

**Asia C-335/19**

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen  
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

**Jättämispäivä:**

24.4.2019

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Puola)

**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

6.12.2018

**Valittaja:**

E. Sp. z o.o. Sp. k., kotipaikka S

**Vastapuoli:**

Minister Finansów

**Pääasian kohde**

Arvonlisäveron perusteen oikaisun epääminen palvelujen suorituksen yhteydessä, kun maksu laiminlyödään osittain tai kokonaan velallisen ja velkojan määrätyn verotuksellisen aseman vuoksi; ns. helpotus huonosta velasta

**Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta**

Direktiivin 2006/112 90 artiklan 2 kohdan tulkinta ottaen huomioon arvonlisäveron neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate; SEUT 267 artikla

**Ennakkoratkaisukysymykset**

1) Sallitaanko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetussa neuvoston direktiivissä 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1.) ja erityisesti tämän direktiivin 90 artiklan 2 kohdassa neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate huomioon ottaen se, että kansallisessa oikeudessa rajoitetaan velallisen ja velkojan tietynlaisen verotuksellisen aseman perusteella

mahdollisuutta pienentää veron perustetta siinä tilanteessa, että maksu laiminlyödään osittain tai kokonaan?

2) Onko unionin oikeus erityisesti esteenä sille, että kansallisessa oikeudessa 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?

### **Viitatus unionin oikeussäännöt**

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY: 90 ja 273 artikla

### **Viitatus kansalliset oikeussäännöt**

Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annettu laki (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U., 2011, nro 177, järjestysnumero 1054 muutoksineen; jäljempänä arvonlisäverolaki):

89a §, sellaisena kuin sitä sovelletaan käsiteltävään asiaan:

”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) tavara luovutetaan tai palvelut suoritetaan 15 §:n 1 momentissa tarkoitettulle 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, 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 saatavat maksetaan osittain, veron perustetta ja maksettavan veron määrää korotetaan tämän osuuden osalta.

5. Velkojan on jättyessään 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,--.”

89b §

”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 vähennetty veron määrä sen ajanjakson osalta, jona tuli kuluneeksi 150. päivä sopimuksessa tai laskussa asetetun määräajan päättymisestä.

1a. Edellä 1 momentin säännöstä ei sovelleta, jos velallinen on suorittanut saatavan viimeistään sinä 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 1 a 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. Jos saatava suoritetaan osittain, ostoihin sisältyvää veroa voidaan korottaa vastaavassa määrin.

--

6. Jos todetaan, että verovelvollinen on jättänyt noudattamatta 1 momentissa säädettyä velvollisuutta, verotoimiston johtaja tai verotarkastusviranomaisen 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 verorikkomuksesta tai veropetoksesta, veronkorotusta ei määrätä.”

Maksukyvyttömyydestä ja saneerauksesta 28.2.2003 annettu laki (Prawo upadłościowe i naprawcze; Dz. U. 2015, järjestysnumero 233; jäljempänä maksukyvyttömyyslaki), sellaisena kuin se on muutettuna.

342 § sellaisena, kuin se oli voimassa käsiteltävän asian kannalta merkityksellisenä ajankohtana:

”1. Konkurssipesän varoista maksettavat saatavat jaetaan seuraaviin ryhmiin:

- 1) ensimmäinen ryhmä – maksukyvyttömyysmenettelyn kustannukset, – –;
- 2) toinen ryhmä – työsuhteeseen liittyvät saatavat, jotka koskevat maksukyvyttömyyden julistamista edeltävää ajanjaksoa, – –;
- 3) kolmas ryhmä – verot ja muut julkiset maksut sekä sosiaaliturvamaksuja koskevat maksamattomat määrät korkoineen ja perintäkuluineen;
- 4) neljäs ryhmä – muut saatavat, jos niitä ei makseta viidennessä ryhmässä, korkoineen viimeiseltä vuodelta ennen maksukyvyttömyyden julistamista sekä sopimussakot, oikeudenkäyntikulut ja perintäkulut;

5) viides ryhmä – korot, jotka eivät kuulu edellä mainittuihin ryhmiin, siinä järjestyksessä, jossa maksetaan pääoma, ja tuomioistuimen määräämät ja hallinnolliset sakkorangaistukset sekä lahjoituksiin ja testamenttisaantoihin perustuvat saatavat.

2. Maksukyvyttömyyden julistamisen jälkeen avoimena siirtona tai määrännäissiirtona hankittu saatava maksetaan kolmannessa ryhmässä, jos sitä ei makseta neljännessä ryhmässä. Tämä ei koske saatavaa, joka on syntynyt pesänhoitajan (syndyk) tai selvittäjän (zarządca) toimien tai konkurssivelallisen valvojan (nadzorca sądowy) suostumuksella toteuttamien toimien vuoksi.

