



# Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS  
JULIANE KOKOTT  
8 päivänä kesäkuuta 2017<sup>1</sup>

**Asia C-246/16**

**Enzo Di Maura  
vastaan**

**Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Syrakusan maakunnan verotuomioistuim, Italia))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisäverolainsäädäntö – Veron perusteen alentamista sen perusteella, että sopimuspuoli laiminlyö kauppahinnan maksamisen, koskevan oikeuden rajoittaminen (kuudennen direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan toinen virke tai direktiivin 2006/112/EY 90 artiklan 2 kohta) – Täytäntöönpanoa koskeva jäsenvaltioiden harkintavalta – Elinkeinonharjoittajan ennakkorahoituksen keston oikeasuhteisuus

## I Johdanto

1. Liiketoiminnassa tulee jatkuvasti vastaan tilanteita, joissa asiakas ei maksa laskujaan ajoissa tai ei lainkaan. Tämä sinänsä ei ole mitenkään mukavaa yrityksen kannalta, etenkin jos nämä saatavat eivät ole pieniä. Erityisen epämiellyttävää se on silloin, kun laskujen maksamisen laiminlyönnistä huolimatta erääntyy veroja, jotka määräytyvät laskuun merkityn summan perusteella ja jotka asiakkaan olisi maksettava.
2. Käsiteltävän asian taustalla on se, että arvonlisäverolainsäädännössä valtio saa jo ”omansa” eli veron yritykseltä, vaikka verovelvollinen (suorituksen vastaanottaja) ei ole vielä maksanut sitä yritykselle. Yrityksen on näin ollen rahoitettava arvonlisävero itse siihen asti, kunnes asiakas maksaa laskun, ja myönnettävä siten valtiolle korotonta lainaa. Käsiteltävässä asiassa on kyse maksamattomasta laskusta vuodelta 2004.
3. Kaikissa jäsenvaltioissa säädetään kaiketi yritykselle jo syntyneen arvonlisäverovelan asianmukaisesta oikaisemisesta. Italiassa tämä on kuitenkin ollut tähän asti mahdollista vasta suorituksen vastaanottajaa koskevan *maksukyvyttömyysmenettelyn päättymisen* jälkeen. Muissa jäsenvaltioissa lähtökohdaksi otetaan *maksukyvyttömyysmenettelyn aloittaminen*. Yritys voi kuitenkin itse vaikuttaa niihin molempiin ainoastaan rajallisesti. Tältä osin voi hyvinkin kulua useita vuosia, ennen kuin ennakkorahoitus voidaan lopettaa.

<sup>1</sup> Alkuperäinen kieli: saksa.

4. Tässä – tällä erää toisessa – Italiaa koskevassa menettelyssä<sup>2</sup> unionin tuomioistuimen käsiteltävänä on siten yksi oikeusvaltioperiaatteen mukaiseen välilliseen verotukseen (arvonlisäverotus) liittyvistä tärkeimmistä kysymyksistä. Unionin tuomioistuimen on ensi kertaa ratkaistava,<sup>3</sup> miten pitkään jäsenvaltiot voivat oikeasuhteisesti velvoittaa yksityisyrityksen rahoittamaan omalla kustannuksellaan veroa, josta se ei ole taloudellisesti vastuussa. Onko yrityksen todellakin odotettava kaksi tai kymmenen vuotta tai vieläkin pidempään, ennen kuin se saa syntyneen ja jo tilitetyn arvonlisäveron takaisin? Onko yritys tällöin velvollinen panemaan vireille mahdollisesti taloudellisesti täysin hyödyttömän oikeudenkäyntimenettelyn voidakseen osoittaa, että sovitun vastasuorituksen maksaminen, jota ei ole siihen mennessä tehty, laiminlyödään myös *lopullisesti*?

## II Asiaa koskevat oikeussäännöt

### A Unionin lainsäädäntö

5. Käsiteltävää asiaa koskevat unionin oikeussäännöt sisältyvät kyseiseen verokauteen sovellettavan jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY<sup>4</sup> (jäljempänä kuudes direktiivi) 11 artiklan C kohdan 1 alakohtaan. Kyseinen säännös on samansisältöinen kuin nykyisin sovellettava yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY<sup>5</sup> (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 90 artikla.

6. Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklassa (aiemmin kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa) säädetään veron perusteen muuttamisesta 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.”

