Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MICHAL BOBEK
26 päivänä maaliskuuta 2020[1]

Asia C-835/18

SC Terracult SRL
vastaan
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 ja
Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor

(Ennakkoratkaisupyyntö – Curtea de Apel Timişoara (Timişoaran ylioikeus, Romania))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Direktiivi 2006/112/EY – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmä – Virheellisesti laskutetun veron oikaiseminen – Perusteettomasti maksetun veron palauttaminen – Liiketoimet, jotka liittyvät verokauteen, joka on jo ollut verotarkastuksen kohteena – Tehokkuusperiaate – Verotuksen neutraalisuus – Vilpitön mieli – Oikeuksien väärinkäyttö – Veropetos – Oikeusvarmuus

I Johdanto

1. Veroviranomaiset tekivät verotarkastuksen verovelvollisen tiloissa. Havaittuaan virheitä tietyssä liiketoimessa, jossa verovelvollinen oli tavaran luovuttajana, veroviranomaiset tekivät verotuspäätöksen, jolla verovelvollinen velvoitettiin maksamaan täydentävää arvonlisäveroa. Verovelvollinen noudatti verotuspäätöstä ja maksoi vaaditun täydentävän arvonlisäveron.

2. Tämän jälkeen ilmeni kuitenkin uusia tosiseikkoja, joiden vuoksi kyseiseen liiketoimeen oli sovellettava eri verojärjestelmää (käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmä). Voivatko kansalliset veroviranomaiset näissä olosuhteissa kieltäytyä sallimasta verovelvollisen oikaista asianomaisia laskuja ja siten tosiasiallisesti evätä verovelvolliselta oikeuden veronoikaisuun, koska laskut liittyvät liiketoimiin, jotka suoritettiin ajanjaksolla, joka on ollut verotarkastuksen kohteena, eikä verovelvollinen riitauttanut verotuspäätöstä tuona aikana?

1 Alkuperäinen kieli: englanti.

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

A Unionin oikeus

3. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY,[2] siinä muodossa kuin sitä sovellettiin asian kannalta merkityksellisenä ajanjaksona,[3] 193 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta 194–199 b ja 202 artiklassa tarkoitettuja tapauksia, joissa toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron.”

4. Arvonlisäverodirektiivin 199 a artiklassa säädettiin seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat 31 päivään joulukuuta 2018 ja vähintään kahden vuoden ajaksi säätää, että veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen, joka vastaanottaa minkä tahansa seuraavista luovutuksista tai suorituksista:

– –

(i) luovutukset, jotka koskevat sellaisia viljatuotteita ja teollisuuskasveja, öljysiemenet ja sokerijuurikkaat mukaan lukien, joita ei tavallisesti sellaisinaan käytetä loppukulutukseen;

– –”

5. Romanialla oli 20.6.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanopäätöksen 2011/363/EU[4] nojalla lupa soveltaa käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää muutamiin viljalajeihin, mukaan lukien rapsi. Romania ilmoitti 20.2.2014 komissiolle, että se soveltaisi direktiivin 2013/43 mukaisesti edelleen tätä järjestelmää joihinkin viljalajeihin 18.12.2018 saakka.

B Kansallinen oikeus

6. Verotusmenettelykoodeksista annetun hallituksen asetuksen nro 92/2003, sellaisena kuin se on uudelleen julkaistuna (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată; jäljempänä verotusmenettelykoodeksi) 7 §:n 2 momentin mukaan veroviranomainen saa tutkia viran puolesta tosiseikat, hankkia kaikki tarvittavat tiedot ja asiakirjat ja käyttää niitä voidakseen arvioida oikein verovelvollisen verotuksellista tilannetta, ja sen pitää yksilöidä ja ottaa huomioon kaikki kunkin tapauksen kannalta merkitykselliset olosuhteet.

7. Verotusmenettelykoodeksin 205 §:n 1 momentin ja 207 §:n 1 momentin nojalla mistä tahansa verotukseen liittyvästä hallintotoimesta voidaan tehdä oikaisuvaatimus 30 päivän määräajassa kyseisen toimen tiedoksi antamisesta oikeudenmenetyksen uhalla. Verovelvollisella on oikaisumenettelystä riippumatta oikeus tehdä hallintovalitus tuomioistuimessa laissa vahvistetuin edellytyksin.

2 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).

3 Siinä muodossa kuin se on muutettuna yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta tiettyjen petosalttiiden tavaroiden luovutuksiin ja tiettyjen petosalttiiden palvelujen suorituksiin vapaaehtoisesti ja tilapäisesti sovellettavan käännetyn verovelvollisuuden osalta 22.7.2013 annetulla neuvoston direktiivillä 2013/43/EU (EUVL 2013, L 201, s. 4).

4 Luvan antamisesta Romanialle ottaa käyttöön yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY 193 artiklasta poikkeava erityistoimenpide 20.6.2011 annettu neuvoston täytäntöönpanopäätös (EUVL 2011, L 163, s. 26).

8. Verotusmenettelykoodeksin 213 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Toimivaltaisen viranomaisen, joka antaa ratkaisun oikaisuvaatimuksesta, on tutkittava tosiseikat ja oikeudelliset perusteet, joiden nojalla verotukseen liittyvä hallintotoimi on tehty. Oikaisuvaatimusta tutkittaessa on otettava huomioon asianomaisten perustelut, oikeussäännöt, joihin ne ovat vedonneet, ja asiakirja-aineisto. Oikaisuvaatimus on käsiteltävä siinä laajuudessa kuin se on esitetty.”

9. Verokoodeksista annettu lain nro 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), sellaisena kuin se on muutettuna ja täydennettynä lailla nro 343/2006 (Legea nr. 343/2006), jonka VI luvulla on saatettu muun muassa arvonlisäverodirektiivi osaksi kansallista lainsäädäntöä, 159 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Laskussa tai sen korvaavissa muissa asiakirjoissa ilmoitetut tiedot on oikaistava seuraavalla tavalla:

– –

b) jos asiakirja on lähetetty vastaanottajalle, on joko annettava uusi asiakirja, johon on sisällyttävä yhtäältä alkuperäisen asiakirjan tiedot, oikaistun asiakirjan numero ja päivämäärä sekä arvot negatiivisella etumerkillä ja toisaalta oikeat tiedot ja arvot, tai uusi asiakirja, joka sisältää oikeat tiedot ja arvot, yhdessä sellaisen asiakirjan kanssa, jossa on arvot negatiivisella etumerkillä ja johon merkitään oikaistun asiakirjan numero ja päivämäärä.

