

**Asia C-186/20**

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

**Jättämispäivä:**

29.4.2020

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakia)

**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

5.3.2020

**Kantaja:**

HYDINA SK s.r.o.

**Vastaaja:**

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Slovakia)

---

TYÖASIAKIRJA

## Pääasian kohde

Yhtiön HYDINA SK s.r.o. (jäljempänä kantaja) tekemä kassaatiovalitus, joka koskee veroviranomaisen tekemän, vähennyskelpoisen arvonlisäveron ylijäämän palautusta koskevan päätöksen ja verotuspäätöksen laillisuuden arviointia.

## Ennakkoratkaisupyyntö kohde ja oikeusperusta

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ylin tuomioistuin, Slovakia) esittää SEUT 267 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymykset, jotka koskevat hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla annetun neuvoston asetuksen (EU) N:o 904/2010 mukaisten jäsenvaltioiden välisen tietojenvaihdon yhteydessä annettavien tietojen toimittamiselle asetettujen määräaikojen luonnetta, näiden määräaikojen noudattamatta jättämisen oikeudellisia seurauksia suhteessa verotarkastuksen keskeyttämisen lainmukaisuuteen ja sitä, voidaanko näiden määräaikojen noudattamatta jättämistä pitää verovelvollisen oikeuksien lainvastaisena loukkaamisena.

## Ennakkoratkaisukysymykset

- Onko hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla 7.10.2010 annetun neuvoston asetuksen (EU) N:o 904/2010 johdanto-osan 25 perustelukappaleen sanamuoto ”tässä asetuksessa tietojen toimittamiselle asetetut määräajat on ymmärrettävä enimmäismääräaikoina, joita ei saa ylittää” tulkittava siten, että näitä määräaikoja ei saa ylittää, ja jos ne ylitetään, johtaako se verotarkastuksen keskeytyksen lainvastaisuuteen?
- Aiheutuuko hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla 7.10.2010 annetussa neuvoston asetuksessa (EU) N:o 904/2010 jäsenvaltioiden väliselle tietojenvaihdolle asetettujen määräaikojen noudattamatta jättämisestä seurauksia (seuraamuksia) pyynnön esittäneelle viranomaiselle ja pyynnön vastaanottaneelle viranomaiselle?
- Voidaanko jäsenvaltioiden välistä tietojenvaihtoa, joka ylittää hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla 7.10.2010 annetussa neuvoston asetuksessa (EU) N:o 904/2010 säädetyt määräajat, pitää verovelvollisen oikeuksien lainvastaisena loukkaamisena?

## **Asiassa merkityksellinen unionin lainsäädäntö**

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 288 artikla

Hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla 7.10.2010 annetun neuvoston asetuksen (EU) N:o 904/2010 (jäljempänä asetus N:o 904/2010) johdanto-osan 25 perustelukappale sekä 10, 11 ja 12 artikla.

## **Asiassa merkityksellinen kansallinen lainsäädäntö**

Slovakian perustuslain (ústava Slovenskej republiky) 2 §:n 2 momentti ja 7 §:n 2 momentti.

Verohallinnosta ja tiettyjen lakien muuttamisesta ja täydentämisestä annettu laki nro 563/2009 (verokoodeksi) (zákon o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (daňový poriadok)) (jäljempänä verokoodeksi)

Verokoodeksin 3 §:n 2 momentin toisessa virkkeessä säädetään seuraavaa:

”Veroviranomainen on velvollinen käsittelemään jokaisen veronkantoa koskevan asian, käsittelemään sen välittömästi ja viipymättä ja käyttämään veron asianmukaiseen määrittämiseen ja kantamiseen parhaiten soveltuvia keinoja.”

Verokoodeksin 46 §:n 10 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verotarkastuksen suorittamisen määräaika on enintään yksi vuosi sen aloituspäivästä. Verotarkastuksen keskeyttämiseen sovelletaan soveltuvin osin 61 §:ää.”

