



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

5 päivänä toukokuuta 2022¹

Asia C-227/21

UAB "HA.EN."

vastaan

Valstybinė mokesčių inspekcija

(Ennakkoratkaisupyyntö – Lietuvos vyriausybės administracinis teismas (ylin hallintotuomioistuin, Liettua))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Vähennysoikeus – Petoksia koskevan oikeuskäytännön ulottuvuus – Oikeuden väärinkäyttö – Vähennysoikeuden epääminen, koska luovutuksen vastaanottaja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että luovuttaja ei taloudellisen tilanteensa vuoksi pystyisi maksamaan myyn-teihin sisältyvää arvonlisäveroa veroviranomaisille – Arvonlisäverovelvollisuus, kun hinta ja olemassa olevat velat kuitataan keskenään

I Johdanto

1. Tämä ennakkoratkaisumenettely voi saada ajattelemaan Johann Wolfgang von Goethen runon "Noidan oppipoika" tiettyä kohtaa: "Herra, hätä on suuri! En pääse eroon hengistä, jotka päästin irti." Tämä ennakkoratkaisumenettely osoittaa nimittäin jälleen ne epävarmuustekijät ja ongelmat, joita syntyy, kun arvonlisäverolainsäädäntöä ei ymmärretä niinkään perinteisesti, vaan sitä käytetään oikeuskäytännössä myös petosten ja väärinkäytösten torjuntaan.

2. Tämän oikeuskäytännön mukaan verohallinnolla on muun muassa oikeus tai jopa velvollisuus evätä arvonlisäverovelvolliselta oikeus arvonlisäveron vähennykseen, jos se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että ennen sitä tai sen jälkeen suoritettu liiketoimi liittyi arvonlisäveropetokseen suoritusketjussa.² Jo seuraamuksen määrääminen petoksesta verolainsäädännön nojalla siihen oikeastaan tarkoitetun rikosoikeuden ulkopuolella herättää kysymyksiä verovelvollisten (perus)oikeuksista. Tämä pätee erityisesti silloin,³ kun seuraamuksen määräämiseen riittää, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että sopimuspuoli ei välttämättä maksa

¹ Alkuperäinen kieli: saksa.

² Ks. tästä yksityiskohtaiset viitteet alaviitteessä 15 ja sitä seuraavissa alaviitteissä.

³ Julkisasiamies Cruz Villalónin kriittinen tarkastelu asiassa R (C-285/09, EU:C:2010:381, 58 kohta ja sitä seuraavat kohdat ja 104 kohta ja sitä seuraavat kohdat), samoin esim. BFH:n toisen liikevaihtoverojaoston puheenjohtaja Wäger, C., *Der Kampf gegen die Steuerhinterziehung*, UR 2015, s. 81–.

myynteihin sisältyvää arvonlisäveroa. Ensinnäkin pelkkä mahdollisuus olla maksamatta veroa ei ole veropetos, ja toiseksi se tekee liiketoiminnan taloudellisissa vaikeuksissa olevien (eli konkurssissa olevien tai sitä lähellä olevien) yritysten kanssa käytännössä mahdottomaksi.

3. Yritystä, joka ottaa velalliselta, jolla on suuri velka kyseiseltä yritykseltä, haltuunsa tavaroita kattaakseen osan velasta, voidaan aina syyttää siitä, että sen olisi pitänyt tietää, ettei velallinen ehkä voi maksaa tavarain myynnistä aiheutunutta arvonlisäveroa. Liettuassa tästä näyttää nyt muodostuneen verohallinnon vakiintunut käytäntö. Taloudellisissa vaikeuksissa olevan yrityksen tavaroiden hankintaa pidetään siellä väärinkäytöksenä, minkä vuoksi verovähennystä ei myönnetä.

4. Unionin tuomioistuimelle annetaan nyt tilaisuus osoittaa petoksia koskevan oikeuskäytäntönsä tätä koskevat rajat.

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

A Unionin oikeus

5. Asiaa koskevan unionin lainsäädännön muodostaa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annettu direktiivi 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).⁴

6. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetään vähennysoikeuden aineellisesta soveltamisalasta:

”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”.

7. Arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan g alakohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus kääntää veronmaksuvelvollisuus suorituksen vastaanottajalle:

”1. Jäsenvaltiot voivat säätää, että veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen, joka vastaanottaa minkä tahansa seuraavista luovutuksista tai suorituksista:

g) velallisen kiinteän omaisuuden luovutus maksuvelvollisuuden määräävän päätöksen perusteella pakkomyyntimenettelyssä.”

8. Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa puolestaan säädetään muun muassa jäsenvaltioiden mahdollisuuksista torjua veropetoksia:

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

⁴ 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin sitä sovellettiin riidanalaisena vuonna (2016).

B Liettuan oikeus

9. Liettuan tasavallan arvonlisäverosta annetun lain (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, jäljempänä arvonlisäverolaki) (sellaisena kuin se on muutettuna 5.3.2020 annetulla lailla nro IX-751) 58 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäverovelvollisella on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä ja/tai tuonnin arvonlisävero, jos hankitut ja/tai tuodut tavarat ja/tai palvelut on tarkoitettu käytettäviksi kyseisen arvonlisäverovelvollisen seuraaviin liiketoimiin: – – arvonlisäverollinen tavaroiden luovutus ja/tai palvelujen suoritus – –”

10. Liettuan tasavallan siviiliprosessilain (Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas) (sellaisena kuin se on muutettuna 15.5.2014 annetulla lailla nro XII-889) 719 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos huutokauppa todetaan pätemättömäksi, koska tarjouksentekijöitä ei ole, omaisuus luovutetaan täytäntöönpanoa hakevalle henkilölle huutokauppaa varten määritetyllä omaisuuden alkuperäisellä myyntihinnalla.”

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisumenettely

11. ”Medicinos bankas” UAB (jäljempänä pankki) myönsi 21.9.2007 tehdyllä luottosopimuksella ”Sostinės būstai” UAB:lle (jäljempänä myyjä) luoton kiinteistökehitystoimintaa varten. Sopimuksen asianmukaisen täyttämisen vakuudeksi myyjä antoi sopimusperusteisen kiinteistöpanttioikeuden Vilnan kaupungissa (Liettua) sijaitsevaan maa-alueeseen ja sillä sijaitsevaan, rakenteilla olevaan rakennukseen.

