

Asia C-4/20**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

7.1.2020

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Varhoven administrativen sad (Bulgaria)

Ennakkoratkaisupyyntöpäätöksen tekemispäivä:

16.12.2019

Kassaatiomenettelyn valittaja:

Ahti OOD

Kassaatiomenettelyn vastapuoli:

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon Plovdivin yksikön valitusasioiden ja verotus- ja sosiaaliturvamenettelyjen osaston johtaja)

Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian kohde

Sellaisen veronmaksuun päätöksen riitauttaminen, jolla tavaroiden luovutuksen vastaanottajaa vaaditaan suorittamaan tavarantoimittajan maksamatta jättämän arvonlisäveron maksamisesta yhteisvastuullisena viivästyskorot, jotka ovat kertyneet tavarantoimittajalle.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Unionin oikeuden tulkinta; SEUT 267 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohta

Ennakkoratkaisukysymykset

1. Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 205 artiklaa ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että verollisen luovutuksen vastaanottajana olevan rekisteröidyn henkilön yhteisvastuu hänen tavarantoimittajansa maksamatta jättämästä arvonlisäverosta kattaa tavarantoimittajan päävelan (arvonlisäverovelka) lisäksi myös lisävelvoitteen korvata viivästymisestä aiheutunut vahinko päävelalle kertyneen lakisääteisen koron suuruisena alkaen velallisen maksun viivästymisestä yhteisvastuulliseksi toteamista koskevan veronoikaisupäätöksen antamispäivään asti tai siihen asti, kunnes velvoite täytetään.

2. Onko direktiivin 2006/112 205 artiklaa ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä verotus- ja sosiaaliturvamenettelystä annetun lain (Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks) 16 §:n 3 momentin kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jonka mukaan kolmannen vastuu verovelvollisen maksamattomista veroista kattaa verot ja korot?

Unionin oikeussäännöt ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joihin on viitattu

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, erityisesti 193 ja 205 artikla.

Tuomio 11.5.2006, Federation of Technological Industries ym., C-384/04 (EU:C:2006:309), erityisesti 28–33 kohta.

Tuomio 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10 (EU:C:2011:871), erityisesti 19–22 kohta.

Tuomio 18.5.2017, Latvijas Dzelzceļš, C-154/16 (EU:C:2017:392), erityisesti 85 kohta.

Tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt, C-271/06 (EU:C:2008:105), erityisesti 19–22 kohta.

Kansalliset oikeussäännöt, joihin on viitattu

Arvonlisäverolaki (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, jäljempänä ZDDS), erityisesti 177 §.

Verotus- ja sosiaaliturvamenettelystä annettu laki (Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks, jäljempänä DOPK), erityisesti 14 ja 16 §.

Velkasuhteista ja sopimuksista annettu laki (Zakon za zadalzheniata i dogovorite, jäljempänä ZZD), erityisesti 121, 122 ja 126 §.