– –

3. Verovelvolliset, joihin on kohdistettu verotarkastus ja joiden osalta on havaittu ja vahvistettu, että maksettava vero on määritetty virheellisesti, ja jotka ovat velvollisia maksamaan tällaisia summia toimivaltaisen veroviranomaisen hallintotoimen perusteella, voivat antaa 1 momentin b kohdassa tarkoitettuja oikaistuja laskuja vastaanottajille. Annettavissa laskuissa on ilmoitettava, että ne annetaan tarkastuksen jälkeen, ja ne on merkittävä eri kohtaan veroilmoituksessa. Vastaanottajilla on oikeus vähentää näissä laskuissa mainittu vero 145–147^2 §:ssä säädetyin rajoituksin ja edellytyksin.”

III Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymys

10. Romanian veroviranomaiset tekivät Donauland SRL -nimisessä yhtiössä, joka sulautui myöhemmin Terracult SRL -nimiseen yhtiöön (jäljempänä Terracult), verotarkastuksen, joka päättyi maaliskuussa 2014. Tarkastuksessa todettiin, että Donauland oli 10.10. ja 14.10.2013 välisenä aikana luovuttanut rapsia Almos Alfons Mosel Handels GmbH:lle (Saksa) (jäljempänä Almos). Todettuaan, että Donauland ei kyennyt toimittamaan asiakirjoja, jotka olisivat osoittaneet tavaran lähteneen Romanian alueelta, veroviranomaiset katsoivat, ettei luovutuksiin voitaisi soveltaa arvonlisäveron vapautusta, joka koskee tavaroiden yhteisöluovutuksia.

11. Viranomaiset tekivät 4.3.2014 verotuspäätöksen (jäljempänä ensimmäinen verotuspäätös) ja laativat verotarkastuskertomuksen, jossa vahvistettiin Donaulandille joitain lisävelvoitteita, joihin kuului 440 241 Romanian lein (RON) suuruinen arvonlisävero joistain lokakuussa 2013 Almosille suoritetuista rapsintoimituksista, joita pidettiin kotimaisina luovutuksina, joten niihin sovellettiin yleistä 24 prosentin arvonlisäverokantaa.

12. Donauland ei riitauttanut ensimmäistä verotuspäätöstä.

13. Almos ilmoitti 28.3.2014 Donaulandille todenneensa, että Donaulandin Almos-yhtiölle antamat laskut sisälsivät Almosin Saksan verotunnisteen. Almos ilmoitti Donaulandille, että tavara ei ollut poistunut Romanian alueelta, ja vaati oikaistuja laskuja, joissa olisi Almosin Romaniassa olevan verotuksellisen edustajan tunniste.

14. Donauland kirjasi Almosin toimittamien asiakirjojen perusteella verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 159 §:n 3 momentin nojalla kirjanpitoonsa 180 oikaistua laskua. Oikaistut laskut oli osoitettu Almosille (vastaanottajina olivat sekä Almosin Saksan-yhtiö että sen verotuksellinen edustaja Romaniassa), ja niistä ilmenivät seuraavat liiketoimet: 1) suoritettujen yhteisöluovutusten peruutus ja niiden uudelleenluokittelu kotimaisiksi luovutuksiksi, joihin sovellettiin yleistä 24 prosentin arvonlisäverokantaa, ja 2) kotimaisten luovutusten, joihin oli sovellettu yleistä arvonlisäverokantaa, peruutus ja niiden lukeminen sellaisten tavaroiden luovutusten ryhmään, joihin sovellettiin käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää, sillä perusteella, että 28.3.2014 päivätyn ilmoituksen seurauksena oli todettu, että ostaja oli yksilöity virheellisesti.

15. Donaulandin antamat oikaistut laskut merkittiin maaliskuun 2014 arvonlisäveroilmoitukseen. Donauland vähensi näihin laskuihin liittyvän arvonlisäveron kyseiseltä kaudelta suoritettavasta arvonlisäverosta.

16. Arvonlisäveron palauttamista koskevan hakemuksen jälkeen tehtiin uusi verotarkastus marraskuun 2016 ja helmikuun 2017 välisenä aikana ja sen päätteeksi 10.2.2017 verotuspäätös (jäljempänä myöhempi verotuspäätös). Kyseisessä verotuspäätöksessä vahvistettiin, että Terracult oli velvollinen suorittamaan täydentävänä arvonlisäverona 440 241 RON:n suuruisen summan.

17. Terracult teki tästä myöhemmästä verotuspäätöksestä oikaisuvaatimuksen, jonka Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (Timișoaran alueellinen verovirasto, Romania) hylkäsi 14.7.2017.

18. Terracult teki 2.2.2018 hallintovalituksen Tribunalul Aradiin (Aradin alioikeus) ja vaati muun muassa myöhemmän verotuspäätöksen osittaista kumoamista sekä yhtiön ensimmäisen verotuspäätöksen perusteella suorittaman summan palauttamista. Kyseinen tuomioistuin hylkäsi hallintovalituksen.

19. Terracult valitti 29.6.2018 kyseisestä tuomiosta Curtea de Apel Timișoaraan (Timișoaran ylioikeus, Romania). Koska kyseinen tuomioistuin on epävarma riidanalaisen kansallisen lainsäädännön yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa, se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen unionin tuomioistuimelle:

”Ovatko arvonlisäverodirektiivi sekä verotuksen neutraalisuuden periaate, tehokkuusperiaate ja suhteellisuusperiaate pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevissa olosuhteissa esteenä hallinnolliselle käytännölle ja/tai kansallisen lainsäädännön säännösten tulkinnalle, jolla estetään joidenkin laskujen oikaiseminen ja siten oikaistujen laskujen merkitseminen arvonlisäveroilmoitukseen ajanjaksolta, jona oikaisu on tehty, liiketoimista, jotka on toteutettu ajanjaksolla, jolta on tehty verotarkastus, jonka seurauksena veroviranomaiset ovat tehneet lainvoimaiseksi tulleen verotuspäätöksen, jos verotuspäätöksen tekemisen jälkeen saadaan selville tietoja, jotka johtaisivat jonkin toisen verojärjestelmän soveltamiseen?”

20. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Terracult, Romanian hallitus ja Euroopan komissio. Nämä osapuolet esittivät myös suullisia lausumia 5.2.2020 pidetyssä istunnossa.

