

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

11 päivänä marraskuuta 2021(*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 90 artikla – Arvonlisäveron perusteen alentaminen – Kauppahinnan maksamisen täysi tai osittainen laiminlyönti velallisen konkurssin takia – Kansallisessa säännöstössä myynteihin sisältyvän arvonlisäveron oikaisulle asetetut edellytykset – Edellytys, jonka mukaan täysin tai osittain maksamatta oleva saatava ei saa syntyä velallisyhtiön konkurssiin asettamista edeltäneen kuuden kuukauden ajanjakson aikana – Sääntöjenvastaisuus

Asiassa C-398/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Krajský soud v Brně (Brnon maakunnallinen tuomioistuin, Tšekki) on esittänyt 29.7.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 20.8.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

ELVOSPOL s.r.o.

vastaa

Odvolací finanční ředitelství,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: unionin tuomioistuimen varapresidentti L. Bay Larsen, joka hoitaa kuudennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit J. C. Bonichot (esittelevä tuomari) ja M. Safjan,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- ELVOSPOL s.r.o., edustajanaan T. Klíma,
- Odvolací finanční ředitelství, edustajanaan T. Rozehnal,
- Tšekin hallitus, asiamiehinnään M. Smolek, O. Serdula ja J. Vlček,
- Espanjan hallitus, asiamiehenään S. Jiménez García,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään P. Carlin ja M. Salyková,

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) 90 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Tšekin oikeuden mukaan perustettu yhtiö ELVOSPOL s.r.o. (jäljempänä ELVOSPOL) ja Odvolací finanční úřad (verohallinnon muutoksenhakuelin, Tšekki; jäljempänä verohallinnon muutoksenhakuelin) ja jossa on kyse siitä, että viimeksi mainittu elin epäsi kyseiseltä yhtiöltä oikeuden arvonlisäveron määrän oikaisuun.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 63 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.”

4 Kyseisen direktiivin 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.”

5 Kyseisen 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.”

6 Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, 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

7 Tšekin arvonlisäverolain nro 235/2004 (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty;

jäljempänä arvonlisäverolaki) 44 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollinen, jolle on syntynyt velvollisuus maksaa veroa toiselle verovelvolliselle suoritettuna verollisen suorituksen yhteydessä ja jonka saatava – joka on syntynyt viimeistään 6 kuukautta ennen tuomioistuimen konkurssiin asettamisesta tekemää päätöstä – ei ole vielä lakannut (jäljempänä velkoja), saa oikaista myynteihin sisältyvän arvonlisäveron määrää vahvistetun saatavan arvolla silloin, kun

- a) verovelvollinen, jolta velkojalla on tämä saatava (jäljempänä velallinen), on konkurssimenettelyn kohteena ja konkurssiasioita käsittelevä tuomioistuin on määrännyt velallisen omaisuuden realisoitavaksi,
- b) velkoja on ilmoittanut kyseisen saatavan viimeistään konkurssiasioita käsittelevän tuomioistuimen päätöksessä asetetussa määräajassa, tämä saatava on vahvistettu ja se on otettu huomioon konkurssimenettelyssä,
- c) velkoja ja velallinen eivät ole eivätkä ole olleet saatavan syntymisen aikaan
 - 1. henkilöitä, joiden pääomat ovat sidoksissa toisiinsa – –
 - 2. toistensa lähipiiriin kuuluvia henkilöitä tai
 - 3. saman yhtiön osakkeenomistajia, jos ne ovat verovelvollisia,
- d) velkoja on toimittanut velalliselle 46 §:n 1 momentissa tarkoitetun vero-asiakirjan.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

8 ELVOSPOL luovutti 29.11.2013 tavaroita MPS Mont a.s:lle (jäljempänä Mont). Tšekkiläinen tuomioistuin asetti 19.5.2014 Montin konkurssiin ja vahvisti sen likvidaation yksityiskohdat.

9 Pääasian kantaja oikaisi sen jälkeen veron perustettaan toukokuun 2015 arvonlisäveroa koskevassa ilmoituksessaan ja sen jälkeen täydentävässä veroilmoituksessaan arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentin perusteella ja ilmoitti, ettei Mont ollut maksanut suoritettua tavaroiden luovutuksesta annettua laskua.

10 Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (Etelä-Määrin verovirasto, Tšekki; jäljempänä veroviranomainen) katsoi kuitenkin, että pääasian kantajan tulkinta arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentista oli virheellinen eikä tällä ollut oikeutta oikaista veron perustettaan. Tässä tilanteessa veroviranomainen teki 22.2.2016 päätöksen, jolla se vahvisti arvonlisäveron määrän ottamatta huomioon veron perusteen oikaisemista tehtyä pyyntöä.

