



# Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS  
JULIANE KOKOTT  
19. joulukuuta 2019<sup>1</sup>

**Asia C-446/18**

**AGROBET CZ, s.r.o.**  
**Muuna osapuolena:**  
**Finanční úřad pro Středočeský kraj**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Nejvyšší správní soud (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivin 2006/112/EY 179 ja 183 artikla – Arvonlisäveron vähennys – Arvonlisäveron ylijäämä – Arvonlisäveron ylijäämän pidättäminen kokonaisuudessaan liiketoimien tiettyä osaa koskevan verotarkastuksen vuoksi – Vaaditun arvonlisäveron ylijäämän palauttaminen osittain – Verotuksen neutraalisuuden periaate – Suhteellisuusperiaate

## I Johdanto

1. Voiko verohallinto viivyttää arvonlisäveron ylijäämän palauttamista kokonaisuudessaan, vaikka enää vain pieni osa on vireillä olevan verotarkastuksen kohteena? Verohallinnon ja komission mielestä voi, ja ne perustelevat tätä sillä, että yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY<sup>2</sup> (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 179 artiklan mukaan vähennys voidaan tehdä vain arvonlisäveron *kokonaismäärästä*.
2. Edellä esitetystä kysymyksestä tekee erityisen hankalan se, että vaaditun arvonlisäveron vähennyksen yhä tarkastuksen kohteena oleva osa saattaa liittyä kolmannen osapuolen liiketoimeen, jossa on syyllistytty petokseen, ja verovelvollisen olisi mahdollisesti pitänyt tietää tästä. Tällöin unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö<sup>3</sup> sallisi verohallinnon evätä (tai edellyttäisi, että verohallinto epäi) vähennysoikeuden.
3. Merkitseekö tämä myös sitä, että muita ja kiistattomasti ”lainmukaisia” tapahtumia koskevia arvonlisäveron vähennyksiä voidaan viivyttää useiden vuosien ajan?

1 Alkuperäinen kieli: saksa.

2 EUVL 2006, L 347, s. 1.

3 Tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, 35 kohta); tuomio 3.10.2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, 30 kohta) ja tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, 48 kohta). Ks. vastaavasti myös tuomio 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, 27 ja 28 kohta) ja tuomio 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 39 ja 40 kohta).

## II Asiaa koskevat oikeussäännöt

### A Unionin oikeus

4. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle – –”

5. Arvonlisäverodirektiivin 179 artiklan ensimmäinen kohta koskee verovelvollisen tekemää verovähennystä:

”Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää 178 artiklan säännösten mukaisesti saman kauden aikana. – –”

6. Arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään siitä, miten jäsenvaltio kohtelee arvonlisäveron ylijäämää:

”Jos vähennysten määrä ylittää verokaudelta maksettavan arvonlisäveron määrän, jäsenvaltiot voivat siirtää ylimenevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen tarkemmin määräämillään ehdoilla. – –”

7. Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa säädetään muun muassa jäsenvaltioiden mahdollisuuksista estää veropetoksia:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.”

### B Tšekin lainsäädäntö

8. Arvonlisäverolain nro 235/2004 (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, jäljempänä arvonlisäverolaki) 105 §:n 1 momentin mukaan ”arvonlisäveron ylijäämän määrittämisen tuloksena yli 100 Tšekin korun (CZK) suuruinen palautettava veron määrä maksetaan takaisin verovelvolliselle automaattisesti 30 vuorokauden kuluttua arvonlisäveron ylijäämän määrittämisestä.”

9. Lain nro 280/2009 (zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, jäljempänä verolaki), sellaisena kuin se oli voimassa 31.12.2016 asti, 89 ja 90 §:n mukaan tilanteessa, jossa jätetystä veroilmoituksesta käy ilmi, että verovelvolliselle on muodostumassa verovähennysoikeus, veroviranomainen antaa mahdollisten epäilyjen vallitessa verovelvolliselle oikaisukehotuksen, ja mikäli epäilyjä ei voida poistaa eikä veron määrää voida todistaa uskottavasti, veroviranomainen voi aloittaa verotarkastuksen.

10. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan verolaissa ei ole säädetty verotarkastuksen tai sen verotusmenettelyn enimmäiskestosta, jonka yhteydessä verotarkastus toteutetaan. Ainoastaan veron määrittämiselle on asetettu määräaika. Verolain 148 §:ssä säädetään, että jos verotarkastus on aloitettu ennen määräajan päättymistä, veron määrä on määritettävä kolmen vuoden kuluessa tarkastuksen aloittamisesta. Tämä veron määrittämisen määräaika ei kulu muun muassa sinä aikana, jona kansainvälinen virka-apumenettely on vireillä. Määräaika päättyy kuitenkin viimeistään 10 vuoden kuluttua.

11. Verolain 254a §:ssä säädetään, että mikäli selvitysmenettely, joka liittyy veroilmoitukseen, josta käy ilmi, että verovelvollisella on veroylijäämää, kestää yli viisi kuukautta, verovelvollisella on oikeus vaatia korkoa veroviranomaisen määrittämälle veroylijäämälle.

12. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamista tiedoista käy ilmi, että kansallisen oikeuden mukaan veroilmoituksen riidatonta osaa koskevaa veroa ei ilmeisestikään voida määrittää osittain tai väliaikaisesti ennen verotarkastuksen loppuun saattamista.

### III Pääasia

13. AGROBET CZ, s. r. o. (jäljempänä AGROBET) on erityisesti maataloustuotteiden ja rehujen tuontia ja vientiä harjoittava yritys.