IV Oikeudellinen arviointi

21. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, ovatko arvonlisäverodirektiivin säännökset sekä verotuksen neutraalisuuden periaate, tehokkuusperiaate ja suhteellisuusperiaate esteenä jäsenvaltion säännökselle tai käytännölle, jolla estetään laskujen oikaiseminen, jos kyse on liiketoimista, jotka on toteutettu ajanjaksolla, jolta on tehty verotarkastus, jonka seurauksena veroviranomaiset ovat tehneet lainvoimaiseksi tulleen verotuspäätöksen, jos verotuspäätöksen tekemisen jälkeen tulee ilmi lisätietoja, jotka johtaisivat käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän soveltamiseen.

22. Tällainen käytäntö on mielestäni ristiriidassa unionin oikeuden kanssa. Tämän päätelmän selittämiseksi on tarpeen ensinnäkin määrittää, mikä verovelvollinen oli vastuussa riidanalaisesta liiketoimesta kannettavan arvonlisäveron maksamisesta (A). Seuraavaksi korostan, että oikeus veronoikaisun tekemiseen ja perusteettomasti maksettujen verojen palautukseen on tärkeä (B). Lopuksi arvioin perusteita, joihin Romanian viranomaiset ovat vedonneet vastustaessaan veronoikaisua ja perusteettomasti maksetun veron palautusta tässä tapauksessa (C).

A Arvonlisäveron maksamisesta vastaava verovelvollinen

23. Arvonlisäverodirektiivin 193 artiklan mukaan ”arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, *lukuun ottamatta* 194–199 b ja 202 artiklassa tarkoitettuja *tapauksia, joissa toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron*”.[5]

24. Romania sai täytäntöönpanopäätöksellä 2011/363 luvan soveltaa – asian kannalta merkityksellisen ajanjakson aikana – käänteisen veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää rapsin myyntiin. Arvonlisäverodirektiivin 199 a artiklan 1 kohdan mukaisesti tällaisessa tapauksessa ”veronmaksuvelvollinen on *verovelvollinen, joka vastaanottaa minkä tahansa – – luovutuksista*”.[6]

25. Unionin tuomioistuin on todennut tässä yhteydessä, että käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää sovellettaessa palvelujen suorittajan ja hankkijan välillä ei makseta lainkaan arvonlisäveroa, sillä hankkija on velvollinen maksamaan toteutettuihin liiketoimiin liittyvän aikaisemman vaihdannan vaiheen arvonlisäveron, mutta se voi lähtökohtaisesti myös vähentää saman veron siten, ettei sille jää maksettavaa verohallinnolle.[7]

26. Koska on (tässä tapauksessa) osapuolten kesken riidatonta, että riidanalaisen liiketoimen osalta sovelletaan käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää, vastaanottaja oli velvollinen maksamaan arvonlisäveron, ei tavaran luovuttaja. Se, että tavaran luovuttaja maksoi arvonlisäveron sen virheellisen olettaman perusteella, että käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää ei sovellettaisi, ei oikeuttanut veroviranomaista poikkeamaan tästä järjestelmästä niin, että veronmaksuvelvolliseksi katsotaan tavaran vastaanottajan sijasta tavaran luovuttaja.[8]

27. Näin ollen seuraavaksi on tutkittava, onko tavaran luovuttajalla lähtökohtaisesti oikeus virheellisesti laskutetun veron oikaisuun ja perusteettomasti maksetun veron palautukseen.

5 Kursivointi tässä.

6 Kursivointi tässä.

7 Ks. vastaavasti tuomio 13.6.2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, 23 kohta); tuomio 26.4.2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, 41 kohta) ja tuomio 11.4.2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, 30 kohta).

8 Ks. analogisesti tuomio 23.4.2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, 29 kohta).

B Oikeus virheellisesti laskutetun veron oikaisuun ja perusteettomasti maksetun veron palautukseen

28. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ”arvonlisäverotuksen neutraalisuuden varmistamiseksi jäsenvaltioiden on kansallisessa oikeusjärjestyksessään säädettävä *mahdollisuudesta oikaista kaikki perusteettomasti laskutetut verot*, kun laskun laatija osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä”. [9]

29. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on niin ikään katsottu, että *oikeus saada takaisin* jäsenvaltion unionin oikeuden vastaisesti kantamat *verot* on seurausta yksityisille unionin oikeussäännöillä, sellaisina kuin unionin tuomioistuin on niitä tulkinnut, annetuista oikeuksista ja täydentää näitä oikeuksia. Jäsenvaltion on siten lähtökohtaisesti palautettava unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot. [10]

30. Koska unionin oikeussäännöissä ei säädetä menettelyistä, joiden mukaisesti laskun laatija voisi oikaista virheellisesti laskutetun arvonlisäveron [11] ja verot voitaisiin maksaa takaisin, [12] yksityiskohtaiset tätä koskevat menettelysäännöt annetaan jäsenvaltioiden menettelyllistä itsemääräämisoikeutta koskevan periaatteen nojalla kunkin jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä. Näissä kansallisissa oikeussäännöissä on kuitenkin otettava huomioon vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteet: ne eivät saa olla epäedullisempia kuin samankaltaisia kansalliseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia koskevat edellytykset, eikä niillä saa tehdä unionin oikeusjärjestyksessä annettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi.

31. Tästä syystä verovelvolliselle, joka on laskuttanut arvonlisäveron virheellisesti, pitäisi sallia oikaisu ja tarvittaessa palautuksen hakeminen. Menettelyt, joiden mukaisesti verovelvollinen voi tehdä veron oikaisun ja hakea palautusta, on vahvistettu kansallisessa lainsäädännössä.

32. Nyt käsiteltävässä asiassa ei väitetä, että kansalliset menettelyt eivät olisi vastaavuusperiaatteen mukaisia. Terracult väittää kuitenkin, että nämä menettelyt ovat muun muassa tehokkuusperiaatteen vastaisia, koska niiden vuoksi on mahdotonta tehdä oikaisua ja hakea palautusta.

