

Asia C-835/18

**Tiivistelmä unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohtaan
perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä**

Jättämispäivä:

24.12.2018

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Curtea de Apel Timișoara (Romania)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

21.11.2018

Valittaja:

SC Terracult SRL

Vastapuolet:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara –
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul
Inspekție Fiscală Persoane Juridice 5

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală
Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul de Soluționare
a Contestațiilor

Pääasian oikeudenkäynnin kohde

Valitus, jonka valittaja TERRACULT SRL (jäljempänä Terracult tai valittaja) on tehnyt siviilioikeudellisesta tuomiosta, jonka on antanut Tribunalul Arad (Aradin ylioikeus, Romania) oikeudenkäynnissä, jossa oli vastapuolena Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspekție Fiscală Persoane Juridice 5 (Timișoaran alueellinen verovirasto – Aradin piirikunnan verovirasto – Oikeushenkilöiden verotarkastusvirasto nro 5) ja Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor (verohallitus – Timișoaran alueellinen verovirasto – oikaisuvaatimuksia käsittelevä yksikkö) (jäljempänä yhdessä vastapuolet).

Ennakkoratkaisupyyntö kohde ja oikeusperusta

SEUT 267 artiklan nojalla pyydetään direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 167, 168, 179, 180 ja 182 artiklan sekä näihin artikloihin perustuvien verotuksen neutraalisuuden periaatteen, tehokkuusperiaatteen ja suhteellisuusperiaatteen tulkintaa

Ennakkoratkaisukysymys

Ovatko arvonlisäverodirektiivi sekä verotuksen neutraalisuuden periaate, tehokkuusperiaate ja suhteellisuusperiaate pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevissa olosuhteissa esteenä hallinnolliselle käytännölle ja/tai kansallisen lainsäädännön säännösten tulkinnalle, jolla estetään joidenkin laskujen oikaiseminen ja siten oikaistujen laskujen merkitseminen arvonlisäveroilmoitukseen ajanjaksolta, jona oikaisu on tehty, liiketoimista, jotka on toteutettu ajanjaksolla, jolta on tehty verotarkastus, jonka seurauksena veroviranomaiset ovat tehneet lainvoimaiseksi tulleen verotuspäätöksen, jos verotuspäätöksen tekemisen jälkeen saadaan selville tietoja, jotka johtaisivat jonkin toisen verojärjestelmän soveltamiseen?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, 167, 168, 178–180 ja 182 artikla

Tuomio 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163)

Tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret SRL (C-81/17, EU:C:2018:283)

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Veroprosessikoodeksista annettu hallituksen asetus nro 92/2003, sellaisena kuin se on uudelleen julkaistuna (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată): veroviranomaisten aktiivista roolia koskeva 7 §, jonka mukaan veroviranomainen saa tutkia viran puolesta tosiseikat, hankkia kaikki tarvittavat tiedot ja asiakirjat ja käyttää niitä voidakseen arvioida oikein verovelvollisen verotuksellista tilannetta, sekä yksilöidä ja ottaa huomioon kaikki kunkin tapauksen kannalta merkitykselliset olosuhteet; vilpittömyyttä mieltä koskeva 12 §; verohallintotoimien kumoamista tai muuttamista koskeva 47 §; oikaisuvaatimuksen tekemisen mahdollisuutta koskeva 205 §; 207 §, jossa säädetään 30 päivän määräajasta oikaisuvaatimuksen tekemistä varten, 213 §, jonka 4 momentissa säädetään, että oikaisuvaatimuksen tekijä, väliintulijat tai niiden edustajat voivat esittää uusia todisteita vaatimuksen tueksi, kun taas veroviranomaisella, joka on toteuttanut riidanalaiset verohallintotoimet tai,

tilanteen mukaan, viranomaisella, joka on toteuttanut tarkastustoimia, on tällaisessa tilanteessa mahdollisuus ottaa niihin kantaa.

