



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

15 päivänä lokakuuta 2020*

[26.11.2020 annetulla määräyksellä oikaistu teksti]

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 90 artikla – Arvonlisäveron perusteen alentaminen – Kauppahinnan maksamisen täysi tai osittainen laiminlyönti – Kansallisessa lainsäädännössä asetetut edellytykset alentamista koskevan oikeuden käyttämiselle – Edellytys, jonka mukaan velallinen ei saa olla maksukyvyttömyys- tai likvidaatiomenettelyssä – Edellytys, jonka mukaan velkojan ja velallisen on oltava arvonlisäverovelvollisia

Asiassa C-335/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 6.12.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 24.4.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

E. sp. z o.o. sp. k.

vastaan

Minister Finansów,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari) sekä tuomarit L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan ja N. Jääskinen,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: yksikönpäällikkö M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- E. sp. z o.o. sp. k., edustajanaan A. Bartosiewicz, doradca podatkowy,
- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,
- Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskaitė ja M. Siekierzyńska,

kuultuaan julkisasiamiehen 4.6.2020 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 90 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat E. sp. z o.o. sp. k. ja Minister Finansów (valtionvarainministeri, Puola) ja joka koskee viimeksi mainitun verosäännösten tulkinnasta tekemiä päätöksiä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Direktiivin 2006/112 63 artiklassa säädetään seuraavaa:
"Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan."
- 4 Saman direktiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:
"Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet."
- 5 Kyseisen direktiivin 90 artiklan sanamuoto on seuraava:
"1. Sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.
2. Jäsenvaltiot voivat olla soveltamatta 1 kohtaa, jos maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain."
- 6 Saman direktiivin 184 artiklassa säädetään seuraavaa:
"Alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu."
- 7 Direktiivin 2006/112 185 artiklassa säädetään seuraavaa:
"1. Oikaiseminen tehdään etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, esimerkiksi jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu.
2. Poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, oikaisua ei suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista eikä asianmukaisesti toteen näytetystä tai todetusta tuhoutumisesta, hävikistä tai varkaudesta eikä 16 artiklassa tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneesta käyttöön ottamisesta.
Kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista sekä varkaudesta jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua."

8 Mainitun direktiivin 273 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonnäveron 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 mahdollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

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

Puolan oikeus

9 Tavarosta ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (Dz. U. 2011, nro 177, järjestysnumero 1054; jäljempänä arvonnäverolaki), 89a §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvollinen voi oikaista veron perusteen ja veron, joka on maksettava valtion alueella tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta, kun on osoitettu riittävällä varmuudella, että kyseisiä saatavia ei voida periä. Oikaiseminen koskee myös veron perustetta ja veron määrää, joka kohdistuu saamisen osaan, jonka perimiskelvottomuus on osoitettu riittävällä varmuudella.

1a. Saatavan perimiskelvottomuus katsotaan osoitetuksi riittävällä varmuudella, jos saatavaa ei ole suoritettu tai siirretty missään muodossa 150 päivän kuluessa sen maksamiselle sopimuksessa tai laskussa asetetun määräajan päättymisestä.

2. Edellä 1 momentin säännöstä sovelletaan, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

1) tavarat luovutetaan tai palvelut suoritetaan 15 §:n 1 momentissa tarkoitettulle aktiiviseksi arvonnäverovelvolliseksi rekisteröidylle verovelvolliselle, joka ei ole maksukyvyttömyys- tai likvidaatiomenettelyssä;

--

3) sen veroilmoituksen jättämistä, jossa edellä 1 momentissa tarkoitettu oikaisu on tehty, edeltävänä päivänä:

- a) velkoja ja velallinen ovat aktiiviseksi arvonnäverovelvolliseksi rekisteröityjä verovelvollisia,
- b) velallinen ei ole maksukyvyttömyys- tai likvidaatiomenettelyssä;

--

5) saatavan todentavan laskun antamispäivästä on kulunut alle kaksi vuotta antamisvuoden päättymisestä laskettuna;

--

3. Edellä 1 momentissa tarkoitettu oikaisu voidaan suorittaa verokaudelta, jonka osalta saatavan perimiskelvottomuus katsotaan osoitetuksi riittävällä varmuudella, annettavassa veroilmoituksessa edellyttäen, että saatavaa ei ole suoritettu tai siirretty missään muodossa ennen päivää, jona velkoja jättää veroilmoituksen tältä verokaudelta.

4. Jos saatava on suoritettu tai siirretty missä tahansa muodossa sen veroilmoituksen jättämisen jälkeen, jossa edellä 1 momentissa tarkoitettu oikaisu on tehty, velkojan on korotettava veron perustetta ja maksettavan veron määrää ajanjaksolta, jona saatava on suoritettu tai siirretty, antamassaan veroilmoituksessa. Jos saatava maksetaan osittain, veron perustetta ja maksettavan veron määrää korotetaan tämän osuuden osalta.

