

Asia C-420/19

Ennakkoratkaisupyyntö

Saapumispäivä:

29.5.2019

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Riigikohus (ylin tuomioistuin, Viro)

Ennakkoratkaisupyyntön päivämäärä:

29.5.2019

Hakija:

Maksu- ja Tolliamet (vero- ja tullivirasto, Viro)

Henkilö, jota asia koskee:

Heavyinstall OÜ

RIIGIKOHUS

HALLINTOASIOIDEN JAOSTO

VÄLIPÄÄTÖS

[–] **Välipäätöksen antamispäivä** 29.5.2019

[–] **Asia** Maksu- ja Tolliametin pyyntö saada lupa Heavyinstall OÜ:tä koskevan täytäntöönpanon takaavien toimien suorittamiseksi.

Asianosaiset Hakija: Maksu- ja Tolliamet [–]

Henkilö, jota asia koskee: Heavyinstall OÜ

Menettelyn peruste Riigikohusissa (ylin tuomioistuin, Viro) Maksu- ja Tolliametin tekemä valitus määräyksestä

[– –] PÄÄTÖSLAUSELMA

1. Ennakkoratkaisun pyytäminen Euroopan unionin tuomioistuimelta seuraavassa asiassa:

Onko keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä 16.3.2010 annetun neuvoston direktiivin (EU) 2010/24 16 artiklaa tulkittava siten, että turvaamistoimia käsittelevän pyynnön saaneen jäsenvaltion tuomioistuin on ratkaistessaan pyynnön kansallisen lainsäädännön perusteella (minkä pyynnön saaneelle tuomioistuimelle mahdollistaa 16 artiklan ensimmäinen virke) sidottu hakijan asuinvaltion tuomioistuimen kantaan turvaamistoimien tarpeellisuudesta ja mahdollisuudesta, jos tuomioistuimelle on esitetty sellaisen kannan sisältävä asiakirja (16 artiklan toisen kohdan viimeinen virke, jonka mukaan pyynnön saanut jäsenvaltio ei saa tunnustaa, täydentää tai korvata kyseistä asiakirjaa)?

[– –] [asian käsittelyn lykkääminen] TOSISEIKAT JA ASIAN KÄSITTELYN VAIHEET

1. Suomen tasavallan veroviranomainen esitti 13.3.2018 **Maksu- ja Tolliametil**le (vero- ja tullivirasto, Viro, jäljempänä MTA) **Heavyinstall OÜ:tä** koskevan pyynnön täytäntöönpanon takaavien toimien suorittamiseksi sen takaamiseksi, että Heavyinstall OÜ täyttäisi oletetun verovelvollisuutensa. Pyyntö esitettiin keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä 16.3.2010 annetun neuvoston direktiivin (EU) 2010/24 16 artiklan perusteella (turvaamistoimia käsittelevä pyyntö).

2. MTA esitti 29.3.2018 Tallinna Halduskohusille (Tallinnan hallintotuomioistuin, Viro) verotusmenettelylain (maksukorralduse seadus, Viro) 51³ §:n 1 momentin sekä 136¹ §:n 1 momentin nojalla pyynnön luvan saamiseksi kieltomerkin panemiseen Heavyinstall OÜ:n ajoneuvoihin (kaksi perävaunua, kumpikin noin 7 500 euron arvoisia sekä noin 9 500 euron arvoinen kuorma-auto) sekä 297 304 euron takavarikoimiseen yrityksen pankkitileiltä kaikissa Viron luottolaitoksissa. **[alkup. s.2]**

2.1. Pynnön perusteluiden mukaisesti Suomen veroviranomainen määrää verotusmenettelyn tuloksena Heavyinstall OÜ:lle oletettavasti lisäksi 320 022 euron suuruisen verovelvollisuuden. Verovelvollisuus johtuu siitä, että vaikka Heavyinstall OÜ:n pysyvä toimipaikka on Suomessa, se ei ole siellä ilmoittanut verojaan eikä täyttänyt verovelvollisuuttaan. Vaikka Heavyinstall OÜ:n johdon jäsen X on ilmoituksensa mukaan vuodesta 2009 asunut Tallinnassa ja johtanut yritystä sieltä, on MTA:lta, pankeilta, matkatoimistoilta sekä tiedossa olevilta yhteistyökumppaneilta saatujen tietojen pohjalta todistettavissa, että todellisuudessa X on suurimman osan ajastaan oleskellut Suomessa, jossa hän on myös toteuttanut Heavyinstall OÜ:n johtamiseen liittyvät toimet. Verotarkastuksen yhteenvedossa Suomen veroviranomainen on tehnyt johtopäätöksen, että X:n vakituinen asuinpaikka ja elinalue on todellisuudessa Suomessa, jossa

hän on suorittanut myös Heavyinstall OÜ:n johtotehtäviä. Koko yrityksen taloudellinen toiminta on myös tapahtunut Suomessa.