Verokoodeksista annettu laki nro 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), sellaisena kuin se on muutettuna ja täydennettynä lailla nro 343/2006 (Legea nr. 343/2006), jonka VI luvulla on saatettu erityisesti direktiivi 2006/112/EY osaksi kansallista lainsäädäntöä, asiakirjojen oikaisemista koskeva 159 §:

”(1) Laskussa tai sen korvaavissa muissa asiakirjoissa ilmoitetut tiedot on oikaistava seuraavalla tavalla:

- a) jos asiakirjaa ei ole lähetetty vastaanottajalle, se on kumottava ja on annettava uusi asiakirja;
- b) jos asiakirja on lähetetty vastaanottajalle, on joko annettava uusi asiakirja, johon on sisällyttävä yhtäältä alkuperäisen asiakirjan tiedot, oikean asiakirjan numero ja päivämäärä sekä arvot negatiivisella etumerkillä, ja toisaalta oikeat tiedot ja arvot, tai annettava uusi asiakirja, joka sisältää oikeat tiedot ja arvot, samalla kun annetaan asiakirja, jossa on arvot negatiivisella etumerkillä ja johon merkitään oikaistun asiakirjan numero ja päivämäärä.

--

(3) Verovelvolliset, joihin on kohdistettu verotarkastus ja joiden osalta on todettu ja vahvistettu, että kannettu vero on määritetty virheellisesti, ja jotka ovat velvollisia maksamaan tällaisia summia toimivaltaisen veroviranomaisen hallintotoimen perusteella, voivat antaa 1 momentin b kohdassa tarkoitettuja oikaistuja laskuja vastaanottajille. Annettavissa laskuissa on ilmoitettava, että ne annetaan tarkastuksen jälkeen, ja ne on merkittävä eri kohtaan veroilmoituksessa. Vastaanottajilla on oikeus vähentää näissä laskuissa mainittu vero 145–147² §:ssä säädettyin rajoituksin ja edellytyksin.”

Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 täytäntöönpanosäännösten hyväksymisestä annettu hallituksen asetus nro 44/2004 (Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal), 81² §:

”(1) Verokoodeksin 159 §:n 1 momentissa tarkoitettu laskun korvaava asiakirja on tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta annettava asiakirja, joka täyttää sopimuksessa tai yleissopimuksessa, jossa Romania on sopimuspuolena, määrätyt velvoitteet ja sisältää vähintään verokoodeksin 155 §:n 19 momentissa säädetty tiedot.

(2) Jos verovelvollinen on antanut laskuja verojärjestelmän mukaisesti ja saanut tämän jälkeen haltuunsa asiakirjoja, joiden perusteella hän on oikeutettu soveltamaan verokoodeksin 143, 144 tai 144¹ §:ssä tarkoitettua arvonlisäveron vapautusta, tämä verovelvollinen voi oikaista annettuja laskuja verokoodeksin 159

§:n 1 momentin b kohdan nojalla soveltamalla toteutettuja liiketoimia vastaavaa vapautusjärjestelmää.

(3) Verotarkastusviranomaiset sallivat arvonlisäveron vähennyksen, jos ostoihin liittyviin tarkastettuihin asiakirjoihin ei sisälly kaikkia verokoodeksin 155 §:n 19 momentissa tarkoitettuja tietoja ja/tai nämä tiedot ovat virheellisiä mutta tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja oikaisee näitä asiakirjoja verokoodeksin 159 §:n nojalla näiden asiakirjojen vastaanottajan tiloissa tehtävän erotarkastuksen aikana. Vaikka tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja on ollut erotarkastuksen kohteena, se voi soveltaa verokoodeksin 159 §:n 1 momentin b kohdan säännöksiä oikaistakseen joitakin laskuun sisältyviä verokoodeksin 155 §:n 19 momentin mukaan pakollisia tietoja, jotka on virheellisesti jätetty pois tai otettu laskuun mutta joilla ei muuteta veron perustetta ja/tai liiketoimesta kannettavaa veroa taikka ei muuteta alun perin laskutettuihin liiketoimiin liittyvää verojärjestelmää. Tämä lasku on liitettävä alkuperäiseen laskuun mutta sitä ei kirjata tavaroiden luovuttajan/palvelujen suorittajan eikä vastaanottajan veroilmoitukseen sen verokauden ajalta, jona oikaisu tehdään.