12. UAB ”HA.EN” (jäljempänä valittaja) hankki 27.11.2015 tehdyllä saatavien siirtoa koskevalla sopimuksella pankilta vastiketta vastaan kaikki tästä luottosopimuksesta johtuvat taloudelliset saatavat sekä kaikki sopimusvelvoitteiden täyttämisen vakuudeksi annetut oikeudet, edellä mainittu sopimusperusteinen kiinteistöpanttioikeus mukaan luettuna. Suostuessaan tähän järjestelyyn valittaja muun muassa vahvasti tutustuneensa myyjän taloudelliseen ja rahoitukselliseen tilanteeseen sekä oikeusasemaan ja olevansa tietoinen siitä, että myyjä oli maksukyvytön ja saneerausmenettelyn kohteena.

13. Haastemiehen 23.5.2016 antamalla määräyksellä ilmoitettiin myyjän kiinteän omaisuuden osaa koskevasta huutokaupasta, mutta yksikään ostaja ei ollut kiinnostunut kyseisestä kiinteästä omaisuudesta. Koska huutokauppaa ei voitu järjestää, valittajalle tarjottiin huutokauppanenettelyn yhteydessä mahdollisuus ottaa kyseinen myyjän omaisuus (jäljempänä kiinteä omaisuus) omistukseensa, millä suoritettiin osa valittajan saatavista. Unionin tuomioistuimella ei ole tietoa siitä, tapahtuiko tämä nettomäärän (eli arvon ilman arvonlisäveroa) tai bruttomäärän (eli arvonlisäveron sisältävän arvon) mukaisesti. Valittaja käytti tätä oikeutta ja otti kiinteän omaisuuden omistukseensa.

14. Tätä tarkoitusta varten 21.7.2016 laadittiin asiakirja kiinteän omaisuuden luovuttamiseksi pakkotäytäntöönpanoa hakevalle henkilölle, ja tällä asiakirjalla haastemies luovutti valittajalle kiinteän omaisuuden, jonka hinta oli 5 468 000 euroa.

15. Myyjä laati 5.8.2016 arvonlisäverolaskun, jonka mukaan luovutettavan kiinteän omaisuuden hinta oli 4 519 008,26 euroa ja arvonlisäveron osuus 948 991,74 euroa. Valittaja merkitsi arvonlisäverolaskun kirjanpitoonsa ja vähensi ostoihin sisältyvän arvonlisäveron marraskuuta 2016 koskevassa arvonlisäveroilmoituksessaan. Myös myyjä merkitsi arvonlisäverolaskun kirjanpitoonsa ja ilmoitti arvonlisäverolaskuun merkityn myynneihin sisältyvän arvonlisäveron elokuuta 2016 koskevassa arvonlisäveroilmoituksessaan muttei kuitenkaan maksanut veroa. Myyjästä tuli 1.10.2016 maksukyvyttömyysmenettelyn kohteena oleva yritys.

16. Valittaja toimitti 20.12.2016 Valstybinė mokesčių inspekcijalle (valtion verotarkastusvirasto, jäljempänä veroviranomainen) hakemuksen ilmoitetusta vähennyskelpoisesta ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta aiheutuneen arvonlisäveron ylijäämän palauttamiseksi. Tehtyään valittajaa koskevan verotarkastuksen veroviranomainen totesi, että valittaja – kun se suoritti liiketoimia kiinteän omaisuuden hankkimiseksi ja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, ettei myyjä maksaisi arvonlisäveroa tällaisesta liiketoimesta – menetteli vilpillisesti ja käytti väärin oikeutta, joten sillä ei ollut oikeutta vähentää arvonlisäveroa. Tästä syystä 12.7.2017 tehdyllä päätöksellä valittajalta evättiin oikeus vähentää arvonlisäveroa 948 980 euroa, siltä perittiin arvonlisäveron maksamisen viivästymisestä korkoa 38 148,46 euroa ja sille määrättiin 284 694 euron arvonlisäveroseuraamus.

17. Valittaja teki kyseisestä viraston päätöksestä oikaisuvaatimuksen Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Liettuan tasavallan hallituksen alaisuudessa toimiva verotukseen liittyviä riitoja käsittelevä lautakunta, jäljempänä veroriitalautakunta), joka 22.1.2018 tekemällään päätöksellä kumosi viraston päätöksen osittain perityn viivästyskoron ja määrätyn seuraamuksen osalta mutta todettuaan, että valittaja oli käyttänyt väärin oikeutta, se pystytti viraston päätöksen evätä valittajalta oikeus vähentää arvonlisävero.

18. Valittaja nosti veroriitalautakunnan päätöksen jälkimmäisestä osasta kanteen Vilniaus apygardos administracinis teismasissa (alueellinen hallintotuomioistuim, Vilna, Liettua), joka hylkäsi kanteen perusteettomana 14.11.2018 antamallaan tuomiolla.

19. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Liettuan ylin hallintotuomioistuim) hyväksyi valittajan valituksen osittain 13.5.2020 antamallaan päätöksellä ja totesi muun muassa, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen oli arvioitava edellytyksiä oikeuden väärinkäytön olemassaololle ja viitteitä siitä kyseisessä asiassa.

20. Tutkittuaan veroriita-asian uudelleen Vilniaus apygardos administracinis teismas totesi 3.9.2020 antamassaan tuomiossa, että valittaja oli käyttänyt oikeutta väärin, joten veroviranomainen oli perustellusti evännyt siltä oikeuden vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero. Valittaja valitti tuomiosta uudelleen Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasiin. Tämä lykkäsi asian käsittelyä ja esitti Euroopan unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [direktiiviä 2006/112], luettuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, tulkittava siten, että siinä kielletään kansallisten viranomaisten käytäntö, jossa verovelvollisen oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero evätään, jos kyseinen henkilö kiinteää omaisuutta hankkiessaan tiesi (tai sen olisi pitänyt tietää), että luovuttaja maksukyvyttömyytensä vuoksi ei maksaisi (tai ei pystyisi maksamaan) myynneistä arvonlisäveroa veronsaajalle?”