14. Se toimitti vuoden 2016 helmikuussa vuoden 2015 joulukuuta ja vuoden 2016 tammikuuta koskevat arvonlisäveroilmoitukset, joissa se ilmoitti arvonlisäveron ylijäämän olevan 2 958 167 CZK (noin 109 476 euroa) ja 1 559 241 CZK (noin 57 649 euroa). Tämä ylijäämä sisältää myös arvonlisäveron vähennykset AGROBETin puolalaiselle yritykselle verovapaasti jälleenmyymän rapsiöljyn ostoista.

15. Veroviranomaiset aloittivat verotarkastuksen molemmista verokausista, koska rapsiöljyä koskevien liiketoimien verotuksen oikeellisuus herätti epäilyjä. Epäilyt koskivat sekä sovellettua verokantaa että mahdollisia valeliiketoimia. Rapsiöljy oli peräisin Puolasta, ja sillä käytiin kauppaa Tšekissä muuttumattomassa muodossa, minkä jälkeen AGROBET myi sen edelleen Puolaan.

16. Näiden epäilyjen vuoksi arvonlisäveroa ei vahvistettu vuoden 2015 joulukuun ja vuoden 2016 tammikuun osalta eikä laskettua arvonlisäveron ylijäämää palautettu. Tämän jälkeen AGROBET ehdotti arvonlisäveron riidanalaisen osan suojaamista vakuudella, jotta riidaton osa voitaisiin määrittää ja loput arvonlisäveron ylijäämästä voitaisiin palauttaa. Verohallinto hylkäsi ehdotuksen, koska sen mukaan arvonlisäveron ylijäämää ei voida jakaa osiin ja se koskee verokautta kokonaisuudessaan eikä vain osaa verollisista liiketoimista.

17. Puolan viranomaiset ilmoittivat vuoden 2016 kesäkuussa kansainvälisessä virka-apumenettelyssä esitetyn tietopyynnön jälkeen, että AGROBETin rapsiöljyn vastaanottajaan ei ollut saatu yhteyttä ja että tätä on näin ollen pidettävä valeyriyksenä (missing trader). Kun istunto asianosaisten kuulemiseksi järjestettiin unionin tuomioistuimessa 11.9.2019, kyseisten rapsiöljyä koskevien liiketoimien tutkintaa ei ollut vielä saatettu lainvoimaisesti päätökseen.

18. Kantaja vaati kansallista tuomioistuinta kahdella 30.1.2017 nostamallaan laiminlyöntikanteella antamaan tuomion, jolla vastaaja veloitetaan antamaan päätös veron vahvistamiseksi kantajan arvonlisäveroasiassa joulukuun 2015 ja tammikuun 2016 verokausilta niiltä osin kuin kyseinen vero ei kuulu vireillä olevan verotarkastuksen piiriin. AGROBET teki ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle kassaatiovalituksen 13.6.2017 annetusta hylkäävästä tuomiosta.

#### **IV Ennakkoratkaisupyyntö ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa**

19. Nejvyšší správní soud (ylin hallintotuomioistuin, Tšekin tasavalta) on esittänyt 31.5.2018 tekemällään päätöksellä SEUT 267 artiklan nojalla unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko sellainen jäsenvaltion toimenpide unionin lainsäädännön ja erityisesti arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen mukainen, jossa asetetaan arvonlisäverovähennyksen osan määrittämisen ja maksamisen edellytykseksi kaikkien kyseisen verokauden veronalaisten tapahtumien käsittelyn päättymisen?”

20. Unionin tuomioistuimessa kirjallisia huomautuksia esittivät AGROBET, Tšekin tasavalta, Espanjan kuningaskunta ja komissio, ja ne osallistuivat myös 11.9.2019 pidettyyn istuntoon.

#### **V Oikeudellinen arviointi**

##### ***A Taustatilanne ja ennakkoratkaisukysymyksen tulkinta***

21. Tässä riidanalainen AGROBETin veroylijäämä perustuu tavaroiden rajatylittävän kaupan arvonlisäverokohteluun. Tavaroiden yhteisöluovutus (eli tavaroiden rajatylittävä myynti) on lähtökohtaisesti vapautettu verosta alkuperämaassa (arvonlisäverodirektiivin 138 artikla). Ostoista voidaan silti vähentää arvonlisävero (arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan b alakohta). Tällä järjestelmällä pyritään panemaan täytäntöön määräpaikkaperiaate. Tavarain viejä vapautetaan kotimaan arvonlisäverosta ja maahantuojalta kannetaan siitä kohdemaassa sovellettava arvonlisävero (yhteisöhankinnan verotus) (ks. arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohta sekä 20, 40 ja 68 artikla). Tällaisessa liiketoimintamallissa viejälle syntyy väistämättä arvonlisäveron ylijäämää.

22. Kotimaankaupassa arvonlisäverodirektiivin 179 artiklan mukaisella pakollisella menettelyllä, jossa maksettava verovelka ja vähennysoikeuteen perustuva määrä kuitataan keskenään, vältetään yleensä tällaisen ylijäämän syntyminen, koska myyntivaiheessa toteutetut verolliset liiketoimet ovat yleensä suurempia kuin ostovaiheessa toteutetut. Yritykset, jotka toimivat pääasiallisesti rajatylittävän tavaraliikenteen alalla, ovat sen sijaan erityisen riippuvaisia arvonlisäveron ylijäämän nopeasta palautuksesta.

23. Rajatylittävä kauppa on tosin tästä syytä myös hyvin altis petoksille. Siihen riittää, että tavaroiden vastaanottaja ei maksa arvonlisäveroa jälleenmyynnistä määräjäsenvaltiossa (tässä Puolassa) ja katoaa sen jälkeen (missing trader).

