

Asia C-487/20

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

2.10.2020

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Curtea de Apel Alba Iulia (Romania)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

22.9.2020

Valittaja:

Philips Orăștie SRL

Vastapuoli:

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

CURTEA DE APEL ALBA IULIA

SECȚIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL (Alba Iulian ylioikeus –
hallinnollisia ja vero-oikeudellisia riita-asioita käsittelevä jaosto)

VÄLIPÄÄTÖS

Julkinen istunto 22.9.2020

--

Tuomioistuimen rekisteriin merkitään, että valittaja, SC Philips Orăștie SRL, vaatii ennakkoratkaisupyynnön tekemistä Euroopan unionin tuomioistuimelle hallintoasiassa, jossa vastapuolena on Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (suurten verovelvollisten verohallinnosta vastaava virasto) – – ja jossa vaaditaan hallintopäätöksen kumoamista.

--

CURTEA DE APEL

Unionin tuomioistuimelle esitettävä ennakkoratkaisupyyntö:

I. Pääasian kohde. Merkitykselliset tosiseikat

- 1 Valittaja, SC Philips Orăștie SRL, on romanialainen oikeushenkilö, jonka kotipaikka on Orăștien kunnassa Hunedoaran alueella.
- 2 Toimivaltainen veroviranomainen, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (suurten verovelvollisten verohallinnosta vastaava virasto, jäljempänä DGAMC), teki **14.9.2016** verotuspäätöksen nro 423, jossa valittaja velvoitettiin maksamaan 31 628 916 Romanian leuta arvonlisäveroa ja täydentäviä verovelvoitteita.
- 3 Koska täytäntöönpanoa ei verotuspäätöksessä vahvistettujen määrien osalta ollut keskeytetty, yhtiö merkitsi **syyskuuta 2016** koskevan alv-ilmoituksen (”300”) riville 36 – –, ”verotuspäätöksessä maksettavaksi vahvistettu arvonlisävero, jota ei ole alv-ilmoituksen jättämispäivään mennessä maksettu”, määräksi 21 799 334 Romanian leuta eikä hakenut palautusta, joten Philips Orăștien maksettavaksi jäi hyvityksen jälkeen **12 096 916 leuta**.
- 4 Philips Orăștie teki verotuspäätöksestä **4.11.2016** päivätyn oikaisuvaatimuksen nro 82252, jossa se väitti verotuspäätöksen olevan *osittain*, nimittäin **21 799 334 leun** osalta, *lainvastainen*.
- 5 Oikaisuvaatimuksensa yhteydessä yhtiö toimitti DGAMC:lle alkuperäiskappaleen Citibank Europen antamasta, *4.11.2016 päivätystä* 31 577 059 leun määräisestä *pankkitakauksesta nro 5163090001*, jota oli jatkettu kyseisen päivämäärän jälkeen päivätyillä täydentävillä asiakirjoilla 4.3.2020 saakka.
- 6 Siitä lähtien, kun Philips Orăștie oli tehnyt edellä mainitun verotuspäätöksen oikaisuvaatimuksen ja esittänyt pankkitakauksen (**marraskuu 2016**), **maaliskuuhun 2019** saakka Philips Orăștie teki alv-ilmoituksia, joissa se **ei** tehnyt merkintöjä riville 38, *maksettavan arvonlisäveron määrä, [alkup. s. 2] joka on vahvistettu tiedoksi annetulla verotarkastuselinten päätöksellä ja jota ei ole maksettu* yhtiön alv-ilmoitusten jättämispäivämäärään mennessä; samaan aikaan se **haki** arvonlisäveron palautusta sillä perusteella, että verotusmenettelykoodeksista annetun lain 2017/2015 (Codul de procedură fiscală – Legea 207/2015) 233 §:n ja 235 §:n 1 ja 5 momentin perusteella kyseisiä maksuvelvoitteita ei voitu pitää *suorittamattomina velvoitteina* eivätkä ne voineet kuulua *arvonlisäveron kumulatiiviseen maksettavaan määrään* sellaisena kuin se määritellään verokoodeksista annetun lain 227/2015 (Codul fiscal – Legea 227/2015) 303 §:n 4 momentissa. Veroviranomainen vahvisti hiljaisesti tämän tulkinnan tekemällä päätöksiä arvonlisäveron palauttamisesta esittämättä vastaväitteitä alv-ilmoituksen täyttämistävästä ja siten asiaa koskevien normien tulkinnasta; asianomaiset päätökset on liitetty asiakirja-aineistoon.

