

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

4 päivänä kesäkuuta 2020 (\*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Unionin oikeuden periaatteet – Puolustautumisoikeuksien kunnioittaminen – Verotusmenettely – Arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttäminen – Vähennysoikeuden epääminen verovelvollisen tavarantoimittajien epäasianmukaiseksi väitetyn verotuksellisen menettelyn takia – Kansallisten veroviranomaisten hallintotoimi, jonka ne olivat tehneet antamatta kyseiselle verovelvolliselle mahdollisuutta tutustua tämän toimen perusteena oleviin tietoihin ja asiakirjoihin – Veropetosta koskeva epäily – Kysymys siitä, onko sellainen kansallinen käytäntö, jossa vähennysoikeuden käyttämisen edellytyksenä on muiden tositteiden kuin veron sisältävän laskun hallussapito, sallittu

Asiassa C-430/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Tribunalul Cluj (Clujin alioikeus, Romania) on esittänyt 15.5.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 3.6.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**SC C.F. SRL**

vastaa

**A.J.F.P.M.** ja

**D.G.R.F.P.C.,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Safjan (esittelevä tuomari) sekä tuomarit L. Bay Larsen ja C. Toader,

julkisasiamies: H. Saugmandsgaard Øe,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- SC C.F. SRL, edustajinaan T. D. Vidrean-C?pu?an ja D. F. Pa?cu, avocati,
- Romanian hallitus, asiamiehinään E. Gane, A. Rot?reanu ja C.-R. Can??r,
- Euroopan komissio, asiamiehinään A. Armenia ja L. Lozano Palacios,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

## tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskevan unionin oikeuden yleisen periaatteen ja niiden periaatteiden, joissa säännellään jäsenvaltioiden suorittamaa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamista, tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisia ovat yhtäältä SC C.F. SRL (jäljempänä CF) ja toisaalta Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice M. (verohallinnon piirihallintoyksikkö M., Romania, jäljempänä piirihallintoyksikkö) ja Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice C. (verohallinnon alueellinen pääosasto C, Romania, jäljempänä aluehallintoyksikkö) ja joka koskee sellaisten verohallinnollisten päätösten kumoamisvaatimusta, joilla CF:lle asetettiin ylimääräisiä verovelvoitteita arvonlisäveron ja yhteisöveron osalta.

### Asiaa koskevat oikeussäännöt

#### *Unionin oikeus*

3 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU (EUVL 2010, L 189, s. 1) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 178 artiklan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) edellä olevan 168 artiklan a alakohdan mukaisen tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta XI osaston 3 luvun 3–6 jakson mukaisesti tehdyn laskun hallussapitoa.”

#### *Romanian oikeus*

4 Vero-koodeksista 8.9.2015 annetun lain nro 227/2015 (Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal) (Monitorul Oficial al României, osa I, nro 688, 10.9.2015; jäljempänä verokoodeksi )11 §:n 1 momentissa säädetään, että kun veroviranomaiset vahvistavat veron, maksun tai pakollisen sosiaaliturvamaksun määrän, ne voivat jättää huomiotta toimen, jolla ei ole taloudellista tavoitetta, muuttamalla sen verovaikutuksia tai luokitella toimen tai toiminnon uudelleen, jotta se kuvastaa toimen tai toiminnon taloudellista sisältöä.

5 Verokoodeksin 25§:n 1 momentissa säädetään, että verotettavaa tulosta vahvistettaessa vähennyskelpoisina menoina pidetään menoja, joita on aiheutunut liiketoiminnan harjoittamisesta, mukaan lukien menot, joista säädetään voimassa olevissa säädöksissä, sekä kauppa- ja teollisuuskamareille, työnantajajärjestöille ja ammattijärjestöille suoritettut liittymis- ja jäsenmaksut.

