

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

4.6.2020(1)

**Asia C-335/19**

**E. Sp. z o.o. Sp. k.**

**vastaan**

**Minister Finansów**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verolainsäädäntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 90 ja 185 artikla – Veron perusteen alentaminen – Maksun laiminlyönti kokonaan tai osittain – Vaatimus, jonka mukaan hankkija ei saa olla maksukyvyttömyysmenettelyssä tai selvitystilassa – Alun perin tehtyjen vähennysten oikaiseminen vastaavasti – Oikaisun ajankohta

## **I Johdanto**

1. Millä edellytyksillä verovelvollinen voi oikaista verovelkansa, jos sopimuskumppani on laiminlyönyt maksunsa? Tämä kysymys työllistää unionin tuomioistuinta toistuvasti.(2) Se tuo esille välillisen verotusjärjestelmän perustavanlaatuisen ongelman erityisesti silloin, kun osallisina on kaksi elinkeinonharjoittajaa. Luovuttajan tai suorittajan verovelan oikaisemisen vastapainona on nimittäin hankkijan jo tekemän vähennyksen oikaiseminen. Viimeksi mainittu ei kuitenkaan yleensä toteudu, jos hankkija on maksukyvyttömyysmenettelyssä tai jo purettu. Valtio jää silloin tyhjin käsin.

2. Puolan lainsäätäjät sulkee pois tämän verotulojen menettämisen vaaran sallimalla luovuttajan tai suorittajan verovelan oikaisemisen vain siinä tapauksessa, että hankkija ei vielä oikaisuhetkellä ole maksukyvyttömyysmenettelyssä tai selvitystilassa. Näin ollen luovuttaja tai suorittaja kantaa riskin siitä, että se on vastuussa arvonlisäverosta, jota se ei ole voinut edes kerätä. Unionin tuomioistuimen on ratkaistava, onko tämä yhteensopivaa sen tehtävän kanssa, joka luovuttajalla tai suorittajalla on ”veron kerääjänä valtion lukuun”.(3)

3. Puolan ja unionin oikeutettu etu, joka koskee arvonlisäverotulojen menettämisen estämistä, voidaan kuitenkin ottaa huomioon myös muilla tavoilla. Unionin tuomioistuimen tulee näin ollen käyttää tätä ennakkoratkaisupyyntöä ottaakseen kantaa myös vähennysten oikaisuhetkeen hankkijan osalta siinä tapauksessa, että viimeksi mainittu ei ole vielä maksanut vastiketta eikä sen vuoksi myöskään arvonlisäveroa.

## **II Oikeudellinen kehys**

### **A Unionin oikeus**

4. Asiaa koskevat unionin oikeussäännöt sisältyvät yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY(4) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 73, 90, 184, 185 ja 273 artiklaan.

5. Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa säädetään veron perusteesta:

”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.”

6. Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklassa säädetään veron perusteen muuttamisesta jälkikäteen ja luovuttajalle tai suorittajalle aiheutuvista oikeudellisista seurauksista:

”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.”

7. Arvonlisäverodirektiivin 184 ja 185 artikla koskevat hankkijan tekemien vähennysten oikaisemista myöhempien muutosten vuoksi. Arvonlisäverodirektiivin 184 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu.”

8. Arvonlisäverodirektiivin 185 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Oikaiseminen tehdään etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, esimerkiksi jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu.

2. Poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, oikaisua ei suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista eikä asianmukaisesti toteen näytetystä tai todetusta tuhoutumisesta, hävikistä tai varkaudesta eikä 16 artiklassa tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneesta käyttöön ottamisesta.

Kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista sekä varkaudesta jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua.”

9. Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa säädetään muun muassa jäsenvaltioiden

mahdollisuuksista torjua veropetoksia:

”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.

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

## **B Puolan oikeus**

10. Nämä unionin oikeussäännöt on saatettu osaksi Puolan lainsäädäntöä tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetulla lailla (Ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U., 2011, nro 177, järjestysnumero 1054, muutoksineen: jäljempänä arvonlisäverolaki).

11. Arvonlisäverolain 89a §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvollinen voi oikaista veron perusteen ja veron, joka on maksettava valtion alueella tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta, kun on osoitettu riittävällä varmuudella, että kyseisiä saatavia ei voida periä. Oikaiseminen koskee myös veron perustetta ja veron määrää, joka kohdistuu saamisen osaan, jonka perimiskelvottomuus on osoitettu riittävällä varmuudella.

1a. Saatavan perimiskelvottomuus katsotaan osoitetuksi riittävällä varmuudella, jos saatavaa ei ole suoritettu tai siirretty missään muodossa 150 päivän kuluessa sen maksamiselle sopimuksessa tai laskussa asetetun määräajan päättymisestä.

2. Edellä 1 momentin säännöstä sovelletaan, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

1) tavarat luovutetaan tai palvelut suoritetaan 15 §:n 1 momentissa tarkoitetulle aktiiviseksi arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröidylle verovelvolliselle, joka ei ole maksukyvyttömyysmenettelyssä tai selvitystilassa;

— —

3) sen veroilmoituksen jättämistä, jossa edellä 1 momentissa tarkoitettu oikaisu on tehty, edeltävänä päivänä:

- a) velkoja ja velallinen ovat aktiiviseksi arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityjä verovelvollisia,
- b) velallinen ei ole maksukyvyttömyysmenettelyssä tai selvitystilassa;

— —

5) saatavan todentavan laskun antamispäivästä on kulunut alle kaksi vuotta antamisvuoden päättymisestä laskettuna;

3. Edellä 1 momentissa tarkoitettu oikaisu voidaan suorittaa verokaudelta, jonka osalta saatavan perimiskelvottomuus katsotaan osoitetuksi riittävällä varmuudella, annettavassa veroilmoituksessa edellyttäen, että saatavaa ei ole suoritettu tai siirretty missään muodossa ennen päivää, jona velkoja jättää veroilmoituksen tältä verokaudelta.

