

**Asia C-146/21**

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

**Jättämispäivä:**

3.3.2021

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

Curtea de Apel București (Bukarestin ylioikeus, Romania)

**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

9.12.2020

**Valittaja:**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București –  
Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice

**Vastapuolet:**

VB

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București –  
Serviciul Soluționare Contestații 1

---

**Pääasian kohde**

Valitus, jossa asianosaisina ovat yhtäältä alioikeudessa vastaajana esiintynyt ja nyt valittajana esiintyvä Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația sector 1 a finanțelor publice (Bukarestin alueellinen veroasioiden pääosasto – Bukarestin 1. kaupunginosan verovirasto, Romania) sekä toisaalta alioikeudessa kantajana esiintynyt VB ja muuna osapuolena esiintynyt Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații 1 (Bukarestin alueellinen veroasioiden pääosasto – oikaisuvaatimusten yksikkö 1) ja joka koskee Tribunalul Bucureștin (Bukarestin alioikeus) antamaa ratkaisua tiettyjen arvonlisäveroa koskevien verohallinnon päätösten kumoamisesta.

## **Ennakkoratkaisupyyntöön kohde ja oikeudellinen perusta**

SEUT 267 artiklan perusteella esitetty pyyntö tulkita direktiiviä 2006/112 ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

## **Ennakkoratkaisukysymys**

Ovatko direktiivi 2006/112/EY ja verotuksen neutraalisuuden periaate pääasian kaltaisissa olosuhteissa esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle tai verotuskäytännölle, jonka mukaan verovelvolliseen, joka on ollut verotarkastuksen kohteena ja joka on tämän tarkastuksen perusteella rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi, ei sovelleta käänteisen veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää (yksinkertaistamistoimenpiteet) – josta säädetään sitovasti kasvavan puuston myynnin osalta – sillä perusteella, että mainittu verovelvollinen ei ollut ennen liiketoimien suorittamista tai verovapautusta koskevan enimmäisrajan ylityessä hakeutunut eikä tullut arvonlisäverovelvolliseksi.

## **Unionin oikeuden säännökset sekä unionin oikeuskäytäntö, joihin viitataan**

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, erityisesti sen 9 artiklan 1 kohta, 193 artikla sekä 395 artiklan 1 kohta.

27.9.2010 annettu neuvoston täytäntöönpanopäätös 2010/583/EU Romanianlta annettavasta luvasta ottaa käyttöön yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY 193 artiklasta poikkeava erityistoimenpide.

15.11.2013 annettu neuvoston täytäntöönpanopäätös 2013/676/EU luvan antamisesta Romanianlta jatkaa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY 193 artiklasta poikkeavan erityistoimenpiteen soveltamista.

18.7.2016 annettu neuvoston täytäntöönpanopäätös 2016/1206/EU, joka koskee luvan antamisesta Romanianlta jatkaa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY 193 artiklasta poikkeavan erityistoimenpiteen soveltamista annetun täytäntöönpanopäätöksen 2013/676/EU muuttamista.

Tuomio 6.10.1982, Cilfit v. Ministero della Sanità (283/81, EU:C:1982:335, 21 kohta); tuomio 9.9.2015, Ferreira da Silva e Brito ym. (C-160/14, EU:C:2015:565, 37 ja 38 kohta); tuomio 7.3.2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, 32 ja 33 kohta); tuomio 20.10.2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, 22 ja 23 kohta) ja tuomio 6.2.2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, 59 kohta).

## Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

*Verokoodeksista annettu laki nro 571/2003 sellaisena kuin se oli voimassa vuonna 2011 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în forma în vigoare în 2011)*

134 §:n 2 ja 3 momentti, joissa vahvistetaan verosaatavan syntyminen ajankohtana, jona veroviranomaisella on lakisääteinen oikeus vaatia veronmaksua veronmaksuvelvollisilta, toisin sanoen ajankohtana, jona verovelvollisen on maksettava vero valtiolle; 4 momentti, jonka mukaan verotettaviin liiketoimiin sovelletaan verotettavan tapahtuman toteutumisaikajankohdalla voimassa olevaa verojärjestelmää; sekä 6 momentti, jonka mukaan 160 §:ssä säädettyihin liiketoimiin sovelletaan 4 momentin säännöksistä poiketen verosaatavan syntymisen ajankohtana voimassa olevaa järjestelmää.

