

# Tunnistetiedot poistettu

KäännösC-521/19 - 1

**Asia C-521/19**

## **Ennakkoratkaisupyyntö**

### **Jättämispäivä:**

8.7.2019

### **Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

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

### **Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

19.6.2019

### **Kantaja:**

CB

### **Vastaaja:**

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (Galician alueellinen taloudellis-hallinnollinen valituslautakunta, Espanja)

---

[– –]

[Todistuslauseke, päätöksen viitteet, osapuolet ja edustajat]

## **PÄÄTÖS**

SALA DO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO (hallinto-oikeudellinen jaosto)

[– –]

[– –] [Jaoston kokoonpano]

A CORUÑA, 19.6.2019.

## **TOSISEIKAT**

YKSI.- RIITA.

Menettely kohdistuu Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galician (Galician alueellinen taloudellis-hallinnollinen valituslautakunta) 10.5.2018 tekemään päätökseen, jolla hylätään CB:n vuosien 2010, 2011 ja 2012 luonnollisten henkilöiden tuloveron vahvistamispäätöksistä ja seuraamuksista tekemä taloudellis-hallinnollinen muutoksenhaku. [**Alkup. s. 2**]

Vahvistamispäätökset ja seuraamukset johtuvat verotarkastusviraston 14.7.2014 toteuttamista elinkeinoveron otsikkoon 853 – taitelijoiden välittäjätoimet – kuuluvan (arvonlisäveron alaisen eikä siitä vapautetun) toiminnan tarkastamisen toimista.

CB tarjosi palveluja GRUPO LITOLLE: yritysryhmä — epämuodollinen ryhmä — [– –] [ryhmän omistajan henkilöllisyys], joka järjesti infrastruktuurin (teltat, musiikkilaitteisto, kuljetukset...) ja orkesterit (70), jotka soittivat galicialaisten kylien suojeluspyhimysten juhlissa (ja muissa juhlissa).

Suhde oli seuraava: CB:llä oli omalla alueellaan (johon kuului useita kuntia) JUHLATOIMIKUNTA (juhlat järjestävien paikallisten asukkaiden epävirallinen ryhmä), ja hän sopi orkesterien esiintymiset GRUPO LITON nimissä. JUHLATOIMIKUNNAN maksut GRUPO LITOLLE suoritettiin lähes aina käteisellä, ilman laskua, merkitsemättä niitä kirjanpitoon, ja näin ollen niitä ei ilmoitettu yhteisöverotuksessa eikä arvonlisäverotuksessa.

CB sai 10 prosentin osuuden Grupo Litolle maksetusta määrästä: käteismaksuista, joita ei ilmoitettu ja joista ei myöskään annettu laskuja.

Vuonna 2012 hän toimi välittäjätoimijana 150 esiintymiselle, jotka tuottivat Grupo Litolle 608 427 euroa, ja hänen saamansa tulot olivat noin 60 692,50 euroa. Vuonna 2011 ne olivat 675 654 ja hänen tulonsa 67 565,40, ja vuonna 2010, 644 149 ja tulot 64 414,90.

CB ei pitänyt kirjanpitoa eikä hän käyttänyt minkäänlaista virallista kirjaamista, ei lähettänyt eikä vastaanottanut laskuja eikä tämän vuoksi antanut arvonlisäveroilmoituksia.

Viranomainen katsoi, että CB:n saamiin määriin: 60 692,50, 67 565,40 ja 64 414,90 ei sisältynyt arvonlisäveroa ja että tämän vuoksi tulovero oli aiheellista vahvistaa saadun kokonaissumman perusteella.