4. Jos saatava on suoritettu tai siirretty missä tahansa muodossa sen veroilmoituksen jättämisen jälkeen, jossa edellä 1 momentissa tarkoitettu oikaisu on tehty, velkojan on korotettava

veron perustetta ja maksettavan veron määrää sen ajanjakson osalta, jona saatava on suoritettu tai siirretty. Jos saatava maksetaan osittain, veron perustetta ja maksettavan veron määrää korotetaan tämän osuuden osalta.

5. Velkojan on jättäessään veroilmoituksen, jossa hän tekee 1 momentissa tarkoitetun oikaisun, ilmoitettava tästä oikaisusta asianomaiselle toimivaltaiselle verotoimiston johtajalle sekä ilmoitettava oikaisun määrät ja velallista koskevat tiedot.

— —

7. Edellä 1–5 momentin säännöksiä ei sovelleta, jos velkojan ja velallisen välillä on 32 §:n 2–4 momentissa tarkoitettu yhteys.

8. Valtiovarainministeri vahvistaa asetuksella 5 momentissa tarkoitetun ilmoituksen mallin, — —.”

12. Arvonlisäverolain 89b §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Jos saatavaa, joka ilmenee tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta valtion alueella todentavasta laskusta, ei suoriteta 150 päivän kuluessa sen maksamiselle sopimuksessa tai laskussa asetetun määräajan päättymisestä, velallisen on oikaistava tästä laskusta ilmenevä vähennetyn veron määrä sen ajanjakson osalta, jona tuli kuluneeksi 150. päivä sopimuksessa tai laskussa asetetun määräajan päättymisestä, antamassaan veroilmoituksessa.

1a. Edellä olevaa 1 momentin säännöstä ei sovelleta, jos velallinen on suorittanut saatavan viimeistään sen verokauden viimeisenä päivänä, jona tuli kuluneeksi 150. päivä tämän saatavan maksamiselle asetetun määräajan päättymisestä.

— —

2. Jos saatava maksetaan osittain 150 päivän kuluessa sen maksamiselle sopimuksessa tai laskussa asetetun määräajan päättymisestä, oikaisu kohdistuu ostoihin sisältyvään veroon, joka koskee saatavan maksamatta olevaa jäännösmäärää. Edellä olevaa 1a momentin säännöstä sovelletaan vastaavasti.

— —

4. Jos saatava suoritetaan 1 momentissa tarkoitetun oikaisun tekemisen jälkeen, verovelvollisella on oikeus korottaa ostoihin sisältyvän veron määrää 1 momentissa tarkoitetulla veron määrällä sen verokauden osalta, jona saatava on suoritettu, antamassaan veroilmoituksessa. Jos saatava suoritetaan osittain, ostoihin sisältyvää veroa voidaan korottaa kyseistä osaa vastaavassa määrin.

— —

6. Jos todetaan, että verovelvollinen on jättänyt noudattamatta 1 momentissa säädettyä velvollisuutta, verotoimiston johtaja tai verotarkastusviranomainen määrää veronkorotuksen, joka on suuruudeltaan 30 prosenttia maksamattomista laskuista ilmenevästä veron määrästä, jota ei ole oikaistu 1 momentin mukaisesti. Luonnollisille henkilöille, jotka ovat tämän saman teon perusteella vastuussa hallinnollisesta verorikkomuksesta tai verorikoksesta, veronkorotusta ei määrätä.”

### **III Tosiseikat ja ennakkoratkaisumenettely**

13. Ennakkoratkaisupyyntöön taustalla oleva oikeusriita perustuu E. sp. z o.o:n (pääasian

valittaja, jäljempänä valittaja) Minister Finansówille (valtiovarainministeri, Puola, jäljempänä valtiovarainministeri) tekemään hakemukseen yksittäistapauksen tulkintaa koskevan ratkaisun saamiseksi.

14. Valittaja on rekisteröity aktiiviseksi arvonlisäverovelvolliseksi. Se tarjoaa vastikkeellisia veroneuvontapalveluja muun muassa ulkomaisille taloudellisille toimijoille. Valittaja toimitti yhdelle niistä arvonlisäveron sisältävän laskun suoritetuista veroneuvontapalveluista, joita verotetaan Puolassa. Kyseinen asiakas oli palvelun suorittamishetkellä rekisteröity aktiiviseksi arvonlisäverovelvolliseksi, eikä se ollut maksukyvyttömyysmenettelyssä tai selvitystilassa. Valittaja ei ollut saanut laskun mukaista vastiketta yksittäistapauksen tulkintaa koskevan hakemuksen jättämishetkeen mennessä. Laskutuspäivästä ei ollut kulunut yli kahta vuotta. Maksulle asetetun määräajan päättymisestä oli kuitenkin kulunut yli 150 päivää.

15. Yksittäistapauksen tulkintaa koskevan hakemuksen jättämishetkellä kyseisen saatavan velallinen oli edelleen rekisteröity aktiiviseksi arvonlisäverovelvolliseksi, mutta se oli siinä vaiheessa asetettu selvitystilaan. Valittaja halusi yksittäistapauksen tulkintaa koskevassa hakemuksessaan tietää, voidaanko tällaisessa tilanteessa oikaista veron peruste ja näin ollen palvelujen suorittamisesta Puolassa maksettava vero.

16. Valtiovarainministeri totesi 12.1.2015 antamassaan ratkaisussa, ettei se ole mahdollista. Ratkaisu perusteltiin sillä, että arvonlisäverolain 89a §:n 2 momentin 3 kohdan mukaan se, että saatavan velallinen on selvitystilassa, on esteenä veron perusteen ja näin ollen maksettavan veron oikaisemiselle. Koska arvonlisäverodirektiivin 90 artiklaan perustuva sääntely on jäsenvaltioille vapaaehtoinen, arvonlisäverolain 89a § ei ole arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan vastainen.

