Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MICHAL BOBEK
5 päivänä kesäkuuta 2019[1]

Asia C-189/18

Glencore Agriculture Hungary Kft.
vastaan
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Ennakkoratkaisupyyntö – Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapestin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari))

Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 167 artikla – 168 artikla – Vähennysoikeus – Veronkierto ja veropetokset – Kansalliset menettelyt – Todistustaakka – Oikeus tutustua asiakirja-aineistoon – Puolustautumisoikeus – Asianosaisten prosessuaalinen yhdenvertaisuus – Tuomioistuinvalvonta

I Johdanto

1. Glencore Agriculture Hungary Kft. (jäljempänä Glencore) on riitauttanut kaksi Nemzeti Adó- és Vámhivatalin (Unkarin valtion vero- ja tullihallinto, jäljempänä verohallinto) päätöstä, joilla evättiin tietyistä luovutuksista maksetun arvonlisäveron vähentäminen sillä perusteella, että Glencore oli tietoinen tai sen olisi pitänyt olla tietoinen sen tavarantoimittajien harjoittamasta veronkierrosta tai niiden tekemistä veropetoksista. Pääasiassa Glencore asettaa kyseenalaiseksi verohallinnon verotusmenettelyjen laillisuuden. Se moittii erityisesti epäoikeudenmukaisuutta ja puolustautumisoikeuksiensa loukkaamista.

2. Kansallinen tuomioistuin, jossa kanne on vireillä, eli Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapestin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari) ei ole varma siitä, soveltuvatko tietyt kansalliset oikeussäännöt ja käytännöt yhteen unionin oikeuden kanssa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää erityisesti selvennystä periaatteisiin, jotka koskevat veroviranomaisten todistustaakkaa niiden osoittaessa verovelvollisen osallistumisen tavarantoimittajien harjoittamaan veronkiertoon, verovelvollisen oikeutta saada tutustua asiakirjoihin, jotka ovat merkityksellisiä sen puolustuksen kannalta, sekä sen valvonnan laajuutta, joka kansallisen tuomioistuimen on toteutettava veroviranomaisten toteamusten osalta, ja tapaa, jolla mainitut viranomaiset kokosivat todisteet.

1 Alkuperäinen kieli: englanti.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

3. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi)[2] 167 artiklassa säädetään, että ”vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy”.

4. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

– –”

5. Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa säädetään seuraavaa: ”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu – –”

B Kansallinen oikeus

6. Verotusmenettelystä vuonna 2003 annetun lain nro XCII (adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény, jäljempänä verotusmenettelylaki) 1 §:n 3a momentissa säädetään seuraavaa:

”Veroviranomainen ei voi verovelvollisuuden perustana olevan oikeussuhteen (sopimus, liiketoimi) osapuolia koskevassa tarkastuksessa luonnehtia tarkastuksen kohteena olevaa samaa ja kerran jo luonnehtimaansa oikeussuhdetta eri tavoin kunkin verovelvollisen osalta, ja sen on otettava viran puolesta huomioon oikeussuhteen yhdestä osapuolesta tekemänsä toteamukset toista osapuolta koskevassa tarkastuksessa.”

7. Verotusmenettelylain 12 §:n 1 ja 3 momentin mukaan verovelvollisilla on oikeus tutustua verotustaan koskeviin asiakirjoihin. Tämä oikeus käsittää ”oikeuden ottaa tai pyytää jäljennöksiä kaikista asiakirjoista, joita heidän oikeuksiensa käyttäminen tai velvoitteidensa noudattaminen edellyttää”. Verovelvollisilla ei kuitenkaan ole oikeutta tutustua esimerkiksi ”sellaiseen osaan asiakirjaa, johon tutustuminen on vastoin toisen henkilön verosalaisuutta koskevia säännöksiä”.

8. Verotusmenettelylain 97 §:n 4 ja 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”4. Veroviranomaisella on tarkastusta suorittaessaan velvollisuus selvittää asian tosiseikasto ja näyttää se toteen, ellei todistustaakkaa ole lailla asetettu verovelvolliselle.

2 EUVL 2006, L 347, s. 1.

5. Todistelukeinoja ja todisteita ovat muun muassa: asiakirjat, asiantuntijalausunnot, verovelvollisen, sen edustajan tai työntekijän antamat lausunnot sekä myös muiden verovelvollisten antamat lausunnot, todistajanlausunnot, paikalla tehdyt tarkastukset, peitellysti tai muutoin tehdyt näyteostokset, koetuotanto, muiden verovelvollisten toimittaman luettelon ja tietojen tarkastaminen, suoritettavaksi määrätyissä liitännäisissä tarkastuksissa tehdyt toteamukset, ilmaistujen tietojen sisältö, yleisön saataville saatetut tiedot muiden viranomaisten rekistereistä tai sähköiset tiedot.”

9. Verotusmenettelylain 100 §:n 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”Mikäli veroviranomainen käyttää johonkin toiseen verovelvolliseen kohdistetussa tarkastuksessa tehtyjä toteamuksia, siinä esitettyjä tietoja ja todisteita tarkastuksessa tekemiensä päätelmien tukena, on verovelvolliselle annettava yksityiskohtaiset tiedot [ensin mainitussa tarkastuksessa] laaditusta pöytäkirjasta, siinä tehdystä päätöksestä sekä liitännäisessä tarkastuksessa ilmenneistä tosiseikoista ja todisteista siltä osin kuin nämä koskevat verovelvollista.”

10. Valtion vero- ja tullivirastosta vuonna 2010 annetun lain nro CXXII (Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény, jäljempänä verohallinnosta annettu laki) 69 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tietoja, jotka [verohallinto] on kerännyt ja käsitellyt 13 §:n 7 momentin a kohdan nojalla lainvalvontatarkoitukseen – –, sekä erityisiä tietoja saa käyttää ainoastaan lainvalvontatarkoitukseen, ellei laissa toisin säädetä.”

11. Verohallinnosta annetun lain 76 §:n 2 momentin g kohdassa säädetään seuraavaa:

”2. Edellä 1 momentissa mainittujen lisäksi seuraavat tahot voivat pyytää tietoja [verohallinnon] lainvalvontatietojen käsittelyjärjestelmistä siinä määrin kuin on välttämätöntä niiden laissa säädettyjen tehtävien suorittamiseksi; pyyntö on perusteltava:

– –

g) [verohallinnon] osasto, jolle on annettu toimivaltuudet [verohallinnon] toimivaltaan kuuluvien velvollisuuksien osalta vero- ja tullivelvollisuuksien sekä verotus- ja tullimenettelyjen alalla [verotusmenettelylain], [yhteisön tullioikeuden täytäntöönpanosta vuonna 2003 annetun lain nro CXXVI (közösségi vámjog végrehajtásáról szóló 2003. évi CXXVI. törvény)] ja muiden vero- ja tullisäädösten mukaisesti.”

III Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

12. Sikäli kuin asian kannalta merkitykselliset tosiseikat voidaan varmistaa ennakkoratkaisupyynnöstä ja asianosaisten lausumista, ne voidaan esittää tiivistäen seuraavasti.

