JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ELEANOR SHARPSTON

25 päivänä lokakuuta 2007 [1]

1. Komissio vaatii yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Italia ei ole noudattanut kuudennen arvonlisäverodirektiivin [2] ja EY 10 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on nimenomaisesti säätänyt, että tiettyjen verovuosien aikana suoritettujen verollisten liiketoimien osalta luovutaan yleisesti tarkastuksista.

2. Kyseisissä kansallisissa säännöksissä vahvistetaan veroarmahdus, jonka perusteella eri verojen määrien tilittämättä jättäminen verovuosien 1998 (tai joissakin tapauksissa 1997) ja 2001 välisenä aikana ei johda toimenpiteisiin tai se jätetään tutkimatta, jos tietyt ilmoitukset tehdään ja tietyt summat maksetaan välittömästi. [3]

3. Komissio väittää, että siltä osin kuin armahdus koskee arvonlisäveroa, se on ristiriidassa kuudennen direktiivin 2 artiklan kanssa, jonka mukaan liiketoimia on verotettava, ja 22 artiklan kanssa, jossa asetetaan useita arvonlisäveroa koskevia ilmoitus- ja maksuvelvoitteita.

4. Italia väittää, ettei armahdus merkitse yleistä ja valikoimatonta luopumista kaikista tarkastuksista, että sitä on käyttänyt hyväkseen vain pieni osa arvonlisäveromaksuvelvollisista, että se on ollut erittäin tuottoisa perittyjen verojen kannalta ja että se on siten merkinnyt rajallisten voimavarojen järkevää käyttöä, joten se kuuluu jäsenvaltioille välttämättä sallitun liikkumavaran piiriin.

Yhteisön määräykset ja säännökset

5. EY 10 artiklassa jäsenvaltioille asetetaan yleinen velvoite, jonka perusteella ne ”toteuttavat kaikki yleis- ja erityistoimenpiteet, jotka ovat aiheellisia tästä sopimuksesta tai yhteisön toimielinten säädöksistä johtuvien velvoitteiden täyttämisen varmistamiseksi”, ”helpottavat yhteisön päämäärän toteuttamista” ja ”pidättyvät kaikista toimenpiteistä,

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, 13.6.1977, s. 1, sellaisena kuin se on muutettuna useaan otteeseen). Kuudes direktiivi on 1.1.2007 kumottu ja korvattu yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1).

3 – Kyseinen armahdus on ulotettu koskemaan myöhempiä vuosia, ja komissio on nostanut tämän vuoksi kanteen (asia C-174/07), joka on parhaillaan vireillä yhteisöjen tuomioistuimessa.

jotka ovat omiaan vaarantamaan tämän sopimuksen tavoitteiden saavuttamista”.

6. Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

2. tavaroiden maahantuonnista.” [4]

7. Kuudennen direktiivin alkuperäinen 22 artikla on sittemmin korvattu XVI osaston ”siirtymäjärjestelmän” säännöksillä, ja sovellettava teksti sisältyy nykyisin 28 h artiklaan. Tämän artiklan otsikko on ”Sisäisen järjestelmän velvoitteet”, ja se on direktiivin pisin artikla. [5]

8. Sen väitteen osalta, että jäsenvaltio ei ole tässä asiassa noudattanut jäsenyysvelvoitteitaan, komissio mainitsee aluksi kyseisen artiklan 4, 5 ja 8 kohdan säännökset:

”4. a) Verovelvollisen on tehtävä ilmoitus määräajassa, jonka kukin jäsenvaltio vahvistaa. – –

– –

5. Verovelvollisen on maksettava arvonlisäveron nettomäärä veroilmoituksen tekemisen yhteydessä. – –

– –

8. Jäsenvaltiot voivat säätää muista veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvoitteista – –” [6]

9. Komissio kiinnittää seuraavaksi huomiota eräisiin muihin verovelvolliselle 22 artiklassa asetettuihin velvoitteisiin:

4 – Nämä säännökset sisältyvät nykyisin direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a ja d alakohtaan.

5 – Se on korvattu erityisesti direktiivin 2006/112 213–271 artiklalla.

6 – Nämä säännökset ovat nykyisin direktiivin 2006/112 252 artiklan 1 kohdassa, 206 artiklassa ja 273 artiklassa.

– verovelvollisen on aina ilmoitettava verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta (1 kohdan a alakohta) [7]

– verovelvollisen on pidettävä riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi (2 kohdan a alakohta) [8]

– verovelvollisen on toimitettava yhteenvetoilmoitus yhteisön sisäisistä liiketoimista (6 kohdan b alakohta). [9]

10. Komissio viittaa lopuksi 22 artiklan muihin säännöksiin, joissa asetetaan jäsenvaltioille seuraavat velvoitteet:

– jäsenvaltioiden on tehtävä mahdolliseksi tunnistaa verovelvolliset yksilöllisellä numerolla (1 kohdan c, d ja e alakohta) [10]

– jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotta muut henkilöt kuin verovelvolliset täyttävät kaikki verovelvollisille asetetut ilmoitus- ja maksuvelvoitteet (7, 10 ja 11 alakohta). [11]

Kansalliset säännökset

11. Komission kanne liittyy Italian vuoden 2003 talousarviolain 8 ja 9 §:ään. [12] Näiden säännösten nojalla verovelvolliset, jotka eivät ole tehneet täydellistä veroilmoitusta, voivat tehdä täydentävän ilmoituksen ja suorittaa maksun, jolloin he vapautuvat muusta verovastuusta kyseisellä ajanjaksolla eli verovuosien 1998 (tai joissakin tapauksissa 1997) ja 2001 välisenä aikana. Säännökset koskevat useita veroja, mutta komission kanne liittyy ainoastaan arvonlisäveroon, joten seuraavassa asiaa koskevien säännösten yhteenvedossa tarkastellaan tilannetta vain arvonlisäveron osalta.

Lain 8 §

12. Lain 8 §:n mukaan on mahdollista ”täydentää” veroilmoituksia, jotka olisi

7 – Direktiivin 2006/112 213 artiklan 1 kohta.

8 – Komissio tosin mainitsee lähteeksi 3 kohdan; nykyisin direktiivin 2006/112 242 artikla.

9 – Direktiivin 2006/112 262 artikla ja sitä seuraavat artiklat.

10 – Direktiivin 2006/112 214–216 artikla.

11 – Direktiivin 2006/112 207, 209, 210, 256–258 ja 267 artikla.

12 – Laki nro 289/2002, GURI 31.12.2002, sellaisena kuin se on muutettuna.

pitänyt tehdä viimeistään 31.10.2002. Menettelystä on kaksi muunnelmaa, joista säädetään 3 ja 4 momentissa.

13. Lain 8 §:n 3 momentin mukaan täydentäminen tarkoittaa sitä, että tehdään täydentävä ilmoitus kultakin asianomaiselta verovuodelta ja maksetaan kunakin verovuonna voimassa olleiden säännösten nojalla maksettavat lisäsummat. Tietyissä tapauksissa, joissa ostaja on itse velvollinen maksamaan ostoihin sisältyvän veron mutta jättää sen ilmoittamatta, tämä koskee vain sellaista arvonlisäveroa, jota ei olisi voitu vähentää. Täydentävä ilmoitus on pätevä vain silloin, kun sen mukaan maksettavat lisäsummat ovat vähintään 300 euroa kultakin verovuodelta. Maksut voidaan suorittaa kahdessa samansuuruisessa erässä, jos ne ovat yksityishenkilöiden osalta yli 3 000 euroa tai muiden kuin yksityishenkilöiden osalta yli 6 000 euroa.