11 Pääasian kantaja riitautti tämän päätöksen verohallinnon muutoksenhakuelimessä. Viimeksi mainittu elin hylkäsi päätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen 2.5.2018 tekemällään päätöksellä ja katsoi, ettei pääasian kantaja voinut oikaista veron perustettaan arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentin nojalla, koska maksamatta oleva saatava oli syntynyt Montin konkurssiin asettamista edeltäneen kuuden kuukauden ajanjakson aikana.

12 Verohallinnon muutoksenhakuelin nimittäin katsoo, että arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentissa asetetaan arvonlisäveron määrän oikaisemiselle useita edellytyksiä, joista yksi on se, että maksamatta oleva saatava ei ole syntynyt sen kuuden ajanjakson aikana, joka edeltää tuomioistuimen kyseisen velallisyhtiön konkurssiin asettamisesta tekemää päätöstä. Pääasiassa kyseessä oleva maksamatta oleva saatava oli kuitenkin syntynyt 29.11.2013 eli sen kuuden kuukauden ajanjakson aikana, joka edelsi tuomioistuimen 19.5.2014 tekemää päätöstä Montin

konkurssiin asettamisesta.

13 Pääasian kantaja nosti verohallinnon muutoksenhakuelimen päätöksestä kanteen Krajský soud v Brněssa (Brnon maakunnallinen tuomioistuin, Tšekki), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

14 Kyseinen tuomioistuin pohtii, onko arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentin kaltainen kansallinen säännös, jonka mukaan arvonlisäveron määrän oikaisemisen edellytyksenä on, että maksamatta oleva saatava ei ole syntynyt velallisyhtiön konkurssiin asettamista edeltäneen kuuden kuukauden ajanjakson aikana, arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan vastainen.

15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa tältä osin arvonlisäverodirektiivin 90 artiklaa koskevaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön ja muistuttaa siitä, että neutraalisuuden periaate edellyttää, että veroja valtion lukuun keräävä elinkeinonharjoittaja on vapautettava kokonaan arvonlisäveron alaisen liiketoimintansa yhteydessä maksamastaan tai maksettavastaan arvonlisäverosta, ja että vaikka jäsenvaltiot saavat olla antamatta mahdollisuutta oikaista veron perustetta, tällaisen oikaisemisen mahdollisuuden sulkeminen täysin pois on neutraalisuuden periaatteen vastaista.

16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo unionin tuomioistuimen tämän oikeuskäytännön perusteella, että arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentin kaltainen kansallinen säännös, jonka mukaan arvonlisäveron määrän oikaisemisen edellytyksenä on, että maksamatta oleva saatava ei ole syntynyt kyseisen velallisyhtiön konkurssiin asettamista edeltäneen kuuden kuukauden ajanjakson aikana, voisi olla arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen.

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin epäilee myös sitä, voiko tällainen kansallinen säännös kuulua arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa säädetyn poikkeuksen soveltamisalaan. Se muistuttaa tässä yhteydessä siitä, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tämä arvonlisäverodirektiivin säännös perustuu siihen ajatukseen, että tietyissä olosuhteissa ja kyseisen jäsenvaltion oikeudellisen tilanteen mukaisesti vastikkeen maksun laiminlyönti voi olla vain väliaikaista tai sen todentaminen voi olla vaikeaa. Näin ollen tällaisen poikkeamismahdollisuuden käytön on oltava oikeutettua vastikkeen maksamista koskevan epävarmuuden takia ja sen on oltava oikeassa suhteessa tähän tavoitteeseen nähden.

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii lisäksi, voidaanko arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentin kaltainen kansallinen säännös oikeuttaa arvonlisäverodirektiivin 273 artiklalla, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat säätää arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistuttaa siitä, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan viimeksi mainittuun säännökseen perustuvien toimenpiteiden on rajoituttava siihen, mikä on ehdottoman välttämätöntä, eikä näitä toimenpiteitä saa käyttää arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta vaarantavalla tavalla.

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää lisäksi, että Nejvyšší správní soudin (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki) 16.7.2019 antaman päätöksen mukaan arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentti perustuu taloudelliseen olettamukseen, jonka mukaan mitä lyhyemmällä aikavälillä alan ammattilainen ja sen kauppakumppani käyvät neuvotteluja liiketoimesta tai toteuttavat sen ennen kauppakumppanin konkurssin toteutumishetkeä, sitä todennäköisemmin alan ammattilainen kykenee tunnistamaan markkinoilla signaaleja tästä konkurssista. Kyseisen päätöksen mukaan alan ammattilainen, joka on käynyt tulevan konkurssivelallisen kanssa kauppaa konkurssiin asettamista edeltävän kuuden kuukauden aikana, ei voi yleisen taloudellisen tietämyksen perusteella olla tietämättä välittömästi uhkaavasta konkurssista, joten mahdollisuuden antaminen

sille arvonlisäveron määrän oikaisemiseen ei ole oikeutettua.