KAKSI.– Muiden kysymysten ohella CB väittää, että tuloiksi katsottuihin määriin valtion veroviranomainen myöhemmin soveltaa vastaavaa arvonlisäveroa ja näin se rikkoo Espanjan Tribunal Supremon (ylin tuomioistuin) oikeuskäytäntöä [– –] [viitteitä Tribunal Supremon tuomioihin], jonka mukaan ”arvonlisäverosta 28.12.1992 annetun lain 37/1992 (Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, jäljempänä arvonlisäverolaki; BOE nro 312, 29.12.1992) 78 §:n kohtaa yksi yhdessä [**alkup. 3**] yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun

neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, 11.12.2006, s. 1) 73 ja 78 artiklan ja unionin tuomioistuimen näistä säännöksistä 7.11.2013, yhdistetyissä asioissa Tulicã ja Plavoşin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722 tekemän tulkinnan kanssa on tulkittava siten, että tapauksissa, joissa verotarkastusvirasto havaitsee salattuja liiketoimia, jotka ovat kyseisen veron alaisia ja joita ei ole laskutettu, on katsottava, että arvonlisävero sisältyy kyseisten liiketoimien osapuolten sopimaan hintaan”.

CB katsoo tällöin, että vyöryttämättä jääneen arvonlisäveron palauttamisen vaatimisen ollessa hänelle mahdotonta siksi, että hänen menettelynsä on muodostanut vero-oikeudellisen rikkomuksen [Espanjan arvonlisäverolain (Ley del IVA) 89 §:n kohdan kolme 2 momentti], on katsottava, että arvonlisävero sisältyy tarjottujen palvelujen hintaan, mikä vaikuttaa luonnollisten henkilöiden tuloveron määräytymisperusteen määrittämiseen, ja että kyseisen veron vahvistamisen hallinnollisia toimia on muutettava vähentämällä toiminnan tuloja ja samalla veron määräytymisperustetta sillä arvonlisäveromäärällä, joka olisi pitänyt vyöryttää, mutta jota ei vyörytetty.

KOLME.– 30.5.2019 annetussa määräyksessä osapuolille ilmoitettiin mahdollisuudesta esittää tulkintakysymys unionin tuomioistuimelle valtion veroviranomaisen tulkinnan — joka on vastoin Tribunal Supremon oikeuskäytäntöä — yhdenmukaisuudesta suhteessa arvonlisäverosta 28.12.1992 annetun lain 37/1992 78 § kohtaan YKSI ja yhdessä sen kanssa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 73 ja 78 artiklaan, liittyen tuomioon 28.7.2016 (asia C-332/15, Astone) ja tuomioon 5.10.2016 (asia C-576/15, Marinova) ja annettuihin määräyksiin 3.12.1974 Van Binsbergen, C-33/74 (unionin oikeuteen ei voi vedota vilpillisesti) ja tuomioon Emsland-Stärke, C-110/99 (jossa oikeuden väärinkäytön kieltoa pidetään Euroopan unionin oikeusjärjestyksen perustavanlaatuisena periaatteena), nyt käsiteltävänä olevan kaltaisissa tapauksissa, joissa suhteessa mukana olevat osapuolet toteuttava, vapaaehtoisesti ja sovitusti, salattuja liiketoimia ilman laskuja, käteisellä rahalla ja arvonlisäveroa ilmoittamatta, ja kun verotarkastusviranomainen paljastaa heidät, he vetoavat eduksensa siihen, että maksut pitää katsoa suoritetuksi niin, että niihin sisältyy arvonlisävero.

NELJÄ.– Muutoksenhakija asettui vastustamaan ennakkoratkaisukysymyksen esittämistä katsoessaan, että unionin tuomioistuimen 27.9.2017 antamassa tuomiossa tulkitaan oikein yhteisön lainsäädäntöä [– –]. **[Alkup. s. 4]**

