

Downloaded via the EU tax law app / web

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

1 päivänä heinäkuuta 2021 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Verontarkastus – Taiteilijoiden välittäjätoiminnassa suoritettavat palvelut – Arvonlisäverolliset liiketoimet – Liiketoimet, joita ei ole ilmoitettu veroviranomaisille ja joista ei ole annettu laskua – Petos – Tuloveron perusteen uudelleen määrittäminen – Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate – Arvonlisäveron sisällyttäminen uudelleen määritettyyn veron perusteeseen

Asiassa C-521/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Galician itsehallintoalueen ylioikeus, Espanja) on esittänyt 19.6.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 8.7.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

CB

vastaa

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Prechal sekä tuomarit N. Wahl (esittelevä tuomari), F. Biltgen, L. S. Rossi ja J. Passer,

julkisasiamies: G. Hogan,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- CB, edustajanaan C. Gómez Docampo, abogada,
- Espanjan hallitus, asiamiehenään S. Jiménez García,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja J. Jokubauskait?,

kuultuaan julkisasiamiehen 4.3.2021 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 73 ja 78 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat CB ja Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (Galician alueellinen taloudellis-hallinnollinen valituslautakunta, Espanja) ja jossa on kyse vuosia 2010–2012 koskeneen luonnollisten henkilöiden tuloveron jälkiverotuksen yhteydessä CB:lle määrätyn tuloveron vahvistamispäätöksistä ja tässä yhteydessä määrätystä seuraamuksista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 johdanto-osan seitsemännessä perustelukohdassa todetaan seuraavaa:

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on, vaikkakaan verokantoja ja vapautuksia verosta ei täysin yhdenmukaisteta, saada aikaan kilpailun tasapuolisuus siten, että kunkin jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavaroihin ja palveluihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta.”

4 Mainitun direktiivin 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 tavaran 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 Arvonlisäverodirektiivin 73 artikla kuuluu seuraavasti:

”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 Kyseisen direktiivin 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.”

7 Direktiivin 2006/112 178 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) edellä 168 artiklan a alakohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta 220–236, 238, 239 ja 240 artiklan mukaisesti tehdyn laskun hallussapitoa;

– –”

8 Arvonlisäverodirektiivin 193 artiklan mukaan arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta 194–199 ja 202 artiklassa tarkoitettuja tapauksia, joissa toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron.

9 Direktiivin 2006/112 220 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on varmistettava, että verovelvollinen itse, hankkija tai verovelvollisen nimissä ja puolesta kolmas taho laatii laskun seuraavissa tapauksissa:

1) verovelvollisen toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, tekemistä tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista;

– –

5) ennakkomaksuista, jotka toinen verovelvollinen tai oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, on maksanut tälle ennen palvelujen suorittamisen päättymistä.”

10 Kyseisen direktiivin 226 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Rajoittamatta tämän direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan seuraavat tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia 220 ja 221 artiklan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa

– –

6) luovutettujen tavaroiden määrä ja laatu tai suoritettujen palveluiden laajuus ja laatu;

7) päivä, jolloin tavarat on luovutettu tai palvelut suoritettu taikka 220 artiklan 4 ja 5 alakohdassa tarkoitettu ennakkomaksu on maksettu, jos kyseinen päivä voidaan määrittää ja se on muu kuin laskun laatimispäivä;

8) kunkin verokannan tai vapautuksen osalta arvonlisäveron peruste, yksikköhinta ilman veroa sekä mahdolliset hyvitykset tai alennukset, jos ne eivät sisälly yksikköhintaan;

9) sovellettava arvonlisäverokanta;

10) maksettava arvonlisäveron määrä, paitsi jos sovelletaan erityisjärjestelmää, jossa tämän direktiivin mukaisesti tällaista seikkaa ei mainita;

– –”

11 Kyseisen direktiivin 273 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonnisäveron 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.”

Espanjan oikeus

12 Arvonnisäverosta 28.11.1992 annetun lain 37/1992 (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido; BOE nro 312, 29.12.1992, s. 44247) 78 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

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

13 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 verosta 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 arvonnisäveron, joka on kuitenkin vyörytettävä itsenäisenä eränä, kun se on aiheellista, laskutusta varten esitettävissä asiakirjoissa ilman, että sovittu kokonaismäärä nousee vyörytetyn veron veloittamisen seurauksena.