– –”

10 Arvonlisäverolain 89b §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Jos saatavaa, joka ilmenee tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta valtion alueella todentavasta laskusta, ei suoriteta 150 päivän kuluessa sen maksamiselle sopimuksessa tai laskussa asetetun määräajan päättymisestä, velallisen on oikaistava tästä laskusta ilmenevä vähennetyn veron määrä ajanjaksolta, jona tuli kuluneeksi 150. päivä sopimuksessa tai laskussa asetetun määräajan päättymisestä, antamassaan veroilmoituksessa.

1a. Edellä olevaa 1 momentin säännöstä ei sovelleta, jos velallinen on suorittanut saatavan viimeistään sen verokauden viimeisenä päivänä, jona tuli kuluneeksi 150. päivä tämän saatavan maksamiselle asetetun määräajan päättymisestä.

2. Jos saatava maksetaan osittain 150 päivän kuluessa sen maksamiselle sopimuksessa tai laskussa asetetun määräajan päättymisestä, oikaisu kohdistuu ostoihin sisältyvään veroon, joka koskee saatavan maksamatta olevaa jäännösmäärää. Edellä 1a momentin säännöksiä sovelletaan soveltuvin osin.

– –

4. Jos saatava suoritetaan 1 momentissa tarkoitettun oikaisun tekemisen jälkeen, verovelvollisella on oikeus korottaa ostoihin sisältyvän veron määrää 1 momentissa tarkoitettulla veron määrällä verokaudelta, jona saatava on suoritettu, antamassaan veroilmoituksessa. Jos saatava suoritetaan osittain, ostoihin sisältyvää veroa voidaan korottaa kyseistä osaa vastaavassa määrin.

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 E. on Puolaan sijoittautunut Puolan oikeuden mukaan perustettu arvonlisäverovelvollinen rajavastuuyhtiö, joka tarjoaa veroneuvontaa muun muassa arvonlisäverovelvollisille verosubjekteille, jotka eivät ole sidoksissa siihen. Näihin tämän yhtiön tarjoamiin palveluihin sovelletaan Puolan yleistä arvonlisäverokantaa.

12 E. osoitti eräälle asiakkaalleen laskun, johon sisältyi arvonlisävero ja joka koski Puolassa veronalaisia veroneuvontapalveluja. Palvelun suorittamishetkellä tämä asiakas oli rekisteröity aktiiviseksi arvonlisäverovelvolliseksi eikä se ollut maksukyvyttömyys- tai likvidaatiomenettelyssä. Kyseinen asiakas asetettiin kuitenkin likvidaatiomenettelyyn maksun erääntymisen ajankohtaa seuranneen 150 päivän ajanjakson aikana, mutta se oli yhä rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi. Koska tätä laskua ei ollut suoritettu eikä siirretty missään muodossa, E. esitti ennen kyseisen laskun antamispäivästä alkaneen kahden vuoden määräajan päättymistä valtionvarainministerille pyynnön saadakseen tulkinnan siitä, voiko E. alentaa arvonlisäveron perustetta samasta laskusta johtuvan saatavan maksun laiminlyönnin perusteella huolimatta siitä, että sen asiakas oli asetettu likvidaatiomenettelyyn kyseisten palveluiden suorittamisen jälkeen, koska muut arvonlisäverolain 89a §:ssä asetetut edellytykset täyttyivät.