14. Lain 8 §:n 4 momenttia ei sovelleta, jos verovelvollinen ei ole tehnyt ilmoitusta miltään asianomaiselta verovuodelta. Ne verovelvolliset, joihin säännöstä kuitenkin sovelletaan, voivat tehdä ilmoituksen ja suorittaa maksut tiettyjen hyväksyttyjen elinten kautta. Maksettavat määrät voidaan suorittaa kuukausierissä, mutta silloin niihin lisätään korko. Menettely on sikäli luottamuksellinen, ettei nimenomaisia maksettavia määriä voida yhdistää tiettyihin verovelvollisiin.

15. Lain 8 §:n 6 momentissa säädetään, että kun 8 §:n 3 tai 4 momentissa tarkoitettua menettelyä on käytetty, a) verovelvolliseen ja muuhun veron maksamisesta yhteisvastuussa olevaan henkilöön ei kohdisteta mitään tarkastuksia, b) mahdollisesti määrätyt veroseuraamukset raukeavat ja c) tiettyjä veron kiertämisen vuoksi sovellettavia menettelyjä ei voida enää aloittaa (jo vireille pantuja rikosoikeudenkäyntejä ei tosin keskeytetä), täydentävän ilmoituksen mukaan maksettavan arvonlisäveron määrään saakka, kerrottuna enintään kahdella. Lain 8 §:n 6 a momentissa vahvistetaan, että verotarkastuksia voidaan silti tehdä, jos maksettavat summat ylittävät 8 §:n 6 momentissa tarkoitetun määrän.

16. Lain 8 §:n 9 momentin nojalla 8 §:n 4 momentin mukaista luottamuksellista menettelyä käyttäneet henkilöt välttyvät tarkastuksilta lukuun ottamatta tarkastusta, jossa selvitetään niiden antaman täydentävän ilmoituksen johdonmukaisuus.

17. Lain 8 §:n 10 momentin mukaan kyseistä pykälää ei miltään osin sovelleta tapauksiin, joissa lain voimaantulohetkellä a) verotusta on jo oikaistu tai b) veron kiertämisen vuoksi on jo pantu vireille rikosoikeudenkäynti tietyn verovuoden osalta. Joissakin tapauksissa on kuitenkin mahdollista panna täytäntöön aikaisempi oikaisu ja käyttää 8 §:n mukaista menettelyä muiden kausien osalta.

18. Lain 8 §:n 12 momentin mukaan täydentävän ilmoituksen tekemistä ei voida pitää rikosta koskevana ilmiantona.

Lain 9 §

21. Lain 9 §:n 8 momentin mukaan luonnollisten henkilöiden on suoritettava 1 500 euron sekä yritysten ja yhdistysten 3 000 euron suuruinen kiinteämääräinen maksu kultakin yksittäiseltä verovuodelta, jolta ei ole tehty mitään ilmoitusta.

19. Lain 9 § koskee aiempien vuosien verojen ”automaattista määrittämistä”.[13] Tällaista määrittämistä pyytävien verovelvollisten on tehtävä ilmoitus *kaikilta* niiltä verovuosilta, joiden osalta ilmoitus olisi pitänyt tehdä viimeistään 31.10.2002.

22. Lain 9 §:n 9 momentin mukaan automaattisen määrittämisen jälkeen ei voida tehdä muita vähennyksiä tai palautuksia, jos verovelvollinen ei ole niitä aiemmin hakenut. Tiettyjä tarkastuksia voidaan kuitenkin tehdä ja näitä ovat erityisesti tarkastukset, jotka liittyvät tiettyjen ilmoitusten ja maksettujen summien johdonmukaisuuteen sekä arvonlisäveron palautusta koskeviin aiempiin hakemuksiin.

20. Lain 9 §:n 2 momentin b kohdan nojalla automaattinen määrittäminen tarkoittaa, että kultakin verovuodelta maksetaan summa, jonka suuruus on 2 prosenttia verovelvollisen myynnistä kyseisenä vuonna suoritettavasta arvonlisäverosta ja 2 prosenttia kyseisenä vuonna vähennetystä ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta. Prosenttiosuus laskee 1,5 prosenttiin, kun myynteihin sisältyvä vero tai ostoihin sisältyvä vero on suurempi kuin 200 000 euroa, ja 1 prosenttiin, kun se on suurempi kuin 300 000 euroa, ja jos säännöstä sovellettaessa maksettava summa on yli 11 600 000 euroa, kyseisen määrän ylittävää osuutta alennetaan 80 prosentilla. Lain 9 §:n 6 momentissa asetetaan kuitenkin kunkin vuoden maksujen alarajaksi 500 euroa, kun liikevaihto on alle 50 000 euroa; 600 euroa, kun liikevaihto on 50 000–180 000 euroa, ja 700 euroa, kun liikevaihto on yli 180 000 euroa.

23. Lain 9 §:n 10 momentti muistuttaa sisällöltään 8 §:n 6 momenttia. Kun 9 §:ssä tarkoitettua menettelyä on käytetty, a) verovelvolliseen ja muuhun veron maksamisesta yhteisvastuussa olevaan henkilöön ei kohdisteta mitään tarkastuksia, b) mahdollisesti määrätyt veroseuraamukset raukeavat ja c) tiettyjä veron kiertämisen vuoksi sovellettavia menettelyjä ei voida enää aloittaa (jo vireille pantuja rikosoikeudenkäyntejä ei tosin keskeytetä). Lain 8 §:n 6 momentista poiketen näihin suojiin ei kuitenkaan sovelleta nyt maksettavan tai ilmoitettavan ylimääräisen arvonlisäveron määrään perustuvaa ylärajaa.

24. Lain 9 §:n 12:n momentin mukaan maksut voidaan suorittaa kahdessa samansuuruisessa erässä, jos maksettava määrä on

13 – Järjestelystä käytetään nimitystä ”condono tombale” (”hautaarmahdus”) arvatenkin siksi, että silloin verovelka on ”kuollut ja kuopattu”.

yksityishenkilöiden osalta yli 3 000 euroa tai muiden osalta yli 6 000 euroa.

25. Lain 9 §:n 13 momentti muistuttaa sisällöltään 8 §:n 9 momenttia. Luottamuksellista menettelyä käyttäneet henkilöt välttyvät tarkastuksilta lukuun ottamatta tarkastusta, jossa selvitetään niiden antaman täydentävän ilmoituksen johdonmukaisuus.

26. Lain 9 §:n 14 momentti muistuttaa sisällöltään 8 §:n 10 momenttia. Sen mukaan kyseistä pykälää ei miltään osin sovelleta tapauksiin, joissa lain voimaantulohetkellä a) verotusta on jo oikaistu tai b) veron kiertämisen vuoksi on jo pantu vireille rikosoikeudenkäynti tietyn verovuoden osalta. Siinä kuitenkin rajataan säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle myös tapaukset, joissa c) verovelvollinen ei ole tehnyt mitään ilmoitusta miltään asianomaiselta verovuodelta.

27. Lain 9 §:n 15 momentin mukaan 9 §:n 14 momentin a ja b kohdassa säädetyt poikkeukset koskevat vain niitä verovuosia, joihin niitä sovelletaan. Sen mukaan automaattista määrittämistä ei voida tehdä sellaisten tietojen perusteella, jotka eivät vastaa ilmoituksen tietoja. Lopuksi siinä todetaan, ettei jo maksettuja summia palauteta, vaan niitä on pidettävä maksettavan veron ennakoina.

Asian tausta

28. Komission mielestä vuoden 2003 talousarviolain 8 ja 9 § ovat ristiriidassa kuudennen direktiivin 2 ja 22 artiklan kanssa, joten se lähetti Italialle 19.12.2003 virallisen huomautuksen EY 226 artiklan mukaisesti. Italia vastasi komissiolle 30.3.2004 ja kiisti sen, että kyseiset säännökset olisivat yhteisön oikeuden vastaisia. Komissio ei ollut tyytyväinen Italian vastaukseen, ja se lähetti sille 13.10.2004 perustellun lausunnon, jossa se kehotti Italiaa toteuttamaan lausunnon noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden määräajassa. Italia vastasi komissiolle 31.1.2005 ja kiisti edelleen sen, että kyseiset säännökset olisivat yhteisön oikeuden vastaisia. Komissio nosti nyt vireillä olevan kanteen 8.3.2006.