Verokoodeksin 61 §:n 1 momentin b kohdassa säädetään seuraavaa:

”Veroviranomainen voi keskeyttää verotusmenettelyn, jos muuta päätöksenteon kannalta merkittävää tosiseikkaa koskeva menettely on aloitettu tai jos on hankittava tietoja erityisten säännösten mukaisesti.<sup>21a</sup>”

Verokoodeksin 61 §:n 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos verotusmenettely keskeytetään, tässä laissa tarkoitetut määräajat eivät kulu.”

Verokoodeksin 61 §:n 1 momentin b kohdan alaviitteessä 21a viitataan veronkannon alalla toteutettavasta kansainvälisestä avunannosta ja yhteistyöstä annettuun lakiin nro 442/2012 (zákon o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní) ja neuvoston asetukseen (EU) 904/2010.

Najvyšší súd Slovenskej republiky 27.7.2016 antama tuomio 3Sžf/46/2015.

Ústavný súd Slovenskej republiky (perustuslakituomioistuin, Slovakia) 28.2.2013 antama ratkaisu nro IV. ÚS 116/2013-11.

## Lyhyt kuvaus pääasian tosiseikoista

- 1 Kantaja käytti verotuskauden 2013 osalta arvonlisäveron vähennysoikeutta hankittuaan lihaa ARGUS Plus spol. s.r.o. -nimiseltä yhtiöltä (jäljempänä toimittaja) kaupassa, jonka kokonaissumma oli 1 048 195,99 euroa, josta arvonlisäveron osuus oli 174 699,33 euroa.
- 2 Daňový úrad Prešov (Prešov in veroviranomainen, Slovakia) (jäljempänä veroviranomainen) aloitti 21.3.2014 kantajana olevassa yhtiössä joulukuun 2013 verotuskauden arvonlisäveron ylijäämän tai sen osan palautusta koskevan verotarkastuksen. Tarkastuksessa toteutettiin laajoja selvitystoimenpiteitä kantajan ja toimittajan tai toimittajan (ulkomaisten) alihankkijoiden välisen toimittaja-asiakassuhteen todenperäisyyden varmistamiseksi, minkä tarkoituksena oli selvittää, olivatko kantajan ilmoittavat verotettavat liiketoimet tosiasiallisesti toteutuneet.
- 3 Koska toimittaja oli hankkinut tuotteet Puolasta, veroviranomainen pyysi selvitystoimenpiteiden yhteydessä tietojenvaihtoa jäsenvaltioiden välillä varmistaakseen, oliko tavarat hankittu toisesta jäsenvaltiosta. Tämän seurauksena veroviranomainen keskeytti verotarkastuksen 26.8.2014 alkaen. Jäsenvaltioiden välistä tiedonvaihtoa koskeva lopullinen vastaus lähetettiin veroviranomaiselle 11.3.2015, jolloin verotarkastuksen jatkumisen edellytykset täyttyivät. Veroviranomainen teki 10.4.2015 päätöksen, jonka perusteella verotarkastus keskeytettiin uudelleen 20.4.2015 alkaen. Päätöksen perusteluissa veroviranomainen esitti, että toimittajan toimitusjohtaja oli pysyvästi Unkarissa oleskeleva henkilö, ja tästä syystä veroviranomainen pyysi tietojenvaihtoa jäsenvaltioiden välillä. Tarkastuksen keskeytyksen syiden lakattua verotarkastusta jatkettiin 1.7.2015. Verotarkastuskertomus laadittiin 16.11.2015, ja verotarkastus päätettiin 7.12.2015 kantajan vastaanotettua kertomuksen ja sitä koskevan lausuntopyynnön.
- 4 Verotarkastuksesta saamiensa tietojen perusteella veroviranomainen tuli siihen tulokseen, että toimittaja ei ollut harjoittanut todellista liiketoimintaa tarkastettavan verovuoden aikana, eikä sillä ollut omistajalle kuuluvaa oikeutta määrätä tavarasta, eikä sille ollut syntynyt arvonlisäverolain mukaista verosaatavaa tavaroiden toimituksesta, eikä kantaja näin ollen täyttänyt ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen edellytyksiä.
- 5 Edellä mainittuihin seikkoihin viitaten veroviranomainen teki 30.5.2016 päätöksen, jolla se määräsi kantajalle joulukuun 2013 verotuskaudelta 174 699,33 euron suuruisen arvonlisäveron erotuksen, mikä tarkoittaa sitä, että se epäsi 4780,97 euron suuruisen arvonlisäveron ylijäämän palautuksen ja kantoi 169 918,36 euron suuruisen veron.
- 6 Kantaja valitti päätöksestä Finančné riaditeľstvo Slovenskej republikyyn (verohallinto, Slovakia), joka vahvisti veroviranomaisen päätöksen 17.10.2016 antamallaan päätöksellä.

