

**Asia C-418/22****Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen  
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

21.6.2022

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgia)

**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä::**

8.6.2022

**Kantaja:**

SA CEZAM

**Vastaaja:**

Belgian valtio

**Pääasian kohde**

Pääasian kantaja vaatii muun muassa, että Belgian verohallinnon siltä vaatimat prosentuaaliset veroseuraamukset, jotka perustuvat siihen, että arvonlisäveron kausi-ilmoituksia ei ole jätetty, laskettaisiin uudelleen. Se väittää, että tällaisia seuraamuksia ei pidä laskea veron brutto- vaan nettomäärän perusteella eli sen arvonlisäveron perusteella, joka on suoritettava ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisen jälkeen.

**Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta**

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgia) arvioi, että jotta se kykenisi antamaan ratkaisun pääasiassa, sen on esitettävä Euroopan unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla kysymyksiä siitä, sopivatko arvonlisäveron maksamisen laiminlyönnin perusteella maksettaviin veroseuraamuksiin liittyvät kansallisen lainsäädännön säännökset yhteen direktiivin 2006/112/EY sekä neutraalisuus- ja suhteellisuusperiaatteiden kanssa.

## Ennakkoratkaisukysymykset

1) Ovatko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 62 artikla (2 alakohta), 63, 167, 206, 250 ja 273 artikla sekä suhteellisuusperiaate, sellaisena kuin sitä on tulkittu muun muassa 8.5.2019 annetussa unionin tuomioistuimen tuomiossa EN.SA (C-712/17), luettuna yhdessä neutraalisuusperiaatteen kanssa, esteenä arvonlisäverolain 70 §:n [1 momentin] ja veroseuraamusten vahvistamisesta prosenttimääräisesti arvonlisäveron osalta annetun kuninkaan asetuksen nro 41 1 §:n ja taulukossa G olevan otsikon V kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka nojalla silloin, kun kirjanpidossa todetaan tarkastuksen yhteydessä virheellisiä tietoja, voidaan määrätä seuraamuksena verotettavista liiketoimista, joita ei ole kirjattu lainkaan tai osittain ja joiden määrä ylittää 1 250 euroa, alennettu kiinteämääräinen 20 prosentin veroseuraamus erääntyneelle verolle, ilman että ostoihin sisältyvä vero, jota ei ole voitu vähentää, koska ilmoitusta ei ole jätetty, voitaisiin vähentää seuraamusta laskettaessa, mutta kuninkaan asetuksen nro 41 [1 §:n 2 momentin] nojalla tämän asetuksen liitteessä olevien taulukoiden A–J mukaista alennustaulukkoa voidaan soveltaa vain sillä edellytyksellä, että rikkomukset, joista seuraamus määrätään, on tehty ilman tarkoitusta kiertää vero tai mahdollistaa veronkierto?

2) Vaikuttaako se, että verovelvollinen on vapaaehtoisesti suorittanut verosaatavan tarkastuksen jälkeen korjatakseen veronmaksun puutteet ja varmistaakseen siten sen täsmällistä kantamista koskevan tavoitteen saavuttamisen, kysymykseen annettavaan vastaukseen?

## Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

*Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY*

62 artiklan 2 kohta:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan

— —

2) ’verosaatavan syntymisellä’ veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen syntyvää oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikkakin maksua voitaisiin lykätä.”

63 artikla:

”Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.”

167 artikla

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”

206 artikla

”Verovelvollisen, joka on veronmaksuvelvollinen, on maksettava arvonlisäveron nettomäärä 250 artiklassa säädetyn arvonlisäveroilmoituksen antamisen yhteydessä. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin asettaa maksun suoritukselle eri määräpäivän tai vaatia suoritettavaksi ennakkomaksuja.”

250 artikla

”1. 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 määräytymisperusteen toteamiseksi.

— —”

273 artikla

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

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

### **Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan**

#### ***Arvonlisäverolaki (Code de la taxe sur la valeur ajoutée)***

70 §

”1. Kaikista veronmaksuvelvollisuuden laiminlyönneistä on suoritettava veroseuraamus, jonka määrä on kaksi kertaa vältetyn tai liian myöhään maksetun veron määrän suuruinen.