24. Nyt käsiteltävässä asiassa on nähtävästi kyseenalaista se, olisiko AGROBETin pitänyt tietää, että sen puolalainen asiakas, jolle rapsiöljy myytiin, syyllistyy tällaiseen arvonlisäveropetokseen. Tšekin verohallinto haluaa tämän osalta evätä AGROBETilta joko ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen tai myynnin verovapauden. Pidän epätodennäköisenä sitä, että verohallinto haluaisi evätä AGROBETilta sekä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen että myynnin verovapauden (kumulatiivisesti), koska se merkitsisi kaksinkertaista ”seuraamusta” yhdestä ja samasta ”sääntöjenvastaisuudesta”. Ennakkoratkaisupyyntöstä ei kuitenkaan käy riittävän selvästi ilmi verohallinnon konkreettista tutkintakohdetta.

25. AGROBETilla on joka tapauksessa myös muissa jäsenvaltiossa muihin tavaroihin ja muihin asiakkaisiin liittyviä liiketoimia, joihin ei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan liity ongelmia. Näiden liiketoimien osalta sekä verovapaus että oikeus arvonlisäveron vähennykseen ovat riidattomia. AGROBET vetoaa pääasiassa ainoastaan niistä johtuvaan arvonlisäveron vähennysoikeuteen. Veroviranomaiset epäävät vähennysoikeuden kuitenkin siihen asti, kunnes kyseisten (mahdollisesti vilpillisten) rapsiöljyyn liittyvien liiketoimien verotarkastus on saatettu loppuun.

26. Tällaiset tarkastukset voivat kestää vuosia. Nyt käsiteltävässä asiassa tarkastus on kestänyt jo yli kolme vuotta. Teoriassa jo yhden euron suuruisen liiketoimen tarkastus voisi viivyttää kaikkien muiden liiketoimien veron vahvistamista usealla vuodella. Kansallisessa lainsäädännössä enimmäiskestoksi on nähtävästi säädetty 10 vuotta. Tällainen viivytys vaikuttaa haitallisesti yrityksen maksuvalmiuteen ja tekee arvonlisäverosta kyseisellä ajanjaksolla merkittävän kustannustekijän, vaikka yleisenä kulutusverona sen pitäisi kohdistua pelkästään loppukuluttajaan<sup>4</sup> ja olla neutraali yrityksiin nähden.

27. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo näin ollen sitä, voiko Tšekin tasavalta evätä arvonlisäverodirektiivin 168 artiklaan perustuvan riidattoman oikeuden arvonlisäveron vähennykseen (tai siitä johtuvan arvonlisäveron ylijäämän palautukseen) saman verokauden muiden liiketoimien verotarkastuksen ajaksi samalla tavalla kuin se on evännyt tarkastuksen kohteena oleviin liiketoimiin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen.

28. Ratkaistavana olevassa kysymyksessä on siten kyse pohjimmiltaan siitä, onko arvonlisäverodirektiivin 167 ja 168 artiklan ja neutraalisuusperiaatteen mukaista viivyttää *riidattoman* arvonlisäveron ylijäämän vahvistamista ja maksamista siihen asti, kunnes kaikkia verokauden liiketoimia on tutkittu riittävästi, silloinkin, kun on todettu, että ilmoitetut verovelat ja ilmoitettu arvonlisäverovähennys ovat valtaosin perusteltuja.

29. Tähän olisi vastattava myöntävästi, jos arvonlisäveron vähennystä ei voida myöntää osittain vaan ainoastaan kokonaisuudesta (ts. kokonaisuutena) (B kohta) tai jos riidatonta arvonlisäveron ylijäämää ei voi muodostua, kuten erityisesti Tšekin ja Espanjan hallitukset väittävät (C kohta). Jos näin ei ole, arvonlisäverolainsäädännön neutraalisuuden periaate voisi jopa edellyttää, että riidaton arvonlisäveron ylijäämä määritetään ja maksetaan viipymättä ja osittain ja että sitä voidaan rajoittaa korkeintaan petosten tehokkaaseen torjuntaan liittyvistä syistä (D kohta).

***B Arvonlisäveron ylijäämän maksamisen viivyttäminen, koska arvonlisäverovähennystä ei voida jakaa osiin***

30. Sekä Tšekin tasavalta, Espanjan kuningaskunta että komissio katsovat tämän perusteella, että arvonlisäveron vähennys voidaan myöntää verokaudelle ainoastaan jakamattomana. Ne tukeutuvat tältä osin pääasiallisesti arvonlisäverodirektiivin 179 ja 183 artiklaan.

31. Arvonlisäverodirektiivin 179 artiklassa täsmennetään, miten verovelvollisen on tehtävä vähennys, toisin sanoen vähennys on tehtävä kyseiseltä verokaudelta maksettavasta arvonlisäveron kokonaisuudesta. Jos verovelka on suurempi kuin verovähennys, jäljellä jäävä vero on maksettava.

<sup>4</sup> Yleisenä kulutusverona arvonlisäveron on tarkoitus kohdistua kuluttajan maksukykyyn, joka ilmenee varallisuuden käyttämisenä kulutettavan edun (tavaran tai palvelun) hankkimiseksi – ks. esim. tuomio 11.10.2007, KÖGÁZ ym. (C-283/06 ja C-312/06, EU:C:2007:598, 37 kohta, ”vero määräytyy verovelvollisen toimittamista tavarosta ja palveluista vastikkeena saaman hinnan suhteellisenä osuutena”) ja tuomio 18.12.1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, 20 ja 23 kohta).

