

Asia C-935/19

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

23.12.2019

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocławin alueen voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

3.10.2019

Valittaja:

Grupa Warzywna Sp. z o.o.

Vastapuoli:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Wrocławin veroviraston johtaja)

Pääasian kohde

Valitus arvonlisäverolain (ustawa o VAT) 112 b §:n 2 momentin nojalla määrätystä arvonlisäveroa koskevasta veronkorotuksesta.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

SEUT 267 artiklaan perustuva ennakkoratkaisupyyntö, joka koskee arvonlisäverolain 112 b §:n 2 momentin nojalla määrätyn arvonlisäveroa koskevan veronkorotuksen yhteensopivuutta unionin lainsäädännön kanssa.

Ennakkoratkaisukysymys

Onko arvonlisäverolain 112 b §:n 2 momentissa säädetyn kaltainen veronkorotus yhteensopiva yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1, sellaisena kuin se

on muutettuna) (erityisesti 2 artiklan, 250 artiklan ja 273 artiklan), SEU 4 artiklan 3 kohdan, SEUT 325 artiklan ja suhteellisuusperiaatteen kanssa?

Viitatus unionin oikeussäännöt

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä direktiivi 2006/112/EY) – sellaisena kuin se on muutettuna – 273 artikla

SEU 4 artiklan 3 kohta

SEUT 325 artikla

Viitatus kansalliset oikeussäännöt

Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2017, järjestysnumero 1221; jäljempänä arvonlisäverolaki)

43 §:n 1 momentin 10 kohta: ”Verosta vapautettuja ovat: –– rakennuksen, rakennelman ja sen osien luovutus lukuun ottamatta tapauksia, joissa:

- a) luovutus tapahtuu ensimmäisen käyttöönoton yhteydessä tai ennen ensimmäistä käyttöönottoa,
- b) rakennuksen, rakennelman tai sen osien ensimmäisen käyttöönoton ja luovutuksen välinen aika on alle kaksi vuotta.”

43 §:n 10 momentti: ”Verovelvollinen voi luopua 1 momentin 10 kohdassa tarkoitettusta verovapaudesta ja valita rakennuksen, rakennelman tai sen osan luovutuksen verottamisen edellyttäen, että rakennuksen, rakennelman tai sen osan luovuttaja ja ostaja:

- 1) ovat rekisteröityneet aktiivisiksi arvonlisäverovelvollisiksi;
- 2) ovat ennen näiden kohteiden luovutuspäivää tehneet ilmoituksen ostajan toimivaltaiselle verotoimiston johtajalle siitä, että valitsevat rakennuksen, rakennelman tai sen osan luovutuksen verottamisen.”

112 b §:n 1 momentti: ”Jos todetaan, että verovelvollinen:

- 1) on veroilmoituksessaan ilmoittanut:
 - a) verovelvoitteen määrän, joka on pienempi kuin asianmukainen suoritettavan veron määrä,

b) palautettavan verojen erotuksen määrän tai palautettavan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron määrän, joka on suurempi kuin asianmukainen suoritettavan veron määrä,

c) myynteihin sisältyvästä arvonlisäverosta seuraavilla verokausilla vähennettävän verojen erotuksen määrän, joka on suurempi kuin asianmukainen suoritettavan veron määrä,

d) palautettavan verojen erotuksen määrän, palautettavan ostoihin sisältyvän veron määrän tai myynteihin sisältyvästä arvonlisäverosta seuraavilla verokausilla vähennettävän verojen erotuksen määrän verotoimistolle maksettavan verovelvoitteen määrän ilmoittamisen sijasta,

2) ei ole tehnyt veroilmoitusta eikä maksanut verovelvoitetta

– naczelnik urzędu skarbowego (verotoimiston johtaja) tai naczelnik urzędu celno-skarbowego (tulli- ja verotoimiston johtaja) määrittää näiden oikeansuuruiset määrät ja määrää veronkorotuksen, joka on suuruudeltaan 30 % liian pienenä ilmoitetun verovelvoitteen määrästä tai liian suurena ilmoitetun palautettavan verojen erotuksen, palautettavan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron tai myynteihin sisältyvästä arvonlisäverosta seuraavilla verokausilla vähennettävän verojen erotuksen määrästä.”

