



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

15 päivänä toukokuuta 2014*

Ennakkoratkaisupyyntö — Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä — Direktiivi 2006/112/EY — 90 artikla — Veron perusteen alentaminen — Jäsenvaltioiden velvoitteiden laajuus — Välitön oikeusvaikutus

Asiassa C-337/13,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Kúria (Unkari) on esittänyt 23.5.2013 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 20.6.2013, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Almos Agrárkölkereskedelmi Kft

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. L. da Cruz Vilaça sekä tuomarit J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari) ja A. Arabadjiev,

julkisasiamies: P. Cruz Villalón,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Almos Agrárkölkereskedelmi Kft, edustajanaan ügyvéd T. Garadnai,

— Unkarin hallitus, asiamiehinään M. Z. Fehér ja K. Szijjártó,

— Kreikan hallitus, asiamiehenään M. Germani,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään S. Brighthouse, avustajanaan barrister R. Hill,

— Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja A. Sipos,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 90 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa valittajana on Almos Agrárkölkereskedelmi Kft (jäljempänä Almos) ja valituksen vastapuolena Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (kansallisen vero- ja tullihallinnon Keski-Unkarin alueellinen pääosasto, jäljempänä veroviranomainen) ja joka koskee sitä, että viimeksi mainittu epäsi Almosin suorittaman laskujen korjaamisen arvonlisäveron perusteen alentamiseksi myynnin toteutumatta jäämisen vuoksi.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Arvonlisäverodirektiivin VII osasto, jonka otsikko on ”Veron peruste”, sisältää muun muassa 73 ja 90 artiklan.

- 4 Kyseisen 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 Mainitun direktiivin 90 artiklassa säädetään seuraavaa:

”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 273 artiklassa säädetään seuraavaa:

”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 mahdollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

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

Unkarin oikeus

- 7 Arvonlisäverosta annetun vuoden 2007 lain CXXVII (általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, jäljempänä arvonlisäverolaki) 77 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Tavaroiden luovutuksen, palvelujen suorituksen tai tavaroiden yhteisöhankinnan tapauksessa veron perustetta alennetaan jälkikäteen sillä vastikkeen arvolla, joka palautetaan tai on palautettava sille, jolla on oikeus periä vastike, jos liiketoimen suorittamisen jälkeen

- a) liiketoimen ollessa pätemätön
 - aa) liiketoimen toteuttamista edeltänyt tilanne on palautettu, tai
 - ab) vaikka liiketoimi onkin pätemätön, sen todetaan saaneen aikaan vaikutuksia ennen sen pätemättömyyden toteavan päätöksen tekemistä, tai
 - ac) liiketoimi todetaan päteväksi poistamalla kohtuuton etu;
 - b) liiketoimen toteutuksen ollessa virheellinen
 - ba) tähän oikeutettu peruuttaa liiketoimen
 - bb) myönnetään hinnanalennus.
- (2) Veron perustetta alennetaan jälkikäteen myös, jos
- a) ennakkomaksu palautetaan, koska liiketoimi ei ole toteutunut;
 - b) siinä tapauksessa, että 10 §:n a kohdassa tarkoitettut tavarat luovutetaan tai vuokrataan, verovelallinen käyttää yksipuolisesti purkuoikeuttaan, koska vastiketta ei ole maksettu kokonaan ja sopimuspuolet palauttavat tilanteen, joka vallitsi ennen liiketoimen toteuttamista, tai jos tämä ei ole mahdollista, tunnustavat, että liiketoimella on ollut vaikutuksia siihen saakka, kunnes maksu laiminlyötiin;
 - c) pantti palautetaan samalla hetkellä kuin pantin kohteena olevat tavarat palautetaan.
- (3) Veron perustetta voidaan alentaa jälkikäteen 71 §:n 1 momentin a ja b kohdan mukaisessa hinnanalennustapauksessa liiketoimen suorittamisen jälkeen.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 8 Almos myi vuoden 2008 elo- ja syyskuun aikana rapsin siemeniä toiselle unkarilaiselle yritykselle, Bio-Ma Magyarország Energiaszolgáltató Zrt:lle (jäljempänä Bio-Ma). Nämä siemenet toimitettiin ja varastoitiin, mutta ostaja ei maksanut kauppahintaa.
- 9 Tästä syystä osapuolet sopivat 1.10.2008, että rapsin siemenet olivat Almosin omaisuutta, että vain sillä oli lupa määrätä tästä tavarasta ja ettei Bio-Ma voisi pantata tai myydä sitä eikä luovuttaa sitä konkreettisesti kolmannelle. Rapsin siementen viimeiseksi palautuspäiväksi vahvistettiin 10.10.2008, johon asti Bio-Ma oli velvollinen huolehtimaan tavarasta.
- 10 Tavaraa ei kuitenkaan palautettu 10.10.2008, sillä se oli tällä välin takavarikoitu.
- 11 Almos nosti siviilikanteen saadakseen rapsin siemenet takaisin. Szegedi Ítéltábla (Szegedin alueellinen muutoksenhakutuomioistuim) velvoitti ostajan lainvoimaiseksi tulleella tuomiolla palauttamaan 2 263,796 tonnia rapsin siemeniä taikka maksamaan 1 022 783 euron määrän. Tuomiossa täsmennettiin, että osapuolet olivat purkaneet kauppasopimuksen, joka satoi niitä, ja että Almos omisti sittemmin rapsin siemenet.
- 12 Almos korjasi näin ollen Bio-Malle suoritettuja myyntejä koskevat laskut, ja se ilmoitti joulukuun 2009 kuukausi-ilmoituksessaan palautettavan arvonnäisäveron määräksi 116 705 000 Unkarin forinttia (HUF).

