

Asia C-277/24 [Adjak]ⁱ**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

22.4.2024

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Puola)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

25.1.2024

Kantaja:

M. B.

Vastaaja:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Pääasian kohde

Hakemus, joka koskee osakeyhtiön hallituksen entisen jäsenen hyväksymistä osapuoleksi menettelyssä, jossa on tarkoitus määrittää kyseisen yhtiön arvonlisäverovelka

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Unionin oikeuden tulkinta, arvonlisäverodirektiivi; SEUT 267 artikla

Ennakkoratkaisukysymys

Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 205 ja 273 artiklaa, luettuina yhdessä Euroopan unionista tehdyn sopimuksen (EUVL 2016,

ⁱ Tämän asian nimi on kuvitteellinen nimi. Se ei vastaa oikeudenkäynnin minkään asianosaisen todellista nimeä.

C 202, s. 13) 2 artiklan (oikeusvaltio, ihmisoikeuksien kunnioittaminen) sekä Euroopan unionin perusoikeuskirjan (EUVL 2016, C 202, s. 389) 17 artiklan (omistusoikeus), 41 artiklan (oikeus hyvään hallintoon) ja 47 artiklan (oikeus tehokkaaseen oikeussuojaan ja oikeus saada asiansa käsitellyksi tuomioistuimessa) kanssa, sekä unionin oikeuden takaamia suhteellisuusperiaatetta, oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin ja puolustautumisoikeuksia tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle ja siihen perustuvalla käytännöllä, joiden mukaan luonnolliselta henkilöltä [oikeushenkilön hallituksen jäseneltä], joka voi olla yhteisvastuussa oikeushenkilön arvonlisäverovelosta koko henkilökohtaisella omaisuudellaan, evätään oikeus osallistua täysipainoisesti menettelyyn, jonka tarkoituksena on vahvistaa edellä mainittu oikeushenkilön verovelka veroviranomaisen lopullisella päätöksellä, samalla kun erillisessä menettelyssä, jonka tarkoituksena on vahvistaa, että kyseinen luonnollinen henkilö on yhteisvastuussa oikeushenkilön arvonlisäverovelosta, tältä henkilöltä puuttuvat riittävät keinot riittauttaa tehokkaasti oikeushenkilön verovelan olemassaoloa tai määrää koskevat aiemmin tehdyt toteamukset ja arvioinnit, jotka on tehty aiemmassa, ilman kyseisen luonnollisen henkilön osallistumista annetussa veroviranomaisen lopullisessa päätöksessä, jolla on tämän seurauksena sitova vaikutus kyseisessä myöhemmässä menettelyssä kansallisen lainsäädännön ja sen vahvistavan kansallisen käytännön nojalla?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Euroopan unionista tehdyn sopimuksen (jäljempänä SEU) 2 artikla

Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 17 artiklan 1 kohta, 41 artiklan 1 kohta, 47 artikla

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 205 ja 273 artikla

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

2.4.1997 annettu Puolan tasavallan perustuslaki (Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997)

Yleisistä verosäännöksistä 29.8.1997 annetun lain (ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, jäljempänä yleinen verolaki)

107 §:ssä säädetään edellytyksistä, joiden perusteella kolmannet ovat yhteisvastuussa verovelvollisen arvonlisäverovelosta koko yksityisomaisuudellaan,

116 §:ssä säädetään edellytyksistä, joiden perusteella muun muassa hallituksen jäsenet ovat yhteisvastuussa verovelvollisen arvonlisäverovelosta, ja

133 §:ssä säädetään siitä, kuka voi olla asianosaisena verotusmenettelyssä.

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä

Kantaja M. B. haki 22.8.2022 verohallinnon johtajalta (jäljempänä ensimmäisen asteen viranomainen) lupaa osallistua asianosaisena B. sp. z o.o:ta (jäljempänä yhtiö) koskevaan verotusmenettelyyn, jonka kohteena on yhtiön arvonlisäverotilitys kesä–lokakuun 2016 väliseltä ajalta, sekä oikeutta tutustua kyseisen menettelyn asiakirja-aineistoon sillä perusteella, että hän toimi vuosina 2014–2018 yhtiön hallituksen puheenjohtajana ja tuntee parhaiten yhtiön toiminnan sinä ajanjaksona, joka on menettelyn kohteena.