Vaatimus

29. Komissio vaatii yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Italian tasavalta ei ole noudattanut kuudennen direktiivin 2 ja 22 artiklan sekä EY:n perustamissopimuksen 10 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on nimenomaisesti säätänyt 27.12.2002 annetun lain nro 289 (vuoden 2003 talousarviolaki) 8 ja 9 §:ssä, että tiettyjen verovuosien aikana suoritettujen verollisten liiketoimien osalta luovutaan yleisesti tarkastuksista. Se vaatii myös, että Italia velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

30. Italian mielestä kanne on hylättävä ja komissio on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Arviointi

Tutkittavaksi ottaminen

31. Italia väittää, että komissio lisäsi perusteltuun lausuntoon uuden väitteen, joka liittyy arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaamiseen ja kilpailun vääristymiseen riidanalaisten säännösten vuoksi. Komissio toteaa, että vastauksessaan Italian väitteisiin se halusi vain palauttaa mieliin asiaa koskevan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön, jolla on merkitystä tutkittaessa kuudennen direktiivin 2 ja 22 artiklan väitettyä rikkomista.

32. Komissio ei vaadi yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Italian säännökset nimenomaisesti loukkaavat neutraalisuuden periaatetta tai vääristävät kilpailua, joten sen näkemys tuntuu perustellulta. Katson siten, ettei kanteen tutkittavaksi ottamiselle ole mitään estettä.

Pääasia

33. Tämän asian osapuolet kiistelevät useasta toisiinsa liittyvästä kysymyksestä, joita ehdotan käsiteltävän seuraavien otsakkeiden alla: i) jäsenvaltioille kuudennen direktiivin 2 ja 22 artiklassa asetettujen velvoitteiden luonne ja laajuus erityisesti sen osalta, miten valvotaan ja varmistetaan, että verovelvolliset noudattavat näitä velvoitteita; ii) riidanalaisten armahdussäännösten käytännön vaikutus kyseisten velvoitteiden valossa; iii) armahdussäännöksille asetettujen eri rajoitusten merkitys tältä osin sekä iv) armahdussäännösten suhteellinen tehokkuus, kun otetaan huomioon etenkin voimavarojen käyttö suhteutettuna perittyihin määriin, jäsenvaltioiden liikkumavara arvonlisäveron hallinnoinnissa ja se, missä määrin armahdussäännökset kuuluvat kyseisen liikkumavaran piiriin.

34. Olisi tosin mahdollista – ja kiinnostavaa – tarkastella arvonlisäveroarmahdusten lainmukaisuuteen ja/tai toivottavuuteen liittyviä eräitä muita, yleisempiä kysymyksiä, joista osaa on jo sivuttu menettelyn aikana, mutten usko, että yhteisöjen tuomioistuimelle olisi juurikaan hyötyä näiden yleisten kysymysten lähemmästä tarkastelusta, jotta se voisi ratkaista, ovatko komission mainitsemat nimenomaiset säännökset kuudennen direktiivin mukaisia. Tyydynkin analyysissani tutkimaan lähinnä niitä seikkoja, joilla on merkitystä komission vaatimuksen kannalta, ja viittaan laajempiin kysymyksiin vain esitellessäni asian taustalla olevia näkökohtia.

Kuudennessa direktiivissä asetetut velvoitteet

35. Olen samaa mieltä siitä, mitä komissio toteaa kuudennessa direktiivissä sekä yksittäisille verovelvollisille että jäsenvaltioille asetetuista velvoitteista. Itse asiassa Italiakin näyttää hyväksyvän komission esityksen pääkohdat, vaikka se toteaa, että jäsenvaltiot voivat päättää täytäntöönpanon ja veronkannon yksityiskohdista. Komission näkemys voidaan tiivistää ja muotoilla uudelleen seuraavasti.

36. Kuudennen direktiivin johdanto-osan perusteella on selvää, että yhteisöjen omiin varoihin ”sisältyvät muun muassa arvonlisäverosta kertyvät varat, jotka saadaan soveltamalla yhteistä verokantaa yhtenäisesti määrätyn arviointiperusteen mukaan yhteisön säännösten mukaisesti”, [14] että ”olisi kiinnitettävä huomiota –– yhteisen liikevaihtoverojärjestelmän tasapuolisuuteen suhteessa tavaroiden ja palvelujen alkuperään, jotta voitaisiin toteuttaa lopultakin todellisten sisämarkkinoiden kaltaiset yhteismarkkinat, joilla harjoitetaan tasapuolista kilpailua,” [15] ja että ”veronmaksuvelvollisten velvoitteita on mahdollisimman suuressa määrin yhdenmukaistettava yhtenäisen veronkannon varmistamiseksi kaikissa jäsenvaltioissa”. [16]

37. Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi katsonut, että kuudetta direktiiviä on tulkittava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisesti, [17] joka estää sen, että samoja liiketoimia suorittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäveron perimisessä eri tavalla. [18]

38. Kuudennen direktiivin 22 artiklassa asetettujen erityisten velvoitteiden tavoitteena on taata, että kansallisilla viranomaisilla on käytettävissään kaikki tarvittavat tiedot sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan ja peritään veroviranomaisten valvonnassa. [19] Kyseiset velvoitteet ovat seurausta 2 artiklan vaatimuksesta, jonka mukaan (nimenomaisen vapautuksen puuttuessa) kaikkia sen soveltamisalaan kuuluvia liiketoimia on verotettava. Kyseinen vaatimus on yleinen sääntö, josta mikään jäsenvaltio ei voi yksipuolisesti poiketa. [20] Vaikka jäsenvaltio voikin kuudennen direktiivin 27 artiklan [21] nojalla pyytää neuvostolta lupaa poiketa direktiivin säännöksistä ”veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi”, yksinkertaistamiseksi tarkoitettujen toimenpiteiden ehtona on, että ne ”saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin jäsenvaltiossa –– kannettavan veron kokonaismäärään” (ja joka tapauksessa tiedetään, ettei Italia ole pyytänyt lupaa tässä asiassa).

14 – Johdanto-osan toinen perustelukappale; direktiivin 2006/112 johdanto-osan kahdeksas perustelukappale.

15 – Johdanto-osan neljäs perustelukappale; ei sisälly direktiivin 2006/112 johdanto-osaan.

16 – Johdanto-osan 14. perustelukappale; direktiivin 2006/112 johdanto-osan 45 perustelukappale.

17 – Ks. esim. asia C-280/04, Jyske Finans, tuomio 8.12.2005 (Kok. 2005, s. I-10683, 36 kohta).

18 – Asia C-382/02, Cimber Air, tuomio 16.9.2004 (Kok. 2004, s. I-8379, 24 kohta).

19 – Ks. esim. asia C-85/95, Reisdorf, tuomio 5.12.1996 (Kok. 1996, s. I-6257, 24 kohta) ja asia C-141/96, Langhorst, tuomio 17.9.1997 (Kok. 1997, s. I-5073, 17 ja 28 kohta).

20 – Ks. esim. asia 203/87, komissio v. Italia, tuomio 21.2.1989 (Kok. 1989, s. 371, 10 kohta).

21 – Direktiivin 2006/112 395 artikla.