- 13 Valtionvarainministeri vastasi E:n pyyntöön kieltävästi 12.1.2015 antamallaan päätöksellä. Ministeri totesi erityisesti, että direktiivin 2006/112 90 artiklan mukaan verovelvollisilla on oikeus arvonlisäveron perusteen alentamiseen ainoastaan kunkin jäsenvaltion vahvistamin edellytyksin, ja Puolan tasavalta on säätänyt tästä arvonlisäverolain 89a §:ssä. Jos siis jokin tässä pykälässä säädetyistä edellytyksistä ei täyty, verovelvollinen ei voi vedota alentamista koskevaan oikeuteen suoraan unionin oikeuden nojalla.
- 14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että E. pyysi valtionvarainministeriltä myös kolmea muuta tulkintaratkaisua, jotka koskivat arvonlisäveronlain 89a §:ssä asetettujen edellytysten täyttymistä erilaisissa tosiasiallisissa tilanteissa, joissa tätä pykälää voidaan soveltaa. Unionin tuomioistuimella olevasta asiakirja-aineistosta käy ilmi, ettei näihinkään pyyntöihin vastattu myöntävästi. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että se yhdisti nämä neljä riidanalaisia päätöksiä koskevaa asiaa niiden välillä vallitsevan yhteyden vuoksi.
- 15 E. valitti kyseisistä päätöksistä Puolan toimivaltaiseen ensimmäisen asteen tuomioistuimeen tuloksetta. Tämän jälkeen E. teki valituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen, koska se katsoi, että ensimmäisen asteen tuomioistuin oli todennut virheellisesti, etteivät riitautetut arvonlisäverolain säännökset olleet unionin oikeudesta johtuvien vaatimusten vastaisia.
- 16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma jäsenvaltioilla olevasta harkintamarginaalista, jonka nojalla ne saavat määrittää kansallisessa oikeudessaan direktiivin 2006/112 90 artiklan säännösten soveltamisen edellytykset. Ottaen huomioon erityisesti 15.5.2014 annetun tuomion Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328) ja 23.11.2017 annetun tuomion Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887) ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, ovatko arvonlisäverolain 89a §:n 2 momentissa asetetut edellytykset lainmukaisia.
- 17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että saattaessaan direktiivin 2006/112 185 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan osaksi kansallista lainsäädäntöä Puolan lainsäätäjä sääti arvonlisäverolain 89b §:n, jossa asetetaan velalliselle velvollisuus oikaista vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrää seurauksena siitä, että velkojalla on oikeus alentaa veron perustetta arvonlisäverolain 89a §:ssä asetetuin edellytyksin. Arvonlisäverolain 89a §:ssä asetetut edellytykset ja erityisesti edellytys, joka koskee velkojan ja velallisen arvonlisäverovelvollisuutta, turvaavat verotusmenettelyiden symmetrian, jotta vero kerätään asianmukaisesti.
- 18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää lisäksi, että arvonlisäveron 89a §:n 2 kohdassa olevalla edellytyksellä, jonka mukaan velallinen ei saa olla maksukyvyttömyys- tai likvidaatiomenettelyssä, voidaan varmistaa Puolan oikeusjärjestelmän johdonmukaisuus välttämällä erityisesti konkurssilainsäädännössä asetetun velkojen maksunsaantijärjestyksen loukkaaminen. Näin ollen siinä tapauksessa, että unionin tuomioistuin katsoisi, että direktiivin 2006/112 90 artiklan 2 kohta on esteenä arvonlisäverolain 89a §:ssä olevien kaltaisille edellytyksille, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko sen asiaa ratkaistessaan jätettävä soveltamatta kansallisia konkurssia koskevia sääntöjä.
- 19 Tässä tilanteessa Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Sallitaanko [direktiivissä 2006/112] ja erityisesti tämän direktiivin 90 artiklan 2 kohdassa verotuksen neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate huomioon ottaen se, että kansallisessa lainsäädännössä rajoitetaan velallisen ja velkojan tietynlaisen verotuksellisen aseman perusteella mahdollisuutta alentaa veron perustetta siinä tilanteessa, että maksu laiminlyödään osittain tai kokonaan?

- 2) Onko unionin oikeus erityisesti esteenä sille, että kansallisessa lainsäädännössä otetaan käyttöön järjestelmä, jossa sallitaan mahdollisuus saada niin sanottu helpotus huonosta velasta sillä edellytyksellä, että ajankohtana, jona palvelu on suoritettu tai tavarat on luovutettu, ja sitä päivää edeltävänä päivänä, jona veroilmoituksen oikaisu on jätetty tämän helpotuksen saamiseksi
- velallinen ei ole maksukyvyttömyys- tai likvidaatiomenettelyssä
 - velkoja ja velallinen on rekisteröity aktiivisiksi arvonlisäverovelvollisiksi?”

Ennakkoratkaisukysymykset

- 20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy kahdella ennakkoratkaisukysymyksellään, joita on syytä tarkastella yhdessä, pääasiallisesti sitä, onko direktiivin 2006/112 90 artikla esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa asetetaan arvonlisäveron perusteen alentamisen edellytykseksi se, että velallinen on tavarat luovutuspäivänä tai palvelun suorituspäivänä sekä tätä alentamista koskevan veroilmoituksen oikaisun jättämistä edeltävänä päivänä rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi eikä ole maksukyvyttömyys- tai likvidaatiomenettelyssä ja että velkoja itse on veroilmoituksen oikaisun jättämistä edeltävänä päivänä yhä rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi.
- 21 Tältä osin on muistutettava, että direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohdalla, joka koskee sopimuksen mitätöimistä, peruuttamista tai purkamista taikka kauppahinnan maksamisen täyttää tai osittaista laiminlyöntiä tai liiketoimen, josta on maksettu vero, suorittamisen jälkeen myönnettävää hinnanalennusta, veloitetaan jäsenvaltiot alentamaan veron perustetta ja siten myös verovelvollisen maksettavaksi tulevan arvonlisäveron määrää aina, kun verovelvollinen ei liiketoimen toteuttamisen jälkeen ole saanut lainkaan vastiketta tai osaa siitä. Tämä säännös on ilmaus direktiivin 2006/112 peruserästä, jonka mukaan veron peruste on todella saatu vastike ja josta väistämättä seuraa, että veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin verovelvollinen oli sitä saanut (tuomio 8.5.2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 22 Direktiivin 2006/112 273 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat lisäksi 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.
- 23 Koska arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan ja 273 artiklan säännöksissä ei niissä vahvistettujen rajojen lisäksi täsmennetä niitä edellytyksiä eikä velvollisuuksia, joista jäsenvaltiot voivat säätää, näillä säännöksillä niille annetaan harkintavaltaa muun muassa niiden muodollisuuksien osalta, joita verovelvollisten on täytettävä kyseisten valtioiden veroviranomaisissa voidakseen saada veron perusteen alennetuksi (tuomio 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 24 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy kuitenkin ilmi, että veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi toteutettavissa toimenpiteissä voidaan lähtökohtaisesti olla noudattamatta arvonlisäveron perustetta koskevia sääntöjä ainoastaan siltä osin kuin se on tämän erityisen tavoitteen saavuttamiseksi ehdottoman välttämätöntä. Niillä on nimittäin haitattava mahdollisimman vähän direktiivin 2006/112 tavoitteiden ja periaatteiden toteutumista, eikä niitä näin ollen voida soveltaa siten, että niillä vaarannettaisiin arvonlisäveron neutraalisuus (tuomio 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 25 Näin ollen on tärkeää, että ne muodollisuudet, jotka verovelvollisen on täytettävä saadakseen veroviranomaisissa oikeuden arvonlisäveron perusteen alentamiseen, on näin ollen rajoitettava niihin, joiden avulla voidaan osoittaa, että liiketoimen toteuttamisen jälkeen vastike on lopullisesti jäänyt