Ensimmäisen asteen viranomainen hylkäsi päätöksellään kantajan hakemuksen todeten, että yleisen verolain säännösten mukaan vain selvittäjä voi korvata asianosaisen ”asioiden hoitamisessa” silloin, kun tämä ei ole kykenevä ryhtymään oikeustoimiin valtuutettujen elinten puuttumisen vuoksi (kuten nyt käsiteltävässä asiassa), ja että vain asianosaisella on oikeus tutustua oikeudenkäyntiasiakirjoihin.

Kantaja teki oikaisuvaatimuksen kyseisestä päätöksestä, minkä seurauksena verohallinnon jaoston johtaja (jäljempänä toisen asteen viranomainen) kumosi sen kokonaisuudessaan ja päätti lopettaa asian käsittelyn. Toisen asteen viranomainen totesi, että päätöksen siitä, voiko kyseinen toimija olla verotusmenettelyssä asianosaisena, tekee veroviranomainen, jolla on toimivalta itsenäisesti ja objektiivisesti arvioida, onko hakijalla tosiasiallisesti asiavaltuus. Toisen asteen viranomaisen käsityksen mukaan kantaja ei kuulu mihinkään yleisen verolain 133 §:ssä lueteltujen toimijoiden ryhmään. Näin ollen toisen asteen viranomainen katsoi, että oikeusperustaa, jonka perusteella ensimmäisen asteen viranomainen olisi voinut antaa valituksenalaisen päätöksen, ei ollut olemassa.

Kantaja nosti kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa (wojewódzki sąd administracyjny, voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) vedoten siihen, että hän oli yhtiön hallituksen ainoa jäsen ajanjaksona, jota menettely koskee. Tästä syystä hänellä on parhaat tiedot yhtiön toiminnan kohteesta, millä on ratkaisevaa merkitystä vireillä olevassa menettelyssä. Ensimmäisen oikeusasteen viranomainen totesi, että oli riittävää, että se oli kuullut kantajaa todistajana. Tämä kertaluonteinen kuuleminen oli kuitenkin tapahtunut kaksi tai kolme vuotta aiemmin, kun taas menettely ja todisteiden kerääminen ovat edelleen käynnissä, joten kertaluonteinen kuuleminen ei riitä. Lisäksi yleisen verolain mukaan mahdolliset maksamattomat saatavat vaikuttavat kantajaan luonnollisena henkilönä, millä kantaja perusteleekin hakemuksensa.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteista

- 1 Tähänastisesta yleiseen verolakiin perustuvasta kansallisesta käytännöstä seuraa, että arvonlisäveromenettelyssä, jossa asianosaisena on (arvonlisäverovelvollisen) yhtiön kaltainen oikeushenkilö, viimeksi mainittu on menettelyn ainoa asianosainen. Vaikka kantajan (yhtiön hallituksen entinen jäsen) kaltaiset henkilöt ovat yhteisvastuussa yhtiön verovelvoista (yleisen verolain 116 §), mukaan lukien arvonlisäverovelat, heillä ei ole tällaisessa menettelyssä asianosaisasemaa, johon liittyy useita täysipainoisesta osallistumisesta seuraavia menettelyllisiä takeita, kuten oikeus riittauttaa veroviranomaisten päätökset.
- 2 Kansallisen käytännön mukaan hallituksen jäsenen yhteisvastuuta koskevan ratkaisun tekemiseksi on olemassa kahdenlaisia menettelyjä: 1) veron määräämistä koskeva menettely – yhtiön verovelan määrittäminen, jossa asianosaisena on ainoastaan (arvonlisäverovelvollinen) yhtiö; 2) kolmansien (mukaan lukien entinen hallituksen jäsen) verovastuuta koskeva menettely, jos (verovelvollinen) yhtiö ei voi täyttää verovelvoitteitaan. Viimeksi mainitussa menettelyssä asianosaisena on yhtiön hallituksen entinen jäsen. Tämän toisen menettelyn kohteena ei kuitenkaan enää ole itse arvonlisäveron määrä. Menettely, joka koskee yhtiön hallituksen entisen jäsenen yhteisvastuuta yhtiön arvonlisäverovelvoista, käydään siis sellaisen verotuspäätöksen perusteella, joka on annettu aikaisemmin veron määräämistä koskevassa menettelyssä, jossa asianosaisena oli ainoastaan yhtiö. Tällaista päätöstä voidaan näin ollen pitää sitovana yhtiön hallituksen entistä jäsentä koskevassa menettelyssä. Yleisen verolain säännöksissä ja kansallisessa käytännössä ei nimittäin säädetä hallituksen entisen jäsenen mahdollisuudesta valittaa verovelvollisen yhtiön verovelan määrästä erillisessä (myöhemässä) kolmannen vastuuta koskevassa menettelyssä. Hallituksen jäsenen yhteisvastuuta koskevassa menettelyssä määritetään ainoastaan, täyttyvätkö yhteisvastuun sellaiset edellytykset, jotka oikeuttavat veroviranomaisen aiemmin tekemällä päätöksellä vahvistetun verovelan siirtämisen. Hyväksymällä, ettei yhtiön hallituksen entisellä jäsenellä ole yhtiötä vastaan käytävissä veron määräämistä koskevassa menettelyssä asianosaisasemaa, kyseiseltä henkilöltä evätään myös oikeus käyttää tehokkaasti ylimääräisiä muutoksenhakukeinoja (menettelyn uudelleen aloittaminen, päätöksen purkaminen).
- 3 Yleisen verolain 133 §:n 1 momentin soveltamisalaa koskevan kansallisen käytännön muotoutumiseen vaikutti merkittävästi Trybunał Konstytucyjny (perustuslakituomioistuin, Puola) tuomio, jonka mukaan tämä säännös ei ole perustuslain vastainen, sekä tämän tuomion linjaa noudattava hallintotuomioistuinten oikeuskäytäntö, joka tosin oli olemassa jo ennen mainitun tuomion antamista (esimerkiksi tuomiot, joissa esitettyjen näkemysten mukaan osakeyhtiön hallituksen jäsen ei ole asianosainen menettelyssä, joka koskee yhtiön verovelkaa, mukaan lukien arvonlisäverovelkaa).
- 4 Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi välttämättöminä