13. Glencore, pääasian kantaja, on Unkariin sijoittautunut yritys, jonka päätoimialana on viljan, öljykasvien siementen ja rehun sekä raaka-aineiden tukkukauppa. Glencore osti Unkarin koko alueelta viljaa, josta suurin osa myytiin ulkomaille. Se osti myös huomattavia määriä auringonkukan ja rapsin siemeniä, joista pääosan se toimitti alihankkijalle raakaöljyksi ja jauhoksi jalostamista varten ja josta vähäisemmän määrän se myi jalostamattomana.

14. Verohallinto suoritti tarkastuksia Glencoren tiloissa. Näiden tarkastusten perusteella verohallinto teki vuosina 2015 ja 2016 kaksi hallinnollista päätöstä (jäljempänä riidanalaiset päätökset). Ensimmäinen päätös koski kaikkia verovuosien 2010 ja 2011 veroja ja tukia (lukuun ottamatta syys- ja lokakuun 2011 arvonlisäveroa). Tällä päätöksellä Glencore velvoitettiin maksamaan muun muassa 1 951 418 000 Unkarin forinttia (HUF) maksamattomien arvonlisäverojen perusteella. Toinen päätös koski lokakuun 2011 maksamatonta arvonlisäveroa, ja siinä velvoitettiin Glencore maksamaan lisää arvonlisäveroa 130 171 000 forintin verran.

15. Verohallinto päätteli kyseisissä päätöksissä, että Glencore oli lainvastaisesti vähentänyt arvonlisäveron, koska se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että jotkin sen tavarantoimittajista olivat laatineet keksittyjä laskuja ja osallistuivat veronkiertoon. Tältä osin verohallinto viittasi tiettyjä Glencoren tavarantoimittajia koskeviin hallinnollisiin päätöksiin ja joitakin niistä koskeviin rikosoikeudenkäynteihin (jotka olivat kesken, kun riidanalaiset päätökset tehtiin).

16. Riidanalaisten päätösten mukaan Glencoren tarkastaneet verotarkastajat saivat – suoraan tai epäsuorasti – tutustua rikosoikeudelliseen asiakirja-aineistoon ja hallinnolliseen asiakirja-aineistoon sisältyviin, syytetoimien kohteena olevien tavarantoimittajien asiakirjoihin. Verohallinto nojautui joihinkin näissä menettelyissä kerättyihin todisteisiin osoittaakseen Glencoren (passiivisen) osallistumisen veronkiertoon.

17. Sen jälkeen kun Glencoren tekemät hallinnon sisäiset valitukset oli hylätty, Glencore riitautti riidanalaiset päätökset Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságissa. Lausumissaan Glencore asettaa kyseenalaiseksi sen hallinnollisen menettelyn laillisuuden, joka johti riidanalaisten päätösten tekemiseen, ja moittii menettelyn epäoikeudenmukaisuutta ja puolustautumisoikeuksiensa loukkaamista.

18. Näiden menettelyjen osalta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, onko Glencoren kaltaisen verovelvollisen kyseisten kansallisten oikeussääntöjen vuoksi – sellaisina kuin sekä veroviranomaiset että kansalliset tuomioistuimet ovat tulkinneet ja soveltaneet niitä – suhteettoman vaikeaa osoittaa vääräksi väitettyä osallistumistaan sen tavarantoimittajien harjoittamaan veronkiertoon.

19. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa veroviranomaisten katsovan, että ne vapautuvat niitä tavanomaisesti koskevasta todistustaakasta, kun ne ottavat asiaan liittyvissä päätöksissä esitetyt toteamukset huomioon myöhemmin suoritettavassa verotusmenettelyssä. Näin on huolimatta siitä, että myöhemmin suoritettavan tutkinnan kohteena oleva verovelvollinen ei ollut asianosaisena aiemmissa menettelyissä, ja on jopa mahdollista, että se ei ole ollut tietoinen asiaan liittyvistä päätöksistä.

20. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa lisäksi, että veroviranomaisilla ei omasta mielestään ole velvollisuutta ilmaista tietoja asiaan liittyvien menettelyjen asiakirja-aineistosta ja todisteista, joita on käytetty asiaan liittyvien päätösten perustana. Esimerkiksi nyt esillä olevassa asiassa Glencore sai hallinnollisen menettelyn aikana ainoastaan kuvauksen sen tavarantoimittajia koskevan päätöksen perustana käytetyistä todisteista yhteenvedon muodossa. Lukuisista pyynnöistään huolimatta Glencorelta evättiin oikeus tutustua asiakirja-aineiston tiettyihin asiakirjoihin, joita se piti tärkeinä puolustuksensa kannalta. Vasta myöhemmin, pääasian oikeudenkäynnin aikana, Glencore lopulta sai oikeuden tutustua osaan pyytämistään asiakirjoista, kun ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin oli antanut asiaa koskevan määräyksen.

21. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että väitettyjä hallinnollisen menettelyn puutteita ei voida täysin korjata oikeudenkäynnin aikana, koska veroviranomaisten aiemmin tekemien päätösten ja asiaan liittyvien menettelyjen yhteydessä kerättyjen todisteiden laillisuutta ei voida valvoa.

22. Tässä tilanteessa Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko arvonlisäverodirektiivin säännöksiä ja niihin liittyen puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskevaa perusperiaatetta ja [Euroopan unionin] perusoikeuskirjan [(jäljempänä perusoikeuskirja)] 47 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle ja kansalliselle käytännölle, jonka mukaan veroviranomaisten on otettava verovelvollisuuteen liittyvän oikeussuhteen (sopimus, liiketoimi) osapuolia koskevassa tarkastuksessa yhden osapuolen (laskujen antaja pääasiassa) osalta aloitetun menettelyn päätteeksi esitetyt, kyseisen oikeussuhteen uudelleen määrittelyyn johtavat toteamukset huomioon viran puolesta kyseisen oikeussuhteen toisen osapuolen (laskujen saaja pääasiassa) luona tehtävässä tarkastuksessa, tilanteessa, jossa tällä oikeussuhteen toisella osapuolella ei ole alun perin suoritetussa tarkastusmenettelyssä ollut minkäänlaisia, etenkään asianosaisasemaan perustuvia oikeuksia?

2) Jos unionin tuomioistuin vastaa ensimmäiseen kysymykseen kieltävästi, ovatko arvonlisäverodirektiivin säännökset ja niihin liittyen puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskeva perusperiaate ja perusoikeuskirjan 47 artikla esteenä sellaiselle kansalliselle käytännölle, jolla sallitaan se, että ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitetun kaltaisessa menettelyssä on mahdollisuus menetellä siten, ettei oikeussuhteen toisella osapuolella (laskujen saaja) ole alun perin suoritetussa tarkastusmenettelyssä asianosaisasemaan perustuvia oikeuksia eikä se siis voi hakea muutosta tarkastusmenettelyn osalta, jossa esitetyt toteamukset veroviranomaisten on otettava huomioon viran puolesta toisen osapuolen verovelvollisuutta koskevassa tarkastusmenettelyssä ja näitä toteamuksia voidaan käyttää todisteena tätä osapuolta vastaan, tilanteessa, jossa veroviranomaiset eivät anna toiselle osapuolelle mahdollisuutta tutustua oikeussuhteen ensin mainitun osapuolen (laskujen antajan) luona tehtyyn tarkastukseen liittyvään merkitykselliseen asiakirja-aineistoon, erityisesti kyseisten toteamusten perustana oleviin asiakirjoihin, kertomuksiin ja hallinnollisiin päätöksiin, vaan ilmaisee tälle tietoja vain osasta niistä yhteenvedon muodossa, jolloin veroviranomaiset antavat toiselle osapuolelle asiakirja-aineiston sisällöstä pelkästään epäsuoria tietoja, jotka ne ovat valinneet soveltaen omia perusteitaan, joihin toisella osapuolella ei ole mahdollisuutta vaikuttaa?