112 b §:n 2 momentti: ”Jos verotarkastuksen tai tullitarkastuksen päätyttyä tai tullitarkastuksen aikana niissä tapauksissa, joita tarkoitetaan:

1) 1 momentin 1 kohdassa, verovelvollinen on antanut oikaisuilmoituksen, jossa otetaan huomioon todetut sääntöjenvastaisuudet, ja maksanut verovelvoitteen tai palauttanut perusteettoman palautuksen,

2) 1 momentin 2 kohdassa, verovelvollinen on jättänyt veroilmoituksen ja maksanut verovelvoitteen

– veronkorotuksen määrä on 20 % liian pienenä ilmoitetun verovelvoitteen määrästä tai liian suurena ilmoitetun palautettavan verojen erotuksen, palautettavan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron tai myynteihin sisältyvästä arvonlisäverosta seuraavilla verokausilla vähennettävän verojen erotuksen määrästä.”

Yleisistä verosäännöksistä 29.8.1997 annetun lain (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. 2019, järjestysnumero 900; jäljempänä verokoodeksi) – sellaisena kuin se on muutettuna –

81 §:n 1 momentti: ”Jollei muualla ole toisin säädetty, verovelvolliset, veronmaksajat ja veron keräävät tahot voivat oikaista aikaisemmin jätettyä ilmoitusta.”

81 b §:n 1 momentti: ”Oikeus ilmoituksen oikaisemiseen:

- 1) evätään verotusmenettelyn tai verotarkastuksen ajaksi kyseisen menettelyn tai tarkastuksen kohteen osalta;
- 2) jatkuu jälleen, kun on saatu päätökseen:
 - a) verotarkastus,
 - b) verotusmenettely niiltä osin, jotka eivät kuulu verovelvoitteen määrän vahvistavan päätöksen soveltamisalaan.”

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Riidanalaisella päätöksellä Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Wrocławin veroviraston johtaja, jäljempänä toisen asteen veroviranomainen) piti voimassa Naczelnik Urzędu Skarbowego w Trzebnicy (Trzebnican verotoimiston johtaja, jäljempänä ensimmäisen asteen veroviranomainen) antaman päätöksen siltä osin kuin se koski Grupa Warzywna Sp. z o.o:lle (jäljempänä valittaja tai verovelvollinen) määrättyä joulukuun 2017 arvonlisäveroa koskevaa veronkorotusta, jonka suuruus oli 520 316 Puolan zlotya (PLN). Siltä osin kuin päätöksessä määritetään ostoihin sisältyvän arvonlisäveron ylijäämä, toisen asteen veroviranomainen kumosi ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätöksen ja määräsi, että menettely asiassa raukeaa.
- 2 Veroviranomaiset selvittivät, että verovelvollinen on notaarin vahvistamalla, 29.12.2017 päivätyllä asiakirjalla hankkinut rakennetun maa-alueen, joka oli käytössä yli kahden vuoden ajan. Notaarin vahvistamassa asiakirjassa ilmoitetaan, että rakennusten hinnat on osoitettu bruttomääräisinä ja ne sisältävät arvonlisäveron. Hankinta todistettiin lisäksi myyjän laatimalla laskulla, jossa osoitettiin muun muassa verollisen myyntihinnan nettomääräinen osuus 14 209 003,60 PLN ja myyntiin sisältyvä arvonlisävero 3 268 070,83 PLN.
- 3 Verovelvollinen otti tämän summan huomioon tekemässään ilmoituksessa vähennyskelpoisena ostoihin sisältyvänä arvonlisäverona. Tämän johdosta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron ylijäämä merkittiin palautettavaksi pankkitilille.
- 4 Verotarkastuksen käynnistämisen seurauksena arvonlisäveroa ei palautettu.
- 5 Ensimmäisen asteen veroviranomainen totesi tarkastuspöytäkirjassa arvonlisäverolain 43 §:n 1 momentin 10 kohtaan vedoten, että kiinteän omaisuuden luovutustoimen on oltava kokonaisuudessaan verosta vapaa. Samalla se katsoi, että liiketoimen osapuolet eivät olleet jättäneet arvonlisäverolain 43 §:n 10 momentissa vaadittua ilmoitusta siitä, että luopuvat verovapaudesta. Tähän perustuen kyseinen viranomainen totesi, ettei verovelvollisella ollut oikeutta vähentää ostoon sisältyvää arvonlisäveroa, koska kiinteistön luovutus on verosta vapaa.

