

Asia C-709/22

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

Jättämispäivä:

17.11.2022

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Voivodikunnan
hallintotuomioistuin, Wrocław, Puola)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

22.9.2022

Valittaja:

Syndyk Masy Upadłości A

Vastapuoli:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Pääasian kohde

Se, että veroviranomainen on evännyt pesähoitajalta luvan siirtää verovelvollisen arvonlisäverotilillä olevat varat toiselle tilille (jaetun maksun järjestelmä)

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Kysymys siitä, ovatko verovelvollisen arvonlisäverotilillä olevien varojen (jaetun maksun järjestelmä) siirtämistä koskevat kansalliset säännökset ja kansallinen käytäntö unionin oikeuden mukaisia insolvenssioikeuden näkökulmasta; SEUT 267 artikla

Ennakkoratkaisukysymykset

1. Onko luvan antamisesta Puolalle ottaa käyttöön yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY 226 artiklasta poikkeava erityistoimenpide 18.2.2019 annettua neuvoston täytäntöönpanopäätöstä (EU) 2019/310 (EUVL 2019, L 51, s. 19; jäljempänä neuvoston päätös 2019/310), yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä direktiivi 2006/112) ja erityisesti sen 395 ja 273 artiklaa sekä suhteellisuusperiaatetta ja neutraalisuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännökselle ja kansalliselle käytännölle, joiden mukaisesti käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa pesähoitajalta on evättävä lupa siirtää verovelvollisen arvonlisäverotilillä olevat varat (jaetun maksun järjestelmä) pankkitilille, jota pesähoitaja on ehdottanut?

2. Onko Euroopan unionin perusoikeuskirjan (EUVL 2007, C 303, s. 1; jäljempänä perusoikeuskirja) 17 artiklan 1 kohtaa (omistusoikeus), luettuna yhdessä perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdan ja 52 artiklan 1 kohdan kanssa, tulkittava siten, että nämä määräykset ovat esteenä kansalliselle säännökselle ja kansalliselle käytännölle, joiden mukaisesti käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa pesähoitajalta on evättävä lupa siirtää verovelvollisen arvonlisäverotilillä olevat varat toiselle tilille (jaetun maksun järjestelmä), mikä tarkoittaa, että verovelvollisen omaisuutta olevat varat, jotka jäävät maksukyvyttömyydessä edellä mainitulle arvonlisäverotilille, jäädytetään, ja tämän seurauksena pesähoitaja ei voi täyttää velvollisuuksiaan maksukyvyttömyysmenettelyssä?

3. Onko Euroopan unionista tehdyn sopimuksen (EUVL 2007, C 90, s. 30; jäljempänä SEU) 2 artiklassa tarkoitettua oikeusvaltioperiaatetta ja sen edellyttämää oikeusvarmuuden periaatetta, SEU 4 artiklan 3 kohdassa tarkoitettua vilpittömän yhteistyön periaatetta ja perusoikeuskirjan 41 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua hyvän hallinnon periaatetta, kun otetaan huomioon neuvoston päätöksen 2019/310 asiayhteys ja tavoitteet sekä direktiivissä 2006/112 säädetty, tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle käytännölle, jonka mukaisesti pesähoitajalta evätään lupa siirtää verovelvollisen arvonlisäverotilillä olevat varat toiselle tilille (jaetun maksun järjestelmä), mistä seuraa, että maksukyvyttömyysmenettelyn, joka maksukyvyttömyystuomioistuimen mukaan kuuluu maksukyvyttömyysmenettelyistä 20.5.2015 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) 2015/848 (uudelleenlaadittu; EUVL 2015, L 141, s. 19) 3 artiklan 1 kohdan nojalla Puolan toimivaltaan, tavoitteita ei saavuteta, ja näin ollen syntyy tilanne, jossa epäasianmukaisen kansallisen toimenpiteen soveltaminen johtaa siihen, että Skarb Państwaa (Puolan valtio)

kohdellaan velkojana edullisemmin kaikkien muiden velkojien kustannuksella?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

SEU 2 artikla, SEU 4 artiklan 3 kohta, SEU 6 artiklan 1 kohta

Euroopan unionin perusoikeuskirja (jäljempänä perusoikeuskirja): 6 artiklan 3 kohta, 17 artiklan 1 kohta, 41 artiklan 1 kohta, 51 artiklan 1 kohta ja 52 artiklan 1 kohta

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi): johdanto-osan neljäs perustelukappale, 273 artikla, 395 artiklan 1 kohta

Luvan antamisesta Puolalle ottaa käyttöön yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY 226 artiklasta poikkeava erityistoimenpide 18.2.2019 annettu neuvoston täytäntöönpanopäätös (EU) 2019/310 (jäljempänä päätös 2019/310): johdanto-osan neljäs, seitsemäs, 11 ja 12 perustelukappale, 1 ja 3 artikla

Maksukyvyttömyysmenettelyistä 20.5.2015 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston asetusta (EU) 2015/848 (uudelleenlaadittu): johdanto-osan kolmas–viides perustelukappale, 3 artiklan 1 kohta

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annettu laki (ustawa z dnia 11 marce 2004 r.o. podatku od towarów i usług; Dz. U. 2021, nro 54, järjestysnumero 685, sellaisena kuin se on muutettuna; jäljempänä arvonlisäverolaki)

- 106e §:n 1 momentin 18a kohta: Laskussa, jonka mukainen maksettavaksi tuleva yhteismäärä on suurempi kuin 15 000 PLN tai vastaava määrä ulkomaan valuuttana ilmaistuna ja joka koskee lain liitteessä nro 15 tarkoitettuja verovelvolliselle toimitettuja tavaroita tai verovelvollisen ostamia palveluja, on oltava maininta ”jaetun maksun järjestelmä” – –;

- 108a §:n 1 momentti: Verovelvolliset, jotka ovat saaneet laskun, johon on merkitty veron määrä, voivat suorittaa kyseisen laskun mukaisen määrän jaetun maksun järjestelmän mukaisesti;

- 108a §:n 1a momentti: Verovelvollisten, jotka suorittavat maksun lain liitteessä nro 15 lueteltujen sellaisten tavaroiden tai palvelujen hankinnasta, joista on annettu lasku, jonka mukainen maksettavaksi tuleva yhteismäärä on suurempi kuin 15 000 PLN tai vastaava määrä ulkomaan valuuttana ilmaistuna, on käytettävä jaetun maksun järjestelmää. – –;

- 108a §:n 2 momentti: Jaetun maksun järjestelmä perustuu siihen, että: 1) määrä, joka vastaa saadusta laskusta ilmenevää veron kokonaismäärää tai osaa siitä, maksetaan arvonlisäverotilille; 2) määrä, joka vastaa saadusta laskusta ilmenevää myynnin nettoarvon kokonaismäärää tai osaa siitä, maksetaan sellaiselle pankkitilille tai tilille luotto-osuuskunnassa, jota varten arvonlisäverotiliä pidetään, tai suoritetaan muulla tavalla;