- 13 Veroviranomainen katsoi kuitenkin, että tämä ilmoitus oli perusteeton 48 043 000 HUF:n osalta, johon se sovelsi 10 prosentin veronkorotusta seuraamuksena. Se väitti, että vaikka vastiketta ei ollut maksettu, oli tapahtunut arvonlisäverolain 9 §:n 1 momentissa tarkoitettu tavaroiden luovutus. Tämän viranomaisen mukaan laskujen korjaaminen ei ollut perusteltua ja osapuolten tavarantoiminnan luovutuksen jälkeen tekemää sopimusta oli pidettävä uutena liiketoimena. Tilannetta ei myöskään ollut palautettu ennalleen, koska rapsin siemeniä ei ollut palautettu eikä sovittua kauppahintaa maksettu. Arvonlisäverolain 77 §:n 1 ja 2 momentin säännöksissä säädetään veron perusteen alentamisesta jälkikäteen, jos liiketoimi ei ole ollut pätevä; tämä eroaa nyt käsiteltävässä tapauksessa tapahtuneesta sopimuksen purkamisesta. Arvonlisäverolaissa ei ole säännöstä, joka mahdollistaa veron perusteen alentamisen jälkikäteen vain kyseessä olevien tavaroiden kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin vuoksi.
- 14 Alioikeus hylkäsi Almosin veroviranomaisen päätöksestä nostaman kanteen.
- 15 Almos korostaa ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa tekemässään kassaatiovalituksessa, että sopimuksen purkamisen vaikutuksesta myytyjen tavaroiden omistusoikeus siirtyi uudestaan sille. Tämän yhtiön mukaan ei näin ollen ole suoritettu vero-oikeudelliselta kannalta itsenäistä liiketoimea vaan alkuperäiseen kauppasopimukseen läheisesti ja erottamattomasti liittyvä liiketoimi, koska ostajasta olisi tullut rapsin siementen omistaja vain, jos se olisi maksanut kauppahinnan. Se väittää, että kun otetaan huomioon arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohta, sitä ei voida moittia lainvastaisesta menettelystä sille kuuluvan vähennysoikeuden osalta.
- 16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että palautuspyynnön esittämishetkellä arvonlisäverolaki ei kattanut kaikkia arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa lueteltuja tapauksia eikä siinä erityisesti säädetty veron perusteen alentamismahdollisuudesta sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tapauksessa. Se tiedustele, onko tällä lailla evätty verovelvollisilta ne oikeudet, joita ne olisivat voineet vaatia.
- 17 Tässä tilanteessa Kúria (ylimmän oikeusasteen tuomioistuin) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Voivatko [arvonlisäverolain] 77 §:n 1 ja 2 momentin säännökset, sellaisena kuin kyseinen laki oli voimassa 31.12.2010 saakka, olla [arvonlisävero]direktiivin 90 artiklan 1 kohdan säännösten mukaisia eli otetaanko [arvonlisäverolaissa] huomioon kaikki veron perusteen alentamista koskevat tapaukset, joista kyseisessä 90 artiklan 1 kohdassa säädetään?
- 2) Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko verovelvollisella asiaa koskevan kansallisen lainsäädännön puuttuessa oikeus alentaa veron perustetta verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen perusteella sekä [arvonlisävero]direktiivin 90 artiklan 1 kohdan säännösten mukaisesti siinä tapauksessa, että hän ei saa liiketoimen suorittamisen jälkeen siitä vastiketta?
- 3) Mikäli [arvonlisävero]direktiivin 90 artiklan 1 kohdan säännöksillä on välitön oikeusvaikutus, millä edellytyksillä veron perustetta voidaan alentaa? Riittääkö, että myyjä laatii oikaisulaskun ja toimittaa sen ostajalle, vai edellytetäänkö lisäksi, että hän osoittaa, että hän on tosiasiallisesti saanut tavaroiden omistusoikeuden takaisin saamalla ne haltuunsa?
- 4) Mikäli kolmanteen kysymykseen vastataan kieltävästi, asetetaanko yhteisön oikeudessa jäsenvaltiolle velvollisuus korvata vahinko, jota verovelvolliselle on aiheutunut siitä, että jäsenvaltio on laiminlyönyt yhdenmukaistamisvelvoitteensa, minkä vuoksi verovelvollinen ei ole voinut alentaa veron perustetta?