- 6 Käyttäen verokoodeksin 81 §:n mukaista oikeutta verovelvollinen antoi oikaisuilmoituksen, jossa otetaan huomioon kaikki tarkastuksen toteamukset ja jossa ilmoitetaan tämän seurauksena huomattavasti pienempi ostoihin sisältyvän arvonlisäveron ylijäämä.
- 7 Oikaisuilmoituksen tekemisestä huolimatta ensimmäisen asteen veroviranomainen antoi päätöksen, jolla verovelvolliselle määritetään oikaistuun ilmoitukseen perustuva ostoihin sisältyvän arvonlisäveron ylijäämä ja määrätään lisävelvoite.
- 8 Valituksen seurauksena toisen asteen veroviranomainen kumosi ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätöksen osan, jossa määritetään ostoihin sisältyvän arvonlisäveron ylijäämä. Viranomainen katsoi, että tältä osin annettu oikaisuilmoitus oli riittävä, eikä verotuspäätöstä ole tarpeen tehdä. Sen sijaan se piti voimassa päätöksen osan, jossa määritetään veronkorotus, vedoten arvonlisäverolain 112 b §:n 2 momenttiin.
- 9 Valituksessaan Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiuun (Wrocławin alueen voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) valittaja vaati riidanalaisen päätöksen kumoamista väittäen muun muassa, että suhteellisuusperiaatetta ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta oli loukattu, ja huomauttaen, ettei valtiolle ollut aiheutunut asiassa taloudellisia menetyksiä, sillä ilmoitettua veronpalautusta ei ollut suoritettu.
- 10 Vastineessaan toisen asteen veroviranomainen esitti valituksen hylkäämistä ja pysyi riidanalaisessa päätöksessä ilmaisemassaan kannassa.
- 11 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin päätti esittää unionin tuomioistuimelle päätöksen päätösosassa mainitut ennakkoratkaisukysymykset ja lykkäsi asian käsittelyä.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteista

- 12 Käsiteltävänä olevan riidan ratkaisemiseksi on arvioitava, onko veronkorotuksen kaltaisen seuraamuksen määrääminen tilanteessa, jossa lainsäädännön sisältöä koskevan virheellisen tulkinnan johdosta ei tosiasiallisesti ole aiheutunut verotulojen menetyksiä, suhteellisuusperiaatteen mukaista, sekä estetäänkö tällaisten lisävelvoitteiden määräämisellä todellisuudessa veropetoksia vai onko kyseessä ainoastaan fiskaalinen lisätoimenpide.
- 13 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan unionin tuomioistuimen aikaisemmasta suhteellisuusperiaatteen tulkintaa koskevasta oikeuskäytännöstä seuraa, että lisävelvoitteiden määrääminen on perusteltua ainoastaan todellisten veropetosten estämiseksi.
- 14 Kyseinen tuomioistuin viittaa 25. 4.2017 annettuun tuomioon Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), jonka mukaan silloin, kun unionin lainsäädäntöä ei ole yhdenmukaistettu niiden seuraamusten osalta, joita sovelletaan unionin