- 108b §:n 1 momentti: Verotoimiston johtaja antaa verovelvollisen hakemuksesta päätöksellä luvan siirtää verovelvollisen ilmoittamalle arvonlisäverotilille kertyneet varat verovelvollisen ilmoittamalle sellaiselle pankkitilille tai tilille luotto-osuuskunnassa, jota varten kyseistä arvonlisäverotiliä pidetään;

- 108b §:n 2 momentti. 2: Verovelvollisen on ilmoitettava hakemuksessaan arvonlisäverotilillä olevien varojen määrä, joka on tarkoitus siirtää;

- 108b §:n 3 momentti: Verotoimiston johtaja tekee päätöksensä 60 päivän kuluessa hakemuksen vastaanottamisesta. Verotoimiston johtaja vahvistaa päätöksessään siirrettävien varojen määrän;

- 108b §:n 5 momentin 1 kohta: Jos verovelvollisella on maksamattomina erääntyneitä 29.8.1997 annetun pankkilain (ustawa prawo bankowe) 62b §:n 2 momentin 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettuja veroja tai maksuja, verotoimiston johtaja epää päätöksellä luvan siirtää arvonlisäverotilillä olevia varoja siltä osin kuin niiden määrä vastaa viivästyneitä veroja tai maksuja viivästyskorkeineen – –;

- 108e §: Verovelvollisilla, jotka toimittavat lain liitteessä nro 15 tarkoitettuja tavaroita tai suorittavat samassa liitteessä tarkoitettuja palveluja, ja verovelvollisilla, jotka hankkivat näitä tavaroita tai palveluja, on oltava Puolan valuuttamääräinen 29.8.1997 annetun pankkilain 49 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu maksutili tai erityinen elinkeinotoiminnan harjoittamista varten avattu tili luotto-osuuskunnassa;

29.8.1997 annettu pankkilaki (ustawa z 29.8.1997 r. Prawo bankowe; Dz. U. 2020, järjestysnumero 1896, sellaisena kuin se on muutettuna; jäljempänä pankkilaki)

- 62a §:n 1 momentti: Pankki pitää arvonlisäverotiliä maksutiliä varten;

- 62b §:n 2 momentin 2 kohdan a alakohta: Arvonlisäverotililtä voidaan tehdä veloituksia ainoastaan tarkoituksessa suorittaa seuraavia maksuja verotoimiston tilille: (-) tavaroista ja palveluista kannettava vero – –; (-) yhteisövero – –; (-) tulovero – –; (-) valmistevero – –; (-) tullimaksu – –;

- 62d §:n 1 momentin 1 kohta: Arvonlisäverotilillä olevia varoja ei voida ulosmitata tuomioistuimen tai hallintoviranomaisen antaman sellaisen täytäntöönpanoperusteen perusteella, joka on annettu muun kuin edellä 62b §:n

2 momentin 2 kohdassa tarkoitetun velan täytäntöönpanemiseksi tai turvaamiseksi;

Maksukyvyttömyydestä 28.2.2003 annettu laki (Ustawa z 28.2.2003 r. Prawo upadłościowe, Dz. U. 2020, järjestysnumero 1228, sellaisena kuin se on muutettuna; jäljempänä maksukyvyttömyyslaki)

- 342 §:n 1 momentin 2 kohta: Konkurssipesän varoista maksettavat saatavat luokitellaan eri ryhmiin seuraavasti – toinen ryhmä – muut saatavat, jos niitä ei ole maksettava muuhun ryhmään kuulumisen perusteella, ja erityisesti verot ja muut julkisoikeudelliset maksut sekä muut sosiaaliturvamaksut;

- 343 §:n 1 momentti: Konkurssipesän varoista maksetaan ensin menettelyn kustannukset, ja jos konkurssipesän varat riittävät – myös muut konkurssipesän velat, –;

Lyhyt kuvaus tosiseikoista ja menettelystä sekä asianosaisten keskeiset perustelut

- 1 Konkurssipesän pesänhoitaja esitti ensimmäisen asteen veroviranomaiselle hakemuksen maksukyvyttömän verovelvollisen arvonlisäverotilillä olevien varojen siirtämisestä konkurssipesän tilille. Pesänhoitaja ilmoitti, että varat oli tarkoitus siirtää kunnan tilille kiinteistöveron maksamiseksi.
- 2 Pesänhoitaja korosti, että yrityksellä ei ole konkurssiin asettamisen jälkeen ollut maksamattomia velkoja Skarb Państwa (Puolan valtio). Arvonlisäverotilillä olevat varat ovat kertyneet maksukyvyttömyysmenettelyn aikana. On riidatonta, että muiden veroviranomaisten ilmoittamat saatavat ovat ajalta ennen konkurssiin asettamista ja ne on merkitty valvottujen saatavien luetteloon. Julkisoikeudellisten elinten saatavat katetaan lain mukaan toiseen saatavaryhmään kuuluvina saatavina muiden, yksityisoikeudellisten saatavien ohella. Julkisoikeudellisia elimiä kohdellaan siis samalla tavalla kuin maksukyvyttömän verovelvollisen muitakin velkoja. Konkurssivelkojen saatavien maksamisen osalta maksukyvyttömyyslaki on erityislaki (lex specialis) suhteessa arvonlisäverolakiin ja pankkilakiin. Näin ollen verovelvollisen konkurssissa veroviranomaiset eivät voi nostaa saataviaan ns. automaattisesti erilliseltä arvonlisäverotililtä, jos verovelvolliselle kertyy verorästejä. Arvonlisäverotilillä olevat varat ovat siis verovelvollisen omaisuutta. Jos ei ole syytä katsoa toisin, eli jos verovelvollisella ei ole maksamattomina eräänntyneitä pankkilain 62b §:n 2 momentin 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettuja veroja tai maksuja, hakemus on periaatteessa hyväksyttävä.
- 3 Ensimmäisen asteen veroviranomainen epäsi edellä mainitun luvan. Se viittasi arvonlisäverolain 108b §:n 1 ja 5 momenttiin sekä pankkilain 62b §:n 2 momentin 2 kohdan a alakohtaan ja totesi, että koska konkurssissa olevalla yrityksellä oli päätöksen tekopäivänä arvonlisävero- ja tuloverorästejä ja koska maksamattomina eräänntyneet määrät ylittävät määrän, jonka pankkitilille siirtämisestä koskevan hakemuksen pesänhoitaja oli esittänyt, arvonlisäverolain 108b §:n 5 momentin

1 kohdassa säädetty edellytys täyttyi, ja varojen siirtoluvalla oli epämisperuste. Kyseisen viranomaisen mukaan lainsäätäjät on säätänyt, missä tarkoituksessa arvonlisäverotilillä olevia varoja voidaan käyttää. Konkurssiin asettaminen ei vaikuta verovelvollisen verotukselliseen asemaan, sillä konkurssiin asetettu yritys on edelleen verovelvollinen. Erona on se, että pesänhoitaja harjoittaa ja johtaa yritystoimintaa yrityksen puolesta. Arvonlisäverolakia on pidettävä erityislakina suhteessa maksukyvyttömyyslaista ilmenevään yleissääntelyyn.