3. --”.

### **Tosiseikat, pääasia ja asianosaisten keskeiset lausumat**

- 1 E. sp. z o.o. (jäljempänä E) totesi Minister Finansówille (valtiovarainministeri) esitetystä yksittäistapauksen tulkintaa koskevassa hakemuksessa, että se harjoittaa aktiivisena arvonlisäverovelvollisena liiketoimintaa vastikkeellisten veroneuvontapalveluiden suorittamisen alalla muun muassa aktiiviseksi arvonlisäverovelvollisiksi rekisteröidyille toimijoille. Palvelujen vastaanottajat eivät ole siihen sidoksissa olevia toimijoita. E pitää vastiketta suoritetuista palveluista veron perusteena. E käyttää yleistä arvonlisäverokantaa valtion alueella suoritettavien palvelujen verotuksessa. Arvonlisäverolaisissa vahvistetuissa tapauksissa E soveltaa myös käännettä veronmaksuvelvollisuutta (arvonlisäverolain 28b §).
- 2 E laati sopimusosapuolelleen arvonlisäveron sisältävän laskun suoritetuista veroneuvontapalveluista, joita verotetaan valtion alueella. E ei ollut saanut maksua kyseisestä arvonlisäveron sisältävästä laskusta hakemuksen tekopäivään mennessä. Laskun antamispäivästä oli kulunut alle kaksi vuotta. Saatavaa ei ole suoritettu eikä siirretty missään muodossa. E totesi lisäksi, että sopimuspuoli (velallinen) oli palvelun suorittamispäivänä rekisteröitynä aktiiviseksi arvonlisäverovelvolliseksi, ei ollut maksukyvyttömyysmenettelyssä eikä ollut selvitystilassa. Se on edelleen rekisteröitynä aktiiviseksi arvonlisäverovelvolliseksi ja on nyt selvitystilassa.
- 3 Edellä esitetyn johdosta E esitti Minister Finansówille kysymyksen siitä, voidaanko tällaisessa tilanteessa oikaista veron peruste ja palvelujen suorituksesta valtion alueella maksettava vero, jos velkaa ei ole kokonaisuudessaan maksettu ja velallinen on selvitystilassa verokautena, jona tulee kuluneeksi 150 päivää maksulle asetetun määräajan päättymisestä.
- 4 Minister Finansów katsoi 12.1.2015 antamassaan tulkintaratkaisussa, että direktiivin 2006/112 90 artiklaan perustuva sääntely on jätetty jäsenvaltioiden valinnan varaan. Arvonlisäverolain 89a §:llä käyttöön otettu oikeus oikaista veron peruste ja maksettava vero saatavasta, joka on riittävällä varmuudella osoitettu velkojan mahdottomaksi periä, ei riko 90 direktiivin 2006/112 90 artiklaa. Näin

ollen se, että yksi niistä perusedellytyksistä, jotka on sisällytetty Puolan oikeusjärjestyksessä käyttöön otettuun säännökseen, jolla pannaan täytäntöön tähän samaan 90 artiklaan perustuva oikeus, ei täyty, ei anna verovelvolliselle aihetta perustaa oikeutta niin sanottuun helpotukseen huonosta velasta suoraan unionin oikeuteen.

- 5 E nosti kanteen yksittäistapausta koskevasta tulkintaratkaisusta Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczeciniessä (Szczecinissä sijaitseva voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola), joka hylkäsi kanteen. Sen mielestä ainoastaan kaikkien arvonlisäverolain 89a §:n 2 momentissa säädettyjen edellytysten täyttyminen antaa oikeuden oikaista maksettava vero, mistä ei ole kyse käsiteltävässä asiassa.
- 6 E teki kassaatiovalituksen tästä tuomiosta. Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) yhdisti tämän asian kolmen muun asian kanssa yhteistä tutkimista varten. E pyysi kaikissa näissä asioissa antamaan yksittäistapausta koskevan tulkintaratkaisun siitä kysymyksestä, ovatko Puolan säännöksissä vahvistetut helpotusta huonosta velasta koskevat soveltamisedellytykset unionin oikeuden mukaisia niissä tilanteissa, joihin sovelletaan arvonlisäverolain 89a §:ää.

