

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ELEANOR SHARPSTON

14 päivänä tammikuuta 2016 (1)

Asia C-546/14

Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C., selvitystilassa oleva yhtiö

(Ennakkoratkaisupyyntö – Tribunale di Udine (Udinen alioikeus, Italia))

Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Taloudellisissa vaikeuksissa oleva elinkeinonharjoittaja – Velkojien sopimukseen perustuva velkajärjestely (akordi) – Arvonlisäverovelan osittainen maksaminen jäsenvaltiolle – Vilpittömän yhteistyön periaate

1. Unionin tuomioistuin on toistuvasti täsmentänyt, että unionin oikeudessa edellytetään, että jäsenvaltiot toteuttavat kaikki tarvittavat lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti niiden alueella. Jäsenvaltioille tältä osin annettua liikkumavaraa rajoittaa ensinnäkin velvollisuus taata unionin omien varojen tehokas kantaminen ja toiseksi velvollisuus olla luomatta merkittäviä eroja verovelvollisten kohtelussa, olipa kyse kohtelusta yhdessä jäsenvaltiossa tai kaikissa niissä (verotuksen neutraalisuuden periaate). Nyt käsiteltävässä ennakkoratkaisupyyntöässä Tribunale di Udine (Udinen alioikeus, jäljempänä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin) pyytää ratkaisua lähinnä siitä, estävätkö kyseiset periaatteet jäsenvaltiota hyväksymästä sitä, että taloudellisissa vaikeuksissa oleva elinkeinonharjoittaja maksaa arvonlisäverovelan vain osittain, kun kyse on yritysvarallisuuden realisointiin perustuvasta akordista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Euroopan unionin oikeus

2. SEU 4 artiklan 3 kohdassa määrätään seuraavaa:

”Vilpittömän yhteistyön periaatteen mukaisesti unioni ja jäsenvaltiot kunnioittavat ja avustavat toisiaan perussopimuksista johtuvia tehtäviä täyttäessään.

Jäsenvaltiot toteuttavat kaikki yleis- tai erityistoimenpiteet, joilla voidaan varmistaa perussopimuksista tai unionin toimielinten säädöksistä johtuvien velvoitteiden täyttäminen.

Jäsenvaltiot tukevat unionia sen täyttäessä tehtäviään ja pidättäytyvät kaikista toimenpiteistä, jotka voisivat vaarantaa unionin tavoitteiden toteutumisen.”

3. Arvonlisäverodirektiivin(2) johdanto-osa sisältää erityisesti seuraavat perustelukappaleet:

”(4) Sisämarkkinoiden toteuttaminen edellyttää, että jäsenvaltioissa sovelletaan

liikevaihtoverolainsäädäntöä, joka ei vääristä kilpailun edellytyksiä eikä vaikeuta tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta. Sen vuoksi olisi tarpeen yhdenmukaistaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädäntö arvonlisäverojärjestelmän avulla tavoitteena poistaa mahdollisimman paljon tekijöitä, jotka ovat omiaan vääristämään kilpailun edellytyksiä sekä kansallisella että yhteisön tasolla.

— —

(7) Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on, vaikkakaan verokantoja ja vapautuksia verosta ei täysin yhdenmukaisteta, saada aikaan kilpailun tasapuolisuus — —.

(8) — — Euroopan yhteisöjen talousarvio on muista tuloista riippumatta rahoitettava kokonaan Euroopan yhteisöjen omin varoin. Näihin varoihin sisältyvät muun muassa arvonlisäverosta kertyvät varat, jotka saadaan soveltamalla yhteistä verokantaa yhtenäisesti määrättyyn arviointiperusteeseen yhteisön säännösten mukaisesti.”

4. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta tai tavaroiden maahantuonnista.

5. Direktiivin 206 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen, joka on veronmaksuvelvollinen, on maksettava arvonlisäveron nettomäärä 250 artiklassa säädetyn arvonlisäveroilmoituksen antamisen yhteydessä. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin asettaa maksun suoritukselle eri määräpäivän tai vaatia suoritettavaksi ennakkomaksuja.”

6. Direktiivin 212 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat vapauttaa verovelvolliset suoritettavan arvonlisäveron maksamisesta, jos sen määrä on vähäinen.

7. 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.”

