

Asia C-358/20**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

30.7.2020

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Judecătoria Oradea (Romania)

Ennakkoratkaisu pyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

9.7.2020

Kantaja:

Promexor Trade SRL

Vastaaja:Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj – Administrația
Județeană a Finanțelor Publice Bihor**Pääasian kohde**

Kantajan Promexor Trade SRL:n vaatimus, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin Judecătoria Oradea (Oradean ensimmäisen asteen tuomioistuin, Romania) asiassa, jossa vastaajana on Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihoria (verohallinnon Clujin alueellinen pääosasto – verohallinnon Bihorin piirihallintoyksikkö), kumoaa 19.4.2019 päivätyn maksamismääräyksen ja 19.4.2019 päivätyn täytäntöönpanoperusteen, jotka on annettu kantajaa kohtaan vireille pannussa pakkotäytäntöönpanomenettelyssä, sekä kumoaa verosaatavan ja pakkotäytäntöönpanon.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

SEUT 267 artiklan nojalla pyydetään tulkitsemaan SEU 5 artiklan 4 kohtaa, direktiivin 2006/112/EY 1 artiklaa, 167–169 artiklaa, 176–180 artiklaa, 214

artiklan 1 kohtaa, 250 artiklaa ja 272 ja 273 artiklaa sekä neutraalisuusperiaatetta, tehokkuusperiaatetta, vilpittömän yhteistyön periaatetta, oikeudellisten suhteiden varmuutta koskevaa periaatetta ja luottamuksensuojan periaatetta.

Ennakkoratkaisukysymykset

1. Ovatko direktiivin 2006/112/EY säännökset ja verotuksen neutraalisuuden periaate esteenä kansallisille säännöksille, joissa jäsenvaltio velvoittaa kansalaisen kantamaan ja maksamaan valtiolle arvonlisäveroa määräämättömän ajan mutta ei kuitenkaan vastaavasti tunnusta kyseiselle kansalaiselle oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen, koska tämän arvonlisäverotunniste on viran puolesta peruutettu sen vuoksi, ettei kuudelta peräkkäiseltä kuukaudelta/kahdelta peräkkäiseltä kalenterivuoden neljännekseltä annetuissa arvonlisäveroilmoituksissa ole ilmoitettu arvonlisäverollisia liiketoimia?

2. Ovatko pääasian olosuhteiden kannalta oikeusvarmuuden periaate, luottamuksensuojan periaate, suhteellisuusperiaate ja vilpittömän yhteistyön [periaate], sellaisina kuin ne ilmenevät direktiivistä 2006/112/EY, esteenä sellaiselle kansalliselle säännökselle tai verohallinnon käytännölle, jonka mukaan siitä huolimatta, että jäsenvaltio tavanomaisesti suostuu pyynnöstä rekisteröimään oikeushenkilön uudelleen arvonlisäverovelvolliseksi, sen jälkeen kun arvonlisäverotunniste on viran puolesta peruutettu, verovelvollinen ei tietyissä konkreettisissa olosuhteissa voi puhtaasti muodollisista syistä pyytää uutta rekisteröintiä arvonlisäverovelvolliseksi mutta on velvollinen kantamaan ja maksamaan valtiolle arvonlisäveroa määräämättömän ajan ilman, että sille kuitenkaan vastaavasti tunnustettaisiin oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen?

3. Onko pääasian olosuhteiden kannalta oikeusvarmuuden periaatetta, luottamuksensuojan periaatetta, suhteellisuusperiaatetta ja vilpittömän yhteistyön [periaatetta], sellaisina kuin ne ilmenevät direktiivistä 2006/112/EY, tulkittava siten, että niiden mukaan on kiellettyä, että verovelvollinen veloitetaan kantamaan ja maksamaan arvonlisäveroa määräämättömän ajan ilman, että tunnustetaan oikeus arvonlisäveron vähentämiseen, ilman, että veroviranomainen kyseisessä asiassa varmistuu arvonlisäveron vähentämisoikeuden aineellisista edellytyksistä, ja ilman, että verovelvollinen olisi syylistynyt mihinkään petokseen?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

