

Asia C-146/19

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

21.2.2019

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Slovenia)

Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

30.1.2019

Valittaja:

SCT, d.d., konkurssihallinnossa

Vastapuoli:

Slovenian tasavalta

TYÖASIAKIRJA

**VRHOVNO SODIŠČE
REPUBLIKE SLOVENIJE**

Euroopan unionin tuomioistuimen kirjaamolle

[– –] ENNAKKORATKAISUPYYNTÖ

Vrhovno Sodišče Republike Slovenijessa [Slovenian tasavallan ylin tuomioistuin] on vireillä oikeudenkäynti hallintoasiassa, jossa valituksen on tehnyt **SCT, d.d.** -niminen yhtiö, **Ljubljana, Slovenia – konkurssihallinnossa**, [– –], valittajana, edustajanaan [– –], vastaan **Slovenian tasavalta**, vastapuolena, edustajanaan **Ministrstvo za finance** [valtiovarainministeriö], **Ljubljana**, ja joka koskee arvonlisäveroa.

Vrhovno sodišče Republike Slovenije, joka on kokoontunut kokoonpanossa [– –], on 30.1.2019 tekemällään välipäätöksellä [– –] lykännyt valituksen käsittelyä ja päättänyt asiassa esiin tulevien Euroopan unionin oikeutta koskevien kysymysten vuoksi esittää Euroopan unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyyntön SEUT 267 artiklan nojalla. **[alkup. s. 1]**

Oikeudenkäynnin kohde ja taustalla olevat tosiseikat

- 1 Ensimmäisen asteen veroviranomainen laski nyt käsiteltävässä asiassa arvonlisäveron, jonka nyt käsiteltävän asian valittaja oli velvollinen suorittamaan verokaudelta huhtikuu 2014 ja jonka määrä on 272 431,70 euroa, joka saatiin soveltamalla 20 prosentin verokantaa 1 362 158,48 euron suuruiseen veron perusteeseen, sekä 39,36 euroa, joka saatiin soveltamalla 8,5 prosentin verokantaa 463,30 euron suuruiseen veron perusteeseen (päätöksen I kohta). Verokaudelta huhtikuu 2014 laaditun arvonlisäverolaskelman mukaista 272 471,06 euron suuruista veroa koskevan myöhemmän laskelman perusteella arvonlisäveron ylijäämää alennettiin valittajan osalta, ja se kannettiin verokauden huhtikuu 2014 arvonlisäverolaskelman perusteella 272 471,00 euron suuruisena. Ylijäämän erotus oli verokautta huhtikuu 2014 koskevan arvonlisäverolaskelman mukaan 46 083,00 euroa, joka palautettiin valittajan tilille 26.6.2014 (päätöksen II kohta).
- 2 Veroviranomaisen päätöksen perusteluista ilmenee, että tämä oli tarkistanut valittajaa koskevan arvonlisäverolaskelman verokaudelta huhtikuu 2014 ja todennut siinä yhteydessä esitettyjen asiakirjojen perusteella, että valittaja oli tehnyt arvonlisäverorekisterissä arvonlisäveron oikaisun, jonka suuruus oli 272 471,00 euroa. Valittaja selitti veroviranomaiselle, että arvonlisäveron oikaisu liittyi saataviin, joita sillä oli rajavastuuyhtiöltä A, joka oli konkurssihallinnossa, ja osakeyhtiöltä B, joka oli konkurssihallinnossa, ja joita ei ollut maksettu konkurssimenettelyn päättymiseen 12.6.2013 mennessä. Valittaja selitti lisäksi, että se ei ollut valvonut kyseisiltä yhtiöiltä olevia saataviaan niiden konkurssimenettelyissä. Veroviranomainen totesi, että todellisuudessa valittaja ei ollut valvonut omia tyydyttämättömiä saataviaan konkurssimenettelyssä, joka oli

pantu vireille edellä mainittuja kahta yhtiötä vastaan, ja että rahoitustoimista, maksukyvyttömyysmenettelyistä ja pakollisesta likvidaatiosta annetun lain (Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju, jäljempänä ZFPPIPP) 296 §:n nojalla nämä konkurssissa olevalta velalliselta olevat saatavat olivat lakanneet. Näiden toteamusten perusteella veroviranomainen katsoi, että arvonlisäverolain (Zakon o davku na dodano vrednost, jäljempänä ZDDV-1) 39 §:ssä säädetty edellytykset ilmoituksessa lasketun arvonlisäveron alentamiselle eivät täyttyneet. Menettelyssä, jossa tarkistettiin verokaudelta huhtikuun 2014 laadittu verolaskelma, todettiin, että valittajalle kuului laaditun laskelman oikaisun perusteella arvonlisäveron ylijäämä, jonka suuruus oli 46 083,00 euroa ja joka palautettiin sille 26.6.2014.