Viron tasavallan ja Suomen tasavallan välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi tehdyn sopimuksen (kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus) 5 artiklan 1 ja 2 kappaleen perusteella Heavyinstall OÜ:lle on syntynyt pysyvä toimipaikka Suomeen, mutta yritys ei ole täyttänyt siellä verovelvoitteitaan. Heavyinstall OÜ:n johdon ainoa jäsen on esittänyt valheellisia tietoja niin itsestään kuin yrityksen taloudellisesta toiminnasta sekä myös omasta asuinpaikastaan. Tällainen käyttäytyminen kuvaa Heavyinstall OÜ:n edustajan suhtautumista julkisoikeudellisiin velvoitteisiin.

2.2. Pyyntöön liitetyllä Keski-Pohjanmaan käräjäoikeuden 8.2.2018 antamalla tuomiolla Heavyinstall OÜ:lle kuuluvaa varallisuutta on Suomen veroviranomaisen pyynnöstä takavarikoitu sellainen määrä, joka takaa pyynnön esittäjän vaatimuksen 320 022 euron määrään asti. Tuomiossa todetaan, että on olemassa vaara siitä, että Heavyinstall OÜ kätkee, hävittää tai luovuttaa omaisuuttaan tai toimii muutoin veroviranomaisen vaatimuksen täytäntöönpanoa vaarantavalla tavalla. Verovelvollisen toiminnan takia voi olla olennaisesti vaikeampaa tai mahdotonta panna verovelvollisuutta pakolla täytäntöön. Yrityksen johdon jäsen on johtanut tietoisesti veroviranomaista harhaan mahdollisen pysyvän toimipaikan ja siitä syntyvän verovelvollisuuden suhteen. Ottaen huomioon se, mitä Suomen veroviranomainen on selvittänyt, on ilmeistä, että Heavyinstall OÜ:n tarkoitus on ollut kiertää verojen maksua jo vuodesta 2010 alkaen. Huolimatta välillä toimitetusta tarkastuksesta sekä lisäverojen määräämisestä yritys ei ole parantanut verotukseen liittyvää käyttäytymistään. Heavyinstall OÜ voi suhtautua samalla tavalla myös käynnissä olevan menettelyn kuluessa määrättävään verovelvollisuuteen, minkä takia verot voivat jäädä kokonaan kantamatta. Yritys ei ole esittänyt selvitystä tilivuodelta 2017. Liikenne- ja viestintäviraston liikennerekisterin tietojen mukaan kyseinen henkilö on 21.3.2018 luovuttanut hänelle kuuluvan ajoneuvon Renault Traffic kolmannelle osapuolelle. Kääntyessään 13.3.2018 MTA:n puoleen Suomen veroviranomainen ilmoitti lisäksi tehneensä Suomen poliisille rikosilmoituksen siitä, että Heavyinstall OÜ on voinut syyllistyä veropetokseen.

3. Tallinna Halduskohus hylkäsi pyynnön 3.4.2018 antamallaan määräyksellä

3.1. Tuomioistuimen käsityksen mukaan verotusmenettelylain 136¹ §:n 1 momentissa mainittu edellytys ei täyty. Sen mukaan täytäntöönpanon takaavien keinojen käyttämiseksi pitää olla olemassa perusteltu epäily siitä, että verolain mukaisen rahallisen vaatimuksen tai velvoitteen määräämisen jälkeen sen pakkotäytäntö voi osoittautua verovelvollisen toiminnan takia olennaisesti raskaammaksi tai mahdottomaksi. Täytäntöönpanon takaavien keinojen käyttäminen rajoittaa oleellisessa määrin henkilön oikeutta hallita vapaasti omaisuuttaan sekä toimia yritystoiminnassa, minkä takia täytäntöönpanon takaavia keinoja ei saa käyttää harkitsemattomasti. Epäilystä siitä, että verovelvollisuuden pakkotäytäntö voi osoittautua asianomaisen henkilön toiminnan takia olennaisesti vaikeammaksi tai mahdottomaksi, ei voi oikeuttaa ainoastaan verosumman suuruudella. Heavyinstall OÜ:n tilivuoden 2016 selvityksestä näkyy, että kyseessä on toimiva ja tuottava yritys, jolla on asianmukainen liikevaihto. On kylläkin uskottavaa, että tavanomaista liiketoimintaa jatkamalla yritys ei kykene maksamaan koko siltä oletettavasti vaadittavaa veroa. Ei kuitenkaan voida olla ottamatta huomioon, että yrittäjä

haluaa lisäverovelvollisuudestaan huolimatta jatkaa yritystoimintaansa sekä maksaa verovelkansa Suomen oikeudessa säädettyjä keinoja käyttäen. **[alkup. s. 3]**