8. Neuvoston päätöksen 2007/436(3) 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan unionin omia varoja ovat muun muassa tulot, jotka kertyvät ”yhdenmukaisen, kaikkien jäsenvaltioiden osalta voimassa olevan verokannan soveltamisesta alv-määräytymisperusteeseen, joka on määritetty jäsenvaltioille yhdenmukaisesti yhteisön sääntöjä noudattaen”. Päätöksen 2 artiklan 4 kohdan mukaan yhdenmukainen verokanta on 0,30 prosenttia.

Italian oikeus

9. Kuninkaan asetuksen nro 267, joka on annettu 16.3.1942, (Regio Decreto del 16 marzo 1942, n. 267, sellaisena kuin se on muutettuna, jäljempänä konkurssilaki) 160 §:ssä säädetään maksukyvyttömiä tai taloudellisissa vaikeuksissa olevia elinkeinonharjoittajia koskevasta akordimenettelystä (concordato preventivo) konkurssiin asettamisen vaihtoehtona. Tällaisessa menettelyssä elinkeinonharjoittajan varallisuus asetetaan käytettäväksi etuoikeutettujen velkojen saatavien suorittamiseksi kokonaan ja etuoikeudettomien velkojen saatavien suorittamiseksi osittain. Siinä voidaan kuitenkin määrätä, että tiettyjen etuoikeutettujen velkojaryhmien saatavia ei suoriteta kokonaan, mikäli riippumaton asiantuntija vakuuttaa, etteivät nämä velkojat saisi parempaa suoritusta siinäkin tapauksessa, että elinkeinonharjoittaja asetettaisiin konkurssiin.

10. Tällaiset akordiehdotukset on esitettävä velkojille toimivaltaiselle tuomioistuimelle (Tribunale) tehtävällä hakemuksella. Konkurssilain 162 §:n mukaan tuomioistuimen on ensin tarkistettava, että laissa säädetty akordia koskevat edellytykset täyttyvät. Seuraavaksi niitä velkoja, joille velallinen ei esitä saatavien täysimääräistä ja oikea-aikaista suorittamista, kehoitetaan äänestämään ehdotuksesta. Lain 177 §:n mukaan ehdotus on hyväksyttävä, jos sitä puoltavat ne velkojat, joiden saatavat muodostavat enemmistön äänestykseen hyväksytyjen velkojen saatavien kokonaismäärästä. Siinä tapauksessa tuomioistuimen on 180 §:n mukaan vahvistettava tällä tavoin hyväksytty akordi, sen jälkeen kun ehdotusta mahdollisesti vastustaneiden velkojen vastalauseet on käsitelty. Akordi sitoo kaikkia velkoja sen jälkeen, kun tuomioistuin on sen vahvistanut.

11. Ennakkoratkaisupyyntöä käy ilmi, että yksittäisten velkojen ja velallisen välisiä mahdollisia riitoja saatavan olemassaolosta tai määrästä ei ratkaista akordimenettelyssä vaan ne käsitellään tuomioistuimessa toimitettavassa tavanomaisessa velkomusmenettelyssä. Vaikuttaa kuitenkin siltä, että konkurssilain 173 §:n mukaan akordihakemus on hylättävä, jos hakija on tahallisesti salannut varallisuutta tai ei ole ilmoittanut yhtä tai useampaa velkaa.

12. Konkurssilain 182 ter §:n mukaan elinkeinonharjoittajat voivat – akordiehdotuksen rinnalla – ehdottaa valtion veroviranomaisille ja sosiaaliturvalaitoksille ”verovelkojen järjestämistä”. Kunkin veroviranomaisen ja/tai sosiaaliturvalaitoksen on hyväksyttävä tällainen ehdotus, jonka edellytyksenä on, ettei veloista kyettäisi maksamaan enempää siinäkin tapauksessa, että elinkeinonharjoittaja asetettaisiin konkurssiin. Verovelkojen järjestäminen ei kuitenkaan voi koskea unionin omiin varoihin luettavia veroja, eikä siinä voida esittää arvonlisäverovelkojen – jotka Italian lain mukaan ovat etuoikeutettuja (sijalla 19) – osittaista maksamista vaan ainoastaan maksun lykkäämistä.

13. Ennakkoratkaisupyyntöön mukaan Corte di Cassazione (ylin yleinen tuomioistuin) on päättänyt, että elinkeinonharjoittajan, joka ehdottaa konkurssilain 160 §:n mukaista akordia, ei tarvitse esittää erillistä ehdotusta verovelkojen järjestämiseksi, vaan hän voi sisällyttää sen yleiseen ehdotukseen, joka on osoitettu kaikille velkojille. Tässä tapauksessa valtio osallistuu äänestykseen akordin hyväksymisestä, mikäli ehdotuksessa ei tarjota verosaatavien täysimääräistä suoritusta. Valtio voi vastustaa hyväksyntää nostamalla tuomioistuimessa kanteen sellaisesta enemmistöllä vahvistetusta hyväksynnästä, joka on annettu sen vastustuksesta huolimatta.