- 3 Valittaja teki hallinnollisen valituksen Ministrstvo za financeen, joka hylkäsi valituksen. Toisen asteen veroviranomainen pysytti ensimmäisen asteen hallintoviranomaisen päätöksen ja toisti, että ZDDV-1:n 39 §:n 3 momentin säännöksestä seuraa, että verovelvollisella on konkurssimenettelyn päättämistä koskevan lopullisen määräyksen perusteella mahdollisuus tehdä laskelman mukaisen arvonlisäveron oikaisu vain silloin, jos se on valvonut omat saatavansa konkurssivelalliselta. Valvomalla oman saatavaansa konkurssissa verovelvollinen osoittaa lisäksi, että sen oma saatava on vielä olemassa. Tämä on erityisen tärkeää aina silloin, jos kyseessä ovat saatavat siihen sidoksissa olevilta oikeussubjekteilta, kuten tässä tapauksessa. Toisenlaisella tulkinnalla luotaisiin edellytykset veropetokselle tai arvonlisäveron alentamiselle sellaisten saatavien osalta, jotka on jo maksettu tai joita ei ole koskaan ollut olemassa. **[alkup. s. 2]**
- 4 Valittaja valitti veroviranomaisen päätöksestä Upravno sodiščeen [hallinnollinen tuomioistuin], jossa se selvensi, että nyt käsiteltävän riidan tosiasiallinen tilanne on täysin selvä. Valittaja on vedonnut sellaisen arvonlisäveron oikaisuun, joka on pitänyt maksaa saatavista, joita sillä on ollut kahdelta yhtiöltä, joiden osalta konkurssimenettely on todettu päättyneeksi lopullisella päätöksellä, vaikka se ei ole valvonut näiltä kahdelta velallisyhtiöltä olevia saataviaan niiden konkurssimenettelyissä. Valittaja riitauttaa veroviranomaisten omaksuman näkemyksen ja vetoaa seuraaviin perusteisiin: 1) laissa ei säädetä verovelvollista, joka haluaa tehdä oikaisun, koskevasta saatavan valvomista koskevasta velvoitteesta; 2) viranomaisen näkemys on yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) ja Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön vastainen; 3) edellä mainittu näkemys vaikuttaa kohtuuttomasti perustuslaissa taattuun omistusoikeuteen.
- 5 Upravno sodišče vahvisti tuomionsa perusteluissa veroviranomaisten tulkinnan oikeaksi. Se viittasi arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohtaan sekä Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön,¹ joissa sallitaan se, että jäsenvaltiot poikkeavat kyseisen 90 artiklan 1 kohdasta, jos maksu laiminlyödään. Kyseisessä

¹ Tuomio 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14) ja tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13).

90 artiklan 1 kohdassa säädetään, että ”[liiketoimen suorittamisen jälkeen tapahtuneen] kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin – – johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin”. Upravno sodiščen mielestä Slovenian tasavalta on pannut edellä mainitun direktiivin säännökset täytäntöön omassa kansallisessa oikeusjärjestyksessään eli ZDDV-1:ssä. Slovenian tasavalta ei ole kuitenkaan säätänyt ZDDV-1:ssä, että verovelvollisella olisi oikeus tehdä oikaisu (jo) hetkellä, jona ei maksua ei ole suoritettu vastaanotetuista palveluista, kuten valittajana oleva yhtiö väittää. Tämän lisäksi kyseinen tuomioistuin arvioi, että ZDDV-1:n 39 §:n 3 momentin tarkoituksesta ja tavoitteesta voidaan päätellä, että oikeussubjektin on valvottava saatavansa konkurssimenettelyssä. Tämä seuraa lisäksi myös ZDDV-1:n saman 39 §:n 4 momentista.

- 6 Valittaja väittää valituksessaan, jonka se on tehnyt Upravno sodiščen tuomiosta ja joka on tällä hetkellä Vrhovno sodiščen käsiteltävänä, että ZDDV-1:n 39 §:n 3 momentti ei ole poikkeus arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa säädetystä velvoitteesta, vaan siinä ainoastaan määritellään edellytykset, joiden on täytyttävä, jotta veron perustetta tai laskelman mukaista arvonlisäveroa voidaan alentaa. Sen mielestä kyseessä on arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan täytäntöönpano eikä kyseisen artiklan 2 kohdan soveltaminen. Tätä puoltaisi tuomion Almos Agrárkúlkereskedelmi (C-337/13) 24 kohta. Valittaja selventää, että Slovenian tasavallassa on mahdollista oikaista veron perustetta tai laskelman mukaista arvonlisäveroa mutta vain tietyin edellytyksin, joille yhteisenä piirteenä on, että velkojan saatavaa ei (todennäköisesti) tyydytetä (kokonaan) (esimerkiksi sen vuoksi, että konkurssimenettely velallista vastaan on päättynyt, että velkoja ei ole menestynyt pakkotäytäntöönpanossa, että velallinen on poistettu tuomioistuimen rekisteristä, että on hyväksytty akordi). Valittaja viittaa lisäksi tuomion Almos Agrárkúlkereskedelmi (C-337/13) 39 kohtaan ja muistuttaa arvonlisäverodirektiivin 273 artiklasta, jossa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus toteuttaa toimenpiteitä veropetosten estämiseksi, vaikka tämä onkin varmistettava kussakin yksittäistapauksessa. Valittaja väittää, että lain säännöksestä samoin kuin sen tarkoituksesta tai tavoitteestakaan ei seuraa, että olisi välttämätöntä valvoa saatava konkurssissa. Tällainen tulkinta on sen mielestä lainvastainen ja myös **[alkup. s. 3]** perustuslain vastainen, koska se vaikuttaa kohtuuttomasti omistusoikeutta koskevaan perusoikeuteen. Tarve estää veropetokset tai varmistaa, että sellaiset verovelvolliset eivät ole oikeutettuja oikaisuun, jotka olisivat voineet realisoida oman saatavansa, voidaan tyydyttää lievemmillä toimenpiteillä ja erityisesti siten, että menettelyn yhteydessä selvitetään, onko kyseessä veropetos ja onko niin, että velkoja ei varmasti saa maksua. Tässä vaiheessa valittaja viittaa lisäksi Euroopan unionin perusoikeuskirjan 52 artiklaan.