20 Korostettuaan, että nämä arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentin antamisen taustalla olevat perusteet eivät perustu ajatukselle siitä, että vastikkeen maksun laiminlyönti voi olla vain väliaikaista tai sen todentaminen voi olla vaikeaa, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että mainittujen perusteiden tavoitteena ei ole petosten estäminen. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan nimittäin pelkästään se, että henkilö tekee arvonlisäverollisia liiketoimia sellaisen talouden toimijan kanssa, josta voi välittyä signaaleja välittömästi uhkaavasta konkurssista, ei sellaisenaan merkitse, että tällaiset liiketoimet olisivat lähtökohtaisesti epärehellisiä tai että ne toteutettaisiin perusteettoman veroedun saamiseksi.

21 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentin kaltaista kansallista säännöstä, jonka mukaan arvonlisäveron määrän oikaiseminen edellyttää, että maksamatta oleva saatava ei ole syntynyt velallisyhtiön konkurssiin asettamista edeltäneen kuuden kuukauden ajanjakson aikana, ei voida oikeuttaa arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdalla eikä 273 artiklalla.

22 Tässä tilanteessa Krajský soud v Brn? on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko sellainen kansallinen säännöstö ristiriidassa [arvonlisäverodirektiivin] 90 artiklan 1 ja 2 kohdan tarkoituksen kanssa, jossa asetetaan edellytys, jolla arvonlisäverovelvollista, jolle on syntynyt velvollisuus arvonlisäveron maksamiseen sellaiselle toiselle verovelvolliselle suoritettuna verollisen suorituksen yhteydessä, joka on maksanut suorituksen vain osaksi tai ei ollenkaan, estetään oikaisemasta myynteihin sisältyvän arvonlisäveron määrää saatavan arvolla silloin, kun saatava on syntynyt sellaisen kuuden kuukauden ajanjakson aikana, joka edeltää tuomioistuimen tekemää päätöstä asettaa tämä toinen verovelvollinen konkurssiin?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 90 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännökselle, jossa arvonlisäveron määrän oikaisun edellytykseksi asetetaan, että osittain tai kokonaan maksamatta oleva saatava ei ole syntynyt velallisyhtiön konkurssiin asettamista edeltäneen kuuden kuukauden ajanjakson aikana.

24 Tässä yhteydessä on palautettava mieleen, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa säädetään, että 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.

25 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tällä säännöksellä veloitetaan jäsenvaltiot alentamaan arvonlisäveron perustetta ja siten myös verovelvollisen maksettavan arvonlisäveron määrää aina, kun verovelvollinen ei liiketoimen toteuttamisen jälkeen ole saanut lainkaan vastiketta tai osaa siitä. Edellä mainittu säännös on ilmaus arvonlisäverodirektiivin 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 (tuomio 15.10.2020, E. (ALV – Veron perusteen alentaminen), C/335/19, EU:C:2020:829, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa tosin annetaan jäsenvaltioille siinä tapauksessa, että maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain, mahdollisuus olla soveltamatta 90

artiklan 1 kohdassa säädettyä velvollisuutta alentaa arvonlisäveron perustetta.