### B Italian lainsäädäntö

7. Arvonlisäveron käyttönotosta ja sääntelystä 26.10.1972 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 633 (Decreto del presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633, Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, jäljempänä asetus nro 633/72) 26 §:n 2 momentissa (sellaisena kuin se oli voimassa tosiseikkojen tapahtuma-aikaan) säädetään seuraavaa:

”Jos liiketoimi, josta on annettu lasku, jää 23 ja 24 §:ssä tarkoitetun laskun kirjaamisen jälkeen osittain tai kokonaan toteutumatta tai jos sen veronalainen määrä pienenee sen seurauksena, että liiketoimi todetaan mitättömäksi, kumotaan, perutaan, puretaan, irtisanotaan tai muuten raukeaa vastaavasta syystä tai että sen maksaminen laiminlyödään osittain tai kokonaan tuloksettoman maksukyvyttömyysmenettelyn tai perintämenettelyn vuoksi tai siihen sovelletaan sopimukseen perustuvia hyvityksiä tai alennuksia, tavaran luovuttajalla tai palvelun suorittajalla on oikeus 19 §:ssä

2 Toinen samoin Italiaa koskeva menettely, asia C-202/15 (H3g), on tällä hetkellä epävirallisesti keskeytetty, koska siinä ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin pohtii muuttuneiden oikeudellisten toimintaedellytysten vuoksi ilmeisesti ennakkoratkaisukysymyksen peruuttamista. Unionin tuomioistuin käsittelee vastaavaa kysymyksenasettelua myös asiassa C-404/16.

3 Toisin kuin tuomioissa 3.7.1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339); tuomioissa 15.5.2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328); tuomioissa 2.7.2015, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440); tuomioissa 26.3.2015, *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201); tuomioissa 3.9.2014, *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131) ja tuomioissa 26.1.2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40).

4 EYVL 1997, L 145, s. 1.

5 EUVL 2006, L 347, s. 1.

tarkoitettulla tavalla vähentää muutosta vastaava vero rekisteröimällä se 25 §:ssä tarkoitettulla tavalla. Tavarain tai palvelun ostajan, joka on jo kirjannut liiketoimen viimeksi mainitun artiklan mukaisesti, on tässä tapauksessa kirjattava muutos 23 tai 24 §:n mukaisesti tämän vaikuttamatta hänen oikeuteensa saada palautuksena tavarain luovuttajalle tai palvelun suorittajalle hyvityksenä maksettu määrä.”

8. Tuloverolain konsolidoidun version (Testo Unico delle Imposte sui Redditi, jäljempänä tuloverolaki) 101 §:n 5 momentissa puolestaan säädetään seuraavaa:

”Hyödykkeiden menetykset, joita tarkoitetaan edellä olevassa 1 momentissa – –, ja muut kuin – – vähennettävät luottotappiot voidaan vähentää, jos ne johtuvat varmoista ja täsmällisistä seikoista, ja luottotappiot voidaan joka tapauksessa vähentää, jos velallinen on maksukyvyttömyysmenettelyjen kohteena tai on tehnyt velkojen uudelleenjärjestelyä koskevan sopimuksen, joka on vahvistettu – –. Tätä momenttia sovellettaessa katsotaan, että velallinen on maksukyvyttömyysmenettelyn kohteena siitä päivästä, jona velallinen asetetaan konkurssiin tai hallinnolliseen pakkoselvitystilaan tai – –.”

9. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on lisäksi ilmoittanut, että asetuksen nro 633/72 26 §:n 2 momenttia on 28.11.2015 annetulla lailla nro 208 muutettu siten, että siinä nimenomaisesti sallitaan arvonlisäveron vähentäminen maksukyvyttömyysmenettelyn aloittamis päivästä lähtien, jos kauppahinta jää maksamatta. Tämä säännös koskee kuitenkin ainoastaan 31.12.2016 jälkeen aloitettuja maksukyvyttömyysmenettelyjä.

### III Pääasia

10. Enzo di Maura (jäljempänä kantaja) laati vuonna 2004 – ilmeisesti suoritettuaan ensin samana vuonna vastaavan tavarain luovutuksen tai palvelun suorituksen – laskun, jonka määrä oli 35 000 euroa ja jota laskun vastaanottanut yritys – Sertenko srl – ei maksanut, koska se julistettiin tuomioistuimen päätöksellä maksukyvyttömäksi 30.11.2004. Tämän päätöksen perusteella kantaja alensi 31.12.2004 veron perustetta tällä määrällä muuttamalla alun perin annettua laskua ja vähentämällä muutosta vastaavan veron.

11. Agenzia delle Entrate (Italian verohallitus) vaati tästä huolimatta verovuodelta 2004 maksettavaksi luonnollisten henkilöiden tuloveroa, tuotantotoiminnasta alueellisesti kannettavaa veroa ja arvonlisäveroa sekä määräsi seuraamuksia. Agenzia delle Entrate nimittäin katsoi, että asetuksen nro 633/72 26 §:n 2 momentin mukaan asianomainen saa siinä tapauksessa, että velallinen on maksukyvytön, etukäteen maksetun veron takaisin vain, jos on varmaa, ettei käytettävissä olevia varoja ole ja että saatavan periminen on siten mahdotonta.