17. Valittaja nosti tästä ratkaisusta kanteen Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczeciniessa (Szczecinissä sijaitseva voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola). Valittaja on tehnyt valituksen tuomiosta, jolla kanne hylättiin. Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklaan perustuvassa ennakkoratkaisumenettelyssä seuraavat kaksi kysymystä:

1) Sallitaanko direktiivissä [2006/112] ja erityisesti tämän direktiivin 90 artiklan 2 kohdassa verotuksen neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate huomioon ottaen se, että kansallisessa lainsäädännössä rajoitetaan velallisen ja velkojan tietynlaisen verotuksellisen aseman perusteella mahdollisuutta alentaa veron perustetta siinä tilanteessa, että maksu laiminlyödään osittain tai kokonaan?

2) Onko unionin oikeus erityisesti esteenä sille, että kansallisessa lainsäädännössä otetaan käyttöön järjestelmä, jossa sallitaan mahdollisuus saada niin sanottu helpotus huonosta velasta sillä edellytyksellä, että ajankohtana, jona palvelu on suoritettu tai tavarat on luovutettu, ja sitä päivää edeltävänä päivänä, jona veroilmoituksen oikaisu on jätetty tämän helpotuksen saamiseksi

- velallinen ei ole maksukyvyttömyysmenettelyssä tai selvitystilassa
- velkoja ja velallinen on rekisteröity aktiiviseksi arvonlisäverovelvolliseksi?

18. Valittaja, Puola ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimessa käydyssä menettelyssä.

#### **IV Oikeudellinen arviointi**

##### **A Ennakkoratkaisukysymykset**

19. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee molemmilla kysymyksillään, joihin

komission mukaan voidaan vastata yhdessä, kuinka arvonlisäverodirektiivin 90 artiklaa on tulkittava. Se haluaa tarkemmin sanoen tietää, onko kyseinen artikla esteenä arvonlisäverolain 89a §:n kaltaiselle säännökselle. Viimeksi mainitun säännöksen mukaan veron perustetta ei voida sovitun maksun laiminlyönnistä huolimatta oikaista siinä tapauksessa, että hankkija on maksukyvyttömyysmenettelyssä tai sitä ei ole rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi.

20. Siltä osin kuin tuomioistuimen kysymykset kuitenkin liittyvät siihen, että saatavan velallinen (eli hankkija) ei oikaisuhetkellä enää ole rekisteröity aktiiviseksi arvonlisäverovelvolliseksi, ne ovat luonteeltaan hypoteettisia ja ne on näin ollen jätettävä tutkimatta.(5) Unionin tuomioistuimen tietoon tuotujen seikkojen mukaan valittajan velallinen oli sekä palvelun suorittamishetkellä että hakemuksen jättämishetkellä aktiiviseksi rekisteröity arvonlisäverovelvollinen. Kysymykset voidaan ottaa tutkittavaksi vain siltä osin kuin ne liittyvät siihen, että hankkija on jo maksukyvyttömyysmenettelyssä tai selvitystilassa.

21. Näihin kysymyksiin annettavat vastaukset riippuvat ratkaisevasti arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan tarkoituksesta (jäljempänä B kohta). Kyseisellä säännöksellä rajoitetaan jäsenvaltioiden mahdollisuuksia rajoittaa veron perusteen oikaisemista. Vaikka unionin tuomioistuin onkin eräissä ratkaisussaan todennut, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus siinä tapauksessa, että kauppahinnan maksaminen laiminlyödään, päättää, ettei ”tällaista alennusta myönnetä tällaisessa tilanteessa”,(6) tätä tulkintaa on kehitetty myöhemmissä tuomioissa(7) (jäljempänä C kohta). Sen mukaan jäsenvaltioiden on aina perusteltava rajoitukset, jotka koskevat sen veron perusteen oikaisemista, joka luovuttajana tai suorittajana olevan arvonlisäverovelvollisen on maksettava (jäljempänä D kohta).

22. Lähemmin tarkasteltuna ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii kuitenkin sitä, voiko – ja miten – kansallinen lainsäätäjä unionin oikeuden mukaisesti välttää arvonlisäverotulojen systeemisen menettämisen vaaran siinä tapauksessa, että maksu laiminlyödään ja hankkija on myöhemmin maksukyvyttömyysmenettelyssä. Tältä osin tarkastelen lisäksi arvonlisäverodirektiivin 185 artiklaa (jäljempänä E kohta).

## **B Veron perusteen oikaisun tarkoitus**

23. Lähtökohdasta näyttää olevan yksimielisyys: luovuttajana tai suorittajana oleva elinkeinonharjoittaja vastaa arvonlisäverosta. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisävero on kuitenkin välillinen kulutusvero, joka rasittaa loppukäyttäjää.(8) Näin ollen arvonlisäverovelvolliset elinkeinonharjoittajat toimivat vain ”veron kerääjinä valtion lukuun ja veronsaajan etujen mukaisesti”.(9) Luovuttajana tai suorittajana olevan elinkeinonharjoittajan verovelalla on siten puhtaasti tekninen tehtävä, joka johtuu yksinomaan arvonlisäveron välillisestä kantotavasta.

24. Aineelliselta kannalta katsottuna arvonlisäveron, joka on yleinen kulutusvero, tarkoituksena ei ole rasittaa luovuttajana tai suorittajana olevaa elinkeinonharjoittajaa, vaan sen tarkoitus on kohdistua kuluttajan maksukykyyn, joka ilmenee varallisuuden käyttämisenä kulutettavan edun hankkimiseksi.(10) Tämä periaate ilmenee erityisen selvästi arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa. Sen mukaan veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa tavaran luovuttajan tai palvelun suorittajan ”saaman tai saatavan” vastikkeen arvon.

25. Unionin tuomioistuin onkin johdonmukaisesti ja useaan otteeseen(11) nimenomaisesti todennut, että ”sen arvonlisäveron peruste, jonka veroviranomaiset kantavat, ei voi ylittää sitä vastiketta, jonka lopullinen kuluttaja on tosiasiallisesti maksanut ja jonka perusteella on laskettu se arvonlisävero, jonka viime kädessä tämä kuluttaja maksaa”.