39. Jokaisella jäsenvaltiolla on siten velvoite toteuttaa kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti sen alueella samalla tavoin kuin muissa jäsenvaltioissa. Kuudennessa direktiivissä ei nimenomaisesti säädetä tästä velvoitteesta, mutta sen olemassaolo voidaan johtaa kyseisestä toimenpiteestä kokonaisuudessaan, EY 10 artiklasta ja yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä.[22] Vaikka yhdenmukaistaminen ei ole täydellistä ja tietyt hallinnolliset seikat jäävät väistämättä jäsenvaltioiden toimivallan piiriin, kuudennen direktiivin 22 artiklan mukaiset velvoitteet merkitsevät yksityiskohtaista yhdenmukaistamista lainsäädäntötasolla.

40. Yhdenmukaistamisen vuoksi jäsenvaltioiden on tarkastettava veroilmoitukset, kirjanpito ja muut merkitykselliset asiakirjat sekä laskettava ja kannettava vero. Niillä on ainakin tapauskohtaisesti tiettyä liikkumavaraa sen osalta, miten niiden käytettävissä olevat voimavarat voidaan tehokkaimmin ja tasapuolisimmin hyödyntää veron soveltamisessa, mutta liikkumavaraa rajoittaa joka tapauksessa tarve varmistaa, että

– yhteisön omat varat kannetaan tehokkaasti ja

– verovelvollisten kohtelussa ei ole merkittäviä eroja jäsenvaltion sisällä tai jäsenvaltioiden välillä.

41. Italia ei kiistä, etteivätkö jäsenvaltiot olisi niiden käytettävissä olevien voimavarojen salliessa velvollisia valvomaan ja tarkastamaan, että verovelvolliset noudattavat arvonlisäverosääntöjä. Se kiistää kuitenkin, että riidanalaiset säännökset ylittäisivät jäsenvaltioille näiden tehtävien hoitamiseksi annetun hyväksytyn liikkumavaran rajat.

42. Ensin onkin tarpeen selvittää kyseisten säännösten käytännön vaikutukset.

Riidanalaisten säännösten vaikutukset

43. Komissio katsoo, että riidanalaisissa säännöksissä korvataan arvonlisäverovelvollisuuteen liittyvät tavanomaiset oikeussuhteet uusilla oikeussuhteilla, joilla mainittu velvollisuus lakkautetaan lopullisesti ja korvataan erilaisella velvoitteella suorittaa määriä, joilla ei ole juurikaan tekemistä niiden määrien kanssa, jotka olisi pitänyt määrittää ja tilittää tavanomaisten arvonlisäverosääntöjen nojalla. Se kuvaa armahdusta ”yleiseksi, valikoimattomaksi ja ennalta tapahtuvaksi” luopumiseksi tarkastusta ja oikaisua koskevasta oikeudesta, vaikka

22 – Sekä Italia että komissio ovat maininneet asiassa C-128/05, komissio v. Itävalta, 28.9.2006 annetun tuomion (Kok. 2006, s. I-9265), jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että Itävalta oli rikkonut velvoitteitaan vapauttamalla tietyt kansainväliset liikenteenharjoittajat kokonaan arvonlisäverovelvoitteista. Ks. myös asia C-228/05, Stradasfalti, tuomio 14.9.2006 (Kok. 2006, s. I-8391, erityisesti 66 kohta); yhteisöjen tuomioistuin tähdensi kyseisessä asiassa, ettei Italia voinut yksipuolisesti soveltaa verovelvollisiin säännöstä, jolla poiketaan vähennysoikeudesta.

kaikista armahdusjärjestelyistä verovelvollisten kanssa pitäisi direktiivin mukaan päättää tapauskohtaisesti. Samalla loukataan vakavasti arvonlisäverotuksen neutraalisuuden ja verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun periaatteita.

44. On pakko myöntää, että säännökset ovat monimutkaisia, ja osapuolet ovat menettelyn aikana olleet erimielisiä niiden käytännön vaikutuksista. Yhteisöjen tuomioistuimen lisäselvityspyyntöihin annettujen vastausten perusteella nämä vaikutukset voidaan kuitenkin käsittääkseni tiivistää seuraavasti.

45. Jos verovelvollinen ei ole tehnyt yhtään ilmoitusta miltään asianomaiselta verovuodelta, häneen ei voida soveltaa 8 §:n 4 momentin tai 9 §:n mukaista armahdusta. Häneen voidaan kuitenkin soveltaa joko 8 §:n tai 9 §:n armahdussäännöksiä, jos hän on a) tehnyt (täydellisen tai puutteellisen) ilmoituksen joltakin asianomaiselta verovuodelta muttei yhtään ilmoitusta muilta vuosilta tai b) tehnyt ilmoituksen kaikilta asianomaisilta verovuosilta, mutta jotkin tai kaikki ilmoitukset ovat puutteellisia tai virheellisiä.

46. Kun verovelvollinen tekee tietyltä verovuodelta 8 §:n mukaisessa menettelyssä täydentävän ilmoituksen, jonka mukaan verotettava arvonlisäys (verotettujen ostojen ja verotettavan myynnin välinen erotus) on suurempi kuin on alun perin ilmoitettu, a) hänen on maksettava summa, joka on yhtä suuri kuin lisämäärästä kannettava arvonlisävero (kuitenkin vähintään 300 euroa) ja b) hän saa suojaa myynteihin kyseisenä vuonna sisältyvän veron osalta toimitettavaa oikaisua vastaan nyt maksettavan ylimääräisen arvonlisäveron määrään saakka, kerrottuna enintään kahdella.

47. Lain 9 §:n mukainen menettely johtaa erilaisiin tuloksiin sen mukaan, onko ilmoitusta alun perin tehty vai ei ja minkä verran ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa on vähennetty. Maksu on kuitenkin suoritettava kultakin asianomaiselta vuodelta (riippumatta siitä, onko ilmoitusta tehty tuolta vuodelta vai ei ja onko tällainen ilmoitus ollut täsmällinen vai ei), eikä muita vähennyksiä voida tehdä. Niiltä vuosilta, joilta ilmoitus on tehty, maksun suuruus on 1–2 prosenttia *alun perin* vähennetyn ostoihin sisältyvän arvonlisäveron määrästä ynnä 1–2 prosenttia *alun perin* ilmoitetun myynteihin sisältyvän arvonlisäveron määrästä kyseisenä vuonna,[23] kuitenkin vähintään 500, 600 tai 700 euroa liikevaihdon määrän mukaan. Kultakin vuodelta, jolta ei alun perin ole tehty ilmoitusta, yksityishenkilöiden on suoritettava 1 500 euron ja yhtiöiden 3 000 euron suuruinen kiinteämääräinen summa riippumatta liian pienenä ilmoitetun tai ilmoittamatta jätetyn veron tosiasiallisesta määrästä.

48. Näin ollen 8 §:n mukaista menettelyä käyttävä verovelvollinen maksaa summan,

23 – Prosenttiosuus pienenee edelleen yli 11 600 000 euron suuruisten maksettavien määrien osalta, joita alennetaan 80 prosentilla – eli 0,2 prosenttiin alun perin ilmoitetusta ostoihin sisältyvästä ja/tai myynteihin sisältyvästä verosta.

joka on yhtä suuri kuin hänen aiemmin ilmoittamatta jättämästään mutta nyt hänen ilmoittamastaan arvonlisäyksestä kannettava täysimääräinen arvonlisävero – mutta vain niiltä vuosilta, joilta hän ei ole tehnyt täydellistä, paikkansapitävää ilmoitusta. Hän saa kuitenkin tuolloin suojaa myöhempiä oikaisuja vastaan maksattavana olevien määrien osalta kerrottuna enintään kahdella. Käytännössä lieneekin epätodennäköistä, että verovelvollinen ilmoittaa enemmän kuin puolet aiemmin ilmoittamatta jättämästään arvonlisäyksestä. Veroviranomaiset voivat silloin periä enintään puolet tosiasiallisesti maksettavasta verosta ja ne luopuvat samalla mahdollisuudesta periä loppuosa.