32. Jos sitä vastoin verovelka on pienempi kuin verovähennys, jää veroylijäämää. Arvonlisäverodirektiivin 183 artiklassa säädetään tarkemmin tämän ylimenevän osa palautuksesta. Molemmissa tapauksissa kyse on kuitenkin verovelvollisen samasta verovähennyksestä.

*1. Sallitaanko arvonlisäverodirektiivin 179 artiklassa veroylijäämän määrittäminen ainoastaan kokonaismäärästä?*

33. Arvonlisäverodirektiivin 179 artiklan mukaan verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron *kokonaismäärästä* se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää saman kauden aikana. Toisin kuin komissio sekä Tšekin ja Espanjan hallitukset väittävät, arvonlisäverodirektiivin 179 artikla ei kuitenkaan sisällä mitään toteamusta siitä, voidaanko veroylijäämän riidanalaisen osan maksamista viivyttää siihen asti, kunnes muiden osien verotarkastus on saatettu loppuun.

34. Arvonlisäverodirektiivin 179 artiklassa ei nimittäin säädetä jäsenvaltioiden mahdollisuuksista rajoittaa arvonlisäveron vähennyksen tekemistä ajallisesti, vaan siinä ainoastaan säädetään verovelvollisen velvollisuudesta tehdä vähennys arvonlisäveron kokonaismäärästä. Se koskee näin ollen pelkästään verovelvollisen käyttämää laskentamenetelmää. Verovelvollinen ei voi ilmoittaa erikseen vähennystä yhtä liiketapahtumaa kohden ja vaatia sen palautuksen maksamista. Se voi tehdä vähennyksen ainoastaan verokauden kokonaismäärästä kuittaamalla vähennettävän määrän verovelastaan (nk. pakollinen kuittaaminen).

35. Arvonlisäverodirektiivin 179 artikla koskee näin ollen pelkästään vähennysoikeuden käyttämisen muodollisia edellytyksiä. Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa tarkoitettu aineellisesti pätevä vähennysoikeus syntyy sen sijaan, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

36. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa esitetään arvonlisäverotuksen perustunnusmerkistö, ja sen mukaan arvonlisäveroa on suoritettava liiketoimista, kuten tavaroiden luovutuksesta. Siihen liittyen arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetään, että verovelvollinen voi vähentää sen arvonlisäveron määrän, joka on maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle. Siksi arvonlisäveron vähennysoikeutta ei pidä ymmärtää siten, että se on sidottu kokonaisuuteen, vaan siten, että se on sidottu liiketoimiin. Sama seuraa arvonlisäverodirektiivin 178 artiklasta, jonka mukaan vähennysoikeuden käyttö edellyttää arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan mukaista laskua. Tällä ei tarkoiteta kokonaismääräistä laskua vaan kulloisiakin liiketoimia koskevia laskuja.

37. Siksi myös tuomiossa Molenheide, jossa kyse oli arvonlisäveron palautettavan määrän pidätyksen peruuttamisesta kokonaan tai osittain, on katsottu täysin perustellusti ja itsestään selvästi, että tämä oikeus voidaan jakaa osiin.<sup>5</sup> Myös tuomiossa komissio v. Unkari kyse oli arvonlisäveron ylijäämän siirtämisestä kokonaisuudessaan tai osittain toiselle verokaudelle.<sup>6</sup> Sama pätee myös ylimenevän osan palauttamisen lykkäämiseen tuomiossa Mednis.<sup>7</sup> Jo tästä syystä on hylättävä verovähennyksen tai veroylijäämän jakamattomuutta koskevat perustelut.

38. Arvonlisäverodirektiivin 179 artiklasta ja ilmaisusta ”kokonaismäärä” ei näin ollen voida myöskään päätellä, että vähennysoikeutta ei voitaisi jakaa osiin ja että jäsenvaltio voi myöntää oikeuden vähennykseen vain kokonaisuutena tai ei lainkaan.

5 Tuomio 18.12.1997, (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623, 56 kohta).

6 Tuomio 28.7.2011, (C-274/10, EU:C:2011:530, 56 kohta).

7 Tuomio 18.10.2012, (C-525/11, EU:C:2012:652, 38 kohta).

2. *Voidaanko kansallisessa lainsäädännössä kieltää osittainen palautus arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan nojalla?*

39. Arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat joko sallia ylimenevän osan siirtämisen seuraavalle kaudelle – mitä Tšekin tasavalta ei ole tehnyt – tai mahdollistaa palautuksen tarkemmin määräämillään ehdoilla. Kansallisen lainsäädännön mukaan ylimenevää osaa ei voida palauttaa, jos verokautta koskevaa verotarkastusta ei ole saatettu loppuun.

40. Kuten unionin tuomioistuin on kuitenkin jo todennut, arvonlisäverodirektiivin 183 artiklaa ei pidä tulkita siten, että jäsenvaltioiden tarkemmin määräämät arvonlisäveron ylijäämän palauttamista koskevat ehdot jäisivät kokonaan unionin oikeuden kannalta suoritettavan valvonnan ulkopuolelle.<sup>8</sup>

41. Näin ollen aluksi on syytä muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen se on velvollinen, arvonlisävero, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on unionin oikeudessa vahvistetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate.<sup>9</sup>

42. Kuten unionin tuomioistuin on toistuvasti korostanut, kyseinen vähennysoikeus kuuluu olennaisena osana arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Erityisesti vähennysoikeutta sovelletaan *välittömästi* kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettujen liiketoimien yhteydessä.<sup>10</sup>

