

Asia C-276/24**Ennakkoratkaisupyyntö****Jättämispäivä:**

19.4.2024

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Nejvyšší správní soud (Tšekki)

Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

10.4.2024

Kantaja:

KONREO, v. o. s., FAU s.r.o. -yhtiön konkurssipesän hoitaja

Vastaaja:

Odvolací finanční ředitelství

VÄLIPÄÄTÖS

Nejvyšší správní soud (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki) [– –] on päättänyt asiassa, jossa kantajana on KONREO, v. o. s., [– –], FAU s.r.o. -yhtiön konkurssipesän hoitaja, [– –] ja vastaajana on Odvolací finanční ředitelství (verohallinnon muutoksenhakuelin, Tšekki; jäljempänä verohallinnon muutoksenhakuelin), [– –], ja jossa on kyse vastaajan 26.5.2020 tekemistä päätöksistä [– –] menettelyssä, joka koskee vastaajan kassaatiovalitusta Krajský soud v Brněn (Brnon maakunnallinen tuomioistuin, Tšekki) 10.2.2023 antamasta tuomiosta nro 29 Af 48/2020-276,

seuraavaa:

[– –] Euroopan unionin tuomioistuimelle **esitetään** seuraava ennakkoratkaisukysymys:

Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 205 artikla, luettuna yhdessä suhteellisuusperiaatteen kanssa, esteenä sellaiselle kansalliselle käytännölle, jossa sallitaan se, että verollisen suorituksen vastaanottaja on vastuussa suorittajan maksettavaksi kuuluvasta arvonlisäverosta, vaikka kyseisen

verollisen suorituksen vastaanottajalta on jo evätty veron vähennysoikeus veropetokseen osallistumisen perusteella?

[– –]

Perustelut

I. Pääasian kohde

- 1 Kantaja on tšekkiläisen FAU s.r.o. -yhtiön (jäljempänä FAU) konkurssipesän hoitaja. Kaikki jäljempänä kuvatut tosiseikat ja annetut ratkaisut koskevat vuoden 2013 toukokuun ja lokakuun välisiä verokausia. FAU hankki polttoainetta tšekkiläiseltä VERAMI International Company s.r.o. -yhtiöltä (jäljempänä VERAMI). Molemmat yhtiöt olivat arvonlisäverovelvollisia. Finanční správa České republiky (verohallinto, Tšekki; jäljempänä verohallinto) teki verotarkastuksen molempiin yhtiöihin. Verotarkastuksissa selvisi, että toimitusketjussa, jossa VERAMI ja FAU olivat osallisina, oli tehty veropetos. Veropetoksen olivat tehneet VERAMIn ja FAUn edellä toimitusketjussa olevat toimijat, jotka eivät olleet VERAMIn välittömiä polttoaineen toimittajia. Kun otetaan kuitenkin huomioon havaitut poikkeukselliset kaupankäyntiolosuhteet, nämä kaksi yhtiötä olivat voineet tietää veropetoksen vaikuttavan niiden liiketoimintaan. Ne eivät kuitenkaan ryhtyneet riittäviin toimenpiteisiin välttääkseen petokseen osallistumisen.
- 2 Verotarkastuksen perusteella verohallinto osoitti VERAMille 5.1.2015 ja 2.2.2015 päivätyt jälkiverotuspäätökset. Niissä VERAMI määrättiin maksamaan lisää arvonlisäveroa, koska siltä evättiin oikeus sellaisten polttoaineiden ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen, jotka se toimitti eteenpäin FAUlle. Krajský soud v Brně totesi 27.2.2015 antamallaan määräyksellä VERAMIn maksukyvyttömäksi ja asetti sen konkurssiin. Konkurssimenettely on edelleen vireillä.
- 3 Krajský soud v Ostravě (Ostravan maakunnallinen tuomioistuin, Tšekki) totesi 14.12.2016 antamallaan määräyksellä FAUn maksukyvyttömäksi ja asetti sen konkurssiin. Tämäkin konkurssimenettely on edelleen vireillä. Verohallinto määräsi 7.2.2017 myös FAUn maksamaan lisää arvonlisäveroa, sillä se epäsi FAUta veron vähennysoikeuden. Verohallinnon muutoksenhakuelin hylkäsi 25.9.2017 antamallaan päätöksellä FAUn lisäveropäätöksistä tekemän oikaisuvaatimuksen. Krajský soud v Brně hylkäsi tästä päätöksestä nostetun kanteen 1.7.2022 antamallaan tuomiolla. Tuomiosta tehty kantajan kassaatiovalitus on vireillä Nejvyšší správní soudissa (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki; jäljempänä NSS) numerolla 6 Afs 255/2022. FAU ei maksanut määrättyä veroa, ja verohallinto ilmoitti saatavansa maksukyvyttömyysmenettelyssä.
- 4 Ennen kuin verohallinto oli määrännyt FAUn maksamaan lisää veroa sen vähennysoikeuden epäämisen vuoksi, se oli vaatinut FAUta sen toissijaisen verovastuun perusteella maksamaan arvonlisäveron, jota VERAMI ei ollut maksanut veronsaajalle. Se esitettiin kuudella verovastuuta koskevalla maksuvaatimuksella 22.4.2015 ja 7.8.2015 välisenä ajanjaksona. FAU teki