- 4 Muutoksenhakuelin piti ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätöksen voimassa ja yhtyi sen perusteluihin. Se totesi, että vaikka arvonlisäverotilillä olevat varat ovat verovelvollisen omaisuutta, yksi edellä mainitun luvan epäämisen edellytyksistä on, että verovelvollisella on verorästejä. Arvonlisäverotilille kertyneiden varojen määrä on itse asiassa konkurssiin asetetun yrityksen sopimuspuolten arvonlisäverolaskujen perusteella maksamien verojen määrä. Tätä määrää ja näitä varoja ei siis voida kohdella samalla tavalla kuin ylisuuria maksuja, joilla viranomaisen voi kuitata maksurästejä.
- 5 Valittaja vaati Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Voivodikunnan hallintotuomioistuin, Wrocław, Puola) toimittamassaan valituksessa muutoksenhakuelimen päätöksen kumoamista.

Ennakkoratkaisupyyntöön perustelut

Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen perustelut

- 6 Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu on epävarma siitä, onko arvonlisäveropetosten torjumiseksi kansallisesti käyttöön otettu toimenpide – jaetun maksun järjestelmä – otettu käyttöön unionin oikeuden mukaisesti, ja missä rajoissa sitä voidaan soveltaa.
- 7 Jaetun maksun järjestelmästä säädetään Puolan oikeusjärjestyksessä arvonlisäverolaissa ja pankkilaissa. Siitä säädettiin pakottavasti päätöksen 2019/310 perusteella. Tässä järjestelmässä arvonlisäveron määrä ja veron peruste on maksettava erikseen. Jos tavarantoimittajaan tai palveluntarjoajaan sovelletaan jaetun maksun järjestelmää koskevia säännöksiä, sillä on oltava tavallisen pankkitilin lisäksi erillinen, jäädytettyjen varojen arvonlisäverotili. Tätä erillistä tiliä voidaan käyttää ainoastaan arvonlisäveron veloittamiseen asiakkailta ja arvonlisäveron maksamiseen tavarantoimittajille/palveluntarjoajille sekä muiden julkisoikeudellisten maksujen suorittamiseen, tosin ainoastaan Skarb Państwalle. Tällöin ostaja maksaa veron perusteen tavarantoimittajalle/palveluntarjoajalle, yleensä tavalliselle pankkitilille, kun taas toimituksesta tai suorituksesta maksettava arvonlisävero maksetaan jäädytetyille arvonlisäverotilille. Tästä maksutavasta päättää ainoastaan maksun suorittaja, eikä se tapahdu automaattisesti. Verovelvollisen arvonlisäverotilillä olevien varojen vapauttaminen edellyttää veroviranomaisen lupaa. Kansallisessa laissa säädetään myös määräajasta ja edellytyksistä, joiden täytyessä varoja ei vapauteta.

- 8 Kun Puola haki lupaa poiketa arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa säädetyistä, se ilmoitti, että pakollisella jaetun maksun järjestelmällä poistetaan arvonlisäveropetokset, ja komissio yhtyi tähän näkemykseen ja katsoi, että toimenpide oli oikeassa suhteessa veronkierron torjuntaa koskevaan tavoitteeseen nähden.
- 9 Päätöksellä 2019/310 Puolalle myönnettiin määräaikainen poikkeus, joka oli voimassa 28.2.2022 saakka. Päätöksen 1 artiklan sanamuodosta ilmenee, että poikkeus koskee arvonlisäverodirektiivin 226 artiklaa. Kyse on siis siitä, että laskuihin sovelletaan erityistä vaatimusta eli vaatimusta siitä, että niissä mainitaan ”jaetun maksun järjestelmä”. Tämä ilmenee arvonlisäverolain 106e §:n 1 momentin 18a alakohdasta.
- 10 Arvonlisäverodirektiivin 206 artiklassa puolestaan säädetään, että verovelvollisen, joka on veronmaksuvelvollinen, on maksettava arvonlisäveron nettomäärä 250 artiklassa säädetyin arvonlisäveroilmoituksen antamisen yhteydessä. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin asettaa maksun suoritukselle eri määräpäivän tai vaatia suoritettavaksi ennakkomaksuja.
- 11 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on ensinnäkin epävarma siitä, eikö kansallista toimenpidettä ole pidettävä poikkeuksena arvonlisäverodirektiivin 206 artiklasta, ja eikö se näin ollen edellyttänyt arvonlisäverodirektiivin 395 artiklan mukaista asianmukaista ilmoitusta. Tämä on tärkeää, koska ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöminen merkitsee menettelymääräysten rikkomista, mikä aiheuttaa sen, ettei kyseisiä säännöksiä voida vedota yksityisiä vastaan (vrt. unionin tuomioistuimen tuomio 4.2.2016, Ince, C-336/14, EU:C:2016:72, 67 kohta).
- 12 Arvonlisäverodirektiivin 206 artiklan sanamuodosta ilmenee, että verovelvollisen ei ole maksettava arvonlisäveroa jokaisen toteuttamansa verollisen liiketoimen jälkeen, vaan jokaisen verokauden päättyessä. Näin ollen kyseisen säännöksen ensimmäisessä virkkeessä mainittu arvonlisäveron nettomäärä saadaan laskemalla yhteen kaikista aiemmin verokauden aikana toteutetuista verollisista myynneistä maksettavat verot, joista vähennetään kaikista aiemmin saman ajanjakson aikana toteutetuista verollisista ostoista tilitetut verot. Verovelvollisen sopimuspuolten, joilta verovelvollinen on ostanut tavaroita tai palveluja, tilittämän arvonlisäveron määrän on siis tarkoitus jäädä verovelvollisen vapaaseen käyttöön. Arvonlisäverotili ei toimi näin. Arvonlisäverotilillä olevat varat jäädytetään suurimman tällaisessa tilanteessa mahdollisen määrän mukaisena jo ennen kuin julkisoikeudellinen velvollisuus maksaa arvonlisäveroa syntyy, koska koko arvonlisäveron määrä maksetaan arvonlisäverotilille. Sitä vastoin voidakseen käyttää omia varojaan muihin tarkoituksiin kuin mainittujen julkisoikeudellisten velvoitteiden maksamiseen elinkeinonharjoittaja tarvitsee julkisoikeudellisen elimen luvan, jonka antamiselle säädetty määräaika on 60 päivää, jota sovelletaan, vaikka elinkeinonharjoittajalla ei ole julkisoikeudellisia maksurästejä. Arvonlisäverodirektiivin 206 artiklan toisessa virkkeessä säädetty mahdollisuus vaatia ennakkomaksuja antaa tosin mahdollisuuden edellyttää, että osa koko

