

**Asia C-640/23**

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

**Jättämispäivä:**

25.10.2023

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

Înalta Curte de Casație și Justiție (Romania)

**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

26.6.2023

**Valittajat – ensimmäisen oikeusasteen vastaajat:**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați –  
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

**Vastapuoli – ensimmäisen oikeusasteen kantaja**

Greentech SA

---

**Pääasian kohde**

Kassaatiovalitukset tuomiosta, jolla valittajien vastapuolen (ensimmäisen oikeusasteen kantaja) nostama valittajien (ensimmäisen oikeusasteen vastaajat) antamien arvonlisäveroa koskevien verohallinnon toimien kumoamista koskenut kanne hyväksyttiin osittain.

**Pääasian kohde ja oikeudellinen perusta**

SEUT 267 artiklan mukainen pyyntö tulkita yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä direktiivi 2006/112) 2, 19 ja 168 artiklaa, luettuina yhdessä sen 203 artiklan kanssa.

## **Ennakkoratkaisukysymys**

Ovatko verotuksen neutraalisuuden, oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet, joista säädetään direktiivin [2006/112] 2, 19 ja 168 artiklassa, luettuina yhdessä saman direktiivin 203 artiklan kanssa, esteenä arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämiselle tapauksessa, jossa arvonlisävero on maksettu myyntitapahtumasta, jonka veroviranomainen myöhemmin määritteli arvonlisäveron soveltamisalaan kuulumattomaksi liikkeenluovutukseksi, jos valtio on jo kantanut arvonlisäveron eikä sitä kansallisen lainsäädännön nojalla voida palauttaa?

## **Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan**

Direktiivin 2006/112 2, 19 ja 168 artikla, luettuina yhdessä sen 203 artiklan kanssa.

Euroopan unionin tuomioistuimen (jäljempänä unionin tuomioistuin) oikeuskäytäntö, erityisesti tuomio 26.4.2017, Tibor Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302); tuomio 11.4.2019, PORR Építési (C-691/17, EU:C:2019:327), ja tuomio 14.3.2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169).

## **Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan**

Vuoden 2003 verokoodeksi (Codul fiscal) (laki nro 571/2003), 3 § (jonka mukaan verot ja maksut, joista tässä koodeksissa säädetään, perustuvat muun muassa verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen); 126 §:n 1 momentti (jonka mukaan arvonlisäveron alaisia ovat vastikkeelliset tavaran luovutukset ja niihin rinnastettavat liiketoimet); 128 §:n 7 momentti (jonka mukaan varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirto muun muassa myynnin seurauksena ei ole tavaroiden luovutus, jos siirron vastaanottaja on verovelvollinen) ja 145 §:n 2 momentti (jonka mukaan kaikilla verovelvollisilla on oikeus vähentää arvonlisäveron alaisista ostoista maksettu arvonlisävero).

Verotusmenettelystä vuonna 2003 annettu laki (Codul de procedură fiscală) (hallituksen asetus nro 92/2003); 84 § (jonka mukaan verovelvollinen voi periaatteessa oikaista veroilmoituksiaan omasta aloitteestaan verovelvollisuuden vahvistamisoikeudelle säädetyn vanhentumisajan kuluessa) ja 91 § (jonka mukaan veroviranomaisen oikeus verovelvollisuuden vahvistamiseen vanhentuu periaatteessa viidessä vuodessa sitä vuotta seuraavan vuoden tammikuun 1. päivästä lukien, jona verosaatava syntyi).

Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 soveltamista koskevien normien hyväksymisestä annettu hallituksen päätös nro 44/2004 (Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal); 6 §:n 7 ja 8 momentti, joissa selvennetään

verokoodeksin 128 §:n 7 momentissa tarkoitettua varallisuuskokonaisuuden siirron käsitettä.