2. Veron vyöryttäminen on tehtävä laskulla asetuksella säädettyjen ehtojen ja vaatimusten mukaisesti. Tätä tarkoitusta varten vyörytetty määrä kirjataan veron perusteesta erillisenä, myös siinä tapauksessa, että hinnat on vahvistettu hallinnollisesti, ja ilmoitetaan sovellettava verokanta. Edellä olevaa ei sovelleta asetuksella määriteltyihin liiketoimiin.

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

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

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

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

14 Saman lain 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 perusteiden muuttaminen on tämän lain 80 §:n mukaan niiden perusteella mahdollista. Oikaisu on tehtävä ajankohtana, jolloin määrien väärin määrittämisen syyt todetaan tai jolloin muut olosuhteet, joihin edellisessä kohdassa on viitattu, ovat tapahtuneet, mikäli liiketoiminta vastaavan verosaatavan syntymisestä tai mahdollisesti niiden olosuhteiden, joihin tämän lain 80 §:ssä viitataan, tapahtumisesta ei ole kulunut neljää

vuotta.

2. Edellisessä momentissa säädettyä sovelletaan myös silloin, kun mitään määrää ei ole vyörytetty mutta 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 osoittaa vastaavissa veron vahvistamispäätöksissä, että maksettavien ja vyöryttämättömien verojen määrä ylittää verovelvollisen ilmoittamat määrät ja objektiivisten seikkojen perusteella todistetaan, 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.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

15 Pääasian kantaja CB on itsenäinen ammatinharjoittaja, joka harjoittaa arvonlisäverollista taiteilijoiden välittäjätoimintaa. CB tarjosi tässä ominaisuudessa palveluja Lito-ryhmälle, joka on yritysryhmä, joka vastaa infrastruktuurien ja orkesterien hallinnoinnista Galiciassa (Espanja) järjestettävissä suojeluspyhimys- ja kyläjuhlissa. CB otti yhteyttä juh latoimikuntiin eli kyseiset juhlat järjestävien asukkaiden epävirallisiin ryhmiin ja sopi orkesterien esiintymiset Lito-ryhmän nimissä.

16 Juh latoimikunnat suorittivat tässä yhteydessä maksut Lito-ryhmälle käteisellä, eikä niistä annettu laskuja ja eikä niitä merkitty kirjanpitoon. Näin ollen maksuja ei ilmoitettu veroviranomaisille yhteisöveroa tai arvonlisäveroa varten.

17 CB sai puolestaan 10 prosenttia Lito-ryhmän tuloista. CB:lle suoritettut maksut maksettiin myös käteisellä, eikä niitä ilmoitettu verotuksessa eikä niistä annettu laskuja. CB ei pitänyt kirjanpitoa, ei tehnyt ilmoituksia virallisiin rekistereihin, ei antanut eikä saanut laskuja eikä tämän vuoksi antanut arvonlisäveroilmoituksia.

18 Veroviranomaiset katsoivat CB:n verotuksellisesta tilanteesta tekemänsä tarkastuksen jälkeen, että niihin määriin, jotka CB oli saanut Lito-ryhmälle suorittamastaan välitystoiminnasta palkkiona, eli 64 414,90 euroon vuonna 2010, 67 565,40 euroon vuonna 2011 ja 60 692,50 euroon vuonna 2012 ei sisällynyt arvonlisäveroa ja että näin ollen näihin vuosiin liittyvän tuloveron veron peruste oli määritettävä siten, että sen osalta otettiin huomioon kaikki nämä määrät. Tuloveron jälkiverotus suoritettiin tämän mukaisesti ja sen johdosta tehtiin tuloveron vahvistamispäätökset vuosien 2010–2012 osalta ja määrättiin seuraamuksia CB:lle; CB riitautti nämä veroviranomaisten veron vahvistamisesta ja seuraamusten määräämisestä tekemät päätökset taloudellis-hallinnollisella valituksella.

19 Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia hylkäsi CB:n taloudellis-hallinnollisen valituksen, ja CB saattoi kyseisen elimen tekemän päätöksen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltäväksi.

20 Tässä yhteydessä CB väittää, että arvonlisäveron soveltaminen jälkikäteen veroviranomaisten tuloiksi katsomiin määriin on vastoin Tribunal Supremón (ylin tuomioistuin,

Espanja) ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöjä, joiden mukaan arvonlisäveron on katsottava sisältyvän liiketoimien osapuolten sopimaan hintaan silloin, kun veroviranomaiset saavat tiedon lähtökohtaisesti arvonlisäverollisista liiketoimista, joita ei ole ilmoitettu eikä laskutettu.