verokaudelta maksettavasta arvonlisäveron nettomäärästä maksetaan etukäteen. Sanalla ennakkomaksu tarkoitetaan nimittäin sitä, että määrä, joka on maksettava myöhemmin, eli koko verokaudelta maksettava arvonlisäveron nettomäärä, maksetaan osittain. On kuitenkin vaikea tulkita, että ostajan tavarantoimittajalle yhdestä ainoasta liiketoimesta maksaman arvonlisäveron määrää on pidettävä edellä tarkoitettuna ennakkomaksuna (vrt. unionin tuomioistuimen tuomio 9.9.2021, G. sp. z o.o., C-855/19, EU:C:2021:714, 33 kohta ja julkisasiamies H. Saugmandsgaard Øen ratkaisuehdotus 18.3.2021, G. sp. z o.o., EU:C:2021:222, 111 ja 112 kohta).

- 13 Puola tai komissio eivät kuitenkaan kumpikaan katsoneet, että poikkeus koski myös arvonlisäverodirektiivin 206 artiklaa.
- 14 Jaetun maksun järjestelmää voidaan siis pitää ns. muuna velvollisuutena, jota jäsenvaltiot pitävät arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa tarkoitetulla tavalla välttämättöminä veropetosten estämiseksi. Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa annetaan jäsenvaltioille harkintavaltaa niiden toimenpiteiden valinnassa, joita ne voivat toteuttaa muun muassa petosten estämiseksi. Jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen yleisten periaatteiden mukaisesti ja näin ollen myös suhteellisuusperiaatteen sekä verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisesti (unionin tuomioistuimen tuomio 17.5.2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, 41 kohta; tuomio 21.11.2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, 35 kohta ja tuomio 8.5.2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, 38 ja 39 kohta).
- 15 Veropetokset ja veronkierto ovat väistämättä osa yhteistä arvonlisäverojärjestelmää, ja siten myös niiden estäminen on päämäärä, joka on vahvistettu arvonlisäverodirektiivissä ja johon siinä rohkaistaan (mm. unionin tuomioistuimen tuomio 21.5.2021, ”ALTI” OOD, C-4/20, EU:C:2021:397). Jäsenvaltioilla on mahdollisuus säätää oikeusjärjestyksessään kansallisista erityistoimenpiteistä muun muassa tämän tavoitteen saavuttamiseksi. Tältä osin toteutetuilla toimenpiteillä ei kuitenkaan saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tällaisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Suhteellisuusperiaatteen mukaisesti jäsenvaltioiden on turvauduttava sellaisiin keinoihin, jotka samalla, kun niiden avulla voidaan tehokkaasti saavuttaa kansallisella lainsäädännöllä tavoiteltu päämäärä, kuitenkin haittaavat mahdollisimman vähän kyseisellä unionin lainsäädännöllä tavoiteltujen päämäärien saavuttamista ja siinä asetettujen periaatteiden noudattamista (ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 18.12.1997, Molenheide ym., C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623, 46 kohta ja tuomio 27.9.2007, Teleos ym., C-409/04, EU:C:2007:548, 52 kohta). Vaikka siis onkin perusteltua, että jäsenvaltioiden toteuttamalla toimenpiteillä pyritään mahdollisimman tehokkaasti turvaamaan veronsaajan oikeudet, niillä ei saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. em. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio Molenheide ym., EU:C:1997:623, 47 kohta ja tuomio 11.5.2006, Federation of Technological Industries ym., C-384/04, EU:C:2006:309, 30 kohta). On erityisesti niin, että näitä toimenpiteitä ei voida käyttää siten, että niillä asetettaisiin kyseenalaiseksi arvonlisäveron neutraalisuus

(vrt. unionin tuomioistuimen tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 50 kohta; tuomio 21.3.2000, Gabalfrisa ym. C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 52 kohta ja tuomio 21.6.2012, Mahageben, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 57 kohta).

- 16 Jaetun maksun järjestelmä on kokeilu, jonka tarkoituksena arvonlisäveropetosten torjunta. Puola toimitti 29.4.2021 siltä vaaditun kertomuksen, jossa tarkastellaan kyseisen toimenpiteen yleistä vaikutusta arvonlisäveropetoksiin ja asianomaisiin verovelvollisiin (neuvoston päätöksen 2019/310 johdanto-osan 12 kappale ja 2 artikla). Ennakkoratkaisua pyytävällä tuomioistuimella ei ole käytettävissään kyseistä kertomusta. Edellä mainitun kansallisen toimenpiteen soveltamisaikaa jatkettiin täytäntöönpanopäätöksellä 28.2.2025 asti.
- 17 Yhdestäkään ennakkoratkaisua pyytävällä tuomioistuimella olevasta asiakirjasta, joka on toimitettu komissiolle, ei ilmene, että Puola olisi toimittanut komissiolle kertomuksen, jossa tarkastellaan jaetun maksun järjestelmän vaikutuksia insolvenssioikeuden näkökulmasta. Tämä on ratkaisevan tärkeää, koska kyseisellä toimenpiteellä voi olla kielteisiä seurauksia, jotka ilmenevät siten, että maksukyvyttömyysmenettelyn päätavoitteita ei saavuteta, eli sillä voi olla järjestelmällinen ja todellinen vaikutus (arvonlisäverovelvollisiin) maksukyvyttömiin yhteisöihin ja niiden velkoihin ja sen seurauksena voi olla, että Skarb Państwaa suositetaan kaikkien muiden velkojien kustannuksella.
- 18 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin pohtii perustellusti, ylitetäänkö kyseisellä toimenpiteellä ja sen soveltamiskäytännöllä se, mikä on tarpeen sekä arvonlisäverodirektiivin 273 ja 395 artiklassa että päätöksessä 2019/310 mainitun arvonlisäveropetosten torjuntaa koskevan tavoitteen saavuttamiseksi.
- 19 Yhteisöjen tuomioistuin korosti 11.7.1988 antamassaan tuomiossa Direct Cosmetics Ltd, Laughtons Photographs Ltd (138/86 ja 139/86, EU:C:1988:383) sitä, että veron kiertämisen käsite kattaa myös veropetokset. Veropetoksella sanana tosin viitataan myös toiminnan tahallisuuteen (tuomion 21 kohta). Veropetoksella tarkoitetaan menettelyä, jolla verovelvollinen yrittää välttää lakisääteiset velvoitteensa petollisin keinoin. Kyse on suorasta ja tahallisesta verolainsäädännön rikkomisesta, joka perustuu petolliseen pyrkimykseen välttää veron tai sen osan määräämiseltä tai maksamiselta. Arvonlisäveron osalta verovelvollinen tähtää toiminnallaan veron määräämisen välttämiseen tavalla, jolla rikotaan suoraan ja avoimesti voimassa olevia verolainsäädännön säännöksiä. Tällä toiminnalla tarkoitetaan esimerkiksi sitä, että veron kohteesta ei ilmoiteta eikä siitä siis kanneta veroa, alihintojen ilmoittamista, verojen tahallista maksamatta jättämistä ja virheellisten laskujen laatimista jne. (vrt. mm. unionin tuomioistuimen tuomio 7.12.2010, R, C-285/09, EU:C:2010:742, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 20 On epäselvää, pysytäänkö edellä mainitun tavoitteen rajoissa, jos veroviranomainen myöntää mainitun luvan. Tällaisella ratkaisulla tosiasiallisesti (*de facto*) rajoitetaan elinkeinonharjoittajan mahdollisuutta käyttää varojaan, ja

