

Asia C-81/20

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

Jättämispäivä:

12.2.2020

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Tribunalul București (Romania)

Ennakkoratkaisupyyntöpäätöksen tekemispäivä:

19.12.2019

Kantaja:

SC Mitliv Exim SRL

Vastaajat:

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Pääasian kohde

Kanne, jossa SC Mitliv Exim SRL vaatii, että Tribunalul București (Bukarestin alioikeus, Romania) määrää vastaajat Agenția Națională de Administrare Fiscală (kansallinen verohallitus, jäljempänä ANAF) ja Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabilin (suurten verovelvollisten verotuksesta vastaava pääosasto, jäljempänä DGAMC) maksamaan korkoa kantajan maksamille määrille, joita se ei väitetysti ollut velvollinen maksamaan.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

SEUT 267 artiklan nojalla pyydetään tulkitsemaan direktiivin 2006/112/EY 2 ja 273 artiklaa, SEUT 325 artiklaa ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 50 artiklaa.

Ennakkoratkaisukysymykset

1) Ovatko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112 2 ja 273 artiklan, Euroopan unionin perusoikeuskirjan 50 artiklan ja SEUT 325 artiklan säännökset ja määräykset pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevissa olosuhteissa esteenä pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvolliselle oikeushenkilölle voidaan määrätä seuraamuksia ja nämä voidaan panna täytäntöön sekä hallintomenettelyssä että rikosoikeudellisessa menettelyssä, joita käydään verovelvollista kohtaan samanaikaisesti samoista veropetosta merkitsevästä tapahtuneista teoista tilanteessa, jossa hallintomenettelyssä määrättävää seuraamusta voidaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä esitettyjen arviointiperusteiden mukaisesti pitää samaten rikosoikeudellisena, ja missä määrin näiden toimien kokonaisuus on toimien päällekkäisyyden vuoksi kyseiselle verovelvolliselle kohtuuton?

2) Onko ensimmäiseen kysymykseen annetun vastauksen perusteella Euroopan unionin oikeutta tulkittava siten, että se on esteenä pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan valtio voi veroviranomaistensa välityksellä jättää hallintomenettelyssä huomiotta samojen veropetosta merkitsevien tapahtuneiden tekojen osalta määrän, joka on jo maksettu rikoksella aiheutetun vahingon johdosta ja joka on samanaikaisesti myös verotulojen menetyksen kattava määrä, minkä johdosta tämä määrä ei tietyn ajanjakson aikana ole käytettävissä, ja sen jälkeen määrää verovelvolliselle hallintomenettelyssä myös liitännäisiä verovelvoitteita jo maksetun velan osalta?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

SEUT 325 artikla

Euroopan unionin perusoikeuskirja, 50 artikla

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, 2 artiklan 1 kohta ja 273 artikla

Unionin tuomioistuimen tuomio 20.3.2018, Menci (C-524/15), 44–63 kohta; unionin tuomioistuimen tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10), 25–27 ja 37 kohta; unionin tuomioistuimen tuomio 5.6.2012, Bonda (C-489/10), 37–44 kohta; unionin tuomioistuimen tuomio 6.9.2011, Lady & Kid ym. (C-398/09), 17 kohta ja unionin tuomioistuimen tuomio 18.4.2013, Irimie (C-565/11), 26 ja 27 kohta

Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 15.11.2016, A ja B v. Norja, 130 kohta, jossa on todettu, että on näytettävä toteen, että kaksinkertaiset menettelyt (hallintomenettely ja rikosoikeudellinen menettely) on yhdistetty niin, että ne muodostavat johdonmukaisen kokonaisuuden, ja katsottu, ettei tämä merkitse vain sitä, että tavoiteltavien päämäärien ja niiden saavuttamiseksi

käytettävien keinojen on oltava lähtökohtaisesti toisiaan täydentäviä ja ajallisesti toisiinsa liittyviä, vaan myös sitä, että sen, miten kyseessä olevaan käyttäytymiseen sovellettava oikeudellinen käsittely on järjestetty, mahdollisten seurausten on oltava oikeasuhteisia ja asianomaisen henkilön ennakoitavissa.