— —”

84 §

”\_ \_

Laissa säädetyissä rajoissa tässä laissa – – säädettyjen prosenttimääräisesti laskettavien seuraamusmaksujen määrä vahvistetaan sellaisen taulukon perusteella, jonka asteikko määritetään kuninkaan asetuksella.”

*Veroseuraamusten vahvistamisesta prosenttimääräisesti arvonlisäveron osalta 30.1.1987 annettu kuninkaan asetus nro 41 (Arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée)*

1 §

”Arvonlisäveroa koskevien prosenttimääräisesti laskettavien veroseuraamusten alennustaulukko vahvistetaan

1. ennen 1.11.1993 tapahtuneiden rikkomisten osalta tämän asetuksen liitteenä olevassa taulukossa A, 31.10.1993 jälkeen tapahtuneiden rikkomisten osalta taulukossa G, mikäli kyseessä on arvonlisäverolain 70 §:n 1 kohdassa tarkoitettu rikkominen;

--”

Liite

”Taulukko G – VEROSEURAAMUKSET, JOITA SOVELLETAAN LAIN 70 §:N 1 MOMENTISSA TARKOITETTUIJEN RIKKOMISTEN YHTEYDESSÄ

1 luku – Kotimaiset ja unionin sisäiset liiketoimet

--

V. Virheelliset tiedot, joita todetaan kirjanpidon tarkastuksen yhteydessä;

verollisia liiketoimia ei ole kirjattu lainkaan tai ne on kirjattu vain osittain taikka ne on kirjattu liian myöhään tätä koskevaan ilmoitukseen;

henkilö, joka ei ole velvollinen jättämään ilmoitusta, on laiminlyönyt maksaa veron määrääjassa ja säädetyllä tavalla.

Suoritettavan veron määrä yhden vuoden tarkastuskaudelta lasketaan seuraavasti:

– enintään 1 250 euroa: 10 prosenttia suoritettavasta verosta

– yli 1 250 euroa: 20 prosenttia suoritettavasta verosta

--”

## Lyhyt esitys tosiseikoista ja pääasian oikeudenkäynnistä

- 1 Pääasian kantaja ei ole jättänyt arvonlisäveron kausi-ilmoituksia enää kesäkuusta 2013 lähtien.
- 2 Ilmoitus verotuksen oikaisemisesta vuodelta 2013 laadittiin 10.11.2015. Koska tähän ilmoitukseen ei saatu vastausta, lähetettiin muistutus, joka jäi niin ikään tuloksettomaksi. Tästä syystä laadittiin vuotta 2013 koskeva veronoikaisupäätös, joka annettiin tiedoksi yhtiölle.
- 3 Koska arvonlisäveron kausi-ilmoituksia ei jätetty myöskään vuosilta 2014 ja 2015 huomautuksista ja muistutuksista huolimatta, näiltä kahdelta vuodelta kannettiin vero viran puolesta.
- 4 Tämän jälkeen laadittiin vuonna 2017 erityiskirjanpito, sillä kantaja ei ollut edelleenkään jättänyt kaikkia ilmoituksiaan eikä ollut suorittanut erääntyttä arvonlisäveroa jätettyjen ilmoitusten mukaisesti.
- 5 Erääntyneet summat olivat maksuvaatimusten mukaan seuraavat:
  - vuodelta 2013:
    - arvonlisävero, joka on suoritettava kuittauksen jälkeen: 278 880,50 euroa;
    - veroseuraamukset: 265 940 euroa;
    - korot, jotka on laskettu 20.3.2016 saakka: 58 007,04 euroa.
  - vuodelta 2014 ja 2015:
    - arvonlisävero, joka on suoritettava hyvityksen jälkeen: 1 430 991,16 euroa;
    - veroseuraamukset: 923 650,00 euroa;
    - korot laskettuina 20.1.2017 saakka: 137 375,04 euroa.
  - erityistili, joka koskee ajanjaksoa 31.1.2017–30.6.2017:
    - erääntynyt arvonlisävero: 88 610,36 euroa;
    - veroseuraamukset: 14 290 euroa;
    - korot laskettuina 20.12.2017 saakka: 4 962,16 euroa.
- 6 Vaaditut veroseuraamukset ovat suuruudeltaan 20 prosenttia bruttomääräisestä arvonlisäverosta, eli vähennyskelpoista arvonlisäveroa ei oteta huomioon.

## Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut

- 7 Kantajan mielestä veroseuraamus on laskettava suoritettavalle arvonlisäverolle sen jälkeen, kun vähennyskelpoinen arvonlisä on vähennetty, eli veron nettomäärästä (sen jälkeen kun ostoihin sisältyvä vero on vähennetty) eikä sen bruttomäärästä.
- 8 Kansallisessa lainsäädännössä säädetään ensinnäkin, että seuraamus on 20 prosenttia ”suoritettavasta verosta” (kuninkaan asetuksen nro 41 liitteenä olevan taulukon G otsikko V) eli verosta sen jälkeen, kun vähennyskelpoinen arvonlisävero on vähennetty. Muussa tapauksessa veroseuraamus laskettaisiin sellaisen arvonlisäveron perusteella, joka ei viime kädessä kuulu verovelvollisen maksettavaksi.
- 9 Tämä päätelmä perustuu myös verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen.
- 10 Kantaja viittaa tässä yhteydessä 8.5.2019 annettuun tuomioon EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), jossa unionin tuomioistuin totesi lähinnä, että vaikka jäsenvaltiot ovat toimivaltaisia valitsemaan mielestään asianmukaisilta vaikuttavat seuraamukset siinä tapauksessa, että arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämisen osalta unionin lainsäädännössä säädettyjä edellytyksiä ei noudateta, niiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen periaatteiden, erityisesti suhteellisuusperiaatteen ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen, mukaisesti.
- 11 Unionin tuomioistuin jatkaa, että ”seuraamukset eivät saa siis mennä pidemmälle kuin arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa mainittujen tavoitteiden saavuttamiseksi on tarpeen, eikä arvonlisäverotuksen neutraalisuus saa vaarantua niiden johdosta” ja ”seuraamus, jonka suuruus on 100 prosenttia aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa perusteettomasti vähennetyn veron määrästä ja joka on määrätty ottamatta huomioon sitä, että sama arvonlisäveron määrä oli maksettu sääntöjenmukaisesti myöhemmässä vaihdannan vaiheessa ja ettei veronsaaja ollut menettänyt sen johdosta verotuloja, on suhteeton seuraamus sille asetettuun tavoitteeseen nähden” (tuomio 8.5.2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, 39 ja 42 kohta).
- 12 Kantaja päättelee tästä seuraavaa:
- 1) Verovelvollisen maksettava verosaatava koostuu aina myynneistä maksettavasta verosta vähennettynä saman verokauden ostoihin sisältyvällä vähennyskelpoisella verolla (julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:35, 62 kohta; ks. myös tuomio 8.5.2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, 41 kohta);
  - 2) Saman verovuoden osalta myynneistä maksettava vero ja ostoihin sisältyvä vero ovat toisistaan erottamattomia;