14. Corte di Cassazione (ylin yleinen tuomioistuin) oikeuskäytännössä on lisäksi vahvistettu, että kielto ehdottaa arvonlisäverovelkojen osittaista maksamista verovelkojen järjestämistä koskevassa menettelyssä pätee myös akordiehdotuksiin. Ennakkoratkaisupyyntöstä käy ilmi, että Corte di Cassazione on perustellut kantaansa muun muassa unionin tuomioistuimen SEU 4 artiklan 3 kohdasta ja nykyistä arvonlisäverodirektiiviä edeltäneestä kuudennesta direktiivistä(4) esittämällä tulkinnalla.(5) Ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle näyttää olevan epäselvää, voidaanko Corte di Cassazione kantaa perustella unionin tuomioistuimen tulkinnalla.

Tosiseikat, oikeudenkäyntimenettely ja ennakkoratkaisukysymys

15. Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C. (jäljempänä Degano) jätti akordiehdotuksen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle 22.5.2014, koska sillä oli taloudellisia vaikeuksia, jotka estivät sitä harjoittamasta liiketoimintaa. Ehdotuksen mukaan velat maksettaisiin kokonaan osalle etuoikeutetuista velkojista mutta vain osittain alemmalla etuoikeussijalla oleville velkojille, etuoikeudettomille velkojille ja valtiolle Deganon arvonlisäverovelan osalta.

16. Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin kysyy, pitäisikö ehdotus jättää tutkimatta sillä perusteella, ettei siinä ole esitetty Deganon arvonlisäverovelan maksamista kokonaan. Se on kuitenkin epävarma siitä, onko jäsenvaltion velvollisuus toteuttaa kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti, kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on vahvistettu, esteenä järjestelylle, jossa arvonlisäverovelka maksetaan vain osittain, siinä tapauksessa, että valtio ei saisi parempaa suoritusta konkurssimenettelyssä. Tästä syystä se on esittänyt seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistettuja periaatteita ja [arvonlisäverodirektiivin] säännöksiä, sellaisina kuin niitä on tulkittu tuomiossa komissio v. Italia (C-132/06, EU:C:2008:412), tuomiossa komissio v. Italia (C-174/07, EU:C:2008:704) ja tuomiossa Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186), tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle oikeussäännölle (käsiteltävässä asiassa siis konkurssilain 162 §:stä ja 182 ter §:stä omaksutulle tulkinnalle), jonka nojalla voidaan hyväksyä akordiehdotus, jossa esitetään velallisen varallisuuden realisoinnin ohessa sitä, että valtion arvonlisäverosaatava suoritetaan vain osittain, kun verovelkojen järjestämismenettelyyn ei ole turvauduttu eikä mainitun saatavan osalta voida olettaa – riippumattoman asiantuntijan antaman vakuutuksen ja tuomioistuimen suorittaman muodollisen tarkastuksen jälkeen –, että konkurssimenettelyn avulla mainitusta saatavasta maksettaisiin suurempi osa?”

17. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Degano, Italian ja Espanjan hallitukset sekä Euroopan komissio. Istuntoa asianosaisten kuulemiseksi ei pidetty.

Tutkittavaksi ottaminen

18. Komissio toteaa, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin näyttää olevan epävarma siitä, voidaanko sen ennakkoratkaisupyyntö ottaa tutkittavaksi. Tämä pyyntö esitettiin välitoimimenettelyssä, jonka tarkoituksena oli päättää, voidaanko Deganon akordihakemus ottaa tutkittavaksi. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa lisäksi, ettei menettely ole kontradiktorinen, jos ja niin kauan kuin ehdotusta vastustaneet velkojat eivät riitautu akordia, jota ovat puoltaneet äänioikeutetut velkojat, joiden saatavat muodostavat enemmistön äänestykseen hyväksytyjen velkojen saatavien kokonaismäärästä.