3) Onko arvonlisäverodirektiivin säännöksiä ja niihin liittyen puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskevaa perusperiaatetta ja perusoikeuskirjan 47 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle käytännölle, jonka mukaan veroviranomaisten on otettava verovelvollisuuteen liittyvän oikeussuhteen osapuolten luona tekemässään tarkastuksessa ja laskujen antajan osalta aloitetun menettelyn päätteeksi esittämänsä toteamukset, myös toteamukset, joiden mukaan laskujen antaja on osallistunut aktiivisesti veronkiertoon, huomioon viran puolesta laskujen saajan tiloissa tehtävässä tarkastuksessa, tilanteessa, jossa laskujen saajalla ei ole laskujen antajan luona suoritetussa tarkastusmenettelyssä asianosaisasemaan perustuvia oikeuksia eikä sillä siis ole oikeutta hakea muutosta kyseisessä tarkastusmenettelyssä, jossa esitetyt toteamukset veroviranomaisten on otettava viran puolesta huomioon laskujen saajan verovelvollisuutta koskevassa tarkastusmenettelyssä ja näitä toteamuksia voidaan käyttää todisteena laskujen saajaa vastaan tilanteessa, jossa veroviranomaiset eivät anna laskujen saajalle mahdollisuutta tutustua laskujen laatijan luona tehtyyn tarkastukseen liittyvään merkitykselliseen asiakirja-aineistoon, erityisesti kyseisten toteamusten perustana olleisiin asiakirjoihin, kertomuksiin ja hallinnollisiin päätöksiin, vaan ilmaisee tälle tietoja vain osasta niistä yhteenvedon muodossa, jolloin veroviranomaiset antavat vastaanottajalle asiakirja-aineiston sisällöstä pelkästään epäsuoria tietoja, jotka ne ovat valinneet soveltaen omia perusteitaan, joihin toisella osapuolella ei ole mahdollisuutta vaikuttaa?”

23. Glencore, Unkarin hallitus ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia, ja ne kaikki esittivät myös suullisia huomautuksia 20.3.2019 pidetyssä istunnossa.

IV Asian tarkastelu

A Alustavia toteamuksia

24. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää, ovatko arvonlisäverodirektiivin säännökset perusoikeuskirjan 47 artiklan ja 48 artiklan 2 kohdan valossa tulkittuina esteenä sellaiselle jäsenvaltion oikeussäännölle tai käytännölle, jonka mukaan verohallinnon on tarkistaessaan verovelvollisen oikeuden vähentää arvonlisävero otettava huomioon tosiseikkoja koskevat toteamukset ja kyseisten tosiseikkojen oikeudellinen luokittelu (jäljempänä kyseiset toteamukset), jotka hallinto on esittänyt asiaan liittyvissä muita verovelvollisia vastaan tehdyissä päätöksissä. Tällöin hallinto ilmaisee verovelvolliselle tietoja kyseisten toteamusten kannalta merkityksellisistä asiakirjoista ainoastaan osittain ja epäsuorasti merkityksellisinä pidetyistä asiakirjoista tehdyn yhteenvedon muodossa.

25. Ennakkoratkaisupyynnössä esitetään asian tosiseikat äärimmäisen tiivistetysti. Tämän vuoksi pidän välttämättömänä esittää oma käsitykseni tosiseikoista, mikä väistämättä asettaa rajat ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymyksiin annettaville vastauksille. On kuitenkin lisättävä, että täsmällisten tietojen puuttuminen yhdessä ennakkoratkaisukysymysten varsin monimutkaisen sanamuodon kanssa väistämättä vaikuttaa siihen, millainen vastaus voidaan antaa. Näin ollen ehdotukseni jäävät tältä osin väkisinkin suhteellisen abstrakteiksi.

26. Pääasian oikeudenkäynnissä Glencore on riitauttanut kaksi Unkarin veroviranomaisten tekemää päätöstä, joilla evättiin tietyistä luovutuksista maksetun arvonlisäveron vähentäminen sillä perusteella, että Glencore oli tietoinen tai sen olisi pitänyt olla tietoinen sen tavarantoimittajien harjoittamasta veronkierrosta tai niiden tekemistä veropetoksista.

27. Toteamus, jonka mukaan tiettyihin liiketoimiin oli liittynyt veronkiertoa, esitettiin ensimmäisen kerran veroviranomaisten aiemmin tekemissä Glencoren tavarantoimittajia koskevissa päätöksissä, jotka oli tehty menettelyissä, joissa Glencore ei ollut asianosaisena. Tämä toteamus sitten ”siirrettiin” riidanalaisiin päätöksiin verotusmenettelylain 1 §:n 3 a momentin mukaisesti. Mainitussa säännöksessä – jonka täsmällisestä merkityksestä asianosaiset ovat kuitenkin erimielisiä – todetaan seuraavaa: ”Veroviranomaisen on verovelvollisuuden perustana olevan oikeussuhteen – – osapuolia koskevassa tarkastuksessa kohdeltava jo tutkittuja ja luokiteltuja oikeussuhteita samalla tavoin kaikkien verovelvollisten osalta, ja sen on automaattisesti sovellettava yhdestä osapuolesta esittämiään toteamuksia toisen osapuolen tarkastuksen yhteydessä.”

28. Ymmärrän asian niin, että osoittaakseen Glencoren osallistumisen kyseiseen veronkiertoon veroviranomaiset nojautuivat riidanalaisissa päätöksissä lähinnä *kolmenlaisiin todistekokonaisuuksiin*: 1) Glencorea vastaan aloitetun hallinnollisen menettelyn yhteydessä kerätyt todisteet, 2) Glencoren tavarantoimittajia vastaan aloitetun hallinnollisen menettelyn aikana kerätyt todisteet ja 3) Glencoren tavarantoimittajia vastaan aloitettujen rikosoikeudellisten menettelyjen aikana kerätyt todisteet.

29. Glencoren tavarantoimittajia vastaan suoritetut verotusmenettelyt olivat silloin, kun ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esitti ennakkoratkaisupyynnön, jo päättyneet, koska hallinnolliset päätökset oli tehty ja ne olivat tulleet lainvoimaisiksi. Sitä vastoin kyseisiä tavarantoimittajia vastaan aloitetut rikosoikeudelliset menettelyt olivat vielä kesken ja ilmeisesti tutkintavaiheessa (eli asioita ei ollut vielä saatettu rikostuomioistuimen käsiteltäväksi).