(4) Tavaroiden luovuttajien tai palvelujen suorittajien, jotka antavat oikaistuja laskuja erotarkastuksen jälkeen verokoodeksin 159 §:n 3 momentin säännösten mukaisesti, on kirjattava tällaiset laskut myyntireskontran eri kohtaan, ja tällaiset laskut on samalla tavoin kirjattava veroilmoituksessa eri kohtaan, ilman velvoitetta tilittää näissä laskuissa mainittu arvonlisävero. Jotta vältettäisiin väärinkäytökset ja mahdollistettaisiin sellaisten tilanteiden yksilöiminen, joissa laskut on laadittu erotarkastuksen jälkeen, tavaroiden luovuttajien/palvelujen suorittajien on mainittava tällaisissa laskuissa, että ne on laadittu erotarkastuksen jälkeen. Vastaanottajilla on oikeus vähentää tällaisissa laskuissa mainittu arvonlisävero verokoodeksin 145–147¹ §:ssä säädettyin rajoituksin ja edellytyksin, ja vero on lisättävä tavaroiden ja palvelujen ostoihin liittyviin veroilmoituksen kohtiin. Verokoodeksin 147¹ §:n 2 momentissa säädettyä määräaika ei voida ylittää oikaistuja laskuja annettaessa.”

Tiivistelmä tosiseikoista ja pääasian oikeudenkäynnistä

- 1 Donauland SRL -nimiseen yhtiöön (jäljempänä Donauland), joka sulautui 1.8.2016 absorptiossa Terracultiin, kohdistettiin maaliskuussa 2014 päättynyt erotarkastus, jonka jälkeen todettiin, että se oli 10. ja 14.10.2013 välisenä aikana luovuttanut rapsia Almos Alfons Mosel Handels GmbH:lle (Saksa) (jäljempänä Almos) ja antanut tässä yhteydessä laskuja, rahtikirjoja ja kuljetusasiakirjoja. Todettuaan, että tarkastuksen kohteena oleva yritys ei kyennyt toimittamaan asiakirjoja, jotka olisivat osoittaneet tavarat lähteneen Romanian alueelta, veroviranomaiset katsoivat, ettei siihen voitaisi soveltaa arvonlisäveron vapautusta, joka koskee tavaroiden yhteisöluovutuksia.
- 2 Kyseiset viranomaiset tekivät 4.3.2014 verotuspäätöksen (jäljempänä ensimmäinen verotuspäätös) ja erotarkastuskertomuksen, jossa vahvistettiin

Donaulandille joitain lisävelvoitteita, joihin kuului 440 241 Romanian lein (RON) suuruinen arvonlisävero joistain lokakuussa 2013 Almosille suoritetuista rapsintoimituksista, joita pidettiin kotimaisina luovutuksina, joten niihin sovellettiin yleistä 24 prosentin arvonlisäverokantaa.

- 3 Donauland ei riitauttanut ensimmäistä verotuspäätöstä.
- 4 Almos ilmoitti 28.3.2014 Donaulandille todenneensa, että Almos-yhtiölle oli annettu laskuja Saksan verotunnisteella ja Romanian arvonlisäveron perusteella, mutta väitti, että tavara ei ollut poistunut Romanian alueelta, ja vaati laskutusta Almosin Romaniassa olevan veroedustajan tunnisteella.
- 5 Maaliskuussa 2014 Donauland kirjasi Almosin toimittamien asiakirjojen perusteella 159 §:n 3 momentin nojalla kirjanpitoonsa 180 Almosille annettua oikaistua laskua (jotka oli osoitettu joko Almosin Saksan-yhtiölle tai sen verotukselliselle edustajalle Romaniassa), joiden sisällöstä ilmenevät seuraavat liiketoimet: 1) suoritettujen yhteisöluovutusten peruutus ja niiden uudelleenluokittelu kotimaisiksi luovutuksiksi, joihin sovellettiin yleistä 24 prosentin arvonlisäverokantaa, ja 2) näiden kotimaisten luovutusten, joihin sovellettiin yleistä arvonlisäverokantaa, peruutus, ja niiden lukeminen sellaisten tavaroiden luovutusten ryhmään, joihin sovellettiin yksinkertaistamistoimenpiteitä, missä yhteydessä se vetosi ostajan virheelliseen yksilöimiseen 28.3.2014 päivätyn ilmoituksen jälkeen.
- 6 Donaulandin antamat oikaistut laskut merkittiin maaliskuun 2014 arvonlisäveroilmoitukseen, ja valittaja vähensi näihin laskuihin liittyvän arvonlisäveron meneillään olleelta kaudelta suoritettavasta arvonlisäverosta.
- 7 Arvonlisäveron palauttamista koskevan hakemuksen jälkeen tehtiin uusi verotarkastus 28.11.2016 ja 10.2.2017 välisenä aikana ja sen perusteella 10.2.2017 verotuspäätös (jäljempänä myöhempi verotuspäätös), jossa todettiin, että Terracult oli velvollinen suorittamaan täydentävänä arvonlisäverona ensimmäisessä verotuspäätöksessä mainitun 440 241 RON:n suuruisen summan.
- 8 Valittaja teki tästä myöhemmästä verotuspäätöksestä oikaisuvaatimuksen, jonka Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (Timișoaran alueellinen verovirasto, Romania) hylkäsi 14.7.2017.
- 9 Terracult teki 2.2.2018 hallintovalituksen Tribunalul Aradiin (Aradin ylioikeus) ja vaati yhtäältä myöhemmän verotuspäätöksen osittaista kumoamista 440 241 RON:n osalta sekä oikaisuvaatimuksesta tehdyn päätöksen ja muihin lisäverovelvoitteisiin liittyvien laillisia korkoja ja viivästyskorkoja koskevien päätösten kumoamista sekä toisaalta yhtiön edellä mainitun verotuspäätöksen perusteella suorittaman summan palauttamista. Terracult väitti lähinnä, että vaikka se oli oikaistujen laskujen antamisen yhteydessä vain noudattanut tosiasiallisesti olemassa olevaa verotuksellista tilannetta ja verokoodeksin 160 §:n 2 momentin c kohdan tähän tapaukseen sovellettavia säännöksiä, verovalvontaviranomainen oli riidanalaisilla hallinto- ja verotustoimilla vahvistanut sille uudelleen 440 241