19. Ennakkoratkaisupyyntö voidaan mielestäni ilman muuta ottaa tutkittavaksi.

20. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansalliset toimielimet voivat pyytää unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua silloin, kun niissä on vireillä oikeusriita menettelyssä, jonka tarkoituksena on ratkaisun antaminen tuomiovaltaa käyttäen.(6) Tämä voi tarkoittaa välitoimimenettelyä, koska päättäminen siitä, mikä on sopivin aika ennakkoratkaisukysymyksen esittämiseen, kuuluu kansallisen tuomioistuimen yksinomaiseen toimivaltaan.(7) Näin ollen se seikka, että käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä oleva asia on valmistavassa vaiheessa tai välitoimivaiheessa, ei estä tuomioistuinta esittämästä ennakkoratkaisupyyntöä siinä vaiheessa.

21. Vaikka unionin tuomioistuimella ei ole toimivaltaa ratkaista kysymyksiä, jotka tulevat esiin menettelyssä, jossa kansallinen tuomioistuin toimii hallintoviranomaisena eikä tuomioistuimena,(8) tästä ei ole kyse nyt käsiteltävässä asiassa.

22. Pääasiassa ennakkoratkaisua pyytänyttä tuomioistuinta pyydetään arvioimaan sitä, onko akordi niin sanotusti ”oikeudellisesti toteuttamiskelpoinen”. Sen on siksi varmistettava, että akordin tekemisen lakisääteiset vaatimukset täyttyvät. Tämä valmistava vaihe on edellytyksenä akordista äänestämiseksi ja ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen – mikäli akordia vastustaneiden velkojen vastalauseet on hylätty – lopulliselle päätökselle, jolla virallisesti vahvistetaan akordi, josta tulee kaikkia velkoja sitova. Se, onko tämä vaihe kontradiktorinen, ei mitenkään vaikuta ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen hoitamaan tuomioistuintehtävään.(9)

23. Nyt tarkasteltava ennakkoratkaisupyyntö perustuu pikemminkin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen epäilyyn siitä, onko Corte di Cassazione (ylin yleinen tuomioistuin) oikeuskäytäntö – jonka mukaan konkurssilain 160 §:ssä tarkoitetussa akordimenettelyssä ei voida koskaan esittää arvonlisäveron osittaista maksamista – asianmukainen siltä osin kuin se perustuu unionin tuomioistuimen tulkintaan SEU 4 artiklan 3 kohdasta ja kuudennesta direktiivistä. Vaikka ennakkoratkaisua pyytänyttä tuomioistuinta sitovat Corte di Cassazione konkurssilain 160 §:n tulkintaa koskevat päätökset, tämä ei rajoita sen toimivaltaa esittää unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksiä tällaisiin päätöksiin liittyvän unionin oikeuden tulkinnasta.(10)

Arviointi

Alustavat huomautukset

24. On kiistatonta, että Degano on konkurssilain 160 §:ssä tarkoitetuissa taloudellisissa vaikeuksissa tai että akordi on vaihtoehtoinen menettely konkurssiin asettamiselle. On myös riidatonta, että akordi merkitsee Deganon koko varallisuuden realisointia.

25. Pääasiassa ei näytä olevan riitaa Italian valtion Deganolta vaatiman arvonlisäverosaatavan olemassaolosta tai määrästä. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut, tällaiset riita-asiat ratkaistaan akordimenettelyn ulkopuolella.

Oikeuskäytännön mukaiset jäsenvaltioiden velvollisuudet

26. Unionin tuomioistuin on useaan otteeseen todennut, että yleisen arvonlisäverojärjestelmän ja SEU 4 artiklan 3 kohdan mukaan jokaisen jäsenvaltion on toteutettava kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti sen alueella. Tämän osalta jäsenvaltioiden on tarkastettava verovelvollisten ilmoitukset, niiden kirjanpito ja muut merkitykselliset asiakirjat sekä laskettava ja kannettava vero.(11)

27. Vaikka jäsenvaltioiden on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän puitteissa taattava, että

verovelvollisille asetettuja velvollisuuksia noudatetaan, niillä on tässä yhteydessä tiettyä liikkumavaraa erityisesti siinä, millä tavoin ne käyttävät käytettävissään olevia keinoja.(12)

28. Unionin tuomioistuin on kuitenkin selventänyt, että tätä liikkumavaraa rajoittaa velvollisuus taata unionin omien varojen tehokas kantaminen.(13) Koska näihin varoihin kuuluvat kuitenkin päätöksen 2007/436 2 artiklan 1 kohdan mukaan muun muassa tulot, jotka kertyvät yhdenmukaisen verokannan soveltamisesta yhdenmukaistettuun arvonlisäveron määräytymisperusteeseen, unionin tuomioistuin on katsonut, että 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.(14)