33. Romanian hallitus kiistää tämän näkemyksen oikeellisuuden. Romanian hallitus väittää, että viranomaiset voisivat nyt käsiteltävässä asiassa laillisesti estää tavaran luovuttajaa tekemästä oikaisua ja hakemasta palautusta. Tähän on kaksi syytä. Ensinnäkään tavaran luovuttaja ei riitauttanut ensimmäistä verotuspäätöstä säädetyssä määräajassa. Toiseksi Romanian hallitus näyttää viittaavan siihen, että tavaran luovuttaja ei toiminut vilpittömässä mielessä tai käytti oikeuksiaan väärin. Arvioin näitä kahta perustelua peräjälkeen.

C Voivatko veroviranomaiset vastustaa oikaisua ja palautusta?

1. Määräajat

34. Romanian hallitus väittää, että Terracult laiminlöi riitauttaa ensimmäisen verotuspäätöksen säädetyssä määräajassa. Tästä syystä päätöksestä tuli lopullinen eikä sitä voida enää riitauttaa.

9 Ks. tuomio 11.4.2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, 26 kohta oikeustapausviittauksineen) (kursivointi tässä).

10 Ks. mm. tuomio 16.5.2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, 22 kohta oikeustapausviittauksineen).

11 Ks. mm. tuomio 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 48 ja 49 kohta).

12 Ks. esim. tuomio 11.4.2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, 39 kohta oikeustapausviittauksineen).

35. Romanian hallituksen esittämässä perustelussa sekoitetaan mielestäni kaksi tilannetta. Yhtäältä on tilanne, jossa tiettyihin tosiseikkoihin ja/tai niistä tehtyyn oikeudelliseen arvioon on kohdistettu hallintoviranomaisen tarkastus. Vertauskuvallisesti laatikko, joka sisälsi tiettyjä asioita, avattiin, tarkastettiin ja suljettiin. Toisaalta on olemassa varsin erilainen tilanne, jossa esiin tulee myöhemmin uusia tosiseikkoja, jotka eivät olleet laatikossa tarkastushetkellä. Näissä olosuhteissa näitä erityisiä seikkoja ei olisi koskaan voitu tarkastaa siitä yksinkertaisesta syystä, että ne eivät olleet laatikossa asianomaisella hetkellä.

36. Ensimmäisen tapauksen osalta olen samaa mieltä siitä, että jos verotuspäätös olisi ollut virheellinen silloin, kun se tehtiin, olisi epäilemättä ollut Terracultin asiana riitauttaa se kansallisessa lainsäädännössä vahvistetussa määräajassa. Riitauttamisen laiminlyöminen olisi merkinnyt sitä, että päätöksestä olisi tullut lopullinen ja – riippumatta päätöksen virheettömyydestä tai laillisuudesta – verovelvollinen ei voisi enää riitauttaa sitä.

37. Unionin tuomioistuin on todennut vakiintuneessa oikeuskäytännössään, että on unionin oikeuden mukaista asettaa kanteen nostamiselle kohtuulliset preklusiiviset määräajat, joilla edistetään sekä verovelvollista että kyseistä viranomaista suojaavaa oikeusvarmuutta. Tällaisilla määräajoilla ei ole sellaista vaikutusta, että unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen tulisi käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, vaikka näiden määräaikojen päättyminen luonnollisesti johtaakin esitetyn vaatimuksen täysimääräiseen tai osittaiseen hylkäämiseen. [13]

38. Unionin tuomioistuin on todennut tämän periaatteen mukaisesti käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän yhteydessä, että preklusiivista määräaikaa, jonka päättymisestä on seurauksena, että verovelvollinen, joka ei ole riittävän huolellinen, menettää vähennysoikeuden, ei voida pitää yhteensoveltumattomana arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otetun järjestelmän kanssa. [14] Mahdollisuus tehdä arvonlisäveron ylijäämän palautusta koskeva hakemus ilman mitään ajallista rajoitusta olisi näet ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, joka vaatii, ettei verovelvollisen verotuksellista tilannetta voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden. [15]

39. Nyt käsiteltävä asia vaikuttaa kuitenkin erilaiselta. Se näyttää kuuluvan edellä kuvatuista kahdesta tapauksesta jälkimmäiseen. Nyt käsiteltävässä asiassa verotuspäätös oli, siltä osin kuin asiakirja-aineistosta on pääteltävissä, virheetön silloin, kun veroviranomaiset tekivät sen. Päätös perustui laskuissa annettuihin tietoihin ja veroviranomaisten tekemän tarkastuksen tuloksiin. Lähtötiedot muuttuivat vasta myöhemmin Almosin tehtyä tiedustelun Donaulandille.

40. Tilanne muuttui siten vasta sen *jälkeen* kun verotuspäätös oli tehty ja Terracult oli toiminut sen mukaisesti. [16] Vastaanottajan pyyntö käyttää sen romanialaista arvonlisäveronumeroa aiheutti oikeudellisen järjestelmän muutoksen. Näissä olosuhteissa Terracultia tuskin voidaan arvostella siitä, että se päätti käyttää kaikkein selvintä järjestelmää virheellisesti laskutetun arvonlisäveron oikaisemiseen eikä riitauttanut verotuspäätöksen laillisuutta.

13 Ks. esim. tuomio 14.2.2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, 41 kohta oikeustapausviittauksineen).

14 Ks. vastaavasti tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, 49 kohta oikeustapausviittauksineen).

15 Ks. tuomio 14.2.2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, 41 kohta oikeustapausviittauksineen).

16 Tuskin voidaan siis katsoa, että Terracult olisi toiminut huolimattomasti, kun se maksoi vaaditun veron noudattaakseen verotuspäätöstä. Taustalla olevasta tilanteesta riippumatta tätä edellytettiin siltä arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan nojalla, sillä sen mukaan ”arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, joka mainitsee kyseisen veron laskussa”.

41. Ymmärrän asian niin, että Terracultin olisi todennäköisesti ollut mahdollista riitauttaa ensimmäinen verotuspäätös kansallisen lainsäädännön mukaisesti, vaikka se ei ole lainvastainen, päätöksen tekemisen jälkeen esiin tulleiden uusien tosiseikkojen perusteella.[17] Olisi kuitenkin unionin oikeussääntöjen ja kansallisten oikeussääntöjen perusteella ollut jossain määrin epätavanomaista, jos Terracult olisi menetellyt näin.

42. Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 159 §:ssä säädetään näet nimenomaisesti kansallisen lainsäädännön erityisestä järjestelmästä pääasian kohteena olevan kaltaisen tilanteen oikaisemiseksi. Tällaisen järjestelmän olemassaolosta – tätä on syytä korostaa – määrätään unionin oikeudessa. Unionin tuomioistuin on jo selventänyt, että verotuksen neutraalisuuden periaate ja tehokkuusperiaate *edellyttävät*, että jäsenvaltioiden on annettava tarvittavat välineet ja menettelyä koskevat yksityiskohtaiset säännöt, jotta verovelvollisella on mahdollisuus tehdä oikaisu virheellisesti laskutetun veron perusteella ja saada takaisin unionin oikeussääntöjen vastaisesti laskutettu vero.[18]

43. Perustelut, joita Romanian hallitus on esittänyt sitä vastaan, että Terracultilla olisi mahdollisuus menetellä tällä tavoin, eivät vakuuta. Romanian hallitus esittää, että nyt käsiteltävä asia aiheuttaa mahdollisen ristiriidan yhtäältä oikeusvarmuuden periaatteen (joka perustuu tarpeeseen suojella sellaisten toimien pätevyyttä, joita ei ole riitautettu määräajassa) ja toisaalta verotuksen neutraalisuuden periaatteen (joka perustuu tarpeeseen varmistaa, että verovelvolliselle ei kohdistu verorasitetta, josta se ei ollut vastuussa) välille ja että se voisi laillisesti asettaa ensin mainitun periaatteen jälkimmäisen edelle.

44. Tämä ei ole mielestäni oikea tapa kuvata nyt käsiteltävää asiaa. Kuten edellä tämän ratkaisuehdotuksen 35 kohdassa jo huomautin, korostaisin jälleen, että nyt käsiteltävä asia ei koske väitetysti virheellistä tai laitonta verotuspäätöstä, jota ei riitautettu määräajassa. Se koskee liiketoimea, joka uusien tosiseikkojen esille tullessa luokiteltiin uudelleen verotuspäätöksen tekemisen jälkeen. Se, että verovelvollisen edellytetään riitauttavan (oletettavasti laillinen ja pätevä) verotuspäätös näissä olosuhteissa, ei ole vain järjenvastaista vaan tuo myös esiin epäilyksiä verotuksen neutraalisuutta, yhdenvertaisuutta ja oikeutta tehokkaaseen oikeussuojaan koskevien periaatteiden näkökulmasta.

45. Ensinnäkin tällä tavoin tulkittuna kansallisessa lainsäädännössä kohdeltaisiin hyvin eri tavalla verovelvollisia, jotka ovat mielestäni samankaltaisessa tilanteessa. Sen ajanjakson pituus, jonka kuluessa verovelvollinen saa korjata laskuissa olevat tiedot ja tehdä oikaisun, riippuisi siitä, olivatko veroviranomaiset suorittaneet tarkastuksen ja tehneet verotuspäätöksen. Verovelvollisilla, jotka ovat olleet tarkastuksen kohteena, olisi vain 30 päivää aikaa oikaista laskut riitauttamalla verotarkastuksen laillisuus. Niillä, joita ei ole tarkastettu, olisi normaali viiden vuoden määräaika. Verotuspäätöksen tekeminen tarkoittaisi näin ollen, että 30 päivän määräaika korvaisi tavanomaisen viiden vuoden määräajan.

46. Tätä eroa näyttää olevan mahdotonta perustella, koska myöhemmin esiin tulevien tosiseikkojen suhteen molemmat verovelvolliset voisivat olla täysin samassa tilanteessa. Muistutan tässä yhteydessä, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ”yhdenvertaisen kohtelun periaate, jota verotuksen neutraalisuuden periaate ilmentää arvonlisäverotuksessa, edellyttää, ettei toisiinsa rinnastettavia tilanteita kohdella eri tavalla, ellei tällaista erilaista kohtelua voida objektiivisesti perustella”.[19]

17 Romanian hallitus väitti, että tämä on tosiaankin mahdollista, ja tämän näkemyksen näyttävät vahvistavan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen unionin tuomioistuimen kysymyksiin antamat vastaukset. Huomautettakoon kuitenkin, että Terracult ei yhtynyt tähän näkemykseen, sillä se väitti, ettei asiaa ole ratkaistu kansallisessa lainsäädännössä.

18 Ks. vastaavasti tuomio 11.4.2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, 30 kohta oikeustapausviittauksineen).

19 Ks. esim. tuomio 13.3.2014, Jetair ja BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, 53 kohta).

47. Toiseksi verovelvollisen velvoittaminen riitauttamaan verotuspäätös 30 päivässä, vaikka seikat, jotka saattavat aiheuttaa oikaisun, tulevat esiin vasta tämän päätöksen tekemisen jälkeen, aiheuttaa sen vaaran, että oikeudesta tehokkaaseen oikeussuojaan tulee hyödytön: sen mukaan, milloin nämä tiedot ilmenevät, verovelvollisella voi olla hyvin vähän aikaa riitauttaa verotuspäätös tai määräaika on saattanut jopa päättyä. Esimerkiksi nyt käsiteltävässä asiassa Terracultilla olisi ollut vain muutama päivä aikaa riitauttaa ensimmäinen verotuspäätös (joka tehtiin 4.3.2014) sen jälkeen, kun uudet tosiseikat olivat tulleet esiin (28.3.2014). Ilman verotarkastusta ja verotuspäätöstä Terracult olisi kyennyt korjaamaan laskut ja oikaisemaan veron pidemmässä 5 vuoden määräajassa.

48. Kolmanneksi ja viimeiseksi nämä varsin satunnaiset seuraukset korostavat lähtökohdan ongelmallisuutta. Painottaisin sitä, että yleensä kansallinen oikeussääntö, jossa todetaan, että sitä, mikä on jo tarkastettu (hallinnollisesti tai oikeudellisesti), ei pidä avata uudelleen, on järkevä ja asianmukainen. Tätä periaatetta voidaan kuitenkin johdonmukaisesti soveltaa vain sellaisten oikeudellisten seikkojen tai tosiseikkojen osalta, jotka olivat tarkastuksen kohteena. Sitä vastoin määräajan päättymisen vaikutusta ei voida ulottaa uusiin seikkoihin, jotka eivät olleet eivätkä olisi voineet olla tällaisen tarkastuksen kohteena, koska ne eivät olleet olemassa kyseisen ajanjakson aikana.[20]

49. Edellä esitetyn perusteella katson, että arvonlisäverodirektiivin säännökset sekä verotuksen neutraalisuuden periaate, tehokkuusperiaate ja suhteellisuusperiaate ovat esteenä jäsenvaltion kansalliselle säännökselle tai käytännölle, jolla estetään sellaisiin liiketoimiin liittyvien laskujen oikaiseminen, jotka on toteutettu ajanjaksolla, jolta on tehty verotarkastus, jonka seurauksena veroviranomaiset ovat tehneet lainvoimaiseksi tulleen verotuspäätöksen, jos verotuspäätöksen tekemisen jälkeen tulee ilmi lisätietoja, jotka johtaisivat jonkin toisen verojärjestelmän (käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmä) soveltamiseen.