134<sup>1</sup> momentti, jossa säädetään, että verotettava tapahtuma toteutuu tavaroiden luovutusajankohtana tai palvelujen suoritusajankohtana.

160 §:n 1 momentti, jonka mukaan 150 §:n 1 momentin säännöksistä poiketen veronmaksuvelvollinen on verotettavien liiketoimien tapauksessa 2 momentissa tarkoitettujen liiketoimien vastaanottaja, jos sekä tavaroiden luovuttaja että vastaanottaja on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi; 160 §:n 2 momentin b kohta, jonka mukaan käänteistä veronmaksuvelvollisuutta sovelletaan muun muassa puun ja puutavaran luovutukseen.

Valtuutettujen luonnollisten henkilöiden, yksityisten elinkeinonharjoittajien ja perheyriyten harjoittamasta taloudellisesta toiminnasta kiireellisenä annettu hallituksen asetus nro 44/2008 (Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale), jonka 6 §:n 1 momentissa säädetään, että valtuutettujen luonnollisten henkilöiden, yksityisten elinkeinonharjoittajien ja perheyriyten pysyvästi, satunnaisesti tai väliaikaisesti Romaniassa harjoittaman taloudellisen toiminnan on oltava rekisteröityä ja se edellyttää lupaa siten kuin siitä säädetään edellä mainitussa asetuksessa.

*Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 täytäntöönpanosääntöjen hyväksymisestä 22.1.2004 annettu hallituksen asetus nro 44/2004 (Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal), jonka 62 §:n 2 momentin a kohdassa säädetään, että jos verovelvollinen on saavuttanut tai ylittänyt verovapautusta koskevan enimmäisrajan eikä ole hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi, veroviranomaiset vaativat maksettavaksi veron, jonka verovelvollisen olisi pitänyt kantaa sen ajankohdan, jolloin sen olisi pitänyt hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi, ja oikeussääntöjen laiminlyönnin toteutusaikajankohdan väliin jääneeltä ajalta, ja veroviranomaisten on samanaikaisesti viran puolesta rekisteröitävä asianomainen verovelvollinen arvonlisäverovelvolliseksi.*

## Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Alioikeudessa kantajana esiintynyt VB omistaa metsää, jota hyödynnettiin vuosina 2011–2017 useiden yhtiöiden kanssa tehdyn kasvavan puuston kauppaa koskevan sopimuksen perusteella.
- 2 5.12.2017–2.2.2018 välisenä aikana tehtiin verotarkastus, jonka tarkoituksena oli selvittää ajanjaksoa 1.10.2011–30. 9.2017 koskevat verovelvoitteet.
- 3 Verotarkastajat tarkastivat kasvavan puuston kaupat ja totesivat, että vuoden 2011 syyskuuta koskeva alioikeudessa kantajana esiintyneen VB:n laskutus oli ylittänyt pienyrityksille asetetun verovapautta koskevan 119 000 Romanian leun (RON) erityisen enimmäisrajan, josta säädetään verokoodeksista annetun lain 152 §:n 1 momentissa, jonka mukaan VB:n olisi pitänyt rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi kymmenen päivän kuluessa syyskuun 2011 lopusta ja tulla arvonlisäverovelvolliseksi 1.11.2011 lukien.
- 4 Koska VB ei ollut rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, verotarkastajat laskivat takautuvasti uudelleen marraskuusta 2011 lukien maksettavan arvonlisäveron määrän bruttomenetelmää käyttäen ja lähtien oletuksesta, että myyntihinta sisälsi myös arvonlisäveron. Verotarkastajat vaativat lisäksi VB:tä rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi ja toimittamaan veroilmoituksen 70; VB vastasi vaatimukseen 20.11.2017 sille myönnetyn kymmenen päivän määräajassa.
- 5 Arvonlisävero laskettiin siten verotarkastuskertomuksen ja 16.2.2018 tehdyn jälkiverotuspäätöksen perusteella koko siltä myynniltä, joka oli toteutettu sen jälkeen, kun VB oli ylittänyt 119 000 Romanian leun rajan, ja laskennassa ei sovellettu käänteistä veronmaksuvelvollisuutta, jolloin maksettavaksi jäävän arvonlisäveron määräksi vahvistettiin 196 634 Romanian leuta.
- 6 VB teki jälkiverotuspäätöksestä oikaisuvaatimuksen ja väitti keskeisesti, että kasvavan puuston kauppaan sovelletaan käänteisen veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää, jonka soveltamisen edellytyksenä ei ole, että tavarantoimittajalla on arvonlisäverotunniste, sillä oleellista sen mukaan asiassa on se, että molemmat osapuolet ovat verovelvollisia riippumatta siitä, ovatko ne noudattaneet velvollisuutta rekisteröityä arvonlisäverovelvollisiksi.
- 7 Edellä mainittu oikaisuvaatimus hylättiin 12.7.2018 sillä perusteella, että käänteisen veronmaksuvelvollisuuden soveltaminen edellyttää, että sekä tavarantoimittaja että vastaanottaja ovat rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi.
- 8 Näin ollen VB nosti kanteen Tribunalul Bucureștin ja vaati jälkiverotuspäätöksen ja oikaisuvaatimuksesta tehdyn päätöksen kumoamista. Kanne hyväksyttiin 24.6.2019, ja kummatkin kaksi riidanlaista toimea kumottiin. VB vapautettiin velvollisuudesta maksaa 196 634 Romanian leun summa sekä niihin liittyneet korot ja seuraamusmaksut.