Viranomaista edustanut valtion veroasiamies piti ennakkoratkaisupyynnön esittämistä tarpeellisena, koska Euroopan unionin tuomioistuimen tuomio 7.11.2013, Tulicã ja Plavoşin, johon Tribunal Supremo tukeutuu, ei sovellu tilanteisiin, joissa ilmenee vilpillistä menettelyä, ja mainitsee tämän vaatimuksensa tueksi seuraavat Euroopan unionin tuomioistuimen tuomiot: tuomio 5.10.2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, 49 kohta; tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 58 kohta, ja tuomio 18.12.2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti ym., yhdistetyt C-131/13, C-163/13 ja

C-164/13, EU:C:2014:2455, 48 kohta. Äskettäin, ja siis sen jälkeen kuin on annettu suurin osa Espanjan Tribunal Supremón tuomioista, joissa toistetaan nyt käsittelemämme tulkinta arvonlisädirektiivistä, Euroopan unioni on uudestaan todennut, että veroviranomainen voi evätä verovelvolliselta oikeuden arvonlisäveron vähentämiseen silloin, kun todetaan, että tämä on toiminut vilpillisesti tämän oikeuden saadakseen (ks. tuomio 7.3.2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161).

## OIKEUDELLISET PERUSTELUT

**YKSL.**– Lain 37/1992 oikeusriidan kohteena olevat pykälät ovat seuraavat:

**78 §. Veron peruste. Pääsääntö.** *Yksi. Veron peruste on vastaanottajalta tai kolmansilta henkilöiltä veron alaisista liiketoimista saatu vastikkeen kokonaisuus.*

**88 §. Veron vyöryttäminen.** *Yksi. Verovelvollisten on vyörytettävä veromäärä kokonaisuudessaan sille, jolle verollinen liiketoimi on tehty ja tämä on velvollinen ottamaan sen kannettavakseen, jos vyöryttämien on tässä laissa säädetyn mukainen, näiden keskisistä sopimuksista riippumatta. Veron alaisten 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 kokonaisuus nousee vyörytetyn veron veloittamisen seurauksena. Kaksi. Veron vyöryttämisen on tapahduttava laskulla asetuksella säädettyjen ehtojen ja vaatimusten mukaisesti. Tätä tarkoitusta varten vyörytetty määrä veloitetaan veron perusteesta erillisenä, myös siinä tapauksessa, että hinnat on vahvistettu hallinnollisesti, ilmoittaen sovellettava verokanta. Tätä momenttia edeltävissä kohdissa olevat säännökset eivät koske liiketoimia, joista säädetään asetuksella. [Alkup. s. 5] Kolme. Veron vyöryttäminen on suoritettava ajankohtana, jolloin vastaava lasku toimitetaan ja luovutetaan. Neljä. Oikeus vyöryttämiseen menetetään, kun verosaatavan syntymispäivästä on kulunut vuosi. Viisi. Arvonlisäverollisen liiketoimen vastaanottaja ei ole velvollinen ottamaan vastattavakseen sen vyöryttämistä ennen kuin kyseinen verosaatava on syntynyt. Kuusi. Veron vyöryttämisestä mahdollisesti syntyviä, sekä niiden aiheellisuutta että määrää koskevia, riitoja pidetään luonteeltaan vero-oikeudellisina niitä koskevissa taloudellis-hallinnollisissa muutoksenhauissa.*

**89 §. Vyörytettyjen veromäärien oikaisu.** *Yksi. Verovelvollisten on suoritettava vyörytettyjen veromäärien oikaisu silloin, kun niiden määrä on määritelty väärin, tai olosuhteiden ollessa 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. Kaksi. Edellisessä momentissa säädettyä sovelletaan myös silloin, kun, jos mitään määrää ei ole vyörytetty, liiketointa vastaava lasku on toimitettu. Kolme. 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 liiketoimien vastaanottajat eivät toimi yrittäjinä tai ammatinharjoittajina 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 hän suoritti liiketointa, joka oli osa petosta.*

**KAKSI.– EUROOPAN UNIONIN SÄÄNNÖKSET, JOITA ASIA KOSKEE.**  
**Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston**  
**direktiivin 2006/112/EY 73 ja 78 artikla. [Alkup. s. 6]**