21. Unionin tuomioistuimen menettelyssä kirjallisia huomautuksia esittivät valittaja, Liettuan tasavalta, Tšekin tasavalta ja Euroopan komissio. Unionin tuomioistuin pidättäytyi työjärjestyksen 76 artiklan 2 kohdan mukaisesti pitämästä suullista käsittelyä.

IV Oikeudellinen arviointi

A Ennakkoratkaisukysymys ja tutkimuksen kulku

22. Ennakkoratkaisukysymys koskee pääasiallisesti maksuvaikeuksissa olevan verovelvollisen myyntien käsittelyä. Käsiteltävässä asiassa kyse on suorituksen vastaanottajan verovähennyksen epäämisestä (arvonlisäverodirektiivin 168 artikla).

23. Yritysten, joista yksi on maksuvaikeuksissa, välisten liiketoimien käsittely arvonlisäverotuksessa näyttää olevan verohallinnoille yleisesti ongelmallista. Samoja vaikeuksia on myös sellaisten liiketoimien yhteydessä, jotka koskevat maksuvaikeuksissa olevaa tavaran tai palvelun *vastaanottajaa*. Unionin tuomioistuin on jo antanut joitakin tätä tilannetta koskevia tuomioita. Johdonmukaisen ratkaisun löytämiseksi tarkastellaan aluksi niitä (tästä B kohdassa).

24. Sen jälkeen tutkitaan, sovelletaanko unionin tuomioistuimen petoksia koskevaa oikeuskäytäntöä, johon Tšekin tasavalta pääasiallisesti vetoaa, ylipäänsä nyt esillä olevassa asiassa (tästä C kohdassa) vai onko Liettuan tasavallan tavoin oletettava, että väärinkäyttöön on syylistynyt suorituksen vastaanottaja. Ostoihin sisältyvän veron vähennys voidaan lopulta mahdollisesti evätä arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan perusteella (tästä E kohdassa).

25. Tästä on erotettava kysymys siitä, täytyvätkö arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan mukaiset verovähennyksen edellytykset ylipäänsä, jos vastaanotetun suorituksen koko arvoa ei makseta vaan se käytetään *kokonaan suorittajan olemassa olevien velkojen maksamiseen vastaanottajalle*. Vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei sitä nimenomaisesti kysy, verovähennyksen edellytysten olemassaolo on välttämätöntä, jotta verovähennyksen epäämistä voitaisiin edes ajatella. Vastaus tähän loogiseen ennakkokysymykseen on siis hyödyllinen pääasian riidan ratkaisun kannalta (tästä F kohdassa).

B Verovelvollisen maksuvaikeuksien vaikutus arvonlisäverotuloihin

26. Aineelliselta kannalta katsottuna arvonlisäveron, joka on yleinen kulutusvero, tarkoituksena ei ole rasittaa luovuttajana tai suorittajana olevaa elinkeinonharjoittajaa, vaan sen tarkoitus on kohdistua kuluttajan maksukykyyn, joka ilmenee varallisuuden käyttämisenä kulutettavan edun hankkimiseksi.⁵ Tämä periaate ilmenee erityisen selvästi arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa. Sen mukaan veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa tavaran luovuttajan tai palvelun suorittajan ”saaman tai saatavan” vastikkeen arvon.

⁵ Ks. esimerkiksi: tuomio 3.3.2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, 62 kohta); tuomio 11.10.2007, KÖGÁZ ym. (C-283/06 ja C-312/06, EU:C:2007:598) 37 kohta (”Arvonlisävero määräytyy verovelvollisen toimittamistaan tavaroista 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).

27. Unionin tuomioistuin⁶ onkin johdonmukaisesti ja useaan otteeseen nimenomaisesti todennut, että ”sen arvonlisäveron peruste, jonka veroviranomaiset kantavat, ei voi ylittää sitä vastiketta, jonka lopullinen kuluttaja on tosiasiallisesti maksanut ja jonka perusteella on laskettu se arvonlisävero, jonka viime kädessä tämä kuluttaja maksaa”.

28. Arvonlisäverodirektiivissä oletetaan, että suorituksen vastaanottajan maksukyvyttömyyden myötä menetetään myös välillisestä kulutusverosta saatava vastaava verotulo, joka muutoin olisi syntynyt säännösten mukaisen maksun yhteydessä. Veroviranomainen kantaa näin ollen verotuloihin liittyvän maksukyvyttömyysriskin sen yksityishenkilön osalta, jonka se kytkee veronkantoon. Unionin tuomioistuin on jo nimenomaisesti selventänyt tätä asiaa suorituksen vastaanottajan maksukyvyttömyystilanteen osalta.⁷

29. Nyt käsiteltävässä asiassa on ratkaistava kysymys, muuttuuko asia, jos maksuvaikeuksissa ei ole suorituksen vastaanottaja vaan *suorittaja*. Myös tämä on verovelvollisena vain valtion apulainen veron keräämisessä. Näin ollen kysymys on myös siitä, onko valtio tai verovelvollisen verovelvollinen liikekumppani vastuussa maksukyvyttömyyden aiheuttamista tappioista. Käsiteltävässä asiassa kysymys ei kuitenkaan tule esiin veronmaksuvelvollisuuden tasolla vaan arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa tarkoitetun arvonlisäveron vähennyksen tasolla, jonka tarkoituksena on vapauttaa yritykset arvonlisäverosta. Siksi vastauksessa on otettava huomioon myös arvonlisäveron neutraalisuuden periaate.