26. Jos luovuttajana tai suorittajana oleva elinkeinonharjoittaja ei saa maksua hankkijalta, se ei

siten ole aineellisesti myöskään velvollinen maksamaan arvonlisäveroa. Arvonlisäverotuksen kohde ei toteudu, sillä elinkeinonharjoittaja ei ole suorittanut arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa tarkoitettua vastikkeellista luovutusta tai suoritusta.

27. Näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen pelko siitä, että veron perusteen oikaiseminen maksun laiminlyöntitapauksessa johtaisi verottamatta jäävään loppukulutukseen, on perusteeton. Vastikkeen puuttuessa – muissa kuin arvonlisäverodirektiivin 16 ja 26 artiklassa tarkoitetuissa tapauksissa – ei ole myöskään verotettavaa loppukulutusta, koska vastaanottaja ei ole käyttänyt sitä varten mitään varallisuutta.

28. Tästä aineellisesta arvonlisäverotuksen kohteesta on erotettava verotustekniikka. Arvonlisäverodirektiivin 63 artiklan mukaan verosaatava syntyy jo sillä hetkellä, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan. Ratkaisevaa ei ole se, että vastaanottaja on myös maksanut vastikkeen (niin kutsuttu suoriteperusteperiaate). Tämä verosaatavan syntymisen tekniikka perustuu selvästikin siihen oletamaan, että sovittu vastike tavallisesti maksetaan lyhyen ajan kuluessa luovutuksesta tai suorituksesta.

29. Kun aineellisoikeudellisesti verotetaan kuitenkin ainoastaan tavaroiden tai palvelujen vastaanottajan *tosiasiallisia* kustannuksia, mutta verotustekniikassa otetaan lähtökohdaksi *sovitut* kustannukset, molemmat järjestelmät on saatettava sopusointuun jossain vaiheessa. Tämä varmistetaan arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan säännöksellä, jonka mukaan ensin syntynyt luovuttajana tai suorittajana olevan elinkeinonharjoittajan verovelka on oikaistava vastaavasti.

30. Se, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohta on ilmaus arvonlisäverodirektiivin perusperiaatteesta, jonka mukaan veron peruste on todella saatu vastike, vastaa myös unionin tuomioistuimen vakiintunutta oikeuskäytäntöä. Tästä periaatteesta seuraa, että veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin verovelvollinen oli sitä saanut.(12)

31. Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohta muodostaa siten välttämättömän vastaparin arvonlisäverodirektiivin 63 artiklassa vahvistetulle verotustekniikalle (suoriteperusteperiaatteelle).(13) Se velvoittaa jäsenvaltion alentamaan veron perustetta vastaavasti.(14)

## **C Jäsenvaltiot eivät voi sulkea pois veron perusteen alentamista, jos maksu laiminlyödään**

32. Johdonmukaisesti unionin tuomioistuin on jo Goldsmiths-tuomiossa todennut, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa säädetystä perusperiaatteesta saadaan poiketa vain, kun se on perusteltua, jotta jäsenvaltion 90 artiklan 2 kohdan perusteella toteuttamat toimenpiteet eivät olisi vastoin verotuksen yhdenmukaistamisen tavoitetta.(15)

33. Unionin tuomioistuin on kuitenkin asiassa Almos Agrárkölkereskedelmi antamassaan tuomiossa – johon ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ja etenkin Puola viittaavat – katsonut, että verovelvolliset eivät voi vedota arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan perusteella oikeuteen saada alentaa arvonlisäveron perustettaan, jos maksu laiminlyödään, mikäli kyseessä oleva jäsenvaltio on päättänyt soveltaa mainitun direktiivin 90 artiklan 2 kohdassa säädettyä poikkeusta.(16) Seitsemäs jaosto on tässä tuomiossa todennut lisäksi, että arvonlisäverodirektiivissä on haluttu antaa jäsenvaltioille mahdollisuus ”määrittää, johtaako kauppahinnan maksamisen laiminlyöminen – – oikeuteen saada vastaavasti alentaa veron perustetta jäsenvaltion vahvistamien edellytysten täytyessä vai eikö tällaista alennusta myönnetä tällaisessa tilanteessa.”(17)

34. Kuten unionin tuomioistuin on kuitenkin jo asiassa Di Maura antamassaan tuomiossa(18) ja myöhemmissä tuomioissaan(19) todennut, mainittua tulkintaa ei pidä ymmärtää siten, että jäsenvaltiot voisivat sulkea kokonaan pois arvonnäveron perusteen alentamisen.

35. Arvonnäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa tosin annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus olla soveltamatta saman artiklan 1 kohtaa, jos maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain. Yhtäältä on kuitenkin todettava, että edeltävää – sisällöltään identtistä – säädöstä koskevista lainvalmisteluasiakirjoista ilmenee, että tästä mahdollisuudesta on säädetty ainoastaan väärinkäytösten estämiseksi.(20) Toisaalta – kuten unionin tuomioistuin on jo todennut(21) – tämä poikkeamismahdollisuus, joka koskee tilannetta, jossa kauppahinnan maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain, perustuu yksinomaan sille ajatukselle, että tietyissä olosuhteissa ja kyseisen jäsenvaltion oikeudellisen tilanteen mukaisesti voi olla vaikeaa tarkistaa, onko vastikkeen maksun laiminlyönti vain väliaikaista vai onko se lopullista.