12. Kantaja on nostanut verotuspäätöksestä kanteen Commissione tributaria provinciale di Siracusassa (Syrakusan maakunnan verotuomioistuin, Italia) ja vaatii sen kumoamista. Kantaja katsoo, että asetuksen nro 633/72 26 §:ää on tulkittava siten, että jos suorituksia ei makseta, veron perustetta on mahdollista alentaa jo silloin, kun velallinen asetetaan konkurssiin, koska maksukyvyttömyysmenettelyissä tavanomaiset käsittelyajat ovat hyvin pitkiä. Lisäksi tuloverolain 101 §:n 5 momentissa velkoja vapautetaan tappion lopullisuutta koskevasta todistustaakasta, koska siinä nimenomaisesti sallitaan maksukyvyttömyysmenettelyihin asetetuilta yrityksiltä vaadittavien saatavien vähentäminen jo menettelyn aloittamis päivästä lähtien.

13. Commissione tributaria provinciale di Siracusan menettelyssä Agenzia delle Entrate yhtyy kantajan väitteisiin siltä kuin kysymys on luonnollisten henkilöiden tuloverosta ja tuotantotoiminnasta alueellisesti kannettavasta verosta tehtävistä tuloverolain 101 §:n 5 momentissa tarkoitetuista vähennyksistä mutta ei siltä osin kuin on kysymys arvonlisäverosta. Agenzia delle Entraten käsityksen mukaan se, ettei arvonlisäveron perustetta voida alentaa, johtuu asetuksen nro 633/72 26 §:n syntyhistoriasta. Tästä seuraa, että tuloksettomuutta koskeva edellytys koskee maksukyvyttömyysmenettelyä.

14. Agenzia delle Entraten mukaan maksukyvyttömyysmenettelyjen tuloksettomuus on näytetty toteen vasta, kun omaisuuden jako on saatettu päätökseen ja määräaika jakosuunnitelmaa koskevien huomautusten esittämiselle on päättynyt tai, jos jakosuunnitelmaa ei ole, kun menettelyn päättämisestä tehtyä päätöstä koskeva valitusajka on päättynyt. Agenzia delle Entraten mukaan tämä tulkinta asetuksen nro 633/72 26 §:stä on verohallinnon soveltamiskäytännön ja kansallisen oikeuskäytännön mukainen.

15. Commissione tributaria provinciale di Siracusa on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja aloittaa ennakkoratkaisupyyntömenettelyn.

#### **IV Menettely unionin tuomioistuimessa**

16. Pääasiaa käsittelevä Commissione tributaria provinciale di Siracusa on esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Kun otetaan huomioon se, mitä direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa ja 20 artiklan 1 kohdan b alakohdan toisessa virkkeessä, jotka koskevat veron perusteen pienentämistä ja veronalaisista liiketoimista kannetun arvonlisäveron oikaisua siinä tapauksessa, että osapuolten sopima kauppahinta jää kokonaan tai osittain maksamatta, säädetään, onko EUT-sopimuksessa vahvistettujen suhteellisuusperiaatteen ja tehokkuusperiaatteen sekä arvonlisäveron soveltamista koskevan neutraalisuusperiaatteen mukaista asettaa rajoja, joiden seurauksena verovelvollisen on – maksukyvyttömyysmenettelyjen ennalta arvaamattoman keston vuoksi myös ajallisesti – mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa saada takaisin kokonaan tai osittain maksamatta jätettyä kauppahintaa koskeva vero?”
- 2) Jos vastaus ensimmäiseen kysymykseen on myöntävä, onko edellä mainittujen periaatteiden kanssa yhteensopiva sellainen säännös – kuten tasavallan presidentin asetuksen nro 633/1972 26 §:n 2 momentti, sellaisena kuin se oli voimassa ennen 28.12.2015 annetun lain nro 208 1 §:n 126 ja 127 momentilla tehtyjä muutoksia – jonka mukaan oikeus veron palautukseen edellyttää näyttöä sitä, että ensin on ryhdytty tuloksettomiksi osoittautuneisiin maksukyvyttömyystoimenpiteisiin, ja se on unionin jäsenvaltion oikeuskäytännön ja jäsenvaltion veroviranomaisten käytännön mukaan mahdollinen ainoastaan sen jälkeen, kun velallisen omaisuus on lopullisesti jaettu tai kun maksukyvyttömyysmenettely on lopullisesti päätetty, vaikka tällaiset toimenpiteet olisivat selvästi epätaloudellisia saatavan määrän, perinnän onnistumismahdollisuuksien ja maksukyvyttömyysmenettelyistä aiheutuvien kustannusten vuoksi, ja kun huomioon otetaan, että mainitut edellytykset saattavat täytyä vasta vuosia maksukyvyttömyysmenettelyn aloittamisen jälkeen?”

