

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

13 päivänä lokakuuta 2022 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 273 artikla – Toimenpiteet arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi – SEUT 325 artiklan 1 kohta – Velvollisuus torjua Euroopan unionin taloudellisia etuja vahingoittavat lainvastaiset toimet – Verovelvollisen oikeushenkilön arvonlisäverovelat – Kansallinen säännöstö, jossa säädetään oikeushenkilön johtajan, joka ei ole verovelvollinen, yhteisvastuusta – Määräämistoimet, jotka oikeushenkilön johtaja on tehnyt vilpillisessä mielessä – Maksukyvyttömyyteen johtava oikeushenkilön varojen vähentyminen – Oikeushenkilön arvonlisäverovelkojen jättäminen maksamatta säädetyssä määräajassa – Viivästyskorko – Oikeasuhteisuus

Asiassa C-1/21,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovon hallintotuomioistuin, Bulgaria) on esittänyt 18.11.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 4.1.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

MC

vastaan

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: toisen jaoston puheenjohtaja A. Prechal, joka hoitaa seitsemännen jaoston puheenjohtajan tehtäviä (esittelevä tuomari), sekä tuomarit J. Passer ja N. Wahl,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- MC, itse,
- Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, edustajanaan B. Nikolov,
- Espanjan hallitus, asiamiehenään M. J. Ruiz Sánchez,
- Euroopan komissio, asiamiehinään N. Nikolova ja V. Uher,

kuultuaan julkisasiamiehen 2.6.2022 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamisesta Euroopan unionista tehdyn sopimuksen K.3 artiklan perusteella tehdyn Brysselissä 26.7.1995 allekirjoitetun yleissopimuksen (EYVL 1995, C 316, s. 48; jäljempänä yleissopimus) 9 artiklan ja yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 273 artiklan sekä suhteellisuusperiaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä MC ja toisaalta Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon Veliko Tarnovon yksikön valitusasioiden ja verotus- ja sosiaaliturvamenettelyjen osaston johtaja) (jäljempänä johtaja) ja jossa on kyse veronoikaisusta, jolla MC on saatettu yhteisvastuuseen eräistä sellaisen kaupallisen yhtiön veroveloista, myös arvonlisäveroveloista, jonka johtajana hän on toiminut.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Yleissopimus

3 Yleissopimuksen johdanto-osan mukaan kyseisen yleissopimuksen sopimuspuolet, jotka "haluavat toimia niin, että niiden rikoslaeilla myötävaikutetaan tehokkaasti Euroopan yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamiseen", ovat vakuuttuneita yhtäältä siitä, "että Euroopan yhteisöjen taloudellisten etujen turvaaminen edellyttää, että näitä etuja vahingoittavat petokselliset menettelyt voidaan saattaa rangaistusseuraamusten piiriin", ja toisaalta siitä, "että on tarpeen säätää tällainen toiminta rangaistavaksi tehokkain, suhteellisin ja vakuuttavin rangaistuksin, tämän kuitenkin rajoittamatta muiden seuraamusten soveltamista tietyissä aiheellisissa tapauksissa, ja tehdä mahdolliseksi säätää, ainakin törkeiden tapausten osalta, vankeusrangaistuksesta".

4 Yleissopimuksen 1 artiklan 1 kohdassa määritellään Euroopan yhteisöjen taloudellisiin etuihin kohdistuvan petoksen käsite. Yleissopimuksen 1 artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on toteutettava tarpeelliset ja aiheelliset toimenpiteet saattaakseen mainitun yleissopimuksen 1 artiklan 1 kohdan määräykset osaksi sisäistä rikosoikeuttaan siten, että niissä tarkoitettu menettely säädetään rangaistavaksi.

5 Yleissopimuksen 2 artiklan 1 kohdassa määrätään, että jäsenvaltioiden on toteutettava tarpeelliset toimenpiteet säätääkseen kyseisen yleissopimuksen 1 artiklassa tarkoitetut teot sekä 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuihin tekoihin liittyvän avunannon rikokseen, siihen yllyttämisen tai rikoksen yrityksen tehokkain, suhteellisin ja vakuuttavin seuraamuksin rikoksina rangaistaviksi.

Arvonlisäverodirektiivi

6 Arvonlisäverodirektiivin 205 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat määrätä 193–200, 202, 203 ja 204 artiklassa tarkoitetuissa tilanteissa muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen yhteisvastuulliseksi arvonlisäveron maksamisessa."

7 Kyseisen direktiivin 273 artiklan ensimmäisessä kohdassa 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 muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.”

Bulgarian oikeus

8 Verotus- ja sosiaaliturvamenettelyistä annetun lain (Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks, jäljempänä DOPK) 19 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Toimitusjohtaja tai johtoelimen jäsen, joka suorittaa sellaisen oikeushenkilön varoista, joka on 14 §:n 1 tai 2 momentin nojalla velallinen, vilpillisesti luontois- tai rahasuorituksia, jotka merkitsevät voittojen tai osinkojen peiteltyä jakoa, tai siirtää velallisen varoja vastikkeettomasti tai markkinahintaa huomattavasti alhaisempaan hintaan, minkä seurauksena velallisen varat pienenevät eikä veroja tai lakisääteisiä sosiaalivakuutusmaksuja tästä syystä makseta, vastaa veloista kyseisiä suorituksia tai varojen pienenemistä vastaavaan määrään saakka.”

9 DOPK:n 20 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Edellä 19 §:ssä säädetyissä tapauksissa turvaaminen ja täytäntöönpano kohdistuvat ensin sen velallisen varallisuuteen, jonka verovelasta tai sosiaalivakuutusmaksuja koskevasta velasta vastataan.”

10 DOPK:n 21 §:n 3 momentissa täsmennetään, että kolmansien osapuolten vastuu raukeaa, kun vastuun perusteena oleva velka on lakannut lopullisella toimella.

11 Veroista, maksuista ja muista vastaavista julkisoikeudellisista saatavista perittävistä koroista annetun lain (Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania) (DV nro 91, 12.11.1957) 1 §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, säädetään seuraavaa:

”Verot, maksut, pidätykset, julkiset vastikkeet ja muut vastaavat julkisoikeudelliset saatavat, joita ei ole maksettu oma-aloitteiselle maksamiselle asetetuissa määräajoissa tai joita ei ole pidätetty taikka jotka on pidätetty mutta joita ei ole maksettu määräajassa, peritään lakisääteisine korkoineen.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 MC oli erään kaupallisen yhtiön johtaja 14.4.2011–30.4.2015.