36. Tästä seuraa, että poikkeamismahdollisuutta on käytettävä vain, kun se on perusteltua, jotta jäsenvaltion toimenpiteet sen täytäntöön panemiseksi eivät olisi vastoin sitä verotuksen yhdenmukaistamisen tavoitetta, johon arvonnäverodirektiivillä pyritään.(22) Lisäksi poikkeamismahdollisuus ei tarkoita sitä, että jäsenvaltiot saisivat sulkea kokonaan pois arvonnäveron perusteen alentamisen aina, jos maksu laiminlyödään.(23)

37. Se, että jäsenvaltioille annettaisiin mahdollisuus sulkea kokonaan pois arvonnäveron perusteen alentaminen, olisi myös vastoin arvonnäverotuksen neutraalisuuden periaatetta. Kyseisestä periaatteesta seuraa erityisesti, että veroja valtion lukuun keräävä elinkeinonharjoittaja on vapautettava kokonaan arvonnäveron alaisen taloudellisen toimintansa yhteydessä maksamasta tai maksettavaksi tulevasta arvonnäverosta.(24) Lisäksi on huomioitava, kuten olen jo todennut ratkaisuehdotuksessani Di Maura(25), luovuttajana tai suorittajana olevan verovelvollisen perusoikeudet. Niitä voidaan rajoittaa ainoastaan oikeasuhteisella tavalla (perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdan toinen virke).(26)

38. Tältä osin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on havaittavissa tietty erottelu sen osalta, voivatko ja millä tavoin rajoitukset, jotka koskevat veron perusteen oikaisemista, olla perusteltavissa arvonnäverodirektiivin 90 artiklassa tarkoitetulla tavalla. Unionin tuomioistuin nimittäin erottaa toisistaan aineelliset näkökohdat (arvonnäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen poikkeusten(27) osalta) ja muodolliset näkökohdat (arvonnäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen edellytysten(28) osalta). Sekä poikkeusten että edellytysten, joista jäsenvaltiot säättävät, on kuitenkin oltava oikeasuhteisia.(29)

39. Aineellisen poikkeuksen pitää maksun laiminlyöntitapauksessa ehdottomasti perustua siihen epävarmuuteen, joka liittyy ”kyseisen maksamisen laiminlyönnin lopullisuuteen”.(30)

40. Muodollisesti voidaan sitä vastoin asettaa yleisempiä edellytyksiä veron oikean kannon varmistamiseksi ja petosten estämiseksi. Tältä osin unionin tuomioistuin on esimerkiksi jo todennut, että hankkijan antama korjatun laskun vastaanottoilmoitus(31) tai hankkijalle toimitettu ilmoitus aikomuksesta oikaista veron peruste(32) voivat lähtökohtaisesti olla edellytyksiä verovelvollisen oman verovelan alentamiseksi.

## **D Veron perusteen oikaisemista koskevan rajoituksen perusteltavuus**

41. Nyt käsiteltävässä asiassa Puolan lainsäätäjä on asettanut luovuttajana tai suorittajana olevan elinkeinonharjoittajan veron perusteen (ja siten myös verovelan) oikaisun edellytykseksi sen, että hankkija on sekä luovutus- tai suoritushetkellä että oikaisuilmoituksen jättämistä edeltävänä päivänä rekisteröity arvonnäverovelvollinen, joka ei ole



maksukyvyttömyysmenettelyssä eikä selvitystilassa.

42. Tätä ei selvästikään voida pitää pelkkänä muodollisena ja yleisenä edellytyksenä sille, että luovuttajana tai suorittajana oleva verovelvollinen voi oikaista veron perusteen. Yhtäältä kyseinen verovelvollinen ei voi millään tavalla vaikuttaa kyseisiin seikkoihin, joten jo sen vuoksi kyse ei ole pelkästä muodollisuudesta. Toisaalta tämä vaatimus itsessään sulkee pois veron perusteen oikaisun silloin, kun tavarat on luovutettu tai palvelut on suoritettu elinkeinonharjoittajalle, joka tosin on vielä olemassa mutta on maksukyvyttömyysmenettelyssä tai selvitystilassa.

43. Arvonlisäverodirektiivin lähtökohtana on kuitenkin tällaisten tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten verollisuus. Vastaavasti arvonlisäverodirektiivin 90 artiklassa – joka on perusperiaate (edellä 30 kohta) – otetaan huomioon mahdollisuus oikaista tällaisten tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten veron peruste silloin, kun maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain. Kyseisen mahdollisuuden poissulkeminen näiden luovutusten ja suoritusten osalta ei siis – toisin kuin Puola väittää – ole pelkkä muodollinen edellytys vaan aineellinen poikkeus.

44. Jotta tämä aineellinen poikkeus voitaisiin hyväksyä siinä tapauksessa, että maksua ei suoriteta, sen pitäisi näin ollen liittyä sitä koskevaan epävarmuuteen, onko vastikkeen maksun laiminlyönti vain väliaikaista.(33) Näin ei kuitenkaan ole käsiteltävässä asiassa.

45. Kuten unionin tuomioistuin on jo asiassa A-PACK CZ s. r. o.(34) todennut ja myös komissio perustellusti korostaa, hankkijan maksukyvyttömyysmenettely on pikemminkin seikka, joka tukee maksamisen laiminlyönnin lopullisuutta. Sama koskee sitä tilannetta, että hankkija on selvitystilassa. Veron perusteen oikaisun rajoittaminen tapauksissa, joissa on lähes varmaa, että sovittu vastike jää lopullisesti saamatta, ei siis ole mahdollista eikä oikeasuhteista.

46. Näin on sitäkin suuremmalla syyllä sen vuoksi, että Puolan lainsäädännön mukaan perusedellytys veron perusteen oikaisulle on 150 päivän määräaika, jonka kuluessa maksua ei eräpäivästä huolimatta ole suoritettu. Kysymystä siitä, voidaanko viiden kuukauden pituista arvonlisäveron ennakkorahoitusta joka tapauksessa pitää oikeasuhteisena, ei ole tarpeen käsitellä tässä asiassa. Tilanteessa, jossa vastiketta ei ole maksettu 150 päivän kuluessa ja hankkija on jo selvitystilassa, ei nimittäin enää ole epäselvyyttä maksun laiminlyönnin lopullisuudesta.