verovastuuta koskevista maksuvaatimuksista oikaisuvaatimukset, mutta vaatimukset hylättiin ensimmäisen kerran vastaajan 22.9.2016 tekemillä päätöksillä. Krajský soud v Brně kumosi vastaajan päätökset 9.5.2019 antamallaan tuomiolla, koska vastaaja ei ollut tulkinnut edellytyksiä, jotka koskevat vastuuta verollisten suoritusten toteuttajan maksamatta olevasta verosta, Euroopan unionin tuomioistuimen (jäljempänä unionin tuomioistuin) ja NSS:n oikeuskäytännön mukaisesti. Asiat palautettiin vastaajalle jatkokäsittelyä varten. Tämän jälkeen vastaaja hylkäsi oikaisuvaatimukset uudelleen 26.5.2020 antamallaan päätöksillä. Nämä järjestyksessään toiset päätökset ovat oikeudellisen tarkastelun kohteena nyt käsiteltävässä asiassa.

- 5 Hallinnollisen päätöksen lainmukaisuuden valvonnan kannalta ratkaisevaa on tosiasiallinen ja oikeudellinen tilanne hallinnollisen päätöksen tekoajankohtana [hallinto-oikeuslain nro 150/2002 (zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní) 75 §:n 1 momentti [– –]]. Kyseinen ajankohta on 26.5.2020. Yhteenvedona voidaan todeta, että kyseisenä ajankohtana VERAMI ja FAU oli lainvoimaisesti määrätty maksamaan lisää arvonlisäveroa (vähennysoikeuden epäämisen seurauksena). Tätä seikkaa ei muuta millään tavalla se, että kantaja nosti kanteen ja teki myöhemmin kassaatiovalituksen FAUn jälkiverotuspäätöksestä. Asian kannalta merkityksellisenä ajankohtana FAUta koskeva jälkiverotuspäätös oli tullut lainvoimaiseksi. Ajankohtana, jona vastaaja teki toisen päätöksen oikaisuvaatimuksista, jotka koskivat verovastuuta koskevia maksuvaatimuksia, joissa FAU veloitettiin maksamaan VERAMIlta maksamatta jäänyt vero, verohallinnon päätös, jolla FAU:ta evättiin oikeus vähentää vero samojen suoritusten perusteella, oli tullut lainvoimaiseksi. FAUta vaadittiin näin ollen maksamaan veronsaajalle VERAMIn puolesta vero, jonka se oli jo kerran maksanut kyseiselle yhtiölle laskujen maksun yhteydessä. FAUn verovastuun piiriin kuuluva vero oli ilmoitettu suoritusten toteuttajana toimineen VERAMIn laatimissa laskuissa, jotka se oli toimittanut suoritusten vastaanottajana toimineelle FAU:lle. FAU maksoi laskuissa mainitut määrät suoritukset toteuttaneelle VERAMIlle. FAU:ta evättiin oikeus vähentää näihin laskuihin sisältynyt vero sillä perusteella, että toimitusketjussa oli tapahtunut arvonlisäveropetos.
- 6 Krajský soud v Brně kumosi vastaajan 26.5.2020 tekemät päätökset ja palautti asiat sille uudelleen käsiteltäviksi. Se perusteli tätä sillä, että verohallinto oli menetellyt suhteettomasti päättäessään verovastuun täytäntöönpanosta. Kyseessä on nimittäin tosiasiallisesti saman suorituksen kaksinkertainen verotus. FAUn verovastuu kaksinkertaistaa FAUn oman verovelvollisuuden, joka perustuu vähennysoikeuden epäämiseen. Tällaisella toissijaisella verovastuulla pyritään kuitenkin estämään veronsaajaan kohdistuvat vahingot, ei niinkään rankaisemaan verovelvollista.
- 7 Vastaaja on tehnyt Krajský soudin tuomiosta kassaatiovalituksen. Se väittää, että arvonlisäveron vähennysjärjestelmän tarkoituksena on verotuksen neutraalisuuden periaatteen säilyttäminen. Verovelvollinen, joka on tietoisesti osallistunut veropetokseen, ei kuitenkaan voi vedota tähän periaatteeseen. Tällaisessa

tapauksessa veroviranomaisten on evättävä tehty vähennys. Vähennysoikeuden epäämisellä ei pyritä niinkään kantamaan puuttuvaa veroa, vaan sillä suojellaan yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY tarkoitusta ja tavoitetta. Verohallinnolla on oikeus evätä vähennysoikeus jokaiselta toimitusketjun lenkiltä, joka on tiennyt tai on voinut tietää toimitusketjussa tehdystä veropetoksesta. Se ei rajoitu puuttuvan veron kantamiseen. Petokseen osallistumista ei myöskään voida korjata maksamalla puuttuva vero jälkikäteen. FAUn verovelvollisuus on erotettava sen toissijaisesta verovastuusta, jonka mukaan sen on varmistettava, että suorituksen toteuttaja maksaa veron. Verovastuun keskeisenä tarkoituksena on taata toisen toimijan verovelan maksaminen. Verovastuun soveltamisen tuloksena on saatavan maksaminen veronsaajalle sellaisen velallisen (vastuunalaisen henkilön tavarantoimittajan) puolesta, joka ei ole maksanut veroa. Vähennysoikeuden epäämisen tarkoituksena on estää veropetokseen osallistuvan verovelvollisen perusteettoman edun saaminen. Vähennysoikeuden epääminen ei ole erityinen väline suhteessa verovastuuseen. Mikään ei siis estä kohdistamasta molempia välineitä yksittäiseen verovelvolliseen eli yhtäältä vähennysoikeuden epäämistä sellaisen suorituksen osalta, johon liittyy veropetos, ja toisaalta toissijaisen verovastuun vaatimista sen varmistamiseksi, että saman verollisen suorituksen toteuttaja maksaa veron. Molempien välineiden käyttö perustuu samankaltaisiin lähtökohtiin (vilpillinen toiminta toimitusketjussa ja verovelvollisen vilpillinen mieli liiketoimien laillisuuden osalta). Niiden rinnakkaisuus on siis looginen seuraus. Olisi ristiriitaista, jos verovastuu koskisi ainoastaan niitä toimijoita, jotka käyttävät veron vähennysoikeutta luottaen vilpittömässä mielessä suorittamiensa liiketoimien laillisuuteen.