sillä edellytetään jopa sitä, että arvonlisäveron maksamiseksi kerätyt varat käytetään sellaisten julkisoikeudellisten velkojen maksamiseen, jotka lainsäätäjä on valinnut jo ennen arvonlisäverovelvollisuuden syntymistä.

- 21 Tässä yhteydessä tulee esiin merkittävä kysymys, nimittäin kysymys siitä, voiko pesähoitaja käyttää maksukyvyttömän elinkeinonharjoittajan arvonlisäverotilillä olevia varoja, kun arvonlisäverovelvollinen on konkurssissa. Konkurssipesään kuuluu maksukyvyttömän verovelvollisen omaisuus konkurssiin asettamispäivänä ja verovelvolliselle maksukyvyttömyysmenettelyn aikana kertyneet varat, jollei tietyistä poikkeuksista muuta johdu. Nämä poikkeukset eivät koske arvonlisäverotilillä olevia varoja, joten kyseisten varojen pitäisi olla osa konkurssipesää. Veroviranomainen on kieltäytynyt palauttamasta verovelvollisen arvonlisäverotilille kertyneitä varoja siitä syystä, että verovelvollisella on verorästejä (jotka ovat syntyneet ennen konkurssiin asettamista), jotka sen tulee maksaa veroviranomaiselle (arvonlisäveroa ja tuloveroa). Nämä erääntyneet verot on kuitenkin merkitty valvottujen saatavien luetteloon. Valvottujen saatavien luettelon merkitys on siinä, että sen perusteella velkojilla, joiden saatavat on merkitty kyseiseen luetteloon, on oikeus osallistua maksukyvyttömyysmenettelyyn ja ne voivat saada muiden velkojien ohella maksun saatavistaan konkurssipesän varojen jakamisen yhteydessä. Kun maksukyvyttömyysmenettely on saatettu päätökseen tai sen käsittely on lopetettu, ote valvottujen saatavien luettelosta on puolestaan täytäntöönpanoperuste velallista vastaan. Pesähoitaja on ilmoittanut, että maksukyvyttömällä verovelvollisella ei ollut muita (maksukyvyttömyysmenettelyn aikana syntyneitä) arvonlisäverorästejä, ja pesähoitaja tarvitsee varat juoksevan kiinteistöverovelan maksamiseksi paikallishallinnolle.
- 22 On vaikea tulkita, että arvonlisäveropetosten torjumista koskevalla tavoitteella voidaan perustella sitä, että kielletään siirtämästä arvonlisäveron perusteella kertyneitä varoja konkurssipesähoitajalle, joka toimii valvovan tuomarin valvonnassa ja joka hoitaa maksukyvyttömyyslain mukaisia tehtäviä.
- 23 Lisäksi suhteellisuusperiaatteen mukaan silloin, kun on mahdollista valita usean tarkoituksenmukaisen toimenpiteen välillä, on valittava vähiten rajoittava, eivätkä toimenpiteistä aiheutuvat haitat saa olla liian suuria tavoiteltuihin päämääriin nähden (yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 12.7.2001, Jippes ym. C-189/01, EU:C:2001:420, 81 kohta). Edellä mainittu luvan epääminen voi vaikuttaa aiheuttavan liian suurta haittaa. Ensinnäkin kyseisiä erääntyneitä velkoja ei voida kohdella samalla tavalla kuin pakkotäytäntöönpanon kohteena olevia erääntyneitä velkoja, koska ne on merkitty valvottujen saatavien luetteloon. Toiseksi pesähoitaja ei voi käyttää kyseisiä varoja maksujen suorittamiseen velkojille, kun arvonlisäverorästejä ei ole.
- 24 Unionin tuomioistuin on jo katsonut, että vaikka jäsenvaltioilla on tietty vapaus säätää arvonlisäveron ylimenevän osan palauttamiseen sovellettavista säännöistä, nämä yksityiskohtaiset säännöt eivät saa vaarantaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta siten, että arvonlisävero jää kokonaan tai osittain verovelvollisen

rasitteeksi. Näiden palauttamissääntöjen on etenkin oltava sellaisia, että ne sallivat asianmukaisin tavoin suorittaa kyseiseen arvonlisäveron ylijäämään perustuvan koko saatavan verovelvolliselle, mikä edellyttää sitä, että vero palautetaan kohtuullisen ajan kuluessa käteissuorituksena tai vastaavalla tavalla ja että käyttöön otetusta palautusjärjestelmästä ei varsinkaan aiheudu verovelvolliselle minkäänlaista taloudellista riskiä (unionin tuomioistuimen tuomio 6.7.2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 12.5.2021, technoRent International ym., C-844/19, EU:C:2021:378, 37 ja 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Kun konkurssiin asetettu arvonlisäverovelvollinen ei tosiasiallisesti harjoita taloudellista toimintaa, eikä sille voi siis syntyä velvollisuutta maksaa arvonlisäveroa, ja kun pesänhoitaja on todennut, että maksukyvyttömällä yrityksellä ei ole enää konkurssiin asettamisen jälkeen juoksevia arvonlisäverorästejä, on kysyttävä, loukataanko sillä, että arvonlisäverotilillä olevat varat on jäädytetty, arvonlisäveron neutraalisuusperiaatetta.

