

Asia C-430/19**Tiivistelmä unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohtaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä****Jättämispäivä:**

3.6.2019

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Tribunalul Cluj (Romania)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

15.5.2019

Kantaja:

SC C. F. SRL

Vastaajat:

A. J. F. P. M.

D. G. R. F. P. C.

Pääasian oikeudenkäynnin kohde

Hallinto- ja veroriita-asia, jonka kantaja SC C. F. SRL on pannut vireille oikeudenkäynnissä, jossa vastaajina ovat Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (M:n verohallinnon piirihallinto, Romania, jäljempänä A. J. F. P. M.) ja Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (C:n verohallinnon alueellinen pääosasto, Romania, jäljempänä D. G. R. F. P. C.) ja joka koskee verohallinnon päätöksestä tehtyä oikaisuvaatimusta.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Tribunalul Cluj – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, de Conflicte de Muncă și Asigurări Sociale (Clujn alioikeus – hallinto- ja veroriitoja, työriitoja ja sosiaaliturva-asioita käsittelevä jaosto) pyytää SEUT 267 artiklan nojalla tulkintaa puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaatteesta hallinnolliseen asiakirja-aineistoon tutustumista koskevan oikeuden kannalta sekä tulkintaa ns. ”vilpittömässä mielessä olevan osapuolen teoriasta”.

Ennakkoratkaisukysymykset

- 1) Voidaanko puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaatteen valossa, siten kuin se on tähän mennessä määritelty unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä (tuomio Solvay, tuomio Sopropé Organizações de Calçado Lda ja tuomio Ispas), yksityiselle oikeussubjektille osoitettu verohallinnon päätös määrätä nimenomaisesti pätemättömäksi tai pitääkö se määrätä pätemättömäksi, jos kyseisellä yksityisellä oikeussubjektilla ei ole ollut mahdollisuutta tutustua tietoihin, joiden perusteella verohallinnon päätös on osoitettu sille, riippumatta siitä, että kyseisessä päätöksessä viitataan joihinkin asiakirja-aineiston asiakirjoihin?
2. Ovatko neutraalisuuden periaate, suhteellisuusperiaate ja vastaavuusperiaate esteenä arvonlisäveron ja yhteisöveron vähennysoikeuden käyttämiselle, kun kyseessä on yhtiö, joka on toiminut moitteettomasti verotuksen näkökulmasta mutta jolta evätään yhteisöveron vähennysoikeus tavarantoimittajien verotuksellisen menettelyn vuoksi, koska tätä menettelyä pidetään soveltumattomana henkilöresurssien ja kuljetusvälineiden puuttumisen vuoksi, kun veroviranomainen ei myöskään esitä näyttöä toiminnasta, josta seuraisi asianomaisten tavarantoimittajien verotuksellinen/rikosoikeudellinen vastuu?
3. Onko kansallinen käytäntö unionin oikeuden mukainen, kun sen nojalla arvonlisäveron ja yhteisöveron vähennysoikeuden käyttäminen edellyttää, että yhtiöllä on hallussaan veron sisältävän laskun lisäksi muita tositteita, kuten esimerkiksi tarjous ja tiedot urakan etenemisestä, mutta näitä täydentäviä tositteita ei ole määritelty selvästi ja täsmällisesti kansallisessa verolainsäädännössä?
4. Voidaanko tuomion WebMindLicenses valossa katsoa, että kyseessä on veropetos, jos verovelvollinen hankkii tavaroita ja palveluja toiselta verovelvolliselta, joka kuuluu jonkin toisen verojärjestelyn piiriin kuin kyseinen verovelvollinen?