Sovellettava lainsäädäntö

- 7 ZDDV-1:n 39 §:n 2 momentissa vahvistetaan, että ”jos sopimus mitätöidään, suoritukset palautetaan tai hintaa alennetaan liiketoimen suorittamisen jälkeen, veron perustetta alennetaan vastaavasti. Verovelvollinen voi oikaista (alentaa)

ilmoitetun arvonlisäveron määrää, jos se ilmoittaa kirjallisesti tavaroiden ostajalle määrän, jonka osalta tällä ei ole vähennysoikeutta”.

- 8 ZDDV-1:n 39 §:n 3 momentin mukaan ”verovelvollinen voi myös oikaista (alentaa) suoritettavan arvonlisäveron määrää, jos se ei ole saanut maksua tai on saanut sen vain osittain sellaisen lainvoiman saaneen tuomioistuinratkaisun perusteella, jolla vahvistetaan konkurssimenettelyn päättäminen, tai loppuun saatetun akordimenettelyn perusteella. Samalla tavoin voivat toimia myös verovelvollinen, joka saa asiakysymyksen ratkaisevalta tuomioistuimelta lopullisen päätöksen täytäntöönpanomenettelyn päättämisestä tai jonkin toisen asiakirjan, josta ilmenee selvästi, että se ei ole saanut maksua päättyneen täytäntöönpanomenettelyn yhteydessä tai että se ei ole saanut täyttä maksua, samoin kuin verovelvollinen, joka ei ole saanut maksua tai ei ole saanut täyttä maksua sen vuoksi, että velallinen on poistettu tuomioistuimen rekisteristä tai muista vastaavista rekistereistä tai muista asiakirjoista, joissa julkaistaan säädetyt velvoitteet. Jos verovelvollinen saa myöhemmin täyden tai osittaisen maksun vastineena sellaisesta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta, johon liittyvää veron perustetta on oikaistu tässä momentissa säädetyllä tavalla, sen on suoritettava samaansa määrään liittyvä arvonlisävero”.
- 9 ZDDV-1:n [edellä mainitun 39 §:n] 4 momentissa säädetään, että ”siitä riippumatta, mitä edellisessä momentissa säädetään, verovelvollinen voi oikaista (alentaa) laskelman mukaisen ja maksamattoman arvonlisäveron määrää kaikkien sellaisten tunnustettujen saatavien osalta, jotka se on valvonut akordi- tai konkurssimenettelyssä”.
- 10 Edellä mainituilla säännöksillä on saatettu osaksi Slovenian oikeusjärjestystä arvonlisäverodirektiivin 90 artikla, jonka 1 kohdassa säädetään, että ”sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin”, ja 2 kohdassa, että ”jäsenvaltiot voivat olla soveltamatta 1 kohtaa, jos maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain”.
- 11 Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa säädetään lisäksi, että ”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, [alkup. s. 4] ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa”.
- 12 ZFPPIPP:n 296 §:ssä mainitaan saatavat, jotka on valvottava konkurssimenettelyssä, sekä saatavan valvomisen laiminlyönnin seuraukset. Kyseisen pykälän 1 momentissa säädetään, että ”velkojien on valvottava konkurssimenettelyssä kaikki saatavat, joita niillä on konkurssissa olevalta

velalliselta ja jotka ovat syntyneet konkurssimenettelyn alkamiseen mennessä, lukuun ottamatta saatavia, joita ei lain perusteella pidä valvoa”. Saman 296 §:n 5 momentissa säädetään, että ”jos velkoja ei noudata tämän pykälän 1 momentissa – – vahvistettua saatavan valvomista koskevaa määräaikaa, sen saatava konkurssiin joutuneelta velalliselta lakkaa, ja tuomioistuin hylkää liian myöhään esitetyn vaatimuksen velan valvomisesta konkurssissa”.