47. Lisäksi toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan nojalla ryhtyä veron oikean kannon varmistamiseksi ja petosten estämiseksi, eivät myöskään saa mennä pidemmälle kuin näiden tavoitteiden saavuttamiseksi on tarpeen, eikä arvonlisäverotuksen neutraalisuus saa vaarantua niiden johdosta.(35) Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, verovelvollisen tuottamuksesta riippumaton vastuu tietystä määräpäivästä (tässä maksukyvyttömyysmenettelyn tai selvitystilan alkamispäivä) lähtien ylittäisi sen, mikä on välttämätöntä veronsaajan oikeuksien säilyttämisen kannalta.(36) Tuottamuksesta riippumattomasta vastuusta olisi kuitenkin kyse, jos luovuttajana tai suorittajana oleva verovelvollinen ei voisi oikaista verovelkaansa maksun laiminlyönnistä huolimatta.

48. Lisäksi on vaikea ymmärtää, kuinka verovelan oikaisun rajoittaminen sellaisesta tapahtumasta lähtien, johon luovuttajana tai suorittajana oleva elinkeinonharjoittaja ei voi vaikuttaa, voisi estää arvonlisäveron väärinkäytön.

49. Yhteenvetona voidaan todeta, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklassa ei siis sallita sitä, että jäsenvaltiot sulkisivat pois luovuttajana tai suorittajana olevan verovelvollisen verovelan oikaisun sillä perusteella, että hankkija on jo luovutus- tai suoritushetkellä tai oikaisuhetkellä maksukyvyttömyysmenettelyssä tai selvitystilassa.

## E Verotulojen menettämisen vaaran estäminen

50. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, Puolan lainsäätäjän pääasiallisena tarkoituksena on estää verotulojen menettämisen vaara sen seurauksena, että hankkijan maksukyky on heikko. Puola vetoaakin käsiteltävässä asiassa lähinnä arvonlisäverojärjestelmän toimivuuteen sekä Puolan ja myös unionin taloudellisten etujen suojaamiseen.

51. Kyse on useissa valtioissa esiin tulleesta problematiikasta. Kuka kantaa hankkijan maksukyvyttömyysriskin arvonlisäverotuksessa – valtio vai luovuttaja tai suorittaja? Jos hankkija nimittäin on itse verovelvollinen, luovuttajan tai suorittajan veron perusteen muutoksesta seuraa periaatteessa hankkijan tekemien vähennysten oikaiseminen arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan mukaisesti. Viimeksi mainitun on oikaistava perusteettomasti tehty vähennys, ja tämä vähennys vastaa luovuttajan tai suorittajan oikaistua verovelkaa. Valtiolle syntyy silloin verosaatava hankkijalta.

52. Tämä mekanismi ei kuitenkaan toteudu silloin, kun hankkija on maksukyvyttömyysmenettelyssä tai selvitystilassa. Tässä tilanteessa ei yleensä enää ole riittävästi varoja siihen, että jo saatu vähennysmäärä voitaisiin palauttaa valtiolle. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan luovuttajan tai suorittaman tekemä verovelan oikaisu vaikuttaa jopa "lainvastaisesti maksukyvyttömyysmenettelyn kulkuun". Sen tuloksena veronsaajan vahingoksi suoritetaan yhden velkojan saatava ja velkojaksi tulee valtio. Tämä merkitsee verotulojen menettämisen riskiä jäsenvaltiolle, vaikka väitteet ovatkin suurelta osin tehottomia. Myöskään luovuttaja tai suorittaja ei saa maksua. Sen saatava jää maksamatta samoin kuin muiden velkojien saatavat. Valtiosta tulee velkoja oikaistujen vähennysten osalta, millä kuitenkin ei useimmiten ole arvoa.

53. Loppujen lopuksi tämä verotulojen menettämisen riski eli unionin ja Puolan taloudellisten etujen vaarantuminen johtuu kuitenkin arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan erittäin kirjaimellisesta tulkinnasta. Kyseisen säännöksen sanamuodon mukaan hankkijan vähennysoikeus kytketään yksinomaan luovuttajalle tai suorittajalle syntyvään verovelkaan. Näin ollen hankkijalle syntyy vähennysoikeus jo *ennen* maksua (niin kutsuttu välitön vähennys).(37)

54. Tätä välitöntä vähennystä on pidettävä lähtökohtana valtion laiminlyöntiriskin rajoittamiseksi ja näin ollen sen jäsenvaltioiden ja unionin edun huomioon ottamiseksi, joka koskee arvonlisäveron tehokasta kantoa. Mikäli vastiketta nimittäin ei makseta, jäsenvaltiot voivat oikaista vähennykset nopeasti sen sijaan, että ne turvautuisivat hankkijaan maksukyvyttömyyteen perustuvan laiminlyönnin "takaajana".

55. Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa säädetty järjestelmä perustuukin siihen ajatukseen, että tavaroiden tai palvelun vastaanottaja maksaa ajoissa vastikkeen ja samalla myös ostoihin sisältyvän arvonlisäveron. Näin ollen oletetaan, että arvonlisäverorasite syntyy nopeasti. Se, voidaanko vähennysoikeutta sitä vastoin käyttää verosta vapautumiseen vuosien ajan myös ilman arvonlisäverorasitetta, ei käy ilmi kyseisen säännöksen sanamuodosta.

56. Tämä olisi vastoin vähennysoikeuden tarkoitusta. Vähennysoikeuden nojalla nimittäin voidaan vähentää vain ne määrät, jotka verovelvollinen on kulloinkin *maksanut* omalle toimittajalleen kyseiseen liiketoimeen sisältyvänä arvonlisäverona.(38) Ennen tällaista maksua arvonlisäverorasitetta ei ole vielä syntynyt,(39) ja "hyvitys" ostoihin sisältyvästä verosta, jota ei ole vielä maksettu, on vain eräänlainen subventio.(40)

57. Lisäksi vähennysoikeuden käyttäminen useiden vuosien ajan siihen saakka, että luovuttaja tai suorittaja oikaisee verovelan, suorastaan rohkaisisi hankkijaa väärinkäyttöön. Tämä olisi

vastoin arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan ajatusta, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat säätää velvollisuuksista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi. Ajallisesti rajoittamaton vähennysoikeus ilman arvonlisäveron kantoa on erityisesti vastoin SEUT 325 artiklan tausta-ajatusta, jonka mukaan jäsenvaltioiden on suojattava unionin taloudellisia etuja.