Unionin oikeussäännöt, joihin on viitattu

Puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaate sekä neutraalisuuden periaate, suhteellisuusperiaate ja vastaavuusperiaate

Kansalliset oikeussäännöt, joihin on viitattu

Veromenettelykoodeksista annettu laki nro 207/2015 (Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală)

9 §:n 1 momentti ja 46 §:n 2 momentin j kohta, joissa säädetään verohallinnon velvoitteesta antaa verovelvolliselle mahdollisuus ilmaista näkemyksensä ja mainita tämä seikka tekemässään veropäätöksessä

278 §:n 1 momentti, jonka mukaan hallinnollinen oikaisuvaatimus ei lykkää verohallinnon päätöksen täytäntöönpanoa

Verokoodeksista annettu laki nro 227/2015 (Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal), sellaisena kuin sitä sovelletaan 1.1.2016 lukien

11 §:n 1 momentti

”Kun veroviranomaiset vahvistavat veron, maksun tai pakollisen sosiaaliturvamaksun määrän, ne voivat jättää huomiotta liiketoimen, jolla ei ole taloudellista tavoitetta, muuttamalla sen verovaikutuksia, tai ne luokitella liiketoimen tai toiminnon uudelleen, jotta se kuvastaa paremmin liiketoimen tai toiminnon taloudellista sisältöä”.

25 §:n 1 momentti

”Verotettavaa tulosta vahvistettaessa vähennyskelpoisina menoina pidetään menoja, joita on aiheutunut taloudellisen toiminnan harjoittamisesta, mukaan lukien menot, joista säädetään voimassa olevissa säädöksissä, sekä kauppa- ja teollisuuskamareille, työnantajajärjestöille ja ammattijärjestöille suoritettuihin liittymis- ja jäsenmaksuihin”.

299 §:n 1 momentin a kohdan mukaan arvonlisäverovelvollisella on oltava hallussaan lasku ja tosite arvonlisäveron maksamisesta tai arvonlisäverovelasta.

Aikaisemmin voimassa olleen verokoodeksin (laki nro 571/2003) – 11 §:n 1 momentti, 21 §:n 1 momentti, 146 §:n 1 momentin a kohta – säännökset, jotka vastaavat uuden verokoodeksin edellä mainittuja pykäläiä

Tiivistelmä tosiseikoista ja pääasian oikeudenkäynnistä

- 1 C. F. SRL on romanialainen yksityisoikeudellinen yhtiö, jonka toimialana on metsävarojen hyödyntäminen. A. J. F. P. M. teki kyseisessä yhtiössä 29.8.2016 ja 13.4.2017 välisenä aikana verotarkastuksen. Verotarkastuksen kohteena oli yhteisövero ajanjaksolta 1.1.2011–31.12.2016 sekä arvonlisävero ajanjaksolta 1.3.2014–31.12.2016.
- 2 Tämän tarkastuksen perusteella vahvistettiin lisäverovelvoitteita yhteisöveron ja arvonlisäveron osalta. C. F. SRL -yhtiö teki oikaisuvaatimuksen A. J. F. P. M:n maksuunpanopäätöksestä ja verotarkastuskertomuksesta. Yhtiö vetosi useisiin verotarkastuksen sääntöjenvastaisuuksiin, jotka koskivat sekä veromenettelyyn liittyviä kysymyksiä että aineelliseen verolainsäädäntöön liittyviä kysymyksiä.
- 3 C. F. SRL -yhtiön oikaisuvaatimus osittain hylättiin perusteettomana ja osittain hyväksyttiin, ja verotarkastusyksikkö veloitettiin suorittamaan verotarkastus uudelleen. Siltä osin kuin oikaisuvaatimus hylättiin, C. F. SRL nosti kumoamiskanteen Tribunalul Clujssa (Clujn alioikeus, Romania). C. F. SRL -

yhtiö vetosi ensinnäkin unionin tuomioistuimen 25.10.2011 antamaan tuomioon Solvay v. komissio (C-109/10 P, EU:C:2011:686) ja vaati tarkastusta koskeneiden hallintopäätösten kumoamista sillä perusteella, että siltä oli evätty hallinnollisessa vaiheessa oikeus tutustua koko hallinnolliseen asiakirja-aineistoon.