Euroopan unionin oikeutta koskevat kysymykset

- 13 Kun ZDDV-1:n 39 §:n 2 momentissa luetellaan tapaukset, joissa arvonlisäveron perustetta alennetaan vastaavasti verovelvolliseen nähden, se ei sisällä tapauksia, joissa maksu on laiminlyöty kokonaan tai osittain. Tästä seuraa, että Slovenian tasavallassa lainsäätäjä on turvautunut arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa säädettyyn poikkeukseen ja siten säätänyt poikkeuksesta oikeuteen alentaa veron perustetta, jos maksu laiminlyödään (kokonaan tai osittain). Kyseessä on sellaisen poikkeuksen soveltaminen, jolla jäsenvaltio voi vahvistaa, että myyjällä taikka tavarantoimittajalla tai palvelun suorittajalla (laskun antaja) ei ole oikeutta alentaa omaa arvonlisäverovelkaansa tämän luovutuksen perusteella siinä tapauksessa, että se ei ole saanut omalta ostajaltaan maksua luovutetusta tavarasta tai suoritetusta palvelusta. Tätä säännöstä tulkitaan tällä tavoin myös veroviranomaisten vakiintuneessa hallintokäytännössä sekä Slovenian tasavallan hallintotuomioistuinten oikeuskäytännössä.²
- 14 ZDDV-1:n 39 §:n 3 momentin perusteella on kuitenkin mahdollista todeta, että Slovenian tasavallan lainsäätäjä on säätänyt tyhjentävästi ainakin neljästä tilanteesta, joissa verovelvolliselle (myyjälle) mahdollistetaan veron perusteen alentaminen myös edellä mainitussa maksun laiminlyönnin tapauksessa [– –]. Kyseessä on siten poikkeuksen poikkeus: vaikka veron perusteen alentamista maksun laiminlyönnin vuoksi koskevan mahdollisuuden soveltaminen on pääsääntöisesti poissuljettu, näin voidaan kuitenkin menetellä myös tietyissä laissa säädettyissä poikkeustapauksissa. Nämä poikkeustapaukset perustuvat todellisuudessa siihen, että verovelvollisen on mahdotonta saada maksua omasta saatavastaan (esimerkiksi ostajan/velallisen konkurssin tai saatavan realisoinnin mahdottomuuden vuoksi), mutta arvonlisäveron perusteen alentamista koskevan oikeuden tunnustamiseksi on myös välttämätöntä, että verovelvollisena oleva myyjä, joka on velvollinen tekemään aktiivisesti voitavansa **[alkup. s. 5]** saadakseen maksun omasta saatavastaan (saatavan valvomisen konkurssimenettelyssä, yritys saada saatava täytäntöönpannuksi jne.), toimii tietyllä tavalla. Näin ollen verovelvollisen on osoitettava edellä esitetyllä tavalla maksun saamisen mahdottomuus virallisilla asiakirjoilla, jotka on laadittu vastaavan oikeudenkäynnin yhteydessä (tuomioistuimen määräys tai jokin muu

² Myös Euroopan unionin tuomioistuin on korostanut, että kansallista säännöstä, jossa lueteltaessa tilanteita, joissa veron perustetta alennetaan, ei mainita kauppahinnan maksamisen laiminlyöntiä, pidetään tuloksena siitä, että jäsenvaltio on käyttänyt sille arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa myönnettä mahdollisuutta poikkeuksen soveltamiseen; tuomio *Almos Agrárkölkereskedelmi*, 24 kohta.

asiakirja, esimerkiksi asiakirja, joka koskee konkurssimenettelyn päättämistä, täytäntöönpanomenettelyn päättämistä tai velallisen poistamista rekisteristä).

II.

- 15 Kun otetaan huomioon Euroopan unionin tuomioistuimen vakiintunut oikeuskäytäntö, on arvonlisäverojärjestelmässä lähtökohtaisesti noudatettava sääntöä, jonka mukaan myyjä ei ole verovelvollisena velvollinen maksamaan arvonlisäveroa, jos se ei ole saanut maksua luovutetuista tavaroista tai suoritetusta palvelusta. Euroopan unionin lainsäätäjät on antanut arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa jäsenvaltiolle mahdollisuuden vahvistaa mahdollisia poikkeuksia arvonlisäveron perusteen alentamista koskevasta oikeudesta siinä tapauksessa, että maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain, vain niissä tapauksissa, joissa verovelvollisen mahdollisuus saada maksu on vielä epävarma, tai tapauksissa, joissa ei ole lopullisesti vahvistettu, että myyjä verovelvollisena ei saa omaa saatavaansa (vastaavasti tuomio 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, 22 kohta, ja tuomio 12.10.2017, Lombard Inatlan Lizing, C-404/16, 30 kohta).³
- 16 Edellä esitetyn mukaisesti on mahdollista pitää ZDDV-1:n 39 §:n 3 momentin mukaista veron perusteen alentamisen mahdollisuuden rajoitusta arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdan vastaisena siitä syystä, että siinä ei sallita veron perusteen alentamista kaikissa tapauksissa, joissa saatavan maksun laiminlyönnistä on tullut lopullinen, vaan tälle mahdollisuudelle on asetettu lisäedellytyksiä, jotka verovelvollisen on täytettävä. Tässä lainsäädännössä mainitut tapaukset, joissa on mahdollista saada arvonlisäveron peruste alennetuksi, eivät siis sisällä kaikkia tilanteita, joissa verovelvollinen (myyjä) voisi lopullisesti jäädä ilman maksua saatavastaan ja joissa tämä voisi lisäksi esittää asianmukaisen näytön tästä seikasta. Tästä syystä kyseessä on arvonlisäveron perusteen alentamista koskevan mahdollisuuden aineellinen poissulkeminen myös siinä tapauksessa, että saatavan maksu laiminlyödään (lopullisesti), eivätkä pelkästään edellytykset, jotka liittyvät veron perusteen alentamista koskevien muodollisten edellytysten täyttymistä koskevaan näyttöön (arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla).

III.