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Veropetosten estämisestä ja torjumisesta annettu laki nro 241/2005 (Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, jäljempänä laki nro 241/2005), 9 §:n 1 momentin c kohta, jonka nojalla veropetoksena, josta määrätään seuraamukseksi 2–8 vuoden vapausrangaistus ja joidenkin oikeuksien käyttämisestä koskeva kielto, on pidettävä sitä, että kirjanpitoon tai muihin kirjanpitoon liittyviin asiakirjoihin merkitään menoja, jotka eivät perustu todellisiin liiketoimiin, tai kirjataan muita fiktiivisiä liiketoimia, jos tämän tarkoituksena on välttää verovelvoitteet, ja 10 §:n 1 momentti, jonka nojalla silloin kun kyseessä on veropetos, teosta laissa säädetty seuraamusasteikko puolitetaan, jos vastaaja esitutinnan aikana tai rikosoikeudellisessa menettelyssä ensimmäiseen istuntoon mennessä täyttää asianomistajan vaatimukset täysimääräisesti.

Verotusmenettelykoodeksista annettu laki nro 207/2015 (Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală), sellaisena kuin se on myöhemmin muutettuna ja täydennettynä,

- 168 §:n 1 ja 2 momentti, joissa säädetään, että kaikki aiheettomasti maksetut määrät palautetaan verovelvollisen pyynnöstä;
- 178 §, jossa säädetään, että kun verosaatava lakkaa kuittauksen johdosta, korot ja – tilanteen mukaan – viivästysseuraamukset lasketaan 167 §:n 4 momentissa säädettyyn päivään saakka;
- 182 §, jossa säädetään, että verovelvollisella on oikeus saada julkisista varoista takaisin maksettaville tai palautettaville suorituksille korkoa takaisinmaksuvelvollisuuden päättymiseen saakka ja että verovelvollisella on oikeus saada verohallinnon toimen kumoamisesta johtuville saatavilleen korkoa verosaatavan päättymispäivästä alkaen verohallinnon toimen kumoamisesta johtuvan saatavansa takaisinmaksu- tai kuittauspäivään saakka; näitä korkoja ei makseta, jos verovelvollinen on vaatinut vahingonkorvausta hallintolainkäytöstä annetun lain nro 554/2004 (Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ) 18 §:ssä säädettyillä edellytyksillä, eikä myöskään verotusmenettelykoodeksin (Codul de procedură fiscală) 107 §:n 5 momentissa säädettyssä tapauksessa;
- 277 §:n 1 momentin a kohta, jossa säädetään hallinnollisen oikaisuvaatimusmenettelyn lykkäämisestä, kun tarkastuksen tehnyt elin on saattanut asian oikeusviranomaisten käsiteltäväksi sellaisten todisteiden olemassaolon osalta, jotka koskevat rikosta, jonka toteaminen vaikuttaisi hallintomenettelyn ratkaisuun;

– 352 ja 353 §, joiden mukaan ennen 1.1.2016 vireille pantuihin hallintomenettelyihin sovelletaan edelleen aikaisempaa lainsäädäntöä.

Kansallisen verohallituksen johtajan päätös nro 2047/2016 tileille jakamista tai palauttamista koskevan menettelyn hyväksymisestä sellaisten talousarvion tulotilien osalta, jotka vastaavat määriä, jotka on kannettu tilille 50.86.09 ”Kannettujen määrien saldo, joka vastaa lain nro 241/2005 10 §:ssä tarkoitettuja aiheutuneita ja korvattuja vahinkoja” (Ordinul preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală nr. 2047/2016 pentru aprobarea procedurii de distribuire sau restituire în conturile, respectiv din conturile de venituri bugetare corespunzătoare a sumelor încasate în contul 50.86.09 ”Disponibil din sume încasate reprezentând prejudiciul cauzat și recuperat în condițiile articolului 10 din Legea nr. 241/2005”).