### **Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä pääasiassa**

- 1 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (Galațiin alueellinen verovirasto – Vrancean läänin veroviranomaiset, Romania; jäljempänä AJFP Vrancea) teki 23.11.2015–15.7.2016 Greentech SA:n (jäljempänä Greentech) tiloissa verotarkastuksen, jonka päätteeksi yhtiölle määrättiin 4 388 720 Romanian leun (RON) ylimääräinen verovelvoite arvonlisäverona ja siihen liittyvinä maksuina. Verovelvoite johtui Greenfiber International SA:n (jäljempänä GFI) Greentechille suorittaman laitteiden myyntitoimen uudesta oikeudellisesta luokittelusta (Greentech piti tätä liiketointa arvonlisäveron alaisena tavaroiden luovutuksena), jolla AJFP Vrancea luokitteli toimen varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirroksi kahden etuyhteydessä toisiinsa olevan yhtiön välillä (joka ei ole arvonlisäveron alainen liiketoimi).
- 2 Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (suurten veronmaksajien verotuksesta vastaava pääosasto, Romania; jäljempänä DGAMC) hylkäsi Greentechin näitä verovelvoitteita koskevan oikaisuvaatimuksen.
- 3 Greentech nosti Curtea de Apel Ploieștiin (Ploieștin ylioikeus, Romania) DGAMC:n oikaisuvaatimuksen hylkäämispäätöstä koskevan hallinnollisen kanteen, joka hyväksyttiin osittain.
- 4 Înalta Curte de Casație și Justiție (ylin tuomioistuin, Romania; jäljempänä ÎCCJ) hyväksyi 23.11.2021 antamallaan ratkaisulla AJFP Vrancean ja DGAMC:n Curtea de Apel Ploieștin tuomiosta tekemät valitukset osittain.
- 5 Greentech vaati ÎCCJ:n ratkaisun purkamista vedoten siihen, että tämä ratkaisu oli unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön ja erityisesti tuomion Tibor Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302) ja tuomion PORR Építési (C-691/17, EU:C:2019:327) vastainen; tämän oikeuskäytännön mukaan oikeus arvonlisäveron vähentämiseen on tunnustettava myös silloin, kun kyseessä olevat liiketoimet eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, jos tapauksen erityisistä olosuhteista ilmenee, että arvonlisäveron maksaneen henkilön olisi mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa saada maksettu summa takaisin, jotta arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta ja tehokkuusperiaatetta ei loukattaisi.
- 6 ÎCCJ hyväksyi purkuhakemuksen 31.1.2023 antamallaan ratkaisulla, kumosi riidanalaisen ratkaisun osittain myyntitoimen oikeudellista luokittelua varallisuuskokonaisuuden siirroksi koskevan valitusperusteen osalta ja palautti asian uudelleen käsiteltäväksi siltä osin kuin se koski tätä valitusperustetta.

## Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut

- 7 Ensimmäisen oikeusasteen kantajan, vastapuolena olevan Greentechin mukaan on selvennettävä, voidaanko direktiivin 2006/112 säännöksiä ja verotuksen neutraalisuuden, oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteita tulkita siten, että jäsenvaltion veroviranomaiset voivat evätä arvonlisäveron vähennysoikeuden, kun kyseinen vero on maksettu sellaisen myyntitoimen yhteydessä, jonka veroviranomaiset luokittelevat myöhemmin arvonlisäverottomaksi varallisuuskokonaisuuden siirroksi, tapauksessa, jossa arvonlisävero on maksettu veronsaajalle ja sen palauttaminen veron maksaneelle toimijalle on mahdotonta sen vuoksi, että verotuksen vanhentumisaika on umpeutunut eikä kansallisessa lainsäädännössä säädetä keinoista ja menettelytavoista, joiden avulla veroviranomaiset voisivat palauttaa arvonlisäverona maksetun summan tapauksissa, joissa tällainen uudelleenluokittelu tehdään.
- 8 Mainittu yhtiö vetoaa siihen, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen nojalla arvonlisäveron on oltava vaikutukseltaan neutraali, toisin sanoen sellainen, että sen lopputulos on vähennysoikeuden mekanismin vuoksi samanlainen välittäjästä riippumatta. Ainoa tilanne, jossa tätä periaatetta ei sovelleta, on se, jossa tavarantai palvelun vastaanottaa sen lopullinen kuluttaja, jolloin viimeksi mainitun on maksettava arvonlisävero. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on vakiintuneesti katsottu, että vähennysoikeuden rajoittaminen loukkaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta (tuomio 26.4.2017, Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302).
- 9 Greentechin mukaan GFI ei voinut oikaista kyseistä myyntiä koskevaa laskua Greentechin verotarkastuksen päätyttyä, koska GFI oli itse käynyt aiemmin läpi verotarkastuksen, jonka päätteeksi tarkastajaryhmä oli todennut, että osapuolet olivat käsitelleet kyseistä liiketoimintaa oikein arvonlisäveron alaisena liiketoimena ja että GFI oli näin ollen perinyt arvonlisäveron oikein ja maksanut sen valtion kassaan.
- 10 Näin ollen sama kansallinen veroviranomainen kohteli tätä liiketoimintaa täysin eri tavalla: GFI:n, jolle Greentech oli maksanut arvonlisäveron, osalta arvonlisäveron alaisena, ja Greentechin osalta arvonlisäverottomana. Siten Greentechiltä evättiin oikeus arvonlisäveron vähentämiseen.
- 11 AJFP Vrancea, valittaja ja ensimmäisen oikeusasteen vastaaja, toteaa, että nyt esillä olevan asian erityispiirteet on otettava huomioon sikäli, että kahden etuyhteydessä toisiinsa olevan yhtiön välillä toteutettu liiketoimi koski tuotantolinjan myyntiä, ja että samana päivänä allekirjoitettiin vuokrasopimus, jonka nojalla Greentech käyttäisi samoja tiloja, jotka olivat sen tytäryhtiön, toisin sanoen GFI:n, käytössä, jatkaakseen toimintaansa samassa teollisuuslaitoksessa ja rekrytoidakseen erikoistunutta henkilökuntaa. Ei käynyt ilmi, että tytäryhtiön identiteetti olisi säilytetty sen taloudellisen toiminnan haltuunoton jälkeen.

- 12 AJFP Vrancean mukaan sellaisen verovelvolliselle suoritettavan varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron, joka ei ole verokoodeksin 128 §:n 7 momentissa tarkoitettu tavaroiden luovutus, yhteydessä vähennysoikeutta ei voida soveltaa, koska tällainen siirto ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan.
- 13 AJFP Vrancea katsoo kuitenkin, etteivät veroviranomaiset rajoittaneet verovelvollisen oikeutta oikaista arvonlisäveroilmoituksiaan. Greentechillä olisi nimittäin ollut mahdollisuus saada takaisin arvonlisävero, jota se ei voinut periä GFI:ltä, oikaisemalla virheellisesti annettu lasku ja saamalla palautetuksi kyseisen laskun perusteella maksettu vero, ja Greentechille oli sen mukaan tiedotettu tästä menettelystä verotarkastuksen yhteydessä.