- 8 Kantaja väitti valitusta koskevissa huomautuksissaan, että vähennysoikeuden epääminen ja toissijainen verovastuu on ymmärrettävä vaihtoehtoisiksi menetelmiksi. Niiden samanaikainen soveltaminen on vastoin verotuksen neutraalisuuden ja verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun periaatteita. Vastaajan riidanalaisten päätösten perusteella FAUn on maksettava arvonlisävero samasta liiketoimesta kolme kertaa: ensiksi se maksoi veron suorituksen toteuttajalle, toisen kerran se ”maksoi” veron vähennysoikeuden epäämisen johdosta ja nyt sen on maksettava se kolmannen kerran suorituksen toteuttajan veron maksamista koskevan vastuun muodossa. Sekä vähennysoikeuden epäämisellä että verovastuulla pyritään suojaamaan veronsaajan edut. Siihen riittää kuitenkin, että vain toista näistä välineistä käytetään. Verohallinnon menettelyjen tavoitteena ei voi olla liiketoimen mahdollisimman suuri verotus vaan pyrkimys päästä lähemmäs tilannetta, joka muodostuisi, jos verovelvolliset noudattaisivat lakia. Jos verovelvolliset olisivat toimineet lain mukaisesti, vero olisi maksettu veronsaajalle vain kerran. Sille, että veronsaaja saisi veron kahteen kertaan, ei ole minkäänlaisia perusteita. Suhteellisuusperiaate kuuluu erottamattomasti Euroopan unionin oikeuden periaatteisiin. Krajský soud sovelsi sitä siten, että kyseessä on lain nimenomaista sanamuotoa tärkeämpi periaate.

II. Asian kannalta merkityksellinen unionin oikeus ja kansallinen oikeus

- 9 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä direktiivi 2006/112/EY) 205 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat määrätä 193–200, 202, 203 ja 204 artiklassa tarkoitetuissa tilanteissa muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen yhteisvastuulliseksi arvonlisäveron maksamisessa.”

- 10 Kansallisessa lainsäädännössä toisen henkilön verovelasta vastaamisesta säädetään verotusmenettelylain nro 280/2009 (zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád) 171 ja 172 §:ssä seuraavasti:

”171 §

(1) Eräntyneen veron maksamiseen on velvollinen myös toissijainen vastuuvollinen, **jos sille on laissa säädetty tällainen vastuu** ja jos verohallinto ilmoittaa sille maksuvaatimuksessaan veron, josta se on vastuussa, ja määrää sen maksamaan eräntyneen veron määrääjässä; verotuspäätöksen jäljennös toimitetaan maksuvaatimuksen liitteenä.

(3) **Maksuvaatimus voidaan osoittaa toissijaiselle vastuuvolliselle, jos verovelvollinen ei ole maksanut eräntynyttä maksua, vaikka verovelvollista on tuloksetta muistutettu maksun maksamisesta, ja jos eräntynyttä määrää ei ole maksettu edes verovelvolliseen kohdistuvan veron perinnän yhteydessä, mitä ei kuitenkaan edellytetä, jos on ilmeistä, että veron periminen olisi todistettavasti tuloksetonta; maksuvaatimus voidaan osoittaa toissijaiselle vastuuvolliselle myös sen jälkeen, kun verovelvollista koskeva maksukyvyttömyysmenettely on aloitettu.**”

- 11 Toissijaisesta verovastuusta säädetään arvonlisäverolain nro 235/2004 (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) 109 §:ssä seuraavasti:

”109 §

Verollisen suorituksen vastaanottajan toissijainen verovastuu

(1) Verovelvollinen, joka vastaanottaa verollisen suorituksen, jonka suorituspaikka on kotimaassa ja jonka toteuttaa toinen verovelvollinen, tai joka suorittaa maksun vastikkeena tällaisesta suorituksesta (jäljempänä verollisen suorituksen vastaanottaja), vastaa tästä suorituksesta maksamatta olevasta verosta, jos verovelvollinen on suoritushetkellä tiennyt tai jos sen olisi pitänyt ja se on voinut tietää, että

- a) verotositteessa ilmoitettu vero jätetään tahallisesti maksamatta,

- b) verovelvollinen, joka toteuttaa verollisen suorituksen tai saa maksun vastikkeena tällaisesta suorituksesta (jäljempänä verollisen suorituksen toteuttaja), on tarkoituksellisesti joutunut tai joutuu tilanteeseen, jossa se ei voi maksaa veroa, tai
- c) tapahtuu veronkiertoa tai veron todellista määrää pyritään tahallisesti pienentämään.