- 4 Kantaja oli jo alustavan hallinnollisen oikaisuvaatimuksen kirjallisessa vaiheessa pyytänyt verotarkastusviranomaisilta tilaisuutta saada käyttää oikeuttaan tutustua koko hallinnolliseen asiakirja-aineistoon. Tämä pyyntö esitettiin tilanteessa, jossa verotarkastus keskeytettiin kuudeksi kuukaudeksi, jotta toinen verotarkastustehtäviä hoitava elin, Direcția Regională Antifraudă O:n (O:n petostenvastainen alueellinen yksikkö, Romania, jäljempänä D. R. A. F. O.) voisi tehdä tarkastuksen ja asia voitaisiin saattaa vireille viranomaisessa, jolla on toimivalta nostaa rikossyyte. Viranomaisen, jolla on toimivalta nostaa rikossyyte, päätyi tutkimuksissaan tekemään päätöksen, jolla asian käsittely lopetettiin. C. F. SRL vetosi lisäksi muutamiin prosessuaalisiin virheisiin.
- 5 C. F. SRL -yhtiötä syytettiin myös osallistumisesta fiktiivisiin liiketoimiin yhteisöveron ja arvonlisäveron osalta. Romanian veroviranomaisten mukaan liiketoimet, joita C. F. SRL oli toteuttanut kahden liikekumppaninsa kanssa, olivat olleet fiktiivisiä, koska näillä kahdella tavarantoimittajalla ei ollut ollut teknistä ja logistista osaamista kyseisten palvelujen suorittamiseen. Veroviranomaiset vaativat C. F. SRL:n saattamista vastuuseen tavarantoimittajiensa väitetystä soveltumattomasta verotuksellisesta menettelystä.

Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut

- 6 Kantaja väittää oikeudesta tutustua tarkastusasiakirjoihin, että sen jälkeen kun verotarkastusmenettely aloitettiin uudelleen, C. F. SRL -yhtiölle ei ilmoitettu millään tavoin siitä, miten toisen tarkastuselimen tekemä tarkastus oli vaikuttanut verotarkastukseen. Myöskään kantajan toteamiin prosessuaalisiin sääntöjenvastaisuuksiin ei ollut voitu vedota asianmukaisella tavalla, koska sen oikeutta tutustua verotarkastusta koskeneeseen hallinnolliseen asiakirja-aineistoon ei ollut myöskään virallisesti käsitelty.
- 7 A. J. F. P. M. viittaa omassa vastakanteessaan siihen, että D. R. A. F. O. hankki alkuperäiset kirjanpitoasiakirjat vuoden 2013 aikana ja että ne tämän jälkeen toimitettiin Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj -nimiselle viranomaiselle (Clujn alioikeuden syyttäjä, Romania), joka tutki C. F. SRL:n tekemiä metsärikoksia. Lisäksi on korostettava, että verotarkastusyksikkö oli tutkinut C. F. SRL:n verotarkastusasiakirjat Parchetul de pe lângă Tribunalul Clujn (Clujn alioikeuden syyttäjä) toimipaikassa. A. J. F. P. M. katsoo lisäksi, että C. F. SRL -yhtiön puolustautumisoikeuksia on kunnioitettu, koska yhtiön laillinen edustaja kutsuttiin veroviranomaisen toimipaikkaan vastaanottamaan tarkastusta koskevan hallintopäätöksen kappale.
- 8 Siitä, että C. F. SRL -yhtiö olisi vastuussa tavarantoimittajien verotuksellisesta menettelystä, kyseinen yhtiö katsoo ns. ”vilpittömässä mielessä olevan osapuolen