58. Erityisesti on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdassa säädetään vähennysten oikaisemisesta muun muassa siinä tapauksessa, kun arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia. Jos maksu laiminlyödään, jäsenvaltiot voivat jopa vaatia oikaisua (saman artiklan 2 kohdan toinen alakohta). Tämä mahdollisuus ei riipu siitä, onko luovuttaja tai suorittaja jo oikaissut verovelkansa. Näin ollen jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan nojalla määrätä, että hankkijan, joka ei ole maksanut vastiketta eikä näin ollen ole vastannut arvonlisäverorasituksesta, on arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan mukaan oikaistava vähennykset mahdollisimman pian.

59. Tältä osin verokauden pituus on kohtuullinen ajanjakso, jotta se välittömän vähennyksen perustana oleva oletama, jonka mukaan hankkija suorittaa maksun pikaisesti, voidaan tarkistaa. Seuraavaa verokautta koskevan veroilmoituksen aikaan (yleensä kuukautta myöhemmin) voidaan osoittaa, onko tehty vähennys toistaiseksi (verorasitteen puuttumisen vuoksi) aineellisesti perusteeton. Tämä rajoittaa systeemisen verotulojen menettämisen riskin kyseiseen yhteen verokauteen.

60. Näin ollen verottajan (tässä tapauksessa Puola) ei tarvitse odottaa sitä, että hankkija on maksukyvyttömyysmenettelyssä tai selvitystilassa, vaan se voi reagoida verotulojen menettämisen vaaraan jo aikaisemmin.

61. Mikäli hankkija kuitenkin myöhemmin maksaa vastikkeen luovuttajana tai suorittajana olevalle verovelvolliselle, määräytymistekijät muuttuvat jälleen ja ne otetaan huomioon vähennysmäärän määrittämisessä. Näin ollen on tehtävä uusi oikaisu arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdan mukaan. Tällä tavalla voidaan varmistaa, että hankkija vapautetaan kaikesta arvonlisäverosta heti kun siitä tulee hänelle kustannuksia. Viimeksi mainittu vastaa täysin arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sitä kehittänyt ja tulkinnut.<sup>(41)</sup>

62. Ratkaisua ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esiin tuomaan problematiikkaan, joka koskee vastikkeen maksamatta jättämistä kahden verovelvollisen välillä, ei siis ole etsittävä siitä, että luovuttajana tai suorittajana olevan verovelvollisen verovelan oikaisemista rajoitetaan, vaan siitä, että tehdyt vähennykset oikaistaan nopeammin siinä tapauksessa, että hankkija ei ole suorittanut ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa.

## **V Ratkaisuehdotus**

63. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Naczelný S?d Administracyjnyn esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Jäsenvaltiot eivät voi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY 90 artiklan nojalla sulkea pois luovuttajana tai suorittajana olevan verovelvollisen verovelan oikaisua sillä perusteella, että hankkija on jo luovutus- tai suoritushetkellä tai oikaisuhetkellä maksukyvyttömyysmenettelyssä tai selvitystilassa. Arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia vähennyksen oikaisua jo seuraavalla verokaudella, jos maksua ei ole suoritettu kokonaisuudessaan.

1 Alkuperäinen kieli: saksa.

2 Ks. tästä jo tuomio 3.7.2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558); tuomio 8.5.2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377); tuomio 6.12.2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989); tuomio 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887); tuomio 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440); tuomio 3.9.2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131); tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328); tuomio 26.1.2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40) ja tuomio 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339).

3 Ks. tästä tuomio 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, 23 kohta); tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 kohta) ja tuomio 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 kohta).

4 EUVL 2006, L 347, s. 1.

5 Ks. tästä oikeudellisesta seurauksesta esimerkiksi tuomio 14.2.2019, Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114, 45 kohta).

6 Tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, 25 kohta).

7 Erityisesti tuomio 8.5.2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, 20 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 22.2.2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, 35 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, 20 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

8 Tuomio 7.11.2013, Tulic? ja Plavo?in (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 34 kohta); tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 kohta) ja määräys 9.12.2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ei julkaistu, EU:C:2011:825, 21 kohta).

9 Tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 kohta) ja tuomio 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 kohta).

10 Ks. esimerkinomaisesti: tuomio 3.2.2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, 62 kohta); tuomio 11.10.2007, KÖGÁZ ym. (C-283/06 ja C-312/06, EU:C:2007:598, 37 kohta: "vero määräytyy verovelvollisen toimittamistaan tavaroista ja palveluista vastikkeena saaman hinnan suhteellisenä osuutena") ja tuomio 18.12.1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, 20 ja 23 kohta).

11 Tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 kohta); vastaavasti myös tuomio 16.1.2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, 19 kohta) ja tuomio 15.10.2002, komissio v. Saksa (C-427/98, EU:C:2002:581, 30 kohta) sekä julkisasiamies Légerin ratkaisuehdotus asiassa MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, 69 kohta).

12 Tuomio 3.7.2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, 37 kohta); tuomio 8.5.2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, 17 kohta); tuomio 6.12.2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, 29 kohta); tuomio 20.12.2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006, 32 kohta); tuomio 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, 35 kohta); tuomio 3.9.2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, 37 kohta); tuomio 26.1.2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, 27 kohta) ja tuomio 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, 15 kohta).