(2) Verollisen suorituksen vastaanottaja on vastuussa verollisen suorituksen maksamattomasta verosta, mikäli tällaisesta suorituksesta maksettu vastike

- a) poikkeaa ilman taloudellista perustetta ilmeisellä tavalla tavanomaisesta markkinahinnasta,
- b) **maksetaan kokonaan tai osittain tilisiirtona ulkomailla sijaitsevan maksupalvelujen tarjoajan ylläpitämälle tilille, tai**
- c) maksetaan kokonaan tai osittain tilisiirtona muulle tilille kuin verollisen suorituksen toteuttajan tilille, jonka veroviranomainen on julkaissut etäkäytön mahdollistavalla tavalla.”

- 12 Käsiteltävässä asiassa verohallinto sovelsi arvonlisäverolain 109 §:n 2 momentin b kohdan mukaista toissijaista verovastuuta. NSS on tarkastellut kyseisen säännöksen tulkintaa 15.2.2018 antamassaan tuomiossa nro 5 Afs 78/2017-33, KOVÁŘ plus, CZ:NSS:2018:5.Afs.78.2017.33. Se korosti velvollisuutta tulkita tätä säännöstä unionin oikeuden eli niiden vaatimusten mukaisesti, jotka unionin tuomioistuin on esittänyt direktiivin 2006/112/EY 205 artiklan mukaisen verovastuun soveltamisedellytyksistä. Näin ollen mainitussa säännöksessä säädetty toissijainen verovastuu edellyttää, että maksuun, joka suoritetaan ulkomailla sijaitsevan maksupalvelujen tarjoajan ylläpitämälle tilille, liittyy muita seikkoja, joista ilmenee, että verovelvollinen, joka on suorittanut maksun ulkomailla sijaitsevalle tilille, on tiennyt tai on voinut tietää, että tällä tavoin ulkomaille ohjattujen maksujen tarkoituksena on nimenomaan veron maksamatta jättäminen.
- 13 Vastaja pohti jo järjestyksessään toisissa päätöksissä, olisiko muiden seikkojen perusteella voitu päätellä, että FAU tiesi tai oli voinut ja sen olisi pitänyt tietää, että VERAMI ei maksaisi laskuissa ilmoitettua arvonlisäveroa.
- 14 Kansallisessa vero-oikeudessa sovellettavan toissijaisen verovastuun käsite perustuu vakuuksia koskeviin yleisiin yksityisoikeudellisiin perusteisiin. Näin ollen NSS:n oikeuskäytännössä on katsottu, että verovastuu on päävelvoitteen ohella toimiva vakuus. Vastuu on luonteeltaan liitännäinen, ja sen olemassaolo on siten sidoksissa päävelvoitteen täyttämiseen ja seuraa sen kehitystä. Vastuun laajuus määräytyy päävelvoitteen perusteella. Verovastuu päättyy yhdessä päävelvoitteen kanssa, ellei laissa toisin säädetä. Kyseisen vastuun toinen ominaispiirre on sen toissijainen luonne, koska sitä voidaan soveltaa

vastuuvolliseen vasta, kun velallinen ei ole täyttänyt päävelvoitettaan (tai osaa siitä), joka kuuluu toissijaisen verovastuun piiriin (ks. esim. NSS:n tuomio KOVÁŘ plus). Jos vastuuvollinen on tosiasiallisesti täyttänyt päävelvoitteen velallisen puolesta, vastuuvolliselle muodostuu takautumisoikeus velallista kohtaan (saatavan siirtyminen). Näin ollen vastuuvolliselle syntyy saatava velallista kohtaan, jotta velallinen maksaisi vastuuvolliselle takaisin sen, mitä vastuuvollinen on maksanut velkojalle päävelvoitteen suorittamiseksi. Tämä yksityisoikeudellinen oikeus muodostuu myös sellaiselle vastuuvolliselle, joka on lain nojalla vastuussa maksamatta olevasta verosta (Nejvyšší soud České republiky (ylin tuomioistuin, Tšekki) suuren jaoston 8.9.2010 antama tuomio nro 31 Cdo 1693/2008, CZ:NS:2010:31.CDO.1693.2008.1 31.12.2013 asti voimassa olleen yksityisoikeuden mukaan, ja 1.1.2014 alkaen voimassa olleen siviililain nro 89/2012 (zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník) 1937 ja 1938 §:n mukaan).