- 3) Suhteellisuusperiaate velvoittaa jäsenvaltioita olemaan soveltamatta veroseuraamusta, joka on yhtä suuri kuin vähennyskelpoinen arvonlisävero, koska muussa tapauksessa tällä vähennyksellä ei ole enää merkitystä ja sen sisältö tehdään tyhjäksi;
- 4) On tutkittava, onko veronmenetysten riski poistettu.
- 13 Belgian verohallinto on jättänyt vähennysoikeuden huomiotta eikä laske määräämäänsä veroseuraamusta verovelvollisen tosiasiallisen verovelan perusteella, koska 20 prosentin veroseuraamus lasketaan osittain vähennyskelpoiselle arvonlisäverolle (jonka määrää verohallinto ei ole nyt käsiteltävässä asiassa kiistänyt), mikä vähentää vähennysoikeuden laajuutta/merkitystä ja loukkaa veron neutraalisuutta, koska verovelvolliselta evätään hänen vähennysoikeutensa (positiiviset) seuraukset.
- 14 On näet niin, että ”nämä kaksi laskentatapaa voivat – – johtaa merkittäviin eroihin. Ääritapauksissa, jos maksettavan veron ja vähennettävän veron määrät ovat samat, – – prosentuaalinen vero saattaa [jos veroseuraamus lasketaan nettomäärästä] olla nolla, koska myös näiden kahden määrän erotus tuottaa tulokseksi nolla.” (Houet, C., *Amendes proportionnelles TVA, la réglementation belge est-elle conforme à la directive?* [https://expert.taxwin.be/fr/tw\\_actu\\_h/document/ht20200221-1-fr](https://expert.taxwin.be/fr/tw_actu_h/document/ht20200221-1-fr)).
- 15 Esimerkiksi soveltamalla riidanalaista 20 prosentin veroseuraamusta nyt käsiteltävään asiaan, jossa oletetaan olevan kyse rikkomisesta, joka liittyy 10 000 euron maksettavaan veroon, jonka osalta voidaan vaatia 5 000 euron vähennysoikeutta, bruttomäärän perusteella laadittava laskelma johtaa 2 000 euron prosentuaaliseen veroseuraamukseen (20 prosenttia 10 000 eurosta), kun puolestaan nettomäärän perusteella tehtävä laskelma johtaisi 1 000 euron veroseuraamukseen (20 prosenttia loppusaldosta eli 10 000–5 000) (ks. vastaavasti em. teos Houet, C.).
- 16 Kantaja korostaa, että veronmenetysten riski on tässä yhteydessä olematon, koska vähennyskelpoinen osa, josta hallinto yrittää kantaa prosentuaalisen veroseuraamuksensa, ei kuulu Belgian valtion verotuloihin.
- 17 Kantaja lisää, että aikaisemmassa tapauksessa verohallinto on hyväksynyt sen, että prosentuaalinen veroseuraamus lasketaan siten, että sen perusteena on ”vero, joka kannetaan myynnistä, ja siitä vähennetään ostoihin sisältyvä vähennyskelpoinen vero samalta verokaudelta” (ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen tuomio 17.2.2021).

### **Pääasian vastaajan keskeiset perustelut**

- 18 Belgian valtion mukaan arvonlisäverolain 70 §:n 1 momentissa säädetään, että ”jokaisesta veronmaksuvelvollisuuden laiminlyönnistä kannetaan veroseuraamus, joka on suuruudeltaan kaksi kertaa vältetyn tai liian myöhään



maksetun veron suuruinen”; joten veroseuraamuksen laskentaperusteena on ilmoittamatta jätetyn arvonlisäveron määrä, koska ei ole olemassa säännöstä, jonka mukaan veroseuraamus pitäisi laskea veron määrästä, josta on vähennetty vähennyskelpoinen arvonlisävero. Ainoa vero, jonka osalta on olemassa maksuvelvollisuus, on verosaatava eli direktiivin 2006/112/EY 62 artiklan 2 kohdan mukaan ”veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen syntyvä oikeus vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikkakin maksua voitaisiin lykätä”.