teoriaa” koskevan Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella, että sen ei voida katsoa olevan vastuussa sen tavarantoimittajien väitetystä soveltumattomasta verotuksellisesta menettelystä. C. F. SRL -yhtiö väittää, että verotarkastuselinten väitettä, jonka mukaan kyseisten liiketoimien fiktiivisyys perustuisi siihen, että se ei kykene toimittamaan veron sisältävän laskun lisäksi muita tositteita, ei voida hyväksyä, koska Romanian ylimmän tuomioistuimen, Înalta Curte de Casație și Justiției (ylin tuomioistuin, Romania) oikeuskäytännössä on todettu, että ainoa tosite, jota Romanian lainsäädännössä edellytetään vähennysoikeuden käyttämistä varten sekä arvonlisäveron että yhteisöveron osalta on veron sisältävä lasku.

- 9 C. F. SRL -yhtiö riitauttaa myös toisen verotarkastusyksikön väitteen, jonka mukaan nyt käsiteltävässä asiassa tutkittujen liiketoimien fiktiivisyys perustuisi siihen, että kyseisiltä tavarantoimittajayhtiöiltä kannettiin mikroyritysten tulovero, jonka verokanta on 3 prosenttia liikevaihdosta, kun C. F. SRL -yhtiöltä kannettiin yhteisövero, jonka verokanta oli 16 prosenttia saaduista voitoista. C. F. SRL -yhtiö on esittänyt näkemyksen, jonka mukaan mahdollista vahinkoa, jota on aiheutettu valtion varoille, ei voida käsitellä unionin tuomioistuimen tuomioon WebMindLincenses (tuomio 17.12.2015, C-419/14, EU:C:2015:832) liittyvän oikeuskäytännön valossa, koska sen tavarantoimittajat ovat käyttäneet laillista oikeuttaan valita eri verojärjestelmä kuin C. F. SRL on valinnut.
- 10 Veroviranomaisen vastakanteessa toistetaan sanatarkasti verotarkastuspäätöksen sisältö, eikä A. J. F. P. M. viittaa siinä Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön.

Tiivistelmä ennakkoratkaisupyynnön perusteluista

- 11 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa oikeutta tutustua hallinnolliseen asiakirja-aineistoon koskevan oikeudellisen kysymyksen osalta unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, joka liittyy puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaatteeseen, erityisesti tuomioon 18.12.2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, 36 kohta), tuomioon 3.7.2014, Kamino Logistics (C-129/13, EU:C:2014:2041, 73 kohta) ja tuomioon 9.11.2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, 39 kohta).
- 12 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin korostaa, että Romanian lainsäätäjä ei ole tuomion Ispas julistamisen jälkeen toteuttanut toimenpiteitä säännelläkseen käsitettä ”oikeus tutustua hallinnolliseen asiakirja-aineistoon” eli tarkemmin sanoen sitä, missä olosuhteissa tämä toteutuu, ja ennen kaikkea, mikä seuraamus kansallisen tuomioistuimen on määrättävä, kun se toteaa tätä oikeutta loukatun. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin korostaa lisäksi, että Romanian veromenettelyssä alustavan hallinnollisen oikaisuvaatimuksen esittämisellä ei ole täytäntöönpanoa lykkäävää vaikutusta, kuten ilmenee selvästi veromenettelykoodeksin 278 §:n 1 momentin sanamuodosta.