6 Verokoodeksin 299 §:n 1 momentin a kohdan mukaan arvonlisäverovelvollisella on oltava hallussaan veron sisältävä lasku ja tietyissä tapauksissa tosite maksetun tai maksettavan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron maksamisesta.

7 Verotusmenettelykoodeksista 23.7.2015 annetun lain nro 207 (Legea nr. 207 privind Codul de procedur? fiscal?) (Monitorul Oficial al României, osa I, nro 547, 23.7.2015), sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtumisaikaan (jäljempänä verotusmenettelykoodeksi), 6 §:n 1 ja 2 momentissa säädettiin seuraavaa:

”1. Veroviranomaisella on oikeus arvioida tehtäviensä ja toimivaltansa rajoissa verotusta koskevien tosiseikkojen merkitys käyttämällä laissa säädettyjä todistekeinoja ja päätyä ratkaisuun,

joka perustuu laissa säädettyihin säännöksiin ja kaikista kyseistä tapausta päätöksentekoaikaan valaisevista olosuhteista tehtyihin perinpohjaisiin toteamuksiin. Veroviranomaisen on harkintavaltaa käyttäessään otettava huomioon toimivaltaisen veroviranomaisen verovelvollisten avustus- ja neuvontatoiminnan yhteydessä kyseiselle verovelvolliselle osoittama kirjallinen kanta sekä veroviranomaisen vastaavien tosiseikkojen perusteella saman verovelvollisten osalta verotusta koskevassa hallintotoimessa hyväksymä ratkaisu tai tuomioistuimen antama aikaisempi lainvoimainen ratkaisu. Siinä tapauksessa, että veroviranomainen toteaa eroja verovelvollisen verotuksellisen tilanteen ja samaa verovelvollista koskevassa kirjallisessa kannassa tai verotusta koskevassa hallintotoimessa huomioon otettujen tietojen välillä, veroviranomainen voi sopeuttaa toteamukset todellisen verotuksellisen tilanteen ja verolainsäädännön mukaiseksi ja se on velvollinen ilmoittamaan kirjallisesti ne syyt, joiden takia se ei ole ottanut huomioon aikaisempaa kantaa.

2. Veroviranomainen käyttää harkintavaltaansa järkevästi ja kohtuuden asettamissa rajoissa ja varmistaa, että tarkoituksen, johon toimella pyritään, ja sen saavuttamiseen käytettyjen keinojen välillä on oikeudenmukainen tasapaino.”

8 Verotusmenettelykoodeksin 9 §:n, jonka otsikkona on ”Oikeus tulla kuulluksi”, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Ennen päätöksensä tekemistä veroviranomainen on velvollinen takaamaan verovelvolliselle mahdollisuuden ilmaista näkemyksensä tosiseikoista ja olosuhteista, joilla on merkitystä päätöksenteon kannalta.”

9 Mainitun koodeksin 46 §:n, jonka otsikkona on ”Verotusta koskevan hallintotoimen sisältö ja perustelut”, 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Paperimuotoon laadittuun verotusta koskevaan hallintotoimeen sisältyvät seuraavat tiedot:

--

j) tiedot verovelvollisen kuulemisesta.”

10 Edellä mainitun koodeksin 49 §:ssä, jonka otsikko on ”Verotusta koskevan hallintotoimen mitättömyys”, säädetään seuraavaa:

”1. Verotusta koskeva hallintotoimi on mitätön, silloin

a) jos se on tehty toimivaltasäännösten vastaisesti

b) jos siihen ei sisälly tietoja henkilön sukunimestä, etunimestä ja siitä, missä ominaisuudessa hän edustaa viranomaista, verovelvollisen sukunimestä, etunimestä tai toiminimestä, verotusta koskevan hallintotoimen kohteesta tai veroviranomaista edustavan henkilön allekirjoitusta, lukuun ottamatta 46 §:n 6 momentissa säädettyä poikkeusta, ja päätöksen antaneesta veroviranomaisesta

c) jos siinä on ilmeinen ja olennainen virhe. Verotusta koskevassa hallintotoimessa on ilmeinen ja olennainen virhe silloin, kun sen tekemisen perusteena olleissa perusteissa on niin merkittävä virhe, että jos kyseiset perusteet olisi jätetty ottamatta huomioon ennen päätöksen tekemistä tai päätöksen tekemisen yhteydessä, päätöstä ei olisi tehty.