43. Toiseksi on muistutettava, että vähennysoikeuden syntymisestä säädetään arvonlisäverodirektiivin siinä luvussa, jonka otsikkona on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, olevissa 167–172 artiklassa, kun taas kyseisen direktiivin 178–183 artikla koskee vain vähennysoikeuden käytön yksityiskohtaisia sääntöjä.<sup>11</sup>

44. Unionin tuomioistuin on jo täsmentänyt tältä osin, että jäsenvaltioiden määräämät palauttamistapoja koskevat ehdot eivät saa vaarantaa arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatetta siten, että arvonlisävero jää kokonaan tai osittain verovelvollisen rasitteeksi.<sup>12</sup>

45. Näiden palauttamistapojen on etenkin oltava sellaisia, että ne sallivat asianmukaisin tavoin kyseiseen liikaa maksettuun arvonlisäveroon perustuvan koko saatavan suorittamisen verovelvolliselle, mikä edellyttää sitä, että palauttaminen suoritetaan kohtuullisen ajan kuluessa käteissuorituksena tai vastaavalla tavalla ja että käyttöön otetusta palautusjärjestelmästä ei aiheudu verovelvolliselle minkäänlaista taloudellista riskiä.<sup>13</sup>

8 Tuomio 16.3.2017, Bimotor (C-211/16, ei julkaistu, EU:C:2017:221, 20 kohta); tuomio 18.10.2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, 23 kohta); tuomio 28.7.2011, komissio v. Unkari (C-274/10, EU:C:2011:530, 40 kohta) ja tuomio 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, 28 kohta), joissa viitataan tuomioon 21.1.2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, 15 kohta).

9 Tuomio 28.7.2011, komissio v. Unkari (C-274/10, EU:C:2011:530, 42 kohta); tuomio 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, 31 kohta) ja tuomio 10.7.2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, 14 kohta). Vastaavasti jo tuomio 18.12.1997, Molenheide ym. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623, 47 kohta).

10 Tuomio 28.7.2011, komissio v. Unkari (C-274/10, EU:C:2011:530, 43 kohta); tuomio 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, 32 kohta); tuomio 30.9.2010, Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, 34 kohta) ja tuomio 15.7.2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, 37 kohta) oikeuskäytäntöviittauksineen.

11 Tuomio 28.7.2011, komissio v. Unkari (C-274/10, EU:C:2011:530, 44 kohta). Ks. vastaavasti tuomio 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, 30 kohta) ja tuomio 8.11.2001, komissio v. Alankomaat (C-338/98, EU:C:2001:596, 71 kohta).

12 Näin nimenomaisesti tuomioissa 28.7.2011, komissio v. Unkari (C-274/10, EU:C:2011:530, 45 kohta).

13 Tuomio 16.3.2017, Bimotor (C-211/16, ei julkaistu, EU:C:2017:221, 33 kohta); tuomio 18.10.2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, 24 kohta); tuomio 28.7.2011, komissio v. Unkari (C-274/10, EU:C:2011:530, 45 kohta); tuomio 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, 33 ja 64 kohta) ja tuomio 10.7.2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, 17 kohta).

46. Näin olisi kuitenkin, jos vaaditun arvonlisäveron ylijäämän maksaminen viivästyisi vain siitä syystä, että pieni osa on riidanalainen ja tarkemman tarkastuksen kohteena. Esimerkkinä voidaan mainita tilanne, jossa ylijäämää on 100 000 euroa ja riidanalaisen osan määrä on muutama sata euroa. Sillä, että kansallisessa lainsäädännössä säädetään korkojen maksamisesta, jos tarkastus kestää yli viisi kuukautta, ei ole tähän vaikutusta, koska sillä ei poisteta taloudellista riskiä ensimmäisten viiden kuukauden aikana eikä korkojen maksamisella korjata kielteisiä vaikutuksia maksuvalmiuteen.

47. Arvonlisäverodirektiivin 183 artiklassa ei näin ollen sallita sitä, että vaaditun arvonlisäverovähennyksen riidatonta osaa ei palauteta pelkästään siitä syystä, että jokin toinen osa on yhä riidanalainen.

### *3. Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklaan perustuva rajoitus*

48. Myöskään arvonlisäverodirektiivin 273 artiklasta ei voida päätellä, että jäsenvaltioilla olisi oikeus rajoittaa tällä tavoin ajallisesti vähennysoikeutta. Kyseisen artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää muista verovelvollisia koskevista velvollisuuksista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi. Tässä kyseessä oleva arvonlisäveron ylimenevä osa ei kuitenkaan ole varsinaisesti osa veropetosta. Myöskään arvonlisäverodirektiivin 273 artiklaan ei näin ollen voida vedota sen perustelemiseksi, miksi tämä osa määritetään ja maksetaan vasta vuosien kuluessa.

### *4. Välipäätelmä*

49. Välipäätelmänä voidaan todeta, että arvonlisäverodirektiivin 179, 183 ja 273 artiklassa jäsenvaltioille ei anneta lupaa asettaa koko arvonlisäveron ylijäämän palauttamiselle ajallisia rajoituksia, jos ylijäämä on riitautettu vain osittain ja jos muut osat ovat riidattomia.

### *C Vaaditun arvonlisäveron ylijäämän riidaton osa*

50. Tšekin ja Espanjan hallitukset katsovat kuitenkin, että riidatonta arvonlisäveron veroylijäämän osaa ei voi olla, koska sen loppusumma määräytyy aina konkreettisen verovelan perusteella.