49. Lain 9 §:n mukaista menettelyä käyttävän verovelvollisen on suoritettava maksu kultakin vuodelta kyseisellä ajanjaksolla riippumatta siitä, onko tuolta vuodelta alun perin tehty paikkansapitävää ilmoitusta vai ei. Jos ilmoitus (paikkansapitävä tai paikkansapitämätön) on tehty, maksu on vain pieni osa (enintään 2 prosenttia) *alun perin* ilmoitetusta ostoihin sisältyvän ja myynteihin sisältyvän veron määrästä; jos ilmoitusta ei ole tehty, maksu on 1 500 euron tai 3 000 euron suuruinen kiinteämääräinen summa riippumatta ilmoittamatta jätetyn arvonlisäveron määrästä. Kummassakin tapauksessa verovelvollinen saa suojaa myöhempää oikaisua vastaan.

50. Jos verovelvollisella on mahdollisuus valita näiden kahden menettelyn välillä (ja hän haluaa käyttää niistä jompaakumpaa), on kohtuullista olettaa, että hän valitsee niistä sen, joka tulee hänelle edullisemmaksi. Kun liian pienenä ilmoitettu tai ilmoittamatta jätetty vero on määrältään vähäinen (jolloin taustalla on luultavimmin silkka erehdys), 8 §:n mukainen menettely vaikuttaa edulliselta, sillä siinä verovelvollinen saa suojaa lisätutkimuksia vastaan ja maksaa vastineeksi puolet maksettavan arvonlisäveron määrästä. Kun taas määrä on suuri (jolloin taustalla on luultavimmin tahallinen petos), 9 §:n mukaisessa menettelyssä annetaan suojaa vastineeksi sellaisen summan maksamisesta, joka vastaa pienempää (ja ääritapauksissa häviävän pientä) [24] osuutta maksettavasta mutta tilittämättä jätetystä verosta.

51. Komissio painottaa, että kuka tahansa verovelvollinen voi 9 §:n nojalla välttää kokonaan tarkastusten tai verotuksen oikaisemisen vaaran usealta verovuodelta vastineeksi siitä, että hän suorittaa maksun, jolla ei ole juurikaan tekemistä yleensä 20 prosentin verokannan mukaan kannettavan arvonlisäveron määrän kanssa. Myös 8 §:ssä tarkoitettu armahdus suojaa verovelvollista lisätarkastuksilta tai oikaisulta, joskin vastineeksi suuremmasta maksusta. Se, että veroviranomaiset tällä tavoin luopuvat täysin tarkastusvaltuuksistaan, loukkaa komission mielestä vakavasti yhteisen arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuutta. Eri verovelvollisia kohdellaan hyvin eri tavalla toisiinsa rinnastettavien liiketoimien osalta, mikä puolestaan heikentää tasapuolista kilpailua.

24 – Komissio mainitsee tapauksen, jossa verovelvollinen ei ollut tehnyt ilmoitusta tiettynä verovuonna, jona hänen olisi pitänyt tilittää veroja 600 000 euron edestä. Lain 9 §:n mukaisessa menettelyssä täydellisen suojan saamiseksi on maksettava enintään 3 000 euroa, joten veroviranomaisille koitui 597 000 euron tappio. Lisäisin vielä, että verotappio voi olla tätäkin huikeampi, sillä säännöksessä nimenomaisesti puhutaan yli 11 600 000 euron suuruisista maksuista.

52. Voin jälleen vain yhtyä komission näkemykseen siitä, että sellainen lainsäädäntöjärjestely, jonka perusteella rehelliset ja ahkerat elinkeinonharjoittajat tilittävät arvonlisäveron täysimääräisenä, kun taas vilpilliset tai leväperäiset elinkeinonharjoittajat voivat välttyä lisätutkimuksilta maksamalla enintään puolet – ja mahdollisesti huomattavasti vähemmän – tosiasiallisesta arvonlisäverovelastaan, ei ole sopusoinnussa jäsenvaltioille erityisesti kuudennen direktiivin 2 ja 22 artiklassa asetettujen velvoitteiden kanssa. Tarkemmin sanottuna Italian vuoden 2003 talousarviolain 9 §:n mukaiset järjestelyt ovat täysin ristiriidassa komission mainitsemien kuudennen direktiivin 22 artiklan yksityiskohtaisten säännösten kanssa [25] siltä osin kuin ne eivät merkitse tosiasiallisesti suoritettujen liiketoimien ilmoittamista ja kun maksettavilla summilla ole mitään yhteyttä veroon, joka kyseisten liiketoimien osalta olisi pitänyt tilittää. Lisäksi – kuten komissio aivan oikein huomauttaa – armahdus on täysin valikoimaton siltä osin kuin siinä ei eroteta toisistaan satunnaisesti ja säännönmukaisesti liian pienenä ilmoitettua veroa, pieniä ja suuria summia tai huolimattomuutta ja petosta.

53. Italia puolustautuu pääosin toteamalla, että armahdusta sovelletaan rajallisesti ja että se on jäsenvaltioiden liikkumavaran piiriin kuuluva tehokas toimenpide sellaisten määrien perimiseksi, jotka muuten koituisivat veroviranomaisten tappioksi. Ennen lopullisen johtopäätöksen tekemistä onkin tarpeen tutkia näitä seikkoja.

Armahdussäännösten rajoitukset

54. Komissio kuvaa riidanalaista armahdusta yleiseksi ja valikoimattomaksi luopumiseksi tarkastusta ja oikaisua koskevasta oikeudesta, kun taas Italian hallitus kiinnittää huomiota armahdussäännösten sovellettavuutta koskeviin useisiin rajoituksiin. Rajoitukset ovat sen mielestä niin merkittäviä, ettei armahdusta voida kuvata yleiseksi tai valikoimattomaksi.

55. Ensinnäkään armahdus ei koske verovelvollisia, jotka eivät ole alun perin tehneet yhtään arvonlisäveroilmoitusta miltään asianomaiselta verovuodelta. [26] Komissio toteaa tähän, että kyseinen tilanne on luonteeltaan täysin marginaalinen.

56. Sopii todellakin toivoa, että tällainen tilanne on epätavallinen, eikä Italia olekaan eri mieltä siitä, että tilannetta luonnehditaan ”marginaaliseksi”. Kohtalaisen kokoiset yritykset voivat käytännössä silloinkin, kun ne haluavat harhauttaa veroviranomaisia, tehdä täysin uskottavia veroilmoituksia välttääkseen herättämästä huomiota. Sen sijaan ilmoituksen puuttuminen kokonaan voi olla yleisempää sellaisten pienten toimijoiden keskuudessa, jotka toivovat vain, etteivät ne jää kiinni, tai joiden mielestä veron kiertäminen on perusteltua jonkinlaisen moraa-

25 – Ks. edellä 8–10 kohta.

26 – Lain 8 §:n 4 momentti ja 9 §:n 14 momentin c kohta.

lisen vähäisyyssäännön vuoksi. [27] Lisäksi on todennäköistä, ettei monista lainvastaisista toiminnoista tehdä lainkaan arvonlisäveroilmoitusta, vaikka nekin ovat periaatteessa verollisia. [28]

57. En siten ole vakuuttunut siitä, että vapautus on kaiken kaikkiaan marginaalinen. Näkyvän talouden osalta se on epäilemättä marginaalinen jo siksi, että kuka tahansa verollista liiketoimintaa näkyvästi harjoittava henkilö tuntee tarvetta ilmoittaa kyseisestä liiketoiminnasta vähintään sen verran, että hän välttyy ikäviltä tarkastuksilta, ja tällöin hän kuuluu armahduksen piiriin. Tällainen päätelmä ei kuitenkaan koske näkymätöntä, harmaata taloutta, jonka osuus Italian BKT:stä on arviolta yli 26 prosenttia. [29]

58. Toisaalta sellainen (teoriassa) verovelvollinen henkilö, joka haluaa kokonaan välttyä veroviranomaisten huomiolta, ei todennäköisesti hae armahduksen tarjoamaa suojaa yhtä helposti kuin verovelvollinen, joka on jo veroviranomaisten tiedossa mutta on salannut näiltä jotakin. Hän ei myöskään todennäköisesti joudu yhtä helposti veroviranomaisten tarkastamaksi, varsinkaan jos niiden voimavarat ovat rajalliset, kuten Italian hallitus väittää.