Lyhyt kuvaus tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Alti OOD on bulgarialainen rajavastuuyhtiö.
- 2 Vuonna 2014 Alti OOD (jäljempänä myös vastaanottaja) hankki bulgarialaiselta yhden henkilön rajavastuuyhtiöltä Fotomag EOOD (jäljempänä myös tavarantoimittaja) leikkuupuimurin ”CLAAS Lexion 570 T”, traktorin ”John Deere 8420” sekä perävaunun ”CLAAS 7190”. Fotomag EOOD esitti Alti OOD:lle luovutuksista seuraavat laskut: (leikkuupuimurista) 11.4.2014 päivätty lasku, jossa veron peruste oli 284 000 Bulgarian levaa (BGN) ja arvonlisävero 56 800 BGN, (traktorista) samana päivänä eli 11.4.2014 päivätty lasku, jossa veron peruste oli 166 000 BGN ja arvonlisävero 32 200 BGN sekä (perävaunusta) 8.5.2014 päivätty lasku, jossa veron peruste oli 7 500 BGN ja arvonlisävero 1 500 BGN. Vastaanottaja suoritti maksut tavarantoimittajan pankkitilille ja käytti oikeuttaan arvonlisäverovähennykseen. Se kirjasi laskut ostoreskontraansa ja vuoden 2014 huhtikuun ja vuoden 2014 kesäkuun verokausia koskeviin veroilmoituksiinsa.
- 3 Tavarantoimittaja hankki edellä mainitut maatalouskoneet 10.4.2014 päivätyn laskun mukaan SJB Traktors Ltd:ltä (Iso-Britannia). Fotomag EOOD:tä koskevan verotarkastuksen jälkeen siitä annettiin 27.6.2016 veronoikaisupäätös, jossa todettiin, että yritys oli ilmoittanut yhteisöhankeintoja vuoden 2014 huhtikuuta koskevalta verokaudelta ja merkinnyt arvonlisäveron kahdesta ensin mainitusta hankinnasta Alti OOD:lle laadittuihin laskuihin. Kyseiseltä verokaudelta oli näin ollen maksettava arvonlisäveroa 86 680 BGN, josta tavarantoimittajalla oli maksamatta veronoikaisupäätöksen antamisajankohtana vielä 86 211,82 BGN. Se ilmoitti vuoden 2014 toukokuun arvonlisäveron määräksi 1 500 BGN, jonka se oli merkinnyt kolmanteen Alti OOD:lle laadittuun laskuun. Tätä arvonlisäveroa ei kuitenkaan maksettu.
- 4 Myös luovutusten vastaanottajan osalta määrättiin tekemään verotarkastus. Veroviranomaiset antoivat 23.2.2018 Alti OOD:tä koskevan veronoikaisupäätöksen, jossa sitä vaadittiin ZDDS:n 177 §:ssä tarkoitettuna yhteisvastuullisena suorittamaan arvonlisäveroa, jonka Fotomag EOOD oli eritellyt laatimissaan kolmessa laskussa mutta jota ei ollut maksettu. Sitä vaadittiin maksamaan arvonlisäveroa seuraavasti: vuoden 2014 huhtikuuta koskevalta verokaudelta 86 211,82 BGN viivästyskorkoineen, joka oli 33 123,83 BGN ajanjaksolta 15.5.2014–23.2.2018, sekä vuoden 2014 toukokuuta koskevalta verokaudelta 1 500 BGN viivästyskorkoineen, joka oli 563,08 BGN ajanjaksolta 15.6.2014–23.2.2018.
- 5 Alti OOD teki veronoikaisupäätöksestä oikaisuvaatimuksen. Koska se oli tyytymätön hallinnollisen menettelyn tulokseen, se nosti hallintotoimesta kanteen Administrativen sad (hallintotuomioistuin) Plovdivissa. Hallintotuomioistuin, jonka käsiteltäväksi asia oli saatettu, hylkäsi kanteen perusteettomana jäljempänä mainituista syistä.

5.1. Tavarantoimittaja ja vastaanottaja olivat rekisteröityneet ZDDS:n mukaisesti kyseisinä ajanjaksoina, jolloin verolliset tavaroiden luovutukset suoritettiin. Vastaanottaja käytti oikeuttaan arvonlisäverovähennykseen tavarantoimittajan hänelle laatimien laskujen osalta. Tavarantoimittaja ei maksanut valtiolle luovutuksista suoritettavaa arvonlisäveroa. Asianosaiset kiistelevät siitä, tiesikö vastaanottaja tai olisiko sen pitänyt tietää, että sen tavarantoimittaja ei aio maksaa arvonlisäveroa.

5.2. ZDDS:n 177 §:n 3 momentissa säädetään kumottavissa olevasta olettamasta. Oikeudenkäynnissä esitettyjen todisteiden mukaan Alti OOD tiesi, ettei sen tavarantoimittaja aio täyttää velvoitettaan maksaa arvonlisäveroa. Tämä näkemys perustuu siihen, että Alti OOD:n ja Fotomag EOOD:n tosiasiallinen suhde menee tavarantoimittajan ja vastaanottajan tavanomaista liikesuhdetta pidemmälle, ja sillä pyritään kiertämään lakia. Nyt käsiteltävässä asiassa tähdättiin sellaiseen laissa kiellettyyn oikeudelliseen järjestyyn, jossa toimijat vähentävät arvonlisäveron sen sijasta, että ne ilmoittavat yhteisöhankinnasta ja toteutetun liiketoimen arvonlisäverovähennykseksi vahvistetaan nolla. Molempien yritysten edustajat tiesivät tästä järjestelystä.