51. Arvonlisäveron ylijäämän riippuvuus verovelan määrästä – kuten komissio sekä Tšekin ja Espanjan hallitukset perustellusti toteavat – perustuu arvonlisäverodirektiivin 179 artiklassa säädettyyn pakolliseen kuittaamiseen. Jos verohallinnolla on epäilyjä ilmoitetun verovelan osalta, sillä on voitava tarkistaa velan oikeellisuus asianmukaisen ajan kuluessa ja mahdollisesti vahvistaa suurempi verovelka, jolloin arvonlisäveron ylijäämää ei välttämättä jää enää jäljelle.

52. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on yhtäältä vahvistettu, että vähennysoikeutta voidaan soveltaa *välittömästi*.<sup>14</sup> Toisaalta verohallinnolla on oltava mahdollisuus tarkastaa verovelvollisen tekemät veroilmoitukset. Näin on erityisesti silloin, kun – kuten arvonlisäverodirektiivin 179 artiklassa säädetään – verovelvollinen vähentää itse arvonlisäveron määrän verovelastaan ja laskee näin ollen itse jäljellä olevan maksettavan veron tai veroylijäämän suuruuden. Tämä tarkastus koskee sekä arvonlisäverovähennyksen määrää että verovelan määrää, jotka ovat molemmat merkityksellisiä arvonlisäveron ylijäämän määrän kannalta.

<sup>14</sup> Tuomio 28.7.2011, komissio v. Unkari (C-274/10, EU:C:2011:530, 43 kohta); tuomio 30.9.2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, 34 kohta) ja tuomio 15.7.2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, 37 kohta) oikeuskäytäntöviittauksineen.



53. Unionin tuomioistuin on siten todennut asiassa, jossa verohallinto oli palauttanut vain osan arvonlisäveron ylijäämästä ja verovelvollinen vaati ylijäämän loppuosan palauttamista, että arvonlisäveron ylijäämän palauttamisen määräaika voidaan jatkaa verotarkastuksen suorittamiseksi, kunhan jatkaminen ei ylitä sitä, mikä on tarpeen tämän tarkastusmenettelyn loppuunsaattamiseksi.<sup>15</sup> Tämä koski kuitenkin vain arvonlisäveron ylijäämän *riidanalaista* osaa.

54. Unionin tuomioistuimen ei ole tarpeen ratkaista tässä asiassa sitä, mikä on kohtuullinen aika riidanalaisen osan tällaiselle tarkastusmenettelylle, ja eikä sitä, onko määräaika jo ylittynyt, jos tarkastus on kestänyt lähes kolme vuotta. AGROBET ei vaadi epäilyjen ja tarkastuksen kohteena olevan arvonlisäveron ylijäämän maksamista vaan sen osan määrittämistä ja palauttamista, joka ei ole riidanalainen eikä tarkastusmenettelyn kohteena. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvailemien tosiseikkojen perusteella vaikuttaa siltä, että kaikista verohallinnon epäilyistä – jotka koskevat tässä asiassa rapsiöljyyn liittyviä liiketoimia – huolimatta arvonlisäveron ylijäämää jää jäljelle. Näin ollen AGROBETin osalta voidaan ilman muuta puhua riidattomasta arvonlisäveron ylijäämästä.

55. Haluaisin kuitenkin korostaa sitä, että tämän arvonlisäveron *ylijäämän* riidattoman osan ei tarvitse ole sama kuin AGROBETin vaatima arvonlisäveron *vähennyksen* riidaton osa, vaan se on riippuvainen siitä, onko myös AGROBETin verovelan määrästä epäilyjä. Jos veroviranomaiset katsovat objektiivisten seikkojen perusteella, että verovelka on suurempi, arvonlisäveron ylijäämän riidaton osa pienenee riidattomasta vähennyksestä huolimatta. Teoreettisesti on myös mahdollista, että jäljelle jää maksettavaa verovelkaa. Tämän selvittäminen on kuitenkin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä.

### ***D Arvonlisäveron ylijäämän riidattoman osan palauttaminen viipymättä***

56. Tämä arvonlisäveron ylijäämä, joka ei ole riidanalainen ja jota ei ole enää tarpeen tutkia, on maksettava viipymättä. Tämä perustuu neutraalisuusperiaatteeseen (ks. 57 kohta ja sitä seuraavat kohdat), elinkeinonharjoittajan tehtävään kerätä veroja valtion lukuun (ks. 63 ja 64 kohta) ja verovelvollisen perusoikeuksiin (ks. 65 ja 66 kohta). Myöskään petosten tehokas torjunta ei oikeuta nyt käsiteltävässä asiassa viivyttämään arvonlisäveron ylijäämän riidattoman osan palauttamista ilman aikarajaa (ks. 67 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

#### ***1. Neutraalisuusperiaate***

57. Neutraalisuusperiaate sisältää kaksi keskeistä näkökohtaa. Tämän periaatteen vastaista on ensinnäkin se, että samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin.<sup>16</sup> Neutraalisuusperiaate tarkoittaa toiseksi sitä, että veroja valtion lukuun keräävä elinkeinonharjoittaja on lähtökohtaisesti vapautettava lopullisesta arvonlisäverorasitteesta,<sup>17</sup> sikäli kuin yritystoiminta itsessään palvelee (lähtökohtaisesti<sup>18</sup>) veronalaisten liiketoimien toteuttamista.<sup>19</sup>

15 Tuomio 6.7.2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, 21 kohta) ja tuomio 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, 53 kohta); vastaavasti jo 10.7.2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, 27 kohta).

16 Tuomio 16.10.2008, Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, 30 kohta); tuomio 7.9.1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, 20 kohta) ja tuomio 11.6.1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, 22 kohta).