- 7 Curtea de Apel București (Bukarestin ylioikeus, Romania) hyväksyi **5.3.2019** kumoamiskanteen, jonka valittaja oli nostanut verotuspäätöksestä – –, ja **kumosi** 5.3.2019 antamallaan siviilioikeudellisella tuomiolla nro 813 täydentävän arvonlisäveron, jonka määrä oli **21 799 334 leuta**. Tuomio ei ole lainvoimainen.
- 8 **Huhtikuuta 2019** ja **toukokuuta 2019** koskevista alv-ilmoituksissaan valittaja toimi samoin kuin aiemmin, toisin sanoen ei merkinnyt riville 38 tiedoksi annetulla verotarkastuselinten päätöksellä vahvistettua maksamatonta arvonlisäveroa, jota ei ollut maksettu ilmoituksen jättämispäivään mennessä.
- 9 Vaikka sovellettava lainsäädäntö ei ollut muuttunut, veroviranomaiset ilmoittivat valittajalle, että *maksettavaa arvonlisäveroa koskeva rivi 38* oli täytetty väärin ja että virheen määrä oli 12 096 916 leuta. Yhtiö ilmoitti, ettei kyse ollut aineellisesta virheestä vaan tietoisesta pois jättämisestä, joka perustui asiaa koskevien normien tulkintaan. Veroviranomainen ei kuitenkaan ollut yhtiön näkemyksestä samaa mieltä vaan teki kaksi alv-ilmoitusten oikaisupäätöstä, joilla se muutti asianomaisissa alv-ilmoituksissa mainittua maksettavan arvonlisäveron määrää siten, *että arvonlisäveron kumulatiiviseen maksettavaan määrään sisällytettiin myös 21 799 334 leun määrä*, millä oli välitön vaikutus hyvitetävän arvonlisäveron määrään.
- 10 Valittaja teki päätöksistä hallinnollisen oikaisuvaatimuksen, mutta veroviranomaisen ratkaisu vahvistettiin menettelyssä. Näin ollen valittaja nosti 23.12.2019 kanteen hallintotuomioistuimessa ja vaati kyseisten kahden alv-ilmoitusten oikaisupäätöksen kumoamista.

II. Asiaan sovellettavat oikeussäännöt

II.1 KANSALLINEN LAINSÄÄDÄNTÖ

Verotusmenettelykoodeksi – laki 207/2015 (Codul de procedură fiscală – Legea 207/2015)

11 **157 § – – Suorittamattomat verovelvoitteet**

”2. Suorittamattomina verovelvoitteina ei pidetä:

b¹) verovelvoitteita, jotka on vahvistettu lain mukaisesti riitautetuilla verohallinnon toimilla, jos niistä on annettu 210–211 §:n tai 235 §:n mukainen takaus”.

12 **233 § – Pakkotäytäntöönpanon keskeyttäminen**

”(2¹) Pakkotäytäntöönpano keskeytetään tai sitä ei käynnistetä seuraavissa tapauksissa:

a) kun kyse on verosaamisista, jotka toimivaltainen veroviranomainen on vahvistanut verotuspäätöksellä, jos velallinen verotuspäätöksen tiedoksiannon jälkeen ilmoittaa kyseiselle veroviranomaiselle toimittavansa 235 §:n mukaisen pankkitakauksen tai takausvakuutuksen. Pakkotäytäntöönpanoa jatketaan tai se käynnistetään, jos velallinen ei toimita pankkitakausta tai takausvakuutusta 45 päivän kuluessa sen verotuspäätöksen tiedoksiantopäivästä lukien, jolla verosaamiset on vahvistettu;

b) kun kyse on verosaamisista, jotka on vahvistettu lain mukaisesti riitautetuilla verohallinnon toimilla, joista on annettu 210–211 §:n mukainen takaus. Pakkotäytäntöönpanoa jatketaan tai se käynnistetään sen jälkeen, kun verohallinnon toimiin ei hallinnollisten tai oikeudellisten muutoksenhakekeinojen järjestelmässä enää voi hakea muutosta. [alkup. s. 3]

(2²) Pakkotäytäntöönpanon ollessa keskeytettynä 2¹ momentissa tarkoitetulla tavalla keskeytyksen kohteena olevat verosaamiset eivät lakkaa, ellei velallinen 165 §:n 8 momentin mukaisesti päättää niiden lakkaamisesta.”