27 Unionin tuomioistuin on täsmentänyt, että tämä poikkeamismahdollisuus, joka koskee yksinomaan 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 (tuomio 11.6.2020, SCT, C?146/19, EU:C:2020:464, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Tästä seuraa, että poikkeamismahdollisuutta on käytettävä vain, kun se on perusteltua, jotta jäsenvaltioiden toimenpiteet sen täytäntöön panemiseksi eivät olisi vastoin sitä verotuksen yhdenmukaistamisen tavoitetta, johon arvonlisäverodirektiivillä pyritään, eikä jäsenvaltioiden voida sallia sulkevan kokonaan pois arvonlisäveron perusteen alentamista, jos maksu laiminlyödään (tuomio 15.10.2020, E. (ALV – Veron perusteen alentaminen), C?335/19, EU:C:2020:829, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Tältä osin unionin tuomioistuin on todennut, että mainitun poikkeamismahdollisuuden tarkoituksena on vain antaa jäsenvaltioille oikeus vastata maksettavien määrien perimisen onnistumiseen liittyvään epävarmuuteen (tuomio 11.6.2020, SCT, C?146/19, EU:C:2020:464, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Tämä epävarmuus voidaan ottaa huomioon verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisesti epäämällä verovelvolliselta oikeus veron perusteen alentamiseen niin pitkään kuin saatava ei ole osoittautunut mahdottomaksi periä. Tämä voidaan toteuttaa myös hyväksymällä alentaminen silloin, kun verovelvollinen osoittaa olevan kohtuullisen todennäköistä, ettei velkaa makseta, tämän kuitenkaan vaikuttamatta mahdollisuuteen tarkistaa veron perustetta uudelleen ylöspäin, jos maksu kuitenkin suoritetaan (ks. vastaavasti tuomio 3.7.2019, UniCredit Leasing, C?242/18, EU:C:2019:558, 62 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Päinvastoin se, että jäsenvaltioille annettaisiin mahdollisuus sulkea kokonaan pois arvonlisäveron perusteen alentaminen siinä tapauksessa, että maksun laiminlyönti on lopullinen, olisi vastoin arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta, josta seuraa erityisesti, että veroja valtion lukuun keräävä elinkeinonharjoittaja on vapautettava kokonaan arvonlisäveron alaisen liiketoimintansa yhteydessä maksamastaan tai maksettavastaan arvonlisäverosta (ks. vastaavasti tuomio 11.6.2020, SCT, C?146/19, EU:C:2020:464, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Unionin tuomioistuin on tässä yhteydessä katsonut, että tilannetta, jolle on ominaista velallisen velvoitteiden lopullinen vähentyminen suhteessa velkojiin, ei voida pitää arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna ”maksun laiminlyöntinä”. Tällaisessa tapauksessa jäsenvaltion on sallittava arvonlisäveron perusteen alentaminen, jos verovelvollinen voi osoittaa, että sillä velalliseltaan oleva saatava on tullut lopullisesti mahdottomaksi periä (ks. vastaavasti tuomio 11.6. 2020, SCT, C?146/19, EU:C:2020:464, 26 ja 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Nyt käsiteltävässä asiassa esitetty kysymys koskee sellaisia maksamattomia saatavia, jotka ovat syntyneet kyseisen velallisyhtiön konkurssiin asettamista edeltäneen kuuden kuukauden ajanjakson aikana ja joista ei ole osoitettu, että niitä olisi pidettävä tämän tuomion 30 ja 32 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettuina saatavina, joita on lopullisesti mahdotonta periä.

34 Ennakkoratkaisupyyntöstä nimittäin ilmenee, että tällainen luokittelu riippuu siitä, miten näitä saatavia kohdellaan konkurssimenettelyssä. Näin ollen velallisyhtiön konkurssiin asettamista edeltäneen kuuden kuukauden ajanjakson aikana syntyneiden saatavien perimisen onnistuminen

on epävarmaa ja tämä epävarmuus johtuu siitä tavasta, jolla saatavia kohdellaan konkurssimenettelyssä.

35 Yleisestä edellytyksestä, jonka mukaan siihen, että saatavat voisivat johtaa arvonlisäveron perusteen oikaisemiseen, vaaditaan, että saatavat eivät ole saaneet syntyä velallisyhtiön konkurssiin asettamista edeltäneen kuuden kuukauden ajanjakson aikana, ei kuitenkaan voida katsoa, että sen tarkoituksena on vastata näiden saatavien perimisen onnistumiseen liittyvään epävarmuuteen, koska näiden saatavien asiayhteydestä ei ole esitetty objektiivisia seikkoja.

36 Tällä edellytyksellä ei nimittäin ole yhteyttä tapaan, jolla kyseisiä saatavia todella kohdellaan konkurssimenettelyssä, koska tässä edellytyksessä ei oteta huomioon sitä, että jotkut saatavat voidaan tämän menettelyn päättyessä mahdollisesti periä.

37 Tällaisesta edellytyksestä seuraa päinvastoin, että arvonlisäveron perusteen alentaminen suljetaan kokonaan pois silloin, kun maksamatta olevat saatavat ovat syntyneet velallisyhtiön konkurssiin asettamista edeltäneen kuuden kuukauden ajanjakson aikana, vaikka nämä saatavat tulisivat konkurssimenettelyn päättyessä lopullisesti saataviksi, joita on mahdotonta periä, ja tällainen alennusoikeuden automaattinen epääminen on arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen vastaista, sillä veron peruste ei muodostuisi velkojana olevan verovelvollisen todella saamasta vastikkeesta ja vero tulisi näin ollen tämän verovelvollisen maksettavaksi kuluttajan sijasta.

