

Asia C-398/20**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

20.8.2020

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Krajský soud v Brně (Tšekki)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

29.7.2020

Valittaja:

ELVOSPOL, s.r.o.

Vastapuoli:

Odvovací finanční ředitelství

Pääasian kohde

Pääasian kohteena on kanne, jonka ELVOSPOL, s.r.o. on nostanut Odvolací finanční ředitelstvíin (verohallinnon muutoksenhakuviranomainen, Tšekki) päätöksestä, jolla kyseiseltä yhtiöltä evättiin oikeus oikaista myyntiin sisältyvästä arvonlisäverosta konkurssiin asetetun velallisen maksamatta jättämän saatavan määrää sillä perusteella, että saatava oli syntynyt vähemmän kuin kuusi kuukautta ennen tuomioistuimen velallisesta tekemää konkurssiinasettamispäätöstä.

Ennakkoratkaisukysymys

Onko sellainen kansallisen säännöstö ristiriidassa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s.1) 90 artiklan tarkoituksen kanssa, jonka perusteella arvonlisäverovelvollinen ei saa oikaista myynteihin sisältyvän arvonlisäveron määrää sellaisen saatavan arvon perusteella, joka on syntynyt vähemmän kuin kuukautta ennen tuomioistuimen verovelvollisesta tekemää konkurssiinasettamispäätöstä, jos velvollisuus arvonlisäveron maksamiseen on

syntynyt sellaiselle toiselle verovelvolliselle suoritetun verollisen liiketoimen yhteydessä, joka on laiminlyönyt maksut osittain tai kokonaan?

Viitatus unionin oikeussäännöt

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s.1) (jäljempänä direktiivi) 63 artikla, 73 artikla, 90 artiklan 1 ja 2 kohta ja 273 artikla.

Viitatus kansalliset oikeussäännöt

Veron määrän oikaisuoikeudesta maksukyvyttömyysmenettelyyn asetetuilta velallisilta olevien saatavien osalta säädetään arvonlisäverosta annetun lain nro 235/2004 (zákon o dani z přidané hodnoty) (jäljempänä arvonlisäverolaki) 44 §:ssä, jonka asiaan liittyvissä kohdissa oli säädetty seuraavaa:

”(1) Verovelvollinen, jolle on syntynyt velvollisuus maksaa veroa toiselle verovelvolliselle suoritetun verollisen liiketoimen yhteydessä ja jonka saatava, joka on syntynyt liiketoimen suorituksesta viimeistään 6 kuukautta ennen tuomioistuimen tekemää konkurssiinasettamispäätöstä, ei ole lakannut olemasta (jäljempänä velkoja), saa oikaista myynteihin sisältyvän arvonlisäveron määrää vahvistetun saatavan arvon perusteella [– –].

[– –]

(3) Velkoja voi oikaista myynteihin sisältyvän veron määrää aikaisintaan sen verokauden kuluessa, jonka aikana edellä 1 momentissa asetetut edellytykset ovat täyttyneet. Oikaisua ei voi tehdä 3 vuoden kuluttua sen verokauden päättymisestä, jonka aikana alkuperäinen verollinen liiketoimi toteutettiin, ja siinä tapauksessa, että velallinen on lakannut olemasta verovelvollinen.[²]

[– –]

(5) Jos velkoja oikaisee veron määrää 1 momentin mukaisesti, on velallisen vähennettävä velkojan oikaisema määrä ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta vastaanotetun verollisen liiketoimen osalta eli vastaanotetun verollisen liiketoimen yhteydessä käyttämänsä verovähennysoikeuden määrän mukaisesti. [– –]

¹ Jos velallinen on muun muassa maksukyvyttömyysmenettelyssä, jossa maksukyvyttömyystuomioistuin on päättänyt velallisen omaisuuden asettamisesta konkurssiin ja velkoja on ilmoittanut menettelyssä asianmukaisesti saatavansa, jotka on vahvistettu ja otetaan huomioon.

² Kuten jäljempänä on mainittu, ehtoa siitä, että veron määrää ei saa oikaista myöskään siinä tapauksessa, että velallinen on lakannut olemasta arvonlisäverovelvollinen, ei voida soveltaa, koska se on ristiriidassa direktiivin 90 artiklan kanssa unionin tuomioistuimen 8.5.2019 antaman tuomion A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377) perusteella.

(6) Jos velkojan 1 momentin mukaisesti oikaiseman veron määrää koskevan saatavan maksu suoritetaan jälkepäin kokonaan tai osittain, syntyy velkojalle velvollisuus maksaa veroa suoritettun maksun osalta sinä päivänä, jona saatavan maksu on suoritettu kokonaan tai osittain, ja velkojan on toimitettava velalliselle verotositte, jonka velkoja on velvollinen laatimaan [– –].”