RON:n suuruisen täydentävän arvonlisäveron (johon liittyi lisämaksuja ja seuraamus ilmoituksen laiminlyönnistä), joka liittyi samoihin rapsin toimituksiin lokakuussa 2013, koska se katsoi useiden muutoseikkoihin liittyvien perusteiden vuoksi, että Terracultilla ei ollut ollut oikeutta tämän summan palautukseen sillä perusteella, että tämä oli merkinnyt sen arvonlisäveroilmoitukseen, joka koski kuukautta, jona viimeksi mainitut oikaistut laskut oli annettu, joten veroviranomainen oli loukannut arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta.

- 10 Tribunalul Arad (Aradin ylioikeus) hylkäsi Terracultin hallintovalituksen ja katsoi lähinnä, että koska se ei ollut esittänyt oikaisuvaatimusta, jossa se olisi voinut vedota ensimmäisessä verotuspäätöksessä kuvatus verotuksellisen tilanteen muutokseen esittämällä Almosilta 28.3.2014 saatuihin ilmoituksiin asetuksen nro 92/2003 213 §:n 4 momentin nojalla, ensimmäinen verotuspäätös on verohallinnollinen toimi, jolla vahvistetaan lainvoimaisesti, että kyseiset liiketoimet ovat kotimaisia luovutuksia, joihin sovelletaan 24 prosentin arvonlisäverokantaa, joten 440 241 RON:n suuruinen täydentävä arvonlisävero on tullut lopullisesti kannettavaksi.
- 11 Valittaja riitautti 29.6.2018 Tribunalului Aradin (Aradin ylioikeus) tuomion ennakkoratkaisua pyytävässä tuomioistuimessa.

Pääasian oikeudenkäynnin osapuolten olennaiset lausumat

- 12 Terracult esitti ensimmäisessä oikeusasteessa, että verotarkastusyksikön vahvistama tilanne on oikea asiakkaalle eli Almosille lokakuussa 2013 toimitetun tavarank liiketoiminnallisen kierron näkökulmasta siinä mielessä, että Terracult oli alun perin menetellyt Almosin antamien tietojen mukaisesti, kun tämä oli ilmoittanut, että tavara oli lähdössä Romanian alueelta, ja kohdellut liiketoimea tavaroiden yhteisöluovutuksena ja antanut siihen liittyvät toimituslaskut, ilmoittanut oman liikekumppaninsa saksalaisen verotunnuksen eikä soveltanut arvonlisäveroa laskutettuihin summiin. Verotarkastuksessa, jonka perusteella laadittiin ensimmäinen verotuspäätös, kyseinen yhtiö oli saanut tietää, että tiedot olivat siinä mielessä virheellisiä, että tavara oli ostettu Romaniasta saadulla verotunnuksella eikä saksalaisella verotunnuksella ja että Almos ei ollut tavarank ostettuaan vienyt sitä suoraan yhteisön alueelle vaan myynyt sen edelleen Romanian alueella toiselle oikeussubjektille, Secusigiu SRL:lle, joka oli puolestaan myynyt sen edelleen Almos-yhtiölle, minkä jälkeen tavara oli viety Saksaan.
- 13 Terracult pitää virheellisenä verotarkastajien päätelmää, jonka mukaan 440 241 RON:n suuruinen arvonlisävero olisi vähennetty perusteettomasti sen jälkeen kun liiketoimet oli luokiteltu uudelleen kotimaisiksi luovutuksiksi. Valittaja katsoo, että Almos on oikeudelliselta ja sopimuksen kannalta yksi sopimuskumppani, koska ei ole olemassa kahta erillistä yhtiötä eli Almos Alfons Mosel Handels GmbH Saksa ja Almos Alfons Mosel Handels GmbH Romaniaa, joten pelkkä tavarank toimituspaikan muutos ei missään tapauksessa edellyttänyt uuden