13 **235 § – Pakkotäytäntöönpanon keskeyttäminen pankkitakauksen tai takausvakuutuksen toimittamisen perusteella**

”(1) Mikäli verohallinnon toimia, joissa verosaamisia vahvistetaan, riitautetaan tämän lain mukaisesti, hallintoriidan käsittelyn aikana tapahtunut riitauttaminen mukaan luettuna, pakkotäytäntöönpano keskeytetään tai sitä ei käynnistetä riitautettujen verovelvoitteiden osalta, jos velallinen toimittaa toimivaltaiselle veroviranomaiselle pankkitakauksen tai takausvakuutuksen, joka koskee riitautettuja verovelvoitteita, joita ei ole maksettu takauksen toimittamiseen mennessä. Pankkitakauksen tai takausvakuutuksen on oltava voimassa vähintään kuusi kuukautta antamispäivästä lukien.

--

(5) Pakkotäytäntöönpanon ollessa keskeytettynä tässä pykälässä tarkoitetulla tavalla keskeytyksen kohteena olevat verosaamiset eivät lakkaa, ellei velallinen 165 §:n 8 momentin mukaisesti päättää niiden lakkaamisesta.”

Verokodeksi – laki 227/2015 (Codul fiscal – Legea 227/2015)

14 **303 § – Veron palauttaminen arvonlisäverovelvollisiksi rekisteröityneille verovelvollisille**

”(1) Kun arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityneen verovelvollisen tekemistä hankinnoista 316 §:n mukaisesti kannettava vero, joka on vähennyskelpoinen verokauden aikana, ylittää veronalaisista liiketoimista maksettavan veron määrän, verokaudelle muodostuu ylijäämä, jota nimitetään jäljempänä veron negatiiviseksi määräksi.

(2) Kun maksettava vero tai veron negatiivinen määrä on määritetty verokauden aikana tehtyjen liiketoimien osalta, verovelvollisten on tehtävä tässä pykälässä tarkoitetut oikaisut 323 §:ssä tarkoitetulla veroilmoituksella.

(3) *Veron kumulatiivinen negatiivinen määrä* määritetään laskemalla yhteen verokauteen kohdistuva veron negatiivinen määrä, veron negatiivinen määrä sellaisena kuin se on ilmoitettu edellisen verokauden ilmoituksessa siinä tapauksessa, ettei palautusta ole haettu, ja maksettavan arvonlisäveron määrä sellaisena kuin verotarkastuselimet ovat sen vahvistaneet veroilmoituksen jättämispäivään mennessä tiedoksi annetuilla päätöksillä.

(4) *Veron kumulatiivinen maksettava määrä* määritetään verokaudelta lisäämällä verokaudelta maksettavaan veroon ne veron määrät, jotka – 323 §:ssä tarkoitetun veroilmoituksen jättämispäivään mennessä – ovat maksamatta edellisen verokauden maksettavan veron määrästä, ja ne veron määrät, jotka – veroilmoituksen jättämispäivään mennessä – ovat maksamatta maksettavan arvonlisäveron määrästä sellaisena kuin verotarkastuselimet ovat sen vahvistaneet veroilmoituksen jättämispäivään mennessä tiedoksi annetuilla päätöksillä. Edellä sanotusta poiketen

a) ensimmäiseen veroviranomaiselle maksuhojennuksen hyväksymisen jälkeen toimitettavaan veroilmoitukseen ei siirretä edellisen verokauden ilmoituksesta veron kumulatiivista maksettavaa määrää, jonka osalta maksuhojennus on hyväksytty

b) ensimmäiseen veroviranomaiselle toimitettavaan veroilmoitukseen sen jälkeen, kun kyseinen viranomainen on laissa 85/2014 tarkoitetulla tavalla merkitty pesän velkojaksi, ei siirretä edellisen verokauden ilmoituksesta veron kumulatiivista maksettavaa määrää, jonka osalta veroviranomainen on merkitty pesän velkojaluetteloon lain 85/2014 mukaisesti.