- 7 Kantaja nosti Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky päätöksestä Krajský súd v Prešovessa (Prešovin alueellinen tuomioistuin, Slovakia) (jäljempänä krajský súd) hallinnollisen kanteen, jossa se vaati, että krajský súd kumoo riidanalaisen veroviranomaisten päätöksen ja palauttaa asian viranomaisille jatkokäsittelyyn. Krajský súd hylkäsi kanteen 18.1.2018 antamallaan tuomiolla.
- 8 Kantaja teki krajský súdin tuomiosta kassaatiovalituksen, jossa se vaati, että Najvyšší súd Slovenskej republiky (jäljempänä kassaatio tuomioistuin) kumoo riidanalaisen tuomion ja palauttaa asian krajský súdiin tai vaihtoehtoisesti muuttaa tuomiota ja kumoo veroviranomaisten päätökset ja palauttaa asian niiden jatkokäsittelyyn.

### **Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut**

- 9 Kantaja väitti kassaatiovalituksessaan muun muassa, että suhteellisuusperiaatetta oli loukattu ja että päätös oli lainvastainen. Kantajan näkemyksen mukaan lainsäätäjällä on muotoillut verotarkastuksen oikeasuhteisuusvaatimuksen (suhteellisuusperiaate vero-oikeudessa) täsmällisesti määrittämällä verotarkastukselle tietyt määräajat.
- 10 Kantaja viittasi suhteellisuusperiaatteen väitetyn loukkaamisen yhteydessä verokoodeksiin 46 §:n 10 momenttiin ja asetuksen 904/2010 10 artiklaan. Se ei yhtynyt krajský súdin väitteeseen siitä, että verotarkastuksen keskeyttämisen jälkeen määräajat eivät kulu, koska asetuksen N:o 904/2010 säännökset, joissa säädetään jäsenvaltioiden välisestä tietojenvaihdosta, ovat unionin oikeussääntöjä ja sellaisina ensisijaisia Slovakian säännöksiin nähden. Sen selvittämiseksi, oliko verotarkastuksen enimmäismääräaika noudatettu, on tärkeää määrittää sen alkamispäivä ja päättymispäivä, koska kyseinen määräaika on samalla raja, joka määrittää verotarkastuksen laillisuuden. Kantaja viittasi siihen, että asiaa koskevassa verotarkastuksessa ei noudatettu tietojen toimittamisvelvollisuutta koskevia määräaikoja, joita veronkannon alalla asetuksen N:o 904/2010 mukaisesti toteutettavassa jäsenvaltioiden kansainvälisessä avunannossa ja yhteistyössä on noudatettava. Se korosti tässä yhteydessä, että asetuksen johdanto-osan 25 perustelukappaleen mukaan kyseiset määräajat on ymmärrettävä enimmäismääräajoiksi, joita ei voida ylittää, ja että asetuksen 10 artiklan mukaan tiedot on toimitettava mahdollisimman nopeasti ja viimeistään kolmen kuukauden kuluttua pyynnön vastaanottamispäivästä. Jos nämä tiedot ovat jo pyynnön vastaanottavan viranomaisen hallussa, määräaika on kuitenkin enintään kuukausi.
- 11 Kyseisessä tapauksessa verotarkastus kesti kokonaisuudessaan 626 vuorokautta 202 vuorokauden pituisine keskeytyksineen. Näin ollen veroviranomainen päätti verotarkastuksen lakisääteisen 1 vuoden määräajan päätyttyä, laskettuna sen alkamispäivästä päättymispäivään, mukaan lukien enintään 3 kuukauden keskeyttämismääräaika asetuksessa N:o 904/2010 tarkoitetulla tavalla.
- 12 Edellä mainittuun liittyen kantaja viittasi myös hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annetun

