

Asia C-519/21

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

24.8.2021

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Curtea de Apel Cluj (Romania)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

28.6.2021

Valittaja:

ASA

Vastapuoli:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj

Henkilöt, joihin takautumisvaatimus on kohdistettu:

BP

MB

Pääasian kohde

Hallinnollinen muutoksenhaku, jolla vaaditaan kumoamaan luonnollisten henkilöiden kiinteistöjen myyntiä koskeneen tarkastuksen päätteeksi annettu arvonlisäverotusta koskeva verotuspäätös.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen peruste

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 29.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY erinäisten säännösten sekä suhteellisuusperiaatteen, arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen ja oikeusvarmuuden periaatteen tulkinta

Ennakkoratkaisukysymykset

Voidaanko arvonlisäverodirektiiviä 2006/[1]12/EY yleisesti, ja erityisesti sen 9, 12, 14, 62, 63, 65, 73 ja 78 artiklaa, tulkita pääasiassa kyseessä olevan riita-asian kaltaisessa asiayhteydessä siten, että

– siltä osin kuin on kyse verotettavan tapahtuman toteutumisesta kiinteistöjen luovutukseen liittyvässä verollisessa liiketoiminnassa ja siltä osin kuin on kyse veron perusteen määräytymistavasta, *verovelvollisia ovat myös* ne luonnolliset henkilöt, jotka ovat sopimuspuolina sellaisessa oikeuskelpoisuutta vailla olevasta yhteenliittymästä tehdyssä sopimuksessa, joka on tehty verovelvollisen kanssa, joka on velvollinen maksamaan myynteihin sisältyvän veron, joka hänen olisi pitänyt suorittaa, kun otetaan huomioon, että yhteenliittymäsopimusta ei rekisteröity veroviranomaisissa ennen toiminnan aloittamista mutta se esitettiin mainituille viranomaisille ennen hallinnollisen veroseuraamuksen määräämistä?

2) Voidaanko arvonlisäverodirektiiviä 2006/112 yleisesti, ja erityisesti sen 167 artiklaa, 168 artiklan a kohtaa, 178 artiklan a kohtaa ja 179 artiklaa, sekä suhteellisuusperiaatetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkita pääasiassa kyseessä olevan riita-asian kaltaisessa asiayhteydessä siten, että

a) verovelvolliselle voidaan myöntää oikeus verovähennykseen tapauksessa, jossa tämä *ei* ole veronmaksuvelvollinen eikä ole *henkilökohtaisesti* maksanut *ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa* verollisten liiketoimien yhteydessä käytetyistä tavaroista ja palveluista ja jossa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron maksavat/ovat maksaneet luonnolliset henkilöt, *joiden ei ole todettu olevan verovelvollisen asemassa* mutta jotka ovat sopimuspuolina sellaisessa oikeuskelpoisuutta vailla olevasta yhteenliittymästä tehdyssä sopimuksessa, joka on tehty verovelvollisen kanssa, joka on velvollinen maksamaan myynteihin sisältyvän veron, joka hänen olisi pitänyt suorittaa, kun otetaan huomioon, että yhteenliittymäsopimusta ei rekisteröity veroviranomaisissa ennen toiminnan aloittamista

b) verovelvolliselle voidaan myöntää oikeus verovähennykseen pääasiassa kyseessä olevan riita-asian kaltaisessa erityisessä asiayhteydessä tapauksessa, jossa tämä *ei* ole veronmaksuvelvollinen eikä ole *henkilökohtaisesti* maksanut *ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa* verollisten liiketoimien yhteydessä käytetyistä tavaroista ja palveluista ja jossa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron maksaa/on maksanut luonnollinen henkilö, *jonka on todettu olevan verovelvollisen asemassa*, joka on sopimuspuolena oikeuskelpoisuutta vailla olevasta yhteenliittymästä tehdyssä sopimuksessa ja joka yhdessä verovelvollisen kanssa aikoo myös käyttää tai saattoi käyttää vähennysoikeuttaan, ja viimeksi mainitut ovat velvollisia suorittamaan myynteihin sisältyvän veron, joka heidän olisi pitänyt suorittaa, kun otetaan huomioon, että yhteenliittymäsopimusta ei rekisteröity veroviranomaisissa ennen toiminnan aloittamista?

3) Mikäli näihin kysymyksiin vastataan kieltävästi ja/tai kun otetaan huomioon oikeusvarmuuden periaate,

voidaanko ottaa tutkittavaksi sellainen verovelvollisen, joka on velvollinen maksamaan arvonlisäveron ja siihen liittyvät kulut, esittämä vaade, joka kohdistuu *luonnollisiin henkilöihin, joiden ei ole todettu olevan verovelvollisen asemassa* ja jotka ovat sopimuspuolia oikeuskelpoisuutta vailla olevasta yhteenliittymästä tehdyssä sopimuksessa, joka on tehty verovelvollisen kanssa, joka on velvollinen suorittamaan myynteihin sisältyvän veron, joka hänen olisi pitänyt suorittaa, kun otetaan huomioon, että yhteenliittymäsopimusta ei rekisteröity veroviranomaisissa ennen toiminnan aloittamista, *ja joka koskee oikeutta saada sellainen osuus verosta, joka on määritetty yhteenliittymäsopimuksessa osakkaille tehtävän voitonjaon osalta, kun kyse on verovelvollisen velvollisuudesta maksaa arvonlisävero ja siihen liittyvät kulut?*

Viitattut unionin oikeussäännöt ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EU (EUVL 2010, L 10, s. 14) (jäljempänä direktiivi 2006/112), erityisesti 2, 9, 11, 12, 14, 62, 63, 65, 73, 78, 167, 168, 178, 179 ja 213 artikla

Unionin tuomioistuimen tuomio C-368/09, Pannon Gép Centrum; tuomio C-280/10, Polski Trawertyn; tuomio C-85/11, komissio v. Irlanti; tuomio C-324/11, Toth; tuomio C-271/12, Petroma Transport ym.; tuomio C-424/12, Fatorie; tuomio C-183/14, Salomie ja Oltean ja tuomio C-664/16, Vădan

Viitattut kansalliset oikeussäännöt

1. Verokoodeksista annettu laki nro 571/2003 (**Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal; Monitorul Oficial nro 927, 23.12.2003), myöhemmin muutettuna ja täydennettynä, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä verokoodeksi).