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä pääasiassa

- 1 ELVOSPOL, s.r.o. (jäljempänä valittaja) oikaisi veroilmoituksessaan toukokuun 2015 verokauden osalta arvonlisäveron määrää arvonlisäverolain nro 235/2004 (zákon o dani z přidané hodnoty) (jäljempänä arvonlisäverolaki) 44 §:n 1 momentin nojalla, sillä yhtiö MPS Mont a.s. ei maksanut vastaanotetuista tavaroistaan saamaansa laskua, johon verollisen liiketoimen toteutumispäiväksi oli merkitty 29.11.2013 (jäljempänä riidanalainen veron oikaisu).
- 2 Maksukyvyttömyystuomioistuin asetti 19.5.2014 yhtiön MPS Mont a.s. konkurssiin.
- 3 Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (Etelä-Määrin alueen veroviranomainen, Tšekki) (jäljempänä veroviranomainen) pyysi 14.12.2015 valittajaa korjaamaan riidanalaisista veron oikaisua koskevien tietojen epäselvyydet ja epätäydellisyydet. Valittaja asetti 6.1.2016 päivätyssä huomautuksessaan kyseenalaiseksi veroviranomaisen tulkinnan arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentista sillä perusteella, että riidanalaisen veron oikaisun edellytykset ovat sen näkemyksen mukaan täyttyneet. Veroviranomainen tuli sitä vastoin siihen tulokseen, että valittajan tulkinta arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentista on virheellinen, epäsi riidanalaisen veron oikaisun ja määräsi 22.2.2016 tekemällään päätöksellä valittajan maksamaan toukokuun 2015 verokaudelta arvonlisäveron jälkiverona 160 896 Tšekin korunaa.
- 4 Valittaja valitti päätöksestä Odvolací finanční ředitelstvíin, joka vahvisti riidanalaisen veron oikaisun epäämisen 2.5.2018 tekemällään päätöksellä saatavan syntymisestä kuluneen ajan perusteella eli toisin sanoen sillä perusteella, että saatavan syntymisestä oli kulunut vähemmän kuin kuusi kuukautta ennen maksukyvyttömyystuomioistuimen yhtiöstä MPS Mont a.s. tekemää konkurssiinasettamispäätöstä (jäljempänä saatavan syntymisestä kulunutta aikaa koskeva ehto).
- 5 Veroviranomainen ja Odvolací finanční ředitelství eivät kyseenalaistaneet päätöksissään sitä, ettei MPS Mont a.s. ollut maksanut suoritettuja verollisia liiketoimia edes osittain. Saatavan syntymisestä kulunutta aikaa koskevan ehdon täyttymättä jääminen oli ainoa jälkiverotuspäätöksen ja riidanalaisen veron oikaisun epäämisen peruste.
- 6 Valittaja nosti Odvolací finanční ředitelstvíin päätöksestä Krajský soud v Brněssa (Brnon alueellinen tuomioistuin, Tšekki) kanteen, jossa se väitti edelleen, että se

oli täyttänyt lain edellytykset ja että saatavan syntymisestä kulunutta aikaa koskeva ehto on direktiivin 90 artiklan vastainen.

Saatavan syntymisestä kulunutta aikaa koskevan ehdon käsite Tšekin lainsäädännössä