3.2. Aineistosta ei selviä, että Heavyinstall OÜ olisi piilottanut tietoa veroviranomaiselta. Kyseisen henkilön ja Suomen veroviranomaisen erimielisyys on pikemminkin oikeudellista laatua. Se seikka, että Heavyinstall OÜ on Suomen veroviranomaisen mukaan jättänyt verovelvollisuutensa ilmoittamatta, ei sellaisenaan oikeuta johtopäätöstä, että se pyrkisi välttämään verovelan maksamisen, jos sille vahvistetaan lisäverovelvollisuus. Pyyntöä tai siihen liitetystä aineistosta ei selviä, että yrityksen taloudellinen tila olisi olennaisesti muuttunut. Vain siitä tosiasista, että kyseinen henkilö on luovuttanut ajoneuvon, ei voida päätellä, että hän teki tämän oikeustoimen tarkoituksenaan kiertää mahdollista tulevaa verovelvollisuutta.

3.3. Yritystoimintaa harjoittavan henkilön pankkitilien takavarikointi on luonteeltaan erityisen rajoittavaa. Tämän vuoksi pitäisi verotusmenettelylain 136¹ §:n mukaan yritystoimintaa harjoittavan henkilön pankkitilin takavarikoimiseksi ennen verovelvollisuuden määräämistä olla erittäin painava peruste, jota ei tässä tapauksessa ole. Heavyinstall OÜ:n tilivuoden selvityksen nojalla on uskottavaa, että pankkitilien takavarikointi johtaisi yrityksen toiminnan loppumiseen tai vähintään tarpeeseen järjestää yrityksen toiminta uudelleen niin, että siitä aiheutuu kuluja ja toimia, joita on pidettävä peruuttamattomina tai vaikeasti korvattavina seurauksina.

4. MTA valitti määräyksestä Ringkonnakohusille

5. Tallinna Ringkonnakohus (Tallinnan ylioikeus, Viro) hylkäsi **8.5.2018 määräyksellään** MTA:n tekemän valituksen määräyksestä ja jätti muuttamatta Halduskohusin määräyksen päätöslauselman sekä täydensi Halduskohusin määräyksen perusteluita perustelemalla omaa määräystänsä. [– –I] Ringkonnakohus hylkäsi myös MTA:n pyynnön pyytää Euroopan unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua. [– –]

5.1. Euroopan unionin vero-oikeutta käsittelevissä analyyseissä on todettu, että tilanteissa, joissa esitetään pyyntö turvaamistoimista ilman, että pyynnön esittäneessä valtiossa olisi laadittu vaatimuksen täytäntöönpanoon ryhtymiseen luvan antava asiakirja, on nyt voimassa olevan direktiivin (EU) 2010/24 nojalla olemassa ns. dualistinen järjestelmä. Dualistisuus tarkoittaa sitä, että turvaamistoimien soveltamisen perusteluja on oikeutettu arvioimaan niin pyynnön esittänyt kuin pyynnön saanutkin jäsenvaltio kumpikin oman lainsäädäntönsä mukaisesti. Direktiivin (EU) 2010/24 16 artiklan nojalla turvaamistoimien soveltamista koskevan pyynnön saaneen jäsenvaltion tulee käyttää turvaamistoimia jäsenvaltion lainsäädännön edellyttämien menettelyjen mukaisesti sekä arvioida, olisiko sellaisten keinojen käyttöön ottaminen vastaavassa tilanteessa sopuosoinnussa sen oman lainsäädännön ja hallinnollisen käytännön kanssa. Edellä sanotusta ilmenee Ringkonnakohusin arvion mukaan selvästi, että kansainvälisen virkaavun mukaisen turvaamistoimen soveltaminen tilanteessa, jossa puuttuu vaatimusten täytäntöönpanoon oikeuttava oikeudellinen asiakirja, eroaa olennaisesti jo määrätystä verovaatimusten kansainvälisestä perinnästä. Direktiivin 16 artiklan nojalla esitettyä turvaamistoimia koskevaa pyyntöä ratkaistessaan pyynnön saaneen jäsenvaltion tulee arvioida myös keinojen soveltamisen perusteita ja oikeasuhteisuutta kansallisen lainsäädännön ja hallinnollisten käytäntöjen suhteen. Vaikka turvaamistoimen soveltamista koskevan pyynnön saaneen jäsenvaltion ei ole tarpeen tunnustaa, täydentää