neuvoston direktiivin 2011/16/EU johdanto-osan 12 perustelukappaleeseen ja 7 artiklaan, joiden mukaan tämän direktiivin mukaiselle tietojen antamiselle olisi säädettävä määräajat, jotta varmistetaan, että tietojenvaihto tapahtuu oikeaan aikaan ja on siten tehokasta. Kantaja esitti tässä yhteydessä, että verokoodeksin 61 §:n 4 momentin ilmaisua ”tarkastuksen keskeytyksen syiden lakattua” on tulkittava direktiivin 2011/16/EU valossa, ja siten niiden syiden lakkaaminen, joiden perusteella verotarkastus keskeytettiin, on direktiivissä rajattu pyydettyjen tietojen toimittamista koskevalla määräaikojen enimmäiskestolla.

- 13 Kantaja pyysi kassaatiotuomioistuinta kääntymään Euroopan unionin tuomioistuimen puoleen unionin oikeudessa säädettyjen tietojen toimittamista koskevien määräaikojen tulkintaa koskevan kysymyksen osalta (veronkannon alalla toteutettavan kansainvälisen avunannon ja yhteistyön puitteissa) ja arvioimaan määräaikojen noudattamatta jättämiseen liittyvät vaikutukset verotarkastuksen keskeytyksen laillisuuteen eli ottamaan huomioon kantajana olevan verovelvollisen oikeuksien mahdollisen loukkauksen.

### **Tiivistelmä ennakkoratkaisupyyntöön perusteista**

- 14 Kassaatiotuomioistuin esittää, että Slovakian perustuslain 2 §:n 2 momenttiin sisältyvä valtiovallan laillisuusperiaate velvoittaa julkiset viranomaiset noudattamaan perustuslakia ja lainsäädäntöä. Veroviranomainen voi näin ollen veronkantoa suorittaessaan toimia ainoastaan perustuslain asettamissa rajoissa ja lainsäädännön määritetyssä laajuudessa ja tavalla. Slovakian oikeusjärjestyksessä verotarkastus on lainsäädännössä määritelty prosessi, jonka tarkoituksena on erityisesti veroviranomaisen päätöksenteon kannalta välttämättömien todisteiden hankkiminen ja kerääminen verojen kantoa tai määrittystä koskevassa menettelyssä. Yksi todisteiden laillisuuteen ja viime kädessä veroviranomaisen päätöksentekoon vaikuttavista edellytyksistä on verotarkastuksen suorittamista koskevassa lainsäädännössä määritetyn määräajan johdonmukainen noudattaminen. Verotarkastus, joka kestää pidempään kuin lainsäädännössä on sallittu, on tulokseltaan lainvastainen ei siksi, että määräaika jätettiin muodollisesti noudattamatta, vaan siksi, että sen noudattamatta jättäminen on verotarkastuksen vaikutusten intensiteetin vuoksi pidettävä aineellisena puuttumisena tarkastettavan verovelvollisen perusoikeuksiin ja -vapauksiin perustuvaan yksityisyyteen. Slovakian voimassa olevan lainsäädännön mukaan veroviranomaisella on yhden vuoden aikaraja verotarkastuksen suorittamiseen. Yksi poikkeuksista on jäsenvaltioiden välistä tietojenvaihtoa koskevan pyynnön aikaansaama verotarkastuksen keskeytyminen, joka ei sisälly verotarkastuksen suorittamista koskevaan laissa säädettyyn määräaikaan, sillä verokoodeksin 61 §:n 5 momentin mukaan laissa tarkoitetut määräajat eivät kulu, jos verotusmenettely keskeytetään. On huomattava myös, että veroviranomaisten toiminnassa voi esiintyä tapauksia, joissa veron määrittämisen kannalta ratkaisevien, jäsenvaltioiden välillä vaihdettavien tietojen saamiseksi verotarkastus keskeytetään muulla kuin tarkoituksenmukaisella tai kohtuullisella tavalla, minkä seurauksena on verotarkastuksen suorittamisen lainmukaisen määräajan