30. Neutraalisuuden periaate on arvonlisäveron keskeinen periaate.⁸ Se tarkoittaa muun muassa sitä, että veroja valtion lukuun keräävä elinkeinonharjoittaja on vapautettava lopullisesta arvonlisäverorasitteesta,⁹ sikäli kuin yritystoiminta itsessään palvelee veronalaisten liiketoimien toteuttamista.¹⁰

31. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen verovähennysoikeuden kannalta ei ole merkitystä, onko kyseisten tavaroiden aikaisemmasta tai myöhemmästä myynnistä suoritettava arvonlisävero tosiasiallisesti maksettu veroviranomaiselle,¹¹ jos vastaanottaja joutui maksamaan tämän arvonlisäveron.

32. Tämän johdosta suorituksen vastaanottajan verovähennys pysyy lähtökohtaisesti voimassa, vaikka suorittaja ei käytä saamiaan määriä arvonlisäverovelkansa maksamiseen eikä veroviranomainen voi periä verovelkaa onnistuneesti varojen puutteen vuoksi.

⁶ Tuomio 15.10.2020, E. (Arvonlisäveron perusteen alentaminen) (C-335/19, EU:C:2020:829, 21 kohta) ja tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 kohta, vastaavasti tuomio 16.1.2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, 19 kohta) ja tuomio 15.10.2002, komissio v. Saksa (C-427/98, EU:C:2002:581, 30 kohta), samoin julkisasiamies Légerin ratkaisuehdotus MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, 69 kohta).

⁷ Tuomio 15.10.2020, E. (Arvonlisäveron perusteen alentaminen) (C-335/19, EU:C:2020:829, 53 kohta luettuna yhdessä 48 ja 50 kohdan kanssa).

⁸ Tuomiossa 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, 43 kohta) unionin tuomioistuin viittaa siihen tulkintaperiaatteena.

⁹ 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).

¹⁰ 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) ja tuomio 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, 57 kohta), samoin ratkaisuehdotukseni Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, 25 kohta).

¹¹ Tuomio 11.11.2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, 56 kohta); tuomio 9.11.2017, Wind Inovation 1 (C-552/16, EU:C:2017:849, 44 kohta); tuomio 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 28 kohta) ja tuomio 12.1.2006, Optigen ym. (C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, 54 kohta).

C Unionin tuomioistuimen veropetosten torjuntaa koskeva oikeuskäytäntö

33. Tulos voi kuitenkin olla erilainen, jos voidaan vedota unionin tuomioistuimen arvonlisävero-oikeuden petostentorjuntaa koskevaan oikeuskäytäntöön, kuten Tšekin tasavalta esittää. Kuten unionin tuomioistuin on korostanut toistuvasti, veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on tunnustettu arvonlisäverodirektiivissä ja johon siinä rohkaistaan.¹²

34. Veronkierron torjumiseksi riittää – toisin kuin¹³ väärinkäytösten torjumiseksi (ks. D) – jos veronmaksaja ei kierrä veroa itse.¹⁴ Riittävä edellytys on, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää¹⁵ osallistuvansa hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta. Tällöin verovelvollista on pidettävä arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna veropetokseen osallisena.¹⁶ Tämä *velvoittaa* jäsenvaltiot epäämään verovelvolliselta arvonlisäveron vähennysoikeuden (jos se on, kuten nyt käsiteltävässä asiassa, suorituksen vastaanottaja).¹⁷

35. Tästä tilanteesta – osallisuudesta arvonlisäveron kiertämiseen liittyvään liiketoimeen – ei kuitenkaan nyt ole kyse, kuten komissiokin toteaa. Ilmoitetun arvonlisäveron pelkkää myöhästymistä tai maksamatta jättämistä ei voida pitää edellä mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettuna veronkiertona tai arvonlisäveropetoksena.

36. Kuten unionin tuomioistuimen suuri jaosto on jo katsonut tuomiossa Scialdone, on erotettava toisistaan pelkkä arvonlisäveron maksamatta jättäminen ja se, ettei veronmaksuvelvollinen ole ilmoittanut arvonlisäveroa.¹⁸ Verovelvollinen ei saa mitään etua sen johdosta, että se ei suorita ilmoittamaansa arvonlisäveroa laissa säädetyissä määräajoissa, koska sen on edelleen maksettava vero. Unionin tuomioistuimen¹⁹ mukaan tällainen ilmoitetun arvonlisäveron maksamatta jättäminen ei sen vuoksi ole yhtä vakava teko tai laiminlyönti kuin arvonlisäveropetokset.

37. Näin ollen ei ole kyse veropetoksesta, jos taloudellisissa vaikeuksissa oleva verovelvollinen – kuten tässä tapauksessa – myy tavaroita maksaakseen velkojaan ja ilmoittaa aiheutuneen arvonlisäveron muttei myöhemmin maksa sitä tai ei maksa sitä kokonaan. Valittajaa ei siis voida syyttää siitä, että se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuneensa arvonlisäveropetokseen.

¹² Tuomio 24.2.2022, SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, 33 kohta); määräys 3.9.2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, 50 kohta); tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, 34 kohta) ja tuomio 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

¹³ Ks. tästä erottelusta nimenomaisesti tuomio 11.11.2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, 46 ja 54 kohta), ks. myös määräys 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266, 35 kohta).

¹⁴ Tuomio 24.2.2022, SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, 34 kohta); tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, 35 kohta) ja tuomio 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

¹⁵ Muutamissa vanhemmissa ratkaisuissa käytetään vielä ilmaisua ”voinut tietää” – ks. esim. tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 60 kohta). Vaikuttaa siltä, että tästä liian laajasta muotoilusta, joka perustui yksinomaan ennakkoratkaisukysymykseen, on kuitenkin sittemmin perustellusti luovuttu.

¹⁶ Tuomio 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, 94 kohta); tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, 48 kohta); tuomio 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, 27 kohta); tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 54 kohta); tuomio 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 39 kohta) ja tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04, C-440/04, EU:C:2006:446, 56 kohta).

¹⁷ Ks. tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, 34 kohta); tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, 47 kohta); tuomio 18.12.2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 62 kohta); tuomio 13.3.2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, 40 kohta); tuomio 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, 26 kohta); tuomio 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 37 kohta); tuomio 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 42 kohta) ja tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04, C-440/04, EU:C:2006:446, 59 ja 61 kohta).

¹⁸ Tuomio 2.5.2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, 39 ja 40 kohta).