59. Mielestäni näyttää kaiken kaikkiaan epätodennäköiseltä, että sellaisten verovelvollisten vapauttamisella, jotka eivät ole tehneet yhtään ilmoitusta miltään asianomaiselta verovuodelta, olisi merkittävää vaikutusta niiden henkilöiden määrään, jotka hyötyvät tai pyrkivät hyötymään armahduksesta.

60. Toiseksi Italian hallitus väittää, ettei armahdusta sovelleta, jos säännönvastaisuuksia on jo paljastunut. [30] Komissio toteaa tähän, ettei vapautus ole täydellinen – joissakin tapauksissa voidaan käyttää lain nro 289/2002 15 ja 16 §:n mukaista toista määrittämismenettelyä ja siten päättää oikaisumenettely ja saada uusi mahdollisuus turvautua armahdukseen – mutta Italian hallitus vastaa, että kyseinen järjestely koskee vain niitä henkilöitä, joiden osalta tällainen menettely on vielä voitu riitauttaa.

61. Italian hallituksen vastaukseensa oheistamasta 15 ja 16 §:n tekstistä ilmenee, että oikaisumenettely, joka ei vielä ole edennyt lopulliseen ratkaisuvaiheeseen, voidaan päättää maksamalla summa, jonka suuruus on vähintään 150 euroa ja enintään 50 prosenttia verosaatavan määrästä, ja 8 §:n 10 momentista ja 9 §:n 14 momentista puolestaan ilmenee, että kun tällainen maksu on suoritettu määräajassa, verovelvollinen voi käyttää joko 8 §:ssä tai 9 §:ssä säädettyä armahdusta.

27 – Toisin kuin eräissä muissa jäsenvaltioissa, Italiassa arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumiselle ei ole asetettu alarajaa, vaan pienimpienkin yritysten on tilitettävä veronsa.

28 – Ks. esim. yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04, Kittel ja Recolta Recycling, tuomio 6.7.2006 (Kok. 2006, s. I-6161, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 – Ks. esim. European Employment Observatory Review: Autumn 2004, erityisesti s. 77 ja 106–110.

30 – Lain 8 §:n 10 momentti ja 9 §:n 14 momentti.

62. Italian hallituksen mainitsema vapautus on siten soveltamisalaltaan rajallinen. On vain luonnollista, ettei veroarmahdusta, jolla pyritään saamaan vapaaehtoisia suorituksia sellaisen veron sijasta, joka olisi normaalisti pitänyt maksaa mutta jonka perimistä muilla tavoin pidetään vaikeana, tulisi ulottaa koskemaan menettelyjen avaamista uudelleen verovelvollisen hyödyksi, jos ne on jo päätetty veroviranomaisten hyväksi. Ne verovelvolliset, joiden osalta menettely on kesken, voivat kuitenkin hyötyä armahduksesta maksamalla osan menettelyssä kyseessä olevasta summasta armahdusmenettelyssä vaaditun summan lisäksi. Armahdus on silloinkin heille houkutteleva, jos he voivat silloin saada suojan maksamalla pienemmän kokonaismäärän kuin minkä he olisivat todennäköisesti joutuneet maksamaan, jos menettely olisi päätetty heidän vahingokseen. Tästä kuitenkin seuraa, että veroviranomaiset perivät pienemmän summan kuin mikä olisi muuten voitu periä, ja samalla ne luopuvat lisätarkastuksista.

63. Kolmanneksi Italian hallitus huomauttaa, että [31] armahduksen perusteella maksettu määrä voidaan tarkastaa vertaamalla sitä tehdyissä ilmoituksissa oleviin lukuihin ja että jos palautushakemuksia on jo tehty, armahdusmenettelyn käyttö ei estä tarkastamasta näiden hakemusten pätevyyttä.

64. Kuten komissio aivan oikein huomauttaa, ensin mainitut tarkastukset ovat pelkästään muodollisia ja täysin riippuvaisia veroilmoitusten paikkansapitävyydestä – mitä puolestaan ei voida tarkastaa armahdusmenettelyssä.

65. Viimeksi mainitut tarkastukset koskevat arvonlisäveron palautushakemuksia eli tilanteita, joissa ostoihin sisältyvä vero on suurempi kuin myynteihin sisältyvä vero, jolloin näiden kahden välinen erotus koituu verovelvollisen eikä veroviranomaisten hyväksi. Italian hallitus katsoo, että tällaisissa tapauksissa tarkastus voidaan armahduksesta huolimatta ulottaa koskemaan tavarantoimittajaa, jonka antamissa laskuissa näkyy ostoihin sisältyvä vero ja joka on laskun antajana joka tapauksessa tilitettävä. [32]

66. Minusta tuntuu, että tällainen vapautus tarkastuksia koskevasta suojasta on sekin lähinnä marginaalinen. Elinkeinonharjoittaja, joka on hakenut arvonlisäveron palautusta ilman oikeutta siihen, on menetellyt näin joko salaisella sopimuksella toimittajiensa kanssa tai muuten siten, että hänelle toimitetuissa laskuissa näkyvää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron määrää ei itse asiassa ole tilitetty viranomaisille. Jos tällainen salainen sopimus on ollut olemassa, voidaan hyvin ihmetellä, haluaako elinkeinonharjoittaja ylipäätänsä hyötyä armahduksesta, jollei hän ole jo vaarassa paljastua, sillä hänen hallussaan on asiakirjoja, jotka näennäisesti oikeuttavat hänet palautukseen, ja hänen olisi armahduksen saadakseen väistämättä annettava ilmi petokseen osallistuneet liikekumppaninsa. Valeyrityksiin perustuvissa

31 – Lain 9 §:n 9 momentin nojalla, erityisesti sellaisena kuin perustuslakituomioistuin on sitä tulkinnut 27.7.2005 antamassaan tuomiossa.

32 – Presidentin asetuksen nro 633/72 54 a §; ks. kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan d alakohta (28 g artiklassa) ja direktiivin 2006/112 203 artikla.

petoksissa (joissa yksi tai useampi elinkeinonharjoittaja katoaa tilittämättä viranomaisille arvonlisäveroa) toimittajiin kohdistuvasta tutkinnasta ei ymmärrettävästi ole mitään hyötyä. Jos taas mitään salaista sopimusta ei ole ollut, säännönvastaisuudet tuskin paljastuvat ennen tarkastusta.

67. Italian hallituksen mainitsemat armahduksen soveltamisalan rajoitukset eivät ole täysin näennäisiä, mutta kaiken kaikkiaan ne vaikuttavat vähäisiltä.

Takaisinperinnän tehokkuus ja jäsenvaltioille sallittu liikkumavara

68. Yleisesti tiedetään, että nykyisessä yhdenmukaistetussa arvonlisäverojärjestelmässä jäsenvaltioiden on huolehdittava siitä, että verovelvolliset noudattavat vaatimuksia, tarkastettava veroilmoitukset, kirjanpito ja kaikki muut merkitykselliset asiakirjat sekä laskettava ja kannettava vero. Siitäkään ei ole kiistaa, että jäsenvaltioilla on tiettyä liikkumavaraa sen osalta, miten ne voivat tehokkaimmin hyödyntää käytettävissään olevia voimavaroja.