- osittain tai kokonaan saamatta. Kansallisten tuomioistuinten on tältä osin tarkistettava, että kyseessä olevan jäsenvaltion edellyttämät muodollisuudet ovat tällaisia (tuomio 6.12.2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 26 Direktiivin 2006/112 90 artiklan 2 kohdan perusteella jäsenvaltiot voivat kuitenkin poiketa tämän direktiivin 90 artiklan 1 kohdan mukaisesta säännöstä, jos kauppahinnan maksaminen laiminlyödään kokonaan tai osittain.
- 27 Jos kauppahinnan maksaminen laiminlyödään kokonaan tai osittain ilman, että sopimus on purettu tai mitätöity, ostaja tai palvelusaaaja on edelleen velvollinen maksamaan sovitun hinnan ja myyjällä tai palvelutarjoajalla on periaatteessa yhä saatava, jota hän voi vaatia tuomioistuimissa. Koska ei kuitenkaan voida sulkea pois sitä, että tällaisesta saatavasta tulee lopullisesti mahdoton perittävä, unionin lainsäätäjä on halunnut antaa jokaiselle jäsenvaltiolle mahdollisuuden määrittää, johtaako kauppahinnan maksamisen laiminlyöminen, joka toisin kuin sopimuksen peruuttaminen tai mitätöiminen ei palauta sopimuspuolten tilannetta alkuperäiseksi, oikeuteen saada vastaavasti alentaa veron perustetta jäsenvaltion vahvistamien edellytysten täytyessä vai eikö tällaista alennusta myönnetä tällaisessa tilanteessa (ks. vastaavasti tuomio 23.11.2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 28 Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, tämä poikkeamismahdollisuus perustuu siihen ajatukseen, että tietyissä olosuhteissa ja kyseisen jäsenvaltion oikeudellisen tilanteen mukaisesti vastikkeen maksun laiminlyönti voi olla vain väliaikaista tai sen todentaminen voi olla vaikeaa (tuomio 8.5.2019, *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 29 Tästä seuraa, että poikkeamismahdollisuutta on käytettävä vain, kun se on perusteltua, jotta jäsenvaltioiden toimenpiteet sen täytäntöön panemiseksi eivät olisi vastoin sitä verotuksen yhdenmukaistamisen tavoitetta, johon direktiivillä 2006/112 pyritään, eikä jäsenvaltioiden voida sallia sulkevan kokonaan pois arvonlisäveron perusteen alentamista, jos maksu laiminlyödään (tuomio 8.5.2019, *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 30 Vaikka erityisesti se, että jäsenvaltiot voivat torjua epävarmuutta, joka liittyy laskun maksamisen laiminlyöntiin tai tämän laiminlyönnin lopullisuuteen, on sinänsä merkityksellinen seikka, tällainen poikkeamismahdollisuus ei voi ulottua tätä epävarmuutta laajemmalle eikä koskea etenkään kysymystä siitä, voidaanko veron perusteen alentaminen jättää hyväksymättä, jos maksu laiminlyödään (tuomio 8.5.2019, *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 31 Lisäksi se, että jäsenvaltioille annettaisiin mahdollisuus sulkea kokonaan pois arvonlisäveron perusteen alentaminen, olisi vastoin arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta, josta seuraa erityisesti se, että veroja valtion lukuun keräävä elinkeinonharjoittaja on vapautettava kokonaan arvonlisäveron alaisen liiketoimintansa yhteydessä maksamastaan tai maksettavaksi tulevasta arvonlisäverosta (tuomio 8.5.2019, *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 32 Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa on katsottava, että arvonlisäverolain 89a §:n 2 momentin 1 kohdassa ja 3 kohdan a ja b alakohdassa säädetyt edellytykset ovat yhtä aikaa sekä Puolan tasavallan direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohdan nojalla tekemä määrittely niistä muodollisuuksista, joita verovelvollisten on noudatettava, jotta ne voivat käyttää oikeuttaan arvonlisäveron perusteen alentamiseen tilanteessa, jossa kauppahinnan maksu on laiminlyöty kokonaan tai osittain, että Puolan tasavallan direktiivin 2006/112 90 artiklan 2 kohdan mukaisen poikkeamismahdollisuuden käyttämistä suhteessa niihin verovelvollisiin, jotka eivät E:n tapaan voi alentaa tätä perustetta, koska ne eivät täytä näitä edellytyksiä. Näin ollen on tutkittava, voidaanko näihin edellytyksiin sisältyvä E:n kaltaisia verovelvollisia koskeva rajoitus oikeuttaa tarpeella ottaa huomioon epävarmuus, joka liittyy kyseisen maksamisen laiminlyönnin lopullisuuteen.