30. Tämä tarkoittaa, että nyt esillä olevassa asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esille ottamat epäilykset mahdollisesta Glencoren oikeuksien loukkaamisesta perustuvat todisteiden ”siirtoon” kansallisten viranomaisten eri osastojen välillä ja näiden viranomaisten yhdessä tai useammassa hallinnollisessa päätöksessä esittämien toteamusten ”siirtoon” myöhemmin tehtyihin

hallinnollisiin päätöksiin. Sitä vastoin – kuten asianosaiset vahvistivat istunnossa – mikään riidanalaisissa päätöksissä esitetty toteamus ei perustunut rikosoikeudenkäynnissä annettuun tuomioon, koska tällöin ei ollut annettu yhtäkään tällaista tuomiota. Tietyt tiedot oli kuitenkin poimittu rikostutkintaa suorittavien viranomaisten keräämistä asiakirjoista.

31. Edellä esitetyn perusteella minusta vaikuttaa siltä, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa kysymyksillään ottaa esille *kolme keskeistä seikkaa*. Ensimmäinen seikka koskee tapaa, jolla veroviranomaisten tulee täyttää niitä koskeva todistustaakka osoittamalla, että verovelvollinen oli tietoinen tai sen olisi pitänyt olla tietoinen sen tavarantoimittajien harjoittamasta veronkierrosta, kun ne nojautuvat aiemmissa tavarantoimittajia vastaan tehdyissä päätöksissä esitettyihin toteamuksiin. Toinen seikka koskee sitä, kuinka laaja on veroviranomaisten velvollisuus antaa verovelvolliselle oikeus tutustua puolustuksensa kannalta välttämättömiin todisteisiin, myös asiaan liittyvissä muita verovelvollisia vastaan aloitetuissa menettelyissä kerättyihin asiakirjoihin. Kolmas seikka koskee toimivaltuuksia, jotka kansallisella tuomioistuimella olisi oltava arvioidessaan toteamuksia, jotka veroviranomaiset ovat esittäneet verovelvollisen tavarantoimittajia vastaan tehdyissä päätöksissä, ja todisteiden hankkimisen laillisuutta näitä tavarantoimittajia vastaan aloitetuissa oikeudenkäynneissä.

32. Lisäksi sovellettavan unionin oikeuden osalta on syytä muistaa, että kansallisia oikeussääntöjä, joissa säädetään menettelyistä ja seuraamuksista petosten ja veronkierron torjumiseksi, on pidettävä perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna unionin oikeuden soveltamisena.[3] Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tähdensi, perusoikeuskirjan 47 artiklan mukainen oikeus tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin ja oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin ja 48 artiklan 2 kohdan mukainen oikeus puolustukseen ovat erityisen merkityksellisiä nyt käsiteltävänä olevassa asiassa.

B Veroviranomaista koskeva todistustaakka

33. Ensimmäinen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esille ottama seikka koskee tapaa, jolla veroviranomaisten tulee täyttää niitä koskeva todistustaakka osoittamalla, että verovelvollinen oli tietoinen tai sen olisi pitänyt olla tietoinen sen tavarantoimittajien harjoittamasta veronkierrosta, kun kyseiset viranomaiset haluavat nojautua aiemmissa tavarantoimittajia vastaan tehdyissä päätöksissä esitettyihin toteamuksiin.

34. Aluksi on korostettava, että vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta.[4] Unionin tuomioistuin on johdonmukaisesti katsonut, että arvonlisäveron vähennysoikeus on arvonlisäverojärjestelmän *keskeinen osa*, jota sen vuoksi ei lähtökohtaisesti voida rajoittaa.[5]

35. On myös yleisesti tunnettua, että oikeussubjektit eivät saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin ja että veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on päämäärä, joka on arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan.[6] Arvonlisäverodirektiivin 2 ja 273 artiklan kohdasta luettuna yhdessä SEU 4 artiklan 3 kohdan kanssa seuraa, että jäsenvaltiot on velvoitettu toteuttamaan kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti niiden alueella, sekä

3 Ks. erityisesti tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, 27 kohta), jota on sittemmin selvennetty tuomiossa 5.12.2017, M.A.S. ja M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936) ja tuomiossa 2.5.2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295).

4 Ks. esim. tuomio 5.7.2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

5 Ks. esim. tuomio 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

6 Ks. mm. tuomio 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, 50 kohta) ja tuomio 22.11.2017, Cussens ym. (C-251/16, EU:C:2017:881, 28 kohta).

petosten torjumiseksi.[7] Toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat tämän säännöksen nojalla ryhtyä, eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin on näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen. Niitä ei siis voida käyttää siten, että niillä asetettaisiin järjestelmällisesti kyseenalaiseksi arvonlisäveron vähennysoikeus ja näin arvonlisäveron neutraalisuus.[8]

36. Arvonlisäverodirektiivin säännösten kanssa ristiriidassa on siis se, että vähennysoikeus evätään verovelvolliselta, joka ei tiennyt eikä voinut tietää, että kyseessä oleva liiketoimi oli osa petosta, johon luovuttaja tai muu luovutusketjun aikaisemman tai myöhemmän vaiheen toimija oli syyllistynyt.[9] Evätäkseen verovelvollisen vähennysoikeuden verohallinnon on osoitettava objektiivisten seikkojen perusteella ja ilman, että verovelvollisen edellytetään suorittavan sille kuulumattomia tarkastuksia, että kyseinen verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että sen vastapuoli oli osallisena arvonlisäveropetoksessa.[10]

37. Unionin oikeudessa ei aseteta sääntöjä, jotka koskevat todistelua, minkä vuoksi verovelvollisen osallistuminen arvonlisäveropetokseen on osoitettava kansallisen lainsäädännön todistelusäännösten mukaisesti.[11] Kuten unionin tuomioistuin on toistuvasti todennut, todisteiden hankkimista koskevilla säännöksillä ei kuitenkaan saa rajoittaa unionin oikeuden tehokkuutta, ja niiden on kunnioitettava perusoikeuskirjassa taattuja oikeuksia.[12]

38. Lisäksi tuomiosta WebMindLicenses seuraa, että arvonlisäverodirektiivin säännökset ja puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaate eivät periaatteessa ole esteenä sille, että veroviranomaiset voivat veronkiertoa selvittäessään käyttää todisteita, jotka on saatu samaa henkilöä koskevan, samanaikaisesti vireillä olleen rikosoikeudellisen menettelyn, jota ei vielä ole päätetty, yhteydessä.[13]

39. En näe mitään syytä, miksi tämä periaate ei pätisi myös pääasian kaltaiseen tilanteeseen, jossa todisteet saadaan yrityksen tavarantoimittajia vastaan aloitettujen hallinnollisten tai rikosoikeudellisten menettelyjen yhteydessä. Kuten komissio huomautti, verohallinnot noudattavat yleisesti – ja täysin perustellusti – käytäntöä, jonka mukaan silloin, kun verovelvollisen tarkastus antaa aihetta epäillä tiettyjen liiketoimien laillisuutta, voidaan suorittaa luovutusketjun aikaisemman tai myöhemmän vaiheen verovelvollisiin kohdistuvia lisätarkastuksia. Näiden tarkastusten perusteella saatetaan aloittaa useisiin verovelvollisiin kohdistuvia, samanaikaisesti vireillä olevia (rikosoikeudellisia ja/tai hallinnollisia) menettelyjä, joiden lähtökohtana ovat samat tosiseikat ja samat todisteet.[14]

40. Näin ollen se, että tiettyjä asiakirjoja siirretään menettelystä toiseen, ei sinänsä johda jälkimmäisessä menettelyssä tutkittavan verovelvollisen puolustautumisoikeuksien loukkaamiseen.

