Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

24 päivänä helmikuuta 2022*

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 167 ja 168 artikla – Vähennysoikeus – Epääminen – Veropetos – Todistelu – Sellaisesta verotuspäätöksestä, jossa evättiin vähennysoikeus, tehdyn hallinnollisen oikaisuvaatimuksen käsittelyn lykkääminen rikosoikeudellisessa menettelyssä annettavaan ratkaisuun asti – Jäsenvaltioiden menettelyllinen itsemääräämisoikeus – Verotuksen neutraalisuuden periaate – Oikeus hyvään hallintoon – Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artikla

Asiassa C-582/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Înalta Curte de Casație și Justiție (ylin tuomioistuin, Romania) on esittänyt 23.7.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 5.11.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

SC Cridar Cons SRL

vastaan

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj ja

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Regan sekä tuomarit I. Jarukaitis (esittelevä tuomari), M. Ilešič, D. Gratsias ja Z. Csehi,

julkisasiamies: G. Pitruzzella,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– SC Cridar Cons SRL, edustajinaan C. F. Costaș, S. I. Puț ja A. Tomuța, avocați,

– Romanian hallitus, asiamiehenään E. Gane, R. I. Hațieganu ja A. Rotăreanu,

* Oikeudenkäyntikieli: romania.

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja A. Armenia,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 47 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä SC Cridar Cons SRL (jäljempänä Cridar) ja toisaalta Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (verohallinnon Clujin piirihallintoyksikkö, Romania) (jäljempänä AJFP Cluj) ja Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (verohallinnon Cluj-Napocan alueellinen pääosasto, Romania) (jäljempänä DGRFP Gluj-Napoca) ja joka koskee päätöstä lykätä sellaisesta verotuspäätöksestä, jossa evättiin arvonlisäveron vähennysoikeus, tehdyn hallinnollisen oikaisuvaatimuksen käsittelyä rikosasian päätökseen saamiseen asti.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”

4 Kyseisen direktiivin 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;

_ _”

Romanian oikeus

Verotusmenettelykoodeksi

5 Verotusmenettelykoodeksista annetun lain nro 207/2015 (Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä verotusmenettelykoodeksi), 118 §:n 3 momentissa säädetään, että ”verotarkastus suoritetaan yhden kerran kunkin verosaatavan lajin ja kunkin verokauden osalta”.

6 Verotusmenettelykoodeksin 128 §:n, jonka otsikkona on ”Uusi verotarkastus”, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Poiketen siitä, mitä 118 §:n 3 momentissa säädetään, verotarkastusviranomaisen päällikkö voi päättää, että tiettyä verokautta koskevat tietyntyyppiset verovelvoitteet otetaan uudelleen tarkasteltaviksi sen jälkeen, kun on tullut esiin täydentäviä tietoja, jotka eivät olleet kyseisen viranomaisen tiedossa verotarkastuksen ajankohtana ja jotka vaikuttavat verotarkastuksen tuloksiin.”

7 Verotusmenettelykoodeksin 131 §:ssä, jonka otsikkona on ”Verotarkastuksen tulos”, säädetään seuraavaa:

”(1) Verotarkastuksen tulos on esitettävä kirjallisesti verotarkastuskertomuksessa, jossa kuvataan verotarkastusviranomaisen tosiseikoista ja oikeudellisista seikoista tekemät toteamukset ja näiden toteamusten verotukselliset seuraukset.

– –

(4) Verotarkastuskertomus muodostaa perustan seuraavien päätösten antamiselle:

a) verotuspäätös veron maksettavaksi määräämisestä tai palauttamisesta sen mukaan, oikaistaanko veron perustetta ylös- vai alaspäin

– –”

8 Mainitun koodeksin 132 §:n, jonka otsikkona on ”Asian saattaminen rikostutkinta- ja syyttäjäviranomaisten käsiteltäväksi”, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verotarkastusviranomaisen on saatettava asia toimivaltaisten lainkäyttöelinten käsiteltäväksi silloin kun se on havainnut verotarkastuksen yhteydessä seikkoja, joiden perusteella voi olla kyse rikoslaissa säädetyn rangaistavan teon tunnusmerkistön täyttävistä teoista.”

9 Kyseisen koodeksin 268 §:n, jonka otsikkona on ”Mahdollisuus tehdä oikaisuvaatimus”, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verosaatavan vahvistamisesta ja myös kaikista muista verotusta koskevista hallintotoimista voidaan tehdä tässä luvussa säädetyn mukaisesti oikaisuvaatimus. Koska oikaisuvaatimus on hallinnon sisäinen oikeussuojakeino, se ei estä verotusta koskevan hallintotoimen antamisen takia vahinkoa kärsineitä henkilöitä hakemasta muutosta kanteella tuomioistuimissa.”

10 Verotusmenettelykoodeksin 277 §:ssä, jonka otsikkona on ”Asian käsittelyn lykkääminen hallinnollista oikaisuvaatimusta koskevassa menettelyssä”, säädetään seuraavaa:

”(1) Oikaisuvaatimuksen käsittelystä vastaava elin voi perustellulla päätöksellä lykätä asian käsittelyä, jos

a) tarkastuksen tehnyt viranomainen on saattanut asian toimivaltaisten elinten käsiteltäväksi sillä perusteella, että on olemassa viitteitä, joiden mukaan veron perusteen määrittämisen yhteydessä huomioon otettujen todisteiden osalta olisi tehty rikos, joka vaikuttaa siinä tapauksessa, että se todetaan tehdyksi, ratkaisevasti hallintomenettelyssä annettavaan ratkaisuun

– –

(4) Rikostuomioistuimen siviilioikeudellisesta vaatimuksesta antama lainvoimainen ratkaisu sitoo oikaisuvaatimusten käsittelystä vastaavia elimiä valtion yksityisoikeudellisten maksuvaateiden osalta.”

11 Verotusmenettelykoodeksin 278 §:ssä, jonka otsikkona on ”Verotusta koskevan hallintotoimen täytäntöönpanon lykkääminen”, säädetään seuraavaa:

”(1) Hallinnollisen oikaisuvaatimuksen esittäminen ei lykkää verotusta koskevan hallintotoimen täytäntöönpanoa.”

(2) Tämän pykälän säännökset eivät vaikuta oikaisuvaatimuksen tekijän oikeuteen hakea verotusta koskevan hallintotoimen täytäntöönpanon lykkäystä [Oikeudenkäynnistä hallintoasioissa annetun lain nro 554/2004 (Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004)] nojalla – –.