2. Toimivaltainen veroviranomainen tai oikaisuvaatimusten käsittelystä vastaava viranomainen voi todeta mitättömyyden pyynnöstä tai viran puolesta. Kun toimivaltainen veroviranomainen toteaa mitättömyyden, se tekee siitä päätöksen, joka annetaan tiedoksi verovelvolliselle.

3. Verotusta koskevat hallintotoimet, joissa jätetään noudattamatta muita kuin 1 momentissa tarkoitettuja säännöksiä, voidaan kumota. Asiassa sovelletaan 50 §:n säännöksiä soveltuvin osin.”

11 Saman koodeksin 278 §:n 1 momentin sanamuoto on seuraava:

”Hallinto-oikeudellisen oikaisuvaatimuksen esittäminen ei lykkää verotusta koskevan hallintotoimen täytäntöönpanoa.”

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

12 CF on vuonna 2008 Romanian oikeuden mukaisesti perustettu yhtiö, jonka pääasiallisena toimialana on metsävarojen hyödyntäminen. Piirihallintoyksikkö teki siihen 29.8.2016 ja 13.4.2017 välisenä aikana yhtäältä ajanjaksoon 1.1.2011–31.12.2016 liittyvää yhteisöveroa ja toisaalta ajanjaksoon 1.3.2014–31.12.2016 liittyvää arvonlisäveroa koskevan verotarkastuksen.

13 Verotarkastus keskeytettiin kuuden kuukauden ajaksi, jotta petosten torjunnasta vastaava aluehallintoyksikkö pystyi suorittamaan tutkinnan, johon Tribunalul Clujin (Clujin alioikeus, Romania) yleinen syyttäjä osallistui. Rikostutkinta päättyi asian käsittelyn lopettamisesta tehtyyn päätökseen.

14 Piirihallintoyksikkö totesi tarkastuskertomuksessaan, että CF:n ja sen kahden tavarantoimittajan väliset liiketoimet olivat fiktiivisiä siitä syystä, että näillä kahdella tavarantoimittajalla – jotka olivat mikroyrityksiä, joilta kannettavan veron verokanta oli 3 prosenttia liikevaihdosta, kun taas CF:lta kannettavan veron verokanta oli 16 prosenttia – ei ollut teknistä ja logistista kapasiteettiä niiden palvelujen suorittamiseen, joista ne olivat laskuttaneet CF:ää.

15 CF:n laillinen edustaja kutsuttiin piirihallintoyksikön toimipaikkaan vastaanottamaan kappale tästä verotarkastuskertomuksesta.

16 CF riitautti verotarkastuskertomuksen ja vaati saada tutustua sitä koskevaan koko hallinnolliseen asiakirja-aineistoon. Se totesi, ettei sille ollut ilmoitettu verotarkastuksen aikaan siitä tavasta, jolla rikostutkinta saattoi vaikuttaa veroviranomaisten suorittamaan tarkastukseen.

17 Kyseisten viranomaisten hylättyä CF:n oikaisuvaatimuksen, CF nosti kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, eli Tribunalul Clujissa.

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että Romanian veroviranomaisten mukaan CF oli vastuussa tavarantoimittajiensa epäasianmukaisesta verotuksellisesta menettelystä. Kyseisten viranomaisten mukaan CF:n ja sen kahden tavarantoimittajan välisten liiketoimien fiktiivisyys johtui siitä, että CF ei kyennyt esittämään veron sisältävän laskun lisäksi muita tositteita. Romanian säännösten mukaan kuitenkin ainoa tosite, joka verovelvollisen on esitettävä vähennysoikeuden käyttämistä varten sekä arvonlisäveron että yhteisöveron osalta, on veron sisältävä lasku.