17. Italian tasavalta, Yhdistynyt kuningaskunta ja Euroopan komissio ovat esittäneet näistä kysymyksistä unionin tuomioistuimelle kirjallisia huomautuksia.

## V Oikeudellinen arviointi

### A Molemmat ennakkoratkaisukysymykset

#### 1. Yleistä

18. Molemmilla ennakkoratkaisukysymyksillään – jotka on tutkittava yhdessä – ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee viime kädessä, millä edellytyksillä jäsenvaltiot voivat käyttää kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan toisessa virkkeessä (nykyisin arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa) säädettyä mahdollisuutta olla soveltamatta 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan ensimmäistä virkettä (nykyisin arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa).<sup>6</sup> Se haluaa konkreettisesti tietää, annetaanko unionin oikeudessa Italian lainsäätäjälle mahdollisuus asettaa veron perusteen oikaisemisen ehdoksi sen todistaminen, että aiemmin on toteutettu tulokseton maksukyvyttömyysmenettely, vaikka tällainen menettely saattaa kestää yli vuosikymmenen.

19. Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa ei säädetä, millä edellytyksillä saman artiklan 1 kohtaa voidaan olla soveltamatta. Vastaus edellä esitettyyn kysymykseen voidaan siksi johtaa ainoastaan arvonlisäverolainsäädännön periaatteista.

20. Tästä syystä tarkastelen ensin arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan merkitystä (jäljempänä 21 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Sen jälkeen käsittelen arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdan poikkeusta (jäljempänä 32 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Tässä yhteydessä esitän perustelut sille, miksi kyseisen säännöksen sanamuotoa on tulkittava suppeasti. Oikaisumahdollisuuden rajoittamisen osalta on otettava huomioon erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaate (jäljempänä 40 kohta ja sitä seuraavat kohdat), yrityksen asema arvonlisäverolainsäädännössä ja sen perusoikeudet (jäljempänä 45 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Lisäksi esitän perusteet arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdan oikeasuhteiselle soveltamiselle (jäljempänä 53 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

#### 2. Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan merkitys

21. Lähtökohdasta vällinnee – Yhdistyneen kuningaskunnan ja Italian tasavallan esittämistä huomautuksista huolimatta – yksimielisyys. Elinkeinonharjoittajan on verovelvollisena tilitettävä arvonlisävero. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisävero on kuitenkin välillinen kulutusvero, josta loppukuluttajan on vastattava.<sup>7</sup> Verovelvollinen toimii tässä yhteydessä ”ainoastaan” veron kerääjänä valtion lukuun.<sup>8</sup>

22. Yleisenä kulutusverona arvonlisäveron on tarkoitus kohdistua kuluttajan maksukykyyn, joka ilmenee *varallisuuden käyttämisenä* kulutettavan hyödykkeen hankkimiseksi.<sup>9</sup> Tämä käy ilmi arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdasta (”vastikkeellisesta”), 65 artiklasta (verosaatava syntyy sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan), ja etenkin 73 artiklasta. Viimeksi mainitun mukaan veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista *saaman* vastikkeen.

6 Koska kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan säännökset ja arvonlisäverodirektiivin 90 artikla ja myös muut käsiteltävän asian kannalta merkitykselliset säännökset ovat samansisältöisiä, mutta arvonlisäverodirektiivin säännöksiä on helpompi lainata, yksinkertaistamissyistä jäljempänä viitataan nykyisin voimassa oleviin säännöksiin.

7 Tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 kohta); tuomio 7.11.2013, Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 34 kohta) ja määräys 9.12.2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ei julkaistu, EU:C:2011:825, 21 kohta).

8 Tuomio 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 kohta) ja tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 kohta).

9 Ks. esim. tuomio 18.12.1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, 20 ja 23 kohta) ja tuomio 11.10.2007, KÖGÁZ ym. (C-283/06 ja C-312/06, EU:C:2007:598, 37 kohta – ”vero määrätty verovelvollisen toimittamistaan tavaroista ja palveluista vastikkeena saaman hinnan suhteellisena osuutena”).



23. Unionin tuomioistuin<sup>10</sup> onkin johdonmukaisesti todennut usein nimenomaisesti, 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”. Jos loppukuluttaja ei maksa vastiketta yritykselle, tämä ei siten *aineellisesti* ole myöskään velvollinen maksamaan arvonlisäveroa. Arvonlisäverotuksen kohde ei toteudu, sillä elinkeinonharjoittaja ei ole suorittanut arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa tarkoitettua *vastikkeellista* luovutusta tai suoritusta.

24. Arvonlisäverodirektiivin 63 artiklan mukaan verosaatava syntyy kuitenkin jo silloin, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan. Ratkaisevaa ei ole se, että hankkija on myös maksanut vastikkeen (”Sollprinzip”, suoriteperusteperiaate). Tämä verosaatavan syntyminen tekniikka perustuu selvästikin siihen oletettavaan, että sovittu vastike maksetaan tavallisesti myös ajallisesti pian luovutuksen tai suorituksen jälkeen.