41. Tällaiseen yleiseen mahdollisuuteen liittyy kuitenkin merkittäviä ehtoja. Jos verohallinto aikoo nojautua tällaisiin asiakirjoihin toteamustensa tueksi myöhemmin tehtävissä päätöksissä, sen on 1) annettava oikeus tutustua kyseisiin asiakirjoihin verovelvolliselle, jonka osalta kyseisiä asiakirjoja käytetään todisteina myöhemmin tehtävässä päätöksessä, 2) annettava verovelvolliselle mahdollisuus tulla kuulluksi kyseisten asiakirjojen osalta ja toimittaa todisteet väitteidensä tueksi, 3) nimenomaisesti

7 Ks. vastaavasti tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, 25 kohta) ja tuomio 2.5.2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, 26 kohta).

8 Ks. erityisesti tuomio 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

9 Ks. tuomio 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 35–38 kohta ja 41 kohta) ja tuomio 13.3.2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, 40–42 kohta).

10 Ks. vastaavasti tuomio 10.11.2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

11 Ks. esim. ratkaisuehdotukseni Dzivev ym. (C-310/16, EU:C:2018:623, 24 kohta ja sitä seuraavat kohdat oikeuskäytäntöviittauksineen).

12 Ks. vastaavasti tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, 65 ja 68 kohta).

13 Ibid., 68 ja 90 kohta.

14 Ks. esim. tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 17 ja 25 kohta) ja tuomio 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 14 kohta). Ks. myös määräys 15.7.2015, Itales (C-123/14, ei julkaistu, EU:C:2015:511, 14 ja 15 kohta).

sovitettava yhteen asian kannalta merkitykselliset asiakirjat ja niiden asianmukaisuus päätöksessään, jossa se yhdistää verovelvollisen väitteet tai reagoi niihin taikka kumoaa ne. Näin on asianlaita riippumatta siitä, käytettiinkö kyseisiä asiakirjoja jo perustana aiemmassa päätöksessä, josta on sittemmin tullut lopullinen.

42. Se, että toteamukset katsotaan vahvistetuiksi aiemmissa päätöksissä, ei voi vapauttaa veroviranomaisia velvollisuudestaan esittää asianmukaiset perustelut ja esittää asiaa tukevat todisteet muita verovelvollisia vastaan myöhemmin tehtävissä päätöksissä. Veroviranomaisten päätöksen, jossa evätään verovelvolliselta arvonlisäveron vähentäminen, on periaatteessa oltava itsenäinen päätös, jossa viranomaisten päätelmät perustellaan ja vahvistetaan asianmukaisesti ja riippumattomasti.

43. Toisenlainen lähestymistapa heikentäisi vakavalla tavalla sellaisten verovelvollisten puolustautumisoikeuksia, jotka ovat myöhemmin suoritettavien menettelyjen kohteena ja jotka joutuisivat väliinputoajan asemaan. Yhtäältä verovelvollinen ei voisi riitauttaa tiettyjä aiemmissa päätöksissä esitettyjä toteamuksia, koska se ei ollut asianosaisena kyseisissä menettelyissä, ja toisaalta verovelvollinen ei voisi riitauttaa kyseisiä toteamuksia sitä koskevassa menettelyssä, koska aiemmat päätökset sitovat viranomaisia.

44. Ääriskenaarioissa tämä voisi myös tarkoittaa, että puolustautuminen ei olisi lainkaan mahdollista, varsinkaan sellaisissa (laajamittaisissa petoksissa varsin yleisissä) tapauksissa, joissa menettelyjä käynnistetään sellaisia yrityksiä vastaan, jotka ovat selvitystilassa, jotka eivät ole enää olemassa tai joita ei yksinkertaisesti kiinnosta puolustautua. Jälkimmäisen kaltaisissa tapauksissa verohallinto vahvistaisi tavallaan erga omnes -vaikutuksella tosiseikat ja niiden oikeudellisen määrittelyn siten, että kyseisiä toteamuksia ei tosiasiallisesti riitauteta missään vaiheessa.

45. Edellä esittämäni seikat johtavat asian ytimeen eli verotusmenettelylain 1 §:n 3 a momentin kaltaisen kansallisen säännöksen ja unionin oikeuden yhteensopivuuden arviointiin. Kuten mainitsin edellä 27 kohdassa, asianosaiset ovat erimielisiä tavasta, jolla kyseistä säännöstä olisi tulkittava ja sovellettava. Unionin tuomioistuimen tehtävänä ei ole tulkita kansallista oikeutta. Tämän vuoksi pidätyn ottamasta sitovaa kantaa mainittuun säännökseen ja esitän ainoastaan joitakin yleisiä toteamuksia.

46. Se, että lainsäädännössä periaatteessa edellytetään veroviranomaisten olevan johdonmukaisia arvioidessaan samoja tosiseikkoja tai oikeussuhteita, ei luonnollisestikaan ole lainkaan ongelmallista. Päinvastoin – kuten Unkarin hallitus esittää – se edistää oikeusvarmuutta ja varmistaa yhdenvertaisuuden verovelvollisten välillä. On kuitenkin lisättävä kaksi merkittävää varaumaa.

47. Ensinnäkin verotusmenettelylain 1 §:n 3 a momentin kaltaisen säännöksen tulkinnassa on noudatettava arvonlisäverojärjestelmän logiikkaa ja rakennetta. Yksittäisten verovelvollisten ei voida katsoa olevan vastuussa muiden verovelvollisten lainvastaisesta toiminnasta ainoastaan siksi, että ne olivat veronmaksuvelvollisuuden perustana olevan suhteen osapuolia. Tällainen vastuu on osoitettava tapauskohtaisesti kunkin luovutusketjuun kuuluvan verovelvollisen osalta.[15]

48. Toiseksi tällaisessa kansallisessa säännöksessä voidaan korkeintaan asettaa veroviranomaisille velvollisuus omaksua sama lähestymistapa kaikissa asiaan liittyvissä tapauksissa, *jos ei ole painavia syitä toimia toisin*. Toisin sanoen tällainen säännös on hyväksyttävä vain, jos siinä ei estetä sitä, että veroviranomaiset päätyvät oikeuskysymysten tai tosiseikkojen osalta toisenlaiseen päätelmään eri menettelyn yhteydessä, kun niille esitetään uusia väitteitä tai uusia todisteita.

15 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 36 kohta.

49. Näistä syistä kansallinen säännös tai käytäntö, jonka mukaan asiaan liittyvissä päätöksissä esitetyt toteamukset sitovat veroviranomaisia oikeuskysymysten tai tosiseikkojen osalta, voi edellä kuvatusta poikkeavalla tavalla tulkittuna ja sovellettuna olla ristiriidassa useiden merkityksellisten ja keskeisten periaatteiden kanssa. Tällainen tulkinta ei kuitenkaan voi vesittää veroviranomaisia koskevaa todistustaakkaa eikä varsinkaan siirtää sitä tosiasiallisesti verovelvolliselle, mikä lopulta asettaisi kyseenalaiseksi arvonlisäveron vähennysoikeuden ja siten arvonlisäveron neutraalisuuden sekä samalla loukkaisi verovelvollisten puolustautumisoikeuksia.