tai korvata pyynnön esittäneen jäsenvaltion turvaamistoimien soveltamisen sallivaa ensimmäistä asiakirjaa (tässä tapauksessa Suomen tuomioistuimen ratkaisu; direktiivin 16 artiklan toinen ja kolmas virke), kyseinen asiakirja ei velvoita pyynnön saaneen valtion viranomaista tai tuomioistuinta soveltamaan omalla alueellaan haettuja turvaamistoimia tapauksessa, jossa niiden käyttäminen ei ole sopusoinnussa sen oman lainsäädännön ja hallinnollisen käytännön kanssa omalla alueellaan eikä oikeasuhteista.

5.2. Kaikki verotusmenettelylain 136¹ §:n mukaisia edellytykset täytäntöönpanotoimien suorittamiseksi kyseisen henkilön kohdalla eivät tässä tapauksessa täyty. Tuomioistuin ei ole tämän pyynnön kohdalla vakuuttunut siitä, että Heavyinstall OÜ:lle mahdollisesti määrättävän verovelvollisuuden täyttäminen voi osoittautua sen toiminnan takia vaikeaksi tai mahdottomaksi. Suomen veroviranomainen on kyllä selvittänyt, että kyseisen oikeushenkilön johdon jäsen oleskelee suurimman osan vuodesta Suomessa, mutta tehdyistä johtopäätöksistä ei epäilyksittä selviä, että kyseisen henkilön toiminta olisi ilmentänyt halua tehdä veropetos tai että hänen käyttäytymisensä olisi ollut epäluotettavaa. [– –] Heavyinstall OÜ:n suhteen täytäntöönpanoa takaavien keinojen käyttäminen olisi myös suhteellisuusperiaatteen vastaista. [alkup. s. 4] Suomen veroviranomainen haluaa määrätä kyseiselle henkilölle lisäverovelvollisuuden tilanteessa, jossa kyseinen henkilö on samojen verotusjaksojen aikana täyttänyt siihen verrattavia verovelvoitteita Viron tasavallassa. Suomen veroviranomaisen laatimassa verotarkastuksen yhteenvedossa on kyllä mainittu, että kyseinen henkilö on tarkasteltavien verotusjaksojen aikana maksanut Viron tasavallalle veroja (lähes 131 000 euroa), mutta yhteenvedosta ei ilmene, että Suomen veroviranomainen olisi vähentänyt nämä summat suunnittelemaansa verovaatimuksesta. MTA:n hakemat toimenpiteet Suomen veroviranomaisen edellyttämän 320 022 euron suuruisen vaatimuksen takaamiseksi koskevat suurelta osin yrityksen pankkitileillä olevien maksuvälineiden takavarikointia (suuruudeltaan 297 304 euroa ja 74 senttiä). Pankkitilien takavarikointi olisi edellytettävän verovelvollisuuden täyttämisen tarkoitus huomioiden kyseisen henkilön oikeuksia liikaa rajoittava keino. Maksuvälineiden takavarikointi kiistatta estäisi yrityksen tulevaa liiketoimintaa tilanteessa, jossa Suomen veroviranomaisen edellyttämä verovaatimus on sisällöllisesti jo oleellisilta osiltaan varmistettu summilla, jotka kyseinen henkilö on maksanut Viron tasavallalle. Lisäksi suoranaiset todisteet siitä, että yrityksen varat eivät riittäisi jäljellä olevan verovelvollisuuden täyttämiseksi tai että tätä varallisuutta ryhdyttäisiin suurella todennäköisyydellä kätkemään, puuttuvat. Tämän takia kyseisen henkilön liiketoiminnan tosiasiallinen pysäyttäminen pankkitilit takavarikoimalla ei ole oikeutettua. Tilanteessa, jossa tuomioistuimelta puuttuvat tiedot yrityksen nykyisestä taloudellisesta tilanteesta (tilivuoden 2017 selvityksen esittämisen määräaika ei ole vielä täyttynyt) ja jossa kaupparekisteriin esitetyn voittoselvityksen kaavan mukaan oli kyseisen henkilön selvitysvuoden puhdas tuotto vuonna 2016 173 376 euroa, ei tuomioistuimella ole perustetta omaksua sellaista kantaa, että yritys toimii vilpillisesti kiertääkseen itselleen tulevia mahdollisia verovelvoitteita.

