

Asia C-171/23

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

20.3.2023

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin:

Upravni sud u Zagrebu (Kroatia)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

9.3.2023

Kantaja:

UP CAFFE d.o.o.

Vastaaja:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske

[– –]

Upravni sud u Zagrebu (Zagrebin hallintotuomioistuin, Kroatia) [– –] esittää kantajan UP CAFFE d.o.o. [– –] Čakovec [– –] vireille saattamassa oikeudenkäynnissä,

[– –]

jossa vastaajana on Ministarstvo financija Republike Hrvatske (Kroatian valtiovarainministeriö) [– –] Zagreb [– –]

[– –]

**yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston
direktiivin 2006/112/EY 19 artiklan ensimmäisen kohdan ja 28 artiklan
tulkintaa koskevan pyynnön**

Pääasian kohde ja asian kannalta merkitykselliset tosiseikat

- 1 Kantaja UP CAFFE d.o.o., Čakovec [– –] on nostanut asiaa käsittelevässä tuomioistuimessa kanteen, jossa vaaditaan tutkimaan, onko Republika Hrvatska, Ministarstvo financija (Kroatian tasavalta, valtiovarainministeriö) [– –] 24.8.2020 tekemä päätös (jäljempänä riidanalainen päätös) laillinen.
- 2 Riidanalaisella päätöksellä on hylätty valitus, jonka kantaja on tehnyt Republika Hrvatska, Ministarstvo financija, Porezna uprava, Područni ured Čakovecin (Kroatian tasavalta, valtiovarainministeriö, verohallinto, alueellinen toimipaikka, Čakovec) [– –] 17.10.2018 tekemästä verotuspäätöksestä (jäljempänä verotuspäätös), jossa kantajan maksettavaksi vahvistettiin 1.1.2018 ja 31.7.2018 väliseltä ajalta maksamatta jääneenä arvonlisäverona 138 234,02 Kroatian kunaa (HRK) (25 prosenttia 552 936,08 kunan suuruisesta veropohjasta laskettuna), sekä kertomuksen laatimispäivään saakka maksettavana viivästyskorkona 2425,12 kunaa. Verotuspäätöksen päätösosan II kohdassa täsmennetään, millä tavoin kantajan on maksettava määritetty verovelan määrä korkoineen. Verotuspäätöksen päätösosan III kohdassa kantaja veloitetaan maksun suorittamisen jälkeen tekemään kirjanpitoon asianmukaiset kirjaukset veron perusteen oikaisemiseksi. Verotuspäätöksen IV kohdassa asetetaan määräaika päätöksen noudattamiselle ja V kohdassa varoitetaan päätöksen noudattamatta jättämisen seurauksista.
- 3 Verotuspäätös tehtiin vastaajan suorittaman sellaisen erityistarkastuksen tulosten perusteella, jossa todettiin, että kantaja oli etuyhteydessä olevan oikeudellisen edeltäjän SS-UGO d.o.o:n liiketoiminnan jatkajana etuyhteydessä kyseiseen oikeushenkilöön ja että kantajan perustamisen ainoa syy oli aggressiivinen [vero]suunnittelu arvonlisäverojärjestelmään kuulumisen välttämiseksi, ja että vastaperustetulta yhtiöltä (kantajalta) olisi näin ollen kannettava julkisia veroja siten, että olisi katsottava, että uutta yhtiötä ei koskaan perustettu, eli että toisin sanoen edellisen yhtiön liiketoimintaa ei ollut koskaan keskeytetty. Tämän seikan perusteella kantajan osalta laskettiin arvonlisävero, ja lisäksi huomioon otettiin arvonlisävero, joka mainitun liiketoiminnan osalta oli maksettava hankintatoimista.
- 4 Kantaja riitauttaa vastaajan mainitun näkemyksen, johon riidanalainen päätös perustuu, ja se väittää, että se on pienyrittäjä, joka on direktiivin 3 artiklan nojalla päättänyt jättäytyä arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle. Kantaja huomauttaa lisäksi, että vasta verotuskauden päättymisen jälkeen yleisen verolain (Opći porezni zakon) 49 §:n 1 momentin 4 kohtaan tehtyjen muutosten jälkeen oli mahdollista pitää jatkuvuuden perusteella etuyhteydessä olevana henkilönä henkilöä, joka harjoittaa toimintaa samoilla välineillä ja samoissa tiloissa. Koska lainsäädännön taannehtiva vaikutus on ristiriidassa Kroatian perustuslain (Ustav Republike Hrvatske) kanssa ja koska Kroatia on tältä osin saattanut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 19, 59 ja 80 artiklan osaksi kansallista lainsäädäntöään vasta 1.1.2020, kantaja katsoo, että riidanalainen päätös on lainvastainen.
- 5 Vastaaja ei kiistä edellä mainittuja seikkoja (sitä, että kyseinen päätös on tehty sellaisen ajanjakson osalta, jolloin sen tekemiselle ei ollut oikeudellista perustetta), mutta huomauttaa, että arvonlisäverolain (Zakon o porezu na dodanu