19 Kyseinen tuomioistuin mukaan on mahdotonta määrittää, millä tavoin aluehallintoyksikön, joka vastaa petosten torjunnasta, suorittama tutkinta on vaikuttanut piirihallintoyksikön suorittamaan verotarkastukseen. Lisäksi kyseisellä tuomioistuimella ei ole tietoja niistä seikoista, joiden perusteella veroviranomaiset katsoivat, että CF:n ja sen tavarantoimittajien väliset liiketoimet olivat fiktiivisiä.

20 Tässä tilanteessa Tribunalul Cluj päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko ja pitääkö puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaatteen valossa, siten kuin se on tähän mennessä määritelty vakiintuneessa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä – – yksityisen oikeussubjektin osalta tehty verotusta koskeva hallintotoimi katsoa välittömästi mitättömäksi, jos kyseisellä yksityisellä oikeussubjektilla ei ole ollut mahdollisuutta tutustua tietoihin, joiden perusteella verotusta koskeva hallintotoimi tehtiin sen osalta, vaikka tässä toimessa viitataan joihinkin hallinnollisen asiakirja-aineiston asiakirjoihin?

2) Ovatko neutraalisuuden periaate, suhteellisuusperiaate ja vastaavuusperiaate esteenä vähennysoikeuden käyttämiselle arvonlisäveron ja yhteisöveron alalla, kun kyseessä on yhtiö, joka on toiminut moitteettomasti verotuksen näkökulmasta katsottuna mutta jolta evätään yhteisöveron vähennysoikeuden käyttäminen tavarantoimittajien verotuksellisen menettelyn vuoksi, koska niiden menettelyä pidetään epäasianmukaisena henkilöresurssien ja kuljetusvälineiden puuttumisen kaltaisten seikkojen perusteella, kun veroviranomainen ei esitä näyttöä sellaisesta toiminnasta, josta asianomaisille tavarantoimittajille syntyisi verotuksellinen tai rikosoikeudellinen vastuu?

3) Onko sellainen kansallinen käytäntö, jonka mukaan arvonlisäveron ja yhteisöveron vähennysoikeuden käyttämisen edellytyksenä on, että yhtiöllä on hallussaan veron sisältävän laskun lisäksi myös muita tositteita, kuten esimerkiksi kustannusarvio ja tiedot töiden etenemisestä, kun näitä täydentäviä tositteita ei ole määritelty selvästi ja täsmällisesti kansallisessa verolainsäädännössä, yhteensopiva unionin oikeuden kanssa?

4) Voidaanko 17.12.2015 annetusta tuomiosta WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) seuraavan oikeuskäytännön valossa katsoa, että kyseessä on veropetos, jos verovelvollinen hankkii tavaroita ja palveluja toiselta verovelvolliselta, joka kuuluu jonkin toisen verojärjestelmän piiriin kuin se itse?”

## **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

### ***Tutkittavaksi ottaminen***

21 Romanian hallitus katsoo, ettei ennakkoratkaisupyyntöä voida ottaa tutkittavaksi unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 94 artiklan valossa siitä syystä, että unionin oikeudesta puuttuvat relevantit säännökset pääasian yhteisöveroa koskevan osan osalta.