ASIANOSAISTEN PERUSTELUT

6. MTA valitti määräyksestä Riigikohusiin ja pyysi purkamaan Ringkonnakohusin määräyksen sekä antamaan uuden määräyksen, jolla hyväksytään MTA:n pyyntö Heavyinstall OÜ:n suhteen täytäntöönpanon takaavien toimien suorittamiseksi.

6.1. Nyt on kyseessä Euroopan unionin oikeuden yleisperiaatteena oleva tehokkuuden periaate (*principle of effectiveness*). Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden kansallisen oikeusjärjestyksen mukaisilla menettelytapanormeilla ei voi muuttaa Euroopan unionin oikeuteen pohjautuvien normien käyttämistä mahdottomaksi tai ylen määrin vaikeaksi (ks. mm. C-542/08, Barth, 17 k). Lähtökohta, jonka mukaan Viron tuomioistuimen on uudelleen arvioitava Suomen esittämä todistelukokonaisuus, jonka Suomen tuomioistuin on jo arvioinut, muuttaa sisällöttömäksi ja tarkoituksettomaksi direktiivin 16 artiklan 1 kohdasta johtuvan seikan, että virka-apupyynnön esittäneen jäsenvaltion esittämiä asiakirjoja ei ole tarpeen tunnustaa, täydentää eikä korvata. Samoin se tehokkuuden periaatteen sivuuttamalla muuttaa ylen määrin vaikeaksi pyynnön täyttämisen virka-apupyynnön saaneessa jäsenvaltiossa, koska Viron tuomioistuimen on toisen kerran arvioitava virka-apupyynnön esittäneessä jäsenvaltiossa jo todistettuja faktisia seikkoja.

6.2. MTA ei ole samaa mieltä Ringkonnakohusin kanssa siitä, että pyynnön hyväksyminen Heavyinstall OÜ:n suhteen täytäntöönpanon takaavien toimien suorittamiseksi ei ole perusteltu. MTA on niin lupapyynnössä kuin Ringkonnakohusille tekemässään valituksessa selvittänyt, että henkilön epäluotettava ja vilpillinen käyttäytyminen ilmenee selvästi siitä, että yrityksen johdon jäsen X on jo vuonna 2013 antanut Suomen veroviranomaiselle valheellisia tietoja, joiden perusteella Suomen veroviranomainen teki vääriä johtopäätöksiä ja luopui sen takia tekemästä yrityksen verovelvollisuuteen korjauksia. Myös Riigikohus on sitä mieltä, että valheellisten tietojen antaminen viittaa siihen, että verovaatimusten pakkotäytäntö voi tulevaisuudessa osoittautua olennaisesti vaikeammaksi tai mahdottomaksi. [– –] Suomen veroviranomainen on tehnyt poliisille rikosilmoituksen verorikoksesta. Perustellulle epäilylle antavat pohjaa myös veropetokseen viittaavat asianhaarat. [– –] Kun tuomioistuin totesi, että haetut toimenpiteet ovat aikaisemmat asianhaarat huomioon ottaen suhteettomia, olisi tuomioistuimen tullut analysoida myös mahdollisuutta hyväksyä pyyntö osittain. Tuomioistuin olisi voinut pyynnössä esitetystä summasta vähentää yrityksen Virossa maksamat verot tai antaa luvan vain kieltoimerkkien panemiseen yrityksen ajoneuvoihin. [alkup. s. 5]

6.3. Suomen veroviranomainen informoi MTA:ta, että 21.6.2018 alioikeus (Keski-Pohjanmaan kärjäoikeus) antoi tuomion, joka on lopullinen ratkaisu turvaamistoimista. Ratkaisu on samansisältöinen kuin 8.2.2018 annettu väliaikainen tuomio.

[– –] [menettely – osapuolten kuuleminen]

ASIAAN LIITTYVÄT SÄÄNNÖKSET

10. Direktiivi (EU) 2010/24 keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä, artikla 16 ”Turvaamistoimia käsittelevä pyyntö”

”1. Pynnön vastaanottavan viranomaisen on avunantoa pyytävän viranomaisen pyynnöstä ja kansallisen lainsäädäntönsä sen salliessa toteutettava hallinnollisten käytäntöjensä mukaisesti turvaamistoimia saatavan perinnän varmistamiseksi, jos saatava tai asiakirja, joka mahdollistaa täytäntöönpanon avunantoa pyytävässä jäsenvaltiossa, on

riitautettu pyynnön esittämishetkellä tai, mikäli saatavan osalta ei vielä ole asiakirjaa, joka mahdollistaa täytäntöönpanon avunantoa pyytävässä jäsenvaltiossa, jos turvaamistoimet ovat vastaavassa tilanteessa mahdollisia myös avunantoa pyytävän jäsenvaltion lainsäädännön ja hallinnollisten käytäntöjen mukaisesti.