21 CB katsoo näin ollen, että arvonlisäveron on katsottava sisältyvän hänen suorittamiensa palvelujen hintaan, koska hänen on Espanjan lain mukaan mahdotonta vaatia vyöryttämättä jääneen arvonlisäveron palauttamista sen takia, että hänen menettelynsä muodostaa verorikkomuksen.

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että sen on selvitettävä pääasian ratkaisemiseksi, onko laki 37/1992, sellaisena kuin Tribunal Supremo on sitä tulkinnut, unionin oikeuden mukainen siltä osin kuin siinä säädetään, että kun toimijat suorittavat vapaaehtoisesti ja sovitusti liiketoimia, joissa maksut maksetaan käteisellä ilman laskua ja antamatta arvonlisäveroilmoitusta, tällaisten maksujen on katsottava sisältävän arvonlisäveron.

23 Tässä tilanteessa Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Galician itsehallintoalueen ylioikeus, Espanja) on lykännyt asian käsittelyä ja esittänyt 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 asianmukaisen veron määrän määrittämiseksi ja vastaavan seuraamuksen määräämiseksi mahdollista katsoa sellaisten petosten tapauksissa, joissa toimijat ovat salanneet liiketoimien 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?

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään unionin tuomioistuimelta, miten direktiivin 2006/112 73 ja 78 artiklaa, jotka koskevat arvonlisäverovelvollisten välisen liiketoimen veron perusteen määrittämistä, on tulkittava erityisesti neutraalisuuden periaatteen valossa silloin, kun verovelvolliset eivät ole petoksen takia ilmoittaneet veroviranomaisille liiketoimea eivätkä antaneet laskua eivätkä maininneet liiketoimen yhteydessä syntyneitä tuloja välittömiä veroja koskevassa ilmoituksessa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko maksettujen ja saatujen määrien katsottava jo sisältävän tällaisessa tapauksessa arvonlisäveron.

25 Aluksi on korostettava, että vaikka mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten estäminen on tavoite, joka on direktiivissä 2006/112 tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan (tuomio 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), tämän direktiivin 73 ja 78 artiklassa tarkoitetun verovelvollisten välisen liiketoimen veron perusteen määrittäminen ei kuulu niihin välineisiin, jotka ovat jäsenvaltioiden käytettävissä edellä mainitun direktiivin 273 artiklan nojalla tämän tavoitteen saavuttamista varten siten, että ne voisivat petostapauksessa tulkita kyseisen direktiivin 73 ja 78 artiklaa eri tavalla kuin ne tulkitsevat näitä säännöksiä silloin, kun verovelvolliset eivät ole menetelleet petollisesti.

26 Kuten julkisasiamies on nimittäin todennut ratkaisuehdotuksensa 29 kohdassa, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä kysymys on pidettävä erillään siitä kysymyksestä, onko kyseisille henkilöille tarpeen määrätä seuraamus yhteisen arvonlisäverojärjestelmän sääntöjen rikkomisesta.

27 Tässä yhteydessä on muistutettava siitä, että unionin lainsäätäjä on – riippumatta niistä seuraamuksista, joita jäsenvaltiot ovat määrittäneet verotuksen yhteydessä tapahtuvien lainvastaisten menettelyiden ja erityisesti petollisten menettelyiden rankaisemiseksi – huolehtinut itse siitä, että verovelvolliset, jotka eivät ole noudattaneet direktiivin 2006/112 perussääntöjä ja erityisesti laskutusta koskevia sääntöjä, vastaavat menettelynsä seurauksista siten, että ne eivät saa vähentää arvonlisäveroa, mikä koskee myös sitä tilannetta, että liiketoimista, joista ei ollut annettu laskua, määrätään verotarkastuksen jälkeen takautuvasti suoritettavaksi arvonlisäveroa.

28 Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on siten katsottu, että vaikka verovelvollisten oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen ne ovat velvollisia, arvonlisävero, joka niiden on maksettava tai jonka ne ovat maksaneet niille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruserä, jolla pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksettavasta tai maksettavasta arvonlisäverosta ja jolla pyritään tällä tavoin takaamaan täydellinen neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista, tämän oikeuden käyttäminen on direktiivin 2006/112 178 artiklan a alakohdan mukaan lähtökohtaisesti mahdollista kuitenkin vasta sitten, kun verovelvollinen on saanut laskun (ks. vastaavasti tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 37, 38, 42 ja 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, pääasiassa kyseessä olevasta kansallisesta lainsäädännöstä eli lain 37/1992 88 §:n 2 momentista ja 89 §:n 3 momentin 2 kohdasta seuraa, että pääasian kantajan kaltaisen verovelvollisen on mahdotonta vähentää sellaisesta liiketoimesta, jota se ei ole ilmoittanut veroviranomaisille ja josta se ei ole antanut laskua, maksettavan arvonlisäveron määrää, ilman, että se, että asiassa on määrätty tai voidaan määrätä verotuksellisia seuraamuksia, vaikuttaisi tähän.