69. Italia väittää, että riidanalaisilla säännöksillä kannustetaan osaa verovelvollisista ilmoittamaan oma-aloitteisesti aiemmin ilmoittamatta jätetyt määrät, jolloin vapautetaan voimavaroja säännöksiä itsepintaisesti rikkovien henkilöiden tarkastuksiin ja saadaan kaiken kaikkiaan suuremmat verotulot kuin mitä olisi muuten voitu saada. Tämä kuuluu sen liikkumavaran piiriin, joka komissionkin mielestä jäsenvaltioilla on niiden päättäessä siitä, miten ne voivat parhaiten hyödyntää voimavaroja vaatimusten noudattamisen ja täytäntöönpanon varmistamiseksi.

70. Italian hallitus täsmentää, että yhteensä 162 000 verovelvollista käytti hyväkseen 8 §:n mukaista armahdusta ja 750 000 verovelvollista 9 §:n mukaista armahdusta. Viimeksi mainittu luku on 13,37 prosenttia Italiassa vuonna 2001 rekisteröidyistä 5 309 654 verovelvollisesta.[33] Vuonna 2003 peritty kokonaissumma (1 938 miljoonaa euroa) oli noin 1,9 prosenttia tuona vuonna kannetusta arvonlisäveron kokonaismäärästä (101 890 miljoonaa euroa). Sen sijaan tavanomaisten tarkastusten jälkeen vuosina 1999–2002 perityt arvonlisäveron määrät olivat paljon pienemmät: ne vaihtelivat 140 miljoonasta 357 miljoonaan euroon, ja niiden kokonaismäärä neljän vuoden aikana oli ainoastaan 1 049 miljoonaa euroa.[34] Italian mielestä nämä luvut osoittavat, että kanne on perusteeton.

71. Komissio puolestaan toteaa, että luvut osoittavat pikemminkin, että aivan liian moni verovelvollinen on käyttänyt hyväkseen armahdusta ja tulokset ovat olleet aivan

33 – Laskelma lienee virheellinen, sillä 750 000 on 14,125 prosenttia 5 309 654:stä. Lain 8 §:n osalta mainittu 162 000 on 3,05 prosenttia verovelvollisten kokonaismäärästä.

34 – Kun näitä lukuja verrataan Italian hallituksen ilmoittamiin lukuihin, jotka koskevat saman neljän vuoden ajanjakson aikana kannetun arvonlisäveron kokonaismäärää, tarkastusten jälkeen perittyjen verojen määrä oli laskujeni mukaan 0,18–0,38 prosenttia tiettynä vuonna kerätystä kokonaismäärästä tai 0,3 prosenttia neljän vuoden ajanjakson kokonaismäärästä.

liian vähäisiä. Armahduksen oletetut hyödyt (perittyjen määrien lisääntyminen ja takaisinperinnän tehostuminen) ovat näennäisiä (perittyjen määrien osuus on hyvin pieni, ja ainoa todellinen vaikutus on, että verovelvollinen välttyy veroviranomaisten tarkastukselta) ja joka tapauksessa jokseenkin merkityksettömiä, kun otetaan huomioon kuudennen direktiivin 2 ja 22 artiklan vaatimusten sitova luonne.

72. Italia toistaa, että riidanalaisilla säännöksillä kannustetaan verovelvollisia ilmoittamaan oma-aloitteisesti verot, että voimavaroja voidaan tällöin kohdentaa niiden verovelvollisten tarkastuksiin, jotka eivät käytä hyväkseen säännöksiä, että tällaisten henkilöiden osalta mahdollista tarkastusjaksoa on jatkettu kahdella vuodella vuoden 2003 talousarviolain 10 §:llä ja että perityt määrät ovat olleet selvästi suurempia kuin mitä ne olisivat muuten olleet. Hyödyt ovat siten todellisia, eikä niitä voida pitää merkityksettöminä. Lisäksi a) armahdus koskee tapauksia, joissa veroilmoituksen laiminlyönti ei ole paljastunut ja olisi saattanut jäädä kokonaan paljastumatta, b) verovelvollisen on 9 §:n nojalla suoritettava maksu jokaisen jaksoon kuuluvan verovuoden osalta, vaikka laiminlyönti olisi alun perin koskenut vain yhtä verovuotta, ja c) vero peritään – joskin pienempänä kuin teoriassa maksettava määrä – välittömästi eikä pitkällisen tutkinta- ja perintämenettelyn jälkeen.

73. Komissio ei ilmeisesti vastusta arvonlisäveroarmahduksia ehdottomasti, mutta se moittii ankarasti riidanalaisten säännösten muotoa.

74. Lieneekin hyödyllistä käsitellä tätä ilmiötä lyhyesti yleisellä tasolla. Veroarmahduksiin sisältyy usein suoja rikosoikeudellisilta seuraamuksilta, sakoilta ja (osittain tai kokonaan) koronmaksuilta, ja komissio nimenomaisesti hyväksyy sen, että arvonlisäveron osalta tällaiset asiat kuuluvat jäsenvaltioiden toimivaltaan ja siten yhteisön oikeuden ulottumattomiin. Aivan yhtä usein armahduksissa kuitenkin edellytetään maksettavien määrien suorittamista täysimääräisinä, eikä niihin sisälly vapautusta tarkastuksista. Tavoitteena on yleensä kannustaa verovelvollinen suorittamaan maksu vapaaehtoisesti myöntämällä hänelle suoja rangaistusseuraamuksilta (joiden uhalla verovelvollista on tarkoitus kannustaa noudattamaan alusta lähtien vaatimuksia, mutta jotka saattavat estää verovelvollista noudattamasta vaatimuksia jälkikäteen, jos katumuksen hinta on liian suuri) menemättä kuitenkaan niin pitkälle, että verovelvolliselle olisi edullisempaa kiertää veroja ja sitten katua kuin tehdä heti paikkansapitävä ja rehellinen ilmoitus, ja palauttaa hairahtuneet veronmaksajat vastaisuudessa ruotuun.

75. Kirjallisuudessa [35] on katsottu, että jotta veroarmahdukset voivat olla tehokkaita, niiden olisi muun muassa oltava kertaluonteisia (muuten niiden toistuminen kannustaa veronmaksajia mukauttamaan taktiikkaansa tulevien armahdusten ennakoimiseksi), niiden yhteydessä olisi suoritettava vähintään maksettavana oleva määrä ja yleensä hieman korkoa (muuten annetaan ymmärtää, että veronkierrosta palkitaan) ja niiden ohella olisi annettava vähintään uskottava ilmoitus tarkastustoiminnan tehostamisesta (muuten

35 – Esim. Stella, Peter, "An economic analysis of tax amnesties", *IMF Working Paper 89/4*, 1989; Boise, Craig M., "Deferral and the utility of amnesty", *George Mason University Law Review*, 2007, s. 667, erityisesti s. 693 ja sitä seuraavat sivut.

ilmoituksen ja paljastumisen välisestä vaihtokaupasta on tuskin hyötyä).

76. Riidanalaisella armahduksella ei näytä olevan mitään näistä piirteistä. Sitä on todellakin jatkettu myöhempiin vuosiin, [36] jolloin on kenties luotu tulevia armahduksia koskevia odotuksia ja siten tehty vaatimusten noudattamisesta entistä epätodennäköisempää. On myös näyttöä siitä, että Italia on aiemminkin turvautunut veroarmahduksiin useasti. [37] On itse asiassa todettu, että veroarmahdukset ovat niin säännönmukaisia, että tulevien armahdusten odottelusta on tullut osasyy verovelvoitteiden noudattamisen heikkoon tasoon Italiassa. [38] Siitä huolimatta, että – kuten Italia totesi istunnossa – arvonlisäverotulot ovat myöhempinä vuosina itse asiassa kasvaneet, ei ole esitetty mitään näyttöä siitä, että tämä liittyisi erityisesti armahdukseen (eikä moniin muihin mahdollisiin selityksiin), eikä siitä, että tämä vaikutus olisi pysyvä.