lainsäädännössä vahvistetussa järjestelmässä säädettyjen edellytysten noudattamatta jättämisen vuoksi, jäsenvaltiot ovat toimivaltaisia valitsemaan niistä asianmukaisilta vaikuttavat seuraamukset. Niiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen yleisten periaatteiden, eli myös suhteellisuusperiaatteen, mukaisesti. Tällaisilla seuraamuksilla ei näin ollen saada ylittää sitä, mikä on tarpeen veronkannon oikean toimittamisen varmistamista ja petosten estämistä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi. Jotta voidaan arvioida seuraamuksen suhteellisuusperiaatteen mukaisuutta, on otettava huomioon erityisesti sen rikkomuksen luonne ja vakavuus, josta kyseisellä seuraamuksella on tarkoitus rangaista, sekä seuraamuksen määrän määrittämistä koskevat yksityiskohtaiset säännöt. Vaikka sen arvioiminen, ylittääkö seuraamuksen määrä sen, mikä on tarpeen -- mainittujen tavoitteiden saavuttamiseksi, on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä --, kyseiselle tuomioistuimelle on aiheellista esittää tiettyjä pääasiaan liittyviä seikkoja, joiden perusteella se voi määrittää, onko seuraamus -- suhteellisuusperiaatteen mukainen. Tällaisen seuraamuksen tarkoituksena näyttää tältä osin olevan verovelvollisten kannustaminen korjaamaan mahdollisimman nopeasti veronmaksun riittämättömyyteen liittyvät tapaukset ja siten veronkannon oikean toimittamisen varmistamista koskevan tavoitteen saavuttaminen.

- 15 Pääsääntöisesti jäsenvaltiot voivat määrätä seuraamuksia yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteiden loukkaamisesta. Direktiivin 2006/112/EY 273 artiklassa tarkoitettuihin tavoitteisiin pyrkivien kansallisten toimenpiteiden on oltava suhteellisuusperiaatteen mukaisia. Seuraamuksien soveltamista on arvioitava paitsi siltä kannalta, voidaanko niiden avulla saavuttaa asetetut tavoitteet, myös siltä kannalta, ylittävätkö ne sen, mikä on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi (ks. tuomio 19.10.2017, SC Paper Consult SRL, C-101/16, EU:C:2017:775, 49 ja 50 kohta).
- 16 Veronkorotuksen määräämisen mahdollistava arvonlisäverolain säännös tuli voimaan 1.1.2017 (Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o VAT, Dz. U. 2016, järjestysnumero 2024).
- 17 Aiemmin samankaltaiset seuraamukset olivat käytössä arvonlisäverolaissa 30.11.2008 asti sekä aikaisemmin arvonlisäverosta ja valmisteveroista 8.1.1993 annetussa laissa (Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym). Trybunał Konstytucyjny (perustuslakituomioistuin, Puola) katsoi 29.4.1998 antamassaan tuomiossa, että tällainen seuraamus on perustuslain mukainen. Unionin tuomioistuin totesi 15.1.2009 antamassaan tuomiossa K-1 (C-502/07, EU:C:2009:11), että Puolan arvonlisäverolain mukainen seuraamus ei ole arvonlisäverodirektiivin säännösten vastainen.
- 18 Lainsäätäjät on todennut 1.1.2017 voimaan tulleen muutoksen perusteluissa, että kun otetaan huomioon arvonlisäveroon liittyvien väärinkäytösten tämänhetkinen merkittävä määrä, on perusteltua ottaa tämä mekanismi uudelleen käyttöön arvonlisäveron kantamisen parantamiseksi. Oikeusjärjestykseen on uudelleen sisällytetty veroseuraamuksia verovilpistä, jossa on kyse verovelvoitteen

ilmoittamisesta liian pienenä tai ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palautettavan tai seuraaville verokausille siirrettävän ylijäämän tai veronpalautuksen ilmoittamisesta liian suurena. Lainsäätäjä on esittänyt, että kyseiset seuraamukset ovat pääasiallisesti ennalta ehkäiseviä. Niillä pyritään vakuuttamaan verovelvolliset siitä, että rehellinen ja huolellinen veroilmoituksen antaminen on heidän etunsa mukaista. Tilityksessä tehdyn virheen paljastuminen aiheuttaa nimittäin määrätyn veronkorotuksen maksuvelvollisuuden.