kauppasopimuksen tekemistä tai lisäehtojen ottamista kauppasopimukseen ostajan muutoksesta, ei myöskään hinnan perimistä uudelleen. Ainoa valittajalla alun perin tiedossa olleeseen liiketoiminnalliseen kiertoon tullut muutos koski näet tavaran toimituspaikkaa ja implisiittisesti verotunnusta.

- 14 Terracult väittää verotarkastusviranomaisten tehneen virheellisen päätöksen myös todetessaan, että se olisi pyrkinyt ensimmäisen verotarkastuksen jälkeen toteutetuilla toimenpiteillä, joilla oli peruutettu yhteisöluovutuksesta alun perin annetut laskut ja laadittu ne uudelleen todellisen tilanteen mukaisesti eli kotimaisen luovutuksen perusteella soveltamalla yleistä arvonlisäverokantaa, saamaan perusteetonta veroetua, jolla olisi loukattu veroasioihin liittyvää vilpittömän mielen periaatetta, tai että sen toimenpiteet olisivat merkinneet 22.3.2012 annetussa unionin tuomioistuimen tuomiossa Klub (C-153/11, EU:C:2012:163) tarkoitettua vilpillistä menettelytapaa.
- 15 Valittajan mielestä verotuksen neutraalisuuden periaate on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate, jonka tarkoituksena on vapauttaa arvonlisäverovelvollisiksi rekisteröidyt elinkeinonharjoittajat kokonaan verosta, joka liittyy niiden kaikkeen liiketoimintaan, millä taataan verotuksen neutraalisuus kaiken liiketoiminnan suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksista, kunhan se on lähtökohtaisesti sellaisenaan arvonlisäverollista. Kahden arvonlisäverovelvollisiksi rekisteröidyn verovelvollisen välisissä liiketoimissa (kuten tässä tapauksessa) arvonlisäveron vaikutuksen pitää olla neutraali sekä myyjälle että ostajalle. Tästä näkökulmasta mikä tahansa valittajan myyjänä tekemä aloite palauttaa arvonlisäveron neutraalisuuden periaate riidanalaisen liiketoimen osalta merkitsee hyväksytyn oikeuden käyttöä.
- 16 Terracult korostaa erityisesti, että se määrättiin ensimmäisen verotuspäätöksen perusteella maksamaan omista varoistaan koko arvonlisävero, joka liittyi luovutuksiin, jotka eivät täyttäneet yhteisöluovutuksen edellytyksiä. Tässä tilanteessa valittaja noudatti tätä velvoitetta ja suoritti tosiasiallisesti tämän summan. Verotuksen neutraalisuuden periaatteen näkökulmasta syntyi kuitenkin epätasapaino siinä mielessä, että tähän luovutukseen liittyvän veron vaikutus myyjänä olleeseen valittajaan ei ollut neutraali, vaan sille aiheutui tämän perusteella suoritettun summan suuruinen tappio ilman että sitä olisi laskutettu ostajalta. Tämä epätasapaino on erityisen epäoikeudenmukainen sen vuoksi, että valittaja ei ollut millään tavoin syyllinen tarkastusviranomaisen toteamaan tilanteeseen, vaan sitä oli johdettu harhaan luovutetun tavaran tosiasiallisen määränpään ja ostajan verotunnuksen osalta. Näin ollen saatuaan veroviranomaiselta tiedon luovutetun tavaran tosiasiallisesta kierrosta ja Almosin myönnettyä oman virheensä tiedonkulussa se oli vedonnut omaan hyväksyttävään oikeuteensa saada verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudatetuksi siten, että tavaran luovutukseen liittyvät asiakirjat palautetaan tosiasiallisen tilanteen mukaisiksi.
- 17 Koska tehdyillä korjauksilla on ainoastaan oikaistu kirjanpitoon kirjatut asiakirjat liiketoimien todellisen kulun mukaisiksi ja koska tavoiteltuna päämääränä on ollut