- 17 Nyt käsiteltävässä asiassa viitataan ZDDV-1:n 39 §:n tiettyyn soveltamistapaukseen eli tarkemmin sanoen siihen kysymykseen, onko arvonlisäverodirektiivin perusteella mahdollista vahvistaa rajoitus, joka koskee oikeutta alentaa arvonlisäveron perustetta, sillä tavoin, että tätä veron perustetta voidaan alentaa (ja suoritettavaa arvonlisäveroa voidaan vastaavasti oikaista) vain siinä tapauksessa, että verovelvollinen on valvonut menestyksestä oman

³ ZDDV-1:n 39 §:n 4 momentissa, jossa viitataan saataviin, joiden maksun laiminlyönti ei ole vielä varmaa, vahvistetaan, että verovelvollinen voi jo konkurssimenettelyn aikana alentaa laskelman mukaisen ja maksamattoman arvonlisäveron määrää (vain) siltä osin kuin nämä saatavat on valvottu edellä mainitussa konkurssimenettelyssä, sillä edellytyksellä, että niiden on lisäksi tunnustettu olevan olemassa velkojan hyväksi.

saatavansa päätökseen viedyssä konkurssimenettelyssä ja tämä ilmenee [**alkup. s. 6**] konkurssimenettelyn päättämisestä aineellisen ratkaisun tekevän tuomioistuimen lopullisesta määräyksestä. Keskeinen kysymys on tarkemmin sanoen se, onko arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan mukaisesti riittävä peruste arvonlisäveron perusteen alentamista koskevan oikeuden epäämiseksi saatavan maksamisen laiminlyönnin yhteydessä jo se, että verovelvollinen ei ole lainkaan vaatinut saatavansa maksua päätökseen viedyn konkurssimenettelyn yhteydessä, kuten seuraa Slovenian tasavallan antamasta lainsäädännöstä.

- 18 Edellä mainitusta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä voidaan päätellä, että edellä mainittuun kysymykseen on jo vastattu (*acte éclairé*) puoltamalla verovelvollisen oikeutta alentaa veron perustetta, eikä tätä oikeutta siis voida rajoittaa, jos maksu laiminlyödään lopullisesti (ks. esim. em. tuomio Di Maura, 22 kohta). Samalla tavoin olisi mahdollista todeta myös, että tämä kysymys on ratkaistu siitä näkökulmasta, onko tällainen rajoitus mahdollinen, jos sillä pyritään estämään arvonlisäverojärjestelmän kiertäminen; tähän kysymykseen unionin tuomioistuin on niin ikään antanut vastauksen ja todennut nimenomaan, että veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi toteutettavissa toimenpiteissä voidaan lähtökohtaisesti olla noudattamatta arvonlisäveron perustetta koskevaa sääntöä ainoastaan siltä osin kuin se on tämän erityisen tavoitteen saavuttamiseksi ehdottoman välttämätöntä. Niillä on nimittäin haittava mahdollisimman vähän arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden ja periaatteiden toteutumista, eikä niitä näin ollen voida soveltaa siten, että niiden johdosta vaarantuisi arvonlisäveron neutraalisuus (tuomio 26.1.2012, KraftFoods Polska, C-588/10, 28 kohta, ja tuomio 8.5.2013, Petroma Transports in drugi, C-271/12, 28 kohta).
- 19 Vrhovno sodišče esittää kuitenkin unionin tuomioistuimen ilmaisemien näkemysten perusteella nyt käsiteltävään asiaan liittyvien tosiseikkojen perusteella toisen kysymyksen, joka liittyy arvonlisäverodirektiivin tulkintaan, ja erityisesti siihen, onko sallittua, kun otetaan huomioon arvonlisäverojärjestelmän yhteiset periaatteet, että sovellettaessa arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdan mukaista poikkeusta evätään mahdollisuus vaatia oikeutta arvonlisäveron perusteen alentamiseen saatavan maksun laiminlyönnin perusteella myös niissä tapauksissa, joissa verovelvollinen ei ole osoittanut riittävää huolellisuutta toimiakseen sen hyväksi, että saisi maksun saatavastaan, ja tyydyttääkseen siis valtion saatavan maksamalla arvonlisäveron, vaikka kyseessä ei olisi yhteistyö arvonlisäveron maksun välttämiseksi tai kiertämiseksi.⁴
- 20 Arvonlisäverovelvollinen on näet joka tapauksessa myös yksi tämän veron kantamista koskevan järjestelmän kulmakivistä ja tässä mielessä lisäksi valtion

⁴ Vrhovno sodiščen mielestä ei ole todellisuudessa mahdollista sulkea kokonaan pois sitä, että myyjän (verovelvollisen) laiminlyönti vaatia maksua tietystä saatavasta voisi merkitä myös veropetosta arvonlisäverojärjestelmän vahingoksi. [– –] Tämä voisi kuitenkin merkitä vain oikaisua koskevasta oikeudesta tehtävää uutta sallittua poikkeusta, joka ei perustu arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohtaan vaan sen 273 artiklaan, mutta tämä näkökohta ei ole tosiseikkojen eikä oikeudellisten seikkojen osalta tämän hallinnollisen asian kohteena eikä päätöksen tekemisen perusteena.