25. Jos aineellisoikeudellisesti verotetaan kuitenkin ainoastaan tavaroiden tai palvelujen hankkijan *tosiasiallisia kustannuksia*, mutta verotustekniikassa otetaan lähtökohdaksi *sovitut kustannukset*, molemmat järjestelmät on saatettava sopusointuun jossain vaiheessa. Tämä varmistetaan arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa, kun ensin syntyneet tavarat luovuttavan tai palvelun suorittavan elinkeinonharjoittajan verovelka on oikaistava vastaavasti.

26. Tältä osin unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohta on ilmaus *arvonlisäverodirektiivin peruseriaatteesta*, jonka mukaan veron peruste on todella saatu vastike ja josta seuraa, että veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin verovelvollinen oli sitä saanut.<sup>11</sup>

27. Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohta muodostaa siten välttämättömän vastaparin arvonlisäverodirektiivin 63 artiklassa vahvistetulle verotustekniikalle (suoriteperusteperiaatelle).<sup>12</sup> Se velvoittaa jäsenvaltion alentamaan veron perustetta vastaavasti.<sup>13</sup>

28. Tuomiossa *Goldsmiths* on johdonmukaisesti todettu, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan peruseriaatteen soveltamista jättämisen on oltava perusteltua, jotta jäsenvaltion arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdan perusteella toteuttamat toimenpiteet eivät olisi vastoin verotuksen yhdenmukaistamisen tavoitetta.<sup>14</sup>

29. Tuomiossa *Almos Agrárkülkereskedelmi* on kuitenkin myös todettu, että verovelvolliset eivät 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.<sup>15</sup>

10 Tuomio 24.10.1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 kohta); vastaavasti myös tuomio 15.10.2002, komissio v. Saksa (C-427/98, EU:C:2002:581, 30 kohta) ja tuomio 16.1.2003, *Yorkshire Co-operatives* (C-398/99, EU:C:2003:20, 19 kohta) sekä julkisasiamies Légerin ratkaisuehdotus *MyTravel* (C-291/03, EU:C:2005:283, 69 kohta).

11 Tuomio 3.7.1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, 15 kohta); tuomio 26.1.2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, 27 kohta); tuomio 15.5.2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 22 kohta); tuomio 3.9.2014, *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131, 37 kohta) ja tuomio 2.7.2015, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, 35 kohta).

12 Sama tehtävä on arvonlisäverodirektiivin 184 ja 185 artiklalla, jotka muodostavat vastaparin arvonlisäverodirektiivin 168 ja 178 artiklassa säädetyille (suoriteperusteperiaatteen mukaiselle) vähennysoikeudelle ja joiden nojalla alun perin tehty liian suuri vähennys oikaistaan. Etenkin arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohta mahdollistaa sen turvaamisen, että vähennysoikeus mukautetaan lopulta tosiasiallisen arvonlisäverorasitteen mukaiseksi. Hankkijaa, johon arvonlisäverorasite ei kohdistu vastikkeen maksamisen laiminlyönnin vuoksi, ei myöskään tarvitse vapauttaa vähennysoikeuden avulla (kuvitteellisesta) verorasitteesta.

13 Näin nimenomaisesti myös tuomiossa 3.9.2014, *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131, 31 kohta) ja tuomiossa 26.1.2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, 26 kohta).

14 Tuomio 3.7.1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, 18 kohta).

15 Tuomio 15.5.2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 23 kohta).

30. Tähän tukeutuvat pääosin Yhdistyneen kuningaskunnan ja Italian tasavallan esittämät huomautukset. Jos on todellakin niin, että oikaiseminen voidaan sulkea kokonaan pois, Yhdistyneen kuningaskunnan huomautusten mukaan sitä suuremmalla syyllä olisi sallittua rajoittaa oikaisemista niin, että oikaiseminen olisi mahdollista vasta sen jälkeen, kun useita vuosia kestävä maksukyvyttömyysmenettely on päättynyt. Ei kuitenkaan ole havaittavissa, että unionin tuomioistuimen tarkoituksena tuomiossa *Almos Agrárkúkereskedelmi* oli tehdä tosiasiallisesti pesäero – mielestäni perusteltuun – tuomioon *Goldsmiths*.

31. Näin ollen on ratkaistava, annetaanko arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa jäsenvaltiolle tosiasiallisesti täysi vapaus olla soveltamatta kokonaan saman artiklan 1 kohtaa vai onko soveltamatta jättäminen perusteltava.