5.3. Alti OOD sopi maatalouskoneiden toimituksesta sellaisen yrityksen kanssa, joka ei ollut aiemmin harjoittanut vastaavanlaista toimintaa ja jolla ei ollut siitä kokemusta. Tavarantoimittajalla ei ollut tarvittavia varoja Alti OOD:lle myytävien koneiden hankkimiseksi, vaan se lainasi ne Sunvision AD:ltä, jonka johtajana toimii Alti OOD:n toimitusjohtaja ja jossa tavarantoimittajan toimitusjohtaja on osakkaana. Alti OOD:n toimitusjohtaja sopi myös kuljetuksesta. Lisäksi ketjussa Sunvision AD – Fotomag EOOD ja Sunvision AD – Alti OOD – Fotomag EOOD – Sunvision AD pankkisiirrot suoritti sama henkilö kyseisten kolmen yrityksen valtuuttamana. Kyseinen henkilö vastasi myös Alti OOD:n ja tavarantoimittajan sekä Bultrans 73 EOOD:n kirjanpidosta. Kuljetuksesta sovittiin viimeksi mainitun sähköpostiosoitteen välityksellä.

5.4. Hallintotuomioistuimien katsoi, että viivästyskorot on maksettava yhteisvastuullisuuden perusteella. Tämä johtuu siitä, että DOPK:n 16 §:n 3 momentin soveltaminen ei ole poissuljettua, ja kyseisessä säännöksessä vahvistetaan nimenomaisesti, että verovelvollisen veloista vastaava taho on vastuussa veroista ja lakisääteisistä sosiaaliturvamaksuista sekä niistä kertyneistä koroista ja niiden perimiseen liittyvistä kuluista. ZDDS:n 177 §:n 1 momentissa säädetty yhteisvastuu ei rajoitu ”maksettavaksi kuuluvan ja maksamatta jätetyn veron” määrään. Tavarantoimittajan maksuviivästys merkitsee myös vastaanottajan maksuviivästystä.

6 Alti OOD teki Administrativen sad Plovdivin tuomiosta kassaatiovalituksen Varhoven administrativen sadiin (ylin hallintotuomioistuin, jäljempänä VAS). VAS katsoo, että asian ratkaiseminen edellyttää direktiivin 2006/112 205 artiklan tulkintaa, minkä vuoksi se esittää unionin tuomioistuimelle edellä esitetyt kaksi ennakkoratkaisukysymystä.