– –”

12 Kyseisen koodeksin 281 §:n, jonka otsikkona on ”Päätöksestä ilmoittaminen ja oikeussuojakeino”, 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Oikaisuvaatimuksen tekijä tai oikaisuvaatimusmenettelyyn väliintulijana osallistuvat henkilöt voivat riitauttaa oikaisuvaatimuksesta annetut päätökset ja verotusta koskevat hallintotoimet, joita nämä päätökset koskevat, toimivaltaisessa hallintotuomioistuimessa – –”

13 Saman koodeksin 350 §:n, jonka otsikkona on ”Yhteistyö rikostutkinta- ja syyttäjäviranomaisten kanssa”, 2 ja 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”(2) Asianmukaisesti perustelluissa tapauksissa verotarkastusten suorittaminen voidaan uskoa rikosasian tutkintamenettelyn aloittamisen jälkeen ja syyttäjän lausunnon perusteella [Agenției Naționale de Administrare Fiscalălle (ANAF), (Romanian verohallinnosta vastaava viranomainen)] tiettyjen tavoitteiden saavuttamiseksi.

(3) Edellä 1 ja 2 §:ssä tarkoitettujen tarkastusten tulos merkitään pöytäkirjoihin, jotka ovat todistuskeinoja. Pöytäkirjat eivät ole tässä koodeksissa tarkoitettuja verosaatavaperusteita.”

14 Curtea Constituțională (perustuslakituomioistuin, Romania) totesi 29.1.2019 antamassaan tuomiossa nro 72, että kyseisen 350 §:n 3 momentissa oleva ilmaisu ”jotka ovat todistuskeinoja” on perustuslain vastainen.

Oikeudenkäynnistä hallintoasioissa annettu laki

15 Oikeudenkäynnistä hallintoasioissa annettuun lakiin nro 554/2004, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä hallintoprosessilaki), sisältyvässä 2 §:n 1 momentissa säädetään seuraavista määritelmistä:

”Tässä laissa tarkoitetaan

– –

s) ’välittömästi uhkaavalla vahingolla’ tulevaa ja ennakoitavissa olevaa aineellista vahinkoa taikka mahdollisesti viranomaisen tai julkisen palvelun toiminnalle aiheutuvaa odotettavissa olevaa vakavaa häiriötä

t) ’asiamukaisesti perustetuilla tapauksilla’ tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja koskevia olosuhteita, jotka ovat omiaan synnyttämään vakavia epäilyjä hallintotoimen laillisuudesta

_ _”

16 Hallintoprosessilain 14 §:n, jonka otsikkona on ”Toimen täytäntöönpanon lykkääminen”, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Vahinkoa kärsinyt henkilö voi asianmukaisesti perustelluissa tapauksissa välittömästi uhkaavan vahingon estämiseksi pyytää – otettuaan sitä ennen yhteyttä toimen tehneeseen viranomaiseen tai ylempään viranomaiseen – toimivaltaista tuomioistuinta määräämään yksipuolisen hallintotoimen täytäntöönpanon lykkäämisestä siihen asti, kunnes pääasiaa käsittelevä tuomioistuin antaa ratkaisunsa. Jos vahinkoa kärsinyt henkilö ei nosta toimesta kumoamiskannetta 60 päivän kuluessa, täytäntöönpanon lykkäämisvaikutus päättyy suoraan lain nojalla ja ilman eri toimenpiteitä.”

17 Kyseisen lain 15 §:ssä, jonka otsikkona on ”Täytäntöönpanon lykkäämistä koskeva hakemus kanteessa”, säädetään seuraavaa:

”(1) Kantaja voi 14 §:ssä säädetyin perustein pyytää yksipuolisen hallintotoimen täytäntöönpanon lykkäämistä hakemuksella, joka on osoitettava tuomioistuimelle, joka on toimivaltainen kumoamaan riidanalaisen toimen osittain tai kokonaan. Tässä tapauksessa tuomioistuin voi määrätä riidanalaisen hallintotoimen täytäntöönpanon lykättäväksi siihen saakka, kunnes asia on ratkaistu lopullisesti sellaisella päätöksellä, johon ei voida hakea muutosta. Täytäntöönpanon lykkäämistä koskeva hakemus voidaan esittää yhdessä pääasian kanteen kanssa tai – siihen saakka, kunnes pääasiassa annetaan ratkaisu – erillisellä vaatimuksella.

_ _

(4) Jos kanne hyväksytään, 14 §:n mukaisesti määrättyä täytäntöönpanon lykkäämistä jatketaan ilman eri toimenpiteitä siihen saakka, kunnes asia on ratkaistu lopullisesti sellaisella päätöksellä, johon ei voida hakea muutosta, vaikka kantaja ei ole vaatinut hallintotoimen täytäntöönpanon lykkäämistä 1 momentin nojalla.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

18 Teiden ja moottoriteiden rakennusalalla toimivaan yhtiöön Cridariin tehtiin arvonlisäverotarkastus 1.1.2011 ja 30.4.2014 välisen ajanjakson osalta. Tässä yhteydessä Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (verohallinnon Bistriţa-Năsăudin piirihallintoyksikkö, Romania) totesi, että yhtiöllä oli oikeus vähentää arvonlisävero sen kirjanpidossa kirjattujen liiketoimien osalta.

19 Vuoden 2015 alussa Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Cluj (Clujin ylioikeuden yhteydessä toimiva syyttäjävirasto, Romania) (jäljempänä syyttäjävirasto) aloitti rikosasiassa nro 363/P/2015 tutkinnan, jossa esitettiin veropetosta koskevia syytöksiä useita henkilöitä, muun muassa Cridarin toimitusjohtajaa, vastaan. Syyttäjävirasto pyysi vuoden 2016 kuluessa – pyynnön tarkkaa päivämäärää ei ole tiedossa – DGRFP Cluj-Napocaa tekemään uuden verotarkastuksen Cridarin

osalta sillä perusteella, että oli saatu näyttöä siitä, että kyseinen yhtiö oli tehnyt 1.1.2011–31.12.2015 välisenä aikana tekaistuja hankintoja useilta muilta yhtiöiltä. DGRFP Cluj-Napoca antoi tämän uuden verotarkastuksen suorittamisen AJFP Clujin tehtäväksi. Verotarkastus tehtiin 4.–17.10.2016 välisenä aikana, ja se koski vain edellisessä kohdassa mainitun verotarkastuksen kohteena ollutta ajanjaksoa.