- 33 Ensiksi on todettava sen edellytyksen osalta, jonka mukaan arvonlisäveron perusteen alentaminen edellyttää, että velallinen on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi tavaran luovutuspäivänä tai palvelun suorittamispäivänä, ettei tällaista edellytystä voida oikeuttaa tarpeella ottaa huomioon epävarmuus, joka liittyy kyseisen maksamisen laiminlyönnin lopullisuuteen. Sen seikan perusteella, onko velallinen rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi tavaran luovutuspäivänä tai palvelun suorittamispäivänä vai ei, ei nimittäin yksin voida todeta, että olisi saatavan perimättä jäämisen vaara. Näin on varsinkin siksi – kuten Euroopan komissio esittää kirjallisissa huomautuksissaan –, että tavaroita voidaan luovuttaa ja palveluita suorittaa henkilöille, jotka eivät ole arvonlisäverovelvollisia arvonlisäverosta vapautettujen yhteisöjen ja kuluttajien tapaan, ilman, että tällä on vaikutusta velkojan velvollisuuteen kerätä arvonlisävero valtion lukuun tai tämän velkojan oikeuteen oikaista veron perustetta jälkikäteen.
- 34 Toiseksi on korostettava sen edellytyksen osalta, jonka mukaan arvonlisäveron perusteen alentaminen edellyttää sitä, että velallinen on yhä rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi veroilmoituksen oikaisun jättämistä edeltävänä päivänä – sen tämän tuomion edellisessä kohdassa mieliin palautetun seikan lisäksi, jonka mukaan velallinen ei välttämättä ole verovelvollinen –, että unionin tuomioistuin katsoi 8.5.2019 antamansa tuomion A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377) 28 kohdassa, että direktiivin 2006/112 90 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan arvonlisäverovelvollinen ei saa alentaa arvonlisäveron perustetta, kun velallinen on jättänyt kauppahinnan kokonaan tai osittain maksamatta arvonlisäverollisen liiketoimen yhteydessä, jos velallinen ei ole enää arvonlisäverovelvollinen.
- 35 Kolmanneksi on todettava sen edellytyksen osalta, jonka mukaan arvonlisäveron perusteen alentaminen edellyttää, että velkoja on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi veroilmoituksen oikaisun jättämistä edeltävänä päivänä, ettei tätä edellytystä voida oikeuttaa tarpeella ottaa huomioon epävarmuus, joka liittyy kyseisen maksamisen laiminlyönnin lopullisuuteen. Saatavan olemassaolo ja velallisen sen maksamista koskeva velvollisuus eivät nimittäin riipu velkojan verovelvollisuuden jatkumisesta, koska sen seikan, onko viimeksi mainittu arvonlisäverovelvollinen veroilmoituksen oikaisun jättämistä edeltävänä päivänä vai ei, perusteella ei voida yksin todeta, että olisi saatavan perimättä jäämisen vaara.
- 36 Tämän tuomion 32–35 kohdassa esitettyjä seikkoja ei voida kumota sillä Puolan hallituksen kirjallisissa huomautuksissaan esittämällä argumentilla, jonka mukaan, kun otetaan huomioon side, joka yhdistää direktiivin 2006/112 90 artiklan ja tämän direktiivin 184 ja 185 artiklan, eli keskinäisriippuvuus sen arvonlisäveron, joka velkojan on maksettava myyjän tai palvelun suorittajan ominaisuudessa, ja sen arvonlisäveron, jonka velallinen voi vähentää ostajan tai palvelun vastaanottajan ominaisuudessa, välillä, velkojan ja velallisen verovelvollisuutta koskevalla vaatimuksella voidaan varmistaa, että arvonlisäverolain 89a §:n nojalla tapahtuva maksettavan arvonlisäveron laskennassa käytettävän veron perusteen määrän alentaminen ja arvonlisäverolain 89b §:n nojalla tapahtuva vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrän alentaminen tehdään symmetrisesti, ja näin ollen voidaan varmistaa arvonlisäverojärjestelmän johdonmukaisuus ja moitteeton toimiminen ja neutraalisuuden periaatteen noudattaminen.
- 37 On totta, että unionin tuomioistuin on katsonut, että kyseisen direktiivin 90 artiklassa säädetään tavaran luovuttajan tai palvelun suorittajan oikeudesta alentaa veronsa perustetta silloin, kun se ei liiketoimen toteuttamisen jälkeen saa lainkaan vastiketta tai saa ainoastaan osan siitä, kun taas tämän direktiivin 185 artikla koskee saman liiketoimen toisen osapuolen alun perin tekemien vähennysten oikaisemista, joten nämä kaksi artiklaa edustavat saman taloudellisen toimenpiteen kahta puolta, ja niitä on aiheellista tulkita johdonmukaisesti (tuomio 22.2.2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, 35 kohta).
- 38 Erityisesti silloin, jos jäsenvaltio soveltaessaan direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohtaa säätää, että verovelvollinen voi tietyin edellytyksin alentaa veron perustetta liiketoimen tekemisen jälkeen, kyseisen jäsenvaltion on verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamisen varmistamiseksi sovellettava