29. Lisäksi verovelvollisten kohtelussa ei saada luoda merkittäviä eroja, olipa kyse kohtelusta yhdessä jäsenvaltiossa tai koko unionin alueella. Arvonlisäverodirektiiviä on tulkittava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisesti, ja siten samanlaisia liiketoimia suorittavia talouden toimijoita ei saada kohdella arvonlisäverotuksessa eri tavalla.(15) Kaikissa arvonlisäverotusta koskevissa jäsenvaltioiden toimissa on noudatettava tätä periaatetta, jolla pyritään saamaan aikaan kilpailun tasapuolisuus yhteismarkkinoilla.(16)

30. Tämän perusteella edellä mainituissa kahdessa tuomiossa komissio v. Italia todettiin, että kuudennen direktiivin 2 ja 22 artiklaa ja nykyistä SEU 4 artiklan 3 kohtaa oli rikottu, kun oli luovuttu yleisesti ja erotuksettomasti tiettyjen verokausien aikana suoritettujen verollisten liiketoimien tarkastuksista.(17) Kuten totesin ratkaisuehdotuksessani Belvedere Costruzioni,(18) kyseisissä tapauksissa tarkasteltavissa Italian säännöksissä myönnettiin laaja vapautus veroviranomaisen suorittamasta verotuksesta tai tutkinnasta sellaisten arvonlisäveron määrien osalta, joita ei ollut ilmoitettu ajoissa, minkä vastineeksi oli suoritettava maksu, jonka suuruus vaihteli myöhemmin maksettavaksi ilmoitetun määrän puolikkaasta täysin nimelliseen veron määrään. Tuomioissa komissio v. Italia puolestaan todettiin, että todellisuudessa maksettavaksi kuuluvien määrien ja niiden määrien, jotka verovelvollinen, joka haluaa käyttää hyväkseen kyseistä veroarmahdusta, on maksanut, välinen huomattava epätasapaino johti lähes verovapauteen ja näillä huomattavan erilaisilla tavoilla kohdella verovelvollisia loukattiin verotuksen neutraalisuuden periaatetta.(19)

31. Sitä vastoin unionin tuomioistuin päätti tuomiossa Belvedere Costruzioni, etteivät SEU 4 artiklan 3 kohta ja kuudennen direktiivin 2 ja 22 artikla ole esteenä sellaisen kansallisen poikkeussäännöksen soveltamiselle arvonlisäverotuksen alalla, jossa säädetään ylemmässä tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden saattamisesta automaattisesti päätökseen, jos ne on pantu vireille ensimmäisessä oikeusasteessa yli kymmenen vuotta sitten ennen tämän säännöksen voimaantulopäivää ja jos veroviranomainen on hävinnyt asian ensimmäisessä ja toisessa oikeusasteessa.(20) Kyseisessä tapauksessa kyseisen säännöksen automaattisena seurauksena toisen asteen tuomioistuimen päätös – joka oli epäedullinen veroviranomaisille – tuli lainvoimaiseksi ja veroviranomaisten vaatima verosaatava lakkasi. Unionin tuomioistuin perusteli kyseisen säännöksen unionin oikeuden mukaisuuden säännöksen poikkeuksellisuudella ja rajoitetulla luonteella, sillä, ettei säännöksellä ollut yleisesti ottaen syrjiviä vaikutuksia, ja kohtuullista käsittelyaikaa koskevalla vaatimuksella.(21)

Pääasiassa käsiteltävä akordimenettely

32. Komissio väittää, että pääasiassa ehdotettu akordi on tuomioissa komissio v. Italia vahvistettujen periaatteiden vastainen. Se väittää pääasiallisesti, että unionin omia varoja koskevissa säännöissä ja arvonlisäverodirektiivissä, luettuna yhdessä SEU 4 artiklan 3 kohdan vilpittömän yhteistyön periaatteen kanssa, jäsenvaltiolle asetetaan ehdoton velvollisuus kantaa

kaikki arvonlisäverot alueellaan. Jäsenvaltio voi vapauttaa verovelvolliset arvonlisäverovelan maksamisesta ainoastaan arvonlisäverodirektiivin 212 artiklan erityistilanteessa eli silloin, kun sen määrä on vähäinen. Se ei voi sallia sitä, että taloudellisissa vaikeuksissa oleva verovelvollinen maksaa vain osan arvonlisäverovelasta verovelvollisen varallisuuden realisointiin perustuvassa akordissa. Näin ollen komissio väittää – ja menee siten ennakkoratkaisukysymyksen ulottuvuutta pidemmälle – että on välttämätöntä, että maksukyvyttömyysmenettelyssä arvonlisäverosaataville myönnetään paitsi lakisääteinen etuoikeus myös etuoikeutettujen saatavien ryhmässä ensimmäinen sija sekä muodollisesti että aineellisesti.