vrijednost) (Narodne novine, N:o 77/13) 2 §:n ensimmäisen luetelmakohdan nojalla kuudes arvonlisäverodirektiivi on saatettu osaksi Kroatian oikeusjärjestystä, ja näin ollen Kroatian on sitoutunut saattamaan unionin säännösten osaksi kansallista lainsäädäntöään. Tämän seikan ja unionin säännösten perusteella vastaaja päätelee, että toimia, jotka on toteutettu yksinomaan veroetujen saamiseksi ilman mitään muuta taloudellista tarkoitusta ja joiden toteuttamisen edellytykset on luotu keinotekoisesti, ei voida pitää pätevänä. Vastaaja viittaa kantaan, joka on vahvistettu unionin tuomioistuimen tuomiossa 21.2.2006, Halifax ym., C-255/02, ja tuomiossa 18.12.2014, Schoenimport Italmoda, C-131/13, ja jonka mukaan valtio voi sellaisen direktiivin perusteella, jota ei ole saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä, evätä oikeuden hankintatoimiin sisältyvän veron palautukseen henkilöltä, joka on osallisena arvonlisäveron kiertämisessä tai joka tietää olevansa osallisena siinä.

Asiassa sovellettava Kroatian lainsäädäntö

- 6 Yleisen verolain (Opći porezni zakon) (Narodne novine, nrot 115/16 ja 106/18) 5 §:ssä säädetään, että verotusmenettelyssä sovelletaan säännöksiä, jotka olivat voimassa verotuksen perusteena olevien tosiseikkojen tapahtumahetkellä.
- 7 Yleisen verolain 49 §:n 1 momentin 4 kohdassa säädetään, että kyseisessä laissa tarkoitettuja etuyhteydessä olevia henkilöitä ovat henkilöt, jotka täyttävät vähintään yhden seuraavista edellytyksistä: kaksi tai useampi luonnollinen henkilö ja/tai oikeushenkilö, jotka vero-oikeudellisesta suhteesta johtuvien velvoitteiden täyttämiseksi kantavat yhden riskin siten, että liiketoiminta jatkuu samoissa tiloissa samoilla välineillä.
- 8 Kroatian perustuslain (Ustav Republike Hrvatske) (Narodne novine, nrot 56/90, 135/97, 113/00, 28/01, 76/10 ja 5/14) 90 §:n 4 momentissa säädetään, että valtion elinten ja julkista valtaa käyttävien elinten laeilla ja muilla säännöksillä ei saa olla taannehtivaa vaikutusta.
- 9 Yleisen verolain muuttamisesta ja täydentämisestä annetun lain (Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona) (Narodne novine, nro 121/19) 1 §:n nojalla yleiseen verolakiin lisättiin 12a. §, jossa säädetään, että verovelvollisen, joka saa veroetuja käyttämällä verojärjestelmää hyväkseen turvautumalla sellaisiin organisaatiomuotoihin, joita verotetaan alhaisemmalla verokannalla ja joita ei ole tarkoitettu tietyille verovelvollisten ryhmälle, katsotaan hyödyntävän veroetua lain tarkoituksen vastaisesti erityisesti silloin, kun elinkeinonharjoittaja vaihtaa usein liiketoimintansa organisointimuotoa eli käyttää tiettyä organisointimuotoa tiettyihin liiketoimiin, jotka hän sitten korvaa toisella muodolla, jonka osalta sovelletaan alemmalla verokantaa, tai välttelee muiden verovelvoitteiden täyttämistä.