Tiivistelmä tosiseikoista ja pääasian oikeudenkäynnistä

- 1 Kantajasta aloitettiin esitutkinta arvonlisäpetosta tarkoittavien rikosten osalta Direcția de Investigare a Infracrițiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul teritorial Craiovan (järjestäytyntä rikollisuutta ja terrorismia tutkiva osasto – Craiovan alueellinen yksikkö, jäljempänä DIICOT) tutkiman asian yhteydessä.
- 2 Lain nro 241/2005 9 §:n 1 momentin a kohdassa säädettyä rikosta koskevan esitutkinnan käynnistämisen jälkeen syyttäjä määräsi tehtäväksi teknisiä ja tieteellisiä tutkimuksia, joiden toteuttamisesta vastasivat DIICOT:n tarkastajat, ja laadittavaksi tilintarkastuslausunnon, ja näiden perusteella todettiin yhteensä 9 238 577 Romanian leun (RON) suuruiset verovelvoitteet, joista SC MITLIV EXIM SRL:n osuus oli 3 527 305 RON ajalta 1.11.2011–21.9.2012 ja jotka oli maksettava sen johdosta, ettei sillä katsottu olevan oikeutta vähentää arvonlisäveroa tavarastoista tavarantoimittajayhtiöltä, joka oli puolestaan hankkinut tavarat kyproslaiselta yhtiöltä.
- 3 Sen jälkeen, kun ANAF oli 28.10.2014 ilmoittautunut asianomistajaksi näiden valtion talousarviolle aiheutettua vahinkoa vastaavien määrien osalta, kantaja maksoi lain nro 241/2005 10 §:n 1 momentin säännösten soveltamiseksi 12.12.2014–29.9.2015 viidellä maksumääräyksellä 3 527 305 RON:n määrän, joka oli DIICOT:n tutkimassa asiassa ennakolta määrätty sen vastattavaksi.
- 4 Kantajaan kohdistettiin 21.10.2015–22.2.2016 verotarkastus, joka koski arvonlisäveroa ja yhteisöveroa ajalta 1.1.2010–30.6.2015 ja jonka päätteeksi annettiin 25.2.2016 päivätty verotarkastuspäätös ja samana päivänä päivätty verotarkastuskertomus, joissa vahvistettiin sen maksettavaksi verovelvoitteina yhteisöveron jäännösveroa (2 351 535 RON), arvonlisäveron jäännösveroa (3 718 357 RON), yhteisöveron jäännösveron korkoa (942 836 RON), yhteisöveron jäännösveron viivästysseuraamuksia (357 576 RON), arvonlisäveron jäännösveron korkoa (1 560 395 RON) ja arvonlisäveron jäännösveron viivästysseuraamuksia (551 459 RON).