86 § – Oikeuskelpoisuutta vailla olevia yhteenliittymiä koskevat säännökset

--

(2) Lain mukaan perustetun oikeuskelpoisuutta vailla olevan yhteenliittymän osakkaiden on toiminnan alkaessa tehtävä kirjallinen yhteenliittymäsopimus, jossa mainitaan erityisesti:

- a) sopimuspuolet;
- b) yhteenliittymän toimiala ja kotipaikka;
- c) osakkaiden panokset omaisuutena ja oikeuksina;

d) kunkin osakkaan prosentuaalinen osuus yhteenliittymän voitoista/tappioista suhteessa kunkin osakkaan yhteenliittymään tuomaan panokseen;

e) yhteisyrityksen viranomaisvelvoitteista vastaava osakas;

f) yhteenliittymän lakkauttamisen edellytykset. Osakkaiden yhteenliittymäsopimuksen nojalla tuomien panosten ei katsota olevan yhteenliittymän tuloa. Yhteenliittymäsopimus on rekisteröitävä toimivaltaisissa veroviranomaisissa 15 päivän kuluessa sen tekemisestä. Veroviranomaisella on oikeus kieltäytyä rekisteröimästä sopimuksia, jos ne eivät sisällä tässä momentissa tarkoitettuja tietoja.

--

(5) Yhteenliittymän vuosittainen voitto/tappio jaetaan osakkaille kunkin panoksia vastaavassa suhteessa prosentiosuuksina, yhteenliittymäsopimuksen mukaisesti.

(6) Yhteenliittymän tuoton verokohtelu tapauksissa, joissa yhteenliittymässä ei ole oikeushenkilöä, määritetään samalla tavalla kuin tuloryhmässä, johon se on luokiteltu.

(7) Luonnollisen henkilön saama tulo/voitto, joka saadaan yhteenliittymästä, jossa on romanialainen oikeushenkilö [tai] osastossa IV todettujen säännösten mukaisesti määritellystä vailla oikeuskelpoisuutta olevasta mikroyrityksestä, rinnastetaan luonnollisen henkilön verotuksessa yrittäjätuloon, josta vähennetään pakolliset maksut nettotulon määrittämiseksi.

--

Osasto VI - Arvonlisävero

125 §

Arvonlisävero on välillinen vero, joka maksetaan valtiolle ja joka kannetaan tämän osaston säännösten mukaan.

125¹ §:

(1) Tässä osastossa jäljempänä käytetyillä termeillä ja ilmaisuilla tarkoitetaan seuraavaa:

(...)

5. ”Veron perusteella” tarkoitetaan VII luvun mukaisesti vahvistettua vastiketta verollisista tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista, veronalaisesta maahantuonnista tai veronalaisista yhteisöhankeinnoina;

--

18. ”Verovelvollisella” tarkoitetaan 127 §:n 1 momentissa tarkoitettua. Verovelvollinen voi olla luonnollinen henkilö, henkilöryhmä, julkinen laitos, oikeushenkilö ja mikä tahansa muu toimija, joka harjoittaa liiketoimintaa;

--

20. ”Ei-verovelvollisella” tarkoitetaan toimijaa, joka ei täytä 127 §:n 1 momentissa säädettyjä verovelvolliselle asetettuja edellytyksiä;

--

126 § – Verolliset liiketoimet

(1) Romaniassa verollisia ovat liiketoimet, jotka täyttävät seuraavat edellytykset:

a) ne ovat liiketoimia, jotka ovat 128–130 §:ssa tarkoitettuja arvonlisäveron kannalta merkityksellisiä, vastikkeellisesti suoritettuja tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia tai niihin rinnastettavia toimia;

b) tavaroiden luovutuspaikan tai palvelujen suorituspaikan katsotaan olevan Romaniassa 132 §:n ja 133 §:n mukaisesti;

c) tavarat luovuttaa tai palvelut suorittaa 127 §:n 1 momentissa tarkoitettu verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan;

d) tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus liittyy johonkin 127 §:n 2 momentissa tarkoitettuun liiketoimintaan;

--

127 § – Verovelvolliset ja liiketoiminta

(1) Verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa 2 momentin soveltamisalaan kuuluvaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

(2) Tämän osaston mukaisesti liiketoimintaan kuuluu kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

--

(8) Sääntöjen mukaisin edellytyksin ja rajoituksin sellaista Romaniaan sijoittautuneiden verovelvollisten ryhmää, jolla oikeudellisesta tilanteesta riippumatta on läheiset organisatoriset, rahoitukselliset ja taloudelliset suhteet toisiinsa, pidetään yhtenä verovelvollisena.

(9) Yhteenliittymän tai organisaation, joka ei ole oikeushenkilö, osakasta tai kumppania on pidettävä erillisenä verovelvollisena sellaisen liiketoiminnan osalta, jota ei harjoiteta tällaisen yhteenliittymän tai organisaation lukuun.

(10) Yhteisyrityksestä ei synny erillistä verovelvollisuutta. Joint venture -tyyppiset osakkuusyritykset, konsortiot ja muut kaupallisessa tarkoituksessa toimivat yhteenliittymät, jotka eivät ole oikeushenkilöitä ja jotka on perustettu lain mukaisesti, katsotaan yhteisyrityksiksi.

--

128 § – Tavaroiden luovutus

(1) Tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan tavarän omistajalle kuuluvan määräysvallan siirtoa.