22 Tässä yhteydessä on muistutettava siitä, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan olettamana on, että kansallisen tuomioistuimen niiden oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen perusteella, joiden määrittämisestä se vastaa ja joiden paikkansapitävyyden selvittäminen ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä, esittämällä unionin oikeuden tulkintaan liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta. Unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän pyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen tai jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin ja jotta se ymmärtäisi syyt, joiden vuoksi kansallinen tuomioistuin katsoo tarvitsevänsä vastaukset näihin kysymyksiin, jotta se voi ratkaista siinä vireillä olevan oikeusriidan (tuomio 12.12.2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Koska SEUT 267 artiklan mukainen ennakkoratkaisumenettely unionin tuomioistuimessa perustuu ennakkoratkaisupyynnöön, on kuitenkin välttämätöntä, että kansallinen tuomioistuin selvittää tässä pyynnössä pääasian tosiseikat ja oikeudelliset seikat ja esittää edes vähäisen selostuksen niistä syistä, joiden perusteella se on valinnut ne unionin oikeuden säännökset, joiden tulkintaa se pyytää, ja toteaa näiden säännösten ja sen kansallisen lainsäädännön, jota sovelletaan sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa, välisen yhteyden. Nämä ennakkoratkaisupyynnön sisältöä koskevat kumulatiiviset vaatimukset esitetään nimenomaisesti unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 94 artiklassa (tuomio 12.12.2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Erityisesti työjärjestyksen 94 artiklassa olevista vaatimuksista on todettava, että nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnö sisältää olennaiset tosiseikat ja siihen on sisällytetty sekä asiassa mahdollisesti sovellettavaksi tulevien unionin oikeuden säännösten että kansallisten säännösten sisältö.

25 Ensinnäkin pääasian yhteisöveroä koskevasta osasta on palautettava mieleen, että kun kansallisessa lainsäädännössä pyritään täysin jäsenvaltion sisäisten tilanteiden ratkaisemiseksi noudattamaan unionin oikeudessa annettuja ratkaisuja, jotta muun muassa vältettäisiin maan omien kansalaisten syrjintä tai mahdolliset kilpailun vääristymiset tai jotta varmistuttaisiin samanlaisesta menettelystä toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa, unionilla on selvä intressi siihen, että unionin oikeudesta omaksuttuja säännöksiä ja käsitteitä tulkitaan yhdenmukaisesti, jotta vältettäisiin myöhemmät tulkintaerot, eikä tämä riipu siitä, missä olosuhteissa näitä säännöksiä ja käsitteitä sovelletaan (tuomio 24.10.2019, Belgische Staat, C-469/18 ja C-470/18, EU:C:2019:895, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Näin ollen se, että unionin tuomioistuin tulkitsee unionin oikeussääntöjä täysin valtion sisäisissä tilanteissa, on perusteltua siitä syystä, että näitä oikeussääntöjä sovelletaan kansallisen oikeuden nojalla suoraan ja ehdottomasti, jotta voidaan varmistaa, että valtion sisäisiä tilanteita ja unionin oikeudessa säänneltyjä tilanteita kohdellaan samalla tavoin (tuomio 24.10.2019, Belgische Staat, C-469/18 ja C-470/18, EU:C:2019:895, 23 kohta).

27 Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on täsmentänyt, että näin on nyt käsiteltävässä tapauksessa pääasian yhteisöveroä koskevan osan osalta, edellä olevien seikkojen perusteella on katsottava, että ennakkoratkaisupyynnö voidaan ottaa tutkittavaksi.

### ***Ensimmäinen kysymys***

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään, onko puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskevaa unionin oikeuden yleistä periaatetta tulkittava siten, että jos verovelvollisella ei ole ollut kansallisissa hallinnollisissa tarkastusmenettelyissä ja arvonlisäveron perusteen määrittämismenettelyissä mahdollisuutta tutustua sitä itseään koskevassa hallinnollisessa asiakirja-aineistossa oleviin tietoihin, jotka on otettu huomioon sellaista hallintopäätöstä tehtäessä, jossa sille asetettiin ylimääräisiä verovelvoitteita, tämä periaate edellyttää, että kyseinen päätös kumotaan.