- 5 Kantajan 7.3.2016 esittämän pyynnön johdosta veroviranomaiset kuittasivat 9.3.2016 esitutinnan aikana maksetusta 3 527 305 RON:n määrästä verotarkastusviranomaisten toteamia velvoitteita.
- 6 Kantaja teki 31.3.2016 verotarkastuspäätöksestä ja verotarkastuskertomuksesta hallinnollisen oikaisuvaatimuksen. Viimeksi mainitun osalta toimivaltainen elin päätti 9 148 714 RON:n osalta lykätä asian ratkaisua verotusmenettelykoodeksin 277 ja 279 §:n nojalla ja hylkäsi 289 424 RON:n osalta oikaisuvaatimuksen perusteettomana.
- 7 Kantajan Curtea de Apel Craiovassa (Craiovan ylioikeus, Romania) nostama kanne verotarkastuskertomuksesta, verotarkastuspäätöksestä ja oikaisuvaatimusta koskevasta päätöksestä hyväksyttiin osittain 289 424 RON:n osalta ja hylättiin muilta osin. Tästä tuomiosta on valitettu Înalta Curte de Casație și Justițiassa (ylin tuomioistuin, Romania) tällä hetkellä vireillä olevalla valituksella.
- 8 Kantaja vaati DGAMC:lle 28.10.2016 tekemällään hakemuksella korkoa esitutinnan aikana maksamalleen ja verotusmenettelykoodeksin 167 §:n mukaisesti kuitatulle 3 527 305 RON:n määrälle. Hakemus hylättiin perusteettomana sillä perusteella, että maksettu määrä käytettiin 25.2.2016 päivätyssä verotarkastuspäätöksessä todettujen velvoitteiden täyttämiseen.
- 9 Curtea de Apel Craiova langetti 8.12.2017 kantajalle rikostuomion ja määräsi sen suorittamaan yhteisvastuullisesti 9 238 577 RON korvauksena Romanian valtion siviilioikeudellisista vahingoista ja verotusmenettelykoodeksin mukaiset liitännäiset verovelvoitteet niiden eräpäivästä siihen päivään saakka, jona ne on suoritettu kokonaan, ja vahvisti kantajan suorittamat maksut ja pysytti sen tavaravarastoon kohdistuvan vakuutustakavarikon 9 238 577 RON:hun saakka.
- 10 Înalta Curte de Casație și Justițiassa tällä hetkellä vireillä olevan riita-asian kanssa samanaikaisesti kantaja nosti 16.2.2017 sen johdosta, että toimivaltaiset veroviranomaiset hylkäsivät korkojen maksamista koskevan vaatimuksen, ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa nyt käsiteltävän kanteen, jossa se vaatii, että toimivaltainen veroviranomainen velvoitetaan maksamaan 696 940 RON korkoa ennakkoon suoritetuille maksuille.

Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut

- 11 Kantaja väittää, että veroviranomaiset ovat määränneet liitännäisiä verovelvoitteita myös esitutinnan aikana maksetun määrän osalta, vaikka määrä oli valtion käytettävissä, ja että rikostuomioistuin on antanut langettava tuomion, jossa kantaja määrättiin maksamaan koko valtiolle aiheutunut vahinko yhteisvastuullisesti, vaikka sen vastattavaksi vahvistettu määrä oli jo asetettu käyttöön valtion viranomaisten tilille.
- 12 Kantajana oleva yhtiö vaatii maksettavaksi korkoa määrille, jotka oli seuraamuksen pienentämiseksi maksettu sen vahingon kattamiseksi, joka oli

aiheutunut rikoksesta ja joka on kantajan mukaan sama kuin verotulojen menetyksestä aiheutunut vahinko.

- 13 Kantaja katsoo, että esitutinnan aikana suoritettu maksu ei voi mahdollistaa pelkästään sitä, että se otetaan huomioon rikosoikeudellisessa menettelyssä siten, että seuraamusasteikko puolitetaan, vaan sen on vaikutettava myös verotuksessa. Koska kyse on samasta Romanian valtiolle maksettavasta arvonlisäverosta, joka perustuu samoihin tekoihin (jotka merkitsevät veropetosta, johon yhtiön on katsottu syyllistyneen), kyseinen arvonlisävero kannetaan käytännössä kahdesti yhdessä siihen liittyvien liitännäisten velvoitteiden kanssa.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyyntöjen perusteluista