Jos on laadittu asiakirja, joka mahdollistaa turvaamistoimet avunantoa pyytävässä jäsenvaltiossa ja joka koskee asiakirjaa, jonka osalta keskinäistä avunantoa pyydetään, se on liitettävä pyyntöön, joka koskee turvaamistoimien toteuttamista pyynnön vastaanottavassa jäsenvaltiossa. Tällaiseen asiakirjaan ei saa kohdistaa minkäänlaisia tunnustamis- täydentämis- tai korvaamistoimia pyynnön vastaanottavassa jäsenvaltiossa.”

11. Verotusmenettelylaki

51¹ § ”Kansainvälinen virka-apu”:

”(1) Kansainvälistä virka-apua niiden valtioiden toimivaltaisille viranomaisille, jotka kuuluvat Euroopan unioniin tai joiden kanssa Virolla on samansisältöinen valtiosopimus (jäljempänä *muun valtion toimivaltainen viranomainen*), antaa Maksu- ja Tolliamet.

[– –]

(3) Kansainvälistä virka-apua haetaan ja annetaan valtiosopimuksen perusteella sekä Viron ja Euroopan unionin säädöksissä määrättyssä järjestyksessä ja niissä määrättyssä laajuudessa.

(4) Virka-apua antavan viranomaisen toimivalta sekä osapuolten oikeudet ja velvollisuudet määritetään kansallisilla säädöksillä.

[– –]”

Verotusmenettelylain 51³ § ”Perintä kansainvälistä virka-apua käyttäen”:

”(1) Perintä-, tiedottamis- tai tietopyynnön tai turvaamistoimia käsittelevän pyynnön esittäneen muun valtion, sen kunnallisen viranomaisen tai muun hallintoyksikön kerättävien verojen perimiseksi Virossa asuvalta tai oleskelevalta verovelvolliselta tai verovelvolliselta, jolla on Virossa omaisuutta, antaa kansainvälistä virka-apua Maksu- ja Tolliamet.”

[– –] [alkup. s. 6]

(3) Muun valtion toimivaltaisen viranomaisen esittämän turvaamistoimia käsittelevän hakemuksen perusteella Maksu- ja Tolliametilla on oikeus suorittaa täytäntöönpanotoimia tämän lain 136¹ §:ssä määrättyssä järjestyksessä.”

Verotusmenettelylain 130 § ”Veroviranomaisen täytäntöönpanotoimet”

”(1) Jos velvoitettu henkilö ei ole täyttänyt maksuvelvollisuuttaan veroviranomaisen hallintomääräyksessä tai tämän lain 128 §:n 4 momentin 2 tai 3 kohdassa tai kyseisessä määräyksessä olevan määräajan kuluessa, veroviranomainen aloittaa velan pakkoperinnän. Veroviranomaisella on oikeus:

- 1) pyytää käyttökiellon ilmaisevan kieltomerkin tekemistä kiinteistökirjaan tai muuhun omaisuusrekisteriin ilman kyseisen henkilön suostumusta;
- 2) pyytää kiinteistölle, alusrekisteriin merkitylle alukselle tai siviili-ilma-alusten rekisteriin merkitylle ilma-alukselle hypoteekin perustamista esineoikeuslaissa säädetyn oikeudellisen hypoteekin sääntelyn mukaisesti;
- 3) siirtyä perimään rahallista oikeutta tässä laissa ja täytäntöönpanoa säätelevissä säädöksissä määrättyssä järjestyksessä;
- 4) takavarikoida muut taloudelliset oikeudet, joihin ei voi kohdistaa täytäntöönpanoa mainitun momentin 3 kohdan perusteella, samoin pyytää käyttökiellon nähtäväksi tekevän kieltomerkin tekemistä oikeuksista pidettävään rekisteriin;
- 5) antaa määräys arvopaperien tai arvopaperitilin sulkemiselle arvopaperirekisterin pitämisestä annetun lain mukaisesti. [– –]

Verotusmenettelylain 136¹ § ”Täytäntöönpanon takaavien toimien suorittaminen ennen rahallisen vaateen tai velvoitteen määräämistä”:

”(1) Jos verojen maksujen oikeudellisuutta tarkastettaessa syntyy perusteltu epäily siitä, että verolakiin perustuvan rahallisen vaateen tai velvoitteen määräämisen jälkeen sen pakkotäytäntö voi verovelvollisen toiminnan takia osoittautua olennaisesti vaikeammaksi tai mahdottomaksi, veroviranomaisen johtaja tai hänen valtuuttamansa virkamies voi tehdä hallinto-oikeudelle pyynnön luvan saamiseksi tämän lain 130 §:n 1 momentissa säädettyille täytäntöönpanotoimille.