- 15 Kun kuitenkin otetaan huomioon ne edellytykset, joiden täytyessä toissijaista verovastuuta voidaan vero-oikeuden mukaan soveltaa (ks. em. verotusmenettelylain 171 §:n 3 momentti), vastuuvollisen takautumisoikeuden täytäntöönpano voi olla vaikeaa. Verohallinto voi nimittäin vaatia vastuuvollista maksamaan velan vain siinä tapauksessa, että sitä ei ole voitu periä velalliselta (täytäntöönpanomenettelyssä). Velan perintä täytäntöönpanomenettelyssä on tarpeetonta ainoastaan silloin, kun se olisi todistettavasti tuloksetonta tai kun velallinen on maksukyvytön. Käsiteltävässä asiassa VERAMI oli toissijaista verovastuuta koskevan maksukehotuksen antamisajankohtana maksukyvytön, mikä ratkaistiin konkurssin muodossa. Konkursseista saadut hyödyt ovat yleisesti ottaen hyvin vähäiset Tšekissä. Näin ollen ei voida olettaa, että vastuuvollinen (eli FAU) olisi voinut käyttää takautumisoikeuttaan menestyksekkäästi VERAMIin nähden, jos se olisi näissä olosuhteissa maksanut verohallinnolle VERAMIn erääntyneen maksun. Näin ollen on katsottava, että vastuuvollinen ei pääsääntöisesti saa päävelalliselta (tavarantoimittajaltaan) korvausta siitä, mitä se on maksanut verohallinnolle päävelallisen verovelan muodossa.

III. Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 16 NSS:n mielestä on tarpeen mainita, että käsiteltävässä ennakkoratkaisukysymyksessä limittyä kaksi arvonlisäveron soveltamista koskevaa näkökohtaa. Kyse on yhtäältä veron vähennysoikeuden epäamisestä ja toisaalta verollisten suoritusten toteuttajan suorituksiin liittyvän veron maksamista koskevan vastuun soveltamisesta.

Vähennysoikeuden epääminen

- 17 Ensimmäinen näkökohta on FAUn verovelvollisuuden määrittäminen, mihin vaikuttaa VERAMI:ta vastaanotettuihin verollisiin suorituksiin perustuvan vähennysoikeuden käyttö. Kansallisessa vero-oikeudessa on kyse verotusmenettelylaissa säädetyistä pääasiamenettelyistä. Sen seurauksena FAU

määrättiin maksamaan lisää veroa jokaiselta kyseiseltä verokaudelta. FAU:ta evättiin veron vähennysoikeus direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan nojalla, koska vastaanotettu suoritus, josta se vaati vähennystä, oli osa veropetoksen kohteena olevaa toimitusketjua. Kyseinen näkökohta ei ole tässä asiassa oikeudellisen tarkastelun kohteena. Sitä ei kuitenkaan voida jättää huomiotta, sillä se muodostaa asiayhteyden esitetuille ennakkoratkaisukysymyksille.

- 18 FAU ja sen tavarantoimittaja VERAMI määrättiin maksamaan lisää veroa verollisista suoritteista (myynnistä maksettava vero), mutta niiltä evättiin oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen. Menettelyn tarkoituksena oli se, että sekä VERAMIn että FAUn hankkimat verolliset suoritteet olivat osa toimitusketjua, johon sen edellisissä lenkeissä vaikutti veropetoksesta aiheutunut veronmenetys. Verohallinto päätteli, että sekä VERAMI että FAU tiesivät tai saattoivat tietää ja niiden olisi pitänyt tietää, että niiden verollisiin suorituksiin liittyi veropetos. Ne eivät kuitenkaan olleet tehneet minkäänlaisia ennalta ehkäiseviä toimenpiteitä, joiden avulla ne olisivat voineet välttää petokseen osallistumisen.
- 19 Unionin tuomioistuin totesi 24.11.2022 antamassaan tuomiossa Finanzamt M (C-596/21, EU:C:2022:921), että tietämättömyys petoksesta on vähennysoikeuden implisiittinen aineellinen edellytys. Verovelvolliselta, joka ei täytä tätä edellytystä, on täten evättävä vähennysoikeuden käyttäminen kokonaisuudessaan. Verohallinnon ja tuomioistuimen velvollisuuden tarkoituksena on erityisesti, että verovelvolliset veloitetaan noudattamaan huolellisuutta. Huolellisuusvelvollisuudella tarkoitetaan vaatimusta, jonka mukaan verovelvolliset veloitetaan noudattamaan sellaista huolellisuutta, jota voidaan kohtuudella odottaa miltä tahansa taloudelliselta liiketoimelta sen varmistamiseksi, että heidän toteuttamansa liiketoimet eivät johda heidän osallistumiseensa veropetoksiin. Tällaista tavoitetta ei kuitenkaan voida tehokkaasti saavuttaa, jos vähennysoikeuden epäminen on rajoitettu suhteessa vain siihen osaan arvonlisäverona maksettuja määriä, joka vastaa petoksen kohteena olevaa määrää. Muutoin verovelvollisia kannustettaisiin toteuttamaan vain asianmukaiset toimenpiteet mahdollisen petoksen seurausten rajoittamiseksi, mutta ei välttämättä toimenpiteitä sen varmistamiseksi, etteivät niiden suorittamat liiketoimet johda veropetokseen osallistumiseen tai sen edistämiseen. Se, että verovelvollinen on hankkinut tavaroita tai palveluja, vaikka hän tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää, että hankkimalla kyseiset tavarat tai palvelut hän osallistui liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta, joka oli tehty vaihdantaketjun aikaisemmassa vaiheessa, riittää sen toteuttamiseen, että kyseinen verovelvollinen on osallistunut kyseiseen petokseen. Tämä on riittävä peruste sille, että tältä henkilöltä voidaan evätä vähennysoikeus ilman, että on tarpeen osoittaa, että on olemassa vaara verotulojen menettämisestä.
- 20 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että verovelvollinen, joka on osallistunut veropetokseen, ei voi vedota verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen arvonlisäverovapautuksen saamiseksi (määräys 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266).