- 9 Tribunalul București katsoi, että arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröinti on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella pelkkä muotovaatimus, joka ei vaikuta kantajan aineelliseen oikeuteen, ja että jos veronkierrosta ei ole konkreettista näyttöä, oikeutta soveltaa unionin lainsäädännössä vahvistettuja mekanismeja ei voida evätä. Koska siis veronkierrosta ei ollut minkäänlaista epäilyä, veroviranomaisella ei ollut oikeutta estää käänteisen veronmaksuvelvollisuuden soveltamista.
- 10 Vuonna 2003 verokoodeksista annetun lain 160 §:n sekä saman verokoodeksin täytäntöönpanosäännöistä annetun asetuksen 62 momentin 2 kohdan a alakohdan säännösten asiayhteyteen perustuvasta tulkinnasta seuraa, että kun veroviranomainen toteaa, että verovelvollinen on saavuttanut tai ylittänyt verovapautta koskevan enimmäisrajan eikä ole hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi, veroviranomaisen on pidettävä verovelvollista arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityneenä sekä sovellettava verokoodeksin 160 §:ään perustuvaa käänteisen veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää. Veroviranomainen on siten toiminut lainvastaisesti todetessaan, ettei käänteisen veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää sovelleta.
- 11 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 in Finanțelor Publice valitti 5.9.2019 mainitusta tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

### **Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut**

- 12 Valittaja väittää, että riidanalainen päätös on virheellinen, koska VB ei ollut rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi eikä myöskään ryhtynyt minkäänlaisiin oikeudellisiin toimiin rekisteröityäkseen kaupparekisteriin tai ilmoittautuakseen toimivaltaisille veroelimille liiketoimintansa osalta, eikä se myöskään missään vaiheessa ollut ilmoittanut tulojaan tai maksanut valtiolle veroja tai muita maksuja.
- 13 VB pyysi Curtea de Apel Bucureștia esittämään ennakkoratkaisupyynnön direktiivin 2006/112 ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen tulkinnasta.

### **Yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteluista**

- 14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että sen on annettava käsiteltävässä asiassa ratkaisu, johon ei kansallisen lainsäädännön mukaan voida hakea muutosta SEUT 267 artiklan määräyksissä tarkoitetulla tavalla.
- 15 Selostettuaan ensin unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, jossa käsitellään verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja niitä seurauksia, joita on sillä, etteivät verovelvolliset noudata muotovaatimusta, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin totesi, että ennakkoratkaisukysymys koskee käänteisen veronmaksuvelvollisuuden sovellettavuutta kasvavan puuston arvonlisäverottomaan kauppaan, kun otetaan

huomioon, että Romanian on useilla neuvoston päätöksillä myönnetty poikkeus kyseisen yksinkertaistamisjärjestelmän soveltamiseksi.

