

Asia C-582/20

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

Jättämispäivä:

5.11.2020

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Romania)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

23.7.2020

Valittaja:

SC Cridar Cons SRL

Vastapuolet:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Pääasian kohde

Înalta Curte de Casație și Justițieien (ylin tuomioistuin, Romania) tehty valitus Curtea de Apel Clujin (Clujin ylioikeus, Romania) päätöksestä, jolla tämä hylkäsi valittajana käsiteltävässä asiassa esiintyvän SC Cridar Cons SRL:n tekemän valituksen, jolla tämä vaati tiettyjen arvonlisäveroa koskevien verohallinnon toimien eli verotuspäätöksen ja siitä tehdystä oikaisuvaatimuksesta annetun päätöksen kumoamista.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

SEUT 267 artiklan perusteella esitetty pyyntö tulkita direktiivin 2006/112 ja erityisesti sen 167, 168 ja 178 artiklaa sekä Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklaa.

Ennakkoratkaisukysymys

1. Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään, että annettuaan verotuspäätöksen, jossa evätään oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen, veroviranomaisella on oikeus lykätä hallinnollisen oikaisuvaatimuksen käsittelyä sellaisen rikosoikeudellisen menettelyn ratkaisuun asti, joka saattaisi tuoda esiin muita objektiivisia seikkoja verovelvollisen osallisuudesta veropetokseen?

2. Voiko unionin tuomioistuin vastaus edelliseen kysymykseen olla erilainen, jos verovelvolliseen voidaan hallinnollisen oikaisuvaatimuksen käsittelyn lykkäämisen ajan soveltaa väliaikaisia toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on lykätä arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämisen vaikutuksia?

Unionin oikeuden säännökset sekä unionin oikeuskäytäntö, joihin viitataan

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, erityisesti sen 167, 168 ja 178 artikla.

Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artikla.

Tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373), 37 ja 38 kohta; tuomio 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), 25 ja 26 kohta; tuomio 8.5.2013, Petroma Transports ym. (C-271/12, EU:C:2013:297), 22 kohta; tuomio 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), 36 kohta; tuomio 22.12.2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818), 24 kohta; tuomio 6.9.2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549), 25 ja 26 kohta; tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719), 28 ja 53 kohta; tuomio 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), 26 kohta.

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Verotusmenettelykoodeksista annetun lain nro 207/2015 (Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală) 95 §, jossa käsitellään verotuspäätöksiä, sekä verotarkastuksen kohdetta ja suorittamista koskeva 113 § ja 118 §, verotarkastuksen lykkäämistä koskeva 127 §, uutta verotarkastusta koskeva 128 § sekä verotarkastuksen tulosta koskeva 131 §.

Mainitun lain 132 §:ssä säädetään verotarkastuselimen velvollisuudesta ilmoittaa rikosten tutkintaelimille verotarkastuksessa tehdyistä havainnoista, jotka saattavat täyttää rikoksen tunnusmerkistön.

Saman lain 268 §:n 1 momentissa säädetään, että veron määrittämisestä tai muista verohallinnon päätöksistä on mahdollista tehdä oikaisuvaatimus, joka on

hallinnonsisäinen muutoksenhakukeino ja joka ei estä kanteen nostamista, kun asianomainen henkilö katsoo, että verohallinnon päätös on loukannut hänen oikeuksiaan.

Saman lain 273 §:ssä säädetään oikaisuvaatimusten johdosta annettavista päätöksistä, jotka ovat lopullisia hallinnonsisäisten oikeussuojakeinojen järjestelmässä ja sitovat riidanalaisia verohallinnon päätöksiä antaneita veroviranomaisia.