13 Kyseistä yhtiötä vastaan aloitettiin vuonna 2015 julkisoikeudellisten saatavien pakkoperintämenettely, joka koski muun muassa maksamattomia arvonlisäveromääriä sekä näille määrille maksettavia viivästyskorkoja.

14 Tällä menettelyllä oli 28.8.2018 mennessä saatu perityksi ainoastaan 287 935,35 Bulgarian levan (BGN) (noin 148 115 euroa) suuruinen rahamäärä. Mainitun yhtiön erääntyneiden julkisoikeudellisten velkojen jäljellä oleva kokonaismäärä oli 3 799 590,92 BGN (noin 1 954 522 euroa).

15 Perinnästä vastannut virkamies totesi, että näitä saatavia olisi vaikea periä kyseiseltä yhtiöltä, ja saattoi asian Natsionalnata agentsia za prihoditein (kansallinen verovirasto, jäljempänä

verohallinto) alueellisesti toimivaltaisen johdon käsiteltäväksi MC:n asettamiseksi henkilökohtaiseen yhteisvastuuseen DOPK:n 19 §:n 2 momentin nojalla.

16 Viimeksi mainitussa menettelyssä MC:hen kohdistettiin tarkastus, jonka perusteella todettiin seuraavat seikat.

17 MC hoiti liikkeenjohdollisia tehtäviä edellä mainitussa yhtiössä 14.4.2011–30.4.2015. MC:n antamien selitysten mukaan palkkio, jonka hän sai tällä perusteella, vahvistettiin kyseisen yhtiön kanssa tehdyssä johtajasopimuksessa. MC tai mainittu yhtiö eivät kuitenkaan kyenneet esittämään tätä sopimusta.

18 MC väitti, että hänen kuukausittainen bruttopalkkionsa oli 1.3.2014 lähtien korotettu 3 000 BGN:stä (noin 1 543 euroa) 20 000 BGN:ään (noin 10 288 euroa). Tämä korotus oli hänen mukaansa perusteltu siksi, että kyseisen yhtiön nettotulot ja liikevaihto kasvoivat uusien sopimusten tekemisen jälkeen.

19 Verohallinto katsoi, että MC:n nettopalkkion korottamista 15 300 BGN:llä (noin 7 800 euroa) kuukaudessa oli pidettävä DOPK:n 19 §:n 2 momentissa tarkoitettuna peiteltynä voiton- tai osingonjakona, jonka määrä oli syys-, loka-, marras- ja joulukuulta 2014 ja tammikuulta 2015 yhteensä 76 500 BGN:n (noin 39 352 euroa). Se katsoi myös, että MC oli toiminut vilpillisessä mielessä.

20 Verohallinto totesi erityisesti, että MC:n puolison pankkitilille oli suoritettu 18.12. ja 23.12.2014 kolme maksua, joiden yhteismäärä oli 53 164,08 BGN (noin 27 348 euroa). Lisäksi esitutkinta, jonka aikana pankkisalaisuus poistettiin, osoitti, että nämä maksut oli suoritettu MC:n johtaman yhtiön edustamisesta vastaavan asianajajan asiakasvarojen tililtä.

21 Verohallinto katsoi, että tämä 53 164,08 BGN:n yhteenlaskettu määrä, joka oli siirretty MC:n puolison tilille, oli 45 900 BGN (noin 23 611 euroa) suurempi kuin MC:n normaali nettopalkkio kolmen kuukauden ajalta.

22 Verohallinto teki DOPK:n 19 §:n 2 momentin nojalla veronoikaisupäätöksen, jolla se totesi MC:n olevan yhteisvastuussa mainitun kaupallisen yhtiön julkisoikeudellisista veloista 45 008,25 BGN:n (noin 23 152 euroa) osalta. Pääasiassa kyseessä olevat julkisoikeudelliset velat muodostuivat luonnollisilta henkilöiltä kannettavasta verosta, sosiaalivakuutusmaksuista ja arvonlisäverosta, johon sisältyi muun muassa 12 837,50 BGN:n (noin 6 604 euroa) suuruinen määrä, joka vastasi vuoden 2014 joulukuun arvonlisäveroon liittyviä korkoja.

23 MC teki tästä veronoikaisupäätöksestä oikaisuvaatimuksen verohallinnon johtajalle, joka hylkäsi hänen vaatimuksensa.

24 MC nosti näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa kanteen, jossa hän vetosi siihen, että DOPK:n 19 §:n 2 momentin soveltamisedellytykset eivät täyttyneet.

25 Johtaja vetosi ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa yhtäältä siihen, että MC:llä oli käyttöoikeus puolisonsa tiliin, ja toisaalta siihen, että hän oli antanut pääasiassa kyseessä olevan yhtiön pääkirjanpitäjän tehtäväksi tilisiirtojen suorittamisen.

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että nämä edellytykset täyttyvät ja että näin ollen MC:n toiminta kuuluu kyseisessä säännöksessä vahvistetun yhteisvastuujärjestelmän piiriin. Kyseisen tuomioistuimen mukaan on osoitettu, että MC on antanut kolmannelle määräyksen yhtiön, jonka johtaja hän oli, varoihin kuuluvan rahamäärän siirtämisestä hänen kanssaan etuyhteydessä olevalle luonnolliselle henkilölle tai että hän oli ainakin ollut tietoinen tästä siirrosta

ja että hän oli näin ollen toiminut DOPK:n 19 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla vilpillisessä mielessä. Kyseinen tuomioistuin täsmentää lisäksi, että joulukuussa 2014 vahvistettujen arvonlisäveron korkojen maksamatta jättäminen on jälkiverotuspäätöksessä tarkoitetun rahamäärän osalta johtunut kyseisen yhtiön omaisuuden vähentymisestä.

27 DOPK:n 19 §:n 2 momentissa säädetyn yhteisvastuujärjestelmän osalta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt seuraavat täsmennykset.

28 Ensinnäkin kyseisessä säännöksessä säädetty yhteisvastuu koskee yksinomaan henkilöä, joka on oikeushenkilöllisyyden omaavan verovelvollisen johtaja tai hallintoelimen jäsen.