2. Vilpitön mieli, oikeuksien väärinkäyttö ja petos

50. Romanian hallitus väittää myös, että kansallisessa lainsäädännössä normaalisti säädettyä oikeutta oikaista vero ja vaatia palautusta voidaan rajoittaa pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevien kaltaisissa olosuhteissa, koska tavaran luovuttaja ei toiminut vilpittömässä mielessä tai ainakin käytti oikeuksiaan väärin. Romanian hallitus korostaa tässä yhteydessä, että laskujen oikaiseminen itse asiassa mitätöi ensimmäisen verotuspäätöksen tulokset. Romanian hallitus huomauttaa lisäksi, että Terracultin Almosille myymät tavarat ovat myynnin jälkeen olleet Almosin ja kolmannen osapuolen välisten epäilyttävien liiketoimien kohteena.

20 Laajempi analogia voidaan tehdä samojen periaatteiden soveltamiseen silloin, kun tuomioistuin tutkii asian. Siinä yhteydessä on vieläkin tärkeämpää, että oikeussuhteet, jotka on luotu tuomioistuimen lopullisella ratkaisulla, pysyisivät vakaina ja muuttumattomina, ja varmasti merkittävämpää kuin hallinnollisten tai verotuspäätösten osalta. Tässäkään yhteydessä se, että kyseisestä asiasta on voitu valittaa yhden kerran tai jopa kaksi kertaa, ei kuitenkaan estä asian avaamista uudelleen, jos esiin tulee uusia tosiseikkoja, joiden vuoksi tällainen epätavallinen toimenpide on perusteltu. Ne ovat yksinkertaisesti eri asioita ja eri oikeussuojakeinoja. Vastaavia periaatteita on siis sitäkin suuremmalla syyllä sovellettava arvonlisäverojärjestelmään, joka mahdollistaa huomattavasti suuremman jälkikäteisen joustavuuden ja jossa annetaan mahdollisuus oikaisuun verotuksen neutraalisuuden nimissä.

a) Vilpitön mieli

51. Aluksi on pidettävä mielessä, että vaikka oikeus oikaista virheellisesti laskutettu vero on myönnettävä, jos verovelvollinen toimi vilpittömässä mielessä, vilpitön mieli ei ole oikaisua koskevan oikeuden välttämätön edellytys. Unionin tuomioistuin on näet todennut, että kun laskun laatija on oikea-aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran, arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että perusteettomasti laskutettu arvonlisävero voidaan oikaista, eivätkä jäsenvaltiot voi asettaa tällaisen oikaisun edellytykseksi kyseisen laskun laatijan vilpitöntä mieltä. Tämä oikaisu ei saa olla riippuvainen veroviranomaisten harkintavallasta. [21]

52. Tässä yhteydessä on huomautettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa unionin tuomioistuimen kysymyksiin antamassaan vastauksessa asiakirja-aineistosta ilmenevän, että veroviranomaiset eivät missään vaiheessa vaatineet erääntyneen veron maksua vastaanottajalta (Almos). On epäselvää, miksi veroviranomaiset eivät pyrkineet millään tavoin selvittämään, voisiko veron maksaa vastaanottaja, jotta luovuttajan (Terracult) perusteettomasti maksaman veron määrä voitaisiin palauttaa ilman julkisille varoille kohdistuvaa tappiota. Kun Romanian hallitukselta tiedusteltiin istunnossa syytä tähän, se ei kyennyt antamaan mitään selitystä.

53. Tästä riippumatta tärkeämpää on, että en ole vakuuttunut seikoista, joihin Romanian hallitus on viitannut tämän oikeudenkäynnin yhteydessä vihjatessaan, että Terracult ei toiminut vilpittömässä mielessä.

54. En varsinkaan ymmärrä ajatusta sen väitteen takana, jonka mukaan se, että laskujen oikaisemisen vaikutuksesta mitätöitäisiin verotarkastukseen perustuvan verotuspäätöksen toteamukset, on sellaisenaan indisio siitä, että verovelvollinen ei ole toiminut vilpittömässä mielessä.

55. Laskujen oikaisemisen nimenomaisena tarkoituksena on muuttaa aikaisempaa tilannetta, jota pidetään myöhemmin esiin tulleiden seikkojen perusteella virheellisenä. Näin ollen pelkästään se, että oikaistut laskut ovat mitätöineet ensimmäisen verotuspäätöksen vaikutukset, ei voi osoittaa eikä riitä osoittamaan verovelvollisen vilpittömän mielen puuttumista. Tähän tarvitaan hieman enemmän. Tässä yhteydessä on muistutettava siitä, että vilpittömän mielen käsite edellyttää sitä, että verovelvollinen on noudattanut harkitsevalta toimijalta edellytettävää huolellisuutta. [22]

56. Tästä syystä veroviranomaiset voivat vedota vilpittömän mielen puuttumiseen vain siinä tapauksessa, että ne nimenomaisesti väittävät, että verovelvollinen ei ole käyttäytynyt huolellisesti, selittävät oikeudelliset seikat ja tosiseikat, jotka tukevat tätä näkemystä, ja tarvittaessa esittävät näyttöä, joka tukee näitä väitteitä. [23] Nyt käsiteltävässä asiassa ei kuitenkaan ainakaan unionin tuomioistuimelle esitettyjen tosiseikkojen ja toteamusten perusteella vaikuta olevan mitään selkeästi ja yksityiskohtaisesti esitettyä tätä koskevaa väitettä.

57. On muistettava, että on epäolennaista, että ensimmäinen verotuspäätös mitätöityi verotarkastuksen suorittamisen jälkeen. Unionin tuomioistuin totesi näet tuomiossa Zabrus Siret [24] – äskettäin annettu tuomio, joka niin ikään koski pääasian kohteena olevaa kansallista lainsäädäntöä – yksiselitteisesti, että ”[arvonlisäverodirektiiviä] sekä tehokkuusperiaatetta, verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle

21 Ks. vastaavasti tuomio 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 58 ja 68 kohta); tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 37 ja 38 kohta) ja tuomio 11.4.2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, 27 kohta).