Mainitun lain 277 §:ssä säädetään oikaisuvaatimusmenettelyn lykkäämisestä ja säädetään tässä tarkoituksessa, että toimivaltainen päätöksentekoeelin voi lykätä menettelyä perustellulla päätöksellä muun muassa sillä perusteella, että verotarkastuksen tehnyt viranomainen on ilmoittanut toimivaltaisille viranomaisille rikokseen viittaavista seikoista, jotka liittyvät veron perusteen määräytymiseen liittyviin todisteisiin ja joiden toteaminen voi vaikuttaa hallinnollisessa menettelyssä annettavaan ratkaisuun.

Edelleen saman lain 278 §:n 1 momentissa säädetään, että hallinnollisen oikaisuvaatimuksen tekeminen ei lykkää verohallinnon päätöksen täytäntöönpanoa, ja 2 momentissa puolestaan säädetään, että tämä pykälä ei kuitenkaan saa vaikuttaa valittajan oikeuteen vaatia verohallinnon päätöksen täytäntöönpanon lykkäämistä hallintolainkäytöstä annetun lain nro 554/2004 (Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ) nojalla.

Mainitun lain 281 §:ssä säädetään, että oikaisuvaatimuksen johdosta annetusta päätöksestä on ilmoitettava muun muassa oikaisuvaatimuksen tekijälle ja että tämä voi riitauttaa päätöksen yhdessä siihen liittyvien verotoimien kanssa toimivaltaisessa hallintotuomioistuimessa.

Saman lain 350 §:ssä artiklassa säädetään, että veroviranomaisilta voidaan asianmukaisesti perustelluissa tapauksissa ja rikosoikeudellisen menettelyn vireillepanon jälkeen pyytää syyttäjän lausunnon perustella verotarkastuksia asetettujen tavoitteiden mukaisesti.

Hallintolainkäytöstä annettu laki nro 554/2004

14 §, jonka otsikko on ”Toimen täytäntöönpanon lykkääminen”

”Henkilö, jonka oikeutta on loukattu, voi asianmukaisesti perustelluissa tapauksissa ja välittömän vahingon estämiseksi pyytää – ilmoitettuaan sitä ennen asiasta toimen toteuttaneelle viranomaiselle tai hierarkkisesti ylemmälle viranomaiselle 7 §:n mukaisesti – toimivaltaista tuomioistuinta määräämään yksipuolisen hallintotoimen täytäntöönpanon lykkäämistä pääasiaa käsittelevän tuomioistuimen ratkaisuun asti. Jos asianomainen henkilö ei nosta kumoamiskannetta 60 päivän kuluessa, lykkääminen päättyy suoraan lain nojalla ja ilman lisätoimia.– – ”

15 §, jonka otsikko on ”Päävaatimuksen käsittelyn lykkäämistä koskeva pyyntö”

”Kantaja voi 14 §:ssä säädetyin perustein vaatia yksipuolisen hallintotoimen täytäntöönpanon lykkäämistä nostaessaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa kanteen, jossa vaaditaan riidanalaisen toimen kumoamista kokonaan tai osittain. Tuomioistuin voi tällöin määrätä riidanalaisen hallintotoimen täytäntöönpanon lykkäämistä asian lopulliseen ja lainvoimaiseen ratkaisuun asti. Lykkäämistä koskeva vaatimus voidaan esittää yhdessä päävaatimuksen kanssa tai erillisellä hakemuksella siihen asti, kun pääasiassa annetaan ratkaisu.– – ”