20 AJFP Cluj epäsi 3.11.2016 päivätyssä verotarkastuskertomuksessaan ja samana päivänä antamassaan verotuspäätöksessä vuonna 2014 otetun kannan vastaisesti Cridarilta arvonlisäveron vähennysoikeuden kaikkien niiden liiketoimien osalta, joilla tämä yhtiö oli hankkinut tavaraa syyttäjäviraston mainitsemalta viideltä yhtiöltä (jäljempänä riidanalaiset hankinnat), ja määräsi ylimääräisistä verovelvoitteista velvoittamalla Cridarin maksamaan 2 103 272 Romanian leuta (RON) (n. 425 000 euroa) lisää arvonlisäveroa ja yhteisöveroa. AJFP Cluj peruutti verotusmenettelykoodeksin 128 §:n mukaisesti myös vuoden 2014 verotuspäätöksen ja kaikki aikaisemman arvonlisäveroa koskeneen verotarkastuksen tulokset. Uusi verotuspäätös perustui useisiin ostojen osalta todettuihin sääntöjenvastaisuuksiin, jotka olivat tapahtuneet viiden Cridarin tavarantoimittajan tai niiden toimittajien tasolla. AJFP Cluj päätyi näiden sääntöjenvastaisuuksien perusteella siihen, että oli perusteltua epäillä, että oli luotu keinotekoinen tilanne, jotta Cridar voi korottaa fiktiivisesti kustannuksiaan ja vähentää vastaavat arvonlisäveromäärät ilman, että todellisia liiketoimia oli toteutettu.

21 Veroviranomaiset toimittivat välittömästi näiden päätösten tekemisen jälkeen syyttäjävirastolle tutkinta-aineiston, joka koski näitä tarkastettuihin liiketoimiin liittyviä veropetoksia. Näiden tekojen johdosta oli lisäksi jo aloitettu rikostutkinta asiassa 363/P/2015.

22 Cridar teki 11.11.2016 DGRFP Cluj-Napocalle oikaisuvaatimuksen 3.11.2016 tehdystä verotuspäätöksestä ja jätti hallintoprosessilain 14 §:n perusteella kyseisen päätöksen täytäntöönpanon lykkäämistä koskevan hakemuksen, jonka Curtea de Apel Cluj (Clujin ylioikeus, Romania) hyväksyi vuonna 2016 antamallaan tuomiolla, jossa se määräsi kyseisen verotuspäätöksen täytäntöönpanon lykättäväksi siihen asti, kunnes pääasiaa käsittelevä tuomioistuin antaa ratkaisunsa. Kyseinen tuomio on tullut lainvoimaiseksi.

23 DGRFP Cluj-Napoca hylkäsi edellisessä kohdassa tarkoitetusta oikaisuvaatimuksesta 16.3.2017 tekemässään päätöksessä Cridarin esittämät menettelyä koskevat väitteet mutta lykkäsi ratkaisun antamista verotusta koskevan oikaisuvaatimuksen asiakysymyksestä verotusmenettelykoodeksin 277 §:n 1 momentin a kohdan nojalla ja totesi, että oikaisuvaatimuksen käsittelystä vastaava elin ei voi antaa ratkaisua asiakysymyksestä ennen kuin rikosoikeudellisessa osiossa on annettu sen päättävä päätös, jossa vahvistetaan tai kumotaan tarkastuselinten epäilyt riitautettujen hankintojen todenperäisyydestä.

24 Cridar vaati 29.6.2017 Curtea de Apel Clujissa nostamassaan kanteessa kyseistä tuomioistuinta ensisijaisesti kumoamaan 16.3.2017 tehdyn päätöksen menettelyllisistä syistä ja toissijaisesti kumoamaan mainitun päätöksen ja velvoittamaan DGRFP Cluj-Napocan antamaan ratkaisun kantajan oikaisuvaatimuksen asiakysymyksestä. Cridar vaati lisäksi, että verotuspäätöksen täytäntöönpanoa oli lykättävä siihen saakka, kunnes rikosasia on ratkaistu lainvoimaisesti hallintoprosessilain 15 §:n mukaisesti.

25 Kyseinen tuomioistuin hylkäsi kanteen 29.9.2017 antamallaan tuomiolla. Se katsoi muun muassa, että DGRFP Cluj-Napocalla on oikeus arvioida, onko verotusta koskevan oikaisuvaatimuksen käsittelyn lykkääminen tarkoituksenmukaista sen välttämiseksi, että samasta oikeudellisesta tosiseikastosta annetaan ristiriitaisia päätöksiä. Kyseinen tuomioistuin päätyi tämän perusteella

pitämään viranomaisen päätöstä lykätä verotusta koskevan oikaisuvaatimuksen käsittelyä siihen asti, kunnes rikosasiassa on ratkaistu, ovatko riidanalaiset hankinnat todellisia, lainmukaisena. Curtea de Apel Cluj hylkäsi myös hakemuksen verotuspäätöksen täytäntöönpanon lykkäämisestä siihen saakka, kunnes rikosasia on ratkaistu lainvoimaisesti, sillä perusteella, että lainvastaisuusperusteiden, joihin oli vedottu, nojalla ei ole ilmeistä, että päätös on lainvastainen, eikä ole osoitettu, että kyseessä olisi välittömästi uhkaava vahinko. Se totesi tältä osin, että tämän tuomion 22 kohdassa tarkoitettu ratkaisu, jolla hallintoprosessilain 14 §:n nojalla tehty hakemus täytäntöönpanon lykkäämisestä hyväksyttiin, ei ole lainvoimainen tämän lain 15 §:ään perustuvan samankaltaisen vaatimuksen ratkaisemisen osalta näiden kahden menettelyn erilaisten ajallisten vaikutusten takia.