33. Tarkastelen ensin jälkimmäistä väitettä, joka on mielestäni liian joustamaton.

34. Ensinnäkin väite, jonka mukaan arvonlisäverosaataville on annettava etuoikeus muihin saataviin nähden unionin taloudellisten etujen suojelemiseksi, ei saa minkäänlaista tukea edellä mainitsemissani periaatteissa.(22) On totta, että jäsenvaltion liikkumavaraa – kun se varmistaa, että verovelvolliset täyttävät velvoitteensa – rajoittaa sen velvollisuus varmistaa unionin omien varojen, myös arvonlisäveron, tehokas kantaminen. Yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä ei kuitenkaan vaadita, että jäsenvaltioiden on myönnettävä arvonlisäverosaataville etuoikeus kaikkiin muihin saatavaryhmiin nähden.

35. Ratkaisuehdotuksessani Belvedere Costruzioni katsoin, että tehokkaan veronkannon vaatimus ei voi olla ehdoton.(23) Unionin tuomioistuin hyväksyi tämän näkemyksen ensinnäkin sillä perusteella, että velvollisuus taata unionin varojen tehokas kantaminen ei voi johtaa ristiriitaan sen periaatteen kanssa, jonka mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi tuomioistuimessa kohtuullisen ajan kuluessa,(24) ja toiseksi sillä perusteella, että kyseisellä säännöksellä ei luovuttu yleisesti arvonlisäveron kantamisesta tietyllä ajanjaksolla vaan otettiin käyttöön poikkeus, joka soveltamisedellytyksistään johtuvan hetkellisen ja rajoitetun luonteensa vuoksi ei luonut merkittäviä eroja siihen, miten verovelvollisia kohdellaan, minkä vuoksi sillä ei loukattu verotuksen neutraalisuuden periaatetta.(25)

36. Tietyissä olosuhteissa jäsenvaltio voi näin ollen kohtuudella katsoa, että arvonlisäverosaatavan täysimääräisestä suorituksesta voidaan perustellusti luopua, mikäli tällaiset olosuhteet ovat poikkeukselliset, hetkelliset ja rajoitetut ja mikäli jäsenvaltio ei siten luo merkittäviä eroja siihen, miten verovelvollisia kohdellaan, minkä vuoksi sillä ei loukata verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

37. Edellä esitetyn perusteella jäsenvaltioilla pitäisi olla tiettyä liikkumavaraa arvonlisäverosaatavien kantamisessa, kun – kuten nyt käsiteltävässä asiassa – verovelvollinen on taloudellisissa vaikeuksissa. Tämä tilanne on hetkellinen, koska verovelvollisen varallisuus ei riitä kattamaan kaikkien velkojien saatavia. Unionin oikeudessa ei ole yhdenmukaistettuja sääntöjä arvonlisäverosaatavien etuoikeusjärjestyksestä, joten jäsenvaltioiden on näissä olosuhteissa voitava harkita, ansaitsevatko muut saatavaryhmät (kuten palkat tai sosiaaliturvamaksut – tai kun verovelvollinen on yksityishenkilö, elatusapu) enemmän suojaa.

38. Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen menettely on lisäksi sopusoinnussa unionin varojen tehokasta kantamista koskevan jäsenvaltion velvoitteen kanssa, sillä se sisältää vähintään kolme suojatoimenpidettä arvonlisäverosaatavien suojaamiseksi.

39. Ensinnäkin akordiehdotus on hylättävä muun muassa, jos hakija on tahallisesti salannut varallisuutta tai ei ole ilmoittanut yhtä tai useampaa velkaa (tämä koskee myös arvonlisäverovelkaa).