- 5) Voidaanko [arvonlisävero]direktiivin 90 artiklan 2 kohtaa tulkita siten, että jäsenvaltioilla on mahdollisuus olla sallimatta veron perusteen alentamista kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin johdosta? Mikäli tähän vastataan myöntävästi, edellytetäänkö, että alentaminen kielletään nimenomaisesti jäsenvaltion lainsäädännössä, vai onko sillä, että lainsäädännössä ei säädetä mitään tästä asiasta, sama oikeusvaikutus?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen ja viides kysymys

- 18 Aluksi on muistutettava, että SEUT 267 artiklassa vahvistettu yhteistyöjärjestelmä perustuu kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen tehtävien selkeään jakoon. Kyseisen artiklan nojalla vireille pannussa menettelyssä kansallisten säännösten tulkinta kuuluu kansallisille tuomioistuimille eikä unionin tuomioistuimelle eikä tämän tehtävänä ole lausua kansallisten oikeussääntöjen yhteensoveltuvuudesta unionin oikeuden säännösten kanssa. Unionin tuomioistuimella on sen sijaan toimivalta esittää kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, joiden avulla tämä voi arvioida kansallisten oikeussääntöjen yhteensoveltuvuutta unionin oikeuden kanssa (ks. mm. tuomio Placanica ym., C-338/04, C-359/04 ja C-360/04, EU:C:2007:133, 36 kohta).
- 19 Vaikkei näin ollen olekaan unionin tuomioistuimen tehtävä lausua nyt käsiteltävässä asiassa arvonlisäverolain 77 §:n yhteensoveltuvuudesta arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan kanssa, sen tehtävänä on sitä vastoin esittää ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle kaikki sellaiset viimeksi mainitun säännöksen tulkintaan liittyvät seikat, joiden avulla tämä voi arvioida tätä yhteensoveltuvuutta.
- 20 Siten on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy lähinnä ensimmäisellä ja viidennellä kysymyksellään, joita on tutkittava yhdessä, edellyttävätkö arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan säännökset, että niissä kansallisissa säännöksissä, joilla kyseinen artikla pannaan täytäntöön, luetellaan nimenomaisesti kaikki ne tilanteet, joissa syntyy kyseisen artiklan 1 kohtaan perustuva oikeus saada alentaa arvonlisäveron perustetta.
- 21 Oikeuskäytännön mukaan direktiivin saattaminen osaksi kansallista oikeusjärjestystä ei välttämättä edellytä sitä, että sen säännökset olisi samanmuotoisina ja sanasta sanaan toistettava nimenomaisella erityisellä säännöksellä, vaan yleinen oikeustila voi olla riittävä, jos se takaa sen, että direktiivi on kokonaisuudessaan riittävän selkeästi ja täsmällisesti pantu täytäntöön, jotta tapauksessa, jossa direktiivin tarkoituksena on luoda oikeuksia yksityisille oikeussubjekteille, nämä voivat tuntea täysin oikeutensa ja tarvittaessa vedota niihin kansallisissa tuomioistuimissa (ks. mm. tuomio komissio v. Ruotsi, C-287/04, EU:C:2005:330, 6 kohta ja tuomio komissio v. Irlanti, C-427/07, EU:C:2009:457, 54 kohta).
- 22 Tästä on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdalla, joka koskee sopimuksen mitätöimistä, peruuttamista tai purkamista taikka kauppahinnan maksamisen täyttä tai osittaista laiminlyöntiä tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävää hinnanalennusta, velvoitetaan jäsenvaltiot alentamaan veron perustetta ja siten myös verovelvollisen maksettavaksi tulevan arvonlisäveron määrää aina, kun verovelvollinen ei liiketoimen toteuttamisen jälkeen saa lainkaan vastiketta tai osaa siitä. Tämä säännös on ilmaus arvonlisäverodirektiivin peruseriaatteesta, jonka mukaan veron peruste on todella saatu vastike ja josta väistämättä seuraa, että veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin verovelvollinen oli sitä saanut (ks. vastaavasti tuomio Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, 26 ja 27 kohta).