Toisen ennakkoratkaisukysymyksen perustelut

- 25 Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu pohtii, onko asiassa kyse perusoikeuskirjan 17 artiklan 1 kohdan mukaisen omistusoikeuden loukkaamisesta.
- 26 On riidatonta, että arvonlisäverotilillä olevat varat ovat verovelvollisen omaisuutta, myös konkurssissa olevan verovelvollisen tapauksessa (osana konkurssipesää). Varojen jäädyttäminen merkitsee niiden käytön rajoittamista. Jotta verovelvollinen tai pesänhoitaja voi käyttää varoja muihin tarkoituksiin (mukaan lukien lakisääteisten verojen maksamiseen muille julkisoikeudellisille velkojille), sen on saatava lupa veroviranomaiselta. Lupa evätään automaattisesti, jos verovelvollisella on verorästejä. Luvan epääminen ei kuitenkaan pitäisi olla automaattista, kun kyseiset velat on merkitty valvottujen saatavien luetteloon ja kun ne siis odottavat täytäntöönpanoa maksukyvyttömyysmenettelyn aikana. Tulkinta kuuluu veroviranomaisen harkintavaltaan. Jos lupa kuitenkin evätään, on ilmeistä, että Skarb Państwalle koituu kahdenlaista taloudellista etua, sillä yhtäältä se ilmoittaa saatavansa valvottujen saatavien luetteloon ja toisaalta se jäädyttää samasta syystä arvonlisäverotilillä olevat varat. Tästä varojen jäädyttämisestä seuraa, että konkurssipesän pesänhoitaja ei voi käyttää näitä varoja kaikkien velkojien (Skarb Państwa mukaan lukien) saatavien suorittamiseen maksukyvyttömyysmenettelyssä, joka tapahtuu valvojan tuomarin valvonnassa. Kuten tässä asiassa, verovelvollisella ei välttämättä ole juoksevia velkoja, jotka perustuisivat sen taloudelliseen toimintaan (jota pesänhoitaja harjoittaa verovelvollisen nimissä), mutta sillä voi olla muita velkoja, joita ei makseta valtion talousarvioon, kuten kiinteistövero (paikallishallinnon talousarvio). Veroviranomainen ei voi itse ulosmitata varoja edellä mainitulta pankkitililtä, koska maksukyvyttömyysmenettelyn aikana kaikki – mukaan lukien arvonlisäveroa koskevat – pakkotäytäntöönpanomenettelyt keskeytetään suoraan lain eli maksukyvyttömyyslain nojalla. Arvonlisäverolaki vaikuttaa siihen, miten pesänhoitaja hoitaa tehtävänsä, koska siinä säädetään maksukyvyttömyyslaista

poikkeavasti siitä, millaisia päätöksiä pesähoitajan on tehtävä edellä mainittujen verovelvollisen varojen osalta, joiden lain mukaan pitäisi kuulua konkurssipesään. On huomattava, että tässä yhteydessä myöskään valvovalla tuomarilla ei ole mahdollisuutta toimia. (Jos konkurssipesällä ei ole muita varoja,) se, että arvonlisäverotilillä on jäädytettyjä varoja, joita ei siirretä pesähoitajalle, voi johtaa siihen, että maksukyvyttömyysmenettely keskeytetään ja että tosiasiallisesti ainoastaan Skarb Państwa saa maksun saatavistaan muiden velkojien kustannuksella, eikä maksukyvyttömän verovelvollisen yritystoimintaa saada purettua. Sen sijaan silloin, kun maksukyvyttömällä verovelvollisella on omaisuuseriä, joista voidaan suorittaa kaikkien velkojien saatavat, se, että kyseiset varat jäävät konkurssipesän ulkopuolelle, voi johtaa siihen, että ei ole tahoja, jolle kyseiset varat voitaisiin maksaa, kun yritys on purettu. Verovelvollinen kuitenkin poistetaan rekisteristä maksukyvyttömyystuomioistuimen päätöksellä. Tällöin Skarb Państwa saa perusteetonta etua.

- 27 Unionin oikeudessa omistusoikeuden suojasta määrätään erityisesti perusoikeuskirjan 17 artiklassa. Perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdan mukaan perusoikeuskirjaa sovelletaan jäsenvaltioihin silloin, kun ne soveltavat unionin oikeutta. On ilmeistä, että jäsenvaltiot soveltavat unionin oikeutta, kun kyse on arvonlisäverotuksesta (ks. unionin tuomioistuimen tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, 25 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Perusoikeuskirjan 52 artiklan 3 kohdassa määrätään kuitenkin, että siltä osin kuin tämän perusoikeuskirjan oikeudet vastaavat ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyssä, Roomassa 4.11.1950 allekirjoitetussa yleissopimuksessa (jäljempänä Euroopan ihmisoikeussopimus) taattuja oikeuksia, niiden merkitys ja ulottuvuus ovat samat kuin mainitussa yleissopimuksessa. Perusoikeuskirjan 17 artikla vastaa perusoikeuskirjan selitysten mukaan Euroopan ihmisoikeussopimuksen ensimmäisen lisäpöytäkirjan 1 artiklaa. Perusoikeuskirjan 17 artiklaa on näin ollen tulkittava Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen viimeksi mainittua määräystä koskevan oikeuskäytännön valossa, joka on otettava huomioon vähimmäissuojan tasona (vrt. unionin tuomioistuimen tuomio 21.5.2019, komissio v. Unkari, C-235/17, EU:C:2019:432, 72 kohta). Perusoikeuskirjan 17 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla omaisuuden käsitteellä on itsenäinen ulottuvuus, joka ei rajoitu aineellisen omaisuuden omistamiseen, ja tiettyjä muita oikeuksia ja etuja, jotka ovat varallisuuseriä, voidaan myös pitää omaisuutena (Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 22.6.2004, Broniowski v. Puola, hakemusno 31443/96, 129 kohta). Tietyin edellytyksin omaisuuden käsite voi kattaa varallisuusarvoisia oikeuksia, mukaan lukien saatavia (ks. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 28.9.2004, Kopecký v. Slovakia, hakemusno 44912/98, 35 kohta). Arvonlisäverosta on todettava, että Euroopan ihmisoikeustuomioistuin katsoi 22.1.2009 antamassaan tuomiossa Bulves v. Bulgaria (hakemusno 3991/03, 57 kohta), että valittajayhtiön oikeutta vähentää ostoihinsa sisältynyt arvonlisävero oli pidettävä vähintäänkin ”oikeutettuna odotuksena” siitä, että se voisi tosiasiallisesti käyttää varallisuusarvoista oikeutta, jota oli pidettävä Euroopan ihmisoikeussopimuksen ensimmäisen lisäpöytäkirjan 1 artiklassa tarkoitettuna ”omaisuutena” (ks. soveltuvin osin Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 29.11.1991, Pine

Valley Developments Ltd ym. v. Irlanti, 51 kohta; tuomio 16.4.2002, Dangeville v. Ranska, hakemusnro 36677/97, 48 kohta; tuomio 22.7.2003, Cabinet Diot ja SA Gras Savoye v. Ranska, hakemusnro:t 49217/99 ja 49218/99, 26 kohta; tuomio 25.4.2007, Aon Conseil and Courtage SA ja Christian de Clarens SA v. Ranska, hakemusnro 70160/01, 45 kohta ja tuomio 23.5.2007, Intersplav v. Ukraina, hakemusnro 803/02, 30–32 kohta). Oikeus vähentää arvonlisävero on siis varallisuusarvoinen oikeus, jota suojataan perusoikeuskirjan 17 artiklan nojalla. Ei ole epäilystäkään siitä, että erillisellä arvonlisäverotilillä olevat varat ovat perusoikeuskirjan 17 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua omaisuutta, jonka omistusoikeutta suojataan kyseisen määräyksen perusteella.