C Asiakirja-aineistoon tutustumista koskevan verovelvollisen oikeuden laajuus

50. Toinen käsiteltävänä olevassa asiassa esille otettu seikka koskee veroviranomaisten velvollisuutta antaa verovelvolliselle oikeus tutustua todisteisiin, jotka liittyvät kyseisen verovelvollisen osalta suoritettuihin verotusmenettelyihin. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää nyt käsiteltävässä asiassa samaan tapaan kuin kansallinen tuomioistuin asiassa Ispas [16] määrittelemään tietojen ilmaisemisen osalta *milloin, mitä* ja *miten*.

51. Ensimmäisen näkökulman osalta on huomattava, että oikeus tutustua asiakirja-aineistoon keskeisesti edistää niiden henkilöiden puolustautumisoikeuksien käyttöä, joiden intresseihin viranomaisten päätöksen tekeminen voi vaikuttaa.

52. Puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaate edellyttää, että henkilölle, jolle on osoitettu hänelle vastainen päätös, on pitänyt antaa tilaisuus esittää huomautuksensa ennen kuin päätös tehtiin, jotta toimivaltainen viranomainen voi ottaa huomioon kaikki merkitykselliset seikat. Tämän säännön tavoitteena on ensisijaisesti, että henkilö, jolle päätös on osoitettu, voi korjata virheen tai esittää sellaisia seikkoja, jotka koskevat sen henkilökohtaista tilannetta ja jotka tukevat sitä, että päätös tehdään, että sitä ei tehdä tai että sillä on tietty sisältö. [17]

53. Oikeus tutustua asiakirja-aineistoon on annettava hallinnollisen menettelyn jossakin vaiheessa mutta epäilemättä *ennen kuin* viranomaiset tekevät lopullisen päätöksensä. Verovelvollisella on oltava riittävästi aikaa tutustua viranomaisilla oleviin asiakirjoihin ja sen on voitava valmistella puolustuksensa sen mukaisesti.

54. Verovelvolliselle on annettava oikeus tutustua asiakirja-aineistoon ennen oikeudenkäynnin alkua. Oikeus tutustua asiakirja-aineistoon myös mahdollistaa sen, että verovelvollinen voi tehdä perustellun päätöksen siitä, haluaako se riitauttaa hallinnon tekemän päätöksen toimivaltaisessa tuomioistuimessa. [18]

55. Tämän vuoksi tietojen ilmaiseminen myöhemmässä vaiheessa – vasta hallintoviranomaisten päätöstä koskevan oikeudenkäynnin yhteydessä – ei tavallisesti voi poistaa asianosaisen puolustautumisoikeuksien loukkausta, joka tapahtui menettelyn hallinnollisen vaiheen aikana. [19]

56. Tarkasteltaessa sitä, minkätyyppisistä asiakirjoista viranomaisten on ilmaistava tietoja tutkinnan kohteena olevalle verovelvolliselle, haluan korostaa, että oikeus tutustua asiakirja-aineistoon merkitsee, että verovelvollisen on voitava tutkia *kaikkia* tutkinta-aineistoon sisältyviä asiakirjoja, jotka ovat merkityksellisiä sen puolustuksen kannalta.

16 Ks. ratkaisuehdotus Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, 99 kohta).

17 Ks. vastaavasti tuomio 3.7.2014, Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

18 Ks. vastaavasti tuomio 15.10.1987, Heylens ym. (222/86, EU:C:1987:442, 15 kohta).

19 Tilanne voi kuitenkin olla toisenlainen silloin kun hallinnon tekemään päätökseen kohdistuvalla menettelyllä ”on automaattisesti henkilölle vastaisen päätöksen täytäntöönpanon lykkäävä vaikutus ja kun se estää välittömästi kyseisen päätöksen täytäntöönpanon”. Ks. vastaavasti tuomio 3.7.2014, Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041, 54 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

57. Tarkemmin sanottuna näihin asiakirjoihin kuuluvat ensinnäkin ne asiakirja-aineiston osat, joihin viranomaiset aikovat nojautua verovelvolliselle vastaisessa päätöksessään.[20] Tämä tarkoittaa Glencoren tapauksessa, että sille olisi pitänyt antaa oikeus tutustua kaikkiin todisteisiin, joiden avulla on osoitettu, että se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää kyseisestä veronkierrosta.

58. Tässä yhteydessä on syytä korostaa, että oikeus tutustua asiakirja-aineistoon on olemassa riippumatta asiakirjan alkuperästä sekä asiayhteydestä, jossa kyseinen asiakirja hankittiin (esimerkiksi samanaikaisesti vireillä olevan, toiseen verovelvolliseen kohdistuvan rikosoikeudellisen tai hallinnollisen menettelyn aikana), ellei ole ilmeistä, että tilanteeseen sovelletaan jotakin poikkeusta.[21] Merkityksellistä ei ole se, onko asiakirjat, joihin viranomaiset nojautuivat, konkreettisesti siirretty asiakirja-aineistosta toiseen: mikäli kyseisiä asiakirjoja on tarkoitus käyttää todisteena myöhemmin käsiteltävässä asiassa, niistä on ilmaistava tietoja kyseisen myöhemmin käsiteltävän asian kohteena olevalle verovelvolliselle. Jäsenvaltion tehtävänä on päättää, tehdäänkö tämä antamalla jäljennös pyydetyistä asiakirjoista vai antamalla verovelvolliselle (tarvittaessa osittainen) oikeus tutustua asiaan liittyvän menettelyn asiakirja-aineistoon. Merkittävää on se, onko verovelvollisella todellinen mahdollisuus saada oikeus tutustua alkuperäisiin todisteisiin.

59. Toiseksi oikeus tutustua asiakirja-aineistoon ulottuu välttämättä muihin asiakirjoihin, joihin viranomaiset eivät ehkä ole suoranaisesti nojautuneet päätöksensä perusteluissa mutta jotka koskevat tutkinnan kohteena olevan verovelvollisen toimintaa. Kuten Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on johdonmukaisesti katsonut, ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyn yleissopimuksen (jäljempänä Euroopan ihmisoikeussopimus) 6 artiklan mukaan tutkinnan kohteena olevien henkilöiden olisi voitava saada oikeus tutustua paitsi ”asian tosiseikkojen kannalta *välittömästi merkityksellisiin* todisteisiin” myös ”*muihin todisteisiin*, jotka voivat liittyä edellä mainittujen todisteiden tutkittavaksi ottamiseen, luotettavuuteen ja kattavuuteen”.[22]

60. Kolmanneksi oikeus tutustua asiakirja-aineistoon käsittää paitsi syyllisyyttä tukevat todisteet myös *syyttömyyteen viittaavat* todisteet, joita veroviranomaiset ovat saattaneet kerätä.[23] Tämä tarkoittaa, että verovelvollisella olisi oltava oikeus tutustua asiakirjoihin ja tietoihin, jotka voivat olla sen kannalta suotuisia, koska ne kenties vapauttavat verovelvollisen syytteestä tai yleisemmin ottaen saattavat vaikuttaa olevan ristiriidassa niiden päätelmien kanssa, joita veroviranomaiset ovat tehneet muiden hallussaan olevien todisteiden perusteella.[24]

