

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

8 päivänä toukokuuta 2019 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 90 ja 273 artikla – Velallinen on jättänyt kauppahinnan kokonaan tai osittain maksamatta arvonlisäverovelvolliselle arvonlisäverollisen liiketoimen yhteydessä – Veron peruste – Alentaminen – Neutraalisuusperiaate ja suhteellisuusperiaate

Asiassa C-127/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Nejvyšší správní soud (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki) on esittänyt 18.1.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 16.2.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

A-PACK CZ s. r. o.

vastaa

Odvolací finanční ředitelství,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

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

julkisasiamies: E. Tanchev,

kirjaaja: yksikönpäällikkö M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 9.1.2019 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- A-PACK CZ s. r. o., edustajinaan R. Cholenský ja F. Hejl, advokáti,
- Odvolací finanční ředitelství, asiamiehenään T. Rozehnal,
- Tšekin hallitus, asiamiehinään M. Smolek, J. Vlášil ja O. Serdula,
- Puolan hallitus, asiamiehinään B. Majczyna ja A. Kramarczyk-Szażdzińska,
- Euroopan komissio, asiamiehinään M. Salyková, J. Jokubauskaitė ja R. Lyal,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen sekä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 90 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat A-PACK CZ s. r. o. ja Odvolací finanční úřad (verohallinnon muutoksenhakuviranomainen, Tšekki) ja jossa on kyse siitä, että viimeksi mainittu epäsi ensin mainitulta oikeuden oikaista maksamansa arvonlisäveron määrää, joka liittyi maksamattomiin saataviin, jotka on katsottu sellaisiksi, että niitä ei voida periä velallisten maksukyvyttömyyden vuoksi.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

4 Mainitun direktiivin 90 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.

2. Jäsenvaltiot voivat olla soveltamatta 1 kohtaa, jos maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain.”

5 Mainitun direktiivin 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, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä mahdollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.”

Tšekin oikeus

6 Oikeus tehdä veron määrää koskeva oikaisu maksukyvyttömyysmenettelyyn asetetuilta velallisilta olevien saatavien osalta lisättiin arvonlisäverosta annettuun lakiin nro 235/2004 lailla nro 47/2011 (jäljempänä arvonlisäverolaki), jonka perusteluissa todetaan seuraavaa:

”On otettava käyttöön uusi mahdollisuus tehdä myynteihin sisältyvän veron määrää koskeva oikaisu tapauksissa, joissa on kyse maksukyvyttömyysmenettelyyn asetetuilta velallisilta (ostajilta) olevista saatavista, mikä johtuu taloudellisen tilanteen negatiivisesta kehityksestä. Nyt annettavalla ehdotuksella puututaan aktiivisesti nykyiseen taloudelliseen tilanteeseen, ja se on kriisintorjuntatoimi, jolla on tarkoitus auttaa yrityksiä, joiden kassavirta on pienentynyt

maksukyvyttömiltä yrityksiltä olevien perimiskelvottomien saatavien vuoksi.

Maailmanlaajuisen talouskriisin seurauksena on yhä enemmän konkurssiin asetettuja yrityksiä, jotka eivät enää kykene vastaamaan velkojiaan (myyjiä) kohtaan olevista velvoitteistaan. Lukuisat myyjät (velkojat) eivät pysty enää perimään kaikkia ostajilta (velallisilta) olevia velkojaan. Tällä on negatiivinen vaikutus tähän asti elinkelpoisten yritysten taloudelliseen tilanteeseen.

Tämän säännöksen nojalla velkojalla (myyjä) on siten oikeus oikaista myynteihin sisältyvän veron määrää, jos ostaja (velallinen) ei ole maksanut tälle toimitettuja tavaroita tai tarjottuja palveluja ja jos maksukyvyttömyyttä käsittelevä tuomioistuimien on aloittanut maksukyvyttömyysmenettelyn ostajaa vastaan. – –

Tämä ehdotus on täysin yhteensopiva [direktiivin 2006/112] 90 ja 185 artiklan kanssa. Vastaavanlaista säännöstöä sovelletaan ainakin 12:ssa Euroopan unionin jäsenvaltiossa. Tämä järjestelmä on toteutettu eri muodoissa seuraavissa jäsenvaltioissa: Belgia, Luxemburg, Tanska, Saksa, Ranska, Portugali, Irlanti, Itävalta, Italia, Kreikka, Latvia ja Iso-Britannia.”