- 7 Krajský soud v Brně esittää, että mikäli verovelvollinen (velkoja) täyttää arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentin vaatimukset, se saa oikaista myynteihin sisältyvän arvonlisäveron määrää saatavan arvon perusteella, **mutta vaikka arvonlisäverolain muut edellytykset täytyisivätkin, verovelvollinen (velkoja) ei kuitenkaan saa toimia edellä mainitulla tavalla siinä tapauksessa, että verollisen liiketoimen perusteella verovelvollista kohtaan syntynyt saatava on syntynyt vähemmän kuin kuusi kuukautta ennen tuomioistuimen verovelvollisesta (velallisesta) tekemää konkurssiinasettamispäätöstä.**
- 8 Nejvyšší správní soudin (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki) laajennettu jaosto asettui 16.7.2019 tekemällään päätöksellä (nro 3922/2019 NSS) tukemaan tätä tulkintaa, ja sen mukaan arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentin, sellaisena kuin se oli voimassa 1.4.2011–28.7.2016, säännöksiä on tulkittava siten, että oikeus oikaista myynteihin sisältyvän arvonlisäveron määrää saatavan arvon perusteella koskee saatavia, jotka ovat syntyneet kyseisen liiketoimen perusteella aiemmin kuin kuusi kuukautta ennen tuomioistuimen tekemää konkurssiinasettamispäätöstä.
- 9 Nejvyšší správní soud piti niin ikään merkityksellisenä taloudelliseen olettamukseen perustuvaa perustelua, jonka mukaan ”markkinoilla ammatillaiset kykenevät tunnistamaan signaaleja kauppakumppanin lähestyvistä konkurssista sitä todennäköisemmin, mitä lyhyemmällä aikavälillä nämä käyvät neuvotteluja liiketoimista tai suorittavat niitä ennen hetkeä, jona konkurssi tulevaisuudessa tapahtuu. Mitä pidemmälle ajassa taaksepäin neuvottelut liiketoimista tai niiden suorittaminen sijoittuvat, sitä pienemmällä todennäköisyydellä tulevan konkurssivelallisen kauppakumppani on voinut aavistaa, että ongelmia on odotettavissa”.
- 10 Nejvyšší správní soud viittasi edellä mainitussa päätöksessään aiempaan, konkurssista ja velkasaneerauksesta annettuun lakiin nro 328/1991, jonka mukaan tietyt velallisen oikeustoimet viimeisten kuuden kuukauden ajalta ennen konkurssihakemuksen jättämistä olivat lain nojalla pätemättömiä. Edellä mainitun tuomioistuimen mukaan ”maksukyvyttömyyteen johtavassa tilanteessa maksukyvyttömyysmenettelyn aloittamista välittömästi edeltävä, lyhyempi ajanjakso ja pidempi, yleensä vuosia kestävä, maksukyvyttömyyttä edeltävä ajanjakso erottuvat toisistaan sen näkökulman perusteella, millaisia vaatimuksia liiketoimista päättävälle markkinatoimijoille yleensä esitetään ja miten ’helposti’ ja millaisista syistä tällaiset liiketoimet voidaan perua (julistaa pätemättömiksi) myös nykyisen maksukyvyttömyyslain perusteella. [– –]. [Kuuden kuukauden ajanjakson tarkoituksena] oli suojella arvonlisäverolain 44 §:n suomin eduin niitä

velallisen kauppakumppaneita, jotka ovat käyneet velallisen kanssa kauppaa aiemmin kuin kuusi kuukautta ennen tuomioistuimen tekemää konkurssiinasettamispäätöstä. Niiden osalta voitiin nimittäin olettaa, että ne kävivät kauppaa hyvässä uskossa tulevan konkurssivelallisen kanssa luottaen tämän kohtuulliseen maksukykyyn, ja ne eivät voineet sillä hetkellä ennustaa menettävänsä saatavansa myöhemmin. Kun taas niillä kauppakumppaneilla, jotka olivat käyneet kauppaa tulevan konkurssivelallisen kanssa vasta viimeisten kuuden kuukauden aikana ennen tuomioistuimen tekemää konkurssiinasettamispäätöstä, olisi pitänyt olla yleisen taloustieteellisen tietämyksen perusteella paremmat mahdollisuudet tunnistaa uhkaava konkurssi, ja tästä syystä parempien verohyötyjen tarjoamista niille ei katsottu aiheelliseksi. Tähän liittyy myös vuoden 2011 merkittävän lakimuutoksen koko historiallinen yhteys – taluskriisi oli huipentunut, mikä aiheutti monille aiemmin menestyneille elinkeinonharjoittajille taloudellisia vaikeuksia. [– –] Tästäkin näkökulmasta oli loogista ’suojella’ niitä toimijoita, jotka olivat tehneet toimituksia tulevalle konkurssivelalliselle tietyllä aikavälillä ennen tuomioistuimen tekemää konkurssiinasettamispäätöstä verrattuna niihin toimijoihin, jotka olivat käyneet kauppaa konkurssivelallisen kanssa välittömästi ennen tuomioistuimen päätöstä.”