61. Toisaalta, kuten ehdotin ratkaisuehdotuksessa Ispas, oikeuden tutustua asiakirja-aineistoon ei voida tulkita tarkoittavan verovelvollisen ”oikeutta nähdä koko asiakirja-aineistoa”, jos tällä ”tarkoitetaan hallintoviranomaisten hallussa olevia asiakirjoja ja tietoja kokonaisuudessaan”, mukaan lukien ”tiedot, jotka eivät suoraan liity viranomaisen tekemään päätökseen, kuten sisäiset muistiot, luonnokset, lisälaskelmat ja kaikki kolmansilta osapuolilta saadut tiedot”.[25]

20 Ks. esim. tuomio 9.11.2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, 32 kohta).

21 Ks. jäljempänä tämän ratkaisuehdotuksen 63 ja 64 kohta.

22 Ks. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 11.12.2008, Mirilashvili v. Venäjä (CE:ECHR:2008:1211JUD000629304, 200 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Kursivointi tässä. Vaikka Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kappaleella on ensisijaisesti siviili- ja rikosoikeudellinen puolensa, Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on soveltanut Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kappaleen määräyksiä tietyntyyppisiin verotusmenettelyihin. Niinpä Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen kehittelemät periaatteet voivat mainiosti toimia yleisenä innoittajana vaatimukselle, jota tulee soveltaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen menettelyyn, riippumatta sen seikan (erillisestä) tutkimisesta, voidaanko määrättyä sakkoa yksittäisessä tapauksessa tosiasiallisesti pitää luonteeltaan ”rikosoikeudellisena”.

23 Ks. vastaavasti tuomio 13.9.2018, UBS Europe ym. (C-358/16, EU:C:2018:715, 66 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 5.4.2012, Chambaz v. Sveitsi (CE:ECHR:2012:0405JUD001166304, 61 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Ks. tuomio 1.7.2010, Knauf Gips v. komissio (C-407/08 P, EU:C:2010:389, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Ks. ratkaisuehdotus Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, 100, 116 ja 121 kohta).

62. En varsinkaan näe mitään perustaa vaatia rajoittamatonta oikeutta tutustua samanaikaisesti vireillä olevien, *muihin verovelvollisiin* kohdistuvien menettelyjen asiakirja-aineistoon, tietenkin edellyttäen, että kaikki merkitykselliset asiakirjat, joihin veroviranomainen haluaa nojautua, on siirretty myöhemmin käsiteltävään asiakirja-aineistoon ja oikeus tutustua siihen on annettu siellä. [26]

63. Lisäksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskeva unionin oikeuden yleinen periaate ei nimittäin ole ehdoton vaan sitä voidaan rajoittaa, kunhan rajoitukset tosiasiassa palvelevat yleisen edun mukaisia kyseisellä toimenpiteellä tavoiteltuja tavoitteita eikä niillä puututa näin suojattuihin oikeuksiin tavoitellun päämäärän kannalta suhteettomasti ja tavalla, jota ei voida hyväksyä ja jolla loukattaisiin näiden oikeuksien keskeistä sisältöä. [27] Niinpä oikeus tutustua asiakirja-aineistoon voi olla rajoitettu asioissa, joissa se vaikuttaa olevan ehdottoman välttämätöntä sen varmistamiseksi, että tärkeitä yleisiä etuja (esimerkiksi meneillään olevaa rikostutkintaa koskevaa salassapitovelvollisuutta) suojellaan tai että muiden henkilöiden perusoikeuksiin (esimerkiksi henkilötietojen tai liikesalaisuuksien luottamuksellisuuteen) ei puututa kohtuuttomalla tavalla. [28]

64. Viranomaisten tehtävänä on osoittaa, että kyseisten poikkeusten soveltamisedellytykset täyttyvät, ja viranomaiset toimivat tältä osin tuomioistuinten valvonnassa. [29] Viranomaisten on kuitenkin harkittava, voidaanko sallia niiden asiakirjojen tietojen *osittainen* ilmaiseminen, joita yksi poikkeuksista koskee: tämä edellyttää erityisesti sen tarkastamista, onko tutustumisoikeuden rajaaminen tiettyihin asiakirjojen osiin mahdollista ja edellyttääkö tämä suhteettoman paljon työtä viranomaisilta. [30] Tässä yhteydessä on huomattava, että nykyaikaisessa tietoteknisessä ympäristössä suuren asiakirjamäärän käsittelystä ja tarvittaessa asiakirjojen editoinnista on tullut huomattavasti helpompaa kuin aiemmin.

65. Lisäksi korostan sen tavan osalta, jolla tutustumisoikeus on annettava, edellä 58 kohdassa esitetyistä syistä, että pelkkä viittaus aiemmin tehtyihin päätöksiin, joissa merkityksellisiä asiakirjoja käytettiin todisteina, ei ole riittävä. Myöskään yhteenvedon muodossa oleva kuvaus veroviranomaisten hallussa olevista todisteista ei vastaa verovelvollisen oikeutta tutustua asiakirja-aineistoon, ellei verovelvollinen voi pyytää tutkittavaksi tiettyjä asiakirjoja ja mahdollisesti jäljennöstä niistä. Onkin erittäin tärkeää, että verovelvollinen voi halutessaan saada nähtäväkseen alkuperäiset asiakirjat.

D Tuomioistuinvalvonta

66. Lisäksi on tarpeen tarkastella lyhyesti sen valvonnan laajuutta, joka kansallisen tuomioistuimen on toteutettava verovelvollisen tietyt arvonlisäverovähennykset epäävän veroviranomaisten päätöksen osalta.

67. Toimivaltaisen tuomioistuimen on suoritettava sen käsiteltävänä olevan asian merkityksellisten tosiseikkojen ja olosuhteiden yleisarviointi määrittääkseen, oliko kyseisellä verovelvollisella vähennysoikeus niiden luovutusten osalta, jotka saivat aikaan kyseessä olevan veronkierron.

68. Kun kansallinen tuomioistuin tutkii asiaa, sitä eivät selvästikään voi sitoa veroviranomaisten esittämät toteamukset, olivatpa ne sitten esitetty riidanalaisissa päätöksissä tai muita verovelvollisia vastaan tehdyissä päätöksissä, vaikka niistä olisi jo tullut lopullisia.

26 Edellä tämän ratkaisuehdotuksen 58 kohta.

27 Ks. vastaavasti tuomio 3.7.2014, Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041, 42 kohta) ja tuomio 9.11.2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, 35 kohta).

28 Ks. vastaavasti tuomio 9.11.2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, 36 kohta).

29 Ks. vastaavasti Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 16.2.2000, Jasper v. Yhdistynyt kuningaskunta (CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, 56 kohta).