30 Siltä osin kuin on kyse verovelvollisten välisten liiketoimien veron perusteen määrittämisestä eli sitä porrasta edeltävästä vaiheesta, jossa loppukuluttaja maksaa arvonlisäveron, palvelun suorittajan, käsiteltävässä asiassa pääasian kantajan, olisi pitänyt laskuttaa arvonlisävero palvelun vastaanottajalta, tässä tapauksessa Lito-ryhmältä, ja ilmoittaa kyseinen arvonlisävero veroviranomaisille, mikä olisi oikeuttanut sen vähentämään kaikista sen oman palvelun suorittamisen kannalta merkityksellisistä tavaroista ja palveluista maksetun arvonlisäveron. Pääasian kantajan petoksen vuoksi lain 37/1992 89 §:n 3 momentin 2 kohdan säännökset estävät kuitenkin arvonlisäveron oikaisemisen ja siten myös kyseisen vähennysoikeuden käyttämisen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.

31 Se seikka, että verovelvolliset ovat laiminlyöneet direktiivin 2006/112 220 artiklassa asetetun laskutusvelvollisuuden ja että kyseisen direktiivin 226 artiklan 6–10 alakohdassa olevat pakolliset tiedot puuttuvat näin ollen jo määritelmänsä mukaisesti, ei kuitenkaan voi olla esteenä mainitun direktiivin peruseräälle, joka unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perustuu siihen tosiseikkaan, että arvonlisäverojärjestelmän on tarkoitus rasittaa ainoastaan loppukuluttajaa (tuomio 7.11.2013, Tulic? ja Plavo?in, C?249/12 ja C?250/12, EU:C:2013:722, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Vaikka kyseessä olevien kansallisten viranomaisten suorittamien tarkastusten tarkoituksena on verotarkastuksen yhteydessä palauttaa tilanne sellaiseksi, kuin se olisi ollut ilman sääntöjenvastaisuutta ja sitä suuremmalla syyllä ilman petoksia, ja vaikka kyseiset viranomaiset pyrkivät eri menetelmillä rekonstruoimaan salatut liiketoimet ja verottamatta jätetyt tulot, on kuitenkin todettava, että nämä menetelmät eivät voi olla täysin luotettavia ja että niihin sisältyy välttämättä epävarmuusmarginaali, joten niiden tarkoituksena on todellisuudessa saada selville todennäköisin ja mahdollisimman luotettava verotustulos verotarkastuksessa kerätyn aineiston perusteella.

33 Näin ollen veron peruste, sellaisena kuin se on määritelty direktiivin 2006/112 73 ja 78 artiklassa, eli verovelvollisen todellisuudessa saaman vastikkeen subjektiivinen arvo, johon ei sisälly arvonlisäveroa, on silloin, kun kyseiset kansalliset veroviranomaiset ovat määrittäneet sen jälkikäteen uudelleen sen takia, että arvonlisäveroa ei ole merkitty laskuun tai laskua ei ole, on ymmärrettävä siitä riippumatta, perustuvatko nämä laiminlyönnit petolliseen tarkoitukseen vai eivät, siten, että sen osalta otetaan huomioon välttämätön epävarmuusmarginaali.

34 Tämän takia sellaisen liiketoimen, jonka arvonlisäverovelvolliset ovat salanneet veroviranomaisilta, vaikka niiden olisi pitänyt antaa siitä direktiivin 2006/112 220 artiklan mukaisesti lasku, jossa olisi ollut kyseisen direktiivin 226 artiklassa vaaditut tiedot, ja liiketoimi olisi pitänyt ilmoittaa veroviranomaiselle, tuloksen on katsottava sisältävän tästä liiketoimesta maksettavaksi tulleen arvonlisäveron silloin, kun kyseiset veroviranomaiset ovat määrittäneet sen – kuten pääasian tilanteessa – uudelleen välittömien verojen johdosta suorittettavan tarkastuksen yhteydessä.