tosiasiallisen pidentäminen tai kiertäminen. Tällainen menettely johtaisi lain kiertämiseen, ja sen hyväksyminen tarkoittaisi sitä, että verotarkastus voisi jatkaa loputtomasti tai laissa säädettyjä puitteita kohtuuttomasti pidempään. Edellä mainittu menettely johtaisi samalla verovelvollisten oikeusvarmuuden heikentymiseen. Tästä syystä veroviranomaisen menettelyn tarkoituksenmukaisuus on arvioitava suhteellisuusperiaatteen näkökulmasta, kun ulkomailta pyydetään tietoja ja verotarkastus keskeytetään.

- 15 Veroviranomaisen on tehtävä verotarkastus korkeintaan yhden vuoden määräajassa tarkastuksen alkamispäivästä siten, että verotarkastus voidaan keskeyttää asetuksen N:o 904/2010 mukaisessa tiedonsaantitarkoituksessa. Tiedot, joiden hankkiminen on ollut syynä verotarkastuksen keskeyttämiseen, on toimitettava asetuksen N:o 904/2010 mukaisesti kolmen kuukauden enimmäismääräajan kuluessa. On muistettava, että asetuksen N:o 904/2010 säännökset ovat sellaisenaan sovellettavaa unionin lainsäädäntöä, jolla on etusija kansalliseen lainsäädäntöön nähden. Jokaisen jäsenvaltion hallinnolliset viranomaiset (ja näin ollen myös verohallinnosta vastaavat elimet) ovat velvollisia toimimaan asetuksessa N:o 904/2010 säädettyjen määräaikojen puitteissa, mikäli niitä pyydetään toimittamaan tietoja hallinnollisten tutkimusten puitteissa. Tämän asetuksen suoraan sovellettavuuteen ja asetuksesta johtuviin verohallinnon viranomaisia sitoviin määräaikoihin viitaten on selvää, että tietojen toimittaminen eli jäsenvaltioiden välinen tietojenvaihto on toteutettava asetuksessa N:o 904/2010 säädettyissä määräajoissa siitäkin huolimatta, että verokoodeksissa ei ole nimenomaisesti säädetty tällaisesta määräajasta eikä siihen edes viitata millään tavalla.
- 16 Verotarkastusta suorittavan veroviranomaisen on huolehdittava ensisijaisesti asetuksen soveltamisesta ja vasta toissijaisesti verokoodeksin soveltamisesta. Verokoodeksin 61 §:n 1 momentin b kohdassa on alaviite 21a, joka viittaa veronkannon alalla toteutettavasta kansainvälisestä avunannosta ja yhteistyöstä annettuun lakiin nro 442/2012 ja neuvoston asetukseen (EU) 904/2010. Kassaatiotuomioistuin katsoo tässä yhteydessä, että alaviitteen 21a viittausta asetukseen ei voida tulkita mielivaltaisen rajoittavasti eikä asetuksen voida tulkita merkitsevän vain menettelyn keskeytyksen oikeutusta, koska alaviitteessä viitataan asetukseen kokonaisuudessaan, mukaan lukien jäsenvaltioiden välisen tietojenvaihdon edellytyksiin ja sen toteutuksen määräaikoihin. On kyseenalaista, voidaanko asetuksella yhtäältä perustella menettelyn keskeytyksen laillinen syy ja toisaalta jättää sen muut säännökset huomiotta, erityisesti asetuksen 10 artikla. Edellä mainittujen säännösten unionin oikeuden mukainen tulkinta tukee näkemystä siitä, että verokoodeksin mukainen verotarkastuksen keskeyttäminen on oikeutettua vain asetuksessa N:o 904/2010 säädetyn, jäsenvaltioiden väliseen tietojenvaihtoon säädetyn ajan, joka kuuluu jäsenvaltioiden väliseen tietojenvaihtoon, jota varten verotarkastus keskeytettiin. Tällaisen tulkinnan hyväksyminen tarkoittaisi, että verotarkastuksen keskeyttäminen yli asetuksessa sallitun kolmen kuukauden eli enimmäismääräajan ylittäväksi ajaksi johtaisi verotarkastuksen keskeyttämiseen asetuksessa määritettyä pidemmäksi ajaksi, mikä ei yhtäältä voi aiheuttaa laissa säädettyjä seurauksia eli verokoodeksissa