### **73 artikla**

*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.*

### **78 artikla**

*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.*

**KOLME.–** On siis määriteltävä, onko 89 §:n kohdan kolme 2 momentin nimenomainen säännös ja valtion veroviranomaisen toteuttama soveltaminen määrän vahvistamiseksi ja seuraamusten määräämiseksi tilanteissa, joissa tarkastustoiminnassa havaitaan liiketoimi, jossa kaikki osapuolet, vapaaehtoisesti ja sovitusti, salaavat sen (maksu käteisellä rahalla, ilman laskuja ja ilmoittamatta ja maksamatta arvonlisäveroa), sopusoinnussa arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen kanssa (tuomio 28.7.2016 (asia C-332/15, Astone), tuomio 5.10.2016

(asia C-576/15, Marinova), ja tuomio 7.3.2018, Dobre, C-159/17, EU: C: 2018: 161] ja annetut määräykset 3.12.1974 Van Binsbergen C-33/74 (unionin oikeuteen ei voi vedota vilpillisesti) ja tuomio Emsland-Stärke, C-110/99 (jossa oikeuden väärinkäytön kieltä pidetään Euroopan unionin oikeusjärjestyksen perustavanlaatuisena periaatteena)), niin että tällöin mainittuihin **[alkup. s. 7]** tarkoituksellisesti salattuihin liiketoimiin katsotaan sisältyvän vastaava arvonlisävero, samoin kuin yrittäjien välisiin liiketoimiin, joita ei salata, ja joiden maksusta tehdään muodollinen merkintä, noudattaen Tribunal Supremon [– –] mainituissa tuomioissa [viitteet edellä mainittuihin Tribunal Supremon tuomioihin] tekemää tulkintaa (jossa se soveltaa unionin tuomioistuimen 7.11.2013 asiassa Tulică ja Plavoşin antamaa oikeuskäytäntöä). Vai onko päinvastaisesti niin, ettei verotuksen neutraalisuus ja lainsäädäntö ja mainittu unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö voi suojata, katsottaessa, että arvonlisäveron verotettava tapahtuma on syntynyt myös näissä tapauksissa, kun liiketoimi salataan, maksusta ei ole tehty muodollista merkintää ja yksi ja toinenkin vain paljastuvat viranomaisen tarkastustoiminnan kautta. Ja tämä osoituksena siitä, että verotuksen neutraalisuus voi suojata ainoastaan niitä, jotka noudattavat verolainsäädäntöä, ei niitä, jotka sitä tietoisesti rikkovat.

Edellä esitetyn perusteella

### JAOSTO PÄÄTTÄÄ

YKSI.– Lykätä asian käsittelyä siihen asti, kunnes tämä ennakkoratkaisuasias ratkeaa.

KAKSI.– Esittää Euroopan unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko arvonlisäverodirektiivin 73 ja 78 artiklaa, tarkasteltuna yhdessä neutraalisuuden, veropetosten ja oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteiden sekä lainvastaisen kilpailun vääristämisen kiellon kanssa, tulkittava 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 sisältyy kyseisten liiketoimien osapuolten sopimaan hintaan?”

Tällöin sellaisten PETOSTEN tapauksissa, jossa toimijat ovat salanneet liiketoimen veroviranomaisilta, on mahdollista katsoa, kuten unionin tuomioistuimen tuomiosta 28.7.2016 (asia C-332/15 Astone), tuomiosta 5.10.2016 (asia C-576/15 Marinova) ja tuomiosta 7.3.2018, 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.”

[– –] **[Alkup. s. 8]** [– –] [Ennakkoratkaisupyyntöön määräämisen lauseke sekä toimet Euroopan unionin tuomioistuimelle]

[—] [Allekirjoitukset, todistuslauseke, päiväys, jne.]

TYÖASIAKIRJA