- 19 Edellä mainittu 8.5.2019 annettu tuomio EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374) ei oles sovellettavissa nyt käsiteltävään asiaan, koska se koskee direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan erityisiä mekanismeja (vähennysoikeus) ja kyseisen 203 artiklaa, jossa säädetään, että ”arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, joka mainitsee kyseisen veron laskussa”.
- 20 Kyseisessä asiassa, joka koski fiktiivisiä liiketoimia (saman konsernin yhtiöt myivät ja ostivat tämän jälkeen takaisin samoja määriä sähköä samaan hintaan), laskun antaja oli maksanut laskulla mainitun arvonlisäveron määrän, joka liittyi fiktiivisenä pidettyyn liiketoimeen, ennen sen vähentämistä takaisinoston yhteydessä. Direktiivin 2006/112/EY 168 ja 203 artiklassa vahvistettuja vaatimuksia oli siis sovellettava yhdessä samaan toimijaan, vaikka liiketoimesta ei ollut koitunut mitään veroetua sen toteuttajille eikä vastaavasti mitään vahinkoa valtiolle.
- 21 Unionin tuomioistuin piti tässä erityisessä asiayhteydessä kansallista lainsäädäntöä suhteellisuus- ja neutraalisuusperiaatteiden vastaisena, kun siinä määrättiin veroseuraamus, joka vastasi määrältään sen vähennyksen määrää, jolla arvonlisävero oli vähennetty lainvastaisesti, ottamatta huomioon verovelan määrää. Tästä tuomiosta ei siis voida tehdä laajempia päätelmiä nyt käsiteltävän asian kaltaisten muiden tapausten kannalta, joissa määrätään seuraamus lain rikkomisesta arvonlisäveron suorittamisen yhteydessä (eikä sen vähentämisen yhteydessä).
- 22 Tässä tapauksessa veroseuraamuksia ei näet ole määrätty lainvastaisesta vähennyksestä, josta ei ole aiheutunut vahinkoa valtiolle (verovelka nolla), vaan sillä perusteella, että arvonlisäveroa ei ollut suoritettu myynneistä, mistä on aiheutunut etua verovelvolliselle (koska sillä on ollut saatava valtiolta) ja verotulojen menetys, jos maksettavaa veroa ei ole kannettu. Seuraamus ei vastaa myöskään 100:aa prosenttia lainvastaisista vähennyksistä vaan 20:ta prosenttia suoritettavasta arvonlisäverosta, mitä Belgian muutoksenhaku- ja kassaatio tuomioistuimet ovat pitäneet oikeasuhteisena seuraamuksena.
- 23 Arvonlisäveron nettomäärän ottamisesta laskentaperusteeksi koituisi sekin järjenvastainen seuraus, että prosentuaalinen veroseuraamus voisi olla nolla (ks. tämän tiivistelmän 14 kohta), jolloin verovelvolliselle ei määrättäisi veroseuraamusta, vaikka tämä on laiminlyönyt veronmaksuvelvoitteensa.



- 24 Vastaaja täsmentää hyväksyneensä kohtuullistamistoimenpiteenä nyt käsiteltävässä asiassa vähennyskelpoisten verojen suoran kuittaamisen. Tämä kuittaus on kuitenkin maksutapa, eikä sillä muuteta millään tavoin veroseuraamusten laskentaperustetta.

### **Lyhyt yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteluista**

- 25 Jäsenvaltioilla on direktiivin 2006/112/EY 273 artiklan nojalla toimivalta toteuttaa toimenpiteitä varmistaakseen arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen ja estääkseen petokset.
- 26 ”Koska 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, näin ollen myös suhteellisuusperiaatteen, mukaisesti” (tuomio 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 59 kohta). Kyseiset toimenpiteet eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin on tarpeen näin tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi, eikä niitä näin ollen voida soveltaa siten, että niiden johdosta arvonlisäveron neutraalisuus vaarantuisi, sillä kyseinen neutraalisuus on yksi unionin oikeudessa arvonlisäverotuksen alalla säädetyn yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaateista (tuomio 11.4.2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, 28 ja 29 kohta).
- 27 Sen arvioimiseksi, onko seuraamus suhteellisuusperiaatteen mukainen, on otettava huomioon erityisesti rikkomuksen, josta kyseisellä seuraamuksella on tarkoitus rangaista, luonne ja vakavuus sekä seuraamuksen määrän määrittämistä koskevat yksityiskohtaiset säännöt (tuomio 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 60 kohta; tuomio 8.5.2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, 40 kohta, ja tuomio 15.4.2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, 27 kohta).
- 28 Tribunal de première instance du Luxembourg pohtii, onko neutraalisuuden periaate, vaikka sitä ei sovelleta suoraan seuraamuksiin, joista säädetään sen tapauksen varalta, että verovelvollinen ei ole noudattanut velvoitteitaan, otettava välittömästi tai epäsuorasti huomioon, kun tutkitaan, onko Belgian lainsäädännön, erityisesti arvonlisäverolain 70 artiklan 1 kohdan ja veroseuraamusten vahvistamisesta prosenttimääräisesti arvonlisäveron osalta annetun kuninkaan asetuksen nro 41, mukainen prosentuaalinen veroseuraamusjärjestelmä oikeasuhteinen.
- 29 Unionin oikeuden tulkinta aiheuttaa näin ollen hankaluuksia, mistä syystä tämä tuomioistuin katsoo välttämättömäksi esittää unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla edellä mainitut ennakkoratkaisukysymykset.