- 23 Mainitun 90 artiklan 2 kohdan perusteella jäsenvaltiot voivat kuitenkin poiketa edellä mainitusta säännöstä, jos kauppahinnan maksaminen laiminlyödään täysin tai osittain. Verovelvolliset eivät siis voi vedota arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan perusteella oikeuteen saada alentaa arvonlisäveron perustettaan, jos maksu laiminlyödään, mikäli kyseessä oleva jäsenvaltio on päättänyt soveltaa mainitun direktiivin 90 artiklan 2 kohdassa säädettyä poikkeusta.
- 24 On myönnettävä, että kansallista säännöstä, jossa lueteltaessa tilanteita, joissa veron perustetta alennetaan, ei mainita kauppahinnan maksamisen laiminlyöntiä, pidetään tuloksena siitä, että jäsenvaltio on käyttänyt sille arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa myönnettyä mahdollisuutta poikkeuksen soveltamiseen.
- 25 Tästä on nimittäin todettava, että jos kauppahinnan maksaminen laiminlyödään täysin tai osittain ilman, että sopimus on peruutettu tai mitätöity, ostaja on edelleen velvollinen maksamaan sovitun hinnan ja myyjällä on periaatteessa yhä saatava, jota hän voi vaatia oikeusteitse, vaikka hänellä ei enää olekaan tavarantoimittajan omistusoikeutta. 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 laiminlyönti, joka toisin kuin sopimuksen mitätöiminen tai peruuttaminen ei palauta sopimuspuolten tilannetta alkuperäiseksi, oikeuteen saada vastaavasti alentaa veron perustetta jäsenvaltion vahvistamien edellytysten täytyessä vai eikö tällaista alennusta myönnetä tällaisessa tilanteessa.
- 26 Näissä olosuhteissa on katsottava yhtäältä, että ainoastaan sen seikan perusteella, että lueteltaessa niitä tilanteita, joissa veron perustetta alennetaan, kansallisessa täytäntöönpanosäännöksessä ei toisteta kaikkia kyseisen direktiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja tilanteita, ei voida se yleinen oikeustila, johon tämä täytäntöönpanotoimenpide liittyy, huomioon ottaen katsoa, ettei sillä voida taata tehokkaasti arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanoa riittävän selvällä ja täsmällisellä tavalla.
- 27 Toisaalta muiden kuin kauppahinnan maksamisen laiminlyöntiin liittyvien tilanteiden osalta kansallisissa täytäntöönpanosäännöksissä on sitä vastoin otettava huomioon kaikki ne tilanteet, joissa liiketoimen toteuttamisen jälkeen verovelvolliselta on jäänyt vastike osittain tai täysin saamatta; kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa tämä.
- 28 Edellä esitettyjen päätelmien perusteella ensimmäiseen ja viidenteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan säännöksiä on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä kansalliselle säännökselle, jossa ei säädetä arvonlisäveron perusteen alentamisesta kauppahinnan maksamisen laiminlyönnin tapauksessa, jos kyseisen artiklan 2 kohdassa säädettyä poikkeusta on sovellettu. Tässä säännöksessä on kuitenkin otettava huomioon kaikki muut tilanteet, joissa mainitun artiklan 1 kohdan perusteella verovelvolliselta on jäänyt liiketoimen toteuttamisen jälkeen vastike osittain tai täysin saamatta; kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa tämä.