- 28 Julkisen vallan tehokkuuden viimeisenä rajana ovat unionin kansalaisten perusoikeudet, joita perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdan mukaan voidaan rajoittaa ainoastaan lailla sekä kyseisten oikeuksien ja vapauksien keskeistä sisältöä kunnioittaen, jos nämä rajoitukset ovat välttämättömiä ja vastaavat tosiasiallisesti unionin tunnustamia yleisen edun mukaisia tavoitteita tai tarvetta suojella muiden henkilöiden oikeuksia ja vapauksia (vrt. unionin tuomioistuimen tuomio 15.2.2016, J. N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, 50 kohta). Kyse on siis yleisen järjestyksen ja omistamisen vapauden välisestä vaikeasti saavutettavasta tasapainosta. Tämän lain on nimittäin oltava riittävän helposti saatavilla ja ennakoitavissa, toisin sanoen muotoiltu riittävän tarkasti, jotta oikeussubjektit voivat – käyttäen apuna tarvittaessa valistuneita neuvonantajia – toimia sen mukaan ja ennakoida sen seuraukset omassa tapauksessaan (Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 26.3.1987, Leander v. Ruotsi, hakemusnro 9248/81, 50 kohta). Lain on siis oltava riittävän selkeä (Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 3.7.2007, Tan v. Turkki, hakemusnro 9460/03, 22–26 kohta) ja sen perusteella on voitava ennakoida sovellettavien toimenpiteiden merkitys ja luonne (vrt. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 25.9.2006, Coban v. Espanja, hakemusnro 17060/02) ja siinä on määriteltävä riittävän selvästi, miten laajasti ja mitä sääntöjä noudattaen valtaa puuttua Euroopan ihmisoikeussopimuksessa taattujen oikeuksien käyttöön voidaan käyttää (Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 14.9.2010, Sanoma Uitgevers v. Alankomaat, hakemusnro 38224/03, 81 ja 82 kohta). Se, että laissa annetaan harkintavaltaa, ei sinällään ole ristiriidassa tämän vaatimuksen kanssa edellyttäen, että tällaisen harkintavallan laajuus ja sen käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt määritellään riittävän selvästi kyseessä olevaan hyväksytyyn tavoitteeseen nähden, jotta oikeussubjektia suojataan riittävästi mielivaltaisilta toimilta (em. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio Margareta ja Roger Andersson, 75 kohta). Laissa, jossa annetaan harkintavaltaa, on siis vahvistettava sen laajuus (Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 25.3.1983, Silver ym. v. Yhdistynyt kuningaskunta, hakemusnro:t 5947/72, 6205/73, 7052/75, 7061/75, 7107/75, 7113/75 ja 7136/75, 88 kohta). Nämä kaikki ovat oikeuden ensisijaisuuden ajatuksesta johtuvia edellytyksiä (Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 25.5.1998, Kopp v. Sveitsi, hakemusnro 23224/94, 55 kohta). Edellytyksestä, jonka mukaan jokaisen rajoituksen on oltava laissa säädetty, seuraa siis Euroopan

ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan, että julkisen vallan käyttäjien on toimittava oikeussäännöissä ennalta määritellyissä rajoissa, mistä seuraa tiettyjä vaatimuksia, jotka varsinaisten oikeussääntöjen ja niiden tosiasiallista noudattamista varten luotujen menettelyjen on täytettävä. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimella on ollut tilaisuus täsmentää, että termi laki on ymmärrettävä sen aineellisessa merkityksessä eikä ainoastaan sen muodollisessa merkityksessä niin, että siihen voi kuulua kirjoitettu oikeus, mutta myös kirjoittamaton oikeus tai tuomioistuinten kehittämä oikeus (Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 26.4.1979, *Sunday Times v. Yhdistynyt kuningaskunta* (nro 1), hakemusno 6538/74, A-sarja, nro 30, 49 kohta ja tuomio 13.7.1995, *Tolstoy Miloslavsky v. Yhdistynyt kuningaskunta*, hakemusno 18139/91, A-sarja, nro 316-B, 37 kohta). Julkaistu vakiintunut oikeuskäytäntö, joka on siis saatavilla ja jota alemmanasteiset tuomioistuimet noudattavat, voi täydentää tietyissä tilanteissa lain säännöstä ja selkeyttää sitä tehden siitä ennakoitavan (Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 24.5.1988, *Müller ym. v. Sveitsi*, hakemusno 10737/84, 29 kohta). Suhteellisuusperiaatteesta on todettava, että se edellyttää, että omistusoikeuden käytön rajoittamisella ei ylitetä niitä rajoja, jotka johtuvat siitä, mikä on tarpeellista asianomaisella säännöstöllä lainmukaisesti tavoiteltujen päämäärien toteuttamiseksi ja tähän soveltuva, eli silloin, kun on mahdollista valita usean tarkoituksenmukaisen toimenpiteen välillä, on valittava vähiten rajoittava, eivätkä toimenpiteistä aiheutuvat haitat saa olla liian suuria tavoiteltuihin päämääriin nähden (unionin tuomioistuimen tuomio 20.3.2018, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 29 Kuten edellä on jo todettu, jaetun maksun järjestelmä otettiin käyttöön arvonlisäveropetosten torjumiseksi, minkä on sinänsä katsottava olevan yleisen edun mukaista (vrt. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 22.9.1994, *Hentrich v. Ranska*, hakemusno 13616/88, 39 kohta). Lainsäätäjä ei kuitenkaan ole säätänyt jaetun maksun järjestelmän vaikutuksista insolvenssioikeuden näkökulmasta. Tässä tilanteessa on vaikea tulkita, että kyse on selvistä ja täsmällisesti määritellyistä säännöistä, joiden perusteella pesänhoitajan kaltaiset ammattimaiset oikeussubjektit voisivat panna vireille maksukyvyttömyysmenettelyn ja ennakoida veroviranomaisten toimintaa. Se, että on syntynyt kilpailevia oikeudellisia ratkaisuja, on aiheuttanut oikeudellista epävarmuutta. Veroviranomainen, joka soveltaa ainoastaan sanamuodon mukaista tulkintaa, epää luvan vapauttaa varat, koska on olemassa nimellisiä verorästejä, kun taas toinen veroviranomainen, joka soveltaa säännösten rakenteellista ja teleologista tulkintaa, vapauttaa varat. Voimassa olevan lainsäädännön mukaan on lisäksi niin, että arvonlisäverotilillä olevat varat kuuluvat konkurssipesään. Lain ennakoimattomuus näkyy myös aineellisella tasolla. Puolan hallintotuomioistuinten oikeuskäytännön perusteella tuomioistuimille on epäselvää, mitä kollisionormia on sovellettava, ja vaihtoehtoja on kolme: *lex superior*, *lex specialis derogat legi generali* ja *lex posterior derogat legi priori*. Ajoittain erityislaiksi (*lex specialis*) katsotaan maksukyvyttömyyslaki, ja ajoittain arvonlisäverolaki. Tällainen tilanne puoltaa tulkintaa, jonka mukaan käyttöön

otettu sääntely on epäselvää eikä sen soveltaminen ole ennakoitavissa ja jonka mukaan se aiheuttaa epävarmuutta pesähoitajissa.

Kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen perustelut

- 30 Euroopan unioni on oikeusunioni, ja ajatus oikeuden ensisijaisuudesta ja oikeusvaltioperiaate ovat olleet unionin ja Euroopan yhteisön toiminnan perusta sen perustamisesta alkaen (vrt. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 23.4.1986, Parti écologiste ”Les Verts”, 294/83, EU:C:1986:166, 23 kohta). Kukin jäsenvaltio jakaa kaikkien muiden jäsenvaltioiden kanssa – ja tunnustaa sen, että nuo muut jäsenvaltiot jakavat sen kanssa – lukuisia yhteisiä arvoja, joihin unioni perustuu, kuten SEU 2 artiklassa täsmennetään. Tämä lähtökohta merkitsee sitä – ja perustelee sen –, että jäsenvaltioiden välillä vallitsee keskinäinen luottamus siihen, että kyseiset arvot tunnustetaan ja että siis ne täytäntöön panevaa unionin oikeutta noudatetaan (vrt. unionin tuomioistuimen lausunto 18.12.2014, 2/13, EU:C:2014:2454, 168 kohta). Tässä asiayhteydessä jäsenvaltioiden on erityisesti SEU 4 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä alakohdassa vahvistetun vilpittömän yhteistyön periaatteen nojalla varmistettava omilla alueillaan unionin oikeuden soveltaminen ja noudattaminen ja toteutettava kaikki yleis- tai erityistoimenpiteet, joilla voidaan varmistaa perussopimuksista tai unionin toimielinten toimista johtuvien velvoitteiden täyttäminen (vrt. unionin tuomioistuimen tuomio 6.3.2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, 34 kohta). Lisäksi oikeusvarmuuden periaate, jota luottamuksensuojan periaate täydentää, edellyttää, että lainsäädäntö, josta aiheutuu yksityisille epäedullisia vaikutuksia, on selvää ja täsmällistä ja että sen soveltaminen on yksityisten ennakoitavissa (vrt. unionin tuomioistuimen tuomio 12.12.2013, Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, C-362/12, EU:C:2013:834, 44 kohta; tuomio 15.2.1996, Duff ym., C-63/93, EU:C:1996:51, 20 kohta; tuomio 29.4.2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, 34 kohta ja tuomio 11.6.2015, Berlington Hungary ym., C-98/14, EU:C:2015:386, 77 kohta). Oikeusvarmuuden periaate velvoittaa kaikkia niitä kansallisia viranomaisia, joiden tehtäviin kuuluu unionin oikeuden soveltaminen (ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 17.7.2008, ASM Brescia, C-347/06, EU:C:2008:416, 65 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). On siis selvää, että jotta voidaan puhua perusoikeuskirjan 41 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta hyvästä hallinnosta, hallinnon on toimittava lainsäädännön – mukaan lukien unionin lainsäädännön – perusteella ja sen rajoissa.
- 31 Arvonlisäveropetosten torjuntaa unionin tunnustamana tavoitteena ei voida tarkastella yksinomaan sen tehokkuuden kannalta. Arvonlisäveropetosten torjunnassa käytettyjen keinojen ja metodien on vastattava oikeusvaltioperiaatteeseen liittyviä vaatimuksia. Jos julkiselle vallalle annettaisiin arvonlisäveropetosten torjunnassa liian pitkälle meneviä välineitä, ei voitaisi mitenkään estää sitä, että julkisen vallan valvomattomalla ja vapaalla toiminnalla vahingoitettaisiin viime kädessä yhteistä arvonlisäverojärjestelmää ja siten myös verovelvollisia.

- 32 Eräistä pääasian piirteistä ilmenee, kuinka epäjohtonmukainen Puolan oikeusjärjestys on. Sitä, että arvonlisäverotilillä olevien varojen, joiden siirtämistä pesänhoitaja on hakenut arvonlisäverovelvollisen konkurssiin asettamisen jälkeen, käyttöä rajoitetaan sellaisen lainsäädännön tulkinnan perusteella, jossa ei ole otettu huomioon unionin oikeuteen perustuvia oikeudellisia rajoituksia, on vaikea pitää tavoitellun päämäärän eli arvonlisäveropetosten torjumisen kannalta asianmukaisena toimenpiteenä. Pesänhoitajan toimintaa tuomioistuimen valvonnassa ei voida rinnastaa arvonlisäveropetokseen liittyvään vilpilliseen ja tahalliseen toimintaan. Kansallinen lainsäätaja on säätänyt insolvenssioikeudellisen järjestelmän, jonka pääasiallisena tarkoituksena ei ole ainoastaan velkojien saatavien maksaminen vaan myös taloudellisen toimijan pelastaminen (mahdollisuuksien mukaan). Tästä seuraa, että kun Puolan lainsäätaja ottaa käyttöön toimenpiteen, jolla se pyrkii torjumaan arvonlisäveropetoksia, ei voida olettaa, että lainsäätäjän tarkoituksena on samalla estää muiden sellaisten kansallisten säännösten vaikutukset (ellei lainsäätaja ole nimenomaisesti maininnut näin), jotka ovat aivan yhtä tärkeitä markkinoiden (mukaan lukien unionin sisämarkkinoiden) toiminnan kannalta. Näin ollen veroviranomaisten ei pitäisi tulkita lakia, unionin oikeus mukaan luettuna, siten, että ne johtavat niistä normeja tavalla, joka voi tehdä tyhjäksi maksukyvyttömyysmenettelyn tavoitteet siten, että Skarb Państwaa suositetaan kaikkien muiden velkojien kustannuksella. Tulkitessaan oikeussääntöjä veroviranomaiset eivät saisi pahentaa kahden oikeudellisen järjestelmän – julkisoikeuden ja yksityisoikeuden – välillä vallitsevia ongelmakohtia ja epäjohtonmukaisuuksia. Oikeusvaltiossa taloudellisilla toimijoilla on oikeus odottaa valtion viranomaisilta, että kun ne puuttuvat perusoikeuksiin, viranomaisilla on asianmukaiset perusteet toimia näin.