direktiivin 2006/112 185 artiklan 2 kohdan toista alakohtaa, jotta tämän saman liiketoimen toinen osapuoli puolestaan oikaisee vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrää. Puolan lainsäätäjä on tosiasiallisesti tehnyt näin säätäessään arvonlisäverolain 89a ja 89b §:n.

- 39 Maksettavan arvonlisäveron perusteen ja vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrän symmetrisen alentamisen turvaaminen ei kuitenkaan riipu näiden kahden osapuolen arvonlisäverovelvollisuudesta. Velkojan oikeus alentaa veron perustetta ja velallisen velvollisuus alentaa vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrää eivät nimittäin riipu verovelvollisuuden jatkumisesta.
- 40 Aluksi on todettava velkojan osalta, että jos kyseinen velkoja on arvonlisäverovelvollinen tavarantoiminnan luovutuspäivänä tai palvelun suorituspäivänä, jolloin siis verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy direktiivin 2006/112 63 artiklan mukaisesti, velkojan on maksettava valtion lukuun keräämänsä arvonlisävero riippumatta siitä, onko kyseinen velkoja sittemmin lakannut olemasta verovelvollinen. Kun otetaan lisäksi huomioon se seikka, että direktiivin 2006/112 73 artiklassa määritelty veron peruste käsittää tosiasiallisesti vastaanotetun vastikkeen – kuten käy ilmi myös tämän tuomion 21 kohdasta –, tämä velkoja voi myös verovelvollisuuden lakkaamisen jälkeen oikaista veron perustetta, jotta se vastaa tosiasiallisesti saatua vastiketta ja jottei verohallinto saa arvonlisäverona suurempaa summaa kuin kyseinen velkoja on saanut. Velkojan oikeus alentaa veron perustetta veron oikaisemista varten ei siis riipu siitä, jatkuuko kyseisen velkojan verovelvollisuus.
- 41 Toiseksi on syytä muistuttaa velallisen osalta, että jokaisella henkilöllä, joka on verovelvollinen ja joka toimii tässä ominaisuudessa silloin, kun hän hankkii tavarantoiminnan tai palvelun, on tähän tavaraan tai palveluun perustuva vähennysoikeus ja että kerran syntynyt vähennysoikeus pysyy voimassa, jos kyse ei ole petos- tai väärinkäytöstilanteesta ja jos direktiivin 2006/112 185 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisista mahdollisista oikaisuista ei muuta johdu (tuomio 2.6.2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, 32 kohta ja tuomio 22.3.2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, 46 kohta). Näin ollen jokaisen henkilön, joka ei ole enää verovelvollinen mutta joka on ollut verovelvollinen vähennysoikeuden syntyessä, on voitava oikaista vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrää. Velallisen velvollisuus alentaa vähennyskelpoisen arvonlisäveron perustetta ei siis riipu siitä, jatkuuko kyseisen velallisen verovelvollisuus.
- 42 Sen seikan osalta, että veron perusteen ja vähennyskelpoisen arvonlisäveron oikaisemisen jälkeen on vaara siitä, ettei velallisen maksettavana olevaa arvonlisäveroa suoriteta valtiolle siitä syystä, että velallinen on maksukyvyttömyys- tai likvidaatiomenettelyssä, on riittävää huomauttaa, kuten julkisasiamies tekee ratkaisuehdotuksensa 58–60 kohdassa, että veron perusteen ja vähennyskelpoisen arvonlisäveron oikaisemisen välinen korrelaatio ei tarkoita välttämättä sitä, että näiden oikaisujen on tapahduttava samalla hetkellä. Tämä korrelaatio ei näin ollen ole esteenä sille, että jäsenvaltio vaatii – ottaen huomioon sen, ettei direktiivin 2006/112 185 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa ole ajallista kriteeriä – vähennyskelpoisen arvonlisäveron oikaisua heti, kun velallisella on maksuhäiriöitä, ja myös ennen velallista koskevan maksukyvyttömyys- tai likvidaatiomenettelyn aloittamista, jotta se näin ehkäisee valtiolle aiheutuvien taloudellisten menetysten vaaran.
- 43 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaista vaatimusta, joka liittyy velkojan ja velallisen arvonlisäverovelvollisuuteen, ei voida myöskään oikeuttaa sääntöjenvastaisuuksien tai väärinkäytösten torjumisella eikä direktiivin 2006/112 273 artiklan säännösten nojalla.
- 44 On nimittäin huomautettava yhtäältä, että sääntöjenvastaisuuksien ja väärinkäytösten ehkäisemisen tavoitteiden perusteella ei voida toimia vastoin direktiivin 2006/112 90 artiklan 2 kohdan tarkoitusta ja systematiikkaa, sellaisina kuin ne käyvät ilmi tämän tuomion 26–30 kohdasta, eikä niillä voida oikeuttaa poikkeamista mainitun direktiivin 90 artiklan 1 kohdasta muilla perusteilla kuin laskun maksamisen laiminlyöntiin tai tämän laiminlyönnin lopullisuuteen liittyvää epävarmuutta koskevilla perusteilla (ks. analogisesti tuomio 8.5.2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, 25 kohta).