29 Tästä on palautettava mieleen, että puolustautumisoikeuksien kunnioittaminen on unionin oikeuden yleinen periaate, jota on sovellettava, kun hallinto aikoo tehdä henkilöä koskevan, tälle vastaisen päätöksen. Tätä periaatetta sovelletaan sellaisessa tilanteessa, jossa hallinto kohdistaa verovelvollisiin verotarkastusmenettelyn varmistaakseen, että maksettava arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti kyseisen jäsenvaltion alueella, tai torjuakseen veropetoksia (ks. vastaavasti tuomio 9.11.2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, 26 ja 27 kohta ja tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 40 kohta).

30 Oikeus tulla kuulluksi eli oikeus, jolla jokaiselle taataan tilaisuus esittää hallintomenettelyn aikana asianmukaisella ja tehokkaalla tavalla kantansa ennen sellaisen päätöksen tekemistä, joka saattaa vaikuttaa hänen intresseihinsä epäedullisesti, kuuluu erottamattomana osana puolustautumisoikeuksien kunnioittamiseen. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan säännön, jonka mukaan henkilöllä, jolle on osoitettu hänelle vastainen päätös, on pitänyt olla mahdollisuus esittää huomautuksensa ennen kuin päätös tehdään, tarkoituksena on, että toimivaltainen viranomainen voi ottaa asianmukaisesti huomioon kaikki merkitykselliset seikat. Kyseessä olevan henkilön tehokkaan suojan varmistamiseksi kyseisen säännön tavoitteena on erityisesti se, että henkilö voi korjata virheen tai esittää sellaisia seikkoja, jotka koskevat hänen henkilökohtaista tilannettaan ja jotka puhuvat sen puolesta, että päätös tehdään, että sitä ei tehdä tai että sillä on tietty sisältö (ks. vastaavasti tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Vaikka kansallisilla veroviranomaisilla ei ole yleistä velvollisuutta antaa oikeutta tutustua koko hallussaan olevaan asiakirja-aineistoon eikä antaa tiedoksi suunniteltua päätöstä tukevia asiakirjoja ja tietoja viran puolesta, yksityisellä on verotarkastusta ja arvonlisäveron määräytymisperusteen määrittämistä koskevissa hallinnollisissa menettelyissä oltava pyynnöstä mahdollisuus saada tiedot ja asiakirjat, jotka sisältyvät hallinnolliseen asiakirja-aineistoon ja jotka viranomainen ottaa huomioon tehdessään päätöksen, paitsi, jos näihin tietoihin ja asiakirjoihin tutustumista koskevan oikeuden rajoittamista voidaan perustella yleisen edun mukaisilla tavoitteilla (tuomio 9.11.2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, 32 ja 39 kohta).

32 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että kansalliset veroviranomaiset olivat kieltäytyneet saattamasta verovelvollisen tietoon sen ajoissa pyytämiä relevantteja tietoja eivätkä olleet nimenneet yleisen edun mukaista tavoitetta, jolla tällainen kieltäytyminen voitaisiin perustella.

33 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii tällaisessa asiayhteydessä, onko sen tehtävänä todeta suoraan sellaisen hallintopäätöksen mitättömyys, jossa kyseiselle verovelvolliselle asetetaan ylimääräisiä verovelvoitteita.

34 Tässä yhteydessä on palautettava mieleen, että kun edellytyksiä, joilla on varmistettava puolustautumisoikeuksien kunnioittaminen, ja näiden oikeuksien loukkauksen seurauksia ei ole vahvistettu unionin oikeudessa, kyseisistä edellytyksistä ja seurauksista voidaan säätää kansallisessa oikeudessa, kunhan tätä varten toteutetut toimenpiteet vastaavat niitä, joita sovelletaan yksityishenkilöihin kansallisessa oikeudessa säännellyissä rinnastettavissa tilanteissa

(vastaavuusperiaate), eikä niillä tehdä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi unionin oikeusjärjestyksessä annettujen oikeuksien käyttöä (tehokkuusperiaate) (tuomio 3.7.2014, Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041, 75 kohta).