Euroopan unionin lainsäädäntö

- 10 Direktiivin 11 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään, että kuultuaan neuvoa-antavaa arvonlisäverokomiteaa, jäljempänä 'arvonlisäverokomitea', jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa.
- 11 Direktiivin 19 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat vastikkeellisesti tai vastikkeettomasti taikka osakkaan yhtiöön sijoittamana osuutena yhtiölle kokonaan tai osittain siirretyn varallisuuden osalta katsoa, että tavaroiden luovutusta ei ole tapahtunut ja että saajaa on pidettävä luovuttajan toiminnan jatkajana.
- 12 Direktiivin 28 artiklassa säädetään, että verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut.
- 13 Direktiivin 80 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat veropetosten tai veronkierron estämiseksi toteuttaa toimenpiteitä varmistaakseen, että sellaisten tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta, joihin liittyy jäsenvaltion määrittelemiä perhe- tai muita läheisiä henkilökohtaisia suhteita taikka johto-, omistus-, jäsenyys-, rahoitus- tai oikeussuhteita, veron perusteena käytetään käypää markkina-arvoa missä tahansa seuraavista tapauksista:
- (a) vastike on käypää markkina-arvoa alhaisempi ja luovutuksen tai suorituksen vastaanottajalla ei ole 167–171 ja 173–177 artiklan mukaan täyttä vähennysoikeutta;
 - (b) vastike on käypää markkina-arvoa alhaisempi ja luovuttajalla tai suorittajalla ei ole 167–171 ja 173–177 artiklan mukaan täyttä vähennysoikeutta ja luovutus tai suoritus on vapautettu verosta 132, 135, 136, 371, 375, 376 tai 377 artiklan, 378 artiklan 2 kohdan tai 379 artiklan 2 kohdan taikka 380–390 artiklan mukaisesti;
 - (c) vastike on käypää markkina-arvoa korkeampi ja luovuttajalla tai suorittajalla ei ole 167–171 tai 173–177 artiklan mukaan täyttä vähennysoikeutta.

Ennakkoratkaisupyyntön perustelut

- 14 Edellä esitetyn perusteella asiaa käsittelevä tuomioistuin toteaa ensinnäkin, että verotettavan tapahtuman tapahtumahetkellä kansallisessa lainsäädännössä ei ollut säännöksiä, joissa olisi kielletty veroetujen saaminen sellaisen verojärjestelyn avulla, johon liittyy organisaatiomuodon muutos, ja näin ollen tällaisia säännöksiä ei voitu soveltaa käsiteltävänä olevaan tapaukseen. Kansallisessa lainsäädännössä ei myöskään ollut verotettavan tapahtuman tapahtumahetkellä yleistä säännöstä, jossa kiellettäisiin kaikki menettelyt, jotka merkitsevät verolainsäädännön väärinkäyttöä. Pyyntön tämän kohdan selventämiseksi tuomioistuin toteaa, että

verotettava tapahtuma (tai tarkemmin sanottuna verovelvollisuuden välttäminen uuden organisaatiomuodon luomisen avulla) tapahtui vuonna 2018 (1.1.2018–31.7.2018), kun taas yleisen verolain muuttamisesta ja täydentämisestä annettu laki, jolla kansalliseen lainsäädäntöön lisättiin säännös, jonka mukaan veron välttämiseksi toteutettua organisaatiomuodon muutosta voidaan verottaa, tuli voimaan 1.1.2020.