- 13 Tällä perusteella ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin erittäin epävarma seuraamuksesta, joka sen on määrättävä kansallisessa oikeudenkäynnissä hallinnollisesta valvontapäätöksestä, jonka A. J. F. P. M. on tehnyt ja jonka yhteydessä se on loukannut oikeutta tutustua hallinnolliseen asiakirja-aineistoon. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin korostaa lisäksi, että myös kansallisten tuomioistuinten oikeuskäytäntö, joka koskee puolustautumisoikeuksien loukkaamisesta johtuvia seuraamuksia, vaihtelee.
- 14 Unionin tuomioistuinta ei pyydetty asiassa Ispas selventämään, mikä on prosessuaalinen seuraamus, joka kansallisen tuomioistuimen on määrättävä, kun se toteaa, että verovelvollisen oikeutta tutustua hallinnolliseen asiakirja-aineistoon ei ole kunnioitettu. Näin ollen ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin tiedustelee, mikä on unionin tuomioistuimen mielestä seuraamus, joka on määrättävä, jos kantajan kaltaisen yhtiön puolustautumisoikeuksia on loukattu siten, että sille ei ole tunnustettu oikeutta tutustua hallinnolliseen asiakirja-aineistoon, kun otetaan huomioon puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskeva unionin oikeus.
- 15 Toinen kysymys koskee yksityiskohtaisia sääntöjä, joiden mukaisesti voidaan Euroopan unionin oikeuden nojalla tunnustaa kantajan kaltaisen yhtiön vastuu sen tavarantoimittajien väitetyistä soveltumattomasta menettelystä. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin korostaa, että A. J. F. P. M. ei vetoa verotarkastuksen yhteydessä siihen, että kyseiset kaksi yhtiötä, jotka suorittavat palveluja C. F. SRL -yhtiölle, eivät olisi noudattaneet ilmoitusvelvollisuuttaan, kirjanpitovelvollisuuttaan ja velvollisuuttaan suorittaa maksu valtion varoihin, vaan siihen, että näitä kahta tavarantoimittajayhtiötä koskee verojärjestely, jota A. J. F. P. M. pitää edullisempänä kuin järjestelyä, jonka piirissä C. F. SRL -yhtiö toimii. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo, että se, että palvelun suorittajaa ja palvelun vastaanottajaa koskevat verojärjestelmät ovat erilaisia vain siitä syystä, että on käytetty laissa säädettyä mahdollisuutta, ei voi merkitä veropetosta. Näin ollen kyseinen tuomioistuin pitää nyt käsiteltävän riita-asian ratkaisemisen kannalta erittäin hyödyllisenä, että unionin tuomioistuin tulkitsee ns. ”vilpittömässä mielessä olevan osapuolen teoriaa” tähän tapaukseen liittyvän erityisen tilanteen ja aikaisemman oikeuskäytäntönsä valossa.
- 16 Oikeuskäytännön osalta ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin mainitsee Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomioita (Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 18.6.2010, Business Support Center v. Bulgaria, kanne nro 6689/03, 24 kohta, ja tuomio 22.1.2009, Bulves AD Bulgaria, kanne nro 3991/03) sekä unionin tuomioistuimen tuomioita (tuomio 21.2.2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121; tuomio 21.12.2011, Cicala, C-482/10, EU:C:2011:868, 17–19 kohta; tuomio 6.9.2012, Gabor Toth, C-324/11, EU:C:2012:549; tuomio 13.2.2014, Maks Pen EOOD, C-18/13, EU:C:2014:69, 31 kohta, ja tuomio 22.1.2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, 52 kohta).
- 17 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on lisäksi epävarma tositteista, joita A. J. F. P. M:n verotarkastusyksikkö vaatii osoitukseksi oikeudesta vähentää

yhteisövero ja arvonlisävero. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 178 artiklan a alakohdan mukaan ainoa unionin lainsäädännössä säädetty muotovaatimus on se, että asianomaisella on hallussaan veron sisältävä lasku. Ylimmän tuomioistuimen tasolla on kuitenkin tehty konkreettisissa tapauksissa ratkaisuja, joista seuraa, että yhteisöveron vähennysoikeus edellyttää muidenkin tositteiden kuin laskun esittämistä. Näin ollen ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo, että tästäkin näkökulmasta on riidan ratkaisemiseksi välttämätöntä tulkita periaatetta, jonka mukaan sisältö on ensisijainen muotoon nähden, ja ottaa tulkinnassa nyt käsiteltävän asian erityispiirteet huomioon.

TYÖASIAKIRJA