### **Tiivistelmä ennakkoratkaisupyynnön perusteista**

- 14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että esitettyyn kysymykseen annettavalla vastauksella on merkitystä verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamista koskevan tarkastelun kannalta kolmesta näkökulmasta, nimittäin selvittäessä ensinnäkin, voiko Greentech periä arvonlisäveron liikekumppaniltaan GFI:ltä, toiseksi, kuuluuko liiketoimi arvonlisäveron soveltamisalaan veroetuksien saamiseksi, ja kolmanneksi, onko kyseessä valtion talousarvioon kohdistuva petos.
- 15 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan direktiivin 2006/112 2, 19, 168 ja 203 artikla, joiden tulkintaa se pyytää, ovat riita-asian ratkaisun kannalta olennaisia, koska yhteinen arvonlisäverojärjestelmä perustuu useisiin unionin oikeuden sitoviin periaatteisiin. Unionin tuomioistuimen näistä säännöksistä tekemän tulkinnan nojalla ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin määrittää, onko veroviranomaisten lähestymistapa nyt esillä olevassa asiassa unionin lainsäädännön hengen mukainen vai päinvastoin virheellinen.
- 16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, ettei sen tiedossa ole unionin tuomioistuimen tuomiota, jossa unionin oikeutta olisi tulkittu sen selvittämiseksi, voivatko kansalliset veroviranomaiset evätä arvonlisäveron vähennysoikeuden, jos arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluva tavaroiden luovutus luokitellaan oikeudellisesti uudelleen tavaroiden siirroksi, joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, jos arvonlisäverona maksetun summan takaisinperimiseksi ei ole tehokkaita keinoja.
- 17 Lisäksi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan vastaavia kysymyksiä koskevasta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että vähennysoikeutta määritettäessä on ensisijaisesti otettava huomioon verotuksen neutraalisuuden, oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet ja että kansallisten viranomaisten toteuttamissa toimenpiteissä on otettava huomioon valtion talousarvioon mahdollisesti kohdistuva haitta ja mahdollisuus osoittaa asianosaisten vilpittömyys tai vilpillisyys.

- 18 Ensinnäkin verotuksen neutraalisuuden periaatteen osalta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on vakiintuneesti katsottu, että kaikenlainen vähennysoikeuden rajoittaminen on vastoin tätä periaatetta ja johtaa verovelvollisten toteuttamien liiketoimien kaksinkertaiseen verotukseen.
- 19 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan esillä olevassa asiassa merkityksellinen on 26.4.2017 annettu tuomio Tibor Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), jossa unionin tuomioistuin totesi seuraavaa:

”Direktiivin 2006/112 – säännöksiä sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta, tehokkuusperiaatetta ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä sille, että sellaisessa tilanteessa, josta on kyse pääasiassa, tavaran hankkija ei saa hyväkseen oikeutta vähentää arvonlisäveroa, jonka hän on perusteettomasti maksanut myyjälle sellaisen laskun perusteella, joka on laadittu tavanomaista arvonlisäverojärjestelmää koskevien sääntöjen mukaisesti, vaikka kyseinen liiketoimi kuului käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän alaan, silloin, kun myyjä on maksanut mainitun veron valtiolle. Kyseiset periaatteet edellyttävät kuitenkin sitä, että siltä osin kuin se, että hankkija saa perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron takaisin myyjältä, osoittautuu mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi esimerkiksi kyseisen myyjän maksukyvyttömyyden takia, hankkijan on voitava vaatia palautusta suoraan veroviranomaiselta.”

- 20 Toisin kuin asiassa Tibor Farkas, nyt esillä olevassa asiassa mahdottomuus saada arvonlisäveroa takaisin ei johdu myyjän maksukyvyttömyydestä vaan siitä, että laskua on mahdoton oikaista arvonlisäveron osalta, koska tällaisen oikaisun tekemisoikeudelle asetettu määräaika on umpeutunut.
- 21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa, että vaikka se ei voi spekuloida asianosaisten syyllisyydellä määräajan umpeutumisen osalta, koska se saattaisi vaikuttaa ennalta oikeudenkäynnin lopputulokseen, on olemassa useita merkityksellisiä perusteita, joiden nojalla on mahdoton todeta, että osapuolet olisivat laiminlyöneet toimia arvonlisäveron perimiseksi, ja jotka tukevat näkemystä, jonka mukaan laskun oikaiseminen arvonlisäveron osalta ennen verotuksen vanhentumisajan umpeutumista oli mahdotonta.
- 22 Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa myös muihin vastaavia kysymyksiä koskeviin unionin tuomioistuimen ratkaisemiin asioihin. Esimerkiksi 11.4.2019 annetussa tuomiossa PORR Építési (C-691/17, EU:C:2019:327) unionin tuomioistuin totesi seuraavaa:

”Direktiiviä [2006/112] sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja tehokkuusperiaatetta on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä veroviranomaisen käytännölle, jossa – kun ei ole syytä epäillä veropetosta – yritykseltä evätään oikeus sellaisen arvonlisäveron vähentämiseen, jonka tämä on palvelujen hankkijana perusteettomasti maksanut kyseisten palvelujen suorittajalle sellaisen laskun perusteella, jonka viimeksi mainittu on laatinut tavanomaista arvonlisäverotusta koskevien sääntöjen mukaisesti, vaikka kyseessä oleva



liiketoimi kuului käännetyn veronmaksuvelvollisuuden piiriin, eikä veroviranomainen

- ennen vähennysoikeuden epäämistä tutki, voiko virheellisen laskun laatija maksaa perusteettomasti maksetun arvonlisäveron takaisin laskun saajalle ja itse oikaista laskun sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaisesti saadakseen takaisin perusteettomasti valtiolle tilittämänsä veron
- itse palauttaa laskun saajalle veroa, jonka tämä on erehdyksessä maksanut laskun laatijalle ja jonka viimeksi mainittu on sen jälkeen perusteettomasti tilittänyt valtiolle.

Nämä periaatteet edellyttävät kuitenkin, että jos käy ilmi, että palvelujen suorittajan on esimerkiksi maksukyvyttömyytensä vuoksi mahdoton tai suhteettoman vaikea palauttaa palvelujen hankkijalle tältä perusteettomasti laskuttamansa arvonlisävero, palvelujen hankkijan on voitava kohdistaa palautusvaatimuksensa suoraan veroviranomaiseen.”

- 23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että sen käsiteltäväksi saatettu tapaus on samankaltainen kuin asiassa *PORR Építési* siltä osin, että arvonlisäveron saaminen takaisin laskun laatijalta on tullut mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, mikä nyt esillä olevassa asiassa näyttää toteutuvan, koska Greentech ei voi oikaista laskua sen vuoksi, että yhtäältä tällaisen oikaisun tekemisoikeudelle asetettu määräaika on umpeutunut, ja toisaalta koska GFI:n olisi tehtävä kyseinen oikaisu, mutta tämän yhtiön osalta veroviranomaiset vahvistivat verotarkastuksen päätteeksi, että vero oli kannettu oikein.
- 24 Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteiden osalta, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan mahdollisuus vedota näihin periaatteisiin on kaikilla talouden toimijoilla, joille toimielinten toiminnan vuoksi on syntynyt perusteltuja odotuksia. Tämän oikeuskäytännön nojalla vakuutteluja, jotka voivat synnyttää tällaisia odotuksia riippumatta siitä muodosta, jossa ne on annettu tiedoksi, ovat täsmälliset, ehdottomat ja yhtäpitävät tiedot, jotka on saatu toimivaltaisista ja luotettavista lähteistä (tuomio 14.3.2013, *Agrargenossenschaft Neuzelle*, C-545/11, EU:C:2013:169, 24 ja 25 kohta).
- 25 Näiden periaatteiden valossa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää merkityksellisenä sitä, että veroviranomaiset, jotka suorittivat GFI:n verotarkastuksen ennen Greentechin tarkastusta, vahvistivat verokohtelun – eli arvonlisäveron alaisen tavaran luovutuksen – jota nämä kaksi yhtiötä sovelsivat laitteiden myyntiin. Näin ollen sama kansallinen veroviranomainen kohteli täysin eri tavalla sellaisten laitteiden myyntiä koskevaa liiketointa, joiden luovutus johti velvollisuuteen maksaa arvonlisäveroa: se katsoi, että GFI, yhtiö, jolta Greentech osti kyseiset laitteet ja jolle se maksoi arvonlisäveron, oli arvonlisäverovelvollinen, ja Greentech ei, ja eväsi siten Greentechiltä oikeuden vähentää maksamansa arvonlisäveron.