29 Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että kyseisen henkilön on pitänyt suorittaa vilpillisessä mielessä oikeushenkilön varoista maksuja, joita voidaan pitää peiteltynä voiton- tai osingonjakona, tai hänen on pitänyt luovuttaa kyseisiä varoja vastikkeetta tai selvästi markkinahintaa alempaan hintaan. Kyseinen järjestelmä ei sitä vastoin edellytä, että oikeushenkilö itse olisi syyllistynyt petokseen tai väärinkäyttöön.

30 Kolmanneksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että vilpillisessä mielessä toteutetuista toimista on pitänyt seurata oikeushenkilön kykenemättömyys maksaa veroja (myös arvonlisäveroa) tai pakollisia sosiaaliturvamaksuja. Toisin sanoen tämän järjestelmän soveltaminen edellyttäisi syy-yhteyttä yhtäältä vilpillisessä mielessä toteutettujen toimien ja toisaalta sen välillä, että julkisoikeudellisia velkoja ei saada perityiksi kyseiseltä oikeushenkilöltä.

31 Neljänneksi DOPK:n 19 §:n 2 momentissa säädetty vastuu toisen velasta ei ulotu oikeushenkilön kaikkiin julkisoikeudellisiin velkoihin, vaan se rajoittuu määrään, jolla tämän oikeushenkilön varat ovat vähentyneet vilpillisessä mielessä toteutettujen toimien vuoksi.

32 Viidenneksi tämä käyttöön otettu vastuu on toissijainen, koska pakkotäytäntöönpanotoimenpiteet on DOPK:n 20 §:n mukaan kohdistettava ensisijaisesti oikeushenkilön varallisuuteen. Lisäksi tämä vastuu raukeaa DOPK:n 21 §:n 3 momentin mukaan silloin, kun kyseessä olevat julkisoikeudelliset velat ovat lakanneet.

33 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii tällaisen yhteisvastuujärjestelmän yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa.

34 Ensinnäkin se pohtii, sallitaanko arvonlisäverodirektiivissä ja erityisesti sen 273 artiklassa se, että jäsenvaltio säättää yhteisvastuun arvonlisäverovelasta sellaiselle henkilölle, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen, koska tällaisella järjestelmällä edistetään unionin taloudellisten etujen suojaamista.

35 Toiseksi siinä tapauksessa, että unionin tuomioistuin vastaa myöntävästi, kyseinen tuomioistuin pohtii erityisesti suhteellisuusperiaatteen kannalta mahdollisuutta sisällyttää tällaiseen järjestelmään korot, jotka on maksettava siinä tapauksessa, että arvonlisävero on maksettu myöhässä. Se viittaa tältä osin DOPK:n 19 §:n 2 momenttia koskevaan epäyhtenäiseen kansalliseen oikeuskäytäntöön.

36 Kolmanneksi siinä tapauksessa, että unionin tuomioistuin vastaa myös myöntävästi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, onko veronmaksun myöhästymisen vuoksi maksettavien korkojen sisällyttäminen perusteltua erityisesti suhteellisuusperiaatteen kannalta, kun maksun jättäminen suorittamatta säädettyssä määräajassa ei johdu yhteisvastuussa olevan henkilön vilpillisestä menettelystä vaan kolmannen henkilön menettelystä tai objektiivisten olosuhteiden toteutumisesta.

37 Tässä tilanteessa Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovon hallintotuomioistuin, Bulgaria) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko – – yleissopimuksen 9 artiklaa, luettuna yhdessä [arvonlisäverodirektiivin] 273 artiklan kanssa, tulkittava siten, että se ei ole arvonlisäverotuksen yhdenmukaistetulla alalla esteenä DOPK:n 19 §:n 2 momentissa säädetyn kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jonka soveltaminen johtaa siihen, että luonnollinen henkilö, joka ei ole verovelvollinen ja jolla ei ole arvonlisäverovelkaa mutta jonka vilpillinen menettely johti siihen, että verovelvollinen oikeushenkilö, joka on veronmaksuvelvollinen, ei maksanut arvonlisäveroa, on taannehtivasti yhteisvastuussa arvonlisäveron maksamisesta?

2) Eikö näiden unionin oikeussääntöjen tulkinta ja suhteellisuusperiaatteen soveltaminen ole esteenä DOPK:n 19 §:n 2 momenttiin sisältyvälle kansalliselle säännökselle myöskään niiden korkojen osalta, jotka ovat kertyneet arvonlisäverolle, jota verovelvollinen ei maksanut?

3) Onko DOPK:n 19 §:n 2 momenttiin sisältyvä kansallinen säännös suhteellisuusperiaatteen vastainen tapauksessa, jossa arvonlisäveron maksamisen viivästyminen, joka johti arvonlisäverovelasta perittäviin korkoihin, ei johtunut luonnollisen henkilön, joka ei ole verovelvollinen, menettelystä vaan kolmannen henkilön menettelystä tai objektiivisten olosuhteiden toteutumisesta?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Alustavat huomautukset

38 Johtaja riitautti ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottamisen edellytykset kokonaisuudessaan ja kyseenalaisti esitetyissä kysymyksissä mainittujen unionin oikeuden säännösten sovellettavuuden pääasian olosuhteissa.

39 Johtaja vetosi muun muassa siihen, ettei arvonlisäverodirektiiviä ole tarkoitettu sovellettavaksi DOPK:n 19 §:n 2 momentissa säädetyn kaltaiseen yhteisvastuujärjestelmään, joka koskee kaikenlaisia veroja ja sosiaaliturvamaksuja.

40 Tässä yhteydessä on korostettava, että se seikka, että merkityksellistä kansallista lainsäädäntöä ei ole annettu arvonlisäverodirektiivin täytäntöön panemiseksi, ei voi saattaa kyseenalaiseksi kyseisen direktiivin sovellettavuutta, koska kyseisen lainsäädännön soveltamisella pyritään takaamaan mainitun direktiivin säännösten noudattaminen ja sillä pyritään erityisesti panemaan täytäntöön jäsenvaltioille SEUT 325 artiklan 1 kohdan nojalla kuuluva velvollisuus torjua tehokkaasti unionin taloudellisia etuja vahingoittavaa toimintaa (ks. vastaavasti tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, 28 kohta).