toimeksisaaja, jonka tehtävänä on kantaa ja maksaa saamansa arvonlisävero. Jos verovelvolliselle annettaisiin oikeus alentaa arvonlisäveron perustetta missä tahansa tapauksessa, jossa saatavaa ei ole maksettu (jolloin tulkittaisiin suppeasti arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdan mukaisen poikkeuksen hyväksyttävyyttä), ja siis silloinkin, kun tämä omasta aloitteestaan laiminlyö omien velvoitteidensa täyttämisen arvonlisäverojärjestelmän yhteydessä, esimerkiksi siten, että se ei valvo lainkaan tiettyjä maksamattomia saatavia tietyn konkurssimenettelyn yhteydessä, myös valtiontaloudelta vietäisiin tällä tavoin mahdolliset tulot arvonlisäveron kantamisesta.⁵ Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on itse asiassa korostettu, että [alkup. s. 7] yritys, joka verovelvollisena tilittää veron valtiolle, on vapautettava kokonaan verosta, jonka se on velvollinen maksamaan tai on maksanut arvonlisäverovelvollisen liiketoiminnan yhteydessä (ks. samansuuntaisesti tuomio 13.3.2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 25 kohta, ja tuomio 13.3.2014, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, 41 kohta). Nimenomaan tällaisessa asiayhteydessä on kuitenkin ilmeistä, että tällainen yritys on velvollinen takaamaan arvonlisäverojärjestelmässä myös sen, että muut oikeussubjektit, jotka huolehtivat tämän veron kantamisesta, käyttäytyvät asianmukaisesti (tilin tuotto, maksujen vastaanottaminen jne.).

- 21 Tässä yhteydessä saatavan (ostohinnan) maksun laiminlyönti tavaran luovutuksen tai palvelun suorituksen jälkeen ei kuitenkaan ole yleensä palautettavissa oleva tilanne, minkä vuoksi se poikkeaa muista arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa (tai ZDDV-1:n 39 §:n 2 momentissa) säädetyistä tapauksista: tilauksen peruuttaminen tai tavaran palauttaminen merkitsee sitä, että tämä tavara voidaan myöhemmin myydä, jolloin siitä maksetaan arvonlisävero, ja hinnan alentaminen merkitsee puolestaan sitä, että on yhteisymmärryksessä alennettu kauppahintaa ja samalla arvonlisäveron perustetta, mistä syystä näissä tapauksissa ei ole havaittavissa kiellettyä ja lopullista vahinkoa julkisille varoille. Sitä vastoin maksun laiminlyönnin yhteydessä ainoa tapa, jolla myös valtio saa osansa saatavasta, joka sillä on ostajalta (esitetyn arvonlisäverolaskelman mukaisesti), on se, että myyjä (verovelvollinen) toimii asianmukaisesti saadakseen maksun koko saatavastaan.
- 22 Tästä syystä verovelvollisella (joka on myös myyjä) on arvonlisäverojärjestelmässä erityinen tehtävä, joka tämän on myös hoidettava asianmukaisesti. Tilanne voi olla tällainen myös siltä osin kuin kyseessä on saatavien realisointi konkurssimenettelyissä, joita käydään asianomaisia velallisia (ostajia) vastaan. Valtio ei myöskään ole velkojana realisoitaessa näitä saatavia konkurssimenettelyn yhteydessä, eikä se voi nyt käsiteltävässä asiassa myöskään

⁵ Tässä yhteydessä syynä sille, että saatavan valvominen laiminlyödään konkurssimenettelyn yhteydessä, voi olla liiketoiminnallinen päätös moninaisissa tapauksissa, joita esiintyy liike-elämässä ilman että tarkoituksena olisi arvonlisäverojärjestelmän kiertäminen.

itsenäisesti valvoa näitä saatavia myyjän sijasta, koska tämä on verovelvollinen ja arvonlisäveron maksaja.⁶

- 23 Itse asiassa päinvastainen perustelu, joka koskee mahdollisuutta olla myöntämättä oikeutta arvonlisäveron perusteen alentamiseen maksun laiminlyönnin perusteella siinäkin tapauksessa, että verovelvollinen ei ole osallistunut konkurssimenettelyyn, voisi olla se, että valtiolla on toisaalta mahdollisuus täydentää julkisia varoja, joille on aiheutunut tällä tavoin vahinkoa, epämällä vähennysoikeuden (tai oikaisemalla arvonlisäverolaskelmaa) verovelvollisen velalliselta ja siis konkurssissa olevalta velalliselta, joka on velvollinen maksamaan arvonlisäveron. Tällainen täydentäminen on mahdollista korottamalla viimeksi mainitun veronmaksuvelvollisuutta laskelman oikaisun (suhteelliselta) osalta sillä perusteella, että laskelman mukaista veroa, jota kyseinen velallinen ei ole konkurssimenettelyn vuoksi maksanut, vastaava arvonlisäverovähennys on pienentynyt (ks. esim. tuomio 22.2.2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109). Edellä mainitulla perustelulla on merkitystä vain siinä tapauksessa, että valtiolla on mahdollisuus valvoa konkurssimenettelyssä tällä tavoin syntynyt verosaatava, joka perustuu siihen, että oikeutta arvonlisäveron vähennykseen ei vastaavasti ole tunnustettu. **[alkup. s. 8]**
- 24 Tässä asiayhteydessä kuitenkin konkurssimenettelyissä, joita aloitetaan muita tavaroiden ja palvelujen vastaanottajina olevia sellaisia oikeussubjekteja vastaan, jotka ovat velvollisia maksamaan arvonlisäveron, on vaikea olettaa – tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen valossa – että valtio voisi toimia näissä menettelyissä siten, että julkisille varoille aiheutuvia verotuksellisia seurauksia, jotka johtuisivat arvonlisäverovelvollisten (myyjien) veron perusteen pienentymisestä maksun laiminlyönnin vuoksi, vastaavasti lievennettäisiin tai ne poistettaisiin.⁷ Tällaisessa tapauksessa valtion pitäisi näet veronkantoon liittyvien vaatimusten vuoksi toimia arvonlisäverovelvollisten sijasta – vaikka nämä ovat tämän verojärjestelmän perustekijöitä – kaikissa konkurssimenettelyissä, joita aloitetaan kyseisten verovelvollisten (jotka ovat velvollisia maksamaan arvonlisäveron) velallisia vastaan, ja se joutuisi luomaan kussakin tapauksessa erityisen oikeudellisen perustan vaatiakseen arvonlisäveron maksamista (pienentämällä vähennysoikeutta).⁸ Valtion mahdollisuudelle saada itsenäisesti tällainen maksu