säädettyjen määräaikojen keskeytymistä, mikä on viime kädessä myös ristiriidassa suhteellisuusperiaatteen ja tarkastettavan verovelvollisen oikeusvarmuuden kanssa.

- 17 Käsiteltävässä asiassa verotarkastus keskeytettiin (kahdesti) nimenomaan jäsenvaltioiden välistä tietojenvaihtoa koskevaa pyyntöä varten asetuksen N:o 904/2010 7 artiklassa tarkoitetulla tavalla. Ensimmäisessä tapauksessa pyynnön vastaanottaneen ulkomaisen viranomaisen vastaus toimitettiin selvästi asetuksessa määriteltyjen kolmen kuukauden määräajan päätyttyä pyytämättä muutosta määräaikoihin asetuksen N:o 904/2010 11 ja 12 artiklassa tarkoitetulla tavalla. Ottaen huomioon, että kyse on ollut sellaisten tietojen antamisesta, joiden toimittamisen jälkeen veroviranomainen käytti niitä kantajan soveltaman arvonlisäveron ylijäämän palautuksen perusteltavuuden arviointiin, kassaatiotuomioistuin on sitä mieltä, että asetuksen N:o 904/2010 määräaikojen luonnetta koskeva kysymys on veroviranomaisten päätösten laillisuuden arvioinnin kannalta (verotarkastuksen keston ja sen keskeyttämisen näkökulmasta) merkittävä.
- 18 Jos verotarkastuksen suorittamiselle laissa säädetyssä määräajan päättymisen seurauksena on tarkastuksesta saadun kertomuksen lainvastaisuus eli käyttökelvottomuus verotuksen perustana, on asetuksen N:o 904/2010 suoran sovellettavuuden osalta määritettävä siitä seuraavien määräaikojen luonne ja tapa, jolla tuomioistuimen on toimittava verotarkastuksen keston lainmukaisuuden arviointia koskevassa tuomioistuINVALVONNASSA. Kassaatiotuomioistuimella, joka ottaa huomioon asetuksessa N:o 904/2010 määritettyjen määräaikojen merkityksen (Euroopan unionin jäsenvaltioiden välisen tiedonvaihdon tehostamiseksi ja nopeuttamiseksi verotuksen alalla), on edessään kysymys siitä, onko asetuksessa verohallinnon viranomaisille jäsenvaltioiden välistä tietojenvaihtoa varten määritellyt määräajat ymmärrettävä verotarkastuksen suorittamisen aikarajan ja jäsenvaltioiden välisestä tietojenvaihdosta johtuvan verotarkastuksen keskeytyksen järjestelmän määrittävän kansallisen lainsäädännön näkökulmasta siten, että kyse on määräajoista, joiden ylittamisestä on vastuussa veroviranomainen eli että ylittäminen merkitsee lainvastaista puuttumista tarkastettavan verovelvollisen oikeuksiin, ja siitä, millaisia seurauksia (seuraamuksia) unioniin oikeuteen liittyy, jos näitä määräaikoja ei noudateta.
- 19 Kassaatiotuomioistuin on siksi tullut siihen lopputulokseen, että käsiteltävässä asiassa on pyydettävä Euroopan unionin tuomioistuimelta vastausta ennakkoratkaisukysymyksiin.