(2) Verovelvollisen, joka toimii tavaroiden luovutuksen yhteydessä omissa nimissään mutta kolmansien lukuun välittäjänä, katsotaan hankkineen ja luovuttaneen nämä tavarat henkilökohtaisesti, laissa säädetyin edellytyksin.

--

134 § – Verotettava tapahtuma ja verosaatavan syntyminen – Määritelmät

(1) Verotettavalla tapahtumalla tarkoitetaan tapahtumaa, jonka perusteella verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät.

(2) Verosaatava syntyy sinä ajankohtana, jona veronsaajalla on lain nojalla oikeus vaatia veronmaksuvelvolliselta maksua, vaikka maksua voitaisiin lykätä.

(3) Verosaatavan maksettavaksi tulemisella tarkoitetaan ajankohtaa, jona verovelvollisen on maksettava vero veronsaajalle 157 §:n 1 momentin mukaisesti. Tämä on myös ajankohta, josta alkaen maksamattomalle verolle lasketaan viivästyskorkoa.

--

134¹ § – Tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskeva verotettava tapahtuma

(1) Verotettava tapahtuma toteutuu tavaroiden luovutuspäivänä tai palvelujen suorituspäivänä, jollei tässä luvussa toisin säädetä.

--

(3) Kiinteistöjen luovutuksen osalta verotettava tapahtuma toteutuu, kun lakisääteiset muodollisuudet myyjän omistusoikeuden siirtämiseksi ostajalle täyttyvät.

--

134² § – Verosaatavan syntyminen tavaroiden luovutusten ja palveluiden suoritusten yhteydessä

- (1) Verosaatava syntyy verotettavan tapahtuman toteutumisajankohtana.
- (2) Poiketen siitä, mitä 1 momentissa säädetään, verosaatava syntyy
 - a) laskun laatimishetkellä ennen verotettavan tapahtuman toteutumista;
 - b) ennakkomaksun vastaanottamishetkellä ennen verotettavan tapahtuman toteutumista. Poikkeuksia näihin sääntöihin ovat tuonnin ja tuonnin arvonlisäveron maksamisesta saadut ennakkomaksut sekä ennakkomaksut liiketoimista, jotka on vapautettu verosta tai jotka eivät ole verotettavia. Ennakkomaksuja on pidettävä tavaroiden tai palvelujen vastikkeen osittaisena tai täydellisenä maksuna, joka suoritetaan ennen tavaroiden luovutusta tai palveluiden suoritusta;

--

137 § – Valtion alueella luovutettujen tavaroiden ja suoritettujen palvelujen veron peruste

- (1) Arvonlisäveron peruste on:
 - a) muiden kuin b ja c kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.

--

- (2) Veron peruste sisältää seuraavat erät:
 - a) verot ja maksut, jollei laissa toisin säädetä, arvonlisäveroa lukuun ottamatta;
 - b) sivukustannukset, kuten tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan hankkijalta veloittamat provisio-, pakkaus-, kuljetus- ja vakuutuskustannukset. Tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan ostajalta laskuttamia maksuja, joista on tehty erillinen sopimus ja jotka liittyvät kyseisiin tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin, pidetään sivukustannuksina.

--

145 § – Vähennysoikeuden laajuus

- (1) Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

(2) Verovelvollisella on oikeus vähentää kyseisessä artiklassa tarkoitettu ostoihin sisältyvä vero, joka liittyy ostoihin, jos niitä käytetään seuraavien liiketoimien tarkoituksiin:

a) verolliset liiketoimet;

--

(4) Oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen, jonka verovelvollinen on tehnyt ennen arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymistään, on olemassa sovellettavissa säännöksissä säädetyin edellytyksin 153 artiklan mukaisesti.

146 § – Vähennysoikeuden käytön edellytykset

(1) Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) tavaroista, jotka on luovutettu tai luovutetaan, tai palveluista, jotka on suoritettu tai suoritetaan, maksettavan tai maksetun veron osalta on oltava hallussa 155 §:n 5 momentin säännösten mukaisesti annettu lasku;

b) tavaroista, jotka on luovutettu tai luovutetaan, tai palveluista, jotka on suoritettu tai suoritetaan, tilanteessa, jossa verovelvollinen on veronmaksuvelvollinen 150 §:n 1 momentin b–g kohdan mukaisesti:

1. verovelvollisella on oltava hallussaan lasku, joka sisältää 155 §:n 5 momentissa tarkoitetut tiedot, tai 155¹ §:n 1 momentissa tarkoitetut asiakirjat; ja

2. vero ilmoitetaan perityksi veroksi verovuotta, jonka aikana verosaatava syntyy, koskevassa ilmoituksessa;

--

147¹ § – Veroilmoituksella käytetty vähennysoikeus

(1) Verovelvollisella, joka on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi 153 §:n mukaisesti, on oikeus vähentää verokaudelta perimänsä veron kokonaisarvosta sen veron kokonaisarvo, jonka osalta vähennysoikeus on syntynyt ja joka saadaan vähentää saman kauden aikana 145–147 artiklan mukaisesti.

(2) Jos vähennysoikeuden käyttämisen edellytykset ja muodollisuudet eivät täyty ilmoituksen kohteena olevan verokauden aikana tai jos 146 §:ssä säädettyjä asiakirjoja ei esitetä, verovelvollinen voi käyttää vähennysoikeuttaan veroilmoituksessa, joka vastaa verokautta, jonka aikana nämä edellytykset ja muodollisuudet on täytetty, tai viimeistään viiden peräkkäisen vuoden aikana tehtävällä ilmoituksella sitä vuotta, jona vähennysoikeus on syntynyt, seuraavan vuoden tammikuun 1. päivästä alkaen.

(3) Jos vähennysoikeutta käytetään yli kolme peräkkäistä vuotta sen vuoden jälkeen, jona vähennysoikeus syntyi, säännellään 2 momentin soveltamisen edellyttämiä edellytyksiä.