⁶ Slovenian tasavallan perustuslain säännösten näkökulmasta ei olisi sallittua, että valtio kasvattaa verotusmenettelyn avulla verovelvollisen velallisen varoja ilman että tällä olisi oikeutta edeltävään oikeudenkäyntiin, jossa tällaisen kanteen tutkimiseen toimivaltainen tuomioistuin voi todeta kyseisen verovelvollisen saatavan olemassaolon viimeksi mainitun (velkojan) nostaman kanteen perusteella. [– –]

⁷ Tämä seikka on erityisen ilmeinen nimenomaan siinä tapauksessa, että kyseessä on tavaran tai palvelun myynti lopulliselle kuluttajalle tai muille oikeussubjekteille, joilla ei ole oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen, ja myyjän saatavan maksun laiminlyönti merkitsee siis, jos sen veron perustetta alennetaan, myös arvonlisäverovelan määrää vastaavaa lopullista tappiota julkiselle varoille.

⁸ Valtiolla ei ole oikeutta vedota saataviin, jotka perustuvat arvonlisäverovelvollisten yritysten väliseen oikeustoimeen, vaan ainoastaan oikeus vaatia arvonlisäveroa siinä tapauksessa, että tällainen velvollisuus perustuu tähän oikeustoimeen.

voisi kuitenkin aiheutua rajoitus monissa muissa merkityksellisissä tilanteissa, esimerkiksi silloin kun on kerättävä tietoja sen selvittämiseksi, kuka on arvonlisäverovelvollisen velallinen, tai siltä osin kuin kyseessä on konkurssimenettelyn aloittaminen kyseistä velallista vastaan, saatavien valvomisen määräaikojen kulumisen sekä muut olosuhteet.

IV.

- 25 Vaikka olisi mahdollista tulkita unionin lainsäätäjän arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa antamaa toimivaltaa siten, että siinä sallitaan kansallisen lainsäätäjän rajoittavan mahdollisuutta veron perusteen alentamiseen maksun laiminlyönnin vuoksi myös siinä tapauksessa, että todetaan lopullisesti, että liiketoimeen perustuvaa saatavaa ei tyydytetä, jos verovelvollinen ei ole osallistunut konkurssimenettelyyn valvoakseen edellä mainitun saatavansa,⁹ ja siis siitäkin huolimatta, että edellä mainittu rajoitus, sellaisena kuin se on vahvistettu ZDDV-1:n 39 §:n 3 momentissa, olisi sallittu ja arvonlisäverodirektiivin mukainen, tulee kuitenkin esiin myös kysymys, joka koskee mahdollisia edellä mainitusta rajoituksesta tehtäviä poikkeuksia, jotka perustuvat niin ikään kyseisen direktiivin 90 artiklan 2 kohdan oikeaan tulkintaan, ja siis kysymys, joka koskee tapauksia, joissa siitä huolimatta, että verovelvollinen ei ole valvonut saatavaansa velallisansa konkurssissa, edellä mainittu oikeus arvonlisäveron perusteen alentamiseen on tunnustettava.
- 26 Vrhovno sodišče pohtii tästä syystä, onko arvonlisäverodirektiivin mukaisesti annettava verovelvolliselle mahdollisuus osoittaa, että vaikka se ei ole valvonut omia saataviaan konkurssimenettelyssä, veron perusteen alentaminen on sallittua, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:
- a) verovelvollisen kyseisiä saatavia ei olisi tyydytetty siinäkään tapauksessa, että ne olisi valvottu konkurssimenettelyssä; **[alkup. s. 9]**
 - b) sille, että saatavien valvominen konkurssimenettelyssä on laiminlyöty, on muita järkeviä perusteita, joiden vuoksi tämä menettelytapa on ollut hyväksyttävä (esim. saatavan vähäinen määrä verrattuna kuluihin, joita verovelvolliselle aiheutuisi konkurssimenettelyn velkojana).
- 27 Vrhovno sodišče on kuitenkin edellä mainittujen aineellisesta näkökulmasta johdonmukaisten poikkeusten osalta tietoinen siitä, että niistä saattaisi aiheutua kohtuuton rasite veronkantomenettelylle, koska näytön esittäminen olosuhteista saattaisi osoittautua poikkeuksellisen hankalaksi. Tästä syystä tulee esiin myös se kysymys, eikö olisi asianmukaista rajoittaa näitä poikkeuksia siten, että ne koskisivat vain tosiseikkoja, jotka voidaan näyttää toteen ilmeisellä tavalla (esim. se, että selvästi saatavia ei olisi maksettu, vaikka ne olisi valvottu konkurssimenettelyssä). Voimassa oleva järjestelmä, joka perustuu veron perusteen alentamista koskevan oikeuden epäämiseen sillä perusteella, että