- 19 Seuraamusten ennalta ehkäisevä merkitys käy ilmi säännöksistä, joissa määritellään, missä tilanteissa seuraamuksia ei määrätä. Näin on silloin, kun verovelvollinen omatoimisesti korjaa virheen ja maksaa erotuksen, joka kompensoi liian pienen veron tai liian suuren palautuksen, milloin tahansa ennen verotarkastuksen aloittamispäivää.
- 20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää aiheellisena sitä, että halutaan vakuuttaa verovelvolliset siitä, että rehellinen ja huolellinen veroilmoituksen antaminen on heidän etunsa mukaista, mutta huomauttaa, että arvonlisäveroa koskevissa asioissa on otettava huomioon lainsäädännön sisällön monimutkaisuus ja virheiden lisääntynyt todennäköisyys. Hyvä esimerkki ovat arvonlisäverolain 43 §:n 1 momentin 10 kohdan säännökset, jotka olivat myös 16.11.2017 annetun unionin tuomioistuimen tuomion (Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869) kohteena sekä kansallisten hallinto-oikeuksien erittäin laajan oikeuskäytännön kohteena. Arvonlisäverolain 112 b §:n 2 momentin säännöksissä ei oteta lainkaan huomioon pääasian kohteena olevan tilanteen kaltaista tilannetta, jossa virheellinen tilitys johtuu siitä, että molemmat osapuolet ovat tehneet virhearvioinnin kyseessä olevan luovutuksen arvonlisäverollisuudesta. Tällaisessa tapauksessa ei nimittäin aiheudu verotulojen menetyksiä, sillä veron maksaa – vaikkakin perusteettomasti – myyjä. Jos taas molemmat osapuolet olisivat alun pitäen arvioineet, että liiketoimi on vapautettu verosta, veroa ei todellisuudessa olisi maksettu.
- 21 Ylimääräisenä huomautuksena on todettava, että pääasian kaltaisissa asioissa kansallisten tuomioistuinten oikeuskäytännössä ollaan lainsäädännön (arvonlisäverolain 43 §:n 10 kohta) epäselvyys huomioon ottaen sillä kannalla, että verovelvollisen suorittamien liiketoimien kaltaiset liiketoimet ovat veronalaisia ja että ostajalla on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero. Nyt käsiteltävässä asiassa verovelvollinen on kuitenkin hyväksynyt tarkastusten määräykset ja luopunut ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisestä, sillä hän on katsonut, että liiketoimi on vapautettu arvonlisäverosta. Koska hän on kuitenkin maksanut myyjälle laskun mukaisen summan kokonaisuudessaan, verosta aiheutuva taloudellinen taakka jäi todellisuudessa kokonaan hänen maksettavakseen, mikä on myös verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista (jos omaksutaan oikeuskäytännössä ilmaistu kanta, jonka mukaan liiketoimi on veronalainen). Näin ollen arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta on loukattu.
- 22 Unionin tuomioistuin on todennut seuraavaa: ”Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta, sellaisena kuin sitä on yhteisestä

- arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 203 artiklaan liittyvässä oikeuskäytännössä täsmennetty, on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että veroviranomaiset kieltäytyvät kyseisen artiklan kansallisen täytäntöönpanosäännöksen nojalla palauttamasta arvonlisäverosta vapautetun liiketoimen suorittajalle tämän asiakkaaltaan virheellisesti laskuttamaa arvonlisäveroa sillä perusteella, ettei kyseinen suorittaja ole oikaissut virheellistä laskua, vaikka veroviranomaiset ovat lopullisesti evänneet kyseiseltä asiakkaalta mainitun arvonlisäveron vähennysoikeuden, minkä johdosta kansallisessa laissa säädettyä oikaisumenettelyä ei voida enää soveltaa.” (tuomio 11.4.2013, Rusedespred OOD, C-138/12, EU:C:2013:233302, 35 kohta).
- 23 Käyttöön otetun sääntelyn seuraukset ovat tällaisissa tilanteissa ristiriidassa edellä mainitun tavoitteen kanssa. Lisävelvoitteen maksutarve nimittäin heikentää verovelvollisen halukkuutta hyväksyä tarkastustulokset ja maksaa vapaaehtoisesti verot korkoineen. Lisäksi se on ristiriidassa verovelvolliselle verokoodeksin 81 b §:n nojalla kuuluvan oikaisuoikeuden kanssa ja muodostaa tietynlaisen ansan verovelvolliselle. Hänellä on nimittäin oikeus, jonka käytöstä hänelle langetetaan lisäseuraamuksia. Samanaikaisesti tällainen seuraamus vaikuttaa pääosin virheellisen laskun saaneeseen verovelvolliseen eikä virheellisen laskun laatijaan.
- 24 Säännös ei myöskään siinä muodossa, jossa se saatettiin voimaan, ota huomioon verovelvollisen aikeita eli sitä, oliko veron ilmoittaminen liian pienenä seurausta petoksesta vai virheestä. On korostettava, että koska arvonlisäverolain säännökset ovat epäselviä ja koska kyseistä lakia on useaan otteeseen muutettu, myös veroviranomaiset tulkitsevat näitä säännöksiä usein virheellisesti. Usein vasta tuomioistuinten oikeuskäytännössä, ja ääritapauksissa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä, vahvistetaan säännösten oikea tulkinta. Säännöksessä säädetään kuitenkin seuraamusten määräämisestä verovelvollisille myös esimerkiksi tilanteessa, jossa hän soveltaa virheellisesti yleisesti tunnettua käytäntöä. Näin ollen kyseessä oleva seuraamus on luonteeltaan enemmänkin ilmeisen rankaiseva kuin ennalta ehkäisevä.
- 25 Kuten unionin tuomioistuin totesi 26.2.2013 antamassaan tuomiossa (Hans Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105), direktiivin 2006/112/EY 2 artiklasta, 250 artiklan 1 kohdasta ja 273 artiklasta, joissa toistetaan muun muassa kuudennen direktiivin 2 artiklan säännökset sekä 22 artiklan 4 ja 8 kohdan säännökset, sellaisina kuin ne ilmenevät sen 28 h artiklasta, sekä SEU 4 artiklan 3 kohdasta seuraa, että arvonlisäverotuksen alalla jäsenvaltion on toteutettava kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti sen alueella, sekä petosten torjumiseksi. Samanaikaisesti SEUT 325 artiklassa velvoitetaan jäsenvaltiot torjumaan unionin taloudellisia etuja vahingoittavaa laitonta toimintaa toimenpiteillä, jotka ovat ennalta ehkäiseviä ja tehokkaita, ja erityisesti sillä, että jäsenvaltiot soveltavat samoja toimenpiteitä suojatakseen unionin taloudellisia etuja petolliselta menettelyltä kuin ne toteuttavat suojatakseen omia etujaan petolliselta menettelyltä. Unionin omiin varoihin kuuluvat Euroopan yhteisöjen omien