- 21 NSS päättelee unionin tuomioistuimen tämänhetkisen oikeuskäytännön perusteella, että epäämällä vähennysoikeus sillä perusteella, että veropetoksella aiheutetaan vahinkoa toimitusketjulle, ei pyritä kompensoimaan veron puuttumista veronsaajalta vaan suojaamaan arvonlisäverojärjestelmää petoksilta. Tällä toimenpiteellä pyritään ensisijaisesti ehkäisemään veropetoksia, minkä johdosta sillä on tietty pelotteen omainen vaikutus. Ennaltaehkäisy ei olisi tehokasta, jos puuttuva vero voitaisiin määrätä jälkiverona ainoastaan petosketjun yksittäiselle lenkille. On siis oletettava, että vähennysoikeutta ei ole lainkaan yhdelläkään toimijoista, jotka ovat tietoisesti osallistuneet veropetokseen. Jos verohallinto epäisi vähennysoikeuden pelkästään kantamalla puuttuvan veron, se syrjisi yhtäältä toimijaa, jonka on maksettava lisää veroa (toimija on vastuussa petokseen osallistumisesta ilman muita tämän ketjun lenkkejä, jotka ovat niin ikään voineet olla tietoisia petoksesta), ja toisaalta rehellisiä toimijoita, jotka ovat tästä syystä epäoikeudenmukaisesti huonommassa asemassa kuin epärehelliset toimijat. Edellä mainituista seikoista käy ilmi, että verohallinto voi evätä veron vähennysoikeuden petosketjun jokaiselta jäseneltä (ks. NSS:n tuomio 19.1.2023, nro 1 Afs 101/2021-42, Trimet Prag, CZ:NSS:2023:1.Afs.101.2021.42; tuomio 26.1.2023, nro 1 Afs 164/2021-52, Z + M servis, CZ:NSS:2023:1.Afs.164.2021.52; tuomio 29.3.2023, nro 2 Afs 298/2021-69, LAKUM - AP, CZ:NSS:2023:2.Afs.298.2021.69; tuomio 27.4.2023, nro 7 Afs 160/2021-89, TRIODON, CZ:NSS:2023:7.Afs.160.2021.89; tuomio 25.10.2023, nro 1 Afs 1/2023-71, FEPO - europalety, CZ:NSS:2023:1.Afs.1.2023.71 tai tuomio 7.9.2021, nro 6 Afs 158/2019-63, ANAFRA, CZ:NSS:2021:6.Afs.158.2019.63).
- 22 Kun otetaan huomioon edellä esitetyt unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ja sitä seuranneesta NSS:n oikeuskäytännöstä tehdyt päätelmät, on selvää, että käsiteltävässä asiassa verotuksen neutraalisuutta loukataan hyväksyttävästi epäämällä vähennysoikeus paitsi FAU:ta myös sen tavarantoimittajalta, VERAMI:ta. Tämä johtuu nimittäin siitä, että nämä yritykset ovat osallistuneet veropetokseen. Tätä monitahoista suhdetta on käsitelty riittävästi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä, eikä se edellytä ennakkoratkaisukysymyksen esittämistä. Se ei sitä paitsi olisi edes mahdollista, koska tämä verotusmenettelyä koskeva pääasiamenettelyn osa ei ole oikeudellisen tarkastelun kohteena nyt käsiteltävässä asiassa.

Toissijainen vastuu verollisten suoritusten toteuttajan maksamatta jättämästä verosta

- 23 Direktiivin 2006/112/EY 205 artiklasta ilmenee, että jäsenvaltiot voivat määrätä muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen yhteisvastuulliseksi arvonlisäveron maksamisesta ilman, että siinä vahvistetaan tätä vastuuta koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä. Unionin tuomioistuin on ottanut tähän jossain määrin kantaa ensimmäisen kerran jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 21 artiklan 3 kohdan analogisen sisällön osalta.