41 Tämän täsmennyksen jälkeen on yksilöitävä ne unionin oikeuden säännökset ja määräykset, joita sovelletaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa tilanteissa.

42 Ensinnäkin on muistutettava yleissopimuksen 9 artiklasta, että kyseinen yleissopimus on korvattu unionin taloudellisiin etuihin kohdistuvien petosten torjunnasta rikosoikeudellisin keinoin 5.7.2017 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivillä (EU) 2017/1371 (EUVL 2017, L 198, s. 29). Koska kyseinen direktiivi on kuitenkin tullut voimaan vasta 17.8.2017 ja pääasian tosiseikat ovat tapahtuneet vuosina 2014 ja 2015, pääasiassa voidaan soveltaa ainoastaan yleissopimusta.

43 On todettava, että yleissopimuksessa asetetaan jäsenvaltioille velvoitteita rikosoikeuden

alalla. Muun muassa kyseisen yleissopimuksen johdanto-osasta sekä 1 ja 2 artiklasta ilmenee, että yleissopimuksessa veloitetaan jäsenvaltiot yhtäältä säätämään rikoksiksi unionin taloudellisia etuja vahingoittavat petokselliset menettelyt ja toisaalta varmistamaan, että tällaisesta toiminnasta voidaan määrätä tehokkaita, oikeasuhteisia ja varoittavia rikosoikeudellisia seuraamuksia.

44 Nyt käsiteltävässä asiassa on kuitenkin selvää, että DOPK:n 19 §:n 2 momentissa säädetyn kaltaisella järjestelmällä ei yhtäältä säädetä rikoksena rangaistavaksi menettelyä, joka voi synnyttää yhteisvastuun oikeushenkilön arvonlisäverovelosta, ja ettei siinä toisaalta säädetä tältä osin rikosoikeudellisista seuraamuksista.

45 Kuten johtaja ja Euroopan komissio ovat perustellusti todenneet, yleissopimusta ei näin ollen voida soveltaa DOPK:n 19 §:n 2 momentissa tarkoitetun kaltaiseen yhteisvastuujärjestelmään.

46 Toiseksi johtaja vetosi toissijaisesti siihen, että DOPK:n 19 §:n 2 momentissa säädetty vastuujärjestelmä kuuluu arvonlisäverodirektiivin 205 artiklan soveltamisalaan ja että kyseisen artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat tietyissä tilanteissa säätää, että muu henkilö kuin veronmaksuvelvollinen on yhteisvastuussa arvonlisäveron maksamisesta.

47 Tästä on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 205 artiklassa säädetään, että kyseisen direktiivin 193–200 ja 202–204 artiklassa tarkoitetuissa tilanteissa jäsenvaltiot voivat määrätä muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen yhteisvastuulliseksi arvonlisäveron maksamisesta.

48 Arvonlisäverodirektiivin 193–200 ja 202–204 artiklassa määritetään arvonlisäverovelvolliset henkilöt kyseisen direktiivin XI osaston 1 luvun 1 jakson, jonka otsikko on ”Viranomaisille veronmaksuvelvolliset”, kohteen mukaisesti. Vaikka mainitun direktiivin 193 artiklassa säädetään pääsääntönä, että arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, kyseisen artiklan sanamuodolla täsmennetään, että muut henkilöt voivat olla tai heidän on oltava veronmaksuvelvollisia saman direktiivin 194–199 b ja 202 artiklassa tarkoitetuissa tilanteissa (tuomio 20.5.2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, 27 kohta).

49 Arvonlisäverodirektiivin 193–205 artiklasta ilmenee, että kyseisen direktiivin 205 artikla kuuluu sellaisten säännösten kokonaisuuteen, joiden tarkoituksena on yksilöidä arvonlisäveron maksuvelvollinen erilaisten tilanteiden perusteella. Näiden säännösten tarkoituksena on näin varmistaa, että valtio kantaa arvonlisäveron tehokkaasti suunnitellun tilanteen kannalta sopivimmalta henkilöltä erityisesti silloin, kun sopimuspuolet eivät ole sijoittautuneet samaan jäsenvaltioon tai kun arvonlisäverollinen toimi koskee liiketoimia, joiden erityispiirteet edellyttävät muun kuin kyseisen direktiivin 193 artiklassa tarkoitetun henkilön yksilöimistä veronmaksuvelvolliseksi (tuomio 20.5.2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, 28 kohta).

50 Näin ollen arvonlisäverodirektiivin 205 artiklassa lähtökohtaisesti sallitaan se, että jäsenvaltiot toteuttavat arvonlisäveron tehokasta kantamista varten toimenpiteitä, joiden nojalla muu henkilö kuin se, joka on kyseisen direktiivin 193–200 ja 202–204 artiklan nojalla tavanomaisesti velvollinen maksamaan kyseisen veron, on yhteisvastuussa kyseisen veron maksamisesta (tuomio 20.5.2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, 29 kohta).

51 Kuten Espanjan hallitus ja komissio ovat perustellusti todenneet, nyt käsiteltävässä asiassa on kuitenkin todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella yhteisvastuuta koskevalla järjestelmällä ei ole tarkoitus nimetä henkilöä, joka on velvollinen maksamaan veron tietystä verollisesta liiketoimesta arvonlisäverodirektiivin 205 artiklassa tarkoitetulla tavalla.

52 Tämän järjestelmän mukaisesti nimetty henkilö ei nimittäin ole velvollinen maksamaan

arvonlisäveroa tietyistä verollisesta liiketoimesta, vaan se on täysin tai osittain yhteisvastuussa oikeushenkilön arvonlisäverovelosta eikä tämä riipu kyseessä olevista verollisista liiketoimista.

53 Toisaalta kyseisen järjestelmän soveltamisala ei ulotu tietyistä verollisesta liiketoimesta maksamatta olevan arvonlisäveron koko määrään, vaan se rajoittuu määrään, jolla oikeushenkilön varat ovat vähentyneet yhteisvastuulliseksi nimetyn henkilön vilpillisessä mielessä toteuttamien toimien vuoksi.