(5) Edellä 3 ja 4 momentissa säädetystä poiketen verotarkastuselinten vahvistamia negatiivisen arvonlisäveron erotuksia tai määriä, jotka ovat veroilmoituksen jättämispäivään mennessä maksamatta maksettavan arvonlisäveron määrästä sellaisena kuin verotarkastuselimet ovat sen vahvistaneet verotuspäätöksillä, joiden täytäntöönpano on keskeytetty, ei lain mukaan lisätä siihen negatiiviseen määrään tai veron kumulatiiviseen maksettavaan määrään, kulloisenkin tapauksen mukaan, joka koskee niitä kausia, joiden osalta verotuspäätöksen täytäntöönpano on keskeytetty. Nämä määrät sisällytetään sen verokauden veroilmoitukseen, jonka kuluessa **[alkup. s. 4]** verotuspäätöksen täytäntöönpanon keskeytys lakkasi, veron kumulatiivisen negatiivisen määrään tai tapauksen mukaan veron kumulatiivisen maksettavan määrän määrittämiseksi.

(6) Verovelvollisten on 323 §:ssä tarkoitetulla veroilmoituksella määritettävä 3 ja 4 momentissa tarkoitettujen määrien erotukset, joiden perusteella vero oikaistaan ja maksettavan veron määrä tai veron negatiivinen määrä vahvistetaan. Jos veron maksettava kumulatiivinen määrä ylittää veron kumulatiivisen negatiivisen

määrän, tuloksena on verokaudelta maksettava veron määrä. Jos veron kumulatiivinen negatiivinen määrä ylittää veron kumulatiivisen maksettavan määrän, tuloksena on verokaudelta negatiivinen veron määrä.

— —”.

Unionin oikeus

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY

15 179 artikla

Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää 178 artiklan säännösten mukaisesti saman kauden aikana.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia 12 artiklassa tarkoitettuja satunnaisia liiketoimia suorittavia verovelvollisia käyttämään vähennysoikeuttaan vasta luovutusajankohtana.

16 183 artikla

Jos vähennysten määrä ylittää verokaudelta maksettavan arvonlisäveron määrän, jäsenvaltiot voivat siirtää ylimenevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen tarkemmin määräämillään ehdoilla.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin olla siirtämättä tai palauttamatta ylimenevää määrää, jos tämä määrä on merkityksetön.

III. Ennakkoratkaisupyyntön esittämiseen johtaneet syyt

Valittajan kanta

17 Valittaja katsoo, että koska kansallisessa verotusmenettelyä koskevassa lainsäädännössä tunnetaan riidanalaisilla verotuspäätöksillä vahvistettujen verovelvoitteiden täytäntöönpanon keskeyttävä vaikutus siinä tapauksessa, että kyseisistä verovelvoitteista on annettu pankkitakaus, on ilmeistä, että samaa sääntöä sovelletaan myös siinä tapauksessa, että asianomaiset maksuvelvoitteet koskevat täydentävän arvonlisäveron määriä, jotka on vahvistettu riidanalaisilla verotuspäätöksillä, etenkin kun veroviranomaiset vahvistivat tämän tulkinnan marraskuun 2016 ja maaliskuun 2019 välisenä aikana.

18 Alv-direktiivin 183 artiklassa nimenomaisesti kuvattu palautusmekanismi sisältyy sellaisenaan verokoodeksin 303 §:n 1 momenttiin. Kaava, jolla arvonlisäveron

negatiivinen ylimenevä osa määritetään suhteessa toisen verotuspäätöksen perusteella maksettavaan arvonlisäveroon – ja josta säädetään verokoodeksin 303 §:n 2, 4 ja 5 momentissa, joihin DGAMC:n tekemät ja nyt tarkasteltavassa tapauksessa riidanalaiset oikaisut perustuivat – on omaksuttu sen menettelyllisen itsemääräämisoikeuden puitteissa, jota jäsenvaltiot periaatteessa voivat käyttää pannaan arvonlisäverodirektiivin täytäntöön: kyseinen itsemääräämisoikeus on rajoitettua ja sen käytössä on noudatettava yleisesti sovellettavia periaatteita, kuten vastaavuusperiaatetta, tehokkuusperiaatetta ja arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta, sellaisina kuin ne on muotoiltu asiaa koskevassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä.