30 Tältä osin ks. analogisesti tuomio 28.6.2012, komissio v. Agrofert Holding (C-477/10 P, EU:C:2012:394, 79 kohta).

69. Perusoikeuskirjan 47 artiklan mukaisesti kansallisen tuomioistuimen toimivallan on käsitettävä kaikki oikeudelliset seikat ja tosiseikat, jotka ovat oikeudenkäyntimenettelyn tuloksen kannalta ratkaisevia.[31] Oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevaan oikeuteen liittyvien vaatimusten täyttämiseksi asianosaisten on tässä yhteydessä saatava tieto kaikista tällaisista seikoista, ja niillä on oltava tilaisuus keskustella näistä kontradiktorisesti.[32]

70. Oikeudenkäynnin yhteydessä kansallisen tuomioistuimen on myös voitava tarkistaa (tarvittaessa väliaikaista oikeussuojaa koskevassa menettelyssä) verovelvollista vastaan käytettävien todisteiden laillisuus unionin oikeuden valossa, mukaan lukien muista menettelyistä ”siirretyt” todisteet. Kuten unionin tuomioistuin katsoi tuomiossa WebMindLicenses, perusoikeuskirjan 47 artiklalla taattu tuomioistuinvalvonnan tehokkuus edellyttää, että ”unionin oikeuden täytäntöönpanemiseksi tehdyn päätöksen laillisuutta tutkivan tuomioistuimen on voitava tarkistaa, onko kyseisen päätöksen perustana olleet todisteet saatu ja onko niitä käytetty loukkaamalla unionin oikeudessa ja erityisesti perusoikeuskirjassa taattuja oikeuksia”. Tämä vaatimus täyttyy, ”jos veroviranomaisten tekemästä arvonlisäveron oikaisupäätöksestä tehtyä valitusta käsittelevällä tuomioistuimella on toimivalta tarkistaa, että samanaikaisesti vireillä olevan rikosoikeudellisen menettelyn, jota ei vielä ole päätetty, yhteydessä saadut, kyseisen päätöksen perustana olleet todisteet on mainitussa rikosoikeudellisessa menettelyssä saatu unionin oikeudessa taattuja oikeuksia noudattaen, tai jos se rikosasian käsitelleen tuomioistuimen kontradiktorisessa menettelyssä jo suorittaman tutkimisen perusteella voi vähintäänkin varmistua siitä, että kyseiset todisteet oli saatu unionin oikeutta noudattaen”.[33]

71. Unionin tuomioistuin esitti mainitussa tuomiossa tärkeän lisäyksen: ”Jos tämä vaatimus ei täyty ja jos oikeus oikeussuojakeinoihin tuomioistuimessa ei näin ollen ole tehokas tai jos jotakin muuta unionin oikeudessa taattua oikeutta on loukattu, rikosoikeudellisessa menettelyssä saadut ja verohallinnollisessa menettelyssä käytetyt todisteet on hylättävä ja niihin tukeutuva riidanalainen päätös on kumottava, jos se tästä syystä jää ilman perustetta.”[34]

72. Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei voi arvioida veroviranomaisten toteamuksia tai tapaa, jolla niiden toimittamat todisteet kerättiin, tästä seuraa myös asianosaisten prosessuaalista yhdenvertaisuutta koskevan periaatteen loukkaus; kyseinen periaate on välitön seuraus perusoikeuskirjan 47 artiklan mukaisesta oikeudesta puolueettomaan tuomioistuimeen.

73. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan asianosaisten prosessuaalisen yhdenvertaisuuden periaate merkitsee velvollisuutta tarjota kullekin asianosaiselle kohtuullinen mahdollisuus esittää asiansa, myös todisteensa, sellaisten edellytysten vallitessa, jotka eivät saata tätä vastapuoltaan selvästi epäedullisempaan asemaan. Tämän periaatteen tarkoituksena on turvata oikeudenkäynnin asianosaisten välinen prosessuaalinen tasapaino takaamalla asianosaisten oikeuksien ja velvollisuuksien yhdenvertaisuus muun muassa asian selvittämistä ja kontradiktorista näkemystenvaihtoa tuomioistuimessa koskevien sääntöjen osalta.[35]

74. Yleisemmällä tasolla on tähdennettävä, että muutamaa pientä poikkeusta lukuun ottamatta hallintoviranomaisten lausunnot ja toteamukset eivät sido eivätkä voi sitoa tuomioistuimia, eivätkä ne estä tuomioistuimia harjoittamasta tuomioistuinvalvontaa täysimääräisesti. Kuten unionin tuomioistuin on äskettäin jälleen korostanut, riippumattomuuden käsite edellyttää muun muassa, että asianomainen

31 Ks. analogisesti tuomio 4.6.2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, 62 kohta).

32 Ks. analogisesti tuomio 2.12.2009, komissio v. Irlanti ym. (C-89/08 P, EU:C:2009:742, 56 kohta).

33 Tuomio 17.12.2015 (C-419/14, EU:C:2015:832, 87 ja 88 kohta).

34 Ibid., 89 kohta.

35 Ks. esim. tuomio 28.7.2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone ym. (C-543/14, EU:C:2016:605, 40 ja 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

elin huolehtii tuomiovallan käyttöön liittyvistä tehtävistään itsenäisesti olematta missään hierarkkisessa tai alisteisessa suhteessa mihinkään tahoon suoraan (ottamalla vastaan määräyksiä tai ohjeita miltään taholta [36]) tai epäsuorasti (siten että elintä sitoo arvioinnin tuloksen osalta toinen toimi tai päätös, esimerkiksi tuomioistuinvalvonnan ulkopuolelle tosiasiallisesti suljetut hallintotoimet [37]).

75. Näistä syistä kansallisen tuomioistuimen, jossa käsitellään verovelvollisen kannetta veroviranomaisten päätöksestä, on voitava arvioida kaikki päätökseen sisältyvät tosiseikat ja oikeudelliset seikat ja myös todisteiden keräämisen tapa riippumatta näiden todisteiden alkuperästä.

V Ratkaisuehdotus

76. Ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

– Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY säännökset eivät Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklan ja 48 artiklan 2 kohdan valossa tulkittuina ole esteenä jäsenvaltion oikeussäännölle tai käytännölle, jonka mukaan verohallinnon on tarkistaessaan verovelvollisen oikeuden vähentää arvonlisävero otettava huomioon toteamukset, jotka se on esittänyt asiaan liittyvissä päätöksissä, joista on tullut lopullisia, edellyttäen että

  – oikeussääntö tai käytäntö noudattaa arvonlisäverojärjestelmän logiikkaa ja rakennetta eikä estä veroviranomaisia tekemästä oikeuskysymysten tai tosiseikkojen osalta toisenlaisia päätelmiä eri menettelyjen yhteydessä, kun niille esitetään uusia väitteitä tai uusia todisteita

  – veroviranomaisten on periaatteessa ennen lopullisen päätöksensä tekemistä annettava oikeus tutustua kaikkiin asiakirjoihin, jotka ovat verovelvollisen puolustautumisoikeuksien kannalta merkityksellisiä, mukaan lukien asiakirjat, jotka on kerätty asiaan liittyvien hallinnollisten tai rikosoikeudellisten menettelyjen yhteydessä. Yhteenvedon muodossa oleva todisteiden kuvaus ei ole riittävä, ellei verovelvollinen voi pyytää tutkittavaksi tiettyjä asiakirjoja ja mahdollisesti jäljennöstä niistä

  – kansallisen tuomioistuimen, jossa käsitellään verovelvollisen kannetta veroviranomaisten päätöksestä, on voitava arvioida kaikki päätökseen sisältyvät tosiseikat ja oikeudelliset seikat ja myös todisteiden hankkimistavan laillisuus riippumatta näiden todisteiden alkuperästä.

36 Ks. vastaavasti tuomio 27.2.2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, 42 ja 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Ks. ratkaisuehdotukseni Torubarov (C-556/17, EU:C:2019:339, 50–51 ja 102 kohta).