SEU 5 artiklan 4 kohta ja 4 artiklan 3 kohta

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annettu direktiivi 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2010/45/EU, 1 artiklan 1 kohta, 167–169 artikla, 176–180 artikla, 214 artiklan 1 kohta, 250, 272 ja 273 artikla

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Verokoodeksista annettu laki nro 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), voimassa 31.12.2015 saakka

153 §:n 9 momentin e kohta, jossa säädetään pääasiallisesti, että toimivaltaiset veroviranomaiset poistavat verovelvollisen arvonlisäverovelvollisten rekisteristä, jos kuudelta peräkkäiseltä kuukaudelta annetuissa veroilmoituksissa ei ole ilmoitettu kyseisinä ilmoituskausina toteutettuja tavaroiden/palvelujen hankintoja eikä tavaroiden luovutuksia/palvelujen suorituksia.

153 §:n 9¹ momentin d kohta, jossa säädetään, että sen jälkeen, kun arvonlisäverovelvolliset on poistettu arvonlisäverovelvollisten rekisteristä, toimivaltaisten veroviranomaisten on 9 momentin e kohdassa tarkoitetussa tilanteessa rekisteröitävä kyseiset arvonlisäverovelvolliset näiden pyynnöstä sellaisen valahtoisen vakuutuksen perusteella, josta ilmenee, että verovelvolliset harjoittavat liiketoimintaa. Lisäksi siinä säädetään, etteivät tällaisessa tilanteessa olevat verovelvolliset voi soveltaa pienten yritysten verovapaudelle säädettyä rajaa koskevia säännöksiä.

11 §:n 1³ momentti, jonka mukaan arvonlisäverovelvollisten rekisteristä poistetuilla verovelvollisilla ei ole kyseisen ajanjakson aikana oikeutta vähentää tehtyihin hankintoihin sisältyvää arvonlisäveroa, mutta heillä on velvollisuus maksaa kyseisen ajanjakson aikana suoritetuista verollisista liiketoimista kannettava arvonlisävero. Tavaroiden ja/tai palvelujen hankinnoista, jotka on tehty ajanjaksona, jona asianomaisella ei ole voimassa olevaa arvonlisäverotunnistetta, ja jotka on tarkoitettu arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimisen jälkeen toteutettavia vähennykseen oikeuttavia liiketoimia varten, tehdään verovelvollisen hyväksi oikaisu siten, että verovelvollisen ensimmäiseen arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimisen jälkeen antamaan veroilmoitukseen tai johonkin myöhempään veroilmoitukseen merkitään vero, joka liittyy: a) rekisteröintiajankohtana varastossa oleviin tavaroihin ja käyttämättömiin palveluihin, jotka todetaan inventaarion perusteella; b) inventaarion perusteella todettuun aineelliseen käyttöomaisuuteen – mukaan lukien tuotantotavarat, joiden osalta vähennyksen oikaisulle asetettu määräaika ei ole päättynyt – ja aineelliseen käyttöomaisuuteen, jonka hankinta on tilikauden päättyessä kesken, kun asianomainen on rekisteröintiajankohtana kyseisen omaisuuden omistaja.

145 §, jossa säädetään, että vähennysoikeus syntyy, kun veroa koskeva verosaatava syntyy (1 momentti), että jokaisella verovelvollisella on oikeus vähentää hankintoihin liittyvä vero, jos hankinnat on tarkoitettu tiettyihin liiketoimiin, joista säädetään nimenomaisesti (2 momentti), ja että tietyn edellytyksin myönnetään oikeus vähentää vero sellaisten hankintojen osalta, jotka verovelvollinen on tehnyt ennen arvonlisäverolliseksi rekisteröintiä (4 momentti).

