kuultavaksi 19.6.1997 annetun asetuksen (decreto legislativo) nro 218 5 §:n nojalla.

3^{ter}. Siinä tapauksessa, että tulot ja palkkiot todetaan toimialaselvitysten perusteella riittämättömiksi, todistukseen voidaan kirjata ne syyt, joiden johdosta ilmoitetut tulot tai palkkiot eivät ole selvitysten soveltamisesta seuraavien tulojen ja palkkioiden mukaisia. Myös ilmoituksen ja edellä mainituissa selvityksissä nimettyjen taloudellisten indikaattoreiden välisten erojen syyt voidaan kirjata todistukseen. Todistuksen antavat verovelvollisten pyynnöstä ne 22.7.1998 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 322 3 §:n 3 momentin a ja b kohdassa nimetyt henkilöt, joilla on valtuus käyttää ilmoitusten välittämiseen sähköpostia, 9.7.1997 annetun asetuksen nro 241 32 §:n 1 momentin a, b ja c kohdassa tarkoitetuista henkilöistä muodostuvien veroneuvontakeskusten palveluksessa olevat henkilöt ja 31.12.1992 annetun asetuksen (decreto legislativo) nro 546 12 §:n 2 momentissa tarkoitettujen teknisen avun antamiseen valtuutettujen ammattijärjestöjen työntekijät ja virkailijat.

--

5. Edellä mainittujen toimialaselvitysten perusteella määritettyihin korkeampiin tuloihin tai palkkioihin sovelletaan arvonlisäverotuksessa, sen jälkeen kun verottomat liiketoimet tai liiketoimet, joihin sovelletaan erityisjärjestelmiä, on otettu huomioon, keskimääräistä verokantaa, joka seuraa verollisista liiketoimista kannettavan veron, josta on vähennetty tavaroiden poistokelpoisista luovutuksista kannettavan veron määrä, ja ilmoitetun liikevaihdon välisestä suhteesta.

--

7. Valtiovarainministerin asetuksella perustetaan asiantuntijalautakunta, jonka jäsenet ministeri nimittää ottamalla huomioon myös talouden ammattijärjestöjen ja ammattikuntien laatimat selvitykset. Asiantuntijalautakunta antaa ennen toimialaselvityksen hyväksymistä ja julkaisemista lausunnon siitä, miten hyvin selvitykset vastaavat niiden kohteena olevaa todellisuutta. Lautakunnan jäsenten neuvontatoiminnasta ei ole säädetty suoritettavaksi vastiketta.

--”

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys

- 15 Arvonlisäverovelvollisena olevan Fortunata Silvia Fontanan verotusta oikaistiin verovuoden 2010 osalta.
- 16 Verohallinto lähetti 14.5.2014 pääasian kantajalle kutsun tulla kuultavaksi, minkä jälkeen veron määräämistä koskevassa menettelyssä aloitettiin kontradiktorinen menettely.
- 17 Fontana riitautti kyseisessä menettelyssä veron määrän, joka aiottiin antaa hänelle tiedoksi veronoinkaisupäätöksessä maksettavaksi määrättävänä määränä ja joka oli määritetty kirjanpitäjiä ja veroneuvojia koskevan toimialaselvityksen perusteella.
- 18 Verohallinto antoi 24.12.2014 Fontanalle tiedoksi verotuspäätöksen, joka koski luonnollisten henkilöiden tuloveroa, tuotantotoiminnasta alueellisesti kannettavaa veroa ja verovuodelta 2010 maksettavaa arvonlisäveroa.
- 19 Pääasian kantaja saattoi asian Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabrian (Reggio Calabrian maakunnan verotuomioistuim, Italia) käsiteltäväksi ja riitautti erityisesti ne maksamatta olevien arvonlisäverojen määrät, joita verohallinto vaatii häneltä. Pääasian kantaja väitti erityisesti, että verohallinto oli soveltanut hänen tilanteeseensa virheellisesti kirjanpitäjiä ja veroneuvojia koskevaa toimialaselvitystä eikä henkilöstöhallinnon, jota hän piti pääasiallisena toimialanaan, konsultteja koskevaa toimialaselvitystä. Pääasian kantaja esitti lisäksi, että arvonlisäveron määrä oli arvioitu sellaisen toimialaselvityksen perusteella, joka ei anna hänen harjoittamastaan liiketoiminnasta saatavista tuloista asianmukaista kuvaa suhteellisuuden ja johdonmukaisuuden kannalta tarkasteltuna.
- 20 Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabrian mukaan pääasian kantajan sillä perusteella suorittama päätöksen riitauttaminen, että verohallinto piti hänen harjoittamaansa toimintaa virheellisesti kirjanpitäjiä ja veroneuvojia koskevana toimintana, ei ole perusteltu, koska ”kantajan väitteiden tueksi ei ole esitetty kiistämätöntä tosiseikastoperustaa”.
- 21 Se esittää kuitenkin erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen perusteella epäilyjä sellaisesta maksamatta olevan arvonlisäveron arviointimenetelmästä, joka perustuu toimialaselvitykseen.