35 Nyt käsiteltävässä asiassa olisi sitä vastoin toisin siinä tapauksessa, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoisi tämän tuomion 30 kohdassa tarkoitettujen tarkastamisten jälkeen, että arvonlisäveron oikaiseminen on sovellettavan kansallisen oikeuden mukaan mahdollista (ks. vastaavasti tuomio 7.11.2013, Tulic? ja Plavo?in, C?249/12 ja C?250/12, EU:C:2013:722, 37 kohta).

36 Muunlainen tulkinta olisi vastoin arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta ja saattaisi osan arvonverolisätaakasta verovelvollisen kannettavaksi, vaikka tämän tuomion 28 ja 31 kohdassa mieleen palautetun oikeuskäytännön mukaan ainoastaan loppukuluttaja maksaa arvonlisäveron.

37 Tämä ratkaisu ei myöskään ole ristiriidassa 28.7.2016 annetussa tuomiossa *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), 5.10.2016 annetussa tuomiossa *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740) ja 7.3.2018 annetussa tuomiossa *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161) olevan oikeuskäytännön kanssa, koska – kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 33 kohdassa – unionin tuomioistuin ei ole lausunut niissä siitä, sisältyykö arvonlisävero veroviranomaisten petostapauksessa uudelleen määrittämien tulojen määrään silloin, kun näistä salatuista arvonlisäverollisista liiketoimista, joista tulot on saatu, olisi pitänyt antaa laskut ja ilmoittaa arvonlisävero.

38 On lisättävä, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattaminen ei ole esteenä jäsenvaltioiden mahdollisuudelle määrätä direktiivin 2006/112 273 artiklan nojalla seuraamuksia veropetosten torjumiseksi ja laajemmin jäsenvaltioille SEUT 325 artiklan 1 ja 2 kohdan nojalla asetetulle velvollisuudelle suojata Euroopan unionin taloudellisia etuja laittomalta toiminnalta toimenpiteillä, jotka ovat tehokkaita ja joilla on ennaltaehkäisevä vaikutus, ja toteuttaa samat toimenpiteet suojatakseen unionin taloudellisia etuja petolliselta menettelyltä kuin ne toteuttavat suojatakseen omia taloudellisia etujaan tällaiselta menettelyltä (ks. vastaavasti tuomio 5.12.2017, *M.A.S. ja M.B.*, C-42/17, EU:C:2017:936, 30 kohta). Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta petoksesta on rangaistava tällaisten seuraamusten puitteissa eikä direktiivin 2006/112 73 ja 78 artiklassa tarkoitetun veron perusteen määrittämisen kautta.

39 Kun nämä seikat otetaan huomioon, esitettyyn kysymykseen on vastattava, että direktiiviä 2006/112 ja erityisesti sen 73 ja 78 artiklaa, luettuina arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa, on tulkittava siten, että silloin, kun arvonlisäverovelvolliset eivät ole petoksen takia ilmoittaneet veroviranomaiselle liiketoimea eivätkä antaneet laskua eivätkä maininneet liiketoimen yhteydessä syntyneitä tuloja välittömiä veroja koskevassa ilmoituksessa, kyseisten veroviranomaisten tällaisen ilmoituksen tarkastamisen yhteydessä uudelleen määrittämät rahamäärät, jotka on maksettu ja saatu liiketoimen aikana, on katsottava hinnaksi, joka jo sisältää arvonlisäveron, jollei verovelvollisten ole kansallisen oikeuden nojalla mahdollista petoksesta huolimatta tämän jälkeen vyöryttää kyseinen arvonlisävero ja vähentää se.

Oikeudenkäyntikulut

40 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 (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY ja erityisesti sen 73 ja 78 artiklaa, luettuina arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa, on tulkittava siten, että silloin, kun arvonlisäverovelvolliset eivät ole petoksen takia ilmoittaneet veroviranomaiselle liiketoimea eivätkä antaneet laskua eivätkä maininneet liiketoimen yhteydessä syntyneitä tuloja välittömiä veroja koskevassa ilmoituksessa, kyseisten veroviranomaisten tällaisen ilmoituksen tarkastamisen yhteydessä uudelleen määrittämät rahamäärät, jotka on maksettu ja saatu liiketoimen aikana, on katsottava hinnaksi, joka jo sisältää arvonlisäveron, jollei verovelvollisten ole kansallisen oikeuden nojalla mahdollista

petoksesta huolimatta tämän jälkeen vyöryttää kyseinen arvonlisävero ja vähentää se.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: espanja.