Verokoodeksista annettu laki nro 227/2015 (Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal), voimassa 1.1.2016 alkaen

11 §:n 8 momentti, jossa säädetään pääasiallisesti, että arvonlisäverovelvollisten rekisteristä poistetuilla verovelvollisilla ei ole kyseisen ajanjakson aikana oikeutta vähentää tehtyihin hankintoihin sisältyvää arvonlisäveroa, mutta verovelvollisilla on velvollisuus maksaa kyseisen ajanjakson aikana suoritetuista verollisista liiketoimista kannettava arvonlisävero. Kun verovelvollinen rekisteröidään arvonlisäverovelvolliseksi 316 §:n 12 momentin mukaisesti, se käyttää vähennysoikeutta niiden tavaroiden ja/tai palvelujen hankintojen osalta, jotka on tehty ajanjaksona, jona hänen arvonlisäverotunnusteensa on ollut peruutettuna, merkitsemällä vähennyksen ensimmäiseen rekisteröinnin jälkeen antamaansa veroilmoitukseen tai johonkin myöhempään ilmoitukseen, vaikka laskussa ei ole verovelvollisen arvonlisäverotunnistetta. Verokoodeksin 316 §:n 12 momentin mukaisen verovelvolliseksi rekisteröinnin jälkeen verovelvolliset antavat tavaroiden luovutuksista/palvelujen suorituksista, jotka ovat tapahtuneet ajanjaksona, jona arvonlisäverotunniste on ollut peruutettuna, laskuja, joihin kyseiseltä ajalta kannettu arvonlisävero merkitään erikseen.

316 §:n 12 momentin d kohta, joka pääasiallisesti vastaa lain nro 571/2003 153 §:n 9¹ momentin d kohtaa.

297 §:n 1, 4 ja 6 momentti, joissa toistetaan lain nro 571/2003 145 §:n 1, 2 ja 4 momentti.

Yhteenveto tosiseikoista ja pääasian menettelystä

- 1 Vastaaja määräsi 30.4.2014 päätöksellä, että kantajan rekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi peruutetaan viran puolesta siitä syystä, ettei kuudelta peräkkäiseltä kuukaudelta annetuissa arvonlisäveroilmoituksissa ollut ilmoitettu arvonlisäverollisia liiketoimia. Koska kantajalla ei enää ollut voimassa olevaa arvonlisäverotunnistetta, se laati toukokuusta 2014 lähtien verotuksen laskumerkintävaatimusten mukaisia laskuja, jotka eivät sisältäneet arvonlisäveroa.
- 2 Vuoden 2019 huhtikuun aikana vastaaja ilmoitti kantajalle pian tapahtuvasta verotarkastuksesta, joka kattoi ajanjakson 1.4.2014–31.12.2017. Välttyäkseen maksamasta sakkoa siitä, ettei se ollut jättänyt veroilmoituksia määräaikoina, kantaja päätti taannehtivasti esittää kannettua arvonlisäveroa koskevan ilmoituksen, jonka verovelvolliset, joiden arvonlisäverotunniste on peruutettu, ovat velvollisia tekemään.
- 3 Ilmoitukseen sisältyvien tietojen perusteella ja lisävarmistuksia tekemättä vastaaja antoi 19.4.2019 täytäntöönpanoperusteen ja käynnisti kantajaa kohtaan pakkotäytäntöönpanon 19.4.2019 antamallaan maksamismääräyksellä.
- 4 Verotarkastus suoritettiin 11.6.2019; tarkastuselin katsoi, että kantaja oli tarkastuksen kohteena olleelta ajalta antanut arvonlisäveroilmoitukset oikein.
- 5 Tarkastuksen päättymispäivän jälkeen mutta ennen vanhentumisajan päättymistä kantaja antoi 31.7.2019 oikaisuilmoitukset, joiden summa oli 0.