38 Kaikista näistä syistä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta kansallisesta säännöksestä ei voida katsoa, että sillä pantaisiin täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa säädetty mahdollisuus.

39 Lisäksi Tšekin hallituksen väitettä, jonka mukaan tällaisella säännöksellä on tarkoitus panna täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 273 artikla, ei myöskään voida hyväksyä.

40 Tässä yhteydessä on muistutettava siitä, että vaikka jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan nojalla toteuttaa toimenpiteitä, joiden seurauksena arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa säädettyä oikeutta alentaa veron perustetta rajoitetaan, näillä toimenpiteillä on pyrittävä arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseen ja petosten estämiseen.

41 Lisäksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tällaisissa toimenpiteissä voidaan lähtökohtaisesti olla noudattamatta arvonlisäveron perustetta koskevia sääntöjä ainoastaan siltä osin kuin se on tämän erityisen tavoitteen saavuttamiseksi ehdottoman välttämätöntä. Unionin tuomioistuimen mukaan niillä on nimittäin haitattava mahdollisimman vähän arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden ja periaatteiden toteutumista, eikä niitä näin ollen voida soveltaa siten, että niillä vaarannettaisiin arvonlisäveron neutraalisuus (tuomio 6.12.2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Sitä, että mahdollisuus veron perusteen oikaisemiseen suljetaan kokonaan pois sellaisen saatavan osalta, joka on syntynyt velallisyhtiön konkurssiin asettamista edeltäneen kuuden kuukauden ajanjakson aikana, ei voida katsoa toimenpiteeksi, jolla voidaan estää veropetoksia, eikä sen voida katsoa olevan oikeassa suhteessa tällaiseen tavoitteeseen nähden.

43 Yhtäältä nimittäin – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa – sen seikan, että maksamatta oleva saatava on syntynyt velallisyhtiön konkurssiin asettamista edeltäneen kuuden kuukauden ajanjakson aikana, perusteella ei nimittäin voida täydentävien seikkojen puuttuessa olettaa pätevästi, että velkoja ja velallinen olisivat pyrkineet tekemään veropetoksen tai kiertämään veroa.

44 Joka tapauksessa sillä, että tällaisessa tilanteessa ei ole mitään mahdollisuutta alentaa veron perustetta, sekä sillä, että pääasiassa kyseessä olevan kantajan kaltaisen velkojan on vastattava sellaisen arvonlisäveron määrän maksamisesta, jota se ei ole saanut liiketoimintansa yhteydessä, ylitetään se, mikä on ehdottoman välttämätöntä arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa tarkoitettujen tavoitteiden saavuttamiseksi (ks. vastaavasti tuomio 15.10.2020, E. (ALV – Veron perusteen alentaminen), C-335/19, EU:C:2020:829, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Ei myöskään voida väittää, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella kansallisella säännöksellä pyrittäisiin varmistamaan arvonlisäveron kannon oikea toimittaminen.

46 Kyseisen säännöksen soveltamisesta seuraa päinvastoin, että oikeus veron perusteen alentamiseen evätään järjestelmällisesti silloin, kun maksamatta olevat saatavat ovat syntyneet kyseisen velallisyhtiön konkurssiin asettamista edeltäneen kuuden kuukauden ajanjakson aikana, vaikka eräistä näistä saatavista saattaa tulla konkurssimenettelyn päättyessä lopullisesti saatavia, joita on mahdotonta periä, mikä johtaisi arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen vaarantamiseen.

47 Näin ollen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, arvonlisäverodirektiivin 90 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännökselle, jossa arvonlisäveron määrän oikaisun edellytykseksi asetetaan, että osittain tai kokonaan maksamatta oleva saatava ei ole syntynyt velallisyhtiön konkurssiin asettamista edeltäneen kuuden kuukauden ajanjakson aikana, vaikka tämän edellytyksen osalta ei voida sulkea pois sitä, että kyseessä voi olla saatava, jonka perintä on lopullisesti mahdotonta.

Oikeudenkäyntikulut

48 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:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 90 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännökselle, jossa arvonlisäveron määrän oikaisun edellytykseksi asetetaan, että osittain tai kokonaan maksamatta oleva saatava ei ole syntynyt velallisyhtiön konkurssiin asettamista edeltäneen kuuden kuukauden ajanjakson aikana, vaikka tämän edellytyksen osalta ei voida sulkea pois sitä, että kyseessä voi olla saatava, jonka perintä on lopullisesti mahdotonta.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: tšekki.