(1¹) Jos tämän lain 130 §:n 1 momentissa säädettyjen täytäntöönpanotoimien suorittaminen ei ole asiassa mahdollista tai suurella todennäköisyydellä ei olisi tuloksellista, veroviranomaisen johtaja tai tämän valtuuttama virkamies voi pyytää hallinto-oikeudelta ulosottoviranomaiselle lupaa seuraavien täytäntöönpanotoimenpiteiden suorittamiseksi:

- 1) verovelvollisen, vastuupäätöksen saajan tai kolmannen henkilön hallussa olevan verovelvolliselle tai vastuupäätöksen saajalle kuuluvan omaisuuden takavarikointi;
- 2) kieltää kolmatta henkilöä luovuttamasta verovelvolliselle tai vastuupäätöksen saajalle omaisuutta tai kieltää muiden velvoitteiden täyttäminen heitä kohtaan. Siihen voi liittää myös velvollisuuden luovuttaa omaisuus ulosottoviranomaiselle tai maksaa rahaa sitä varten olevalle tilille.

(1²) Tämän pykälän 1¹ momentin 1 kohdassa mainitussa tapauksessa tuomioistuin voi veroviranomaisen, verovelvollisen tai vastuupäätöksen saajan hakemuksen perusteella määrätä takavarikoidun omaisuuden myytäväksi ja myynnistä saatujen varojen tallettamisen sitä varten olevalle tilille, jos esineen arvo voi olennaisesti huonontua tai jos esineen hoitamisesta aiheutuisi liikaa kuluja.

(1³) Tämän pykälän 1 ja 1¹ momentissa mainittu pyyntö esitetään sille hallinto-oikeudelle, jonka toimialueella on verovelvollisen tai vastuupäätöksen saajan asuin- tai oleskelupaikka Virossa. Jos verovelvollisen tai vastuupäätöksen saajan asuin- tai

oleskelupaikka ei ole tiedossa tai ei ole Virossa, pyyntö esitetään hallinto-oikeudelle, jonka toimialueella on asiaan liittyvän omaisuuden sijaintipaikka.

(1⁴) Tämän pykälän 1 ja 1¹ momentissa mainittujen toimenpiteiden tekemiseen liittyvien täytäntöönpanokulujen perimiseksi veroviranomainen laatii määräyksen, jossa asettaa määräajan niiden maksamiseksi ja varoittaa, että ellei täytäntöönpanokuluja makseta määräajassa velvoite pannaan täytäntöön pakkotoimin tämän lain 128–132 §:n mukaisesti.

(2) Hallinto-oikeudelle esitettävään pyyntöön merkitään:

1) perustelu, josta selviää mahdollisen verovelvoitteen perinnän olennainen vaikeutumisen tai mahdottomuus; [alkup. s. 7]

2) mahdollisen rahallisen vaateen tai velvoitteen arvioitu suuruus;

3) tiedot vakuudesta, jonka esittämisellä veroviranomainen lopettaa täytäntöönpanotoimet;

4) yksi tai useampi tämän lain 130 §:n 1 momentissa tai ulosottolaissa säädetyistä täytäntöönpanotoimista sekä perustelu, miksi veroviranomainen pitää valitun toimenpiteen tekemistä tarpeellisena.

(3) Kun täytäntöönpanotoimen suorittamista vaativa asiantilaa ei ole enää olemassa on tai kun verovelvollinen esittänyt vakuuden mahdollisen rahallisen vaatimuksen tai velvoitteen maksamisen takaamiseksi, veroviranomainen lopettaa täytäntöönpanotoimen viimeistään kahden työpäivän kuluessa.

(4) Tämän pykälän 1-1² momentissa mainitun pyynnön ja hakemuksen hyväksymisestä tai hylkäämistä koskevasta määräyksestä voivat tehdä valituksen veroviranomainen ja se henkilö, kenen oikeuksia määräys koskee. Ringkonnakohusin määräyksestä voi valittaa.