- 45 Toisaalta unionin tuomioistuimella olevasta asiakirja-aineistosta ei käy ilmi, kun otetaan huomioon tämän tuomion 24 kohdassa mieliin palautettu direktiivin 2006/112 273 artiklaa koskeva oikeuskäytäntö, että sen salliminen, että E:n kaltainen velkoja alentaa arvonlisäveron perustetta, vaikka kyseinen velkoja tai velallinen ei ole enää verovelvollinen liiketoimen tekemisen jälkeen, aiheuttaisi erityistä veropetosten tai veron kiertämisen vaaraa. Näin on erityisesti siksi, kuten tämän tuomion 40 ja 41 kohdassa on palautettu mieliin, että oikeus oikaista veron perustetta ja velvollisuus oikaista vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrää ei ole riippuvainen velkojan eikä velallisen verovelvollisuuden jatkumisesta. Joka tapauksessa sillä, että tällaisessa tilanteessa ei ole mitään mahdollisuutta alentaa veron perustetta, sekä sillä, että tällaisen velkojan on vastattava sellaisen arvonlisäveron määrän maksamisesta, jota kyseinen velkoja ei ole saanut liiketoimintansa yhteydessä, ylitetään se, mikä on ehdottoman välttämätöntä direktiivin 2006/112 273 artiklassa tarkoitettujen tavoitteiden saavuttamiseksi (tuomio 8.5.2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, 27 kohta).
- 46 Neljänneksi sen edellytyksen osalta, jonka mukaan arvonlisäveron perusteen alentaminen edellyttää sitä, ettei velallinen ole maksukyvyttömyys- tai likvidaatiomenettelyssä tavaran luovutuspäivänä tai palvelun suorituspäivänä eikä veroilmoituksen oikaisun jättämistä edeltävänä päivänä, on todettava, että tällaisessa edellytyksessä otetaan tosiasiallisesti huomioon laskun maksamisen laiminlyönnin lopullisuuteen liittyvä epävarmuus, koska velkojan alentamista koskeva oikeus evätään sillä perusteella, ettei sitä, onko saatava tullut lopullisesti mahdottomaksi periä, voida todeta ennen maksukyvyttömyys- tai likvidaatiomenettelyn päättymistä.
- 47 Kuitenkin on syytä palauttaa mieliin, että unionin oikeuden yleisiin periaatteisiin kuuluvan suhteellisuusperiaatteen mukaisesti direktiivin 2006/112 täytäntöönpanemiseksi käytettyjen keinojen on sovellettava tällä direktiivillä tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseen eikä näillä keinoilla saa ylittää sitä, mikä on tarpeen näiden päämäärien saavuttamiseksi (tuomio 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, 25 kohta).
- 48 On todettava, että maksamisen laiminlyönnin lopullisuuteen liittyvä epävarmuus voitaisiin ottaa huomioon myös siten, että arvonlisäveron perusteen alentaminen hyväksytään, jos velkoja osoittaa ennen maksukyvyttömyys- tai likvidaatiomenettelyn päättymistä, että velan maksamatta jättäminen on kohtuullisen todennäköistä, mutta tätä veron perustetta voidaan tarkistaa uudelleen ylöspäin siinä tapauksessa, että maksu kuitenkin suoritetaan. Kansallisten viranomaisten tehtävänä on siten suhteellisuusperiaatetta noudattaen ja tuomioistuinten valvonnassa määrittää sovellettavan kansallisen oikeuden erityispiirteet huomioon ottaen, mitä todisteita velkojan on maksun laiminlyönnin todennäköisestä pitkäaikaisuudesta toimitettava. Tällainen menettelytapa olisi tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi yhtä tehokas, mutta se olisi vähemmän rajoittava velkojalle, joka vastaa arvonlisäveron ennakorahoituksesta keräämällä veron valtion lukuun (ks. analogisesti tuomio 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, 27 kohta).
- 49 Tältä osin on korostettava yhtäältä, että arvonlisäverolain 89a §:n 1a momentissa säädetään nimenomaisesti ajallinen kriteeri, jonka mukaisen ajan päätyttyä katsotaan, että on osoitettu riittävällä varmuudella, ettei saatavaa voida periä, ja toisaalta, että tämän lain 89a §:n 4 momentin nojalla velkojan on korotettava veron perustetta ja maksettavan arvonlisäveron määrää, jos saatava maksetaan tai siirretään veron perusteen alentamisen jälkeen. Yhdessä luettuna nämä säännökset ovat sellaisinaan riittävä toimenpide, joka täyttää suhteellisuusperiaatteen vaatimukset, kuten tämän tuomion edeltävässä kohdassa on palautettu mieliin.
- 50 Tämän tuomion 48 kohdassa tehty toteamus pätee etenkin maksukyvyttömyys- ja likvidaatiomenettelyn yhteydessä, koska näissä menettelyissä varmuus siitä, että saatava on tullut lopullisesti mahdottomaksi periä, voidaan lähtökohtaisesti saavuttaa vasta pitkän ajan kuluttua. Tällainen aika merkitsee joka tapauksessa sitä, että silloin kun elinkeinonharjoittajien, joihin tätä lainsäädäntöä sovelletaan, laskujen maksaminen laiminlyödään, niille aiheutuu kassatilanteeseen vaikuttava haitta muihin jäsenvaltioihin