¹⁹ Tuomio 2.5.2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, 41 ja 42 kohta).

D Tavaroiden hankkimiseen maksukyvyttömältä yritykseltä liittyvä väärinkäyttö

38. Näin herää kysymys siitä, voidaanko valittajaa syyttää oikeuden väärinkäytöstä. Väärinkäyttö saattoi koostua siitä, että valittaja otti kiinteistön omistukseensa osana pakkotäytäntöönpanoa, vaikka valittaja tiesi, että myyjä oli maksuvaikeuksissa eikä sen vuoksi ehkä pystyisi maksamaan aiheutuvaa verovelkaa kokonaisuudessaan.

39. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan oikeuden väärinkäytön toteamiseksi tutkitaan kahta edellytystä. Ensinnäkin kyseisten liiketoimien seurauksena on oltava sellaisen veroedun saaminen, jonka myöntäminen olisi arvonlisäverodirektiivin tavoitteen vastaista, ja toiseksi useista objektiivisista seikoista on käytävä ilmi, että kyseisillä liiketoimilla pyritään ainoastaan tai olennaisesti²⁰ kyseisen veroedun saamiseen.²¹

1. Arvonlisäverodirektiivin sanamuoto ja omaksuttu ratkaisu

40. Tässä tapauksessa vain valittajan ostoihin sisältyvä verovähennys ja maksukyvyttömän myyjän samanaikainen verovelka voitaisiin katsoa ”eduksi”. Jo arvonlisäverodirektiivin sanamuotokin puhuu selvästi sitä vastaan, että veroetu olisi vastoin arvonlisäverodirektiivillä tavoiteltua päämäärää. Tämä käy ilmi erityisesti arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan g alakohdasta, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat säätää veronmaksuvelvollisuuden kääntämisestä vastaanottajalle kiinteän omaisuuden pakkomyyntimenettelyn yhteydessä. Tästä lainsäädännössä omaksutusta ratkaisusta voidaan johtaa kolme toteamusta.

41. Ensinnäkään unionin lainsäätäjä ei – toisin kuin Liettuan veroviranomaiset – pidä tavaroiden hankintaa yritykseltä, jonka omaisuus on pakkomyynnin kohteena (eli taloudellisissa vaikeuksissa olevalta yritykseltä), oikeuden väärinkäyttönä. Muutoin unionin lainsäätäjä ei tarjoaisi jäsenvaltioille tätä mahdollisuutta veronmaksuvelvollisuuden kääntämiseen.

42. Toiseksi unionin lainsäätäjä on tunnistanut sen ongelman, että veroviranomaisilla on vaikeuksia määrittää ja panna täytäntöön sellaisen verovelvollisen veronmaksuvelvollisuus, jota vastaan on aloitettu pakkomyyntimenettely. Tästä syystä on säädetty vapaaehtoisesta veronmaksuvelvollisuuden kääntämisestä. Ei ole kyse lain aukosta, joka aiheuttaisi veroviranomaisille erityisen riskin verotulojen menettämisestä.

43. Kolmanneksi unionin lainsäätäjä on säätänyt veronmaksuvelvollisuuden kääntämismahdollisuudesta vain kiinteän omaisuuden pakkomyynnin yhteydessä. Tästä seuraa vastakohtaispäättelynä, että muiden pakkomyynnistä hankittujen tavaroiden yhteydessä noudatetaan tavanomaista sääntelyä (luovuttajan veronmaksuvelvollisuus). Jos unionin lainsäätäjä kuitenkin lähtee siitä, että täytäntöönpanovelallinen pysyy veronmaksuvelvollisena pakkomyynnin yhteydessä, tavaroiden hankinta pakkomyynnin yhteydessä (tällöin yleensä maksukyvyttömältä) yritykseltä voi tuskin olla oikeuden väärinkäyttöä. Tätä korostaa myös komissio.

²⁰ Ks. tästä myös julkisasiamies Pitruzzellan ratkaisuehdotus W (Yhtiöpanokseen liittyvän arvonlisäveron vähentäminen) (C-98/21, EU:C:2022:160, 68 kohta ja 78 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

²¹ Tuomio 11.11.2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, 54 kohta), ks. muun muassa tuomio 18.6.2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, 85 kohta); tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, 36 kohta) ja tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 74 ja 75 kohta).

44. Sama pätee, jos tavaroiden ostaja tietää pakkomyynnin yhteydessä varmasti, että velallinen (eli suorittaja) on niin ylivelkaantunut, ettei se todennäköisesti pysty maksamaan verovelkaa. Oikeuden väärinkäytön oletaminen tässä tilanteessa olisi ristiriidassa direktiivin antajan tahdon kanssa.

2. Asiassa ALTI esitettyjen toteamusten soveltaminen?

45. Tekemääni päätelmään eivät vaikuta myöskään unionin tuomioistuimen uudehkot asiassa ALTI²² esittämät toteamukset. Unionin tuomioistuin totesi tuomionsa perusteluissa, että ”sopimuspuolelle – jonka katsotaan sen vuoksi, että se on tietoisesti osallistunut arvonlisäveroalan väärinkäytökseen, hyväksyneen jo alun perin kyseisen veronmaksuvelvollisen lainvastaisen aikomuksen olla maksamatta kyseistä veroa – [voidaan asettaa] – – velvollisuus, joka koskee mainitun veron viivästyksestä, josta myös tämän sopimuskumppanin voidaan katsoa olevan osittain vastuussa, aiheutuneista vaikutuksista vastaamista”.

46. Tämä koski kuitenkin ”vain” kysymystä arvonlisäverodirektiivin 205 artiklan mukaisen vastuun laajuudesta, josta ei ole nyt kysymys. Toisaalta maksuvaikeuksissa olevan yrityksen tapauksessa tuskin voidaan puhua ”lainvastaisesta aikomuksesta olla maksamatta veroa”. Arvonlisäverolainsäädännön väärinkäytöstä ei myöskään voida olettaa olevan kyse, jos kyseessä ovat vain oikeustoimet maksuvaikeuksissa olevien talouden toimijoiden kanssa. Tämä pätee erityisesti silloin, kun hankinta tapahtuu – kuten tässä tapauksessa – osana valtion järjestämää pakkomyyntimenettelyä tai sen päätteeksi.