26 Cridar teki 11.10.2017 kyseisestä tuomiosta kassaatiovalituksen Înalta Curte de Casație și Justiției (ylin tuomioistuin, Romania), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin. Kyseinen yhtiö väittää kassaatiovalituksessaan muun muassa, että DGRFP Cluj-Napoca katsoi yhtiön oikaisuvaatimuksesta 16.3.2017 tekemässään päätöksessä – toisessa verotarkastuksessa tehtyjen toteamusten vastaisesti –, että oli pelkästään löydetty viitteitä siitä, että riidanalaiset hankinnat olisivat voineet olla fiktiivisiä, ja että kysymys siitä, olivatko nämä hankinnat fiktiivisiä vai eivät, ratkaistaan vasta rikosasiassa annettavassa lopullisessa ratkaisussa. Cridarin mukaan verovelvollinen on esitettyjä todisteita, niiden oikeudellista arvoa sekä viranomaista, joka voi vahvistaa, ovatko liiketoimet fiktiivisiä vai todellisia, koskevien ristiriitaisten tulkintojen vuoksi pattitilanteessa eikä sillä ole mitään mahdollisuutta käyttää vähennysoikeuttaan. Näyttää siis siltä, että kansallisessa lainsäädännössä on asetettu arvonlisäveron vähennysoikeuden tunnustamiselle sellainen lisäedellytys – eli se, että kyseisten liiketoimien todenperäisyys on vahvistettu rikosoikeudellisessa menettelyssä –, joka ei johdu unionin oikeuden sovellettavista säännöksistä eikä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä.

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää vielä, että koska sen käsiteltävänä oleva asia ei koske 3.11.2016 tehdyn verotuspäätöksen aineellista lainmukaisuutta, se ei voi ratkaista, riittävätkö kyseisessä päätöksessä mainitut seikat unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti perusteeksi arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämiselle.

28 Kyseinen tuomioistuin huomauttaa lisäksi, että Cridar ei voi tällä hetkellä saada tuomioistuinratkaisua oikaisuvaatimuksensa asiakysymyksestä, koska kansallisen oikeuskäytännön mukaan verotuspäätöksen riitauttaminen tuomioistuimessa on verotusmenettelykoodeksin 281 §:n mukaan mahdollista vain silloin, kun verotuspäätöksen kanssa riitautetaan samanaikaisesti päätös, jossa oikaisuvaatimuksen asiakysymys on ratkaistu. Nyt käsiteltävässä asiassa 16.3.2017 annetun päätöksen tehnyt veroviranomainen on ainoastaan lykännyt asian käsittelyä. Kyseinen tuomioistuin lisää, että kyseisen koodeksin 278 §:n 1 momentin mukaan hallinnollisen oikaisuvaatimuksen esittäminen ei lykkää verotusta koskevan hallintotoimen täytäntöönpanoa edes sen ajanjakson aikana, jonka osalta kyseisestä toimesta tehdyn oikaisuvaatimuksen käsittelyä on lykätty. Lisäksi se toteaa, että verotuspäätös johtaa aina verorasituksen siirtymiseen verovelvolliselle.

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii näiden seikkojen perusteella, loukataanko arvonlisäverodirektiivissä vahvistettua verotuksen neutraalisuuden periaatetta sillä, että veroviranomainen antaa ensiksi verotuspäätöksen, joka saa arvonlisäveron vähennysoikeuden evätessään aikaan välittömästi syntyviä vaikutuksia, vaikka viranomaisella ei kyseisenä ajankohtana ole käytettävissään kaikkia objektiivisia seikkoja verovelvollisen osallisuudesta arvonlisäveropetokseen, ja että tämän jälkeen verotuspäätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen käsittelyä lykätään siihen asti, kunnes tosiseikat saadaan selvitettyä sellaisessa rikostutkinnassa,

jossa on tarkoitus määrittää verovelvollisen osallisuus edellä mainittuun petokseen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii myös, onko tällainen menettelytapa yhteensopiva perusoikeuskirjan 47 artiklassa taatun oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevan oikeuden kanssa, koska verotuspäätös on edelleen täytäntöönpanokelpoinen sen ajanjakson aikana, jonka osalta kyseisestä päätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen käsittelyä on lykätty, ilman, että verovelvollisen olisi mahdollista riitauttaa verotuspäätöstä tuomioistuimessa, koska tällaisen riitauttamismahdollisuuden edellytyksenä on, että sitä ennen on tehty päätös, jossa oikaisuvaatimuksen asiakysymys on ratkaistu. Se katsoo, että arviointi voi vaihdella sen mukaan, saako verovelvollinen lykättyä riidanalaisten toimien täytäntöönpanoa hallintoprosessilain 14 ja 15 §:ssä säädetyin edellytyksin, jolloin arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämisen vaikutukset poistetaan toistaiseksi.

30 Tässä tilanteessa Înalta Curte de Casație și Justiție on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1) Onko [arvonlisäverodirektiiviä] ja [perusoikeuskirjan] 47 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään, että annettuaan verotuspäätöksen, jossa evätään oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen, veroviranomaiset saavat lykätä [tästä verotuspäätöksestä tehdyn] hallinnollisen oikaisuvaatimuksen käsittelyä siihen asti, kunnes sellainen rikosasia saadaan päätökseen, joka saattaisi tuoda esiin muita objektiivisia seikkoja verovelvollisen osallisuudesta kyseiseen veropetokseen?

2) Voiko [unionin tuomioistuimen] vastaus edelliseen kysymykseen olla erilainen, jos verovelvolliseen voidaan hallinnollisen oikaisuvaatimuksen käsittelyn lykkäämisen ajan soveltaa välitoimia, joilla arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämisen vaikutuksia voidaan lykätä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kahdella kysymyksellään, jotka on tutkittava yhdessä, onko arvonlisäverodirektiiviä ja perusoikeuskirjan 47 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan kansalliset veroviranomaiset saavat lykätä sellaisesta verotuspäätöksestä, jolla verovelvolliselta evätään oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen sillä perusteella, että se on ollut osallisena veropetoksessa, tehdyn hallinnollisen oikaisuvaatimuksen käsittelyä sellaisen rikosoikeudellisen menettelyn päätökseen saamiseen asti, joka saattaisi tuoda esiin muita objektiivisia seikkoja verovelvollisen osallisuudesta veropetokseen, ja onko tämän osalta relevanttia se, että kyseinen verovelvollinen voi saada verotuspäätöksen täytäntöönpanon lykätyksi hallinnollisen oikaisuvaatimuksen käsittelyn lykkäämisen ajaksi.

32 Tästä on ensinnäkin palautettava mieleen, että verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen se on velvollinen, arvonlisävero, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, joita se käyttää verollisiin liiketoimiinsa, on unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate. Kuten unionin tuomioistuin on toistuvasti korostanut, arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa, jos verovelvolliset, jotka haluavat käyttää vähennysoikeutta, noudattavat vähennysoikeudelle

asetettuja aineellisia ja muodollisia vaatimuksia tai edellytyksiä (tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, 31 kohta).