verotuksen neutraalisuuden periaatteen kunnioittaminen ja täysimääräinen noudattaminen, valittaja väittää, että on ollut perusteetonta katsoa, että sen toteuttamalla toimenpiteillä oli loukattu vilpittömän mielen periaatetta ja että se olisi halunnut saada perusteetonta verotuksellista etua. Tavarantoimittajalle Almosille liittynyt liiketoimi on päinvastoin ollut täysin todellinen.

- 18 Vastapuolet ovat korostaneet vastauskirjelmässään puolustukseksi, että valittaja ei riitauttanut ensimmäistä verotuspäätöstä, vaikka se olisi voinut oikaisuvaatimuksen tehdessään käyttää lainsäätäjän veroprosessikoodeksin 213 §:n 4 momentissa antamaa mahdollisuutta esittämällä tämän toimen perusteluissa uutena todisteena Almosin 28.3.2014 päivätyn ilmoituksen.
- 19 Vastapuolet katsovat, että koska päätöstä ei riitautettu, tämä 440 241 RON:n suuruinen täydentävä arvonlisävero erääntyi lopullisesti kannettavaksi. Tästä seuraa näin ollen, että ensimmäinen verotuspäätös on verohallinnollinen toimi, joka osoittaa lainvoimaisesti, että Donaulandin toimitukset Almosille ovat verollisia kotimaisia luovutuksia.
- 20 Vastapuolet katsovat, että sen jälkeen kun Donaulandiin kohdistettu verotarkastus oli saatettu päätökseen, Donauland teki maaliskuussa 2014 useita muodollisia liiketoimia, joilla se kumosi ensimmäisen verotuspäätöksen vaikutukset, vaikka veroprosessikoodeksin 50 §:n nojalla vain toimivaltainen veroviranomainen voi kumota tai peruuttaa verohallinnon toimen tai muuttaa sitä ja ainoastaan verotusmenettelyn rajoissa ja sen mukaisin edellytyksin. Näin ollen vastapuolten mielestä Donauland loukkaa toimenpiteillään veroprosessikoodeksissa vahvistettua vilpittömän mielen periaatetta.
- 21 Vuoden 2017 verotarkastuksen perusteella veroviranomaiset totesivat, että yhtiö oli maaliskuun 2014 veroilmoitukseen otetuilla tiedoilla vaikuttanut lainvastaisesti suoritettavan arvonlisäveron kokonaismäärään kirjaamalla jälkikäteen arvonlisäveron negatiivisen määrän, joka sisältää maaliskuussa 2014 oikaistuihin laskuihin perustuvan arvonlisäveron.
- 22 Veroviranomaiset ovat väittäneet, että arvonlisäveroilmoituksen antamista koskevia oikeussääntöjä ei ole noudatettu siltä osin kuin maaliskuun 2014 arvonlisäveroilmoituksessa ilmoitetut määrät eivät vastanneet yrityksen kirjanpitoon kirjattuja määriä (maaliskuun 2014 myyntireskontra), joten Donauland oli rikkonut moduulin (300) ”Arvonlisäveroilmoitus” malliin ja sisältöön liittyviä kansallisia oikeussääntöjä, joissa säädetään velvollisuudesta merkitä ilmoitukseen sellaisiin liiketoimiin liittyvästä myyntireskontrasta saadut tiedot, jotka ovat erääntyneet viitekauden aikana.
- 23 Jos Donauland ei olisi toteuttanut maaliskuun 2014 muodollisia liiketoimia, se olisi kirjannut verokoodeksin 147³ §:n 1 momentissa määritellyn negatiivisen arvonlisäveron määrän, joka muodostuu vähennyskelpoisen arvonlisäveron ja

kannetun arvonlisäveron erotuksesta. Donauland ei ole kyennyt osoittamaan arvonlisäveroilmoitukseen tehtyjä kirjauksia oikeiksi.