(4) Vähennysoikeutta käytetään myös ilman perittyä veroa tai silloin, kun vähennettävä vero on suurempi kuin 1 ja 2 momentissa tarkoitettulta verokaudelta perityn veron määrä.

--

153 § – Verovelvollisen rekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi

(1) Romaniaan 125¹ §:n 2 momentin b kohdan mukaisesti sijoittautunut verovelvollinen, joka harjoittaa tai aikoo harjoittaa liiketoimintaa, johon kuuluu arvonlisäveron alaisia liiketoimia ja/tai arvonlisäverosta vapautettuja liiketoimia, joihin liittyy vähennysoikeus, on velvollinen hakemaan toimivaltaiselta viranomaiselta rekisteröintiä -- .

--

(6) Toimivaltaiset veroviranomaiset rekisteröivät tämän pykälän nojalla arvonlisäverovelvollisiksi kaikki ne henkilöt, jotka ovat velvollisia hakemaan rekisteröintiä 1, 2, 4 tai 5 momentin perusteella.

(7) Jos henkilö, joka on velvollinen rekisteröitymään 1, 2, 4 tai 5 momentin perusteella, ei hae rekisteröintiä, toimivaltaiset veroviranomaiset rekisteröivät henkilön viran puolesta.

--

156 § – Liiketoimintaa koskeva rekisteri

(1) Romaniaan sijoittautuneiden verovelvollisten on säilytettävä asianmukainen ja täydellinen rekisteri kaikista liiketoimintaansa liittyvistä toimista.

--

(5) Niiden yhteisyritysten, jotka eivät ole verovelvollisia, osalta laissa säädetyistä verotuksellisista oikeuksista ja velvoitteista vastaa osakas, joka rekisteröi tulot ja menot osakkaiden välisen sopimuksen mukaisesti.”

2. 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; *Monitorul Oficial al României*, osa I, nro 112, 6.2.2004), sellaisena kuin se on myöhemmin muutettuna ja täydennettynä ja sitä sovelletaan pääasiassa

”Verokoodeksin 86 §:n 2 momentin soveltamista koskevat säännöt

184 kohta Yhteenliittymäsopimuksen tekemistä ja rekisteröintiä koskeva velvollisuus koskee sekä yhteenliittymiä, jotka eivät ole oikeushenkilöitä ja joiden perustamista ja toimintaa säännellään erityisillä säännöksillä, eli perheyhdistyksiä, poliklinikoita, lääkäriasemia, lääkärin yhteisöjä, asianajotoimistoja, asianajajien yhteisöjä, notaarien yhteisöjä ja yhteisyrityksiä, jotka on perustettu lain mukaisesti, että kaikkia siviililain (Codul civil) mukaan perustettuja oikeuskelpoisuutta vailla oleva yhteenliittymiä.”

45 kohta Verokoodin 145 §:n soveltamista koskevat säännöt

”(1) Verokoodin 145 §:n 4 momentin nojalla jokaisella verovelvollisella on oikeus verovähennykseen siitä ajankohdasta lähtien, josta lähtien tämä aikoo harjoittaa liiketoimintaa – –. Verovelvollisen aikomusta on arvioitava objektiivisten seikkojen perusteella, esimerkiksi sen, että verovelvolliselle aiheutuu menoja ja/tai hän toteuttaa liiketoiminnan harjoittamisen edellyttämiä ennakkoinvestointeja. – –

(2) Edellä 1 momentissa tarkoitetun vähennysoikeuden käyttö edellyttää, että seuraavat edellytykset täyttyvät:

- a) tavarat on tarkoitettu käytettäväksi vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin;
- b) verovelvollisella on oltava lasku tai muu laillisesti hyväksytty asiakirja, josta ilmenee hankittuihin tavaroihin liittyvän arvonlisäveron määrä.
- c) Verokoodin 147¹ §:n 2 momentissa tarkoitettua määräaikaa ei saa ylittää.

46 kohta Verokoodin 146 §:n soveltamista koskevat säännöt

(1) Verovähennyksen hyväksyttävyys voidaan osoittaa vain esittämällä verokoodin 146 §:n 1 momentissa säädettyjen asiakirjojen alkuperäiskappaleet tai esittämällä muita asiakirjoja, jotka sisältävät vähintään verokoodin 155 §:n 5 momentissa mainitut tiedot, poikkeuksena 78 momentissa tarkoitetut yksinkertaistetut laskut. – –

48 kohta Verokoodin 147¹ §:n soveltamista koskevat säännöt

Verokoodin 147¹ §:n 3 momentin mukaan verovelvollinen vaatii verovähennystä kirjatulla kirjeellä, johon on liitettävä alkuperäiset laskut tai muut vähennysoikeuden perusteena olevat asiakirjat, toimivaltaisille veroviranomaisille, joiden on vastattava hakemukseen 30 arkipäivän kuluessa kirjatun kirjeen päiväyksestä. Verovelvollinen käyttää vähennysoikeutta verokoodin 156² §:ssä tarkoitetussa veroilmoituksessa, joka koskee sitä verokautta, jonka aikana verovelvollinen on saanut toimivaltaiselta veroviranomaiselta luvan veron vähentämiseen toimivaltaiselta veroviranomaiselta.

– –

66 kohta Verokoodexin 153 §:n soveltamista koskevat säännöt

(1) Jos henkilön on haettava rekisteröintiä verokoodexin 153 §:n 1, 2, 4, 5 tai 7 momentissa säädetyn edellytyksin, henkilön rekisteröintiä pidetään pätevänä:

--

d) verokoodexin 153 §:n 7 momentissa tarkoitetussa tapauksessa sitä kuukautta, jona hallinnollinen rekisteröintipäätös on annettu tiedoksi verovelvolliselle, seuraavan kuukauden ensimmäisestä päivästä alkaen.