#### **Yhteenveto ennakkoratkaisupyyntöjen perusteista**

- 7 Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen epäilykset koskevat sitä, kuinka laaja harkintavalta jäsenvaltioilla on niiden määrittäessä kansallisessa lainsäädännössään edellytykset, joiden täytyessä sovelletaan direktiivin 2006/112 90 artiklassa säädettyä sääntelyä. Kyseiselle tuomioistuimelle on erityisesti epäselvää se, onko arvonlisäverolain 89 §:ssä säädetty edellytykset rajoitettava ainoastaan sellaisiin, joiden perusteella voidaan osoittaa, että saatavaa, jonka määrä on otettu huomioon arvonlisäveroilmoituksessa veronalaisena liikevaihtona ja maksettavana verona, ei ole suoritettu, pois lukien velkojan ja velallisen verotuksellista asemaa koskevat edellytykset. Sen lisäksi, että arvonlisäverolain 89 §:ssä määritellään saatavat, jotka katsotaan sellaisiksi, että niitä ei ole maksettu, on lisäksi otettu käyttöön 2 momentissa määritellyt edellytykset.
- 8 Direktiivin 2006/112 90 artiklassa ei täsmennetä edellytyksiä eikä velvollisuuksia, jotka jäsenvaltiot voivat asettaa, mikä on tulkittu Naczelny Sąd Administracyjнын oikeuskäytännössä siten, että näissä säännöksissä annetaan jäsenvaltioille harkintavaltaa erityisesti niiden muodollisuuksien osalta, joita verovelvollisten on noudatettava suhteessa veroviranomaisiin veron perusteen alentamiseksi. Siksi kansallisessa oikeuskäytännössä on katsottu, että helpotus huonosta velasta kuuluu harkintavallan piiriin.
- 9 Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mielestä unionin tuomioistuimen tähänastainen oikeuskäytäntö ei anna yksiselitteistä vastausta siihen, voidaanko kansallisessa oikeudessa ottaa käyttöön edellä mainitut rajoitukset.

- 10 Unionin tuomioistuimen tähänastisista tuomioista näyttää ilmenevän, että se puoltaa suppeaa tulkintaa, kun tarkastellaan jäsenvaltioiden oikeutta ottaa kansallisessa lainsäädännössä käyttöön rajoituksia, jotka koskevat helpotusta huonosta velasta.
- 11 Erityisesti 15.5.2014 annetussa tuomiossa Almos Agrárkúkereskedelmi Kft (C-337/13, EU:C:2014:328) unionin tuomioistuin totesi, että ”ne muodollisuudet, jotka verovelvollisen on täytettävä saadakseen veroviranomaisissa oikeuden arvonlisäveron perusteen alentamiseen, on näin ollen rajoitettava niihin, joiden avulla voidaan osoittaa se, että liiketoimen toteuttamisen jälkeen vastike on lopullisesti jäänyt osittain tai täysin saamatta” (39 kohta).
- 12 Saman tuomion 36 kohdassa unionin tuomioistuin totesi kuitenkin, että ”siitä kysymyksestä, mitä muodollisuuksia voidaan vaatia veron perusteen alentamista koskevan oikeuden käyttämiseksi, on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan nojalla jäsenvaltiot voivat säätää arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista edellyttäen, että tätä mahdollisuutta ei käytetä laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen kyseisen direktiivin 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi”.
- 13 Epäilyjä ei hälvennä myöskään unionin tuomioistuimen 23.11.2017 annettu tuomio Enzo Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), jossa unionin tuomioistuin totesi, että kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, ettei jäsenvaltio voi asettaa arvonlisäveron perusteen alentamisen edellytykseksi tuloksetonta maksukyvyttömyysmenettelyä silloin, kun tällainen menettely voi kestää yli kymmenen vuotta (tuomiolauselma).
- 14 Edellä esitetty vaikuttaisi osoittavan, että maksukyvyttömyysmenettelyn kesto oli keskeinen seikka arvioitaessa sitä, onko kansallinen sääntely yhteensopiva unionin oikeuden kanssa. Unionin tuomioistuin totesi kuitenkin perusteluissa, että ”vaikka se, että jäsenvaltiot voivat torjua tämän tuomion 16 kohdassa mieleen palautettua epävarmuutta, joka liittyy laskun maksamisen laiminlyönnin lopullisuuteen, on sinänsä merkityksellinen seikka, tällainen poikkeamismahdollisuus ei voi ulottua tätä epävarmuutta laajemmalle eikä koskea etenkin kysymystä siitä, voidaanko veron perusteen alentaminen jättää hyväksymättä, jos maksu laiminlyödään” (22 kohta). Kuten unionin tuomioistuin lisäksi toteaa ”se, että jäsenvaltioille annettaisiin mahdollisuus sulkea kokonaan pois arvonlisäveron perusteen alentaminen, olisi vastoin arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta, josta seuraa erityisesti, että veroja valtion lukuun keräävä elinkeinonharjoittaja on vapautettava kokonaan arvonlisäveron alaisen taloudellisen toimintansa yhteydessä maksamasta tai maksettavaksi tulevasta arvonlisäverosta” (23 kohta).
- 15 Unionin tuomioistuin totesi viitaten suhteellisuusperiaatteeseen, että ”tämä epävarmuus otetaan aivan ilmeisesti huomioon, kun verovelvolliselle kuuluva oikeus alentaa veron perustetta evätään häneltä siihen asti, kun saatavasta on tullut