22 Tuomio 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, 26 kohta).

23 Ks. yksityiskohtaisempi selvitys tästä asiassa Altic antamassani ratkaisuehdotuksessa (C-329/18, EU:C:2019:442, erityisesti 33–36 kohta).

24 Tuomio 26.4.2018 (C-81/17, EU:C:2018:283).

kansalliselle lainsäädännölle, jolla arvonlisäveroilmoitusten oikaisemiselle kansallisessa oikeudessa asetetusta viiden vuoden vanhentumisajasta poiketen estetään verovelvollista pääasiassa kyseessä olevissa olosuhteissa tekemästä vähennysoikeuden edellytyksenä olevaa oikaisua pelkästään sillä perusteella, että kyseinen oikaisu koskee verotarkastuksen kohteena jo ollutta ajanjaksoa.” [25]

58. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin itse asiassa viittaa tähän tuomioon ennakkoratkaisupyynnössään ja katsoo, että tähän tuomioon perustuvia periaatteita pitäisi soveltaa pääasian kohteena olevaan tilanteeseen.

59. Olen saman mieltä. Romanian hallituksen kirjallisissa ja suullisissa lausumissaan esittämien seikkojen perusteella vaikuttaisi siltä, että pääongelma on tässä tapauksessa se, että veroviranomaiset olivat jo tarkastaneet riidanalaisen liiketoimen eivätkä tämän vuoksi hyväksy sitä, että verovelvollinen voisi tämän jälkeen peruuttaa niiden päätöksen tulokset noudattamatta ”vakiokanavia”: oikaisuvaatimusta, jota seuraa tarvittaessa hallintovalitus. Olen kuitenkin selittänyt edellä 34–49 kohdassa, miksi tällainen näkemys on kestämätön nyt käsiteltävässä asiassa.

b) Oikeuksien väärinkäyttö

60. Sama pätee Romanian hallituksen esittämiin näkemyksiin siitä, että Terracult olisi käyttänyt oikeuksiaan väärin.

61. Tässä yhteydessä on muistettava, että väärinkäytön toteaminen edellyttää kahden edellytyksen täyttymistä. Yhtäältä arvonlisäverodirektiivin ja kansallisen lainsäädännön, jolla tämä direktiivi pannaan täytäntöön, asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseessä olevien liiketoimien seurauksena on oltava sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista. Toisaalta edellytyksenä on se, että kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseessä olevien toimien keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen. [26]

62. Asiakirja-aineiston perusteella en kuitenkaan katso, että veroviranomaiset olisivat osoittaneet väärinkäytön olemassaolon.

63. Ensinnäkin on epäselvää, mitä sellaista verotuksellista etua Terracult voisi menettelytavallaan hakea, jonka myöntäminen olisi arvonlisäverosäännösten tavoitteen vastaista. Kuten edellä 23–26 kohdassa mainittiin, Terracult ei ole maksuvelvollinen suorittamansa veron osalta. Se kuitenkin maksoi veron asianmukaisesti ensimmäisen verotarkastuksen jälkeen. Kuten Terracult huomautti istunnossa, se jäi tämän jälkeen välikäteen: yhtäältä se oli maksanut valtiolle arvonlisäveron, joka oli perusteeton mutta jota ei silti voida palauttaa; toisaalta vastaanottaja kieltäytyy palauttamasta kyseistä veroa Terracultille, koska riidanalainen liiketoimi ei kuulu tavanomaiseen verojärjestelmään vaan käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmään. Terracult siis lopulta vastaa verosta, jota se ei ollut velvollinen maksamaan.

64. Tällä perusteella vaikuttaa siltä, että Terracult ei pyri saamaan mitään perusteetonta etua. Se pyrkii ainoastaan palauttamaan neutraliteetin riidanalaisen liiketoimen osalta.

25 Ibid.,.56 kohta ja tuomiolauselma.

26 Ks. vastaavasti tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 74 ja 75 kohta) ja tuomio 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, 49 kohta).

65. Toiseksi pitäisi muistaa, että veroviranomaisten on osoittaakseen väärinkäytön esitettävä konkreettisia seikkoja, jotka antavat sille mahdollisuuden katsoa, että osapuolet käyttivät keinotekoista järjestelyä kiertääkseen asianomaisten arvonlisäverosääntöjen soveltamisen saadakseen edun, joka olisi muutoin perusteeton.[27] Asiakirja-aineistossa eikä varsinkaan ennakkoratkaisupyynnössä ei kuitenkaan ole mitään, mikä kyseenalaistaisi kyseistä liiketoimea koskeviin laskuihin tehtyjen oikaisujen aitouden. Pelkästään se, että laskujen toisen oikaisun seurauksena oli aikaisemman verotuspäätöksen tulosten mitätöityminen, ei voi, kuten jo edellä todettiin, olla näyttö epäaidosta liiketoimesta.

66. Näiden seikkojen perusteella pääasian kohteena olevan kaltaisessa tilanteessa merkityksellistä on todellisuudessa se, onko laskujen oikaiseminen perusteltavissa uusilla seikoilla, joihin Terracult oli vedonnut, vai oliko se tehnyt näin petoksellisesti. Tämä johtaa seuraavaan seikkaan, johon Romanian hallitus on vedonnut tässä asiayhteydessä.

c) Veropetos

67. Romanian hallitus viittaa lausumissaan siihen, että Terracultin Almosille myymä rapsi on joutunut tämän myynnin jälkeen joidenkin Almosin ja kolmannen osapuolen välisten epäilyttävien liiketoimien kohteeksi.