54 Tällainen järjestelmä on erotettava muun muassa 11.5.2006 annettuun tuomioon Federation of Technological Industries ym. (C-384/04, EU:C:2006:309), 21.12.2011 annettuun tuomioon Vlaamse Oliemaatschapp? (C-499/10, EU:C:2011:871) ja 20.5.2021 annettuun tuomioon ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397) johtaneissa ennakkoratkaisupyynnöissä tarkoitetuista järjestelmistä. Toisin kuin pääasiassa kyseessä olevassa järjestelmässä, kyseisissä järjestelmissä henkilö nimettiin arvonlisäverodirektiivin 205 artiklan mukaisesti yhteisvastuulliseksi tietyistä verollisesta liiketoimesta maksettavasta arvonlisäverosta kokonaisuudessaan.

55 Edellä esitetystä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 205 artiklaa ei voida soveltaa pääasian olosuhteissa.

56 Kolmanneksi on muistutettava arvonlisäverodirektiivin 273 artiklasta, että siinä säädetään, että jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista.

57 Tältä osin SEUT 325 artiklan 1 kohdassa asetetaan jäsenvaltioille velvollisuus suojata unionin taloudellisia etuja petolliselta menettelyltä ja muulta laittomalta toiminnalta toimenpiteillä, jotka ovat tehokkaita ja joilla on ennalta ehkäisevä vaikutus (tuomio 5.6.2018, Kolev ym., C-612/15, EU:C:2018:392, 50 kohta ja tuomio 8.3.2022, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (Aliarvotuspetosten torjunta), C-213/19, EU:C:2022:167, 209 kohta).

58 Euroopan unionin omien varojen järjestelmästä 26.5.2014 annetun neuvoston päätöksen 2014/335/EU, Euratom (EUVL 2014, L 168, s. 105) mukaan unionin omiin varoihin kuuluvat muun muassa tulot, jotka saadaan soveltamalla yhtenäistä verokantaa unionin sääntöjen mukaisesti määritettyyn arvonlisäveron määräytymisperusteeseen. Näin ollen arvonlisäverotulojen kantaminen sovellettavan unionin oikeuden mukaisesti ja vastaavien arvonlisäveroon perustuvien omien varojen tulouttaminen unionin talousarvioon liittyvät suoraan toisiinsa, koska kaikista puutteista arvonlisäverotulojen kantamisessa aiheutuu mahdollisesti arvonlisäveroon perustuvien omien varojen määrän väheneminen (tuomio 5.12.2017, M.A.S. ja M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, 31 kohta ja tuomio 17.1.2019, Dzivev ym., C-310/16, EU:C:2019:30, 26 kohta).

59 Unionin taloudellisten etujen suojaamisen varmistamiseksi jäsenvaltioiden on muun muassa toteutettava tarvittavat toimenpiteet, joilla taataan omien varojen eli tulojen, jotka kertyvät yhdenmukaisen verokannan soveltamisesta yhdenmukaistettuun arvonlisäveron määräytymisperusteeseen, tehokas ja täysimääräinen kantaminen (tuomio 21.12.2021, Euro Box Promotion ym., C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 ja C-840/19, EU:C:2021:1034, 182 kohta).

60 Näin ollen muun muassa arvonlisäverodirektiivin 2 ja 273 artiklasta, luettuina yhdessä SEU 4 artiklan 3 kohdan ja SEUT 325 artiklan 1 kohdan kanssa, seuraa se, että jäsenvaltioiden on toteutettava kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti kunkin jäsenvaltion alueella, sekä petosten torjumiseksi (ks. vastaavasti tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 47 kohta; tuomio 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, 18 kohta ja tuomio 17.5.2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, 37 kohta).

61 Käsiteltävässä asiassa DOPK:n 19 §:n 2 momentissa käyttöön otetun kaltainen yhteisvastuujärjestelmä liittyy osaltaan sellaisten arvonlisäveromäärien perimiseen, joita verovelvollinen oikeushenkilö ei ole maksanut arvonlisäverodirektiivin säännöksissä säädetyissä pakottavissa määräajoissa. Tällaisella järjestelmällä myötävaikutetaan arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseen ja/tai arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa tarkoitettujen petosten torjuntaan SEUT 325 artiklan 1 kohdassa määrätyn velvoitteen mukaisesti.

62 Tätä toteamusta ei voida kyseenalaistaa sillä, että henkilöt, jotka on saatettu yhteisvastuullisiksi pääasiassa kyseessä olevan järjestelmän nojalla, eli oikeushenkilön johtaja tai hallintoelimen jäsen, eivät tässä ominaisuudessa ole itse arvonlisäverovelvollisia.

63 Tältä osin on todettava aluksi, ettei arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan sanamuodon mistään yksityiskohdasta ilmene, että jäsenvaltioiden kyseisen säännöksen nojalla asettamat velvoitteet voisivat koskea ainoastaan arvonlisäverovelvollisia henkilöitä.

64 Seuraavaksi on todettava kyseisen säännöksen asiayhteydestä, että se kuuluu arvonlisäverodirektiivin XI osastoon, jonka otsikko koskee nimenomaisesti ”verovelvollisten ja tiettyjen henkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia”, velvollisuuksia.

65 Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklalla tavoitelluista päämääristä on lopuksi todettava, että tämän tuomion 60 kohdassa mainittu jäsenvaltioiden velvollisuus toteuttaa kaikki asianmukaiset toimenpiteet arvonlisäveron täysimääräisen kantamisen varmistamiseksi ja petosten torjumiseksi voi tietyissä olosuhteissa edellyttää, että jäsenvaltio määrää seuraamuksia henkilöille, jotka eivät ole verovelvollisia mutta jotka osallistuvat päätöksentekoon verovelvollisen oikeushenkilön sisällä, sillä muutoin vaarannettaisiin tällaisten toimenpiteiden tehokkuus.

66 Edellä esitetystä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen yhteisvastuujärjestelmä kuuluu arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan soveltamisalaan, kun sitä tulkitaan SEUT 325 artiklan 1 kohdan valossa.

67 Kaiken edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät kysymykset on ymmärrettävä siten, että niissä pyydetään arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan ja suhteellisuusperiaatteen tulkintaa.