### **3. Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdan poikkeussäännös**

#### **a) Yleistä**

32. Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdan sanamuodon mukaan jäsenvaltiot voivat olla soveltamatta 1 kohtaa, jos maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain. Jäsenvaltiot voivat siten säätää poikkeuksesta oikaisemisperiaatteeseen. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan poikkeuksia on kuitenkin tulkittava suppeasti.<sup>16</sup>

33. Vaikka arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdan sanamuoto mahdollistaa sen, että jäsenvaltiot voivat olla soveltamatta 1 kohdassa säädettyä veron perusteen alentamista, jos maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain, tämä sanamuoto ei voi jo senkään vuoksi – toisin kuin Yhdistynyt kuningaskunta ja Italian tasavalta väittävät – mahdollistaa oikaisumahdollisuuden sulkemista pois kokonaan.

34. Oikaisumahdollisuuden sulkeminen kokonaan pois on nimittäin eri asia kuin välittömän oikaisumahdollisuuden soveltamatta jättäminen, ja se olisi ristiriidassa edellä mainitun ja arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa täytäntöön pannun kulutusveroperiaatteen kanssa. Tällainen kokonaan pois sulkeminen ei myöskään ole *suppea tulkinta* poikkeamisen käsitteestä.

#### **b) Artiklan 2 kohdan poikkeuksen tarkoitus**

35. Myöskään 2 kohdan poikkeuksen tarkoitus ei tue sitä, että jäsenvaltiot voisivat sulkea pois oikaisumahdollisuuden, jos maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain. Kyseisen kohdan sanamuodosta voidaan ainoastaan aavistella, mikä oli tämän poikkeusmahdollisuuden taustalla. Sopimuksen mitätöimisestä, peruuttamisesta tai purkamisesta taikka liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävästä hinnanalennuksesta, jotka eivät kuulu 2 kohdan soveltamisalaan, poiketen kauppahinnan maksamisen laiminlyöminen kokonaan tai osittain on pelkästään edellä mainittuja *epävarmempi* tapahtuma.<sup>17</sup>

<sup>16</sup> Kuitenkin vain, sikäli kuin näin turvataan poikkeuksen tarkoitus. Vastaavasti nyttemmin arvonlisäverolainsäädännön alalla vakiintunut unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö – ks. tuomio 21.3.2013, *PFC Clinic* (C-91/12, EU:C:2013:198, 23 kohta); tuomio 14.6.2007, *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343, 16 kohta); tuomio 20.6.2002, komissio v. Saksa (C-287/00, EU:C:2002:388, 47 kohta) ja ratkaisuehdotukseni *Brockenhurst College* (C-699/15, EU:C:2016:991, 41 kohta). Unionin tuomioistuin vaatii näissä lausumissaan pohjimmiltaan poikkeusten täsmällistä eikä suppeaa tulkintaa.

<sup>17</sup> Ks. tuomio 15.5.2014, *Almos Agrárkúkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 25 kohta), jossa on perustellusti todettu näin.

36. Etenkin oikeus maksuun (ts. saatava) on edelleen olemassa, joten myöhempää maksamista ei voida sulkea pois. Tämän vuoksi on merkityksellistä, jos jäsenvaltiot voivat torjua tätä epävarmuutta säännöksillä, joilla poiketaan 1 kohdasta. Tämän merkityksen perusteella jäsenvaltioiden toimivalta poiketa 1 kohdasta käsittää kuitenkin ainoastaan tämän epävarmuuden muttei kysymystä siitä, *onko* oikaisu tehtävä. Tämäkin estää siten – toisin kuin Italian tasavalta katsoo – sen, että jäsenvaltio voisi sulkea pois oikaisumahdollisuuden.

37. En voi yhtyä komission väitteeseen, jonka mukaan 2 kohdan mukainen poikkeaminen voi olla perusteltua väärinkäytöksen välttämiseksi. Lainsäätäjä on ensinnäkin säätänyt tällaisesta mahdollisuudesta arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa eikä 90 artiklan 2 kohdassa. Toiseksi toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan nojalla ryhtyä veron oikean kannon varmistamiseksi ja petosten estämiseksi, eivät saa mennä pidemmälle kuin on näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen, eikä arvonlisäverotuksen neutraalisuus saa vaarantua niiden johdosta.<sup>18</sup> Luovuttajan tai suorittajan ankara vastuu tiettyyn määräpäivään (tässä maksukyvyyttömyysmenettelyn päättämiseen) saakka menisi kuitenkin pidemmälle kuin veronsaajan oikeuksien säilyttämisen kannalta on välttämätöntä.<sup>19</sup>

38. Ei ole etenkään nähtävissä, miten verovelan oikaisemisen rajoittaminen tietyn tapahtuman toteutumiseen saakka soveltuisi arvonlisäveroon liittyvän väärinkäytöksen torjumiseen. Jos oikaiseminen ilmentää tosiasiallisesti *arvonlisäverodirektiivin perusperiaatetta*, jonka mukaan veron peruste on todella saatu vastike ja josta seuraa, että veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin verovelvollinen on sitä saanut,<sup>20</sup> ratkaisevaa on pelkästään vastikkeen maksamisen laiminlyönti.