--

(2) Verokoodexin 153 §:n 1 momentin nojalla liiketoiminta katsotaan alkaneeksi, kun toimija aikoo aloittaa tällaisen toiminnan. Verovelvollisen aikomusta on arvioitava objektiivisten seikkojen nojalla, esimerkiksi sen, että verovelvolliselle aiheutuu menoja ja/tai hän toteuttaa liiketoiminnan harjoittamisen edellyttämiä ennakkoinvestointeja.

--”.

3. Verotusmenettelykoodexi, hallituksen asetus nro 92/2003 (**Codul de procedură fiscală, Ordonanța Guvernului nr. 92/2003**, Monitorul Oficial nro 513, 31.7.2007), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa

” --

17 § – Toimijat, joihin vero-oikeutta sovelletaan

--

(2) Veronmaksaja on luonnollinen tai oikeushenkilö tai mikä tahansa muu toimija, joka ei ole oikeushenkilö, joka on velvollinen maksamaan veroja, veronluontoisia maksuja ja muita konsolidoidussa yleisessä talousarviossa säädettyjä maksuja lailla säädetyn edellytyksin.

--

91 § – Verovelvoitteiden täyttämisen tarkastamista koskevan oikeuden kohde, määräaika ja ajankohta, josta vanhentumisaika alkaa kulua

(1) Veroviranomaisen oikeus tarkastaa verovelvoitteiden täyttäminen vanhentuu viidessä vuodessa, ellei laissa toisin säädetä.

(2) Edellä 1 momentissa tarkoitettu oikeuden vanhentumisaika alkaa kulua 23 §:ssä tarkoitetun verosaatavan syntymistä seuraavan vuoden tammikuun 1. päivästä, ellei laissa toisin säädetä.

(3) Oikeus tarkastaa verovelvoitteiden täyttäminen vanhentuu 10 vuodessa, mikäli kysymyksessä on rikosoikeudellisesti rangaistava toiminta.

(4) Edellä 3 momentissa tarkoitettu vanhentumisaika alkaa kulua siitä päivästä, jona teko, josta lainvoimaisella tuomiolla on määrätty seuraamus, on tapahtunut.”

4. Siviililaki (**Codul civil**), 26.11.1864, Monitorul Oficial nro 271/04.12.1864, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa - 1171 §, 1173 §:n 1 momentti, 1174 §, 1175 § (julkinen asiakirja), 1294 § (myynti), 1532 § ja 1546 § (valtuutus)

5. Siviiliprosessikoodeksi (**Codul de procedură civilă**), Monitorul Oficial nro 45 24.2.1948:

” – –

60 §

(1) Asianosainen voi esittää sellaiseen henkilöön kohdistuvan takautumisvaatimuksen, jota vastaan hän voisi nostaa kanteen, mikäli takautumisvaatimus tai vahingonkorvausvaatimus eivät menesty.

– –”.

Tiivistelmä pääasian tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Valittaja ja hänen sisarensa PP, jotka omistavat yhdessä 5 448 m² suuruisen tontin, josta kumpikin omistaa puolet, tekivät 14.11.2006 osakkaiden BP ja MB, jotka ovat luonnollisia henkilöitä, kanssa yhteenliittymäsopimuksen, jonka tarkoitus oli myytäväksi tarkoitetuista asunnoista koostuvan asuinkiinteistökokonaisuuden rakentaminen.
- 2 Yhteenliittymäsopimuksen mukaan kaksi omistajaa asettivat tontin käytettäväksi ja osakkaat BP ja MB puolestaan hankkivat rakennusmateriaalit ja vastasivat rakentamisen kustannuksista. Lisäksi päätökset, jotka koskivat suunnittelua, lupien ja tarvittavien viranomaisasiakirjojen hankkimista, kaikkien kiinteistön ja siinä olevien asuntojen kiinteistörekisteriin ilmoittamisen edellyttämiä muodollisuuksia ja käytännön toimia sekä rakennettavissa kerrostaloissa olevien asuntojen myyntiä luonnollisille henkilöille ja oikeushenkilöille, oli määrä tehdä neljän osakkaan yhteisellä sopimuksella. Sijoitusten tuotto oli määrä saada asuntojen myynnistä ja jokainen saatu erä oli määrä jakaa siten, että siitä 40 prosenttia kuului valittajalle ja PP:lle tontin arvon perusteella ja 60 prosenttia BP:lle ja MB:lle kiinteistöjen rakentamiseen liittyvien kustannusten perusteella. Investointien arvon jälkeen saatava voitto oli määrä jakaa suhteessa kunkin osakkaan osuuteen, toisin sanoen: valittajalle ja PP:lle 16,67 prosenttia kummallekin, BP:lle 33 prosenttia ja MB:lle 33 prosenttia. Osapuolet eivät nimenneet hallinnosta vastaavaa osakasta eivätkä rekisteröineet sopimuksia veroviranomaisissa ennen toiminnan aloittamista.