40. Toiseksi, vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan akordimenettelyssä voidaan esittää, ettei arvonlisäverovelkaa makseta täysimääräisesti, tämä on mahdollista vain

silloin, kun riippumaton asiantuntija vakuuttaa, etteivät veroviranomaiset saisi konkurssimenettelyssäkään parempaa suoritusta. Vaikka siis voikin olla tilanteita, joissa arvonlisäverosaatavasta maksetaan akordimenettelyssä suurempi osuus kuin konkurssimenettelyssä, näin ei voisi olla päinvastaisessa tilanteessa. Näin ollen kansallisen oikeuden säännöstä ei voida pitää unionin varojen tehokasta kantamista koskevan velvoitteen vastaisena vain siksi, että siinä valitaan yksi tietty tapa saavuttaa kannon enimmäistaso.

41. Kolmanneksi, vaikka akordihakemus voidaan ottaa tutkittavaksi, kaikkien velkojien, joille hakemuksessa ei esitetä täysimääräistä ja välitöntä suoritusta (myös valtio, jolle ehdotuksessa ei esitetä arvonlisäverosaatavan täysimääräistä suoritusta), on äänestettävä siitä. Niiden äänioikeutettujen velkojien, joiden saatavat muodostavat enemmistön äänestykseen hyväksytyjen saatavien kokonaismäärästä, on hyväksyttävä akordi. Velkojat, jotka eivät hyväksy akordia, voivat riitauttaa sen nostamalla kanteen tuomioistuimessa.(26) Akordimenettelyssä valtiolla on näin ollen mahdollisuus toteuttaa tarpeellisiksi katsomansa toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisäverosaatavien enimmäismäärä kannetaan kyseisissä olosuhteissa. Tämä voi tarkoittaa esimerkiksi äänestämistä akordia vastaan (tai sen riitauttamista tuomioistuimessa), jos valtio ei hyväksy riippumattoman asiantuntijan päätelmiä.

42. Lopuksi todettakoon, ettei akordimenettely soveltamisedellytyksistään johtuvan hetkellisen ja rajoitetun luonteen vuoksi luo merkittäviä eroja siihen, miten verovelvollisia kohdellaan, minkä vuoksi se on verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukainen. Toisin kuin mainituissa kahdessa tuomiossa komissio v. Italia sovellettavat kansalliset säännökset, akordimenettely ei merkitse yleistä ja valikoimatonta luopumista veroviranomaisten oikeudesta saada suoritus arvonlisäverosaatavista. Arvonlisäverosaatavasta osittaista luopumista, jota akordi voi tarkoittaa, on tarkasteltava ottaen huomioon tavoite antaa taloudellisissa vaikeuksissa oleville verovelvollisille toinen mahdollisuus heidän kaikkien velkojensa kollektiivisen uudelleenjärjestelyn kautta.

43. Vaikka näyttää siltä, että Deganon tapauksessa akordi merkitsee yhtiön koko varallisuuden realisointia, unionin tuomioistuimelle ei ole annettu tarkempia tietoja. Muut järjestelyt voivat tarkoittaa velallisen toiminnan jatkumista. Tällaisissa tapauksissa, kuten Espanjan hallitus toteaa, tavoite on yhdenmukainen komission jäsenvaltiolle antaman suosituksen kanssa, jonka mukaan taloudellisissa vaikeuksissa olevien elinkelpoisten yritysten tehokkaan uudelleenjärjestelyn esteet on poistettava. Näin edistetään yrittäjyyttä, investointeja ja työllisyyttä ja vähennetään osaltaan sisämarkkinoiden sujuvaa toimintaa haittaavia esteitä.(27)

44. Haluan kuitenkin korostaa, että esittämäni näkemys koskee ainoastaan unionin oikeuden tulkintaa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin vaikuttaa olevan epävarma Corte di Cassazione (ylin yleinen tuomioistuin) omaksumasta konkurssilain tiettyjen säännösten tulkinnasta. En ota kantaa kansalliseen lainsäädäntöön liittyviin muihin mahdollisiin perusteisiin, jotka ovat mahdollisesti ohjanneet Corte di Cassazionea päätösten tekemisessä.

Ratkaisuehdotus

45. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaa Tribunale di Udinen (Udinen alioikeus, Italia) esittämään kysymykseen seuraavasti:

SEU 4 artiklan 3 kohta ja yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevien kaltaisille kansallisille säännöille, jos näitä sääntöjä tulkitaan muutoin niin, että taloudellisissa vaikeuksissa oleva yritys voi tehdä varallisuuden realisointiin perustuvan akordin ilman, että se ehdottaa valtion arvonlisäverosaatavan täysimääräistä suorittamista, mikäli riippumaton asiantuntija vakuuttaa, ettei valtio saisi parempaa suoritusta konkurssimenettelyssäkään ja että tuomioistuin vahvistaa kyseisen akordin.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).