- 24 Keskeisenä on pidettävä 11.5.2006 annettua tuomiota Federation of Technological Industries ym. (C-384/04, EU:C:2006:309). Siinä korostettiin, että jäsenvaltioiden on käyttäessään niille unionin direktiiveissä annettua valtaa kuitenkin noudatettava unionin oikeusjärjestyksen osana olevia yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluvat muun muassa oikeusvarmuuden periaate ja suhteellisuusperiaate. Erityisesti suhteellisuusperiaatteen osalta on muistettava, että vaikka on perusteltua, että jäsenvaltion kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohdan perusteella antamalla säännöksillä pyritään mahdollisimman tehokkaasti turvaamaan veronsaajan oikeudet, kyseiset säännökset eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin tämän päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen. Jäsenvaltio voi kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohdan nojalla asettaa henkilön yhteisvastuulliseksi arvonlisäveron maksamisesta silloin, kun hän on hänen hyväkseen toteutetun liiketoimen ajankohtana tiennyt tai hänen olisi pitänyt tietää, että tästä luovutuksesta tai jostakin edeltävästä tai myöhemmästä luovutuksesta maksettava arvonlisävero jää maksamatta. Jäsenvaltio voi tältä osin nojautua olettimiin, nämä olettamukset eivät kuitenkaan saa olla sellaisia, että verovelvollisen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa kumota niitä esittämällä vastanäyttöä. Tällaiset olettamukset johtaisivat aivan varmasti ankaraa vastuuta koskevaan järjestelmään, joka menisi pidemmälle kuin veronsaajan oikeuksien säilyttämisen kannalta on välttämätöntä. Elinkeinonharjoittajan, joka toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että hänen liiketoimensa eivät kuulu ketjuun, johon sisältyy arvonlisäveropetos, on voitava luottaa näiden liiketoimien laillisuuteen ilman sitä vaaraa, että hänen katsotaan olevan yhteisvastuussa jonkin toisen verovelvollisen maksettavaksi kuuluvan veron maksamisesta.
- 25 Unionin tuomioistuin päätyi näihin päätelmiin myös 21.12.2011 antamassaan tuomiossa Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10, EU:C:2011:871).
- 26 Unionin tuomioistuin käsitteli direktiivin 2006/112/EY 205 artiklan tulkintaa 20.5.2021 antamassaan tuomiossa ”ALTI” OOD (C-4/20, EU:C:2021:397). Se totesi, että kyseisessä säännöksessä ei kuitenkaan täsmennetä henkilöitä, jotka jäsenvaltiot voivat määrätä yhteisvelallisiksi, eikä tilanteita, joissa tällainen määrääminen voidaan suorittaa. Näin ollen jäsenvaltioiden asiana on määrittää kyseisessä artiklassa säädetyn yhteisvastuun edellytykset ja sen toteuttamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt. Kun otetaan huomioon oikeusvarmuuden periaate ja suhteellisuusperiaate, joita tulkitaan samoin sanamuodoin kuin edellä mainituissa tuomioissa, jäsenvaltiot voivat määrätä muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen yhteisvastuulliseksi arvonlisäveron maksamisessa. Määrittäminen on perusteltava näiden kahden yhteisvastuullisen velallisen tosiasiallisella tai oikeudellisella suhteella. Jäsenvaltioiden on erityisesti täsmennettävä ne erityiset olosuhteet, joissa verollisen suorituksen vastaanottajan kaltaisen henkilön on katsottava olevan yhteisvastuussa sopimuskumppaninsa maksettavaksi tulevan veron maksamisesta siitä huolimatta, että vastaanottaja on jo suorittanut veron liiketoimen hinnan osana. Lisäksi se toisti edellä tiivistetysti esitetyt tuomion Federation of Technological Industries ym. päätelmät. Se lisäsi, että kun kyse on pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä

tarkoitettuna kaltaisesta arvonlisäveroalan väärinkäytöksestä, veronsaajalla on kuitenkin oltava mahdollisuus saada tehokkuussyistä perittyä takaisin maksettava vero ja kaikki siihen liittyvät osatekijät kultakin tähän väärinkäyttöön osallistuneelta sopimuspuolelta.

- 27 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy siis ilmi, että jäsenvaltioiden tehtävänä on määrittää veron maksamista koskevan yhteisvastuun toteuttamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt. Niiden on kuitenkin oltava oikeusvarmuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen mukaisia. On mahdotonta soveltaa sellaista objektiivisen vastuun järjestelmää, joka ei anna mahdollisuutta vapautua vastuusta tilanteessa, jossa on toimittu vilpittömässä mielessä toteuttamalla kaikki toimenpiteet, joiden toteuttamista asianomaiselta henkilöltä voidaan oikeutetusti vaatia petokseen osallistumisen välttämiseksi.
- 28 NSS:n tiedossa on, että unionin tuomioistuimessa on vireillä direktiivin 2006/112/EY 205 artiklan tulkintaa koskeva asia C-331/23, Dranken Van Eetvelde NV. Tätä asiaa koskevista julkisesti saatavilla olevista tiedoista ja erityisesti ennakkoratkaisukysymysten muotoilusta ei ilmene, että unionin tuomioistuin ottaisi kantaa NSS:ssä vireillä olevan kysymyksen kannalta merkittävällä tavalla.
- 29 Unionin tuomioistuin ei ole tähän mennessä käsitellyt kysymystä siitä, onko verovastuun samanaikainen toteuttaminen ja vähennysoikeuden epääminen veropetokseen osallistumisen perusteella samojen liiketoimien osalta suhteellisuusperiaatteen mukaista. Näin on lisäksi tilanteessa, jossa verovelvollinen, johon näitä kahta toimenpidettä sovelletaan, tiesi tai sen olisi ainakin pitänyt tietää, että vastaanottaessaan verollisia suorituksia hän osallistuu veropetokseen ja että suoritusten toteuttaja ei maksaisi veroa vastaanotetuista verollisista suorituksista. Tätä kysymystä ei näin ollen voida pitää selvänä eikä johtaa selvästi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä.
- 30 NSS lisää tältä osin, että kansallisessa lainsäädännössä ei ole nimenomaisesti säädetty siitä, että samanaikaisesti sovellettaisiin vähennysoikeuden epäämistä ja toissijaista verovastuuta siitä, että saman verollisen suorituksen toteuttaja maksaa veron. Se perustuu verohallinnon hallinnolliseen käytäntöön, jonka laillisuutta NSS ei ole vielä tarkastellut. Kansallisen oikeuden järjestelmällisen tulkinnan näkökulmasta näiden välineiden rinnakkainen soveltaminen ei näytä olevan poissuljettua. Vähennysoikeuden epääminen on veron määräämisen väline verotusmenettelyä koskevassa pääasiamenettelyssä. Lisäksi tässä tapauksessa on kyse FAUn omasta verovelvollisuudesta. Suoritusten toteuttajan maksamatta jääneestä verosta vastaaminen on sitä vastoin verojen maksuvaiheen väline, joka on verotusmenettelyä koskeva pääasiamenettelyn osa (ks. NSS:n tuomio 18.12.2018, nro 7 Afs 8/2018-56, ARMOSTAV MÍSTEK, CZ:NSS:2018:7.Afs.8.2018.56 ja tuomio 24.1.2022, nro 10 Afs 57/2021-65, EKO Logistics, CZ:NSS:2022:10.Afs.57.2021.65). Verovastuu ei koske FAUn omaa verovelvollisuutta vaan VERAMIn (eli FAUn tavarantoimittajan) laskussa määrällisesti ilmoittamaa veronalaista suoritusta, josta VERAMI on velvollinen