68. Muistutan tässä yhteydessä siitä, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollinen menettää vähennysoikeuden, jos kyseinen henkilö tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää osallistuvansa hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta. Todettuaan tietyn elinkeinonharjoittajan syyllistyneen petokseen tai toimineen sääntöjenvastaisesti veroviranomaisen on osoitettava objektiivisten seikkojen perusteella ja ilman, että toisen elinkeinonharjoittajan edellytetään suorittavan sille kuulumattomia tarkastuksia, että jälkimmäinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon vähennysoikeuden perusteeksi on vedottu, oli osa arvonlisäveropetosta.[28]

69. Kun vähennysoikeuden syntymiselle ja käyttämiselle asetetut aineelliset ja muodolliset edellytykset täyttyvät, arvonlisäverodirektiivissä säädetyn vähennysoikeusjärjestelmän kanssa ristiriidassa on sitä vastoin rangaista vähennysoikeuden epäämisellä verovelvollista, joka ei tiennyt eikä voinut tietää, että kyseessä oleva liiketoimi oli osa petosta, johon luovuttaja syyllistyi, tai että luovutusketjussa ennen mainitun verovelvollisen liiketointa tai sen jälkeen tehdyssä liiketoimessa oli syyllistytty arvonlisäveropetokseen.[29]

70. Tätä taustaa vasten seikoista, joiden Romanian hallitus on esittänyt olevan merkityksellisiä Terracultin osalta, veroviranomaisten olisi pitänyt todeta, että Terracult oli mukana petoksellisessa järjestelyssä tai että se oli ainakin tietoinen tai sen olisi pitänyt olla tietoinen siitä. Romanian hallitus ei kuitenkaan ole ainakaan tämän ennakkoratkaisumenettelyn yhteydessä mennyt niin pitkälle, että olisi väittänyt, että kyseessä oli veropetos tai mikään muukaan lainvastainen menettelytapa. Se ei myöskään esittänyt mitään seikkoja tukeakseen väitettä siitä, että Terracult oli tietoinen tai sen olisi pitänyt olla tietoinen epäilyttävistä liiketoimista, joiden kohteeksi kyseiset tavarat joutuivat sen jälkeen, kun ne oli myyty Almosille.

27 Ks. yksityiskohtaisempi selvitys tästä asiassa Cussens ym. antamassani ratkaisuehdotuksessa (C-251/16, EU:C:2017:648, 23–31 ja 58–107 kohta).

28 Ks. vastaavasti tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, 48 ja 50 kohta) ja tuomio 3.10.2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, 30 ja 31 kohta).

29 Ks. vastaavasti tuomio 6.7.2006, Kittel and Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 45 ja 46 kohta) ja tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, 49 kohta).

71. Romanian hallitusta pyydettiin istunnossa selittämään selkeämmin, miksi Terracult ei ollut sen mielestä toiminut riittävän huolellisesti kyseisten liiketoimien yhteydessä ja mitkä kansalliset oikeussäännöt tai unionin oikeussäännöt voisivat olla perusteena sille, että kyseiseltä yhtiöltä olisi edellytetty suurempaa huolellisuutta. Romanian hallitus ei kuitenkaan onnistunut antamaan selvää vastausta tähän kysymykseen. Se viittasi vain siihen, että Terracult ei ollut toiminut ripeästi etsiessään asiakirjoja, jotka koskivat Almosille myytyjen tavaroiden toimituspaikkaa, ja yleisemmin (täsmentämättömiin) puutteisiin kirjanpidossa.

72. Kyseinen vastaus oli mielestäni kummallinen erityisesti sen vuoksi, että Terracult (ja myöhemmin Almos) olivat samaa mieltä verotarkastajien toteamuksista, jotka koskivat myynnin luokittelemista uudelleen kotimaiseksi luovutukseksi, eikä väitteitä Terracultin kirjanpidon puutteista ollut esitetty ennen istuntoa. En ole missään tapauksessa vakuuttunut siitä, että mikään tällainen puute – joka on, kuten komissio perustellusti huomautti, luultavasti vähäinen ja täysin muodollinen – voisi olla perusteena sille, että Terracult menettäisi kokonaan oikeutensa oikaisuun ja palautuksen saamiseen.

73. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiot voivat ryhtyä toimenpiteisiin veron oikean kannon varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi. Kyseiset toimenpiteet eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin on tarpeen näin tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi, eikä niitä näin ollen voida soveltaa siten, että niiden johdosta arvonlisäveron neutraalisuus vaarantuisi.[30] Unionin tuomioistuin on erityisesti todennut, että seuraamus, joka merkitsee vähennysoikeuden ehdotonta epäämistä, on suhteeton silloin, kun ei ole todettavissa veropetosta eikä taloudellista vahinkoa valtiolle.[31] Samanlaisen periaatteen on kiistatta oltava voimassa siltä osin kuin verovelvolliselta halutaan evätä kokonaan virheellisesti laskutetun veron oikaiseminen ja perusteettomasti maksetun veron palautuksen saaminen.

74. Jäsenvaltio voi siksi evätä verovelvollisen vaatiman oikaisun ja veronpalautuksen vain silloin, jos veroviranomaiset voivat objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa oikeudellisesti riittävällä tavalla, että käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän soveltamisen aiheuttava laskujen oikaisu oli tehty vilpillisessä mielessä, merkitsi oikeuksien väärinkäyttöä tai liittyi veropetokseen, josta luovuttaja oli tietoinen tai sen olisi pitänyt olla tietoinen.

75. On luonnollisesti ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana selvittää, onko tilanne tällainen pääasian oikeudenkäynnissä.

V Ratkaisuehdotus

76. Ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Curtea de Apel Timişoaran ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

– Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun direktiivin 2006/112/EY säännökset sekä verotuksen neutraalisuuden periaate, tehokkuusperiaate ja suhteellisuusperiaate ovat esteenä jäsenvaltion kansalliselle säännökselle tai käytännölle, jolla estetään sellaisiin liiketoimiin liittyvien laskujen oikaiseminen, jotka on toteutettu ajanjaksolla, jolta on tehty verotarkastus, jonka seurauksena veroviranomaiset ovat tehneet lainvoimaiseksi tulleen verotuspäätöksen, jos verotuspäätöksen tekemisen jälkeen tulee ilmi lisätietoja, jotka johtaisivat käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän soveltamiseen.

– Jäsenvaltio voi evätä veron oikaisun ja tavaran luovuttajan perusteettomasti maksaman veron palautuksen vain silloin, jos veroviranomaiset voivat objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa oikeudellisesti riittävällä tavalla, että käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän

30 Ks. vastaavasti tuomio 11.4.2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, 28 ja 29 kohta).

31 Ks. vastaavasti tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, 68 ja 70 kohta).

soveltamisen aiheuttava laskujen oikaisu oli tehty vilpillisessä mielessä, merkitsi oikeuksien väärinkäyttöä tai liittyi veropetokseen, josta luovuttaja oli tietoinen tai sen olisi pitänyt olla tietoinen. On ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana selvittää, onko tilanne tällainen pääasian oikeudenkäynnissä.