Ensimmäinen kysymys

68 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 273 artiklaa ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään oikeushenkilön arvonlisäverovelkoja koskevasta yhteisvastuujärjestelmästä seuraavissa olosuhteissa:

- yhteisvastuussa oleva henkilö on oikeushenkilön johtaja tai sen hallintoelimen jäsen
- yhteisvastuussa oleva henkilö on suorittanut oikeushenkilön varoista vilpillisessä mielessä maksuja, joita voidaan pitää peiteltynä voiton- tai osingonjakona, tai luovuttanut näitä varoja

vastikkeettomasti tai selvästi markkinahintaa alempaan hintaan

- vilpillisessä mielessä toteutetut toimet ovat johtaneet siihen, että oikeushenkilö ei kykene maksamaan koko sitä arvonlisäveroa tai osaa siitä, jonka maksamiseen se on velvollinen
- yhteisvastuu rajoittuu siihen määrään, jolla oikeushenkilön varat ovat vähentyneet vilpillisessä mielessä toteutettujen toimien vuoksi, ja
- tämä yhteisvastuu syntyy vain toissijaisesti silloin, kun maksettavien arvonlisäverojen määrän periminen oikeushenkilöltä osoittautuu mahdottomaksi.

69 Unionin tuomioistuimella on jo ollut tilaisuus täsmentää, että arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan säännöksissä ei täsmennetä siinä vahvistettujen rajojen lisäksi niitä edellytyksiä ja velvollisuuksia, joista jäsenvaltiot saavat säätää, ja että näissä säännöksissä annetaan täten jäsenvaltiolle harkintavaltaa niiden keinojen suhteen, joilla pyritään niiden alueella maksettavan arvonlisäveron täysimääräiseen kanton ja veropetoksien estämiseen (ks. mm. tuomio 17.5.2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, 38 kohta ja tuomio 21.11.2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, 35 kohta).

70 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen yhteisvastuujärjestelmä liittyy osaltaan sellaisten arvonlisäveromäärien perimiseen, joita verovelvollinen oikeushenkilö ei ole maksanut arvonlisäverodirektiivin säännöksissä säädetyissä pakottavissa määräajoissa., joten se myötävaikuttaa arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseen ja/tai petosten estämiseen arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitetulla tavalla. Tällainen järjestelmä kuuluu näin ollen lähtökohtaisesti sen harkintavallan piiriin, joka jäsenvaltioilla on arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan täytäntöönpanossa.

71 On lisättävä, että tällaisella järjestelmällä myötävaikutetaan tämän tuomion 60 kohdassa mainitun sen velvollisuuden noudattamiseen, jonka mukaan kunkin jäsenvaltion on toteutettava kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti sen alueella, ja torjuttava petoksia muun muassa SEUT 325 artiklan 1 kohdan mukaisesti.

72 Jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen yleisten periaatteiden ja näin ollen myös suhteellisuusperiaatteen mukaisesti (ks. mm. tuomio 21.11.2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, 35 kohta ja tuomio 15.4.2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, 26 kohta).

73 Suhteellisuusperiaatteen osalta unionin tuomioistuin on katsonut, että jäsenvaltioiden on turvauduttava sellaisiin keinoihin, jotka samalla, kun niiden avulla voidaan tehokkaasti saavuttaa kansallisella lainsäädännöllä tavoiteltu päämäärä, haittaavat mahdollisimman vähän kyseisellä unionin lainsäädännöllä tavoiteltujen päämäärien saavuttamista ja siinä asetettujen periaatteiden noudattamista. Vaikka siis on hyväksyttävää, että jäsenvaltioiden toimenpiteillä pyritään mahdollisimman tehokkaasti turvaamaan veronsaajan oikeudet, ne eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin tämän päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen (tuomio 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschapp, C-499/10, EU:C:2011:871, 21 ja 22 kohta ja tuomio 20.5.2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, 33 kohta).

74 Tältä osin unionin tuomioistuin on jo katsonut, että kansalliset toimenpiteet, jotka johtavat ankaran yhteisvastuun järjestelmään, menevät pidemmälle kuin veronsaajan oikeuksien säilyttämisen kannalta on tarpeen. Arvonlisäveron maksamisvelvollisuuden siirtämistä muulle henkilölle kuin veronmaksuvelvolliselle siten, ettei henkilöä vapauteta maksuvelvollisuudesta, vaikka hän osoittaisi, ettei hänellä ole mitään tekemistä veronmaksuvelvollisen menettelyn kanssa,

on näin ollen pidettävä suhteellisuusperiaatteen vastaisena. Olisi näet selvästi suhteetonta pitää kyseistä henkilöä ehdottomasti vastuullisena verotulojen menetyksestä, joka aiheutuu kolmannen verovelvollisen menettelystä, johon henkilöllä ei ole mitään vaikutusvaltaa (tuomio 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschapp?, C-499/10, EU:C:2011:871, 24 kohta).

75 Näin ollen sen, että jäsenvaltiot käyttävät oikeuttaan määrätä yhteisvastuulliseksi velalliseksi muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen varmistaakseen veron tehokkaan kantamisen, on oltava perusteltua näiden kahden henkilön välisen tosiasiallisen ja/tai oikeudellisen suhteen perusteella oikeusvarmuuden periaatteeseen ja suhteellisuusperiaatteeseen nähden. Jäsenvaltioiden on erityisesti täsmennettävä ne erityiset olosuhteet, joissa verollisen liiketoimen vastaanottajan kaltaisen henkilön on katsottava olevan yhteisvastuussa sopimuskumppaninsa maksettavaksi tulevan veron maksamisesta siitä huolimatta, että vastaanottaja on jo suorittanut veron liiketoimen hinnan osana (tuomio 20.5.2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, 34 kohta).

76 Unionin tuomioistuin on katsonut myös, että se, että muu henkilö kuin veronmaksuvelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä ja noudattanut harkitsevalta toimijalta edellytettävää huolellisuutta, että hän on toteuttanut kaikki toimenpiteet, jotka ovat kohtuullisesti hänen toteutettavissaan, ja että hänen osallistumisensa väärinkäytökseen tai petokseen on suljettu pois, ovat huomioon otettavia seikkoja määritettäessä mahdollisuutta velvoittaa kyseinen henkilö suorittamaan arvonnisävero yhteisvastuullisesti (tuomio 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschapp?, C-499/10, EU:C:2011:871, 26 kohta ja tuomio 20.5.2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, 37 kohta).

77 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella yhteisvastuujärjestelmällä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen arvonnisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi.