39. Jos kyse ei ole maksun laiminlyönnistä vaan todellisuudessa vastikkeettomasta tavarantoimituksesta tai palvelun suorituksesta, se rinnastetaan arvonlisäverolainsäädännössä arvonlisäverodirektiivin 16 tai 26 artiklan nojalla vastikkeelliseen luovutukseen tai suoritukseen. Verohallinto voi ja sen täytyy joka tapauksessa tehdä tämä rajaus. Väärinkäytös luovuttajana tai suorittajana olevan elinkeinonharjoittajan tasolla ei siten ole oikeastaan edes mahdollinen. Väärinkäytös voisi tapahtua ainoastaan maksun laiminlyönnin suorituksen vastaanottajan tasolla, jos se vaatii vähennysoikeutta maksun laiminlyönnistä huolimatta. Tällaista mahdollista väärinkäytöstä torjutaan kuitenkin arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdalla. Se mahdollistaa johdonmukaisesti vähennyksen oikaisemisen sen elinkeinonharjoittajan osalta, johon arvonlisäverorasite ei kohdistu maksun laiminlyönnin vuoksi.

### ***c) Neutraalisuusperiaate arvonlisäverolainsäädännössä***

40. Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdan tulkinnassa on lisäksi otettava huomioon verotuksen neutraalisuuden periaate. Neutraalisuusperiaate on arvonlisäveron kulutusveron luonteesta<sup>21</sup> seuraava perusperiaate, ja siihen sisältyy kaksi perusajatusta.

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

19 Tuomio 6.12.2012, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, 42 kohta) ja tuomio 21.6.2012, *Mahagében* (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 48 kohta).

20 Tuomio 3.7.1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, 15 kohta); tuomio 26.1.2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, 27 kohta); tuomio 15.5.2014, *Almos Agrárkúkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 22 kohta); tuomio 3.9.2014, *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131, 37 kohta) ja tuomio 2.7.2015, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, 35 kohta).

21 Tuomiossaan 13.3.2014, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 43 kohta) unionin tuomioistuimissa käytetään siitä nimitystä ”tulkintaperiaate”.



41. Tämän periaatteen vastaista on ensinnäkin se, että samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin.<sup>22</sup> Tämä on merkityksellistä arvonlisäverodirektiivissä itsessään sovitun vastasuorituksen mukaan määräytyvään verotukseen säädettyjen poikkeusten yhteydessä (ks. tästä jäljempänä 56 ja 57 kohta).

42. Neutraalisuusperiaate tarkoittaa toiseksi sitä, että veroja valtion lukuun keräävä elinkeinonharjoittaja on lähtökohtaisesti vapautettava lopullisesta arvonlisäverorasitteesta,<sup>23</sup> sikäli kuin yritystoiminta itsessään palvelee (lähtökohtaisesti) veronalaisten liiketoimien toteuttamista.<sup>24</sup>

43. Jos luovuttajana tai suorittajana oleva elinkeinonharjoittaja on kuitenkin verotustekniikan vuoksi velvollinen maksamaan vuosien ajan arvonlisäveroa, jota se ei voinut kerätä, tämän veron rahoittaminen ennalta rasittaa elinkeinonharjoittajaa huomattavasti. Tällöin ei voida enää puhua arvonlisäveron täydellisestä<sup>25</sup> neutraalisuudesta.

44. Myös neutraalisuusperiaate edellyttää siis lähtökohtaisesti oikaisumahdollisuutta siinä tapauksessa, ettei vastasuoritusta makseta. Tästä syystä arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa säädettyä rajoitusmahdollisuutta on myös neutraalisuusperiaatteen vuoksi *tulkittava suppeasti*, ja rajoitusmahdollisuutta on käytettävä vain, kun se on perusteltua – kuten tuomiossa Goldsmiths todettiin.<sup>26</sup>

#### ***d) Elinkeinonharjoittajan perusoikeudet arvonlisäverolainsäädännössä***

45. Lisäksi on otettava huomioon, että yksityisellä oikeussubjektilla (jollaisia useimmat verovelvolliset ovat arvonlisäverolainsäädännössä) on perusoikeuksia myös silloin, kun se on velvollinen maksamaan veroa. Yksityisen velvoite kerätä kolmansilta (suorituksen vastaanottajilta) vero valtiolle valtion verohallinnon sijasta merkitsee puuttumista yksityisen perusoikeuksiin, sellaisina kuin ne vahvistetaan nykyisin perusoikeuskirjassa.