47. Pakkomyyntimenettelyn tarkoituksesta johdettaisiin – unionin tuomioistuimen asiassa ALTI esittämän toteamuksen perusteella – absurdeja päätelmiä. Yritysvelallisen omaisuuden myynti olisi käytännössä mahdollista vain yksityishenkilöille (ja yrityksille, jotka eivät suorita arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavia liiketoimia), koska heidän kohdallaan verovähennystä ei voida alentaa. Tämä rajoittaisi huomattavasti mahdollisten ostajien joukkoa ja olisi siten ristiriidassa pakkomyyntimenettelyn tarkoituksen kanssa. Tavoitteenahan on kuitenkin pyrkiä hyödyntämään varoja parhaalla mahdollisella tavalla velkojien tyydyttämiseksi mahdollisimman hyvin.

3. Täysin keinotekoinen järjestely?

48. Unionin tuomioistuin katsoo myös, että väärinkäytön olemassaolo edellyttää liiketoimia, joilta puuttuvat kaikki taloudelliset tai kaupalliset perusteet eli jotka on tehty vain pro forma tai keinotekoisesti ja joiden päätarkoituksena on saada perusteetonta etua.²³ Valtion pakkomyyntimenettelyyn sisältyvän tarjouksen hyväksyminen ei ole keinotekoista.

49. Väärinkäytön oletus ei sovi myöskään oikeudellisten seurausten kannalta. Kun arvonlisälainsäädännössä on todettu väärinkäyttö, tähän liittyvät toimet on määriteltävä uudelleen siten, että tilanne palautetaan sellaiseksi kuin se olisi ollut, jos kyseisen väärinkäytön muodostavia toimia ei olisi ollut.²⁴

²² Tuomio 20.5.2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, 43 kohta).

²³ Tuomio 26.2.2019, T Danmark ja Y Denmark (C-116/16 ja C-117/16, EU:C:2019:135, 98 kohta), julkisasiamies Pitruzzellan ratkaisuehdotus W (Yhtiöpanokseen liittyvän arvonlisäveron vähentäminen) (C-98/21, EU:C:2022:160, 67 kohta), tuomion 22.5.2008, Amplificientifica ja Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301) 28 kohdassa vielä ”ainoastaan”.

²⁴ Tuomio 22.11.2017, Cussens ym. (C-251/16, EU:C:2017:881, 46 kohta).

50. Nyt käsiteltävässä asiassa suorituksen vastaanottajalla ei kuitenkaan ole vaihtoehtoa, jota se olisi voinut yrittää välttää oikeuden väärinkäytöksen avulla ja jota sitten voitaisiin käyttää vertailukohteena. Se ei voi vain maksaa nettohintaa ja tilittää arvonlisäveroa itse, jos se ei ole veronmaksuvelvollinen. Vakavasti ei voida harkita sen moittimista siitä, että se on ottanut omistukseensa velallisen omaisuuden velan maksamiseksi sen sijaan, että olisi hankkinut samanlaisen tavaran kolmansilta osapuolilta, jotka olisivat voineet maksaa veron.

4. Arvonlisäverolainsäädäntöön perustuvat kaupan kiellot?

51. Lopuksi väärinkäytön vahvistaminen käsiteltävänä olevassa tilanteessa vastaisi kaupankäynnin kieltoa tiettyjen (ei-rikollisten) henkilöiden kanssa, mikä on arvonlisäveron kannalta vieläkin vieraampaa kuin rikollisen käyttäytymisen rankaiseminen tai muiden henkilöiden rikollisen käyttäytymisen tuntemisen rankaiseminen.²⁵ Myös taloudellisissa vaikeuksissa oleva yritys harjoittaa arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettua (laillista) liiketoimintaa, joten sen on maksettava arvonlisäveroa ja mainittava se laskussa (ks. arvonlisäverodirektiivin 220 artikla) eriteltyinä (ks. arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 10 alakohta).

52. Jos vastaanottajalta evätään arvonlisäverovähennys vain siksi, että se tiesi, että sen sopimuskumppani on taloudellisissa vaikeuksissa eikä voi siksi ehkä maksaa arvonlisäverovelkaa, nämä verovelvolliset poistettaisiin suurelta osalta markkinoita, mikä muodostaisi siten markkinoille pääsyn esteen. Tämä on ristiriidassa neutraalisuusperiaatteen kanssa, joka koko arvonlisäverolainsäädännön tavoin ei tee eroa menestyvän tai vähemmän menestyvän, vakiintuneen tai perustamisvaiheessa olevan, taloudellisesti vahvan tai ylivelkaantuneen yrityksen välillä.

53. Lisäksi nyt kyseessä oleva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö²⁶ on kehitetty ottaen huomioon arvonlisäveron erityinen alttius petoksille. Käsiteltävänä olevassa asiassa ei kuitenkaan ole kyse erityisestä petosalttiudesta, joka velvoittaa asianomaiset yritykset unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan noudattamaan erityistä huolellisuusvelvoitetta. Pikemminkin kyse on (arvonlisäveroon liittyvän) maksukyvyttömyysriskin jakamisesta liiketoimissa vaikeuksissa olevien yritysten kanssa.

54. Unionin lainsäätäjä voisi milloin tahansa vähentää tätä valtion maksukyvyttömyyden riskiä. Jo yli 10 vuotta sitten yksittäiset jäsenvaltiot tekivät vastaavia aloitteita välittömään verotusjärjestelmään siirtymisestä yritysten välisissä liiketoimissa (veronmaksuvelvollisuuden kääntäminen), joita unionin lainsäätäjä ei kuitenkaan jatkanut.²⁷ Unionin lainsäätäjä teki tämän päätöksen tietoisesti, koska porrastetulle ja välilliselle verojen maksulle on hyvät syyt. Komissio

²⁵ Vastaavasti, kuitenkin tavaroiden kauppaan liittyvästä kiellosta: määräys 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266, 36 ja 37 kohta).