Pääasian asianosaisten tärkeimmät perustelut

- 7 Alti OOD:ssä tehdyssä verotarkastuksessa veroviranomaiset totesivat seuraavaa: Ensinnäkin Fotomag EOOD rahoitti koneiden hankinnan sellaisen kolmannen yhtiön eli Sunvision AD:n avulla, jossa Fotomag EOOD:n ja Alti OOD:n toimitusjohtajat ovat osakkaina. Toiseksi leikkuupuimurin kuljetus järjestettiin Isosta-Britanniasta käyttämällä Bultrans 73 EOOD:n sähköpostiosoitetta. Sen toimitusjohtajana ja laillisena edustajana toimii Alti OOD:n toimitusjohtaja. Kolmanneksi sama henkilö hoitaa Fotomag EOOD:n ja Alti OOD:n kirjanpitoa, ja molemmat yhtiöt ovat antaneet kyseiselle henkilölle laajat valtuudet, kuten valtuuden käyttää pankkitilejään ja antaa ZDDS:n mukaiset arvonnisäveroilmoituksensa.
- 8 Veroviranomaiset perustelivat näillä seikoilla päätelmänsä, jonka mukaan Fotomag EOOD:n maatalouskonehankinnat toteutettiin Alti OOD:n yhteisöhankintana, millä tähdättiin arvonnisäveron väärinkäyttöön. Veroviranomaisten mukaan vastaanottaja tiesi, ettei tavarantoimittaja maksaisi arvonnisäveroa, jonka se oli velvollinen maksamaan laatimiensa laskujen perusteella. Veroviranomaiset katsovat, että kyseisellä Fotomag EOOD:n ja Alti OOD:n välisellä liiketoimella kierretään lakia. Näin ollen on sovellettava laissa säädettyä tietoisuutta koskevaa olettaa, joka puolestaan on edellytyksenä luovutusten vastaanottajan yhteisvastuulle, josta säädetään ZDDS:n 177 §:ssä.
- 9 Alti OOD väittää, ettei ZDDS:n 177 §:n subjektiivista soveltamisedellytystä eli tietoisuutta siitä, ettei tavarantoimittaja aio maksaa arvonnisäveroa, ole näytetty toteen. Tällaisen olettamuksen olemassaolo edellyttäisi, että se näytetään toteen yhtiön toimitusjohtajalle.
- 10 Lisäksi Alti OOD väittää, että analogisesti vierasvelkaa koskevan vastuun kanssa viivästyskorkoa ei tarvitse maksaa arvonnisäverovelan erääntymispäivän ja veronoikaisupäätöksen antamispäivän väliseltä ajanjaksolta. Verollisen luovutuksen vastaanottajan ei tarvitse maksaa arvonnisäveroa, joten se ei ole laininlyönyt velvollisuutta maksaa arvonnisäveroa ZDDS:ssä säädettyssä määräajassa. ZDDS:n 177 §:n mukaan verollisen luovutuksen vastaanottajan vastuu ei kata viivästyskorkoja.

Lyhyt esitys ennakkoratkaisupyynnön perusteluista

- 11 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tutkima pääkysymys koskee ZDDS:n 177 §:n säädetyn vastaanottajan yhteisvastuun sovellettavuutta ja tämän vastuun laajuutta. Kyseisessä säännöksessä säädetään, että rekisteröity henkilö, joka on verollisen luovutuksen tai palvelun vastaanottaja, vastaa toisen rekisteröidyn henkilön maksettavaksi kuuluvasta mutta maksamatta jääneestä verosta, jos hän on käyttänyt maksettavaan mutta maksamatta jääneeseen arvonnisäveroon välittömästi tai välillisesti liittyvää vähennysoikeutta. Tämä vastuu syntyy, jos rekisteröity henkilö tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää, ettei veroa maksettaisi.