- 19 Valittajan näkemyksen mukaan Romanian valtio on loukannut vastaavuusperiaatetta sillä perusteella, että verokoodeksin 303 §:n 4 ja 5 momentissa säädetään arvonlisäveron palautusmenettelyn osalta erilaisesta ja epäedullisesta kohtelusta **[alkup. s. 5]** kansalliseen verojen palautusmenettelyyn verrattuna, koska maksettavan arvonlisäveron maksamiseen käytetään liikaa maksettua arvonlisäveroa siinäkin tapauksessa, että verovelvolliset ovat antaneet takauksia maksettavan arvonlisäveron täytäntöönpanon keskeyttämiseksi, kun taas kansallisten verojen tapauksessa takauksen antaminen jäädyttää verovelvoitteet, eikä niitä voida enää maksaa eivätkä ne voi millään tavalla pienentää liikaa maksetun arvonlisäveron määrää.
- 20 Valittaja katsoo, ettei tehokkuusperiaatetta ole noudatettu, koska menettelyllistä itsemääräämisoikeutta tulisi käyttää siten, ettei se estä palautusoikeuden käyttämistä tai tee sitä mahdottomaksi. Tämä tilanne johtuu epäilemättä siitä, ettei kansallisessa verolainsäädännössä alv-ilmoituksen soveltamissääntöihin sisälly lainkaan säännöstä tai menettelyä, jossa todettaisiin, miten tehtyjä maksusuorituksia edeltänyt tilanne palautettaisiin siinä tapauksessa, että tuomioistuin kumoaisi arvonlisäveron maksupäätöksen.
- 21 Valittaja on niin ikään sitä mieltä, ettei neutraalisuuden periaatetta ole noudatettu, koska lainsäädännössä oleva aukko ja verokoodeksin 303 §:n 4 ja 5 momenttiin sisältyvien ratkaisujen epäselvyys ja monitulkintaisuus aiheuttavat tosiasiaassa verovelvollisille ilmeisen taloudellisen riskin sekä siltä osin, ettei verovelvollinen voi saada palautusta kohtuullisessa ajassa, että niiden kustannusten osalta, joita verovelvolliselle on jo aiheutunut takauksen hankkimisesta sen verotuspäätöksen täytäntöönpanon keskeyttämiseksi, jolla vahvistettiin arvonlisävero, jolla asianomainen palautettava arvonlisävero on kuitattu, millä sivuutetaan asiaankuuluva arvonlisäveroa koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö.

Vastapuolen kanta

- 22 Vastapuoli katsoo, että mekanismi maksettavan tai palautettavan arvonlisäveron määrittämiseksi on erityinen ja että verokoodeksin (laki 227/2015) 303 §:n 4 ja 5 momentin säännökset ovat erityisiä suhteessa verotusmenettelykoodeksin (laki

207/2015) 157, 233 ja 235 §:n säännöksiin, joita sovelletaan ainoastaan muunlaisiin veroihin ja veronluontoisiin maksuihin.

- 23 Tästä seuraa, ettei pankkitakauksen toimittaminen riitä estämään sitä, että riidanalaisella verotuspäätöksellä vahvistetut verovelvoitteet sisällytetään arvonlisäveron kumulatiiviseen maksettavaan määrään, vaikka niistä olisi annettu takaus.