- 24 Veroviranomaiset ovat korostaneet, että kyseisten yhteisöluovutusten uudelleenluokittelu on suoritettu ensimmäisen verotarkastuksen jälkeen. Donaulandin oikeudellinen edustaja ilmoitti tarkastuksen päätyttyä nimenomaisesti, että sopimuspuolten välistä sopimusta eli Almosin kanssa tehtyä kauppasopimusta ei ollut muutettu muilla sopimuksilla, lisäehdoilla tai muilla asiakirjoilla ja että yhtiön näkökulmasta suoritettujen tavaroiden luovutukset olivat olleet sopimuspuolten välisen sopimuksen mukaisia, kun puolestaan liiketoimi oli päätetty sopimuksen mukaisesti Almosin suorittamalla maksulla.
- 25 Nämä viranomaiset totesivat, että liiketoimen sisältö ei ole muuttunut – toimitukset on suoritettu edelleen Almosille, yhteisönsisäinen sopimuskumppani on perinyt vastikkeen ja maksajana on ollut Almos (Saksa) – ja että Donauland ei ole esittänyt täydentäviä asiakirjoja vahvistaakseen joidenkin liiketoimien kumoamisen ja niiden implisiittisen uudelleenluokittelun kotimaisiksi luovutuksiksi (ei ole esitetty kuljetusasiakirjoja osoittamaan tavarantoimituksen yhteisönsisäisen vastaanottajan verotukselliselle edustajalle Romaniassa eikä ole esitetty asiakirjoja, jotka liittyisivät vastikkeen perimiseen romanialaisen taloudellisen toimijan suorittamista toimituksista).
- 26 Näin ollen verotarkastusviranomaiset totesivat, että tämä täydentävään arvonlisäveroon liittyvä velvoite on tullut yhtiön kannalta lopulliseksi, mistä syystä valittajalla ei ole oikeutta saada syyskuussa 2016 ilmoitukseen lisätyn palautettavan arvonlisäveron koko määrää palautetuksi.
- 27 Oikeudenkäynnin asianomaiset ovat pysyttäneet ylioikeudessa perustelut, joita ne ovat esittäneet myös asiaratkaisun tehneessä tuomioistuimessa.
- 28 Terracult on pyytänyt ennakkoratkaisupyynnön esittämistä unionin tuomioistuimelle, koska se katsoo, että yhtiöltä ei voida evätä oikeutta suoritettujen arvonlisäveron palautukseen, jos sitä ei olisi tosiasiallisesti pitänyt kantaa, pelkästään sillä perusteella, että tavara on luovutettu ajanjaksolla, jolla on tehty verotarkastus, jonka perusteella veroviranomainen on tehnyt verotuspäätöksen, josta on tullut lopullinen sen vuoksi, että sitä ei ole riitautettu, koska yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä taataan verotuksen neutraalisuus. Veroviranomaisen omaksuma ratkaisu on sen mielestä tämän periaatteen vastainen, koska yhtiölle on aiheutunut korjaamaton 440 241 RON:n suuruinen vahinko, joka koostuu arvonlisäverosta, joka ei olisi tosiasiallisesti koskaan pitänyt kantaa ja suorittaa valtion varoihin.

Tiivistelmä ennakkoratkaisupyynnön perusteluista

- 29 Ennakkoratkaisukysymys koskee sitä, ovatko kansallisen lainsäädännön säännökset, joissa vahvistetaan erityinen menettely verohallinnon toimien riitauttamista ja laskujen oikaisemista varten siinä tapauksessa, että

verotarkastuksessa saadaan selville joitakin lisätietoja, joiden perusteella saattaa olla tarpeen soveltaa jotain toista verojärjestelmää, arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 167, 168, 179, 180 ja 182 artiklasta johtuvien verotuksen neutraalisuuden periaatteen, tehokkuusperiaatteen ja suhteellisuusperiaatteen mukaisia.

- 30 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo, että nyt käsiteltävän asian kohteena oleva oikeuskysymys on sama kuin asiassa C-81/17, Zabrus, johon valittaja vetoaa, mutta että kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimen asiassa C-81/17 antama tuomio ja se, että sen on ratkaistava asia ylimpänä tuomioistuimena, sen on esitettävä unionin tuomioistuimelle tämä ennakkoratkaisukysymys.

TYÖASIAKIRJA