33 On kuitenkin niin, että mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on päämäärä, joka on arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan, ja unionin tuomioistuin on todennut toistuvasti, etteivät oikeussubjektit saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin. Kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten tehtävänä on täten evätä vähennysoikeus, jos asiassa on objektiivisten seikkojen perusteella osoitettu, että vähennysoikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin (tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, 45 kohta).

34 Näin on paitsi silloin, kun verovelvollinen itse syyllistyy veropetokseen, mutta myös silloin, kun verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa tällaista petosta. Vähennysoikeus voidaan näin evätä verovelvolliselta ainoastaan, jos objektiivisten seikkojen perusteella voidaan osoittaa, että verovelvollinen, jolle vähennysoikeuden perusteena toimivat tavarat tai palvelut on toimitettu, on itse syyllistynyt veropetokseen tai se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa kyseiset tavarat tai palvelut hankkimalla liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta, johon toimittaja tai jokin muu kyseisten tavaroiden tai palvelujen vaihdantaketjun aikaisemman tai myöhemmän vaiheen toimija syyllistyi (ks. vastaavasti tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, 46 kohta).

35 Koska vähennysoikeuden epääminen on poikkeus sen perusperiaatteen soveltamisesta, jonka tämä oikeus muodostaa, veroviranomaisten on kyettävä esittämään riittävä näyttö niistä objektiivisista seikoista, joiden perusteella voidaan katsoa, että verovelvollinen on itse syyllistynyt arvonlisäveropetokseen tai että se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon se on vedonnut vähennysoikeuden perusteena, oli osa tällaista petosta (tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, 50 kohta).

36 Koska unionin oikeudessa ei ole säädetty todistelusäännöistä arvonlisäveropetoksia koskevissa asioissa, verohallinnon on esitettävä näyttö tällaisista objektiivisista seikoista kansallisessa oikeudessa säädettyjen sääntöjen mukaisesti. Tällaisilla säännöillä ei kuitenkaan saada rajoittaa unionin oikeuden tehokkuutta, ja niiden on oltava unionin oikeudessa – erityisesti perusoikeuskirjassa – taattujen oikeuksien mukaisia (ks. vastaavasti tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 4.6.2020, C. F. (Verotarkastus), C-430/19, EU:C:2020:429, 45 kohta).

37 Unionin tuomioistuin totesikin 17.12.2015 antamansa tuomion WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) 68 kohdassa, ettei unionin oikeus ole näiden edellytysten täyttyessä esteenä sille, että veroviranomaiset voivat arvonlisäverotukseen liittyvää väärinkäytöstä selvittäessään käyttää hallinnollisessa menettelyssä todisteita, jotka on saatu samanaikaisesti vireillä olevassa verovelvollista koskevassa kansallisessa rikosoikeudellisessa menettelyssä, jota ei ole vielä päätetty, kunhan ne noudattavat unionin oikeudessa ja erityisesti perusoikeuskirjassa taattuja oikeuksia. Lisäksi se totesi 16.10.2019 antamansa tuomion Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861) 38 kohdassa, että tämän saman varauksen huomioon ottaen kansallisten veroviranomaisten on arvonlisäveropetoksen olemassaolon toteamisesta varten

voitava tukeutua rikosoikeudellisissa menettelyissä, joita ei vielä ole päätetty ja jotka eivät koske verovelvollista, hankittuihin todisteisiin tai todisteisiin, jotka on kerätty liitännäisissä hallintomenettelyissä, joissa verovelvollinen ei ole asianosaisena.

38 Edellyttäen, että unionin oikeudessa ja erityisesti perusoikeuskirjassa taattuja oikeuksia noudatetaan, unionin oikeus ei näin ollen voi lähtökohtaisesti olla myöskään esteenä sille, että veroviranomaiset voivat arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämisestä tehdystä verotuspäätöksestä tehdyn hallinnollisen oikaisuvaatimuksen tutkimisen yhteydessä lykätä kyseisen oikaisuvaatimuksen käsittelyä saadakseen selville muita objektiivisia seikkoja, jotka osoittavat vähennysoikeuden epäämisen perusteena olevan verovelvollisen osallisuuden veropetokseen. Koska unionin oikeus ei nimittäin tämän varauman huomioon ottaen ole esteenä sille, että veroviranomainen käyttää rikosoikeudellisessa menettelyssä hankittuja todisteita selvittääkseen hallinnollisen menettelyn yhteydessä, onko kyse arvonlisäverotukseen liittyvästä petoksesta tai väärinkäytöksestä, se ei voi lähtökohtaisesti ja saman varauman huomioon ottaen myöskään olla esteenä sille, että tällaista hallinnollista menettelyä lykätään – myös silloin, kun menettelyä lykätään sellaisesta verotuspäätöksestä, jossa arvonlisäveron vähennys evätään, tehdyn oikaisuvaatimuksen tutkinnan vaiheessa – erityisesti sellaisten ristiriitaisten päätösten antamisen välttämiseksi, joilla voidaan vaarantaa oikeusvarmuus, tai – kuten pääasiassa – sellaisten mahdollisten lisätodisteiden keräämisen mahdollistamiseksi, joita voidaan käyttää tämän oikaisuvaatimuksen tutkimista varten.

39 Koska tällaisessa tilanteessa on kuitenkin jo tehty verotuspäätös, jolla verovelvolliselta on evätty oikeus arvonlisäveron vähentämiseen, ja kun otetaan huomioon se, että vähennysoikeus on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate, on muistutettava siitä, että periaatteet, joilla säännellään yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamista jäsenvaltioissa, ja erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaate ja oikeusvarmuuden periaate ovat esteenä sille, että silloin, kun kansallisella veroviranomaisella on pelkkiä epäilyjä, joita ei ole tuettu millään seikoilla, veron sisältävän laskun kohteena olevien liiketoimien tosiasiallisesta suorittamisesta, tämän laskun saajana olevalta verovelvolliselta evätään arvonlisäveron vähennysoikeus, jos se ei pysty esittämään laskun lisäksi muuta näyttöä kyseisten liiketoimien tosiasiallisesta toteuttamisesta (ks. vastaavasti tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, 50 kohta ja tuomio 4.6.2020, C. F. (Verotarkastus), C-430/19, EU:C:2020:429, 44 ja 49 kohta). Vähennysoikeutta ei voida myöskään evätä oletusten perusteella (ks. vastaavasti tuomio 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa nimenomaisesti ensimmäisessä kysymyksessään, että pääasiassa kyseessä olevan asian käsittelyn lykkäämisestä on määrätty siksi, että rikosasia, jonka päätökseen saamiseen asti asian käsittelyä on lykätty, saattaisi tuoda esiin ”muita” objektiivisia seikkoja verovelvollisen osallisuudesta veropetokseen eli teosta, johon vähennysoikeuden epääminen kyseisessä verotuspäätöksessä perustui.