17 Tuomio 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, 25 kohta) ja tuomio 1.4.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, 39 kohta).

18 Poikkeuksen muodostavat tässä kyseessä olevat verosta vapautetut rajatylittävät toimitukset, jotka arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan b alakohdan nojalla oikeuttavat arvonlisäveron vähennykseen.

19 Tuomio 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, 41 kohta); tuomio 15.12.2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, 51 kohta); tuomio 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, 57 kohta) ja ratkaisuehdotukseni Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, 25 kohta).

58. Tässä asiassa on kyse molemmista näkökohdista. Ensinnäkin verovelvollista, joka suorittaa lähinnä rajatylittäviä (verosta vapautettuja) tavaroiden luovutuksia, kohdellaan Tšekin tasavallan oikeussäntöjen ja käytännön perusteella epäedullisemmin kuin verovelvollista, joka toteuttaa samat liiketoimet maan sisällä. Epäiltäessä sitä, oikeuttavatko yksittäiset jäsenvaltion sisäiset liiketoimet arvonlisäveron vähennykseen, maksuvalmiusongelmaa ei pääse syntymään ennen verotarkastuksen päättymistä, koska verovähennys voidaan tehdä kuittaamalla ne muista jäsenvaltion sisäisistä liiketoimista johtuvista suuremmista verovelvoista.

59. Tällaisen mahdollisesti perusteettoman arvonlisäverovähennyksen epääminen edellyttää, että verohallinto vahvistaa veron määrän, johon voitaisiin myös hakea viipymättä muutosta tuomioistuimelta (mahdollisesti esittämällä välitoimihakemus). Tällainen riita koskisi lopulta vain riidanalaista osaa, kun taas riidaton arvonlisäveron vähennys jäisi sen ulkopuolelle.

60. Jos verovelvollinen toteuttaa nämä samat liiketoimet rajatylittävässä tavaraliikenteessä, Tšekin lainsäädännön mukaan pelkästään se, että verohallinnolla on yksittäisiä liiketoimia koskevia epäilyjä, riittää perusteeksi sille, ettei myöskään riidattonta arvonlisäveron ylijäämää makseta. Tällainen yritysten erilainen kohtelu ei ole neutraalisuusperiaatteen mukaista.

61. Lisäksi vientiyrityksen on rahoitettava arvonlisävero ennakoon omalla kustannuksellaan tutkinnan ajan, vaikka arvonlisäveroa ei ole tarkoitettu yrityksen rasitteeksi. Myöskään neutraalisuusperiaatteen toinen näkökohta ei näin ollen toteudu.

62. Juuri tällainen rajatylittävän kaupan epäsuotuisa kohtelu herättää vakavia huolenaiheita unionin oikeuden kannalta.

## *2. Valtion lukuun veroja keräävä yritys*

63. Toisaalta kyse on myös siitä, että yritykset toimivat veron kerääjinä valtion lukuun ja veronsaajan etujen mukaisesti.<sup>20</sup> Jos arvonlisäverolla pyritään kohdistamaan rasitus loppukuluttajaan ja – tämän tavoitteen saavuttamiseksi – yritys veloitetaan pelkästään keräämään arvonlisävero sopimuskumppaneiltaan ja tilittämään se verovelkojalle, silloin arvonlisäverodirektiivin 183 artiklassa tarkoitettuna arvonlisäveron ylijäämän syntyminen on oikeastaan poikkeustilanne.

64. Tällaisessa tapauksessa elinkeinonharjoittaja ei nimittäin pelkästään kerää arvonlisäveroa ja tilitä sitä tämän jälkeen valtiolle, vaan se myös rahoittaa sen ensin itse. Ennakoon rahoitettava vero, jolla ei oikeastaan ole tarkoitus rasittaa elinkeinonharjoittajaa, on kuitenkin pidettävä neutraalisuusperiaatteen vuoksi mahdollisimman pienenä. Näin ei ole, jos yksittäisiä liiketoimia koskevat epäilyt ovat riittävät peruste sille, että riidattomien liiketoimien ennakkorahoituksen annetaan jatkua vuosia tai määräämättömän ajan.

## *3. Perusoikeuksiin perustuvat verovelkojan velvoitteet*

65. Lopuksi on todettava, että perusoikeudet edellyttävät arvonlisäveron ylijäämän riidattoman osan maksamista viipymättä. Yritys on perusoikeuksien haltija silloinkin, kun se kerää arvonlisäveroa valtion lukuun. Arvonlisäveron määrääminen merkitsee unionin oikeuden soveltamista perusoikeuskirjan 51 artiklassa tarkoitettulla tavalla. Soveltaessaan ja tulkitessaan arvonlisäverodirektiiviä jäsenvaltioiden on näin ollen noudatettava unionin perusoikeuksia.

<sup>20</sup> Näin nimenomaisesti tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 kohta) ja tuomio 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 kohta).

66. Tässä yhteydessä ei ole tarpeen tutkia sitä, onko Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen<sup>21</sup> tavoin katsottava, että arvonlisäveron vähennysoikeus liittyy omistusoikeuteen (tässä perusoikeuskirjan 17 artikla), vai liittyykö arvonlisäveron ylijäämää koskeva ajallinen rajoitus pikemminkin ammatin vapaaseen harjoittamiseen (perusoikeuskirjan 15 artikla) tai elinkeinovapauteen (perusoikeuskirjan 16 artikla). Joka tapauksessa yrityksen perusoikeuksiin on kajottu, jos sen on useiden vuosien ajan rahoitettava ennakkoon tällaista veroa, jonka aineelliset edellytykset eivät täyty. Tällainen perusoikeuksiin kajoaminen voidaan tosin oikeuttaa. Näin on kuitenkin vain silloin, kun se on oikeasuhteista.