Kansallisen tuomioistuimen kanta

- 24 Direktiivin 2006/112/EY 179 artiklan [ensimmäinen kohta] ja 183 artiklan [ensimmäinen kohta], joissa palautettava arvonlisävero määritetään vain viittaamalla *kannetun* ja *vähennyskelpoisen* arvonlisäveron väliseen erotukseen *tietyllä verokaudella*, on pantu kansallisessa lainsäädännössä täytäntöön verokoodeksin 303 §:n 1 momentilla.
- 25 Tämän arvonlisäverodirektiivissä säädetyn palautettavan arvonlisäveron määrittämiseen käytettävän mekanismin lisäksi Romanian lainsäätäjät on kuitenkin lisännyt käsitteen ”*arvonlisäveron kumulatiivinen maksettava määrä*”, jota käyttäen vahvistetaan palautettava arvonlisävero sen jälkeen, kun verokaudelta maksettava määrä on laskettu yhteen verotuspäätöksissä mainitun maksettavan arvonlisäveron määrän kanssa verokoodeksin 303 §:n 4 momentin mukaisesti.
- 26 Verokoodeksin 303 §:n 2–4 momenttiin perustuva lopullinen arvonlisäveron palautusmekanismi lisääkin arvonlisäverodirektiivissä kuvattuun ja verokoodeksin 303 §:n 1 momentilla täytäntöön pantuun mekanismiin eroavuuden, joka perustuu siihen, että palautettavan määrän laskentaan otetaan mukaan *arvonlisäveron kumulatiivisen maksettavan määrän* käsite, mikä todellisuudessa tarkoittaa sitä, että maksettava arvonlisävero huomioidaan aikaisempien verotuspäätösten mukaisesti: tällaista käsitettä arvonlisäverodirektiivin sanamuotoon ei kuitenkaan sisälly.
- 27 Siitä, että kansallisessa lainsäädännössä säädetty negatiivisen arvonlisäveron määräytymismekanismi poikkeaa arvonlisäverodirektiivissä nimenomaisesti säädetystä, seuraa näin ollen, että Romanian valtio on tarkoittanut poiketa arvonlisäverodirektiivin säännöksistä ja ottaa verokoodeksin 303 §:n 2–4 momentilla käyttöön oman mekanisminsa arvonlisäveron [palautuksen] laskemiseksi. [alkup. s. 6]
- 28 Kansallinen tuomioistuin katsoo näin ollen, että nyt tarkasteltavan riita-asian ratkaisemiseksi merkityksellistä on se, voidaanko ”*maksettavan arvonlisäveron*” käsitteen, joka sisältyy sekä direktiivin 2006/112/EY 179 artiklan [ensimmäiseen kohtaan] että sen 183 artiklaan, tulkita vastaavan käsitettä ”*arvonlisäveron kumulatiivinen maksettava määrä*”, joka kuvataan verokoodeksin (laki 227/2015) 303 §:n 4 momentissa.

- 29 Toinen selvitettävä kysymys on se, onko kyseinen, menettelyllisen itsemääräämisoikeuden perusteella luotu mekanismi *yhteensopiva vastaavuusperiaatteen, tehokkuusperiaatteen ja neutraalisuuden periaatteen kanssa*.
- 30 Vastaavuusperiaate edellyttää, etteivät jäsenvaltiot säädä unionin oikeuden soveltamiseen perustuville veron palautushakemuksille epäedullisempia menettelytapoja verrattuna niihin, joita sovelletaan vastaaviin kansallisen oikeuden soveltamiseen perustuviin hakemuksiin, kun otetaan huomioon viimeksi mainittujen vaatimusten kohde, syy ja olennaiset seikat.
- 31 Tehokkuusperiaate on esteenä sille, että otetaan käyttöön menettelytapoja, jotka tekevät unionin oikeusjärjestyksestä johdettujen oikeuksien käytöstä suhteettoman vaikeaa tai käytännössä mahdotonta.
- 32 Kansallisia veroja ja veronluonteisia maksuja koskevien verovelvoitteiden yleiseen järjestelmään – verotusmenettelykoodeksin (laki 207/2015) 157, 233 ja 235 § – sisältyy sääntö, jonka mukaan siinä tapauksessa, että verotuspäätös riitautetaan ja kaikista riidanalaisista velvoitteista toimitetaan pankkitakaus, täytäntöönpano keskeytetään ja velvoitteet voivat lakata etukäteen ainoastaan velallisen pyynnön perusteella.
- 33 Arvonlisäveron osalta verokoodeksin (laki 227/2015) 30[3] §:n 5 momentissa ei säädetä *nimenomaista* poikkeusta siihen, että *veron kumulatiiviseen maksettavaan määrään* sisällytetään ne määrät, jotka ovat veroilmoituksen jättämispäivään mennessä maksamatta maksettavan arvonlisäveron määrästä sellaisena kuin verotarkastuselimet ovat sen vahvistaneet verotuspäätöksillä, joiden täytäntöönpano on keskeytetty *pankkitakauksen* toimittamisen johdosta.
- 34 Vaikka pankkitakauksen toimittamisen (marraskuu **2016**) ja tuomioistuimen pääasiassa antaman ratkaisun (huhtikuu **2019**) välisenä aikana veroviranomainen *hiljaisesti hyväksyi* verotusmenettelykoodeksin (laki 207/2015) 235 §:n 1 ja 5 momentin soveltamisen hyväksymällä jätetyt arvonlisäveroilmoitukset ottamatta huomioon takauksen kohteena olevia saamisia, sen kanta muuttui *sen jälkeen, kun verotuspäätös kumottiin* (huhtikuu **2019**) tuomiolla, joka ei ole lopullinen (mutta joka on väliaikaisesti oikeusvoimainen ja synnyttää siten vakavan epäilyn hallintopäätöksen lainmukaisuudesta), ja se on siitä lähtien katsonut, että ainoastaan verokoodeksin (laki 227/2015) 30[3] §:n 4 ja 5 momentin säännöksiä voidaan soveltaa.
- 35 Herää kysymys, onko tällainen erilainen kohtelu objektiivisesti perusteltua, kun otetaan huomioon, että toimet, joita jäsenvaltiot voivat direktiivin 2006/112 mukaan toteuttaa varmistaakseen veron asianmukaisen kantamisen ja veronkierron välttämisen, eivät saa ylittää sitä, mikä on välttämätöntä kyseisten tavoitteiden saavuttamiseksi, eivätkä vaarantaa arvonlisäveron neutraalisuutta (kuten unionin tuomioistuin on todennut tuomiossaan Gabalfrixa ym. (C-110/98–147/98, EU:C:2000:145, 52 kohta); tuomiossaan Collée (C-146/05,