41 Koska esitetyt kysymykset perustuvat tähän tosiseikkoja koskevaan oletukseen, joka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava, eikä unionin tuomioistuin voi kyseenalaistaa tätä oletusta SEUT 267 artiklassa määrätyssä menettelyssä unionin tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten välisen selkeän tehtävien jaon takia (ks. vastaavasti tuomio 9.10.2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, 19 kohta ja tuomio 9.9.2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, 13 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), on täydellisen vastauksen antamiseksi ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle lähdettävä siitä, että oletus pitää paikkaansa, ja jatkettava sen perusteella tutkintaa.

42 Näissä olosuhteissa, kun otetaan huomioon se, että pääasiassa ei ole kyse ainoastaan kansallisten veroviranomaisten käyttämistä todistelusäännöistä vaan myös päätöksestä lykätä hallinnollisen oikaisuvaatimuksen käsittelyä, on toiseksi muistutettava, kun otetaan huomioon jäsenvaltioiden menettelyllinen autonomia hallinnollisten menettelyjen järjestämisen osalta, että kun asiaa koskevia unionin säännöksiä ei ole annettu, menettelysäännöt, joilla pyritään turvaamaan unionin oikeuteen perustuvat verovelvollisten oikeudet, annetaan kunkin jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä, edellyttäen kuitenkin, että nämä menettelysäännöt eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäisiä tilanteita (vastaavuusperiaate), eivätkä ne saa olla sellaisia, että unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (tehokkuusperiaate) (ks. vastaavasti tuomio 9.11.2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, 28 ja 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava vastaavuusperiaatteesta, että mikään unionin tuomioistuimelle toimitetussa asiakirja-aineistossa ei viittaa siihen, että verotusmenettelykoodeksin 277 §:n 1 momentin a kohta, jonka nojalla asian käsittelyä lykättiin pääasiassa kyseessä olevassa asiassa, koskisi yksinomaan arvonlisäveroalan velvollisuuksien osalta tehtäviä tarkastuksia, joten – jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tarkastuksista tämän osalta muuta johdu – tätä periaatetta ei ole loukattu (ks. analogisesti tuomio 9.11.2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, 30 kohta).

44 Tehokkuusperiaatteesta on todettava, että mikään ei myöskään osoita, että arvonlisäveron vähennysoikeuden epäävästä verotuspäätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen käsittelyn lykkääminen jo sinänsä tekisi yksityisille oikeussubjekteille mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi käyttää heille unionin oikeusjärjestyksen perusteella kuuluvia oikeuksia hallinnon tasolla.

45 Kolmanneksi on palautettava mieleen tämän tuomion 38 kohdassa esitettyjen seikkojen osalta, että yhtäältä hyvää hallintoa koskevasta oikeudesta, joka ilmentää unionin oikeuden yleistä periaatetta, johtuvia vaatimuksia ja erityisesti jokaisen oikeutta saada asiansa käsitellyksi puolueettomasti ja kohtuullisessa ajassa, on sovellettava verotarkastusmenettelyssä, jolla jäsenvaltio panee täytäntöön unionin oikeutta (ks. vastaavasti tuomio 14.5.2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, 43 ja 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 21.10.2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, 48 kohta).

46 Koska pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa oikeusriidassa on viime kädessä kyse siitä, että verohallinto käyttää tarkastusvaltaansa noudattaakseen unionin oikeuden soveltamisesta jäsenvaltioille johtuvaa velvoitetta toteuttaa kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti sen alueella, sekä petosten torjumiseksi, arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämisestä tehdystä verotuspäätöksestä tehdyn hallinnollisen oikaisuvaatimuksen tutkintamenettely on kyseisen jäsenvaltion suorittamaa unionin oikeuden soveltamista, joten tässä menettelyssä on otettava huomioon oikeus hyvään hallintoon (ks. analogisesti tuomio 9.11.2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 Jotta unionin oikeus ei olisi esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle hallinnollisen oikaisuvaatimuksen käsittelyn lykkäämiselle, on siis myös tarpeen, että lykkääminen ei vaaranna oikeutta hyvään hallintoon eikä etenkään pitkitä tässä hallinnollisessa oikaisuvaatimusmenettelyssä annettavaa ratkaisua yli kohtuullisen ajan.

48 Toisaalta on todettava, että perusoikeuskirjassa taattuja perusoikeuksia on myös sovellettava pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa asiassa ja ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa riitautettu asian käsittelyn lykkääminen on tehty hallinnollisessa menettelyssä, jossa verovelvolliselta evättiin oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen sen takia, että verovelvollinen on niiden periaatteiden vastaisesti, joilla säännellään unionin lainsäätäjän luomaa yhteistä arvonlisäverojärjestelmää, ollut osallisena veropetoksessa, ja tätä on näin ollen pidettävä perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna unionin oikeuden soveltamisena (ks. analogisesti tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 Tästä on todettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii perusoikeuskirjan 47 artiklan, jonka mukaan jokaisella, jonka unionin oikeudessa taattuja oikeuksia ja vapauksia on loukattu, on oltava tässä artiklassa määrättyjen edellytysten mukaisesti käytettävissään tehokkaat oikeussuojakeinot tuomioistuimessa, tulkintaa siitä syystä, että Cridarin on lykkäyksen keston aikana mahdotonta nostaa kannetta verotuspäätöksestä, jolla siltä evätään oikeus arvonlisäveron vähentämiseen, koska sovellettavan kansallisen oikeuden mukaan tällainen kanne on mahdollista nostaa vasta sellaisen päätöksen tekemisen jälkeen, jossa oikaisuvaatimuksen asiakysymys on ratkaistu.