pitämistään velvollisuuksista. Tällaista sääntelyä edustavat Puolan oikeudessa säädökset, jotka koskevat kolmansien vastuuta yhtiön verovelvoista ja joita sovelletaan myös arvonlisäveroon.

- 5 Järjestelmä, jossa yhtiön hallituksen entinen jäsen on yhteisvastuussa yhtiön verovelvoista, on omiaan edistämään arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa tarkoitettua arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamista ja petosten estämistä SEUT 325 artiklan 1 kohdassa määrätyn velvoitteen mukaisesti. Tätä toteamusta ei voida kyseenalaistaa sillä, että henkilöt, jotka kyseisen järjestelmän mukaan ovat yhteisvastuullisia, eivät itse ole arvonlisäverovelvollisia. Pääasiassa on varsinaisesti kuitenkin kyse menettelyllisistä takeista, jotka näille henkilöille olisi myönnettävä sillä perusteella, että he ovat mahdollisesti velvollisia korvaamaan yhtiön arvonlisäverovelan henkilökohtaisesta omaisuudestaan. Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa annetaan kuitenkin jäsenvaltioille harkintavaltaa niiden toimenpiteiden valinnassa, joita ne voivat toteuttaa arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi.
- 6 Arvonlisäverodirektiivin 205 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat määrätä 193–200 ja 202–204 artiklassa tarkoitetuissa tilanteissa muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen yhteisvastuulliseksi arvonlisäveron maksamisessa. Vaikka arvonlisäverodirektiivin 193 artiklassa otetaan käyttöön peruseriaate, jonka mukaan arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, kyseisen artiklan sanamuodossa täsmennetään, että muut henkilöt voivat olla tai heidän on oltava velvollisia maksamaan veron 194–199 b ja 202 artiklassa tarkoitetuissa tapauksissa. Arvonlisäverodirektiivin 193–205 artiklaan perustuvasta asiayhteydestä ilmenee, että kyseisen direktiivin 205 artikla on osa säännöstöä, jonka tarkoituksena on määrittää arvonlisäverovelvollinen eri tilanteissa. Näiden säännösten tarkoituksena on siten varmistaa, että valtio kantaa arvonlisäveron tehokkaasti tilanteeseen parhaiten soveltuvalta henkilöltä.
- 7 Unionin tuomioistuin katsoi 13.10.2022 antamassaan tuomiossa Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" (C-1/21, EU:C:2022:788), että arvonlisäverodirektiivin 273 artiklaa ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään oikeushenkilön arvonlisäverovelkoja koskevasta yhteisvastuujärjestelmästä seuraavissa olosuhteissa:
 - yhteisvastuussa oleva henkilö on oikeushenkilön johtaja tai sen hallintoelimen jäsen
 - tämä yhteisvastuu syntyy vain toissijaisesti silloin, kun maksettavien arvonlisäverojen määrän periminen oikeushenkilöltä osoittautuu mahdottomaksi.
- 8 Unionin tuomioistuin totesi samassa tuomiossa, että arvonlisäverodirektiivin 273 artiklaa ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä

kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään yhteisvastuujärjestelmästä, joka ulottuu viivästyskorkoihin, jotka oikeushenkilö on velvollinen maksamaan sen vuoksi, että arvonlisävero on yhteisvastuulliseksi nimetyn henkilön vilpillisessä mielessä toteuttamien toimien vuoksi jätetty maksamatta kyseisen direktiivin säännöksissä säädettyissä pakottavissa määräajoissa.

- 9 Sovellettaessa tätä arvonlisäverodirektiivin tulkintaa nyt käsiteltävään asiaan on todettava, että silloin, kun veroviranomainen pyrkii määrittämään yhtiötä vastaan käynnistetyssä arvonlisäveron määräämistä koskevassa menettelyssä sellaisia seikkoja kuin kyseisen verovelan olemassaolo ja määrä, tälle hallituksen jäsenelle (tai entiselle jäsenelle) olisi jo veroa määrättäessä myönnettävä menettelyn asianosaisen asema. Päinvastaisessa tapauksessa voi seurata, että veroviranomainen tekee mielivaltaisia päätelmiä, joita on mahdotonta kumota menettelyn seuraavassa vaiheessa.
- 10 Unionin oikeudessa omistusoikeutta suojataan muun muassa perusoikeuskirjan 17 artiklalla. Omistusoikeuden loukkaaminen (omaisuuden menettäminen), joka johtuu julkisista maksuista ja veroista, voi tapahtua vain laissa säädettyjen ehtojen mukaisesti. Kun otetaan huomioon omistusoikeuden (omaisuuden) oikeussuojan laajuus, sellaisena kuin se on kuvattu edellä unionin oikeuden ja kansainvälisen oikeuden nojalla, tätä kysymystä on tarkasteltava niiden suojelutoimenpiteiden valossa, jotka vahvistetaan ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyn yleissopimuksen (jäljempänä Euroopan ihmisoikeussopimus) 13 artiklassa, jonka nojalla jokaisella, jonka tässä yleissopimuksessa tunnustettuja oikeuksia ja vapauksia on loukattu, on oltava käytettävissään tehokas oikeussuojakeino kansallisen viranomaisen edessä siinäkin tapauksessa, että oikeuksien ja vapauksien loukkauksen ovat tehneet viranomaisen ominaisuudessa toimivat henkilöt.
- 11 Perusoikeuskirjan 41 artiklassa puolestaan vahvistetaan oikeus hyvään hallintoon, joka ilmentää unionin oikeuden yleistä periaatetta (tuomio 8.5.2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, 49 kohta). Tämän oikeuden toteuttamiseen kuuluu erityisesti oikeus tulla kuulluksi, jota ei voida pitää pelkästään muodollisena, vaan sen avulla on varmistettava, että veroviranomaiset kohtelevat kuultua henkilöä hänen etujaan kunnioittaen.
- 12 Seuraavaksi on todettava, että tehokkaan tuomioistuinsuojan periaate on jäsenvaltioiden yhteisestä valtiosääntöperinteestä johtuva unionin oikeuden yleinen periaate, jota suojellaan Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 ja 13 artiklalla ja joka on vahvistettu myös perusoikeuskirjan 47 artiklassa (tuomio 13.3.2007, Unibet (London) Ltd ja Unibet (International) Ltd v. Justitiekanslern, C-432/05, EU:C:2007:163). Tehokkaan oikeussuojan käsite on laajempi kuin tehokkaan tuomioistuinsuojan käsite, koska ensin mainitun alaan kuuluu myös suoja hallintomenettelyssä, kun taas jälkimmäinen kattaa tuomioistuinten antaman suojan. Perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistetaan muun muassa oikeus tehokkaiseen oikeussuojakeinoihin, joihin kuuluu oikeus oikeudenkäyntiin riippumattomassa ja puolueettomassa tuomioistuimessa, joka on etukäteen

laillisesti perustettu. Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on toistuvasti todennut, että Euroopan ihmisoikeussopimuksen 13 artiklassa edellytetään, että kansallisissa oikeusjärjestelmissä säädetään tehokkaista oikeussuojakeinoista (muutoksenhakukeinoista). Kansallinen oikeussuojakeino, joka kuuluu jäsenvaltioiden menettelyllisen itsemääräämisoikeuden piiriin, ei saa olla sellainen, että unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (tuomio 15.4.2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, 17 kohta ja tuomio 17.11.1998, Aprile, C-228/96 ja C-228/96, EU:C:1998:544, 18 kohta).