7 Arvonlisäverolain 44 §:n 3 momentissa, joka koskee oikaisua maksukyvyttömyysmenettelyyn asetetuilta velallisilta oleviin saataviin liittyvän veron määrän osalta, säädetään seuraavaa:

”Velkoja voi oikaista myynteihin sisältyvän veron määrää aikaisintaan sen verovuoden kuluessa, jonka aikana edellä 1 momentissa asetetut edellytykset ovat täyttyneet. Oikaisua ei voi tehdä – – jos velallinen on lakannut olemasta verovelvollinen.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

8 A-PACK CZ:n, joka on tšekkiläinen arvonlisäverovelvollinen yritys, erään asiakasyhtiön eli Delpharmea Nutraceuticals a.s:n osalta aloitettiin maksukyvyttömyysmenettely 27.5.2009.

9 A-PACK CZ vaati verovuoden 2011 neljättä vuosineljännestä koskevassa veroilmoituksessaan 539 822 Tšekin korunan (CZK) (noin 21 072 euroa) suuruisen määrän palautusta muun muassa arvonlisäveron määrän oikaisun perusteella, koska mainittu asiakasyhtiö ei ollut maksanut 30.10.2008–2.2.2009 toimitetuista tavaroista ja tarjotuista palveluista aiheutuneita velkoja.

10 Finanční úřad pro Prahu 9 (Prahan kaupungin verotoimisto nro 9, Tšekki) rajoitti 17.4.2012 tekemällään päätöksellä A-PACK CZ:n vaatiman määrän 41 211 CZK:ksi (noin 1 609 euroa) sillä perusteella, että arvonlisäverolain 44 §:n 3 momentissa ei sallita veron määrän oikaisua, jos velallinen on lakannut olemasta verovelvollinen, kuten oli Delpharmea Nutraceuticalsin osalta 3.11.2011 lukien.

11 A-PACK CZ teki tästä päätöksestä oikaisuhakemuksen verohallinnon muutoksenhakuviranomaiselle, joka hylkäsi sen.

12 A-PACK CZ nosti tästä hylkäävästä päätöksestä Městský soud v Praze (Prahan kaupunkioikeus, Tšekki) kumoamiskanteen, jonka mainittu tuomioistuin hylkäsi.

13 Tässä tilanteessa A-PACK CZ teki ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle eli Nejvyšší správní soudille (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki) viimeksi mainitusta hylkäävästä ratkaisusta kassaatiovalituksen. Se väittää, että arvonlisäverolain 44 §:n 3 momentissa säädetty edellytys, jonka mukaan velallisella on oltava verovelvollisen asema, on sekä direktiivin 2006/112 90 artiklan vastainen että muodostaa kielletyn valtiontuen.

14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että A-PACK CZ:n väitteitä valtiontuen olemassaolosta ei voida hyväksyä. Sitä vastoin arvonlisäverolain 44 §:n 3 momentissa säädetty edellytys, jonka mukaan velallisen on säilyttävä verovelvollisena, vaikuttaa sen mukaan direktiivin 2006/112 90 artiklan vastaiselta, koska tämä voi tehdä velkojana olevalle verovelvolliselle mahdolliseksi oikaista veron perustetta, ilman että tätä voidaan oikeuttaa sillä, että on epävarmaa, jääkö kauppahinta lopullisesti maksamatta.

15 Tässä tilanteessa Nejvyšší správní soud on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko [direktiivin 2006/112] 90 artiklan 2 kohtaa tulkita verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen valossa siten, että jäsenvaltiot voivat määrittää poikkeuksellisesti sellaisia edellytyksiä, joiden nojalla veron perusteen alentaminen evätään tietyissä tapauksissa, joissa kauppahinta on osittain tai kokonaan maksamatta?