JAOSTON KANTA

12. Kyseisessä asiassa on riidanalaista se, ovatko tuomioistuimet menelleet oikein jättäessään hyväksymättä MTA:n 29.3.2018 esittämän pyynnön saada luvan siihen, että Heavyinstall OÜ:n omaisuuden osalta asetetaan sen käyttämisen kieltäviä merkkejä ja että kyseisen yrityksen omaisuutta takavarikoidaan. Kiistan ratkaisemiseksi on olennaista ottaa kantaa siihen, saavatko kansalliset tuomioistuimet MTA:n virka-apuna esittämän turvaamistoimien soveltamispyyntöä ratkaistessaan itse arvioida todisteita – muun muassa Suomen tuomioistuimen turvaamistoimien soveltamista koskevaa päätöstä – sekä arvioida oman käsityksensä mukaisesti toimenpiteiden edellytysten täyttymistä, vai onko tuomioistuinten lähdettävä siitä oikeudellisesta arviosta, jonka Suomen tuomioistuin on päätöksessään tosiseikkojen osalta esittänyt.

13. Tuomioistuimet ovat todenneet, että MTA:n pyynnön kohdalla verotusmenettelylain 136¹ §:n 1 momentin edellytykset eivät täyty. MTA on myös Suomen veroviranomaisen käsityksen välittäessään sillä kannalla, että Viron tuomioistuimet alkoivat oikeudettomasti tutkia pyynnön vastaavuutta kansallisten oikeusnormien kanssa, koska direktiivin (EU)

2010/24 16 artiklan 1 kohdan viimeisen virkkeen mukaan toisen jäsenvaltion asiakirjaa ei voida arvioida uudelleen.

14. Kansallisessa oikeudessa virka-avun saamista turvaamistoimien soveltamista koskevan pyynnön ratkaisemisessa koskevat verotusmenettelylain 51³ §:n 3 momentti ja 136¹ §. Näistä säännöksistä ei löydy eroja virka-apuna esitetyn eikä MTA:n oman toiminnan takaamiseksi tarpeellisen pyynnön ratkaisemiseksi. Niinpä saatettaessa direktiivi osaksi Viron lainsäädäntöä on todettu, että direktiivin (EU) 2010/24 16 artiklan 1 kohdan viimeinen virke ei anna perustetta soveltaa Viron alueella lupaa, jonka Suomen tuomioistuin on antanut turvaamistoimiin ryhtymiseen. Myös asiaa käsittelevä jaosto asettaa etusijalle direktiivin 16 artiklan 1 kohdan sellaisen tulkinnan, jonka mukaan Suomen tuomioistuimen päätöksellään antama lupa ryhtyä täytäntöönpanotoimiin on vain yksi todiste, jota tulee arvioida verotusmenettelylain 136¹ §:n edellytysten tarkastelussa ja annettaessa lupaa täytäntöönpanotoimiin. Tätä vahvistaa 16 artiklan 1 kohdan ensimmäinen virke, jonka mukaan pyynnön saanut viranomaisella soveltaa turvaamistoimia, jos se on sallittua kansallisen lainsäädännön mukaan ja on sopuosoinnussa sen hallintokäytäntöjen kanssa.

15. Jaoston mielestä ei ole kuitenkaan poissuljettu veroviranomaisen (joka välittää myös Suomen veroviranomaisen kannan) tulkinta, että 16 direktiivin 1 kohdan viimeisen virkkeen mukaan pyyntöön lisätyssä tuomioistuimen ratkaisussa tosiseikoille annetusta arviosta ei saa poiketa ja että Viro on tehnyt virheen saattaessaan direktiivin osaksi lainsäädäntöään. Täytäntöönpanomenettelyssä otetaan pakkotäytäntön perusteeksi yhtenäinen oikeudellinen asiakirja eikä kansallisesti kontrolloida sen vastaavuutta oikeusnormien kanssa. Myös turvaamistoimia sovellettaessa on asianmukaista viitata keskinäisen yhteistyön ja luottamuksen sekä tehokkuuden periaatteisiin ja ottaa lähtökohdaksi pyynnön esittäneen jäsenvaltion tuomioistuimen kanta. Se on jo arvioinut turvaamistoimien tarpeellisuutta. Näin ollen jaosto ei yhdy Ringkonnakohusin arvioon, jonka mukaan kyseessä olisivat *acte clair* -opin mukaiset olosuhteet.

16. Direktiivin (EU) 2010/24 16 artiklan tulkintamisesta ei ole olemassa Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä. Ei myöskään ole tiedossa, että siitä olisi esitetty ennakkoratkaisupyyntöjä [alkup. s. 8]

17. Edellä mainittu huomioiden ja Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön näistä asioista puuttuessa jaosto pitää tarpeellisena pyytää Euroopan unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua. [– –] [asian käsittelyn lykkääminen]

[– –]