⁹ ZFPPIPP:ssä tarkoitetussa konkurssimenettelyssä saatavat, joita ei ole valvottu, lakkaavat.

saatavan valvominen ZDDV-1:n 39 §:n 3 momentin mukaisesti on laiminlyöty konkurssimenettelyssä, varmistaa näet yksinkertaisuuden, koska päinvastaisessa tapauksessa, jossa saatava on valvottu konkurssimenettelyssä, sekä saatavan olemassaolo että se, että sitä ei ole maksettu, on jo osoitettu myöhemmässä verotusmenettelyssä konkurssimenettelyn päättymisen jälkeen jo tuomioistuimen päätöksen perusteella. Vastaava yksinkertaisuus säilyisi myös tilanteessa, joka perustuisi arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdan suppeaan tulkintaan (unionin tuomioistuimen tämänhetkisen oikeuskäytännön mukaisesti), jonka mukaan näyttö saatavan maksun laiminlyönnistä siis riittäisi ilman lisäseikkoja. Oikeudellinen tilanne, jota kuvaavat edellä mainitut kaksi poikkeusta ja joka voisi vaikuttaa mahdolliselta arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan tulkinnan kannalta, voisi kuitenkin asettaa veroviranomaisille ja tuomioistuimille huomattavan suuria selvitysvaatimuksia sen osalta, onko verotuksen kannalta merkitykselliset tosiseikat näytetty toteen.

V.

- 28 Unionin tuomioistuin on jo korostanut, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdalla on välitön oikeusvaikutus (tuomio *Almos Agrárkülkereskedelmi*, 34 kohta ja tuomiolauselman 2 kohta). Vrhovno sodišče pohtii kuitenkin lisäksi sitä, olisiko tässä yhteydessä mahdollista katsoa, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdalla on välitön oikeusvaikutus siinäkin tapauksessa, että jäsenvaltion lainsäätäjä on ylittänyt direktiivin edellä mainitun 90 artiklan 2 kohdassa vahvistettuja poikkeuksia koskevan hyväksyttävän sääntelyn rajat. Tiiviimmin ilmaistuna: kysymys koskee sitä, onko mahdollista katsoa, että oikeudella arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuun veron perusteen alentamiseen on välitön oikeusvaikutus, johon verovelvollinen voi vedota, jos todetaan, että jäsenvaltio on pannut edellä mainitun oikeuden rajoituksen virheellisesti täytäntöön kansallisessa oikeusjärjestyksessään (jos saatavan maksu on laiminlyöty kokonaan tai osittain) ja on tällä tavoin estänyt unionin oikeudessa verovelvolliselle annettun oikeuden käyttämisen. Tässä tapauksessa jäsenvaltion lainsäätäjä luo näet arvonlisädirektiivin virheellisen täytäntöönpanon vuoksi itse erilaista kohtelua verovelvollisten välille eri jäsenvaltioissa ja vaarantaa samalla myös oikeuden vapaaseen taloudelliseen toimeliaisuuteen, joita molempia suojellaan Euroopan unionin perusoikeuskirjassa. Tässä yhteydessä ei kuitenkaan ole kyse lainsäätäjän vapaasta harkintavallasta, jota sille on myönnetty siltä osin kuin kyseessä on mahdollisuus vedota oikeuteen, vaan rajoitetusta harkintavallasta, joka liittyy sallitun rajoituksen määrittämiseen. **[alkup. s. 10]**

Ennakkoratkaisukysymykset

- 29 Edellä esitetyn perusteella Vrhovno sodišče esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- 1. Onko mahdollista tulkita arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohtaa siten, että siinä sallitaan poikkeus arvonlisäveron perusteen alentamista koskevasta oikeudesta myös siinä tapauksessa, että maksun laiminlyönti**

on lopullinen, jos tämä maksun lopullinen laiminlyönti on seurausta siitä, että verovelvollinen ei ole toteuttanut tarvittavia toimenpiteitä esimerkiksi siten, että se on jättänyt valvomatta saatavan kyseisen verovelvollisen velallista vastaan aloitetussa konkurssimenettelyssä, kuten nyt käsiteltävässä tapauksessa?

- 2. Onko, myös siinä tapauksessa, että tällainen poikkeus oikeudesta alentaa arvonnisäveron perustetta sallitaan, olemassa myös oikeus tällaisen veron perusteen alentamiseen maksun laiminlyönnin vuoksi, jos verovelvollinen osoittaa, että vaikka se olisi valvonut saatavansa konkurssimenettelyssä, näitä saatavia ei olisi tyydytetty, tai osoittaa, että oli olemassa järkevät perusteet sille, että se jätti valvomatta saatavan?**
- 3. Onko arvonnisäverolain 90 artiklan 1 kohdalla välitön oikeusvaikutus siinäkin tapauksessa, että jäsenvaltion lainsäätäjä on ylittänyt saman 90 artiklan 2 kohdassa vahvistettuja poikkeuksia koskevan hyväksyttävän sääntelyn rajat? [alkup. s. 11]**

[--]

TYÖASIAKIRJA