2) Jos vastaus ensimmäiseen kysymykseen on myöntävä, onko kansallinen säännöstö, jonka perusteella arvonlisäverovelvollinen ei saa oikaista ilmoitetun veron määrää, jos velvollisuus arvonlisäveron maksamiseen on syntynyt sellaiselle toiselle verovelvolliselle suoritettuna verollisen liiketoimen yhteydessä, joka on laiminlyönyt maksut osittain tai kokonaan ja joka on sittemmin lakannut olemasta arvonlisäverovelvollinen, ristiriidassa [direktiivin 2006/112] 90 artiklan tarkoituksen kanssa?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele kahdella kysymyksellään, joita on tutkittava yhdessä, pääasiallisesti, onko direktiivin 2006/112 90 artiklaa, luettuna verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen valossa, tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan arvonlisäverovelvollinen ei saa oikaista arvonlisäveron perustetta, kun velallinen on jättänyt kauppahinnan kokonaan tai osittain maksamatta arvonlisäverollisen liiketoimen yhteydessä, jos velallinen ei ole enää arvonlisäverovelvollinen.

17 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohdalla, joka koskee sopimuksen mitätöimistä, peruuttamista tai purkamista taikka kauppahinnan maksamisen täyttää tai osittaista laiminlyöntiä tai liiketoimen, josta on maksettu vero, suorittamisen jälkeen myönnettävää hinnanalennusta, veloitetaan jäsenvaltiot alentamaan veron perustetta ja siten myös verovelvollisen maksettavaksi tulevan arvonlisäveron määrää aina, kun verovelvollinen ei liiketoimen toteuttamisen jälkeen saa lainkaan vastiketta tai osaa siitä. Tämä säännös on ilmaus direktiivin 2006/112 peruseriaatteesta, jonka mukaan veron peruste on todella saatu vastike ja josta väistämättä seuraa, että veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin verovelvollinen oli sitä saanut (ks. mm. tuomio 6.12.2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

18 Mainitun 90 artiklan 2 kohdan perusteella jäsenvaltiot voivat kuitenkin poiketa edellä mainitusta säännöstä, jos kauppahinnan maksaminen laiminlyödään täysin tai osittain.

19 Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, tämä poikkeamismahdollisuus, joka koskee tilannetta, jossa kauppahinnan maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain, perustuu sille ajatukselle, että tietyissä olosuhteissa ja kyseisen jäsenvaltion oikeudellisen tilanteen mukaisesti vastikkeen maksun laiminlyönti voi olla vain väliaikaista tai sen todentaminen voi olla vaikeaa (ks. vastaavasti tuomio 3.7.1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, 18 kohta; tuomio 23.11.2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 17 kohta ja tuomio 22.2.2018, *T-2*, C-396/16,

EU:C:2018:109, 37 kohta).

20 Tästä seuraa, että poikkeamismahdollisuutta on käytettävä vain, kun se on perusteltua, jotta jäsenvaltion toimenpiteet sen täytäntöön panemiseksi eivät olisi vastoin sitä verotuksen yhdenmukaistamisen tavoitetta, johon direktiivillä 2006/112 pyritään (ks. vastaavasti tuomio 3.7.1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, 18 kohta; tuomio 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, 18 kohta ja tuomio 22.2.2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, 38 kohta), eikä jäsenvaltioiden voida sallia sulkevan kokonaan pois arvonlisäveron perusteen alentamista, jos maksu laiminlyödään (ks. vastaavasti tuomio 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, 20 ja 21 kohta).

21 Tätä päätelmää tukee direktiivin 2006/112 90 artiklan 2 kohdan teleologinen tulkinta. Vaikka se, että jäsenvaltiot voivat torjua epävarmuutta, joka liittyy laskun maksamisen laiminlyöntiin tai tämän laiminlyönnin lopullisuuteen, on sinänsä merkityksellinen seikka, tällainen poikkeamismahdollisuus ei voi ulottua tätä epävarmuutta laajemmalle eikä koskea etenkään kysymystä siitä, voidaanko veron perusteen alentaminen jättää hyväksymättä, jos maksu laiminlyödään (tuomio 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, 22 kohta ja tuomio 22.2.2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, 40 kohta).

22 Lisäksi se, että jäsenvaltioille annettaisiin mahdollisuus sulkea kokonaan pois arvonlisäveron perusteen alentaminen, olisi vastoin arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta, josta seuraa erityisesti, että veroja valtion lukuun keräävä elinkeinonharjoittaja on vapautettava kokonaan arvonlisäveron alaisen liiketoimintansa yhteydessä maksamastaan tai maksettavaksi tulevasta arvonlisäverosta (ks. vastaavasti tuomio 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, 23 kohta).