- 3 Mainitulle tontille rakennettiin kahdeksan kiinteistön kokonaisuus, jossa on 56 asuntoa. Asuinkiinteistökokonaisuuden rakentamista varten hankittiin tavaroita ja palveluita ja toimitettiin verollisia laskuja osakkaille BP, MB ja PP. Valittaja on esittänyt sähköenergiapalveluita koskevia laskuja, jotka oli osoitettu hänelle ja jotka BP oli maksanut.
- 4 Vastapuolen edustajien tekemän verotarkastuksen päätteeksi tarkastuksen tehneet viranomaiset totesivat, että asunnoista oli myyty 53 kappaletta, joista valittaja omisti kokonaan ja myi omissa nimissään 13 asuntoa, PP omisti kokonaan ja myi omissa nimissään 14 asuntoa ja 26 asuntoa oli valittajan ja PP:n yhteisomistuksessa siten, että kumpikin omisti niistä puolet ja kumpikin myi oman osuutensa. Notaarin vahvistamissa myyntisopimuksissa luovutettujen asuntojen omistajina mainitaan ainoastaan valittaja ja PP. Näissä sopimuksissa ei sen sijaan yhteenliittymäsopimuksen osalta viitata osakkaisiin BP ja MP eikä arvonlisäveroon. On kuitenkin täsmennettävä, että ilmoitettu myyntihinta on tosiasiallinen hinta, josta sovittiin sopimuspuolten yhteisellä sopimuksella ja joka maksettiin myyjille kokonaisuudessaan ennen sopimuksen allekirjoittamista.
- 5 Tarkastuksen tehneet viranomaiset katsoivat, että asuntojen myynti oli verollinen liiketoimi, ja koska osa myydyistä asunnoista oli yhteisomistuksessa, arvonlisäveron kynnysarvoa määriteltäessä katsottiin, että toimintaa oli harjoittanut verokoodeksin 125¹ §:n 1 momentin 18 alakohdassa tarkoitettu kaupallisena yhteisyrityksenä toimiva verovelvollinen, joka ei ollut oikeushenkilö. Todettiin, että valittajan ja osakas PP:n tulot olivat ylittäneet verovapautuksen enemmäisrajan ja että valittajan olisi 1.7.2008 alkaen pitänyt rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi.
- 6 Verotarkastuskertomuksen perusteella todettiin, että valittaja oli saanut 1.7.2008 jälkeen myydyistä asunnoista 2 827 830 Romanian leuta (RON). Vuonna 2011 tehdyllä verotuspäätöksellä valittajalle määrättiin yhteensä **1 019 556** leun veroseuraamus: a) **537 287** leuta arvonlisäveroa, b) **401 676** leuta arvonlisäveron korkoa ja c) **80 593** leuta viivästysseuraamuksia. Myös valittajan sisarelle, osakas PP:lle, annettiin verotuspäätös, ja myös tästä päätöksestä on nostettu kanne tuomioistuimessa.
- 7 Valittaja haki vuoden 2011 verotuspäätökseen muutosta hallintoteitse, ja kun tämä muutoksenhaku hylättiin, hän nosti kanteen hallintotuomioistuimessa. Valittaja esitti verotuspäätöksen asiasisältöä koskevia väitteitä muun muassa omasta asemastaan verovelvollisena sekä väitteitä arvonlisäveron laskutavasta, vähennysoikeudesta ja liitännäisten verovelvoitteiden kohtuullisuudesta. Valittaja on kohdistanut osakkaisiin BP ja MB takautumisvaatimuksen, jolla hän vaatii, että mikäli hänelle määrätty verotuspäätöksessä todettu verosaatava vahvistettaisiin, henkilöt, joihin takautumisvaatimus on kohdistettu, velvoitettaisiin maksamaan 679 703,99 leuta, mikä on $\frac{2}{3}$ verosaatavan määrästä.
- 8 Asia on tällä hetkellä menettelyn kolmannessa vaiheessa sen jälkeen, kun ensimmäisen oikeusasteen tuomiosta valitettiin Înalta Curte de Casație și

Justițieien (ylin tuomioistuin; jäljempänä Înalta Curte de Casație și Justiție tai Înalta Curte), joka on hyväksynyt valituksen, kumonnut valituksenalaisen tuomion ja palauttanut asian kahdesti uuteen käsittelyyn. Suurin osa valittajan esittämistä väitteistä, mukaan lukien ne, jotka koskevat valittajan asemaa verovelvollisena, on hyväksytty lopullisella päätöksellä.

- 9 Înalta Curten ratkaisun pohjalta ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen on ratkaistava takautumisvaatimusta koskeva asiakysymys, tarkasteltava uudelleen valittajan oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen ja selvitettävä yhteenliittymäsopimuksen merkitys tässä yhteydessä. Înalta Curte de Casație și Justiție katsoi, että pääasiaa käsittelevä tuomioistuin oli tehnyt virheen ottaessaan huomioon takautumisvaatimuksen kohteen, koska valittaja oli vedonnut korvausvelvollisuuden olemassaoloon sillä perusteella, että henkilöt, joihin takautumisvaatimus on kohdistettu, olivat saaneet $\frac{2}{3}$ toiminnan tuotoista, mutta valittaja ei takautumisvaatimuksessaan vedonnut siihen, että kahdella henkilöllä, joihin takautumisvaatimus on kohdistettu, olisi velvollisuuksia veroviranomaisia kohtaan, mikä olisi johtanut riidanalaisessa verotuspäätöksessä valittajan maksettavaksi määrätyn veron summan alenemiseen.

Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut

- 10 Takautumisvaatimuksen osalta valittaja toteaa lähinnä esittäneensä yhteenliittymäsopimuksen veroviranomaisille verotarkastusta aloitettaessa, ja hän huomauttaa, että vaikka osakkaat BP ja MB vastasivat kirjanpidosta, tekivät sopimukset ostajien kanssa, huolehtivat markkinoinnista ja mainonnasta ja saivat toteutuneet voitot, veroviranomaiset ovat velvoittaneet yksinomaan hänen ja osakas PP:n maksamaan kaikki asuntojen myyntihintoihin perustuvat verot. Yhteenliittymäsopimuksen sopimusehdot huomioon ottaen valittaja kuitenkin katsoo, että myös verovelvoitteet on jaettava suhteessa osuuksiin (sekä BP:n että MB:n osuus on 33 prosenttia ja valittaja ASA:n ja valittaja PP:n vastaavasti 16,67 prosenttia). Verovähennysoikeutta voidaan käyttää myös ennen liiketoiminnan aloittamista toteutuneiden kulujen ja muiden osakkaiden kulujen osalta.
- 11 Vastapuoli toteaa ottaneensa yhteenliittymäsopimuksen huomioon, mutta notaarin vahvistamien myyntisopimusten mukaan kiinteistöjen omistajat, toisin sanoen henkilöt, jotka ovat saaneet tuloja mainittujen asuntojen myynnistä, ovat pääasian valittaja ja PP, eikä myyntisopimuksissa lainkaan mainita osakkaita BP ja MB. Verovähennysoikeuden osalta vastapuoli on todennut, että valittaja oli lain nojalla velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi ja noudattamaan verokoodeksin 145 §:n ja 146 §:n säännöksiä.
- 12 BP ja MP, joihin takautumisvaatimus on kohdistettu, esittävät, että ainoastaan valittaja ja osakas PP olivat tontin ja luovutettujen asuntojen omistajia ja saivat tuloja niiden luovutuksista. Näin ollen he eivät ole verovelvollisia eikä heidän voida katsoa olevan velvollisia maksamaan osaa verosaatavasta, jota ei ole todettu