35 Unionin tuomioistuin on todennut erityisesti tehokkuusperiaatteesta, että se ei edellytetä, että riitautettu päätös kumotaan kaikissa tapauksissa sillä perusteella, että sitä tehtäessä on loukattu puolustautumisoikeuksia. Puolustautumisoikeuksien loukkaamisesta nimittäin seuraa kyseessä olevan hallintomenettelyn päätteeksi tehdyn päätöksen kumoaminen ainoastaan, jos menettely olisi voinut johtaa toisenlaiseen tulokseen ilman kyseistä sääntöjenvastaisuutta (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, 78 ja 79 kohta).

36 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida, missä määrin verotarkastusmenettely olisi voinut johtaa toisenlaiseen tulokseen, jos CF olisi voinut tutustua asiakirja-aineistoon kyseisen hallintomenettelyn yhteydessä.

37 Edellä olevien seikkojen perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskevaa unionin oikeuden yleistä periaatetta on tulkittava siten, että jos verovelvollisella ei ole ollut kansallisissa hallinnollisissa tarkastusmenettelyissä ja arvonlisäveron perusteen määrittämismenettelyissä mahdollisuutta tutustua sitä itseään koskevassa hallinnollisessa asiakirja-aineistossa oleviin tietoihin, jotka on otettu huomioon sellaista hallintopäätöstä tehtäessä, jossa sille asetettiin ylimääräisiä verovelvoitteita, vaikka asiaa käsittelevä tuomioistuin toteaa, että menettely olisi voinut johtaa toisenlaiseen tulokseen ilman kyseistä sääntöjenvastaisuutta, tämä periaate edellyttää, että kyseinen päätös kumotaan.

### ***Toinen, kolmas ja neljäs ennakkoratkaisukysymys***

38 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella, kolmannella ja neljännellä kysymyksellään, jotka on tutkittava yhdessä, onko silloin, kun kansallisella veroviranomaisella on pelkkiä epäilyjä, joita ei ole tuettu millään seikoilla, veron sisältävän laskun kohteena olevien liiketoimien tosiasiallisesta suorittamisesta, periaatteita, joilla säännellään jäsenvaltioiden suorittamaa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamista, ja erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja oikeusvarmuuden periaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että tämän laskun saajana olevalta verovelvolliselta evätään arvonlisäveron vähennysoikeus, jos se ei pysty esittämään laskun lisäksi muuta näyttöä kyseisten liiketoimien tosiasiallisesta toteuttamisesta.

39 Aluksi on täsmennettävä, että yksistään ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida, miten unionin tuomioistuimen näihin kysymyksiin antama tulkinta vaikuttaa pääasian yhteisöveroa koskevaan osaan.

40 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan 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 (tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).



41 Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista (tuomio 3.7.2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, 22 oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 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).

43 Jos näin on silloin, kun veropetokseen syyllistyy verovelvollinen itse, sama koskee myös verovelvollista, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää osallistuvansa hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta. Vähennysoikeus voidaan näin evätä verovelvolliselta ainoastaan, jos objektiivisten seikkojen perusteella voidaan osoittaa, että verovelvollinen, jolle vähennysoikeuden perusteena toimivat tavarat tai palvelut on toimitettu, 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 (tuomio 16.10.2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 35 kohta).

44 Toimivaltaisen kansallisen veroviranomaisen on osoitettava objektiivisten seikkojen perusteella ja ilman, että laskun saajan edellytetään suorittavan sille kuulumattomia tarkastuksia, että kyseinen laskun saaja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon vähennysoikeuden perusteeksi on vedottu, oli osa arvonlisäveropetosta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava (ks. vastaavasti tuomio 22.10.2015, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 50 kohta).