maksamaan veron veronsaajalle. Vaikka sekä toissijainen verovastuu että vähennysoikeuden epääminen koskevat samaa liiketapahtumaa (verollista suoritusta), ne liittyvät eri verovelvollisten verovelvoitteisiin. Verovastuu koskee VERAMIn verovelvollisuutta (myynnistä maksettava vero), ja vähennysoikeuden epääminen koskee FAUn verovelvollisuutta (ostoihin sisältyvä vero).

- 31 Ainoa kysymys, joka herättää epäilyjä molempien välineiden samanaikaisen soveltamisen sallittavuudesta FAUn kohdalla, on toissijaiseen verovastuun vetoamisen kohtuullisuus tilanteessa, jossa FAU:ta on jo evätty lainvoimaisella päätöksellä oikeus vähentää vero samoista verollisista suorituksista. Suhteellisuusperiaatetta tulkitaan direktiivin 2006/112/EY 205 artiklan asiayhteydessä siten, että toimenpiteet, joilla jäsenvaltio pyrkii varmistamaan veronsaajan oikeuksien mahdollisimman tehokkaan suojan, eivät saa mennä pidemmälle kuin tämän päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen. Tämän asian arvioinnin kannalta on olennaista vastata kysymykseen, onko FAUn verovähennysoikeuden epääminen sillä perusteella, että vastaanotetut verolliset suoritukset ovat osa veropetoksen kohteena olevaa toimitusketjua, riittävä toimenpide veronsaajalle suoritettavien maksujen suojaamiseksi ja riittävä väline veropetosten torjumiseksi. Jos veron vähennysoikeuden epääminen FAU:ta ei ole riittävä keino näiden yleisten etujen suojaamiseen ja jos sen vuoksi olisi käytettävä kaikkia keinoja maksamattoman veron perimiseksi VERAM:ilta edellä mainittujen oikeutettujen tavoitteiden saavuttamiseksi, on arvioitava, onko suhteellisuusperiaatteen mukaista määrätä FAU vastuuseen (pääasian olosuhteet huomioon ottaen).
- 32 NSS ei katso, että FAU voisi vedota unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä johtuvaan sääntöön, jonka mukaan riskit jaetaan luovuttajan ja veroviranomaisten välillä suhteellisuusperiaatteen mukaisesti sellaisen petoksen johdosta, johon kolmas osapuoli on syyllistynyt (tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105). FAU saattoi tietää ja sen olisi ainakin pitänyt tietää, että vastaanottaessaan verollisen suorituksen VERAM:ilta se osallistui veropetokseen.
- 33 Kahdella jo edellä mainitulla seikalla voi olla merkitystä unionin tuomioistuimelle esitetyn ennakkoratkaisukysymyksen arvioinnissa, mutta on sopivaa toistaa ne nimenomaisesti. Ensimmäinen tosiseikka on se, että vaikka verohallinto epäsi FAU:ta veron vähennysoikeuden VERAM:ilta vastaanotettujen verollisten suoritusten osalta, tämä tapahtui vasta sen jälkeen, kun verotarkastus oli suoritettu jälkiverotusmenettelyn yhteydessä. Tämän seurauksena FAU määrättiin maksamaan lisää veroa, jota se ei kuitenkaan maksukyvyttömyytensä vuoksi maksanut. Näin ollen FAU ei suorittanut veronsaajalle velvollisuuksia, joka liittyvät suoraan veron vähennysoikeuden epäämiseen. Vastaaaja viittaa tähän kassaatiovalituksessaan. On kuitenkin mainittava lisäksi, että FAU:lle näin syntyneet maksamattomat verot voidaan yleensä periä takaisin kyseiseltä yritykseltä. On lisättävä, että käsiteltävässä asiassa tämä perustuu ainoastaan maksukyvyttömyysmenettelyihin sovellettaviin sääntöihin.

- 34 Toinen tosiseikka on se, että jos FAU olisi maksanut tavarantoimittajansa verot vakuuden perusteella, se tuskin olisi saanut tavarantoimittajaltaan tosiasiallista korvausta, kun maksamattomia veroja koskevan vastuun toissijaisuutta koskeva kansallinen lainsäädäntö (ks. edellä) otetaan huomioon.

[– –] [Ennakkoratkaisukysymyksen toisto]

[– –] [kansallinen menettely]

[– –]

TYÖASIAKIRJA