heidän osaltaan. Lisäksi yhteenliittymäsopimus on myös siviilioikeudellinen sopimus, johon ei sovelleta verokoodeksin säännöksiä.

Tiivistelmä ennakkoratkaisupyynnön perusteista

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

- 13 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin huomauttaa, että veroviranomaiset ottivat huomioon yhteenliittymäsopimuksen katsoessaan, että liiketoimintaa oli harjoitettu verovelvollisena kaupallisessa tarkoituksessa toimivana yhteisyrityksenä, joka ei ole oikeushenkilö, mutta verotushetkellä osakkaiden BP ja MB ei katsottu olevan verovelvollisia eikä heidän osaltaan tehty kiinteistöjen luovutuksesta maksettavaa arvonlisäveroa koskevia verotuspäätöksiä.
- 14 *Ensimmäisessä tapauksessa* voitaisiin katsoa, että arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettuja verovelvollisia eivät ole sellaiset yhteenliittymäsopimuksen sopimuspuolina olevat luonnolliset henkilöt, jotka eivät ole asuntojen omistajia ja asuntojen myyjiä, toisin sanoen BP ja MB. Tässä yhteydessä ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on soveltanut verokoodeksin 128 §:n, 134¹ §:n 3 momentin ja 137 §:n 1 momentin säännöksiä, jotka vastaavat arvonlisäverodirektiivin 2, 63 ja 73 artiklaa, joiden mukaan kiinteistöjen luovutukseen liittyvä verotettava tapahtuma on omistusoikeuden siirto omistaja-myyjältä ostajalle ja veron peruste on luovutuksesta saatu tosiasiallinen vastike.
- 15 Notaarin vahvistamiin kauppasopimuksiin, joissa valittaja mainitaan myydyn omaisuuden omistajana ja täsmennetään, että hinta on siirtynyt valittajan omaisuudeksi, yhteenliittymäsopimuksen olemassaoloa mainitsematta, voidaan vedota erga omnes. Näin ollen sillä, että osakkaat osallistuivat rakennustöihin, tai sillä, että valittaja oli valtuuttanut muut osakkaat myymään asuntoja, ei ole merkitystä.
- 16 *Toisessa tapauksessa*, kun otetaan huomioon, että yhteenliittymäsopimus esitettiin veroviranomaisille verotarkastuksen alkaessa ja että nämä ovat todenneet mainitun sopimuksen olevan olemassa, sen huomiotta jättäminen johtaisi sellaisen verotuksellisen tilanteen vahvistamiseen, joka ei vastaa todellisuutta, ja siihen, että yhteenliittymän osakkaita verotetaan valikoivasti. Vaikka yhteenliittymäsopimus ei ole täysin verokoodeksin 86 §:n yhteenliittymän kotipaikan ilmoittamista, yhteisyrityksen viranomaisvelvoitteista vastaavan osakkaan nimittämistä tai rekisteröitymistä toimivaltaisessa veroviranomaisessa koskevien säännösten mukainen, nämä puutteet vaikuttavat liittyvän yhteenliittymän muodollisiin, eivät aineellisiin edellytyksiin.
- 17 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan ja 11 artiklan säännösten välinen yhteys näyttää mahdollistavan sen, että henkilöt, joiden katsotaan olevan läheisessä organisatorisessa, rahoituksellisessa ja taloudellisessa suhteessa toisiinsa, vastaavat yhden verovelvollisen tai arvonlisäveroryhmän määritelmää myös siinä tapauksessa, että viimeksi mainittuun kuuluisi myös henkilöitä, jotka eivät ole

verovelvollisen asemassa. Osakkaille BP ja MB yhteenliittymäsopimuksen mukaan kuuluvien tehtävien valossa, kun otetaan huomioon, että kiinteistön rakentamiseen tarvittuja tarvikkeita ja palveluita koskevien laskujen perusteella viimeksi mainitut hankkivat suurimman osan näistä tarvikkeista ja palveluista, ja kun otetaan huomioon heidän osuutensa yhteenliittymäsopimuksessa, olisi mahdollista katsoa, että myös kahta edellä mainittua osakasta olisi pidettävä verovelvollisina sen vuoksi, että yksityishenkilö, joka hankkii tavaroita liiketoiminnan harjoittamista varten, toimii verovelvollisen tavoin.