Pääasian asianosaisten keskeiset argumentit

- 6 Kantaja toteaa, että vaikka verovelvollisen arvonlisäverotunnisteen peruuttamistapauksessa on olemassa verotukselliset korjauskeinot, joiden johdosta yhtiöllä on sen jälkeen, kun se on uudelleen rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi, mahdollisuus taannehtivasti vähentää arvonlisävero ajanjaksolta, jona sillä ei ollut arvonlisäverotunnistetta, nämä keinot eivät todellisuudessa ole sen käytettävissä.
- 7 Kantaja katsoo, että verovelvollisella, jonka arvonlisäverotunniste on peruutettu mutta joka eri syistä ei rekisteröidy uudelleen, ei ole käytettävissään mitään korjauskeinoa. Tämän vuoksi se, että sillä pysytetään määräämättömän ajan velvollisuus maksaa arvonlisäveroa tilanteessa, jossa sillä ei ole enää minkään tyyppistä arvonlisäverovelvollisen asemasta johtuvaa etua, on ristiriidassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tältä osin vahvistettujen periaatteiden kanssa.
- 8 Vastaaja toteaa, että kantaja on sääntöjenmukaisesti antanut arvonlisäveroilmoitukset, joita verovelvolliset, joiden arvonlisäverotunniste on peruutettu, ovat velvollisia tekemään, ja se on antanut ne valaehtoisesti. Voimassa olevan lainsäädännön mukaan veroilmoitusta ei voida enää oikaista verotarkastuksen päättymisen jälkeen.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteluista

- 9 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esiin tuoma ongelma on, onko asiaan sovellettava kansallinen lainsäädäntö yhteensopiva direktiivistä 2006/112 ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä johdettavien periaatteiden kanssa tapauksessa, jossa verovelvollisella ei arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröinnin peruuttamisen jälkeen enää ole oikeutta vähentää arvonlisäveroa hankintojen osalta mutta se on edelleen velvollinen maksamaan kantamansa arvonlisäveron, eikä verokantovelvollisuudelle ole säädetty aikarajaa.
- 10 Vaikka vähennysoikeutta olisi pitänyt voida käyttää taannehtivasti uuden arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröinnin jälkeen, kantajalla ei todellisuudessa ole käytettävissään tätä mahdollisuutta, koska se ei täytä muodollista edellytystä sen vuoksi, että sen johtaja on osakkaana toisessa yhtiössä, joka on maksukyvyttömyysmenettelyssä.
- 11 Koska kantaja ei voi hyötyä myöskään pieniin yrityksiin sovellettavasta vapautusjärjestelmästä, siltä evätään määräämättömäksi ajaksi oikeus arvonlisäveron vähentämiseen ilman, että se voisi hyötyä arvonlisäverojärjestelmästä.
- 12 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa verotuksen neutraalisuuden periaatteen näkökulmasta tuomioihin Elida Gibbs (C-317/94), Kraft Foods Polska (C-588/10), Zabrus Siret (C-81/17), Gamesa Wind România (C-69/17), Dobre (C-

159/17) ja Astone (C-332/15) ja toteaa, että näiden tuomioiden taustalla olleet olosuhteet kuitenkin poikkeavat tämän asian taustalla olevista olosuhteista.

- 13 Se, että kantajan on mahdoton rekisteröityä uudelleen arvonlisäverovelvolliseksi ja hyötyä siten vähennysoikeudesta, on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan rinnastettavissa muodollisen edellytyksen noudattamatta jättämiseen. Veroviranomaisten ei myöskään ollut mahdotonta varmistua vähennysoikeuden aineellisten edellytysten täyttymisestä.
- 14 Suhteellisuusperiaatteen osalta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tuomioihin Collée (C-146/05) ja Salomie ja Oltean (C-183/14) viitaten, että vähennysoikeuden ehdoton epääminen voi vaikuttaa kantajan tapauksessa suhteettomalta, koska kyse ei ole petoksesta ja koska veroviranomainen ei ole tutkinut aineellisia edellytyksiä.
- 15 Koska käsiteltävässä tapauksessa vastaaja ei ole varmistunut aineellisten edellytysten täyttymisestä ja koska kantaja täten veloitetaan kantamaan arvonlisäveroa määräämättömän ajan ja se on pysyvässä epävarmuuden tilassa, koska se ei tiedä velvollisuksiensa laajuutta eikä sillä myöskään ole oikeudellista välinettä, jonka avulla se pystyisi hyötymään arvonlisäverojärjestelmästä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, joka viittaa myös tuomioon Irlanti v. komissio (C-325/85), nostaa esiin kysymyksen oikeusvarmuuden periaatteen ja luottamuksensuojan periaatteen loukkaamisesta ja direktiivissä valtioille asetettujen velvollisuuksien näkökulmasta myös vilpittömän yhteistyön periaatteen loukkaamisesta.