78 Tarkemmin sanottuna tällaista järjestelmää ei sen ominaispiirteiden vuoksi voida rinnastaa tämän tuomion 74–76 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettuun tuottamuksesta riippumattoman yhteisvastuun järjestelmään, joka olisi ristiriidassa suhteellisuusperiaatteen kanssa.

79 Ensinnäkin yhteisvastuulliseksi nimetyn henkilön on oltava sellaisen oikeushenkilön johtaja tai hallintoelimen jäsen, joka on vastuussa maksamatta jääneistä arvonnisäverovelvoista, ja hänen voidaan näin ollen katsoa osallistuvan päätösten tekemiseen kyseisessä oikeushenkilössä.

80 Toiseksi yhteisvastuulliseksi nimetyn henkilön on pitänyt vilpillisessä mielessä suorittaa oikeushenkilön varoista maksuja, joita voidaan pitää peiteltynä voitonjakona tai osingonjakona, tai hänen on pitänyt luovuttaa kyseinen varallisuus kokonaan tai osittain ilmaiseksi tai markkinahintaa selvästi alempaan hintaan.

81 Kolmanneksi yhteisvastuulliseksi nimetyn henkilön vilpillisessä mielessä toteuttamien toimien ja oikeushenkilön kyvyttömyyden maksaa arvonnisävero, jonka maksamiseen se on velvollinen, välillä on oltava syy-yhteys.

82 Neljänneksi yhteisvastuun laajuus rajoittuu siihen varallisuuden vähenemiseen, joka oikeushenkilölle on aiheutunut vilpillisessä mielessä toteutetuista toimita.

83 Viidenneksi ja lopuksi tämä vastuu toteutetaan vain toissijaisesti silloin, kun arvonnisäveron periminen sen maksamiseen velvolliselta oikeushenkilöltä osoittautuu mahdottomaksi.

84 Tämän tuomion 72–76 kohdassa mainitun oikeuskäytännön perusteella on todettava, että tällaisen järjestelmän käyttöön ottamisella ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen veron kannon oikean

toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi.

85 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 273 artiklaa ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään oikeushenkilön arvonlisäverovelkoja koskevasta yhteisvastuujärjestelmästä seuraavissa olosuhteissa:

- yhteisvastuussa oleva henkilö on oikeushenkilön johtaja tai sen hallintoelimen jäsen
- yhteisvastuussa oleva henkilö on suorittanut oikeushenkilön varoista vilpillisessä mielessä maksuja, joita voidaan pitää peiteltynä voiton- tai osingonjakona, tai luovuttanut näitä varoja vastikkeettomasti tai selvästi markkinahintaa alempaan hintaan
- vilpillisessä mielessä toteutetut toimet ovat johtaneet siihen, että oikeushenkilö ei kykene maksamaan koko sitä arvonlisäveroa tai osaa siitä, jonka maksamiseen se on velvollinen
- yhteisvastuu rajoittuu siihen määrään, jolla oikeushenkilön varat ovat vähentyneet vilpillisessä mielessä toteutettujen toimien vuoksi, ja
- tämä yhteisvastuu syntyy vain toissijaisesti silloin, kun maksettavien arvonlisäverojen määrän periminen oikeushenkilöltä osoittautuu mahdottomaksi.

Toinen kysymys

86 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 273 artiklaa ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään ensimmäisessä kysymyksessä kuvatun kaltaisesta yhteisvastuujärjestelmästä, joka ulottuu viivästyskorkoihin, jotka oikeushenkilö on velvollinen maksamaan siitä syystä, ettei arvonlisäveroa ole maksettu kyseisen direktiivin säännöksissä säädetyissä pakottavissa määräajoissa.

87 Ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvistä tiedoista ilmenee tältä osin, että ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitettu yhteisvastuujärjestelmä itsessään rajoittuu siihen määrään, jolla oikeushenkilön varat ovat vähentyneet vilpillisessä mielessä tehtyjen toimien vuoksi. Kansallisessa säännöstössä säädetään kuitenkin lisäksi, että sellaiset verot, joita ei ole maksettu säädetyssä määräajassa, peritään ”korkoineen”, kuten tämän tuomion 11 kohdassa on todettu, ja ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään lähinnä, voidaanko kyseinen järjestely panna täytäntöön liitännäisesti kyseessä olevan yhteisvastuujärjestelmän yhteydessä.

88 Aluksi on korostettava, että viivästyskoron periminen siinä tapauksessa, että arvonlisäveroa ei suoriteta arvonlisäverodirektiivin säännöksissä säädetyissä pakottavissa määräajoissa, myötävaikuttaa kyseisen veron oikean kantamisen varmistamiseen kyseisen direktiivin 273 artiklan mukaisesti.

89 Viivästyskoron periminen nimittäin mahdollistaa sen tappion korvaamisen, joka valtion varoihin kohdistuu sen vuoksi, että myöhässä maksettuja arvonlisäveroja vastaavat rahamäärät eivät ole olleet käytettävissä näiden määrien erääntymispäivän ja niiden tosiasiallisen maksupäivän välisenä aikana (ks. analogisesti tuomio 19.7.2012, Littlewoods Retail ym., C-591/10, EU:C:2012:478, 25 ja 26 kohta ja tuomio 28.2.2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, 25 kohta).

90 Viivästyskorkojen periminen myös kannustaa asianomaisia henkilöitä maksamaan arvonlisäveron arvonlisäverodirektiivin säännöksissä säädetyissä pakottavissa määräajoissa tai mahdollisimman pian näiden määräaikojen päättymisen jälkeen.

91 Unionin tuomioistuin on siten katsonut, että viivästyskorkojen maksaminen voi olla asianmukainen seuraamus siinä tapauksessa, että arvonlisäveroa ei makseta asetetussa määräajassa, kunhan sillä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamista ja petosten estämistä koskevan tavoitteen saavuttamiseksi (ks. vastaavasti tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, 75 kohta ja tuomio 17.7.2014, Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091, 46 kohta).

92 Näin ollen viivästyskorkojen perimisellä pyritään osaltaan torjumaan ilmoitettujen arvonlisäveromäärien maksamatta jättämistä asetetuissa määräajoissa, mikä vastaa jäsenvaltioille muun muassa arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan ja SEUT 325 artiklan 1 kohdan nojalla kuuluvaa velvoitetta toteuttaa kaikki asianmukaiset lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan kokonaisuudessaan niiden alueella, ja petosten estämiseksi.