3 – Euroopan yhteisöjen omien varojen järjestelmästä 7.6.2007 tehty neuvoston päätös 2007/436/EY, Euratom (EUVL L 163, s. 17). Päätös 2007/436 kumottiin Euroopan unionin omien varojen järjestelmästä 26.5.2014 annetulla neuvoston päätöksellä 2014/335/EU, Euratom (EUVL L 168, s. 105), jota sovelletaan taannehtivasti 1.1.2014 alkaen sen jälkeen, kun kaikki jäsenvaltiot ovat antaneet hyväksyntänsä. Mainittuja säännöksiä ei kuitenkaan ole muutettu.

4 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

5 – Ks. erityisesti tuomio komissio v. Italia (C-132/06, EU:C:2008:412); tuomio komissio v. Italia (C-174/07, EU:C:2008:704) ja tuomio Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186).

6 – Ks. äskettäin annettu tuomio Torresi (C-58/13 ja C-59/13, EU:C:2014:2088, 19 kohta).

7 – Ks. esimerkiksi tuomio X (C-60/02, EU:C:2004:10, 25, 26 ja 28 kohta).

8 – Ks. muun muassa tuomio Job Centre (C-111/94, EU:C:1995:340, 11 kohta) ja määräys Bengtsson (C-344/09, EU:C:2011:174, 19 kohta).

9 – Ks. vastaavasti tuomio Corsica Ferries (C-18/93, EU:C:1994:195, 12 kohta) ja tuomio Roda Golf & Beach Resort (C-14/08, EU:C:2009:395, 33 kohta).

10 – Ks. erityisesti tuomio Rheinmühlen-Düsseldorf (166/73, EU:C:1974:3, 4 kohta) ja tuomio Cartesio (C-210/06, EU:C:2008:723, 93 kohta).

11 – Ks. tuomio komissio v. Italia (C-132/06, EU:C:2008:412, 37 kohta) ja tuomio Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, 20 kohta). Ks. myös tuomio komissio v. Italia (C-174/07, EU:C:2008:704, 36 kohta) ja tuomio Cabinet Medical Veterinar Tomoiag? Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, 25 kohta).

12 – Tuomio komissio v. Italia (C-132/06, EU:C:2008:412, 38 kohta) ja tuomio Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, 21 kohta).

13 – Tuomio komissio v. Italia (C-132/06, EU:C:2008:412, 39 kohta) ja tuomio Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, 22 kohta).

- 14 – Ks. tuomio Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, 26 kohta). Ks. myös tuomio komissio v. Saksa (C-539/09, EU:C:2011:733, 72 kohta) ja ratkaisuehdotuksen Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2011:754, 47 kohta).
- 15 – Ks. tuomio komissio v. Italia (C-132/06, EU:C:2008:412, 39 kohta) ja tuomio Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, 22 kohta). Ks. myös määräys Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510, 23 kohta).
- 16 – Tuomio komissio v. Italia (C-132/06, EU:C:2008:412, 45 kohta). Ks. myös arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan neljäs ja seitsemäs perustelukappale.
- 17 – Tuomio komissio v. Italia (C-132/06, EU:C:2008:412) ja tuomio komissio v. Italia (C-174/07, EU:C:2008:704). Kyseessä olevan kuudennen direktiivin säännökset vastaavat arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohtaa, 206 artiklaa, 252 artiklan 1 kohtaa ja 273 artiklaa (252 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisten on annettava arvonlisäveroilmoitus).
- 18 – C-500/10, EU:C:2011:754, 36 kohta.
- 19 – Tuomio komissio v. Italia (C-132/06, EU:C:2008:412, 43 ja 44 kohta).
- 20 – Tuomio Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, 28 kohta).
- 21 – Ks. jäljempänä tämän ratkaisuehdotuksen 35 kohta.
- 22 – Edellä olevat 26–31 kohta.
- 23 – Ratkaisuehdotus Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2011:754, 48 kohta).
- 24 – Tuomio Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, 23–25 kohta).
- 25 – Tuomio Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, 26 ja 27 kohta).
- 26 – Konkurssilain 177 ja 180 §.
- 27 – Uudesta lähestymistavasta liiketoiminnan epäonnistumiseen ja yritysten maksukyvyttömyyteen 12.3.2014 annettu komission suositus, C(2014) 1500 final, s. 4 ja 5.