- 15 Toisaalta unionin oikeus sisälsi aikana, jona kantaja harjoitti taloudellista toimintaa, yleisiä säännöksiä, joissa kiellettiin verovelvollisen menettelyt, joita oli pidettävä verolainsäädännön väärinkäyttönä, ja jäsenvaltioiden oli saatettava nämä säännökset osaksi kansallista oikeusjärjestystä, minkä Kroatia teki vasta nyt esillä olevassa asiassa kyseessä olevan verotettavan tapahtuman jälkeen.
- 16 Tuomioistuin toteaa edelleen, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivillä ei sellaisenaan voida luoda velvoitteita yksityiselle oikeussubjektille eikä siihen näin ollen sellaisenaan voida vedota tällaista henkilöä vastaan (ks. tuomiot: Pfeiffer ym., C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 108 kohta ja Küçükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, 46 kohta).
- 17 Asiaa käsittelevä tuomioistuin huomauttaa myös, että unionin tuomioistuin on 18.12.2014 antamassaan tuomiossa Italmoda, C-131/13, todennut, että jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettua kuudetta neuvoston direktiiviä 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, on tulkittava siten, että kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten on evättävä verovelvolliselta yhteisöluovutuksen yhteydessä arvonlisäveron vähennys-, vapautus- ja palautusoikeudet, vaikka kansallisessa oikeudessa ei ole säännöksiä, joissa olisi säädetty tällaisesta epäamisestä, jos objektiivisten seikkojen perusteella osoitetaan, että verovelvollinen tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää ottavansa sellaisella liiketoimella, johon on vedottu kyseisen oikeuden perusteena, osaa luovutusketjun yhteydessä suoritettuun arvonlisäveropetokseen.
- 18 Edellä mainitun toteamuksen tarkastelun perusteella asiaa käsittelevä tuomioistuin huomauttaa, että nyt käsiteltävässä asiassa tilanne on erilainen. Edellä mainittu toteamus antaa selvän vastauksen kysymykseen, joka koskee tilannetta, jossa verovelvolliselta ”evätään arvonlisäveron vähennys-, vapautus- ja palautusoikeudet”. Toteamus perustuu unionin tuomioistuimen näkemykseen, jonka mukaan ”on mahdotonta vedota kuudennessa direktiivissä säädettyyn oikeuteen, jonka objektiiviset myöntämisperusteet eivät ole täyttyneet petoksen takia”. Kuudennessa direktiivissä säädetty oikeus on tässä tapauksessa oikeus hankintatoimiin sisältyvän veron palauttamiseen.
- 19 Asiaa käsittelevä tuomioistuin toteaa, että veronpalautus on direktiivissä vahvistettu oikeus, joka perustuu unionin oikeuteen, mutta huomauttaa, että nyt käsiteltävässä asiassa ei ole kyse veronpalautuksesta vaan

arvonlisäverovelvollisuuden vahvistamisesta, minkä vuoksi tämä asia eroaa aiemmin ratkaistusta asiasta.

Ennakkoratkaisukysymys

- 20 Upravni sud u Zagrebulla (Zagrebin hallintotuomioistuin) on edellä esitetyn perusteella seuraavia epäilyjä siltä osin kuin on kyse siitä, voidaanko unionin oikeutta tulkita siten, että viranomaiset voivat vahvistaa verovelvollisuuden (sen sijaan, että ne epäävät oikeuden veronpalautukseen, minkä unionin tuomioistuin on jo ratkaissut 18.12.2014 antamassaan tuomiossa, Italmoda, C-131/13) sellaisen direktiivin yleissäännöksen perusteella, jota ei ole saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä, ja tilanteessa, jossa kansallisessa oikeudessa ei ole tätä koskevaa säännöstä.
- 21 Voidakseen arvioida viranomaisten edellä kuvaillun menettelyn lainmukaisuutta Upravni sud (hallintotuomioistuin) on 9.3.2023 hallintoriita-asioista annetun lain (Zakon o upravnim sporovima) (Narodne novine, nrot 20/10, 143/12, 152/14, 29/17 ja 110/21) 45 §:n 2 momentin 1 kohdan nojalla lykännyt hallintoriita-asian käsittelyä ja esittää Euroopan unionin tuomioistuimelle unionin oikeuden tulkintaa koskevan pyynnön:

Asetetaanko unionin oikeudessa kansallisille viranomaisille ja tuomioistuimille velvollisuus vahvistaa arvonlisäverovelvollisuus (eikä hylätä palautusvaatimusta), kun asiaan liittyvät objektiiviset seikat viittaavat siihen, että on tehty arvonlisäveropetos perustamalla uusi yhtiö, eli keskeyttämällä aikaisemman yhtiön veronalaisen toiminnan jatkuvuus, tilanteessa, jossa verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa tällaiseen toimintaan ja jossa kansallisessa lainsäädännössä ei verotettavan tapahtuman tapahtuma-aikana säädetty tällaisesta verovelvollisuuden vahvistamisesta?

[--]