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (Bistrița-Năsăudin julkistalouden piirihallinto) teki teiden ja moottoriteiden rakentamisen alalla toimivasta yhtiöstä Cridar Cons SRL verotarkastuksen, jonka kohteena olivat arvonlisäveroa koskevat velvoitteet ajalla 1.1.2011–30.4.2014. Veroviranomainen totesi verotarkastuksen perusteella 15.7.2014 antamassaan verotuspäätöksessä, että arvonlisäveron vähennysoikeuden tunnustamista koskevat aineelliset ja muodolliset vaatimukset täyttyivät, eikä esittänyt huomautuksia liiketoiminnan väitetystä kuvitteellisuudesta.
- 2 Curtea de Apel Clujin (Clujin ylioikeus) syyttäjä pani vuoden 2015 alussa vireille rikosasian sen selvittämiseksi, olivatko eräät henkilöt, muun muassa Cridar Cons SRL:n toimitusjohtaja, syyllistyneet veronkiertoon. Syyttäjä pyysi tässä yhteydessä alkuvuonna 2016 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Cluj-Napocan julkistalouden alueellinen pääosasto) tekemään uuden verotarkastuksen Cridar Cons SRL:stä, koska oli saatu näyttöä siitä, että yhtiö olisi tehnyt tekaistuja hankintoja useilta yrityksiltä.
- 3 Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Clujin julkistalouden piirihallinto) teki lokakuussa 2016 pyydetyksi uuden verotarkastuksen, jonka kohteena oli arvonlisävero yksistään ajalta 1.1.2011–30.4.2014. Mainittu viranomaisepäsi verotarkastusraportin ja 3.11.2016 antamansa verotuspäätöksen perusteella arvonlisäveron vähennysoikeuden kaikkien niiden hankintojen osalta, jotka Cridar Cons SRL oli tehnyt syyttäjän mainitseman viiden muun yhtiön kanssa, ja määräsi kyseiselle yhtiölle jälkiveroa (arvonlisävero ja tulovero) yhteensä 2 103 272 Romanian leuta (RON).
- 4 Vähennysoikeuden epäämistä koskenut päätös perustui useisiin vaihdannan aikaisemman vaiheen osalta havaittuihin ja viiteen valittajan tavarantoimittajaan kohdistuneisiin sääntöjenvastaisuuksiin, joiden perusteella verohallinto totesi, että oli perusteltu epäily siitä, että valittajan viideltä tavarantoimittajalta tekemät hankinnat olivat tekaistuja ja että valittajalle myöhemmin tehdyillä luovutuksilla ei ollut minkäänlaista todellisuuspohjaa, mikä johti keinotekoisiiin tilanteisiin sellaisten olosuhteiden luomiseksi, joissa verotarkastuksen kohteena ollut yhtiö saattoi lisätä tekaistuja kuluja ja vähentää arvonlisäveron ilman siihen oikeuttavaa todellista liiketoimea.

- 5 Veroviranomainen teki mainittujen verotuspäätösten antamisen jälkeen syyttäjälle 3.11.2016 ilmoituksen, joka koski verotarkastuksen kohteena olleiden liiketoimien yhteydessä tehtyjä veronkierron tunnusmerkistön täyttäneitä tekoja. Nämä teot olivat jo edellä mainitun rikosoikeudellisen menettelyn kohteena.
- 6 15.11.2016 valittaja riitautti 3.11.2016 annetun verotuspäätöksen. Tämän jälkeen valittaja haki Curtea de Apel Clujilta lain nro 554/2004 14 §:n nojalla verotuspäätöksen täytäntöönpanon lykkäämistä pääasiallisesti käsittelevän tuomioistuimen ratkaisuun asti. Curtea de Apel Cluj hyväksyi lykkäämistä koskevan vaatimuksen, ja sen päätös tuli lainvoimaiseksi 17.1.2019 sen jälkeen kun veroviranomaisen valitus oli hylätty.
- 7 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca lykkäsi oikaisuvaatimuksen johdosta 16.3.2017 antamallaan päätöksellä oikaisuvaatimuksen käsittelyä verotusmenettelykoodeksista annetun lain 277 §:n 1 momentin a kohdan nojalla ja totesi, että ”oikaisuvaatimuksen käsittelystä vastaava viranomainen ei voi antaa asiaratkaisua ennen sen rikosoikeudellisen menettelyn päättymistä, jossa vahvistetaan tai kumotaan tarkastusviranomaisten epäilyt siitä, oliko valittaja tosiasiallisesti toteuttanut liiketoimet” viiden muun yhtiökumppanin kanssa.
- 8 Valittaja nosti 29.6.2017 päätöksestä kanteen Curtea de Apel Clujissa ja vaati ensisijaisesti oikaisuvaatimuksen johdosta annetun päätöksen ja jälkiverotuspäätöksen kumoamista menettelyllisistä syistä sekä toissijaisesti oikaisuvaatimuksen johdosta annetun päätöksen kumoamista ja veroviranomaisen velvoittamista antamaan asiaratkaisu oikaisuvaatimukseen. Kanne hylättiin, sillä tuomioistuin katsoi, että veroviranomaisella oli perusteltu oikeus arvioida oikaisuvaatimuksen käsittelyn lykkäämisen asianmukaisuutta välttääkseen samaa oikeudellista tilannetta koskevat ristiriitaiset ratkaisut ja ettei verotuspäätöksen täytäntöönpanon lykkäämiselle ollut edes perusteita, koska lain nro 554/2004 14 §:n nojalla esitetyn vaatimuksen hyväksymisellä ei ollut oikeusvoimavaikutusta saman lain 15 §:n nojalla esitetyn vaatimuksen tutkimisessa.
- 9 Cridar Cons SRL teki 29.7.2017 annetusta tuomiosta kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen Înalta Curte de Casație și Justiției.

Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut

- 10 Valittaja väittää, että vaikka sille myönnettiin ensin arvolisäveron vähennysoikeus, syyttävien viranomaisten nimenomaisesti vaatiman uuden verotarkastuksen yhteydessä katsottiin saman viranomaisen toimittamien todisteiden perusteella, että valittajan tekemät hankinnat olivat tekaistuja. Oikaisuvaatimuksen käsittelystä vastannut viranomainen kiisti kuitenkin oikaisuvaatimusta käsitellessään tämän tulkinnan ja totesi, että verotarkastusyksiköllä oli vain muutamia todisteita siitä, että yrityksen hankinnat

olisivat olleet tekaistuja, ja että nämä näkökohdat selvitettäisiin vasta kun rikosoikeudellinen menettely oli saatu lopullisesti päätökseen.

- 11 Valittaja puolestaan väittää edellä todetusta, että siltä evättiin oikeus arvonlisäverovähennykseen sen perusteella, ettei se ollut täyttänyt edellytystä, joka koski liiketoimien tosiasiallisuuden vahvistamista rikosoikeudellisessa menettelyssä ja joka ei sisälly sen enempää direktiiviin 2006/112 kuin unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöönkään.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyyntöjen perusteluista

- 12 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistuttaa ensinnäkin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, joka koskee arvonlisäveron vähennysoikeutta, vähennysoikeuden käytön muodollisia ja aineellisia edellytyksiä sekä vähennysoikeuden ja direktiivissä 2006/112 tarkoitetun veropetosten, veronkierron ja mahdollisten väärinkäytösten torjuntaa koskevan tavoitteen välistä suhdetta. Sama tuomioistuin lisää, ettei se pysty ratkaisemaan, ovatko verotuspäätöksessä esitetyt objektiiviset seikat mainitun oikeuskäytännön valossa riittäviä oikeuttamaan vähennysoikeuden epäämisen, kun otetaan huomioon, että verotuspäätöksen aineellinen lainmukaisuus ei ole oikeusriidan kohteena.
- 13 Veroviranomaisen päätöksessä hallinnollisen oikaisuvaatimuksen käsittelyn lykkäämisestä otettiin huomioon, että rikosoikeudellisessa menettelyssä kerätyt todisteet voivat sisältää objektiivisia seikkoja, joilla voidaan tukea epäilyjä, joiden perusteella veroviranomainen epäsi arvonlisäveron vähennysoikeuden.
- 14 Valittaja ei voi tässä tilanteessa saada tuomioistuimelta asiaratkaisua oikaisuvaatimuksesta, koska verotusmenettelykoodeksista annetun lain 281 §:ään liittyvän tuomioistuinten vakiintuneen käytännön mukaan verotuspäätös voidaan riitauttaa ainoastaan yhdessä hallinnollisesta oikaisuvaatimuksesta annetun ratkaisun kanssa. Näin ollen vaikka 16.3.2017 annetusta päätöksessä käytetään nimitystä ”oikaisuvaatimuksesta annettu ratkaisu”, sillä ei ratkaista valittajan oikaisuvaatimusta vaan ainoastaan lykätään sen käsittelyä.