EU:C:2007:549, 26 kohta); tuomiossaan Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, 49 kohta) ja tuomiossaan Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, 36 ja 37 kohta). Pankkitakauksen olemassaololla veron kantaminen taataan veroviranomaisen kannalta erittäin yksinkertaisella tavalla sen jälkeen, kun tuomioistuin on lopullisesti vahvistanut verotuspäätöksen lainmukaisuuden. [alkup. s. 7]

36 Lisäksi on selvitettävä, missä määrin neutraalisuuden periaatetta on noudatettu, koska sekä tapa, jolla kansallista normia on *tulkittu*, että tapa, jolla sitä *käytännössä sovelletaan*, muodostavat yhtiölle ylimääräisen taloudellisen rasitteen yhtäältä siltä osin, ettei se voi saada palautusta kohtuullisessa ajassa, ja toisaalta niiden kustannusten osalta, joita yhtiölle on jo aiheutunut takauksen hankkimisesta verotuspäätöksen täytäntöönpanon keskeyttämiseksi.

37 --

38 --

NÄILLÄ PERUSTEILLA

LAIN NIMESSÄ

CURTEA DE APEL PÄÄTTÄÄ

esittää unionin tuomioistuimelle Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen **267 artiklan** nojalla seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

Voidaanko **direktiivin 2006/112/EY 179 artiklan [ensimmäisen kohdan] ja 183 artiklan [ensimmäisen kohdan]** säännöksiä, kun ne luetaan yhdessä **vastaavuusperiaatteen, tehokkuusperiaatteen ja neutraalisuuden periaatteen** kanssa, tulkita siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle tai käytännölle, jonka mukaan *palautettavan arvonlisäveron* määrää on pienennettävä sisällyttämällä *maksettavan arvonlisäveron* laskentaan määrät, jotka perustuvat *täydentäviin maksuvelvoitteisiin*, jotka on vahvistettu verotuspäätöksellä, joka on kumottu tuomiolla, joka ei ole lopullinen, siinä tapauksessa, että kyseisten täydentävien velvoitteiden *vakuudeksi on toimitettu pankkitakaus* ja että kansallisissa verotusmenettelyä koskeissa säännöksissä *tunnustetaan tällaisella takauksella oleva täytäntöönpanon keskeyttävä vaikutus* muiden verojen ja veronluonteisten maksujen yhteydessä?

[– –] [menettelyä koskevia seikkoja, allekirjoitukset] [– –]