- 18 Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mukaan arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan toisen kohdan nojalla ainoastaan valittajan ja osakas PP:n verotus ylittää sen, mikä on tarpeen arvonlisäverotuksen oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veronkierron estämiseksi, sillä se voi myös johtaa siihen, että arvonlisävero menetetään, jos joku niistä henkilöistä, jota on pidetty veronmaksuvelvollisena, tulee maksukyvyttömäksi.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

- 19 *Ensimmäisessä tapauksessa* valittajan vähennysoikeuden laajuuden osalta ei verotuksen neutraalisuuden periaatteen nojalla voitaisi *de plano* evätä valittajan oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen yhteisyritykseen liittyvistä investoinneista, mukaan lukien arvonlisävero, joka perustuu osakkaiden BP, MB ja PP toimittamiin verollisiin laskuihin, pelkästään siitä syystä, että valittaja ei ollut velvollinen maksamaan veroa eikä ole henkilökohtaisesti maksanut ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa verollisissa liiketoimissa käytetyistä tavaroista ja palveluista. Unionin tuomioistuimen tuomiossa C-137/02, Faxworld, ja tuomiossa C-280/10, Polski Trawertyn, vahvistaman oikeuskäytännön mukaan sen oletuksen nojalla, että yksityishenkilö, joka hankkii tavaroita ja palveluita liiketoimintaa varten ja suorittaa valmisteluja, hankkii mainitut tavarat ja palvelut verovelvollisena, nyt käsiteltävässä asiayhteydessä voitaisiin nimittäin katsoa, että kenen hyvänsä yhteisyrityksen jäsenen hankinnat on tehty sen henkilön puolesta, jonka veroviranomaiset ovat katsoneet verovelvolliseksi.
- 20 Arvonlisäveron vähennysoikeuden oikeasuhteisuuteen liittyvä ongelma nousee esiin asiayhteydessä, jossa PP, valittajan sisar, on puolestaan vaatinut tuomioistuimessa maksettavan tai maksetun ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennystä. Lisäksi voitaisiin katsoa myös, että valittajalle ei voida myöntää oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, jonka toinen osakas maksaa/on maksanut, koska siltä osin kuin viimeksi mainittua verotetaan yksilöllisesti, hänellä on katsottava olevan henkilökohtainen ja täysi oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero.
- 21 Valittajalta ei kuitenkaan voitaisi evätä oikeutta vähentää osakkaille BP ja MB toimitettuihin verollisiin laskuihin perustuvaa arvonlisäveroa, koska verotusmenettelykoodeksin (Codul de procedură fiscală, jäljempänä verotusmenettelykoodeksi) 91 §:n mukaan veroviranomaiset eivät voi enää määritellä nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevaa hanketta osakkaiden BP ja

MB osalta arvonlisäveron alaiseksi liiketoiminnaksi, eivätkä veroviranomaiset voi enää pitää yhteisyritystä yhtenä verovelvollisena, eikä arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a kohdan nojalla sitä, että näillä osakkailta on oikeus verovähennykseen, voida asettaa kyseenalaiseksi.

- 22 Koska kansalliset viranomaiset ja tuomioistuimet ovat periaatteessa velvollisia epäämään oikeuden verovähennykseen, mikäli siihen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin, on myös selvitetävä, voidaanko verovähennysoikeus evätä sen vuoksi, että valittaja ei asuntojen myyntihetkellä maininnut osakkaita BP ja MB eikä yhteenliittymäsopimusta.
- 23 *Toisessa tapauksessa*, unionin tuomioistuimen tuomiossa C-664/16, Vădan, vahvistetun oikeuskäytännön nojalla, kun otetaan huomioon, että vain valittaja ja osakas PP ovat verovelvollisia, kun taas osakkaat BP ja MB eivät ole, voitaisiin katsoa, ettei valittaja voi vähentää osakkaalle PP, joka puolestaan vetoaa tuomioistuimessa omaan vähennysoikeuteensa, toimitettujen laskujen arvonlisäveroa, koska vähennysoikeutta ei voida käyttää kahdesti eikä valittaja ole maksanut näihin laskuihin liittyvää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa. Valittaja ei voi vähentää osakkaille BP ja MB toimitettujen laskujen arvonlisäveroa, koska yhtäältä valittaja ei ole maksanut ostohintaan sisältyvää arvonlisäveroa, ja toisaalta nämä osakkaat eivät ole verovelvollisen asemassa, minkä vuoksi arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a kohdassa säädetyt vähennysoikeuden tunnustamisen keskeiset edellytykset eivät nyt käsiteltävässä asiassa täyty.

Kolmas ennakkoratkaisukysymys

- 24 Unionin tuomioistuimen tuomion C-424/12, Fatorie, 46 kohdassa vahvistetun oikeuskäytännön nojalla ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo, että myös tähän kysymykseen on vastattava, sillä voidaan katsoa, että henkilö asettaa kyseenalaiseksi sellaisten luonnollisten henkilöiden verotuksellisen tilanteen, joiden ei ole todettu olevan verovelvollisen asemassa, tapauksessa, jossa veroviranomaiset eivät verotusmenettelykoodeksin 91 §:n mukaan voi osakkaiden BP ja MB osalta enää määritellä nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevaa hanketta arvonlisäveron alaiseksi liiketoiminnaksi.
- 25 Tämä tulkinta perustuu siihen, että valittaja vaatii takautumisvaatimuksessa, että BP ja MB, joihin takautumisvaatimus on kohdistettu, tuomittaisiin maksamaan $\frac{2}{3}$ verotuspäätöksessä todetusta, valittajalle määrätystä verosaatavasta.
- 26 Takautumisvaatimuksen muotoilutavasta voitaisiin nimittäin päätellä, että valittaja pyrkii muuttamaan riidanalaista verotuspäätöstä vaatimalla käytännössä sitä, että verovelvolliseksi ja verovelalliseksi todettaisiin myös henkilöt, joihin takautumisvaatimus on kohdistettu, $\frac{2}{3}$:n osuudella verosaatavasta, joka muodostuu arvonlisäverosta ja siihen liittyvistä kuluista. Mikäli tuomioistuin toteaisi ensimmäistä kertaa, että kaksi henkilöä, joihin takautumisvaatimus kohdistuu, ovat velvollisia maksamaan osan jatkuvaluontoisessa liiketoiminnassa syntyneestä arvonlisäverosta ja siihen liittyvistä kuluista, se merkitsisi sitä, että heiltä

evättäisiin veronmaksajalle verotusmenettelykoodeksin mukaan
verotarkastuksessa kuuluvat oikeudet (oikeus tulla kuulluksi, oikeus
puolustukseen, verovähennysoikeus jne.).

TYÖASIAKIRJA