13 Sama tehtävä on arvonlisäverodirektiivin 184 ja 185 artiklalla, jotka muodostavat vastaparin

arvonlisäverodirektiivin 168 ja 178 artiklassa säädetyille (suoriteperusteperiaatteen mukaiselle) vähennysoikeudelle ja joiden nojalla alun perin tehty liian suuri vähennys oikaistaan. Erityisesti arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdan säännöksellä varmistetaan se, että vähennysoikeus mukautetaan lopulta tosiasiallisen arvonlisäverorasitteen mukaiseksi. Hankkijaa, johon arvonlisäverorasite ei kohdistu vastikkeen maksamisen laiminlyönnin vuoksi, ei myöskään tarvitse vapauttaa vähennysten kautta (kuvitteellisesta) verorasitteesta.

- 14 Näin nimenomaisesti myös tuomiossa 3.9.2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, 31 kohta) ja tuomiossa 26.1.2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, 26 kohta).
- 15 Tuomio 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, 18 kohta).
- 16 Tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkúkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, 23 kohta).
- 17 Tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkúkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, 25 kohta).
- 18 Tuomio 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, 20 kohta ja sitä seuraavat kohdat, erityisesti 23 kohta).
- 19 Tuomio 8.5.2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, 20 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 22.2.2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, 35 kohta ja sitä seuraavat kohdat).
- 20 Ks. 20.6.1973 annetun komission ehdotuksen 12 artiklaa koskevat perustelut, s. 15, (COM (73) 950 final).
- 21 Tuomio 3.7.2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, 54 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 8.5.2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, 19 kohta); tuomio 22.2.2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, 37 kohta); tuomio 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, 17 kohta) ja tuomio 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, 18 kohta).
- 22 Ks. tuomio 8.5.2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, 20 kohta); tuomio 22.2.2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, 38 kohta); tuomio 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, 18 kohta) ja tuomio 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, 18 kohta).
- 23 Tuomio 8.5.2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, 20 kohta) ja tuomio 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, 20 ja 21 kohta).
- 24 Tuomio 8.5.2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, 20 kohta) ja tuomio 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, 23 kohta).
- 25 Ratkaisuehdotukseni asiassa Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, 45 kohta ja sitä seuraavat kohdat).
- 26 Arvonlisäveron ennakkorahoitus koskee ammatillista vapautta, elinkeinovapautta ja omistusoikeutta (perusoikeuskirjan 15, 16 ja 17 artikla). Kyseessä on lisäksi perusoikeuskirjan 20 artiklan mukaan erilainen kohtelu suhteessa sellaisiin elinkeinonharjoittajiin, joiden osalta verosaatava syntyy arvonlisäverodirektiivin 66 artiklan b alakohdan mukaisesti vasta maksun vastaanottamishetkellä (maksuperusteinen verotus).
- 27 Tuomio 8.5.2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, 21 kohta); tuomio 22.2.2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, 37 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, 22 kohta).
- 28 Tuomio 3.7.2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, 38 kohta ja sitä seuraava

kohta); tuomio 6.12.2018, *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, 32 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 26.1.2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, 23 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

29 Ks. tuomio 8.5.2019, *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 26 kohta); tuomio 6.12.2018, *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, 33 kohta); tuomio 23.11.2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 25 kohta) ja tuomio 26.1.2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, 28 kohta).

30 Näin nimenomaisesti tuomiossa 8.5.2019, *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 23 kohta); vastaavasti tuomio 22.2.2018, *T-2* (C-396/16, EU:C:2018:109, 40 kohta) ja tuomio 23.11.2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 22 kohta).

31 Tuomio 26.1.2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, 24 kohta) – mikäli se on mahdollista ilman suurempaa vaivannäköä.

32 Tuomio 6.12.2018, *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, 35 kohta ja sitä seuraava kohta). Tässä yhteydessä ei kuitenkaan käsitelty kysymystä puuttuvan ilmoituksen toimittamisesta myöhemmin.

33 Näin nimenomaisesti tuomiossa 8.5.2019, *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 19 kohta); ks. myös tuomio 22.2.2018, *T-2* (C-396/16, EU:C:2018:109, 40 kohta) ja tuomio 23.11.2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 22 kohta).

34 Tuomio 8.5.2019, *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 24 kohta).

35 Ks. tuomio 9.7.2015, *Salomie ja Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 62 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Tuomio 6.12.2012, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 42 kohta) ja tuomio 21.6.2012, *Mahagében* (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 48 kohta).

37 Tämä vastaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä; ks. esim. tuomio 28.7.2011, komissio v. *Unkari* (C-274/10, EU:C:2011:530, 48 kohta).

38 Ks. esim. tuomio 22.2.2018, *T-2* (C-396/16, EU:C:2018:109, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös tuomio 29.4.2004, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 35 kohdan loppu). Unionin tuomioistuin tosin käyttää saksankielisessä versiossa ilmaisua "abgeführt wurde" ("on tilitetty"). Koska kuitenkin puhutaan hankkijasta, joka ei tilitä tätä arvonlisäveroa veroviranomaisille vaan maksaa sen luovuttajalle tai suorittajalle, tässä selvästi tarkoitetaan maksamista. Lisäksi ranskankielisessä versiossa käytetään ilmaisua "avoir été acquittée", jonka oikea käännös on "on maksettu". Tämä havaitaan erityisen selvästi kyseisen tuomion 36 kohdassa, jossa käännöskin on oikein.

39 Ks. myös julkisasiamies Campos Sánchez-Bordonan ratkaisuehdotus *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, 64 kohta): Vähennystä "ei nimittäin voida erottaa veron maksamisesta: ellei verovelvollinen ole maksanut arvonlisäveroa – –, hänellä ei ole mitään oikeudellista eikä taloudellista perustetta käyttää vähennysoikeuttaan". Ks. myös ratkaisuehdotuksen *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2017:927, 44 kohta).

40 Näin myös Stadie, H., teoksessa *Rau/Dürrwächter, UStG*, 19 §, huomautus 87 (tila: toukokuu 2019).

41 Tuomio 13.3.2014, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 41 kohta) ja tuomio 3.3.2005, *Fini H*

(C-32/03, EU:C:2005:128, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).