- 22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa, että tällaisessa arviointimenetelmässä huomioidaan ainoastaan kokonaistulot eikä oteta yksitellen huomioon verovelvollisen suorittamia liiketoimia eikä tämän oikeutta vähentää ostoisiin sisältyvä arvonlisävero.
- 23 Tässä tilanteessa Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”Onko 29.10.1993 annetuksi laiksi nro 427 muunnetun asetuksen [decreto legge] nro 331/93 62 sexies §:n 3 momentista ja 62 bis §:stä koostuva Italian lainsäädäntö vähennyssäännösten ja veron laskuttamista koskevan velvollisuuden noudattamisen ja yleisemmin neutraalisuusperiaatteen ja veron vyöryttämistä koskevan periaatteen kannalta yhteensopiva SEUT 113 ja SEUT 114 artiklan sekä [arvonlisäverodirektiivin] kanssa siltä osin kuin siinä sallitaan arvonlisäveron kantaminen induktion avulla määritetystä kokonaisliikevaihdosta?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

Tutkittavaksi ottaminen

- 24 Italian hallitus katsoo, että esitetty kysymys on hypoteettinen, koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin oli jo katsonut, ettei pääasian kantajan väitettä hänen liiketoimintaansa sovelletusta virheellisestä toimialaselvitykseen perustuvasta luokittelusta voida hyväksyä, ja oli jo hylännyt väitteen, jonka mukaan pääasiassa kyseessä oleva toimialaselvitys ei vastaa tämän liiketoiminnan todellisuutta.
- 25 Tästä on huomautettava, että olettamana on, että unionin oikeuteen liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta. Unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän ennakkoratkaisukysymyksen ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeussäännön tulkittamisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (tuomio 26.10.2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 26 Käsiteltävässä asiassa pääasian kantaja riitauttaa toimialaselvityksen tulokset sillä perusteella, etteivät ne heijasta hänen liiketoimintansa todellisuutta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää, onko arviointimenetelmä, joka perustuu tähän toimialaselvitykseen, jonka perustaksi on otettu kokonaisliikevaihto, ilman, että arvioinnissa otettaisiin yksittäin huomioon verovelvollisen suorittamia liiketoimia, EUT-sopimuksen, arvonlisäverodirektiivin sekä verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen mukainen.
- 27 Koska ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä kysymys ei näytä olevan sellainen, ettei sillä ole yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, se on näin ollen otettava tutkittavaksi.

Asiakysymys

- 28 Aivan ensimmäiseksi on todettava, että SEUT 113 ja SEUT 114 artikla, joihin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa esittämässään kysymyksessä, eivät ole merkityksellisiä nyt käsiteltävässä asiassa, koska nämä artiklat koskevat Euroopan unionin jäsenvaltioiden lainsäädännön lähentämistoimenpiteiden institutionaalisia menettelytapoja.