²⁶ Näin nimenomaisesti tuomio 18.12.2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 62 kohta).

²⁷ EU:n komissio hylkäsi 19.7.2006 Itävallan ja Saksan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan mukaiset hakemukset oikeudesta ottaa käyttöön kyseisen direktiivin 21 artiklasta poikkeava järjestely, nimittäin yleisen verovelan kääntäminen aiemmalta velalliselta (=luovuttajalta tai suorittajalta) vastaanottajalle.

Sen jälkeen neuvosto pyysi vuonna 2007 komissiota tutkimaan mahdollisuuden luomista yleisen käännetyin veronmaksuvelvollisuuden vapaaehtoiseen soveltamiseen, mutta komissio ei ollut vakuuttunut; ks. komission tiedonanto neuvostolle ja Euroopan parlamentille alv-järjestelmän muuttamista koskevista toimenpiteistä petosten torjumiseksi {SEK(2008) 249}, 22.2.2008 – KOM(2008) 109 lopullinen, erityisesti 5.1 kohta.

totesi vielä vuonna 2008, että ”yleinen käännetyn verovelvollisuuden järjestelmä olisi selkeästi uudenlainen konsepti, jolla voi olla sekä myönteisiä että kielteisiä vaikutuksia”.²⁸ Näitä kielteisiä vaikutuksia ei ilmeisesti haluttu hyväksyä.

55. Jos unionin lainsäätävä kuitenkin luopuu tällaisista toimenpiteistä maksukyvyttömyysriskien torjumiseksi, verovelvollista ei voida moittia oikeuden väärinkäytöstä liiketoimissa taloudellisissa vaikeuksissa olevien yritysten kanssa vain siksi, että sen olisi pitänyt tietää (tai se jopa tiesi), että olemassa oleva maksukyvyttömyysriski saattaa toteutua.

56. Unionin lainsäätävä on silti ainakin antanut jäsenvaltioille mahdollisuuden veronmaksuvelvollisuuden kääntämiseen. Liettua olisi voinut käyttää arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan g alakohdan mukaista mahdollisuutta. Tällöin kiinteistötoimesta saatuja verotuloja ei olisi menetetty, ja valittajalle olisi ilman muuta myönnetty verovähennys.

5. Päättelmä

57. Mielestäni edellä mainitun oikeuskäytännön laajentaminen koskemaan väitteitä oikeuden väärinkäytöstä silloin, kun liiketoimia suoritetaan taloudellisissa vaikeuksissa olevien yritysten kanssa, ei näin ollen ole yhteensopivaa arvonlisäverodirektiivin kanssa.

E Toimenpiteen, jolla varmistetaan veronkannon oikea toimittaminen, olemassaolo

58. Jos verovähennystä ei voida evätä tavaroiden tai palvelujen toimittajan petoksen puuttuessa ja vastaanottajan oikeuden väärinkäytön puuttuessa, ainoastaan arvonlisäverodirektiivin 273 artikla voisi sallia jäsenvaltion (tässä Liettuan) säätämisen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskiellon.

59. Mainittu artikla mahdollistaa toimenpiteet, joilla varmistetaan veronkannon oikea toimittaminen ja estetään veronkierto. Veronkierrosta ei ainakaan ole kyse. Sama pätee veronkannon oikean toimittamisen varmistamiseen. Tavaroiden tai palvelujen toimittaja on edelleen velvollinen perimään veron, jonka se on velvollinen maksamaan, jos veronmaksuvelvollisuutta ei ole käännetty, kuten tässä tapauksessa. Verovähennyksen epäminen vastaanottajalta ei siis takaa myöskään veronkannon oikeaa toimittamista.

60. Lisäksi 273 artiklan nojalla toteutettavat toimenpiteet eivät saa ylittää sitä, mikä on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi, eivätkä ne saa kyseenalaistaa arvonlisäveron neutraalisuutta.²⁹ Näin tapahtuisi kuitenkin, jos suorituksen vastaanottajan olisi edelleen vastattava arvonlisäverosta vain siksi, että se tiesi (tai sen olisi pitänyt tietää) sopimuskumppaninsa taloudellisista vaikeuksista. Se ei nimittäin pysty vaikuttamaan siihen, maksaako sopimuskumppani kuitenkin syntyneen veron tai onnistuuko veroviranomainen määräämään veron ja panemaan sen täytäntöön.

²⁸ Komission tiedonanto neuvostolle ja Euroopan parlamentille alv-järjestelmän muuttamista koskevista toimenpiteistä petosten torjumiseksi (SEK(2008) 249), 22.2.2008 – KOM(2008) 109 lopullinen, 4.3 kohta.

²⁹ Ks. tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 62 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

F Looginen ennakkokysymys: vähennysoikeuden edellytysten olemassaolo?

61. Edellä esitetyn perusteella on selvää, että arvonlisäverodirektiiviä, luettuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, on tulkittava siten, että siinä kielletään kansallisten viranomaisten käytäntö, jossa verovelvollisen oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero evätään, jos tämä kiinteää omaisuutta hankkiessaan tiesi (tai sen olisi pitänyt tietää), että luovuttaja maksukyvyttömyytensä vuoksi ei maksaisi (tai ei pystyisi maksamaan) myynteihin sisältyvää arvonlisäveroa veronsaajalle.

62. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan mukaiset arvonlisäveron vähennyksen edellytykset täytyisivät myös nyt käsiteltävässä tapauksessa. Vaikka kansallinen tuomioistuin ei nimenomaisesti esittänyt tästä kysymystä, tämän seikan lähempi tarkastelu saattaa auttaa hyödyllisen vastauksen antamisessa. Arvonlisäveron vähennyksen edellytysten olemassaolo on nimittäin looginen edellytys ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämään kysymykseen verovähennyksen epäämisestä. Mielestäni on kuitenkin epäselvää, täytyvätkö valittajan verovähennyksen edellytykset tässä tapauksessa – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ilmeisesti olettaa.