Unionin tuomioistuimen direktiivin 90 artiklaa koskevan oikeuskäytännön tarkastelu

- 11 Unionin tuomioistuimen mukaan edellytyksiä direktiivin 90 artiklan 1 kohdasta poikkeamiselle ei täyttänyt muun muassa **i)** lainsäädäntö, jonka mukaan arvonlisäverovelvollinen ei saa oikaista arvonlisäveron perustetta, kun velallinen on jättänyt saatavan kokonaan tai osittain maksamatta, vain siinä tapauksessa, että saatava on rahaa (tuomio 3.7.1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339), **ii)** lainsäädäntö, jossa asetetaan arvonlisäveron perusteen alentamisen edellytykseksi tulokseton maksukyvyttömyysmenettely silloin, kun tällainen menettely voi kestää yli kymmenen vuotta (tuomio 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887), **iii)** lainsäädäntö, jonka mukaan arvonlisäverovelvollinen ei saa oikaista arvonlisäveron perustetta, kun velallinen on jättänyt kauppahinnan kokonaan tai osittain maksamatta arvonlisäverollisen liiketoimen yhteydessä, jos velallinen ei ole enää arvonlisäverovelvollinen (tuomio 8.5.2019, A-PACK CZ s.r.o., C-127/18, EU:C:2019:377), tai **iv)** lainsäädäntö, jonka mukaan verovelvolliselta evätään oikeus alentaa perimiskelvottomaan saatavaan liittyvää maksettua arvonlisäveroa silloin, kun verovelvollinen ei ole valvonut tätä saatavaa velallistaan vastaan aloitetussa konkurssimenettelyssä, jos tämä verovelvollinen osoittaa, että vaikka se olisi valvonut saatavaansa konkurssimenettelyssä, saatavaa ei olisi saatu perittyä (tuomio 11.6.2020, SCT d.d., C-146/19, EU:C:2020:464).
- 12 Sitä vastoin direktiivin 90 artiklan edellytykset täytti lainsäädäntö, jonka mukaan veron perusteen alentamisen edellytyksenä on, että velkojalla on hallussaan tavaran tai palvelun hankkijan (velallisen) antama korjatun laskun vastaanottoilmoitus, mikäli ei ole mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa saada

tällainen vastaanottoilmoitus kohtuullisessa ajassa (tuomio 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40).

- 13 Krajský soudin mukaan edellä mainituista unionin tuomioistuimen tuomioista ilmenee muun muassa, että
- direktiivin 90 artiklan 1 kohta ilmentää peruseriaatetta, jonka mukaan veron peruste on todella saatu vastike ja josta seuraa, että veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin verovelvollinen oli sitä saanut,³
 - se, että jäsenvaltioille annettaisiin mahdollisuus sulkea kokonaan pois arvonlisäveron perusteen alentaminen, olisi myös vastoin arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta,⁴
 - direktiivin 90 artiklan 2 kohdan perusteella jäsenvaltiot voivat kuitenkin poiketa edellä mainitusta säännöstä, jos vastikkeen maksun laiminlyönti voi olla vain väliaikaista tai sen todentaminen voi olla vaikeaa, mutta poikkeamismahdollisuutta on käytettävä vain, kun se on perusteltua ja oikeasuhteista,⁵
 - arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseen ja veropetosten estämiseen tarkoitetun poikkeaman on oltava täysin välttämätöntä tämän päämäärän saavuttamiseksi ja sitä ei saa soveltaa tavalla, joka voisi loukata arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta.⁶

Loppupäätelmät

- 14 Viitatus arvonlisäverolain 44 §:n sisältämän kansallisen säännösten kohteena on tilanne, jossa velallinen on laiminlyönyt verollisten liiketoimien maksut velkojalle osittain tai kokonaan. Kyse on siis tapauksesta, jossa jäsenvaltiot voivat poiketa direktiivin 90 artiklan 2 kohdan nojalla direktiivin 90 artiklan 1 kohdan yleissäännöksestä.
- 15 Krajský soud v Brněllä on kuitenkin epäilyksiä siitä, onko arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentin sisältämä saatavan syntymisestä kulunutta aikaa koskeva ehto

³ Ks. tuomio 8.5.2019, A-PACK CZ s.r.o. (C-127/18, EU:C:2019:377), 17–22 kohta.

⁴ Ks. tuomio 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166) ja tuomio 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147).

⁵ Ks. edellinen alaviite.

⁶ Ks. tuomio 8.5.2019, A-PACK CZ s.r.o. (C-127/18, EU:C:2019:377), 25–27 kohta ja tuomio 26.1.2012 Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), 28 kohta.

direktiivin 90 artiklan tarkoituksen ja direktiivin 90 artiklaa koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukainen.

- 16 Tilanteessa, jossa muut arvonlisäverolaissa säädetyt ehdot ovat täyttyneet, riidanalaisen veron oikaisun mahdottomuus johtaa saatavan syntymisestä kulunutta aikaa koskevan ehdon vuoksi verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaamiseen.
- 17 Nyt käsiteltävänä oleva asia poikkeaa Krajský soud v Brněn näkemyksen mukaan muista unionin tuomioistuimen tähän mennessä ratkaisemista tapauksista.

TYÖASIAKIRJA