93 Lopuksi ja tämän tuomion 77–84 kohdassa esitetyistä syistä viivästyskorkojen sisällyttäminen pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen yhteisvastuujärjestelmään on suhteellisuusperiaatteen mukaista siltä osin kuin nämä korot liittyvät siihen, että arvonlisäveron maksamiseen velvollinen oikeushenkilö on yhteisvastuulliseksi nimetyn henkilön vilpillisessä mielessä toteuttamien toimien vuoksi jättänyt arvonlisäveron maksamatta arvonlisäverodirektiivin säännöksissä vahvistetuissa pakottavissa määräajoissa (ks. analogisesti tuomio 20.5.2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, 43 ja 44 kohta).

94 Kuten tämän tuomion 74 kohdassa on muistutettu, suhteellisuusperiaatetta on nimittäin tulkittava siten, että se on esteenä sille, että muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen katsotaan olevan vastuussa verotulojen menetyksestä, joka aiheutuu kolmannen henkilön toiminnasta, johon kyseisellä henkilöllä ei ole mitään vaikutusvaltaa.

95 Näin ollen viivästyskorkojen sisällyttämistä DOPK:n 19 §:n 2 momentissa säädetyyn kaltaiseen yhteisvastuujärjestelmään voidaan pitää suhteellisuusperiaatteen mukaisena vain siltä osin kuin nämä korot liittyvät arvonlisäveron maksamatta jättämiseen arvonlisäverodirektiivin säännöksissä säädetyissä pakottavissa määräajoissa yhteisvastuulliseksi nimetyn henkilön vilpillisessä mielessä toteuttamien toimien vuoksi.

96 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 273 artiklaa ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään ensimmäisessä kysymyksessä kuvatun kaltaisesta yhteisvastuujärjestelmästä, joka ulottuu viivästyskorkoihin, jotka oikeushenkilö on velvollinen maksamaan sen vuoksi, että arvonlisävero on yhteisvastuulliseksi nimetyn henkilön vilpillisessä mielessä toteuttamien toimien vuoksi jätetty maksamatta kyseisen direktiivin säännöksissä säädetyissä pakottavissa määräajoissa.

Kolmas kysymys

97 Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään ensimmäisessä kysymyksessä kuvatun kaltaisesta yhteisvastuujärjestelmästä, joka koskee viivästyskorkoa, joka oikeushenkilö on velvollinen maksamaan siitä syystä, että arvonlisäveroa ei ole maksettu arvonlisäverodirektiivin säännöksissä vahvistetuissa pakottavissa

määräajoissa, kun myöhästyminen ei johdu yhteisvastuullisesti vastuussa olevan henkilön menettelystä vaan kolmannen henkilön menettelystä tai objektiivisista olosuhteista.

98 On syytä muistuttaa, 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 tulkittamisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (ks. mm. tuomio 6.11.2008, *Trespa International*, C-248/07, EU:C:2008:607, 33 kohta ja tuomio 22.2.2022, *Stichting Rookpreventie Jeugd* ym., C-160/20, EU:C:2022:101, 82 kohta).

99 Nyt käsiteltävässä asiassa DOPK:n 19 §:n 2 momentissa säädetyn yhteisvastuujärjestelmän, sellaisena kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on sen kuvannut, toteuttaminen edellyttää, että oikeushenkilön kyvyttömyys maksaa julkisoikeudellisia velkojaan kokonaan tai osittain johtuu yhteisvastuussa olevan henkilön vilpillisessä mielessä toteuttamista toimista. Näin ollen tähän järjestelmään turvautuminen sulkee lähtökohtaisesti pois sen, että arvonlisäveron maksamatta jättäminen arvonlisäverodirektiivin säännöksissä säädettyissä pakottavissa määräajoissa johtuisi kolmannen henkilön menettelystä tai objektiivisista olosuhteista.

100 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole pääasian osalta myöskään viitannut kolmannen henkilön menettelyyn tai sellaisten objektiivisten seikkojen ilmenemiseen, jotka olisivat johtaneet arvonlisäveron maksamatta jättämiseen asetetussa määräajassa.

101 Näin ollen on todettava, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkittamisella ei ole tämän tuomion 98 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettua yhteyttä pääasian tosiseikkoihin tai kohteeseen ja että kolmas kysymys on näin ollen jätettävä tutkimatta.

Oikeudenkäyntikulut

102 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 (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 273 artiklaa ja suhteellisuusperiaatetta

on tulkittava siten, että

ne eivät ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään oikeushenkilön arvonlisäverovelkoja koskevasta yhteisvastuujärjestelmästä seuraavissa olosuhteissa:

- yhteisvastuussa oleva henkilö on oikeushenkilön johtaja tai sen hallintoelimen jäsen
- yhteisvastuussa oleva henkilö on suorittanut oikeushenkilön varoista vilpillisessä mielessä maksuja, joita voidaan pitää peiteltynä voiton- tai osingonjakona, tai luovuttanut

näitä varoja vastikkeettomasti tai selvästi markkinahintaa alempaan hintaan

- vilpillisessä mielessä toteutetut toimet ovat johtaneet siihen, että oikeushenkilö ei kykene maksamaan koko sitä arvonlisäveroa tai osaa siitä, jonka maksamiseen se on velvollinen**
- yhteisvastuu rajoittuu siihen määrään, jolla oikeushenkilön varat ovat vähentyneet vilpillisessä mielessä toteutettujen toimien vuoksi, ja**
- tämä yhteisvastuu syntyy vain toissijaisesti silloin, kun maksettavien arvonlisäverojen määrän periminen oikeushenkilöltä osoittautuu mahdottomaksi.**

2) Direktiivin 2006/112 273 artiklaa ja suhteellisuusperiaatetta

on tulkittava siten, että

ne eivät ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään tämän tuomion tuomiolauselman 1 kohdassa kuvatun kaltaisesta yhteisvastuujärjestelmästä, joka ulottuu viivästyskorkoihin, jotka oikeushenkilö on velvollinen maksamaan sen vuoksi, että arvonlisävero on yhteisvastuulliseksi nimetyn henkilön vilpillisessä mielessä toteuttamien toimien vuoksi jätetty maksamatta kyseisen direktiivin säännöksissä säädetyissä pakottavissa määrääjoissa.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.