- 12 Varhoven administrativen sad katsoo, että 21.2.2008 annetun tuomion Netto Supermarkt (C-271/06) ja 11.5.2006 annetun tuomion Federation of Technological Industries ym. (C-384/04) perusteella Bulgarian kyseinen ZDDS:n säännös on yhteensopiva unionin oikeuden ja erityisesti direktiivin 2006/112 205 artiklan kanssa. Jo direktiivin 2006/112 205 artiklassa tarkoitettujen yhteisvastuullisuuden luonteesta seuraa, että kukin velallinen on vastuussa velan koko määrästä ja että velkojalla on lähtökohtaisesti vapaus vaatia mainitun velan maksua yhdeltä tai useammalta valitsemaltaan velalliselta.
- 13 Bulgarian lainsäätäjät ei ole säättänyt ZDDS:n 177 §:ssä tämän yhteisvastuullisuuden laajuuden osalta nimenomaisesti, että luovutuksen vastaanottaja on velvollinen maksamaan maksamatta jätetyn veron lisäksi myös viivästyskorkoa veron erääntymispäivästä lähtien. ZDDS:n 177 §:n 1 momentin perusteella vastaanottajan vastuu rajoittuu pikemminkin luovutuksesta maksettavan ja verovelvollisen maksamatta jättämän veron määrään siltä osin kuin vastaanottaja on käyttänyt vähennysoikeuttaan tässä laajuudessa. Väitteitä, joiden mukaan käsiteltävässä asiassa yhteisvastuu on laajempi, voitaisiin kuitenkin perustella kansallisen oikeuden muilla säännöksillä (erityisesti DOPK:n 16 §:n 3 momentilla ja ZZD:n 126 §:n 3 momentilla).
- 14 Koska tätä kysymystä koskeva Bulgarian oikeuskäytäntö ei ole yhdenmukainen, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma siitä, miten kysymykseen on vastattava nyt käsiteltävässä asiassa.
- 15 Yhden kansallisessa oikeuskäytännössä omaksutun näkemyksen mukaan ZDDS:n 177 §:ssä tarkoitettujen yhteisvastuullisten velallisten vastaavat verovelvollisen velvoitteista. Bulgarian oikeuden mukaan niiden on maksettava laissa säädettyissä tapauksissa vero, jota verovelvollinen ei ole maksanut määräajassa. DOPK:n 16 §:n 3 momentissa säädetään nimenomaisesti, että kolmannen osapuolen (joka ei ole verovelvollinen) vastuu kattaa verot ja lakisääteiset sosiaaliturvamaksut sekä niiden korot ja perintäkulut. ZDDS:n 177 §:ssä säädetty yhteisvastuullisuus ei rajoitu näin ollen maksettavaksi kuuluvan ja maksamatta jätetyn veron määrään. Yhteisvastuullisuuden suhteellinen vaikutus, joka on ominaista velvoiteoikeudellisille oikeussuhteille, ei koske julkisoikeudellisia velkoja, joten yhden yhteisvastuullisen velallisen maksuviivästys merkitsee myös muiden yhteisvastuullisten velallisten maksuviivästystä. Tästä seuraa, että luovutuksen vastaanottaja on yhteisvastuussa paitsi tavarantoimittajan päävelasta (arvonlisäverosta) myös lisävelvollisuudesta korvata viivästyksestä aiheutunut vahinko päävelalle kertyneen lakisääteisen koron suuruisena alkaen maksun viivästymisestä siihen asti, kunnes velvoite täytetään.
- 16 Toisen kansallisessa oikeuskäytännössä esitetyn näkemyksen mukaan ZDDS:n 177 §:ssä säädetty vastuu on ZDDS:n mukaisesti rekisteröitynyttä henkilöä koskeva erityinen yhteisvastuullisuuden muoto, joka toteutuu, kun kyseisen säännöksen monimutkaiset soveltamisedellytykset täyttyvät. Tällaisen vastuun luonteeseen kuuluu, että rekisteröidyn henkilön velvoitteena on maksaa toisen rekisteröidyn henkilön arvonlisäverovelka. ZDDS:n 177 § on erityissäännös

DOPK:n 16 §:n 3 momenttiin nähden. ZDDS:n 177 artiklassa säädetään poikkeuksesta yleiseen periaatteeseen, sillä siinä säädetään muun henkilön kuin tavarantoimittajan yhteisvastuullisuudesta. Kyseisen säännöksen mukaan vastuu on nimenomaisesti rajattu ”maksettavaksi kuuluvaan ja maksamatta jääneeseen veroon”. Poikkeussäännöksenä sitä on sovellettava sen täsmällisen tarkoituksen mukaisesti.

- 17 Unionin tuomioistuimen asiaa koskevissa tuomioissa ei vastata kysymykseen siitä, onko DOPK:n 16 §:n 3 momentin kaltainen kansallinen säännös, jossa säädetään, että tämä vastuu kattaa myös viivästyskorot, yhteisvastuujärjestelmän luonteen ja suhteellisuusperiaatteen mukainen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo siksi, että direktiivin 2006/112 säännösten ja erityisesti sen 205 artiklan tulkinta on tarpeen. Se pyytää Euroopan unionin tuomioistuimelta SEUT 267 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdan nojalla ennakkoratkaisua edellä esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin.

TYÖASIAKIRJA