77. Italia väittää, että kannettujen määrien osuus vuotuisista arvonlisäverotuloista on yhteensä lähes 2 prosenttia. Jos arvonlisäveron vajeen (teoriassa kannettavan määrän ja tosiasiallisesti kannetun määrän välisen erotuksen) voidaan arvioida olevan Italiassa 35–40 prosenttia, [39] tosiasiallisesti kannettu määrä on suurin piirtein 3–4 prosenttia teoriassa maksettavasta mutta ilmoittamatta jätetystä määrästä. [40]

78. Pitää paikkansa, ettei mikään veroviranomainen voi ikinä toivoakaan paljastavansa kaikkia veropetoksia, eikä ole yhteisöjen tuomioistuimen asiana neuvoa Italiaa, miten se voisi parhaiten hyödyntää voimavarojaan, vaikka sillä olisikin tähän tarvittava asiantuntemus. Minusta vaikuttaa kuitenkin siltä, että menetelmä, jolla ilmeisesti saadaan takaisin noin 3–4 prosenttia kantamatta jääneestä verosta (joten kantamatta jääneestä määrästä vähintään 95 prosenttia jää saamatta, eikä määrättyä osaa siitä saada koskaan perittyä), ei selvästikään ole tehokasta voimavarojen käyttöä.

Kokonaisarviointi

79. Ei voida vakavissaan väittää, että Italian vuoden 2003 talousarviolain 8 ja 9 §:ssä

36 – Ks. edellä alaviite 3.

37 – Eräässä Yhdysvaltain kongressin vuonna 1998 julkaisemassa asiakirjassa todetaan, että ”Italia on toteuttanut yli kymmenen veroarmahdusta, viime aikoina keskimäärin noin joka toinen vuosi”. Komission kannekirjelmässä mainitussa artikkelissa (De Mita, ”Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali”, *Diritto e pratica tributaria*, 2004, I osa, s. 1449) todetaan, että vuoden 2003 armahdus oli 58:s vuoden 1900 jälkeen.

38 – Marè, M. ja Salleo, C., *Is One More Tax Amnesty Really That Bad? Some Empirical Evidence from the Italian 1991 VAT Amnesty*, 59th IIPF Congress, Praha, elokuu 2003. Ks. myös Carstensen, Kai, Gern, Klaus-Jürgen, Kamps, Christophe ja Scheide, Joachim, *Gradual Recovery in Euroland*, Kiel Discussion Papers 405: ”– – vuoden 2003 alkupuoliskolla Italia keräsi laajamittaisen veroarmahduksen yhteydessä lisätuloja, joiden osuus BKT:stä oli noin 0,8 prosenttia. Italia pystyi tämän kertaluonteisen toimenpiteen ansiosta lyhyellä aikavälillä välttämään vakaus- ja kasvusopimuksen mukaisen kynnyksen ylittymisen. Keskipitkällä aikavälillä 3 prosentin kynnyksen ylittymisen todennäköisyys kuitenkin kasvaa. Kuten kokemus on osoittanut, usein toteutettavat veroarmahdukset – Italiassa veroarmahdus oli kolmas 20 vuoden aikana – heikentävät verosäännösten noudattamista. Verotulot jäävät siten keskipitkällä ja pitkällä aikavälillä alemmiksi kuin mitä ne olisivat olleet ilman armahdusta.”

39 – Keen, Michael ja Smith, Stephen, ”VAT fraud and evasion: what do we know and what can be done”, *IMF Working Paper 07/31*, helmikuu 2007, s. 19.

40 – Eli 2 prosenttia siitä 60–65 prosentista, joka saadaan kannettua, on (karkeasti laskettuna) 3–4 prosenttia siitä 35–40 prosentista, jota ei saada kannettua.

säädetyt verotulojen hankintamenetelmät olisivat sopusoinnussa jäsenvaltioille kuudennessa direktiivissä asetettujen, arvonlisäveron perimistä koskevien sääntöjen kanssa. Direktiivissä ei säädetä, että jäsenvaltio voisi kantaa arvonlisäveroa sellaisen verokannan mukaan, joka on vain puolet yleisestä verokannasta (tämä seuraa käytännössä 8 §:stä). [41] Direktiivissä ei myöskään säädetä, että olisi mahdollista kantaa määrä, jonka suuruus on 2 prosenttia ilmoitetusta ostoihin sisältyvästä verosta ynnä 2 prosenttia ilmoitetusta myynteihin sisältyvästä verosta, sellaisen täysin määrittämättömän arvonlisäveron määrän sijasta, joka olisi pitänyt ilmoittaa mutta jota ei ole ilmoitettu. Lopuksi on selvää, että vaikka arvonlisävero on ilmoitusmenettelyyn perustuva vero, jäsenvaltioiden on valvottava ja taattava, että vaatimuksia noudatetaan, eivätkä ne saa välttää tätä vastuuta kokonaisilla verotettavan taloudellisen toiminnan osa-alueilla.

80. Riidanalaisia armahdussäännöksiä sovelletaan teoriassa kaikkeen Italian pimeään verolliseen elinkeinotoimintaan, joka muodostaa taloustieteilijöiden arvioiden mukaan tuntuvan osan maan BKT:stä – mahdollisesti 25–40 prosenttia. Käytännössä säännöksiin on Italian hallituksen lukujen mukaan turvautunut yli 17 prosenttia verovelvollisista. [42] Säännösten vaikutus ei siten ole suinkaan epäolennainen, ja ne haittaavat vakavasti arvonlisäveron asianmukaista soveltamista kuudennen direktiivin yhdenmukaistamissääntöjen mukaisesti.

81. Ei liioin ole uskottavaa perustella armahdussäännöksiä voimavarojen käytöllä. Päinvastoin jo terve järki ja talousanalyysit osoittavat, että ne ovat omiaan heikentämään arvonlisäverosäännösten noudattamista (ainakin) keskipitkällä ja pitkällä aikavälillä, sillä säännösten noudattamisen sijasta niillä palkitaan säännösten noudattamatta jättäminen, ja historiallisesti tarkasteltuna ne saavat verovelvollisen todennäköisin syin toivomaan samanlaista kohtelua vastaisuudessakin.

82. Komission vaatimus pitäisi siten hyväksyä.

Oikeudenkäyntikulut

83. Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komission vaatimus pitäisi mielestäni hyväksyä ja koska se on vaatinut vastapuolta korvaamaan oikeudenkäyntikulut, Italia olisi velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

41 – On vielä hyvä huomata, että puolet Italian 20 prosentin yleisestä verokannasta merkitsee 10:tä prosenttia, joka on vähemmän kuin kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdassa sallittu vähintään 15 prosentin suuruinen yleinen verokanta.

42 – Komissio totesi istunnossa, että armahdusta käyttäneiden henkilöiden määrä ylittää selvästi verovelvollisten kokonaismäärän esimerkiksi sellaisessa keskisuuressa jäsenvaltiossa kuin Belgia.

Ratkaisuehdotus

84. Ehdotan näin ollen, että yhteisöjen tuomioistuin

– toteaa, että Italian tasavalta ei ole noudattanut kuudennen direktiivin 2 sekä 22 artiklan ja EY:n perustamissopimuksen 10 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on nimenomaisesti säätänyt 27.12.2002 annetun lain nro 289/2002 (vuoden 2003 talousarviolaki) 8 ja 9 §:ssä, että tiettyjen verovuosien aikana suoritettujen verollisten liiketoimien osalta luovutaan yleisesti tarkastuksista

– velvoittaa Italian tasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.