- 13 Puolustautumisoikeutta pidetään unionin oikeuden yleisenä periaatteena, jolla taataan mahdollisuus esittää tehokkaasti kantansa ennen sellaisen päätöksen tekemistä, joka saattaa vaikuttaa epäedullisesti asianomaisen henkilön intresseihin. Samalla jäsenvaltioiden tuomioistuinten on SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistetun vilpittömän yhteistyön periaatteen mukaisesti varmistettava yksityisillä unionin oikeuden perusteella olevien oikeuksien oikeussuoja, ja SEU 19 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on sitä paitsi säädettävä tarvittavista oikeussuojakeinoista tehokkaan oikeussuojan takaamiseksi unionin oikeuteen kuuluvilla aloilla (tuomio 8.11.2016, Lesoochranárske zoskupenie VLK, C-243/15, EU:C:2016:838, 50 kohta ja tuomio 9.2.2017, M., C-560/14, EU:C:2017:101, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Yksityisille unionin oikeuden perusteella kuuluvien oikeuksien tehokkaan oikeussuojan periaate muodostuu eri osatekijöistä, joihin kuuluvat muun muassa puolustautumisoikeudet, asianosaisten prosessuaalinen yhdenvertaisuus, oikeus saada asiansa käsitellyksi tuomioistuimissa sekä oikeus saada neuvoja ja antaa toisen henkilön puolustaa ja edustaa itseään (tuomio 6.11.2012, Otis ym., C-99/11, EU:C:2012:684, 48 kohta). Oikeus tulla kuulluksi kaikissa menettelyissä on olennainen osa puolustamisoikeuden kunnioittamista ja takaa jokaiselle henkilölle tilaisuuden esittää hallintomenettelyn aikana hyödyllisellä ja tehokkaalla tavalla kantansa ennen sellaisen päätöksen tekemistä, joka saattaa vaikuttaa hänen intresseihinsä epäedullisesti (tuomio 11.12.2014, Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, 34 ja 36 kohta ja tuomio 9.2.2017, M., C-560/14, EU:C:2017:101, 25 ja 31 kohta). Puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen kaltaiset perusoikeudet, joihin kuuluu myös oikeus tulla kuulluksi, eivät ole ehdottomia, vaan niitä voidaan rajoittaa, kunhan rajoitukset tosiasiaissa palvelevat yleisen edun mukaisia kyseisellä toimenpiteellä tavoiteltuja tavoitteita eikä niillä puututa perusoikeuksiin tavoitellun päämäärän kannalta suhteettomasti ja tavalla, jota ei voida hyväksyä ja jolla loukattaisiin näin suojattujen oikeuksien keskeistä sisältöä (tuomio 10.9.2013, G. ja R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, 33 kohta; tuomio 11.12.2014, Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, 43 kohta ja tuomio 7.7.2016, Lebek, C-70/15, EU:C:2016:524, 37 kohta). Sen sijaan sitä, onko puolustautumisoikeuksia ja tehokasta tuomioistuimen tarjoamaa oikeussuojaa koskevaa oikeutta loukattu, on arvioitava kunkin yksittäistapauksen erityisten olosuhteiden perusteella, muun muassa tarkastelemalla kyseessä olevan toimen luonnetta, sen antamisen asiayhteyttä ja asiaa koskevia oikeussääntöjä (tuomio 18.7.2013, komissio ym. v. Kadi, C-584/10 P, C-593/10 P ja C-595/10 P,

EU:C:2013:518, 102 kohta ja tuomio 9.2.2017, M., C-560/14, EU:C:2017:101, 33 kohta).