- 16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistuttaa, että arvonlisäveron perintää jakeluketjun kaikissa vaiheissa koskevan yleisen säännön lisäksi unionin lainsäätaja on säätänyt veronkantoa koskevasta poikkeusjärjestelmästä eli yksinkertaistamismenettelyksi tarkoitettua käänteisestä veronmaksuvelvollisuudesta, sillä tavaroiden luovuttajien ja luovutusten tai suoritusten vastaanottajien välillä ei tosiasiallisesti makseta lainkaan arvonlisäveroa sillä perusteella, että vastaanottajan on maksettava toteutetuista liiketoimista ostoihin sisältyvä vero. Vastaanottajalla on lisäksi oikeus vähentää kyseinen vero. Järjestelmän mukaan on niin, että kun verovelvollisten välisissä liiketoimissa arvonlisäveroa ei tosiasiallisesti kanneta, loppukäyttäjiin kohdistuneen viimeisen myynnin tai suorituksen myötä verohallinnolle katsotaan maksetun loppukuluttajalle suuntautuneen myynnin kokonaisarvoon sisältyvä arvonlisävero.
- 17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että vaikka VB olisi rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi verokoodeksissa verovapautukselle säädetyn rajan ylittyessä, se ei ollut velvollinen kantamaan arvonlisäveroa, sillä mainittu velvollisuus kuului puun ostajille sillä perusteella, että VB:n myymään puuhun olisi pitänyt soveltaa käänteisen veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää.
- 18 Verotuksen neutraalisuuden periaate kuitenkin estää kohtelemasta samanlaista liiketoimintaa harjoittavia talouden toimijoita arvonlisäverotuksessa eriarvoisesti, ja yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa taloudellisen toiminnan täyden neutraalisuuden verorasituksen osalta.
- 19 Curtea de Apel huomauttaa, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä, jossa tarkastellaan arvonlisäverotunnisteen merkityksellisyyttä, on todettu, että arvonlisäverotunniste ei voi olla aineellinen vaatimus arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa.
- 20 Sama tuomioistuin katsoo, että vaikka unionin lainsäädännössä ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä jäsenvaltioille annetaan oikeus toteuttaa suhteellisuusperiaatetta noudattaen toimenpiteitä arvonlisäveron oikean kannon varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi, Romanian veroviranomaisten omaksuma lähestymistapa saattaa vaikuttaa kielteisesti myös tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten vastaanottajaan, koska verotarkastuksen ja arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisen perusteella taannehtivasti verovelvolliseksi katsotulla verovelvollisella ei ole oikeutta laskuttaa ostajiaan käänteisen veronmaksuvelvollisuuden järjestelmässä vaan ainoastaan tavanomaisessa verotuksessa, sillä viimeksi mainituilla ei ole oikeutta vähentää kyseistä veroa sillä perusteella, että arvonlisäveroa ei ollut laskutettu oikein verotettavan tapahtuman toteutumisaikana.

- 21 Käänteisen veronmaksuvelvollisuuden noudattamisesta vähennysoikeuden käytön aineellisena edellytyksenä on jo annettu ratkaisu tuomiossa Fatoeir (asia C-424/12).
- 22 Ongelmaksi nouseekin sellaisten verosäännösten yhteensopivuus direktiivin 2006/112 ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, joiden mukaan käänteisen veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää, josta säädetään sitovasti kasvavan puuston myynnin osalta, ei sovelleta verovelvolliseen, joka on ollut verotarkastuksen kohteena ja joka on tämän tarkastuksen perusteella rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi, sillä perusteella, että mainittu verovelvollinen ei ollut ennen liiketoimien suorittamista tai verovapautusta koskevan enimmäisrajan ylittyessä hakeutunut eikä tullut arvonlisäverovelvolliseksi.

TYÖASIAKIRJA