50 Unionin tuomioistuin on tosin jo todennut, että tähän määräykseen sisältyvä tehokkaan oikeussuojan periaate muodostuu eri osatekijöistä, joihin kuuluvat muun muassa oikeus saada asiansa käsitellyksi tuomioistuimissa (tuomio 30.6.2016, Toma ja Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci, C-205/15, EU:C:2016:499, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee myös silti, ettei oikeus saada asiansa käsitellyksi tuomioistuimessa ole ehdoton ja että siihen voi kohdistua sellaisia oikeasuhteisia rajoituksia, joilla pyritään hyväksyttävään päämäärään ja joilla ei puututa tämän oikeuden olennaiseen sisältöön (tuomio 30.6.2016, Toma ja Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci, C-205/15, EU:C:2016:499, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

51 Nyt käsiteltävässä asiassa riittää, kun todetaan, että vaikka Cridarilla ei tosiasiallisesti ole lykkäyksen keston aikana mahdollisuutta nostaa kannetta tuomioistuimessa verotuspäätöksestä, jolla siltä evätään oikeus arvonlisäveron vähentämiseen, tämän tuomion 38 kohdassa esitetyistä seikoista ilmenee kuitenkin, että tällaisella lykkäyksellä pyritään hyväksyttävään päämäärään, ja tämän tuomion 45–47 kohdassa esitetyistä seikoista ilmenee, että Cridarilta ei evätä tätä mahdollisuutta kohtuuttoman pitkäksi ajaksi. Lisäksi unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että pääasiassa ei ole kiistetty sitä, että kyseinen yhtiö voi nostaa tuomioistuimessa kanteen sellaisesta päätöksestä, jolla sen oikaisuvaatimuksen asiakysymys ratkaistaan. Tällaisessa tilanteessa ei voida katsoa, että tällaisella hallinnollisen oikaisuvaatimuksen käsittelyn lykkäämisellä rajoitettaisiin suhteettomasti Cridarin kaltaisen verovelvollisen oikeutta saattaa asiansa tuomioistuimen käsiteltäväksi, sellaisena kuin tämä oikeus taataan perusoikeuskirjan 47 artiklassa.

52 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että perusoikeuskirjan 47 artiklassa taatun tuomioistuinvalvonnan tehokkuuden edellytyksenä on, että asianomaisen on voitava saada tieto häntä koskevan päätöksen perusteluista joko suoraan päätöksestä itsestään tai ilmoituksella asianomaisen pyynnöstä, millä ei puututa toimivaltaisen tuomioistuimen oikeuteen vaatia kyseessä olevaa viranomaista ilmoittamaan nämä perustelut, jotta asianomainen voi puolustaa oikeuksiaan parhain mahdollisin edellytyksin ja päättää kaikista asiaan vaikuttavista seikoista tietoisena, onko asian saattaminen toimivaltaisen tuomioistuimen käsiteltäväksi

tarkoituksenmukaista, ja jotta viimeksi mainittu kykenee täysimääräisesti harjoittamaan kyseessä olevaan kansalliseen päätökseen kohdistuvaa laillisuusvalvontaa (tuomio 24.11.2020, Minister van Buitenlandse Zaken, C-225/19 ja C-226/19, EU:C:2020:951, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

53 Jotta siis arvonlisäveron vähennysoikeuden epäävästä verotuspäätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen käsittelyn lykkäämisestä määrätään perusoikeuskirjan 47 artiklan mukaisella tavalla, on päätöksessä, jossa tästä käsittelyn lykkäämisestä määrätään, esitettävä perustelut sekä tosiseikkojen että oikeudellisten seikkojen osalta paitsi sen takia, että verovelvollinen voi saada selville perusteet, joiden vuoksi kyseisen lykkäyksen katsotaan olevan tarpeen, jotta sen oikaisuvaatimus voidaan ratkaista tarkoituksenmukaisesti, ja se voi puolustaa oikeuksiaan parhain mahdollisin edellytyksin, myös siksi, että asian käsittelyn lykkäämispäätöksestä nostettua kannetta käsittelevä tuomioistuin kykenee täysimääräisesti harjoittamaan kyseessä laillisuusvalvontaa kyseisen päätöksen osalta.

54 Lisäksi hallinnon velvollisuus perustella päätöksensä sen soveltaessa unionin oikeutta seuraa jo oikeudesta hyvään hallintoon (ks. vastaavasti tuomio 24.11.2020, Minister van Buitenlandse Zaken, C-225/19 ja C-226/19, EU:C:2020:951, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

55 Neljänneksi on todettava, että koska ei voida sulkea pois sitä, että lopulta osoittautuu, että verovelvolliselta on evätty vähennysoikeus unionin oikeuden vastaisesti, on vielä palautettava mieleen, että oikeus saada takaisin sellaiset verot, jotka jäsenvaltio on kantanut unionin oikeuden vastaisesti, seuraa niistä oikeuksista, joita yksityisille on annettu unionin oikeussäännöillä, sellaisina kuin unionin tuomioistuin on näitä oikeussääntöjä tulkinnut, ja sillä täydennetään näitä oikeuksia. Jäsenvaltioilla on siten lähtökohtaisesti velvollisuus palauttaa unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot. Perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista koskeva vaatimus liittyy perusteettomien maksujen palauttamista koskevaan oikeuteen, jolla pyritään vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan korjaamaan seurauksia, joita veron unionin oikeuden vastaisuudesta aiheutuu, poistamalla se taloudellinen rasitus, joka verosta on perusteetta aiheutunut sille toimijalle, joka on lopulta tosiasiallisesti vastannut tästä verosta (tuomio 14.6.2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, 29 ja 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, 24 kohta).

56 Tässä yhteydessä on korostettava, että vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin kaiken liiketoiminnan verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio 14.2.1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, 19 kohta ja tuomio 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

57 Unionin tuomioistuin on lisäksi täsmentänyt, että vaikka jäsenvaltioilla on tietty vapaus säätää arvonlisäveron ylijäämän palauttamissäännöistä, nämä yksityiskohtaiset säännöt eivät saa vaarantaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta siten, että arvonlisävero jää kokonaan tai osittain verovelvollisen rasitteeksi. Näiden palauttamissääntöjen on etenkin oltava sellaisia, että ne sallivat asianmukaisin tavoin suorittaa kyseiseen arvonlisäveron ylijäämään perustuvan koko saatavan verovelvolliselle, mikä edellyttää sitä, että vero palautetaan kohtuullisen ajan kuluessa käteissuorituksena tai vastaavalla tavalla ja että käyttöön otetusta palautusjärjestelmästä ei

varsinkaan aiheudu verovelvolliselle minkäänlaista taloudellista riskiä (tuomio 6.7.2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 12.5.2021, technoRent International ym., C-844/19, EU:C:2021:378, 37 ja 38 kohta).