varojen järjestelmästä 7.6.2007 tehdyn neuvoston päätöksen 2007/436/EY, Euratom 2 artiklan 1 kohdan mukaan tulot, jotka kertyvät yhdenmukaisen verokannan soveltamisesta yhdenmukaistettuun arvonlisäveron määräytymisperusteeseen, joka on määritetty unionin sääntöjä noudattaen. Näin ollen arvonlisäverotulojen kantaminen sovellettavan unionin oikeuden mukaisesti ja vastaavien arvonlisäveroon perustuvien omien varojen tulouttaminen unionin talousarvioon liittyvät suoraan toisiinsa, koska kaikista puutteista arvonlisäverotulojen kantamisessa aiheutuu mahdollisesti arvonlisäveroon perustuvien omien varojen määrän väheneminen. Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia veronkorotuksia ja syytettä veropetoksesta – eli toimenpiteitä, jotka on kohdistettu tai kohdistetaan pääasian vastaajaan sen johdosta, että hän on antanut virheellisiä tietoja arvonlisäverotuksessa – on pidettävä direktiivin 2006/112 2 artiklan, 250 artiklan 1 kohdan ja 273 artiklan (aiemmin kuudennen direktiivin 2 ja 22 artikla) sekä SEUT 325 artiklan soveltamisena ja siten perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna unionin oikeuden soveltamisena.

- 26 Sitä vastoin unionin tuomioistuimen 17.1.2019 antaman tuomion 30 kohdassa (Dzivev, C-310/16, EU:C:2019:30, 30 kohta) todetaan seuraavaa: ”Vaikka seuraamukset ja näihin seuraamuksiin liittyvät hallinnolliset ja/tai rikosoikeudelliset menettelyt, joita jäsenvaltiot ottavat käyttöön yhdenmukaistettujen arvonlisäverosääntöjen rikkomisen torjumiseksi, kuuluvat jäsenvaltioiden menettelylliseen ja institutionaaliseen itsemääräämisoikeuteen, tätä oikeutta rajoittaa kuitenkin suhteellisuusperiaatteen ja vastaavuusperiaatteen, joiden soveltamisesta ei ole kyse nyt käsiteltävässä asiassa, lisäksi tehokkuusperiaate, joka edellyttää, että seuraamusten on oltava tehokkaita ja varoittavia.”
- 27 Yleisen elämäkokemuksen perusteella todellinen huijari ei ole kiinnostunut paljastamaan toimintaansa oikaisemalla omatoimisesti veroilmoitusta. Kyseisen kaltainen seuraamus, sellaisena kuin siitä on säädetty arvonlisäverolain 112 b §:n 2 kohdassa, ei täten toimi tehtävässään kuten pitäisi, eli ehkäisten ennalta mahdollisten petosten tekijöiden toimintaa.
- 28 Näin ollen lisävelvoitteen automaattinen ja suoraan lain nojalla tapahtuva määrääminen kaikissa niissä tapauksissa, joissa verovelvoite on ilmoitettu liian pienenä tai veronpalautus on ilmoitettu liian suurena – myös silloin kun veron on todellisuudessa maksanut toinen toimija tai liian suureksi ilmoitetun veron palautusta ei ole maksettu – ei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mielestä ole tarkoituksenmukainen keino direktiivin 2006/112/EY 273 artiklassa säädetyn verorikollisuuden torjuntaa koskevan tavoitteen saavuttamiseksi ja ylittää sen, mikä on tarpeen veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja verorikosten estämiseksi. Siinä ei nimittäin oteta huomioon rikkeen luonnetta ja vakavuutta. Siinä ei myöskään oteta huomioon sitä, että verohallinnolle ei ole aiheutunut verotulojen menetyksiä eikä ole ilmennyt viitteitä verorikoksesta (tuomio 25.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302).

- 29 Koska Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu katsoi, että ennakkoratkaisupyyntö on tarpeen sen käsiteltävänä olevan asian ratkaisemiseksi, päätti se esittää SEUT 267 artiklan nojalla ennakkoratkaisupyyntö Euroopan unionin tuomioistuimelle.

TYÖASIAKIRJA