- 14 Oikeus tutustua todistusaineistoon ulottuu myös todisteisiin, jotka hallintoviranomainen on kerännyt menettelyn aikana, sekä todisteisiin, joita käytetään liitännäisissä menettelyissä, esimerkiksi rikos- tai hallinto-oikeudellisissa menettelyissä, jos viranomainen aikoo perustaa päätöksensä näissä menettelyissä hankittuihin todisteisiin. Päätöksen saajalla on oltava mahdollisuus vedota näihin todisteisiin ennen päätöksen tekemistä. Sillä, että todisteet on annettu asianosaiselle tutustuttavaksi vasta päätöksen tekemisen jälkeen, oikeudenkäynnin vaiheessa, ei voida korjata puolustautumisoikeuksien loukkaamista (tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary Kft. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, C-189/18, EU:C:2019:861, 52 ja 57 kohta). Oikeus tutustua kaikkiin todisteisiin liittyy unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä prosessuaalisen yhdenvertaisuuden periaatteeseen. Tämä periaate on keskeinen osa tehokkaan oikeussuojan periaatetta ja perustuu oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevaan oikeuteen taaten osapuolille yhdenvertaisen kohtelun tuomioistuimessa. Sitä vastoin rajoitusta, joka koskee asianosaisen oikeutta tutustua kaikkiin todisteisiin, voidaan perustella tarpeella suojata menettelyn muiden asianosaisten oikeudellisia intressejä tai luottamuksellisia tietoja. Tällaisessa tapauksessa tuomioistuimella on kuitenkin oikeussuojakeinon tehokkuuden varmistamiseksi oltava käytettävissään tarvittavat tiedot, mukaan lukien luottamukselliset tiedot ja liikesalaisuudet, jotta se voi kaikki asiaan vaikuttavat seikat tuntien ratkaista, voidaanko mainitut tiedot luovuttaa (tuomio 7.9.2021, UAB ”Klaipėdos regiono atliekų tvarkymo centras” v. UAB ”Ecoservice Klaipėda” ym., C-927/19, EU:C:2021:700, 129 ja 135 kohta).
- 15 Samoin henkilön prosessuaalisen tilanteen muotoutumisen osalta on otettava huomioon suhteellisuusperiaate, joka edellyttää, että kyseessä olevan säännösten legitiimit tavoitteet ovat toteutettavissa yhteisön oikeuden säännöksessä säädettyjen keinojen avulla ja että näillä keinoilla ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi (tuomio 8.6.2010, Vodafone ym., C-58/08, EU:C:2010:321, 51 kohta). Suhteellisuusperiaate edellyttää tasapainon löytämistä vastakkaisten intressien välillä ja oikean tasapainon löytämistä yhtäältä yhteiskunnan yleisen edun vaatimusten ja toisaalta yksilön perusoikeuksien suoja koskevien vaatimusten välillä (Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 26.4.1991, Ezelin v. Ranska, nro 11800/85, 52 kohta). Jäsenvaltioiden on suhteellisuusperiaatteen mukaisesti turvauduttava sellaisiin keinoihin, jotka samalla, kun niiden avulla voidaan tehokkaasti saavuttaa kansallisella lainsäädännöllä tavoiteltu päämäärä, kuitenkin haittaavat mahdollisimman vähän kyseisellä yhteisön lainsäädännöllä tavoiteltujen päämäärien saavuttamista ja siinä asetettujen periaatteiden noudattamista (tuomio 18.12.1997, Molenheide ym., C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623, 46 kohta ja tuomio 27.9.2007, Teleos ym., C-409/04, EU:C:2007:548, 52 kohta). Vaikka on siis perusteltua, että jäsenvaltion antamalla säännöksillä pyritään mahdollisimman tehokkaasti turvaamaan veronsaajan oikeudet, kyseiset säännökset eivät

kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin tämän päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen (tuomio 18.12.1997, Molenheide ym., 47 kohta; tuomio 11.5.2006, Federation of Technological Industries ym., C-384/04, EU:C:2006:309, 30 kohta ja tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG v. Finanzamt Malchin, C-271/06, EU:C:2008:105, 18 ja 19 kohta). Suhteellisuusperiaate edellyttää, että kun on mahdollista valita usean tarkoituksenmukaisen toimenpiteen välillä, on valittava vähiten pakottava ja että toimenpiteistä aiheutuvat haitat eivät saa olla liian suuria tavoiteltuihin päämääriin, kuten arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseen, nähden (tuomio 12.7.2001, Jippes ym. C-189/01, EU:C:2001:420, 81 kohta).