58 Silloin kun arvonlisäveron ylijäämää ei palauteta verovelvolliselle kohtuullisessa ajassa, arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaate edellyttää, että verovelvolliselle näin aiheutunut taloudellinen menetys siitä, ettei kyseessä oleva rahamäärä ollut hänen käytettävissään, korvataan maksamalla viivästyskorkoja (ks. vastaavasti tuomio 6.7.2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 12.5.2021, technoRent International ym., C-844/19, EU:C:2021:378, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

59 Näitä toteamuksia voidaan soveltaa analogisesti myös pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, koska välittömästi täytäntöönpanokelpoisessa verotuspäätöksessä määrätty ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden lainvastainen epääminen vaikuttaa myös siten, että verovelvollisen käytettävissä ei ole sitä rahamäärää, joka vastaa arvonlisäveroa, jonka vähennys on evätty oletettavasti unionin oikeuden vastaisesti.

60 Tästä seuraa, että jotta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta arvonlisäveron vähennysoikeuden epäävästä verotuspäätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen käsittelyn lykkäämisestä määrätään unionin oikeuden mukaisella tavalla, sovellettavassa kansallisessa säännöstössä on säädettävä sen tapauksen varalta, että lopulta osoittautuu, että arvonlisäveron vähennysoikeus on evätty unionin oikeuden vastaisesti, että verovelvollinen voi saada kyseisen rahamäärän palautetuksi kohtuullisen ajan kuluessa mahdollisesti viivästyskorkoineen.

61 Viidenneksi ja viimeiseksi on todettava, että siltä osin kuin edellä esitetyistä tuomion perusteluista ilmeneviä edellytyksiä noudatetaan, verovelvollisen ei edellytetä saavan aina lykätyksi oikaisuvaatimuksen kohteena olevan verotuspäätöksen täytäntöönpanoa sen ajanjakson ajaksi, jonka osalta sen oikaisuvaatimuksen käsittelyä lykätään. Riittää, että sovellettavassa kansallisessa säännöstössä säädetään mahdollisuudesta myöntää tällainen täytäntöönpanon lykkäys välitoimena, jos täytäntöönpanon lykkääminen on silloin, kun verotuspäätöksen laillisuudesta on olemassa vakavia epäilyjä, tarpeen verovelvollisen eduille aiheutuvan vakavan ja korjaamattoman vahingon välttämiseksi.

62 Kaikkien edellä olevien seikkojen perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että arvonlisäverodirektiiviä ja perusoikeuskirjan 47 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan kansalliset veroviranomaiset saavat lykätä sellaisesta verotuspäätöksestä, jolla verovelvolliselta evätään oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen sillä perusteella, että se on ollut osallisena veropetoksessa, tehdyn hallinnollisen oikaisuvaatimuksen käsittelyä, jotta saataisiin selville muita objektiivisia seikkoja verovelvollisen osallisuudesta veropetokseen, edellyttäen ensinnäkin, että tällainen lykkääminen ei pitkitä tässä hallinnollisessa oikaisuvaatimusmenettelyssä annettavaa ratkaisua yli kohtuullisen ajan, toiseksi, että päätöksessä, jossa tästä käsittelyn lykkäämisestä määrätään, esitetään perustelut sekä tosiseikkojen että oikeudellisten seikkojen osalta ja se voi olla tuomioistuimen suorittaman valvonnan kohteena, ja kolmanneksi, että jos lopulta osoittautuu, että vähennysoikeus on evätty unionin oikeuden vastaisesti, kyseinen verovelvollinen voi saada vastaavan määrän palautetuksi kohtuullisen ajan kuluessa mahdollisesti kyseiselle määrälle maksettavine viivästyskorkoineen. Näissä olosuhteissa ei edellytetä, että kyseinen verovelvollinen saa lykätyksi verotuspäätöksen täytäntöönpanon sen ajanjakson ajaksi, jonka osalta oikaisuvaatimuksen käsittelyä lykätään, jollei

tämän verotuspäätöksen täytäntöönpanon lykkääminen ole silloin, kun verotuspäätöksen laillisuudesta on olemassa vakavia epäilyjä, tarpeen verovelvollisen eduille aiheutuvan vakavan ja korjaamattoman vahingon välttämiseksi.

Oikeudenkäyntikulut

63 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan kansalliset veroviranomaiset saavat lykätä sellaisesta verotuspäätöksestä, jolla verovelvolliselta evätään oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen sillä perusteella, että se on ollut osallisena veropetoksessa, tehdyn hallinnollisen oikaisuvaatimuksen käsittelyä, jotta saataisiin selville muita objektiivisia seikkoja verovelvollisen osallisuudesta veropetokseen, edellyttäen ensinnäkin, että tällainen lykkääminen ei pitkitä tässä hallinnollisessa oikaisuvaatimusmenettelyssä annettavaa ratkaisua yli kohtuullisen ajan, toiseksi, että päätöksessä, jossa tästä käsittelyn lykkäämisestä määrätään, esitetään perustelut sekä tosiseikkojen että oikeudellisten seikkojen osalta ja se voi olla tuomioistuimen suorittaman valvonnan kohteena, ja kolmanneksi, että jos lopulta osoittautuu, että vähennysoikeus on evätty unionin oikeuden vastaisesti, kyseinen verovelvollinen voi saada vastaavan määrän palautetuksi kohtuullisen ajan kuluessa mahdollisesti kyseiselle määrälle maksettavine viivästyskorkoineen. Näissä olosuhteissa ei edellytetä, että kyseinen verovelvollinen saa lykätyksi verotuspäätöksen täytäntöönpanon sen ajanjakson ajaksi, jonka osalta oikaisuvaatimuksen käsittelyä lykätään, jollei tämän verotuspäätöksen täytäntöönpanon lykkääminen ole silloin, kun verotuspäätöksen laillisuudesta on olemassa vakavia epäilyjä, tarpeen verovelvollisen eduille aiheutuvan vakavan ja korjaamattoman vahingon välttämiseksi.

Allekirjoitukset