- 29 Tämän toteamuksen jälkeen kysymys on ymmärrettävä siten, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee sillä, onko arvonlisäverodirektiiviä, verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan verohallinto saa turvautua ministerin asetuksilla hyväksytyihin toimialaselvityksiin perustuvaan induktiiviseen menetelmään määrittääkseen verovelvollisen liikevaihdon määrän ja suorittaa sen seurauksena verotuksen oikaisun, jossa se määrää verovelvollisen maksamaan lisää arvonlisäveroa.
- 30 Tästä on korostettava, että arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa säädetyn pääsäännön mukaisesti veron perusteena vastikkeellisessa tavaroiden luovutuksessa tai palvelujen suorituksessa on verovelvollisen tämän johdosta todella saama vastike (tuomio 7.11.2013, Tulică ja Plavoşin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 31 Arvonlisäverodirektiivin 242 ja 244 artiklassa sekä 250 artiklan 1 kohdassa veloitetaan arvonlisäveron maksuvelvolliset arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi pitämään tarkoituksenmukaista kirjanpitoa, tallentamaan toimittamiensa laskujen jäljennökset ja kaikki maksamansa laskut ja antamaan verohallinnolle arvonlisäveroilmoituksen, jossa on kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän toteamiseksi.
- 32 Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää muista kuin arvonlisäverodirektiivissä säädetystä velvollisuuksista, joita ne pitävät välttämättöminä arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi, jos yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä ei muuta johdu ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa. Lisäksi arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 59 perustelukappaleen mukaan kyseisen direktiivin tarkoituksena on sallia, että jäsenvaltiot voivat tietyin rajoituksin ja edellytyksin ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi taikka tietyn tyyppisten veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi.
- 33 Unionin tuomioistuin on jo todennut, että arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan ensimmäisestä kohdasta, 2 artiklasta ja 250 artiklan 1 kohdasta 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 (tuomio 5.10.2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, 18 kohta).
- 34 Tästä on korostettava, että se, että verovelvollinen ei ole jättänyt ilmoitusta kaikesta liikevaihdostaan, ei voi estää arvonlisäveron kantamista, ja toimivaltaisten kansallisten viranomaisten tehtävänä on palauttaa tilanne sellaiseksi kuin se olisi ollut ilman verovelvollisen tällaista menettelyä (ks. vastaavasti tuomio 5.10.2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, 42 kohta).
- 35 Unionin tuomioistuin on jo todennut, että arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan säännöksissä ei täsmennetä niissä vahvistettujen rajojen lisäksi niitä edellytyksiä ja velvollisuuksia, joista jäsenvaltiot saavat säätää, ja näissä säännöksissä annetaan täten jäsenvaltioille harkintavaltaa niiden keinojen suhteen, joilla pyritään saavuttamaan arvonlisäveron täysimääräistä kantamista ja petosten torjumista koskevat tavoitteet. Jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen yleisten periaatteiden mukaisesti ja näin ollen myös suhteellisuusperiaatteen ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisesti (ks. vastaavasti tuomio 5.10.2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, 43 ja 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 17.5.2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, 41 kohta).

- 36 Arvonlisäverodirektiivin 273 artikla ei näin ollen ole lähtökohtaisesti esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten ehkäisemiseksi verovelvollisen maksettavana olevan arvonlisäveron määrä määritetään sellaisen kokonaisliikevaihdon perusteella, joka on arvioitu induktiivisesti ministerin asetuksella hyväksytyjen toimialaselvitysten perusteella.
- 37 Kuitenkin tällainen kansallinen lainsäädäntö ja sen soveltaminen voivat olla unionin oikeuden mukaisia ainoastaan, jos niiden osalta noudatetaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta (ks. vastaavasti tuomio 5.10.2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, 44 kohta).
- 38 Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida pääasiassa kyseessä olevien kansallisten toimenpiteiden yhteensoveltuvuutta edellisessä kohdassa mainittuihin vaatimuksiin nähden. Unionin tuomioistuin voi kuitenkin antaa kansalliselle tuomioistuimelle kaikki hyödylliset tiedot, jotta tämä voi ratkaista käsiteltäväkseen saatetun asian (ks. vastaavasti tuomio 5.10.2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, 46 kohta).
- 39 Verotuksen neutraalisuuden periaatteesta on todettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisten oikeus vähentää arvonlisäverosta, jonka ne ovat velvollisia maksamaan, arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu niiden hankkimista tavaroista tai vastaanottamista palveluista, on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate. Vähennyksiä koskevalla järjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta, edellyttäen, että sen toiminnat ovat lähtökohtaisesti sinänsä arvonlisäverovelvollisia (ks. vastaavasti tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, 56 ja 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 40 Kuten unionin tuomioistuin on painottanut useaan kertaan, vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa (tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 41 Verotuksen neutraalisuuden periaatteen soveltamisesta seuraa, että silloin, kun verohallinto aikoo lähettää päätöksen arvonlisäverotuksen oikaisusta, jonka määrä perustuu induktiivisella menetelmällä saadun kokonaisliikevaihdon lisämäärään, kyseisellä verovelvollisella täytyy olla oikeus vähentää ostojen yhteydessä suorittamansa arvonlisävero arvonlisäverodirektiivin X osastossa sen osalta säädettyjen edellytysten mukaisesti.
- 42 Suhteellisuusperiaatteesta on todettava, että se ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään, että verotuksen oikaisemiseen johtava menettely voidaan käynnistää ainoastaan silloin, kun verovelvollisen ilmoittaman liikevaihdon määrän ja sellaisella induktiivisella menetelmällä määrätyn määrän välillä on huomattavia eroja, jossa otetaan huomioon niiden henkilöiden liikevaihto, jotka harjoittavat samaa liiketoimintaa kuin verovelvollinen. Toimialaselvitysten, joita käytetään kyseisen liikevaihdon määrittämiseen induktion avulla, on oltava paikkansapitäviä, luotettavia ja ajan tasalla. Tällainen ero voi merkitä ainoastaan, että sen perusteella syntyy kumottavissa oleva oletama, jonka verovelvollinen voi osoittaa vääräksi päinvastaisilla todisteilla.
- 43 Tällaisessa asiayhteydessä on todettava, että verovelvollisen puolustautumisoikeudet on varmistettava koko verotuksen oikaisumenettelyn ajan, mikä tarkoittaa, että ennen verovelvolliselle vastaisen päätöksen tekemistä verovelvolliselle on annettava tilaisuus esittää asianmukaisesti kantansa niistä seikoista, joiden perusteella viranomaiset aikovat tehdä päätöksensä (tuomio 3.7.2014, Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041, 30 kohta).