#### 4. Oikeasuhteisuus petosten tehokkaan torjunnan yhteydessä

67. Käsiteltävänä olevassa asiassa näin ei kuitenkaan ole. Jäsenvaltioilla on hyväksyttävä intressi ryhtyä asianmukaisiin toimiin taloudellisten etujensa suojaamiseksi. Myös veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on päämäärä, joka on arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan.<sup>22</sup>

68. Jäsenvaltioiden on kuitenkin turvaututtava sellaisiin keinoihin, jotka haittaavat mahdollisimman vähän kyseisellä unionin lainsäädännöllä tavoiteltujen päämäärien saavuttamista ja periaatteiden noudattamista.<sup>23</sup> Niitä ei siis voida käyttää siten, että niillä asetettaisiin järjestelmällisesti kyseenalaiseksi arvonlisäveron vähennysoikeus ja näin arvonlisäveron neutraalisuus.<sup>24</sup>

69. Haluan muistuttaa siitä, että unionin tuomioistuin on jo korostanut, että verovelvollista – erityisesti uutta verovelvollista – koskeva yleinen tutkintatarve ei voi johtaa siihen, että arvonlisäveron ylijäämä palautetaan vasta puoli vuotta myöhemmin, jos verovelvollisella ei ole mahdollisuutta osoittaa, ettei kyse ole veropetoksesta.<sup>25</sup> Unionin tuomioistuin on todennut samaa kuukausittaisena verokautena syntyneen arvonlisäveron ylijäämän tietyn osan palauttamisen lykkäämisestä siihen asti, kunnes vuosittainen veroilmoitus on tutkittu.<sup>26</sup>

70. Näin on oltava myös, kun kyse on pelkästään siitä, että verovelvollisen olisi pitänyt tietää, että kolmas osapuoli, jonka kanssa se on käynyt kauppaa, on osallisena veropetoksessa, ja kun epäily koskee vain osaa liiketoimista ja osaa arvonlisäveron vähennyksestä. Vaaditun arvonlisäveron ylijäämän palauttamisen epääminen kokonaisuudessaan ennalta määräämättömäksi ajaksi on suhteeton toimenpide, jos ainoastaan osa ilmoitetuista liiketoimista ja osa ilmoitetusta arvonlisäveron vähennyksestä on epäilyjen ja myöhemmin tarkastuksen kohteena.

71. Tämä käy erityisen selväksi, jos epäilyt koskevat vain verovelvollisen liiketoimien pientä osaa (esimerkiksi yksi tuhannesta liiketoimista liittyy vastaanottajaan, joka on ollut osallisena veropetoksessa) ja jos valtaosa toimista on ilmoitettu kiistattomasti oikein.

21 Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 7.7.2011 (39766/05, 32 kohta ja sitä seuraavat kohdat), *Serkov v. Ukraina* ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 22.1.2009 (3991/03, 57 kohta), *Bulves v. Bulgaria*.

22 Tuomio 10.7.2008, *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, 22 kohta); ks. vastaavasti tuomio 6.7.2006, *Kittel ja Recolta Recycling* (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 54 kohta); tuomio 21.2.2006, *Halifax ym.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 71 kohta) ja tuomio 18.12.1997, *Molenheide ym.* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623, 47 kohta).

23 Tuomio 10.7.2008, *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, 23 kohta); tuomio 27.9.2007, *Teleos ym.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 52 ja 53 kohta) ja tuomio 18.12.1997, *Molenheide ym.* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623, 46 ja 47 kohta).  
Suhteellisuusperiaate arvonlisäveropetosten torjunnan yhteydessä, ks. nimenomaisesti tuomio 21.2.2008, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 19 ja 20 kohta).

24 Ks. vastaavasti tuomio 21.10.2010, *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 49 kohta); tuomio 27.9.2007, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 26 kohta); tuomio 21.2.2006, *Halifax ym.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 92 kohta) ja tuomio 21.3.2000, *Gabalfrisa ym.* (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 52 kohta).

25 Tuomio 10.7.2008, *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, 24 kohta).

26 Tuomio 18.10.2012, *Mednis* (C-525/11, EU:C:2012:652, 33 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

72. Kyseiseen tarkoitukseen yhtä hyvin soveltuva mutta lievempi keino, jolla vältetään veromenetykset, jotka johtuvat mahdollisesta osallistumisesta kolmannen osapuolen Puolassa tekemään veropetokseen, on verojen määrittäminen siten, että otetaan huomioon tällainen osallistuminen ja vahvistetaan muilta osin riidattomat liiketoimet ja riidaton arvonlisäveron vähennys. Toinen lievempi ja yhtä hyvin soveltuva keino olisi se, että verot määrätään väliaikaisesti ja vaaditaan samalla vakuutta (kuten pankkitakausta), jolla katetaan tutkinnan kohteena oleva ja pelätty veromenetyksen riski (joka voi perustua verovelan mahdollisesti suurempaan määrään), kuten AGROBET on ehdottanut.

## **VI Ratkaisuehdotus**

73. Ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Nejvyšší správní soudin ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Vaaditun arvonlisäveron ylijäämän riidattoman osan määrittämisen ja maksamisen viivyttäminen ennalta määräämättömäksi ajaksi, kunnes vaaditun arvonlisäveron ylijäämän riidanalaista osaa on tutkittu riittävästi, on direktiivin 2006/112/EY 167 ja 168 artiklan ja neutraalisuusperiaatteen vastaista.