- 16 Näin ollen on katsottava, että tilanne, jossa kantajalta evätään kansallisen lainsäädännön ja käytännön perusteella oikeus osallistua täysipainoisesti verotusmenettelyyn, jonka seurauksena määritetään (arvonlisäverovelvollisen) yhtiön arvonlisäverovelka, josta kantaja voi olla yhteisvastuussa henkilökohtaisella omaisuudellaan, vaikuttaa perustellusti ongelmalliselta. Epäilyjä aiheuttaa erityisesti se, että vaatimuksia, jotka esitetään SEU 2 artiklassa ja jotka koskevat erityisesti oikeusvaltion periaatteen ja ihmisoikeuksien kunnioittamista, ei ole noudatettu (perusoikeuskirjan 17 artikla). Henkilöltä, jolta on evätty oikeus osallistua hänen omaisuuteensa vaikuttavaan menettelyyn, evätään tosiasiallisesti tältä osin itsemääräämisoikeus, jolloin määräysvalta hänen omaisuudestaan on veroviranomaisella. Ongelmallista on sekin, ettei (arvonlisäverovelvollisen) yhtiön hallituksen entiselle jäsenelle ole varmistettu tehokasta ja riittävää oikeussuojakeinoa arvonlisäverovelan olemassaolon ja määrän riitauttamiseksi (koska hänellä ei ole asianosaisasemaa verovelan olemassaoloa ja määrää koskevassa menettelyssä). Osapuolelta evätään siten oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin häntä koskevassa asiassa, koska yhtiölle mainitulla päätöksellä määritetystä ja siihen perustuvasta verovelasta tulee seuraavaksi – lopullisella päätöksellä, joka on tehty ilman tämän henkilön osallistumista – kyseisen henkilön velka, eikä hänellä ole riittävää ja tehokasta oikeussuojakeinoa riitauttaa niiden veroviranomaisten päätelmiä, jotka tekivät päätöksen yhtiön arvonlisäverovelan olemassaolosta ja määrästä. Yleisen verolain 116 §:ssä säädetyt lieventävät olosuhteet tarjoavat tiettyjä mahdollisuuksia välttää yhteisvastuulta yhtiön veloista, mutta niihin ei kuulu mahdollisuus riitauttaa yhtiön verovelan olemassaoloa tai määrää. Näin ollen ne eivät anna yksilölle todellista oikeutta puolustaa oikeuksiaan. Lisäksi on syytä epäillä, ettei (arvonlisäverovelvollisen) yhtiön hallituksen entisen jäsenen oikeutta omaisuuden suojaan ole taattu. Veron määrittämistä koskevalla menettelyllä, joka on toteutettu ilman kyseisen henkilön osallistumista, on suora ja välitön vaikutus hänen oikeuksiinsa sekä hänen omaisuuteensa. On myös syytä epäillä, että (arvonlisäverovelvollisen) yhtiön hallituksen entiseltä jäseneltä on evätty oikeus hyvään hallintoon, johon liittyy kantajan oikeus panna vireille tuomioistuimessa menettely, jonka kohteena on veroasian asiasisältö. Se, ettei hänellä ole verotusmenettelyssä asianosaisasemaa, vie häneltä mahdollisuuden nostaa hallintotuomioistuimessa kanne päätöksestä, jolla yhtiön arvonlisäverovelka määritetään. Näin ollen on epäselvää, onko kantajan puolustautumisoikeuksia taattu. Puolustautuminen on tässä yhteydessä ymmärrettävä oikeudeksi riitauttaa

kantajalle määrätyn veloitteen olemassaolo ja määrä. Kantajalla ei myöskään ole mahdollisuutta tutustua veroviranomaisen jatkuvasti keräämään todisteaineistoon. Tässä vaiheessa hän ei myöskään voi pyytää saada esittää todisteita eikä hänellä ole oikeutta osallistua esimerkiksi todistajien kuulemiseen. On siis kyseenalaista, voidaanko kuvatus kaltaisessa tilanteessa puhua kantajan ja veroviranomaisen menettelyllisestä yhdenvertaisuudesta. Tämä puolestaan johtaa epäselvyyksiin suhteellisuusperiaatteen noudattamisen osalta, koska nyt käsiteltävässä asiassa on löydettävä tasapaino yhteiskunnan yleisen edun – joka on selvästi olemassa yhtiön arvonlisäverovelan määrittämiseen tähtäävässä menettelyssä – ja sen yksilön edun, joka voi viime kädessä joutua henkilökohtaisella omaisuudellaan vastuuseen tästä yhtiön velasta, välillä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, onko suhteellisuusperiaatteen mukaista määrittellä yhtiön arvonlisäverovelasta mahdollisesti vastuussa olevan kolmannen menettelyllinen asema siten, että tällä kolmannella ei ole mahdollisuutta riitauttaa tehokkaasti sen verovelan määrää, josta hän on yhtiön kanssa yhteisvastuussa. Tähän liittyy puolestaan se merkittävä ongelma, ettei (arvonlisäverovelvollisen) yhtiön hallituksen entisellä jäsenellä ole oikeutta tulla kuulluksi, jolloin hänen argumenttejaan ei oteta huomioon.