63. Verovähennyksen tarkoituksena on vapauttaa tavaran tai palvelun vastaanottaja pelkästään arvonlisäverorasituksesta.³⁰ Sen vuoksi verovähennys sallii lähtökohtaisesti vain niiden määrien vähentämisen, jotka verovelvollinen on tosiasiallisesti *maksanut* omille tavaroiden tai palveluiden toimittajilleen (tai veroviranomaisille veronmaksuvelvollisuuden kääntämisen yhteydessä) vastaavan liiketoimen arvonlisäverona.³¹ Nyt käsiteltävässä asiassa kuitenkin vain suoritettiin kuittaus, johon käytettiin valittajalla suorituksen vastaanottajana olevia velkoja. Tätä voisi pitää riittävänä arvonlisäverorasitteena, koska saatavathan ovat lakanneet vastaavasti.

64. Tämä lähestymistapa on kuitenkin ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin systematiikan ja suorituksen toteuttavan yrityksen tehtävän kanssa arvonlisävero-oikeudessa, mitä unionin tuomioistuin korostaa vakiintuneessa oikeuskäytännössään. Sen mukaan arvonlisäverovelvollinen elinkeinonharjoittaja (tässä: myyjä) toimii vain ”veron kerääjinä valtion lukuun ja veronsaajan etujen mukaisesti”.³²

65. Jos valittaja olisi maksanut myyjälle hinnan, joka oli merkitty laskuun (4 519 008,26 euroa ynnä arvonlisävero 948 991,74 euroa), myyjä olisi voinut kuitata velkojaan valittajalle vain 4 519 008,26 eurolla, jos olisi noudattanut velvollisuuttaan veroja valtion lukuun keräävänä. Myyjän olisi pitänyt käyttää 948 991,74 euroa syntyneen arvonlisäverovelan maksamiseen.

66. Samaan tulokseen olisi päädytty, jos Liettua olisi soveltanut arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan g alakohtaa ja veronmaksuvelvollisuus olisi käännetty valittajalle. Tällöinkin velkojan olisi ollut mahdollista maksaa takaisin vain nettosumman (4 519 008,26 euroa) verran, koska valittajan olisi pitänyt käyttää 948 991,74 euron summa oman verovelkansa maksamiseen.

³⁰ Näin jo ratkaisuehdotuksessani Biosafe – Industria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, 44 kohta ja sitä seuraavat kohdat), ks. myös julkisasiamies Campos Sánchez-Bordonan ratkaisuehdotus Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, 64 kohta).

³¹ Esim. tuomio 22.2.2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös tuomio 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, 35 kohdan loppu). Unionin tuomioistuimen tekstin saksankielisessä versiossa käytetään ilmaisua ”abgeführt”. Koska on kyse vastaanottajasta, joka ei maksa arvonlisäveroa veroviranomaiselle vaan tavaraluovuttajalle, tarkoitetaan ilmeisesti viimeksi mainittua. Ranskankielisessä versiossa käytetään ilmaisua ”avoir été acquittée”, jonka luonteva oikea käännös on ”on maksettu”. Tämä käy erityisen selvästi ilmi 36 kohdasta – jossa saksan käännöskin on oikea.

³² 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).

67. Näin ollen valittajalle olisi tämän liiketoimen yhteydessä maksettu takaisin aina vain nettosummaa vastaavat myyjän velat. Voiko tässä tuloksessa muuttua jokin, jos sovittu vastike käytetään välittömästi suorittajan velkojen maksamiseen vastaanottajalle?

68. Mielestäni ei. Veronkannon tyyppi – välillinen verotus, jolloin suorittaja on veronmaksuvelallinen, tai välitön verotus, jolloin veronmaksuvelvollisuus on käännetty vastaanottajalle – on vain verotustekninen kysymys. Se ei muuta sitä tosiasiaa, että luovuttajan velkojen maksamiseen vastaanottajalle on aina käytettävissä vain nettosumma. Kummassakin tapauksessa syntyvä arvonlisävero on alusta alkaen tarkoitettu maksettavaksi valtiolle, kuten Liettua perustellusti korostaa. Tämän kaltaisessa välillisen verotuksen järjestelmässä vero maksetaan viime kädessä vain eräänlaisena uskottuna miehenä toimivalle luovuttajalle, joka kerää veron valtion lukuun.

69. Jos perustaksi otetaan tämä ajatus uskottuna miehenä toimimisesta, valittajan ostoihin sisältyvän veron vähennystä voidaan harkita vain, kun valittaja on maksanut luovuttajalle velan maksuun tarkoitetun (netto-)summan *lisäksi* myös siihen liittyvän arvonlisäveron. Vain tässä tapauksessa arvonlisäverorasitus kohdistuu suorituksen vastaanottajaan. Oikeus verovähennykseen on olemassa myös silloin, jos vastaanottaja olettaa tai joutui olettamaan, että luovuttaja ei käyttäisi tätä määrää arvonlisäverovelan suorittamiseen, vaan esimerkiksi muiden velkojen takaisinmaksuun. Tässäkin tapauksessa vastaanottajalta ei nimittäin voida evätä verovähennystä väärinkäytön tai petoksesta tai vastaavasta tietämisen vuoksi.

V Ratkaisuehdotus

70. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Lietuvas vyriausiasis administracinis teismasin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

1. Neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan a kohtaa, luettuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä kansallisten viranomaisten käytännölle, jossa verovelvollisen oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero evätään, jos tämä kiinteää omaisuutta hankkiessaan tiesi (tai sen olisi pitänyt tietää), että omaisuuden luovuttaja maksukyvyttömyytensä vuoksi ei maksaisi (tai ei pystyisi maksamaan) myynteihin sisältyvää arvonlisäveroa veronsaajalle.
2. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on kuitenkin ratkaista, vastaako verovelvollinen (vastaanottaja) tässä tapauksessa tosiasiallisesti arvonlisäverosta, jonka omaisuuden luovuttaja on perinyt häneltä. Näin ei ole, jos vastaanottaja ei ole koskaan antanut luovuttajana olevalle veronmaksuvelalliselle arvonlisäverovelan maksamiseen tarvittavia varoja.