- 14 Tribunalul București toteaa, että asiassa on kyse siitä, voidaanko kantajaa kohtaan käydä samoista veropetosta merkitsevistä teoista kaksi erillistä menettelyä, joista toinen on hallintomenettely ja toinen rikosoikeudellinen menettely, tilanteessa, jossa rikostutinnan aikana suoritettua maksua ei oteta huomioon sen enempää verotuksen kuin rikosoikeudenkäyntiin liittyvän yksityisoikeudellisen vaatimuksen osalta.
- 15 Verotarkastuspäätöksestä, joka on päivätty 25.2.2016, ja samana päivänä päivätystä verotarkastuskertomuksesta ilmenee kuitenkin, että arvonlisäveron jäännösveroa koskeva liitännäinen velvoitteet on laskettu 25.10.2010 olleesta eräpäivästä 25.1.2016 saakka, joten tähän aikaan sisältyy myös joulukuusta 2014 syyskuuhun 2015 kestänyt ajanjakso, jona kantaja on maksanut 3 527 305 RON:n määrän, joka oli koko kyseisen ajanjakson valtion viranomaisten käytettävissä.
- 16 Kantaja on kuitenkin nimenomaisesti todennut, että edellä mainittu maksu oli suoritettu sekä rangaistuksen pienentämiseksi että korkojen ja viivästysseuraamusten juoksemisen keskeyttämiseksi, mitä näkökohtaa veroviranomaiset eivät kuitenkaan ole ottaneet verotarkastuksessa huomioon, sillä ne ovat määränneet sen maksamaan korkoja ja viivästysseuraamuksia myös ajalta, jolta kantaja oli ennakoita maksanut arvonlisäveron jäännösveroa vastaavan määrän.
- 17 Tilanteessa, jossa verotarkastus on kattanut kokonaan ajanjakson, jolta rikostutkinta on tehty, pääasiassa on merkitystä kyseisten kahden menettelyn kohteena olevien ajanjaksojen – eli ajanjakson 1.11.2011–21.9.2012 – päällekkäisyydellä, koska kantaja on vaatinut maksettavaksi korkoa vain tätä ajanjaksoa vastaavalle aiheettomalle arvonlisäveron maksulle.
- 18 Molemmissa menettelyissä – rikosoikeudellisessa menettelyssä ja verotusmenettelyssä – on todettu vahinko, joka johtuu siitä, ettei valtion talousarvioon ole maksettu arvonlisäveroa, ja joka perustuu kantajan tekemiin samoihin tekoihin, eli 3 527 305 RON:n suuruinen rikosvahinko ja 3 718 357 suuruinen verotulojen menetys (arvonlisäveron jäännösvero, jonka lisäksi määrätään liitännäisiä velvoitteita).

- 19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin nostaa esiin ongelman, ovatko tällaiset verovelvolliseen kahdelta kannalta eli rikosoikeudellisesti ja verotuksellisesti kohdistettavat seuraamukset mahdollisesti kohtuuttomia, ja muistuttaa tässä yhteydessä edellä mainitusta unionin tuomioistuimen ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännöstä, jonka mukaan kansallisen lainsäädännön, jossa sallitaan menettelyjen ja seuraamusten päällekkäisyys, on täytettävä joukko edellytyksiä, jotta se voitaisiin hyväksyä.
- 20 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan silloin, kun katsotaan, että määrä oli maksettava jo rikostutkinnan aloittamisajanjaksosta lähtien, verotarkastuksen yhteydessä annettuihin verohallinnollisiin toimiin ei tarvinnut sisällyttää kyseistä määrää koskevia liitännäisiä velvoitteita, koska määrä oli vastaajana olevien viranomaisten käytettävissä, kun taas silloin, kun katsotaan, että määrä oli maksettava verotarkastuksen yhteydessä annettujen verohallinnollisten toimien antamisesta lähtien, kantajalla olisi oikeus korkoon ja viivästyskorkoon joulukuusta 2014 syyskuuhun 2015 ulottuvalta ajanjaksolta, jona määrä oli valtion elinten käytettävissä, sillä määrä oli kannettu ilman verosaatavaa koskevaa maksuperustetta tai lainvoimaista tuomiota.

TYÖASIAKIRJA