- 17 Tässä yhteydessä on myös todettava, että unionin tuomioistuimen 16.10.2019 antamassa tuomiossa (C-189/18) ilmaisemaa kantaa, jonka mukaan arvonlisäverodirektiiviä, puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaatetta ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklaa on tulkittava siten, etteivät ne ole lähtökohtaisesti esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle tai käytännölle, jonka mukaan selvitettyä sitä, onko verovelvollisella ollut oikeus tekemäänsä arvonlisäveron vähennykseen, verohallintoa sitovat sellaiset tosiseikkoja koskevat toteamukset ja oikeudelliset luonnehdinnat, jotka se on tehnyt verovelvollisen tavarantoimittajia vastaan vireille pannuissa liitännäisissä hallintomenettelyissä ja joihin on perustettu lainvoimaisiksi tulleita päätöksiä, joissa näiden tavarantoimittajien todetaan syyllistyneen arvonlisäveropetokseen, edellyttäen ensinnäkin, ettei se vapauta verohallintoa velvollisuudestaan tehdä verovelvolliselle selkoa niistä todisteista, – tämän tavarantoimittajiin kohdistetuista liitännäisistä menettelyistä peräisin olevat todisteet mukaan luettuina, – joiden perusteella se aikoo tehdä päätöksen, ja ettei verovelvollinen näin menetä oikeuttaan asettaa asianmukaisella tavalla siinä menettelyssä, jonka kohteena se on, kyseenalaiseksi tällaiset tosiseikkoja koskevat toteamukset ja oikeudelliset luonnehdinnat, toiseksi, että verovelvollinen voi tässä menettelyssä tutustua kaikkiin niihin todisteisiin, jotka on kerätty näissä liitännäisissä hallintomenettelyissä tai missä tahansa muussa menettelyssä ja joihin verohallinto aikoo perustaa päätöksensä tai joista voi olla hyötyä puolustautumisoikeuksien käyttämisen kannalta, elleivät yleisen edun mukaiset tavoitteet oikeuta tämän oikeuden rajoittamista, ja kolmanneksi, että tällaisesta päätöksestä tehtyä valitusta käsittelevä tuomioistuin voi tarkistaa näiden todisteiden hankkimisen ja käyttämisen lainmukaisuuden ja mainittujen tavarantoimittajien osalta tehdyissä hallintopäätöksissä tehdyt ne toteamukset, jotka ovat ratkaisevia valituksen lopputuloksen kannalta.

- 18 Koska yksilön on siis mainitussa tuomiossa kuvatun kaltaisessa tilanteessa tarpeen saada tieto muissa menettelyissä kootusta aineistosta, on katsottava, etteivät arvonlisäverodirektiivin säännökset, puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaate ja perusoikeuskirjan 47 artikla ole esteenä sille, että kolmannella, jonka voidaan katsoa olevan yhteisvastuussa yhtiön veloista, on asianosaisasema yhtiötä koskevassa verotusmenettelyssä (sen ajanjakson osalta, jolloin hän on ollut kyseistä yhtiötä edustavan hallituksen jäsen), jolloin hänellä on myös oikeus tutustua todistusaineistoon, jonka perusteella veroviranomaisen on vahvistettava sen verovelan määrä, joka voidaan viime kädessä periä tältä kolmannelta.
- 19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee lisäksi asiassa C-278/24 esittämänsä ennakkoratkaisukysymykset, jotka eivät koske nyt käsiteltävän asian kantajaa mutta joiden problematiikka on kuitenkin yhteydessä myös tähän asiaan.

TYÖASIAKIRJA