- 44 Verovelvollisella on näin ollen oltava yhtäältä mahdollisuus riitauttaa kyseisen toimialaselvityksen paikkansapitävyys ja/tai kyseisen selvityksen merkitys hänen erityistapauksensa arvioimisen kannalta. Toisaalta verovelvollisen on pystyttävä selvittämään, miksi ilmoitettu liikevaihto, vaikka se onkin alhaisempi kuin induktiivisen menetelmän avulla määrätty liikevaihto, on sen liiketoiminnan todellisuuden mukainen kyseisenä ajanjaksona. Siltä osin kuin toimialaselvitysten soveltamisesta seuraa, että kyseisen verovelvollisen täytyy näyttää tätä koskevat negatiiviset tosiseikat toteen, suhteellisuusperiaate edellyttää, että vaaditun näytön taso ei saa olla liian korkea.
- 45 Tällaisessa tilanteessa on todettava, että pääasiassa kyseessä olevalla mekanismilla ei sen konseptin, rakenteen tai sitä koskevien konkreettisten säännösten puolesta näytetä loukattavan suhteellisuusperiaatetta, minkä varmistaminen kuuluu kuitenkin ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.
- 46 Kaikkien edellä olevien seikkojen perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiiviä, verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan verohallinto saa silloin, kun ilmoitettujen tulojen ja toimialaselvitysten perusteella arvioitujen tulojen välillä on huomattavia eroja, turvautua tällaisiin toimialaselvityksiin perustuvaan induktiiviseen menetelmään määrittääkseen verovelvollisen liikevaihdon määrän ja suorittaa sen seurauksena verotuksen oikaisun, jossa se määrää verovelvollisen maksamaan lisää arvonlisäveroa, edellyttäen, että kyseinen lainsäädäntö ja sen soveltaminen mahdollistavat sen, että verovelvollinen voi kyseenalaistaa verotuksen neutraalisuuden periaatteesta, suhteellisuusperiaatteesta ja puolustautumisoikeuksien periaatteesta johtuvien vaatimusten mukaisesti tällä menetelmällä saadut tulokset kaikkien käytettävissään olevien todisteiden perusteella ja että se voi käyttää vähennysoikeuttaan arvonlisäverodirektiivin X osassa olevien säännösten mukaisesti, minkä varmistaminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä.

Oikeudenkäyntikulut

- 47 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY, verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan verohallinto saa silloin, kun ilmoitettujen tulojen ja toimialaselvitysten perusteella arvioitujen tulojen välillä on huomattavia eroja, turvautua tällaisiin toimialaselvityksiin perustuvaan induktiiviseen menetelmään määrittääkseen verovelvollisen liikevaihdon määrän ja suorittaa sen seurauksena verotuksen oikaisun, jossa se määrää verovelvollisen maksamaan lisää arvonlisäveroa, edellyttäen, että kyseinen lainsäädäntö ja sen soveltaminen mahdollistavat sen, että verovelvollinen voi kyseenalaistaa verotuksen neutraalisuuden periaatteesta, suhteellisuusperiaatteesta ja puolustautumisoikeuksien periaatteesta johtuvien vaatimusten mukaisesti tällä menetelmällä saadut tulokset kaikkien käytettävissään olevien todisteiden perusteella ja että se voi käyttää vähennysoikeuttaan direktiivin 2006/112 X osassa olevien säännösten mukaisesti, minkä varmistaminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä.

Allekirjoitukset