sijoittautuneisiin kilpailijoihinsa nähden, ja tämä olisi selvästi vastoin sitä verotuksen yhdenmukaistamisen tavoitetta, johon direktiivillä 2006/112 pyritään (ks. analogisesti tuomio 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, 28 kohta).

- 51 [Sellaisena kuin se on oikaistuna 26.11.2020 annetulla määräyksellä] Sen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esiin nostaman seikan osalta, jonka mukaan tämän tuomion 46 kohdassa mainitun edellytyksen avulla turvataan Puolan oikeusjärjestelmän johdonmukaisuus välttämällä erityisesti se, ettei konkurssilainsäädännön mukaista velkojen maksunsaantijärjestystä loukata, on muistutettava yhtäältä, että direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohta täyttää välittömän oikeusvaikutuksen aikaansaamisen edellytykset (tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, 34 kohta), ja toisaalta, että unionin oikeuden ensisijaisuuden periaate tarkoittaa, että kaikkien kansallisten tuomioistuinten velvollisuutena on niiden toimivaltaan kuuluvissa asioissa jäsenvaltion eliminä jättää soveltamatta kaikkia sellaisia kansallisia säännöksiä, jotka ovat ristiriidassa sellaisen unionin oikeuden säännöksen tai määräyksen kanssa, jolla on välitön oikeusvaikutus sen käsiteltäväksi saatetussa oikeusriidassa (tuomio 24.6.2019, Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, 61 kohta).
- 52 Tästä seuraa, että jos E:n kaltaisen verovelvollisen osalta jäävät täyttymättä vain ne kansallisessa lainsäädännössä asetetut edellytykset, jotka eivät ole direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohdan mukaisia, kyseinen verovelvollinen voi vedota tähän säännökseen kansallisissa tuomioistuimissa valtiota vastaan voidakseen alentaa veron perustetta (ks. vastaavasti tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, 35 kohta), ja on kansallisen tuomioistuimen tehtävänä jättää soveltamatta näitä edellytyksiä, jotka eivät ole kyseisen säännöksen mukaisia. On merkityksentöntä, että tällä on vaikutusta muihin kansallisen oikeuden säännöksiin, koska jos näin ei tehtäisi, kansallisten tuomioistuinten velvollisuus jättää soveltamatta kansallisen oikeuden säännöstä, joka on vastoin unionin oikeuden säännöstä, jolla on välitön oikeusvaikutus, menettäisi merkityksensä ja näin loukattaisiin unionin oikeuden ensisijaisuuden periaatetta.
- 53 Esitettyihin kysymyksiin on kaiken edellä todetun perusteella vastattava, että direktiivin 2006/112 90 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa asetetaan arvonlisäveron perusteen alentamisen edellytykseksi se, että velallinen on tavarán luovutuspäivänä tai palvelun suorituspäivänä sekä tätä alentamista koskevan veroilmoituksen oikaisun jättämistä edeltävänä päivänä rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi eikä ole maksukyvyttömyys- tai likvidaatiomenettelyssä ja että velkoja itse on veroilmoituksen oikaisun jättämistä edeltävänä päivänä rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi.

Oikeudenkäyntikulut

- 54 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 90 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa asetetaan arvonlisäveron perusteen alentamisen edellytykseksi se, että velallinen on tavarán luovutuspäivänä tai palvelun suorituspäivänä sekä tätä alentamista koskevan veroilmoituksen oikaisun jättämistä edeltävänä päivänä rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi eikä ole maksukyvyttömyys- tai likvidaatiomenettelyssä ja että velkoja itse on veroilmoituksen oikaisun jättämistä edeltävänä päivänä rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi.

Allekirjoitukset