lopullisesti mahdoton perittävä, kuten pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä asiallisesti säädetään. On kuitenkin todettava, että samaan tavoitteeseen voitaisiin pyrkiä myös siten, että alentaminen hyväksytään silloin, kun verovelvollinen osoittaa olevan kohtuullisen todennäköistä, ettei velkaa makseta, mutta veron perustetta voidaan tarkistaa uudelleen ylöspäin, jos maksu kuitenkin suoritetaan” (27 kohta).

- 16 Unionin tuomioistuin katsoi myös, että ”kansallisten viranomaisten tehtävänä on siten suhteellisuusperiaatetta noudattaen ja tuomioistuinten valvonnassa määrittää sovellettavan kansallisen oikeuden erityispiirteet huomioon ottaen, mitä todisteita verovelvollisen on maksun laiminlyönnin todennäköisestä pitkäaikaisuudesta toimitettava” (27 kohta).
- 17 Unionin tuomioistuimen tähänastisesta oikeuskäytännöstä tuntuu ilmenevän, että kansallisessa oikeudessa säädetyt edellytykset, joiden täyttyessä voidaan saada helpotusta huonosta velasta, voivat koskea ainoastaan kysymyksiä sen epävarmuuden torjumisesta, joka liittyy laskun maksamisen laiminlyönnin lopullisuuteen.
- 18 Edellä esitetyn johdosta ennakkoratkaisua pyytävälle tuomioistuimelle on epäselvää, ovatko sellaiset lisäedellytykset, joista säädetään arvonlisäverolain 89a §:n 2 momentissa, sallittuja, vai onko oikaisun tekemiseksi riittävä edellytys se, että perimiskelvottomuus osoitetaan riittävällä varmuudella siten, että verovelvollinen osoittaa, että saatavaa ei ole suoritettu tai siirretty missään muodossa 150 päivän kuluessa sen maksamiselle sopimuksessa tai laskussa asetetun määräajan päättymisestä.
- 19 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin odottaa erityisesti, että unionin tuomioistuin toteaisi, jäävätkö sellaiset edellytykset, joista säädetään arvonlisäverolain 89a §:n 2 momentissa, jäsenvaltioille annetun harkintavallan ulkopuolelle vai onko kansallisen tuomioistuimen suhteellisuusperiaate huomioon ottaen arvioitava nämä edellytykset olosuhteiden perusteella, mikä tarkoittaisi erityisesti, että olisi otettava huomioon maksukyvyttömyysmenettelyn tai selvitysmenettelyn kesto.
- 20 Puolan oikeusjärjestyksen johdonmukaisuutta horjuttaisi selvästi unionin oikeuden pitäminen esteenä sille, että jäsenvaltio soveltaa arvonlisäverolain 89a §:n 2 momentissa säädettyä edellytystä. Puolan lainsäätäjät päätti nimittäin käyttää arvonlisäverolain 89b §:ssä direktiivin 2006/112 185 artiklan 2 kohdassa säädettyä oikeutta.
- 21 Siitä, että verovelvollinen velkoja saa helpotusta huonosta velasta ja oikaisee maksettavan veron, on seurattava, että verovelvollisen velallisen on oikaistava ostoihin sisältyvä vero, jotta arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta ei loukattaisi. Näin varmistetaan arvonlisäverotuksen neutraalisuus, joka on sen rakenteellinen piirre. Kun velkoja saa helpotusta huonosta velasta, lakkaa oikaistu vero rakenteellisesti olemasta. Siten