Toinen, kolmas ja neljäs kysymys

- 29 Lähinnä sitä tapausta varten, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen täytyisi suorittamansa tarkistuksen jälkeen todeta, että kauppahinnan maksamisen laiminlyöntitapausta lukuun ottamatta pääasiassa kyseessä olevilla kansallisilla säännöksillä ei panna oikein täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan säännöksiä, se kysyy toisella, kolmannella ja neljännellä kysymyksellään, joita on tutkittava yhdessä, mihin oikeuksiin verovelvollinen voi vedota saadakseen alentaa arvonlisäveron perustettaan tai saadakseen vastaavan edun, ja tarpeen vaatiessa, millä edellytyksin se voi niihin vedota.
- 30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy näin ollen ensinnäkin, täyttääkö arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohta tarvittavat edellytykset, jotta sillä on välitön oikeusvaikutus verovelvollisiin.

- 31 On muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan aina, kun direktiivin säännökset ovat sisältönsä osalta ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, yksityiset oikeussubjektit voivat kansallisissa tuomioistuimissa vedota niihin jäsenvaltiota vastaan, jos jäsenvaltio ei ole saattanut direktiiviä osaksi kansallista oikeusjärjestystä määräajassa tai jos direktiivi on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä virheellisesti (ks. tuomio Pfeiffer ym., C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 103 kohta ja tuomio Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, 31 kohta).
- 32 Unionin säännös on ehdoton, mikäli siinä säädetään velvollisuus, johon ei ole liitetty mitään ehtoja ja jonka täytäntöönpano tai vaikutukset eivät riipu sen enempää unionin toimielinten kuin jäsenvaltioidenkaan antamista säädöksistä tai tekemistä päätöksistä (ks. vastaavasti tuomio Pohl-Boskamp, C-317/05, EU:C:2006:684, 41 kohta).
- 33 Nyt käsiteltävässä asiassa arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa säädetään, että niissä tapauksissa, joita se koskee, veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.
- 34 Vaikka kyseisessä artiklassa annetaan siten jäsenvaltioille tiettyä harkintavaltaa niiden toteuttaessa toimenpiteitä, joiden avulla voidaan määrittää alennuksen määrä, tämä seikka ei kuitenkaan horjuta sen velvollisuuden, että kyseisessä artiklassa tarkoitetuissa tapauksissa on myönnettävä oikeus alentaa veron perustetta, täsmällisyyttä ja ehdottomuutta. Se täyttää näin ollen välittömän oikeusvaikutuksen aikaansaamisen edellytykset (ks. analogisesti mm. tuomio Association de médiation sociale, EU:C:2014:2, 33 kohta).
- 35 Tästä seuraa, että koska verovelvolliset voivat vedota arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaan kansallisissa tuomioistuimissa jäsenvaltiota vastaan saadakseen alentaa arvonlisäveron perustettaan, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymys siitä, onko kyseessä olevalla jäsenvaltiolla velvollisuus korvata vahinko, joka on aiheutunut niille, joita asia koskee, siitä, että kyseinen jäsenvaltio on evännyt heiltä heidän oikeutensa alennukseen, koska se ei ole pannut mainittua direktiiviä oikein täytäntöön, on vailla kohdetta.
- 36 Toiseksi siitä kysymyksestä, mitä muodollisuuksia voidaan vaatia veron perusteen alentamista koskevan oikeuden käyttämiseksi, on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan nojalla jäsenvaltiot voivat säätää arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista edellyttäen, että tätä mahdollisuutta ei käytetä laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen kyseisen direktiivin 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.
- 37 Koska arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan ja 273 artiklan säännöksissä ei täsmennetä niissä vahvistettujen rajojen lisäksi niitä edellytyksiä ja velvollisuuksia, joista jäsenvaltiot saavat säätää, on todettava, että näissä säännöksissä annetaan jäsenvaltioille harkintavalta muun muassa niiden muodollisuuksien osalta, jotka verovelvollisten on täytettävä suhteessa kyseisten valtioiden viranomaisiin, jotta ne voivat alentaa veron perustetta (ks. vastaavasti tuomio Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, 23 kohta).
- 38 Oikeuskäytännöstä käy kuitenkin ilmi myös, 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 arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden ja periaatteiden toteutumista, eikä niitä näin ollen voida soveltaa siten, että niiden johdosta vaarantuisi arvonlisäveron neutraalisuus (ks. vastaavasti tuomio Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, 28 kohta ja tuomio Petroma Transports ym., C-271/12, EU:C:2013:297, 28 kohta).