- 15 Verotusmenettelykoodeksista annetun lain nro 207/2015 278 §:n 1 momentin mukaan oikaisuvaatimuksen tekeminen ei lykkää verohallinnon päätöksen täytäntöönpanoa, ja tämä pätee myös hallinnollisen oikaisuvaatimuksen käsittelyn lykkäämisen keston.
- 16 Lain nro 554/2004 14 §:ään ja 15 §:ään perustuva verohallinnon päätöksen täytäntöönpanon lykkääminen saattaisi korjata tilanteen oikeusriidan ratkaisuun asti, mutta samassa laissa tarkoitettu menettely ei takaa päätöksen täytäntöönpanon lykkäämistä, koska tuomioistuimet arvioivat asiaa tapauskohtaisesti.
- 17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtiikin, eikö tällainen toimintamalli – jonka perusteella ensin annetaan verotuspäätös, jolla on välittömiä vaikutuksia

arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämiseksi ilman, että veroviranomaisella on sillä hetkellä hallussaan kaikki verovelvollisen osallisuutta arvonlisäveropetokseen koskevat objektiiviset seikat, ja hallinnollisen oikaisuvaatimuksen esittämisen jälkeen saman oikaisuvaatimuksen käsittelyä lykätään, kunnes tosiasiallinen tilanne on selvitetty rikosoikeudellisessa menettelyssä, jossa suoritetaan tutkimuksia, joiden tarkoituksena on juuri varmistaa verovelvollisen osallisuus asianomaiseen veropetokseen – ole omiaan loukkaamaan direktiivissä 2006/112 vahvistettua verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

- 18 Menettely saattaa herättää pohdintaa myös sen yhteensopivuudesta Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklassa taatun oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevan oikeuden kanssa, kun otetaan huomioon, että verotuspäätös säilyttää täytöntöönpanokelpoisuutensa oikaisuvaatimuksen käsittelyn lykkäyksen keston ajan ilman, että verovelvollisella on mahdollisuutta riitauttaa mainittua verotuspäätöstä tuomioistuimissa (sillä perusteella, että riitauttamisen edellytyksenä on asiaratkaisun antaminen hallinnolliseen oikaisuvaatimukseen).
- 19 Asiaa koskevasta kansallisesta oikeuskäytännöstä on todettava, että koska mahdollisuus lykätä oikaisuvaatimuksen käsittelyä on tapauskohtaisesti arvioitava kysymys, kansalliset tuomioistuimet ovat antaneet joko valituksen hylkääviä ratkaisuja tai ratkaisuja, joilla valitus on hyväksytty ja oikaisuvaatimuksen käsittelyn lykkäämistä koskeva päätös on kumottu, koska veroviranomaisen velvollisuutena on antaa asiaratkaisu oikaisuvaatimuksesta. Joissakin tapauksissa hallinnollisen oikaisuvaatimuksen käsittelyn lykkäämistä koskeva päätös on kumottu sillä perusteella, että jos veroviranomainen on kerran voinut antaa verotuspäätöksen tarvitsematta selvityksiä rikosoikeudellisesta menettelystä, ei ole mitään syytä, joka estäisi oikaisuvaatimuksen ratkaisemisen.
- 20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa vielä, että annettavaa ratkaisua ei voida riitauttaa, joten sen velvollisuutena on esittää unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklaan perustuva ennakkoratkaisupyyntö.