23 Pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädettyä vaatimusta, jossa edellytyksenä veron perusteen oikaisemiselle on, ettei velallinen ole lakannut olemasta arvonlisäverovelvollinen, ei voida oikeuttaa tarpeella ottaa huomioon epävarmuus, joka liittyy kyseisen maksamisen laiminlyönnin lopullisuuteen.

24 Kuten näet Euroopan komissio toteaa kirjallisissa huomautuksissaan pääasiallisesti, maksukyvyttömyysmenettelyn yhteydessä se seikka, että velallinen on lakannut olemasta verovelvollinen, on päinvastoin pikemminkin seikka, joka tukee maksamisen laiminlyönnin lopullisuutta.

25 Siitä, voidaanko, kuten Tšekin hallitus väittää kirjallisissa huomautuksissaan viitaten erityisesti 26.1.2012 annetun tuomion Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40) 33 kohtaan, tällaisen vaatimuksen kuitenkin katsoa olevan direktiivin 2006/112 90 artiklan 2 kohdan mukainen, koska sillä tavoitellaan arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamista, petosten estämistä ja verotulojen menettämistä koskevan vaaran poistamista, on todettava, että tällaisilla tavoitteilla ei voida toimia vastoin tämän säännöksen tarkoitusta ja systematiikkaa eikä niillä voida oikeuttaa poikkeamista mainitun direktiivin 90 artiklan 1 kohdasta muilla kuin epävarmuutta, joka liittyy laskun maksamisen laiminlyöntiin tai tämän laiminlyönnin lopullisuuteen, koskevilla perusteilla.

26 Lisäksi on niin, että vaikka direktiivin 2006/112 273 artiklassa, johon Tšekin hallitus on myös vedonnut tulkintansa tueksi, sallitaan jäsenvaltioiden säätävän muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että tällaisilla toimenpiteillä voidaan lähtökohtaisesti olla noudattamatta arvonlisäveron perustetta koskevia sääntöjä ainoastaan siltä osin kuin se on tämän erityisen tavoitteen saavuttamiseksi ehdottoman välttämätöntä, koska niillä on haittava mahdollisimman vähän direktiivin 2006/112 tavoitteiden ja

periaatteiden toteutumisesta eikä niitä voida soveltaa siten, että niillä vaarannettaisiin arvonlisäveron neutraalisuus (ks. vastaavasti tuomio 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), joka on tätä alaa koskevalla unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate.

27 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ei käy ilmi, että siihen, että A-PACK CZ:n kaltaisen verovelvollisen velkojan sallittaisiin alentavan sen maksettavaksi tulevan arvonlisäveron perustetta tilanteessa, jossa maksukyvytön velallinen, joka on tällä välin lakannut olemasta verovelvollinen, on jättänyt kauppahinnan kokonaan tai osittain maksamatta, liittyisi erityinen veropetosten tai veron kiertämisen vaara. Lisäksi sillä, että tällaisessa tilanteessa ei ole mitään mahdollisuutta alentaa veron perustetta, sekä sillä, että verovelvollisen velkojan on vastattava sellaisen arvonlisäveron määrän maksamisesta, jota tämä ei ole saanut liiketoimintansa yhteydessä, ylitetään joka tapauksessa se, mikä on ehdottoman välttämätöntä direktiivin 2006/112 273 artiklassa tarkoitettujen tavoitteiden saavuttamiseksi.

28 Esitettyihin kysymyksiin on edellä esitetyn perusteella vastattava, että direktiivin 2006/112 90 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan arvonlisäverovelvollinen ei saa oikaista arvonlisäveron perustetta, kun velallinen on jättänyt kauppahinnan kokonaan tai osittain maksamatta arvonlisäverollisen liiketoimen yhteydessä, jos velallinen ei ole enää arvonlisäverovelvollinen.

Oikeudenkäyntikulut

29 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 (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 90 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan arvonlisäverovelvollinen ei saa oikaista arvonlisäveron perustetta, kun velallinen on jättänyt kauppahinnan kokonaan tai osittain maksamatta arvonlisäverollisen liiketoimen yhteydessä, jos velallinen ei ole enää arvonlisäverovelvollinen.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: tšekki.