tosiasiallisesti lakkaa olemasta myös ostoihin sisältyvä vero, joka voitaisiin vähentää. Näin ollen siitä, että velkojalla on oikeus oikaista maksettava vero perimiskelvottomien saatavien osalta, seuraa, että verovelvollisella velallisella on arvonlisäverolain 89b §:n 1 momenttiin perustuva velvollisuus pienentää ostoihin sisältyvän vähennyskelpoisen veron määrää tai, jos sitä ei ole, korottaa maksettavan veron määrää maksamattomista laskuista ilmenevällä veron määrällä oikaisemalla veroilmoitus sen ajanjakson osalta, jona hän on tehnyt vähennyksen. Koska arvonlisäverolain 89a §:n säännökset koskevat verovelvollisen velkojan oikeutta ja niissä säädetään hänen edellytyksistään käyttää tätä oikeutta ja kyseisen lain 89b §:n 1 momentti koskee verovelvollisen velallisen, joka ei ole suorittanut velkojan kehotuksesta arvonlisäverolain 89a §:n 1 momentissa ja 1a momentissa tarkoitettua saatavaa, samanaikaista velvollisuutta tehdä asianmukainen ostoihin sisältyvän vähennyskelpoisen veron oikaisu tai asianmukainen maksettavan veron määrän korotus verokaudelta, jona verovelvollinen on tehnyt vähennyksen, on näiden molempien järjestelmien välillä oltava täydellinen vastaavuus ja niiden omaksutun oikeustilan oltava sama. Yhden verovelvollisen oikeuden ja toisen verovelvollisen velvollisuuden suoran yhteyden vuoksi velallisen tilanteen käsittely riippuu nimittäin siitä, miten arvioidaan sen lainmukaisuutta, että velkoja käyttää oikeutta oikaista maksettava vero.

- 22 Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mielestä velkojan tekemä konkurssivelalliseen liittyvä oikaisu vaikuttaa lainvastaisesti maksukyvyttömyysmenettelyn kulkuun ja muuttaa maksukyvyttömyyslain 342 §:ssä tarkoitetun velkojien maksunsaantijärjestyksen siten, että sen tuloksena ja vieläpä veronsaajan vahingoksi suoritetaan yhden velkojan saatava ja maksukyvyttömyysmenettelyyn kohteena olevan omaisuuden velkojaksi tulee toinen velkoja, nimittäin veronsaaja, ja näin arvonlisäveroon liittyvä velka siirtyy neljännessä maksuryhmästä (taloudellisiin ja yleisesti siviilioikeudellisiin suhteisiin perustuvaa saatavaa koskevan velkojan laskun bruttosumma) kolmanteen ryhmään (verot). Kansallisessa oikeuskäytännössä katsotaan, että maksukyvyttömyyslain säännökset ja erityisesti sen 342 § ovat luonteeltaan erityisiä verosäännöksiin nähden eikä niissä sallita suorittaa eri velkojien saatavia siten, että rikotaan tässä säännöksessä vahvistettua maksunsaantijärjestystä.
- 23 Arvonlisäverolain 89a §:n 2 momentin 1 kohdassa ja vastaavasti 89b §:n 1b momentissa käyttöön otetut rajoitukset ilmentävät tämän periaatteen noudattamista, ja periaatteen loukkaaminen vaarantaisi maksukyvyttömyyslain 342 §:ssä ilmaistun kansallisen oikeusjärjestyksen toiminnan johdonmukaisuuden.
- 24 Tässä tilanteessa tulee kuitenkin esiin ongelma siitä, ovatko nämä rajoitukset kuitenkin direktiivin 2006/112 90 artiklan 2 kohdan vastaisia arvonlisäveron neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate huomioon ottaen, ja jos unionin tuomioistuin katsoo, että rajoitukset ovat näiden säännösten vastaisia, herää kysymys, onko kansallisen tuomioistuimen annettava päätös, joka on vastoin maksukyvyttömyyslain 342 §:n säännöstä.

- 25 Edellä mainitut epäselvyydet koskevat myös muita arvonlisäverolain 89a §:ssä vahvistettuja edellytyksiä, joiden täytyessä voidaan soveltaa helpotusta huonosta velasta. Ne varmistavat myös omaksuttujen verotuksellisten ratkaisujen symmetrisyyden. Erityisesti edellytys, että luovutus on tehtävä aktiiviselle arvonlisäverovelvolliselle, varmistaa ostoihin sisältyvän veron symmetrisen alentamisen tavaroiden ostajan osalta. Jos tätä rajoitusta ei olisi, se tarkoittaisi, että loppukulutusta ei verotettaisi eikä varmistettaisi veron kannon oikeaa toimittamista.
- 26 Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mielestä edellä esitetyt perusteet ovat olennainen tekijä, joka puoltaa tarvetta täyttää kaikki arvonlisäverolain 89a §:ssä ja 89b §:ssä tarkoitetut edellytykset.

TYÖASIAKIRJA