- 39 Ne muodollisuudet, jotka verovelvollisen on täytettävä saadakseen veroviranomaisissa oikeuden arvonlisäveron perusteen alentamiseen, on näin ollen rajoitettava niihin, joiden avulla voidaan osoittaa se, että liiketoimen toteuttamisen jälkeen vastike on lopullisesti jäänyt osittain tai täysin saamatta. Kansallisten tuomioistuinten on tältä osin tarkistettava, että kyseessä olevan jäsenvaltion edellyttämät muodollisuudet ovat tällaiset.
- 40 Edellä esitetyn perusteella toiseen, kolmanteen ja neljänteen kysymykseen on vastattava, että verovelvolliset voivat vedota arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaan kansallisissa tuomioistuimissa jäsenvaltiota vastaan saadakseen alentaa arvonlisäveron perustettaan. Vaikka jäsenvaltiot voivat säätää, että tällaisen veron perusteen alentamista koskevan oikeuden käyttämisen edellytyksenä on tiettyjen sellaisten muodollisuuksien täyttäminen, joiden avulla voidaan erityisesti osoittaa se, että liiketoimen toteuttamisen jälkeen verovelvolliselta on jäänyt lopullisesti vastike osittain tai täysin saamatta ja että tämä voi vedota johonkin arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun tilanteeseen, näin toteutetut toimenpiteet eivät saa ylittää sitä, mikä on välttämätöntä tätä osoittamista varten; kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa tämä.

Oikeudenkäyntikulut

- 41 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 (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 90 artiklan säännöksiä on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä kansalliselle säännökselle, jossa ei säädetä arvonlisäveron perusteen alentamisesta kauppahinnan maksamisen laiminlyönnin tapauksessa, jos kyseisen artiklan 2 kohdassa säädettyä poikkeusta on sovellettu. Tässä säännöksessä on kuitenkin otettava huomioon kaikki muut tilanteet, joissa mainitun artiklan 1 kohdan perusteella verovelvolliselta on jäänyt liiketoimen toteuttamisen jälkeen vastike osittain tai täysin saamatta; kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa tämä.**
- 2) **Verovelvolliset voivat vedota direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohtaan kansallisissa tuomioistuimissa jäsenvaltiota vastaan saadakseen alentaa arvonlisäveron perustettaan. Vaikka jäsenvaltiot voivat säätää, että tällaisen veron perusteen alentamista koskevan oikeuden käyttämisen edellytyksenä on tiettyjen sellaisten muodollisuuksien täyttäminen, joiden avulla voidaan erityisesti osoittaa se, että liiketoimen toteuttamisen jälkeen verovelvolliselta on lopullisesti jäänyt vastike osittain tai täysin saamatta ja että tämä voi vedota johonkin direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun tilanteeseen, näin toteutetut toimenpiteet eivät saa ylittää sitä, mikä on välttämätöntä tätä osoittamista varten; kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa tämä.**

Allekirjoitukset