45 Koska unionin oikeudessa ei ole annettu sääntöjä todistelusta arvonlisäveropetoksia koskevissa asioissa, toimivaltaisen kansallisen verohallinnon on esitettävä näyttö tällaisista objektiivisistä seikoista kansallisessa oikeudessa säädettyjen todistelua koskevien sääntöjen mukaisesti. Tällaisilla säännöillä ei kuitenkaan saada rajoittaa unionin oikeuden tehokkuutta ja niiden on oltava unionin oikeudessa – erityisesti Euroopan unionin perusoikeuskirjassa – taattujen oikeuksien mukaisia (tuomio 16.10.2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Tässä yhteydessä on palautettava mieleen, että toimenpiteet, joihin ryhtymistä voidaan yksittäistapauksessa kohtuudella edellyttää verovelvolliselta, joka haluaa käyttää oikeuttaan vähentää arvonlisävero, varmuuden saamiseksi siitä, etteivät sen liiketoimet ole osa petosta, johon sitä luovutusketjussa edeltävä toimija syyllistyy, riippuvat olennaisella tavalla mainitun tapauksen olosuhteista (tuomio 22.10.2015, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 51 kohta).

47 Vaikka tällaisen verovelvollisen voidaan edellyttää silloin, kun sillä on hallussaan tietoja, joiden nojalla voidaan epäillä sääntöjenvastaisuuksien tai petoksen olemassaoloa, ottavan selvää toimijasta, jolta se aikoo ostaa tavaroita tai palveluja, varmistuakseen tämän luotettavuudesta, toimivaltainen kansallinen veroviranomainen ei voi kuitenkaan yleisesti edellyttää, että kyseinen verovelvollinen yhtäältä selvittää sen, että niitä tavaroita ja palveluja, joiden nojalla tämän oikeuden käyttöä on vaadittu, koskevan laskun antajalla oli hallussaan kyseessä olevat tavarat, että sillä oli valmiudet toimittaa ne ja että se on noudattanut arvonlisäveron ilmoitus- ja

maksuvelvollisuuksiaan, varmistuakseen siitä, etteivät luovutusketjussa sitä edeltävät toimijat ole toimineet sääntöjenvastaisesti tai syyllistyneet petokseen, tai että verovelvollisella toisaalta olisi kyseisiä seikkoja koskevia asiakirjoja (tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, 52 kohta).

48 Koska tällaisten ylimääräisten asiakirjojen esittämisestä ei ole säädetty arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa ja koska se saattaa vaikuttaa suhteettomasti vähennysoikeuden käyttämiseen ja näin ollen verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen, toimivaltainen kansallinen veroviranomainen ei voi yleisesti edellyttää tällaista asiakirjojen esittämistä.

49 Tällaisessa tilanteessa toiseen, kolmanteen ja neljänteen kysymykseen on vastattava, että periaatteita, joilla säännellään jäsenvaltioiden suorittamaa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamista, ja erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja oikeusvarmuuden periaatetta on tulkittava siten, että ne 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.

### **Oikeudenkäyntikulut**

50 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 (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskevaa unionin oikeuden yleistä periaatetta on tulkittava siten, että jos verovelvollisella ei ole ollut kansallisissa hallinnollisissa tarkastusmenettelyissä ja arvonlisäveron perusteen määrittämismenettelyissä mahdollisuutta tutustua sitä itseään koskevassa hallinnollisessa asiakirja-aineistossa oleviin tietoihin, jotka on otettu huomioon sellaista hallintopäätöstä tehtäessä, jossa sille asetettiin ylimääräisiä verovelvoitteita, vaikka asiaa käsittelevä tuomioistuin toteaa, että menettely olisi voinut johtaa toisenlaiseen tulokseen ilman kyseistä sääntöjenvastaisuutta, tämä periaate edellyttää, että kyseinen päätös kumotaan.**
- 2) **Periaatteita, joilla säännellään jäsenvaltioiden suorittamaa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamista, ja erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja oikeusvarmuuden periaatetta on tulkittava siten, että ne 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.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: romania.