46. Arvonlisäveron ennakorahoitus koskee ammatillista vapautta, elinkeinovapautta ja omistusoikeutta (perusoikeuskirjan 15, 16 ja 17 artikla). Unionin tuomioistuin suojasi ammatillista vapautta ja elinkeinovapautta samalla tavalla yleisinä oikeusperiaatteina myös ennen perusoikeuskirjan voimaantuloa.<sup>27</sup> Kyseessä on lisäksi perusoikeuskirjan 20 artiklan mukaan erilainen kohtelu suhteessa sellaisiin elinkeinonharjoittajiin, joiden osalta verosaatava syntyy arvonlisäverodirektiivin 66 artiklan b alakohdan mukaisesti vasta maksun vastaanottamishetkellä (verotus maksuperusteisesti).

47. Näiden tunnustettujen oikeuksien ja vapauksien kaikenlaisen rajoittamisen on oltava oikeasuhteista – tämä pätee myös perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdan antamista edeltäneeseen aikaan. Sen vuoksi on ensisijaisesti tutkittava, miten kauan niihin puuttuminen ennakorahoituksen vaatimisen muodossa (valtion verojen kerääminen ja tilittäminen saamatta vastaavaa rahamäärää siltä, jonka maksettavaksi vero lopullisesti kuuluu) on oikeasuhteista. Komissio esittää tältä osin perustellusti myös epäilyjä päättyneen maksukyvyttömyysmenettelyn pituudesta Italiassa.

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

23 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).

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

25 Näin vielä tuomiossa 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, 23 kohta).

26 Tuomio 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, 18 kohta).

27 Tuomio 14.5.1974, Nold v. komissio (4/73, EU:C:1974:51, 14 kohta).

48. Unionin oikeuden yleisiin periaatteisiin kuuluva suhteellisuusperiaate edellyttää valtion toiminnalta, että rajoittava toimenpide on ”sillä tavoiteltavaan päämäärään soveltuva, tarpeellinen ja oikeasuhteinen”<sup>28, 29</sup>.

49. Veron kantaminen elinkeinonharjoittajalta *ennen* vastasuorituksen vastaanottamista ei kuitenkaan ole tarpeen lainsäädännöllä tavoiteltavan päämäärän saavuttamiseksi. Lainsäädännön päämääränä on kuluttajan verottaminen, kun tälle suoritetaan *vastikkeellinen* tavaran luovutus tai palvelun suoritus (arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohta). Vähemmän rajoittava ja yksinkertaisempi mutta yhtä tehokas keino on verottaa tosiasiallisesti vastaanotettuja vastasuorituksia.

50. Suhteellisuusperiaate edellyttää lisäksi, ettei ”veroja valtion lukuun keräävältä” elinkeinonharjoittajalta voida vaatia enempää kuin tämä pystyy myös maksamaan. Elinkeinonharjoittajan maksukyky käsittää kuitenkin – välillisen kulutusveron tapauksessa – lähtökohtaisesti pelkästään sen määrän, jonka se on pystynyt myös keräämään tosiasialliselta verovelvolliselta. Määrät, joita elinkeinonharjoittaja ei voinut kerätä, sen on rahoitettava omista varoistaan. Arvonlisäveron tarkoituksena ei kuitenkaan ole verottaa verovelvollisen omaisuutta.

51. Tältä osin on nähdäkseni välttämätöntä, että välillisen veron tapauksessa verovelan lähtökohtana on se, että *luovuttaja tai suorittaja vastaanottaa tämän määrän*, koska vain silloin luovuttaja tai suorittaja pystyy myös objektiivisesti tarkasteltuna toimimaan verovelkansa mukaisesti ja tilittämään tämän (keräämänsä) arvonlisäveron. Verotus, joka perustuu pelkästään sovittuun vastasuoritukseen (suoriteperusteperiaate), poikkeaa tästä, ja se olisi suhteeton ilman arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa.

52. Tästäkin syystä arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohtaa on välttämätöntä tulkita suppeasti. Jäsenvaltiot voivat tosin poiketa arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa säädetystä *välittömästi* oikaisemisesta maksun täyden tai osittaisen laiminlyönnin vuoksi. Ne voivat kuitenkin tehdä näin tuomion *Goldsmiths*<sup>30</sup> mukaisesti ainoastaan *oikeasuhteisella tavalla*, jossa otetaan huomioon arvonlisäveron luonne kulutusverona, neutraalisuusperiaate ja elinkeinonharjoittajan perusoikeudet.

#### **4. 90 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen poikkeuksien oikeuttaminen**

##### **a) Oikeuttamisperusteiden itsenäinen tulkinta**

53. Ratkaiseva kysymys ei näin ollen ole se, voiko jäsenvaltio sulkea pois veron perusteen oikaisemisen maksun laiminlyönnin tapauksessa. Edellä esitettyjen toteamusten perusteella se ei voi tehdä näin. Ratkaisevaa on pikemminkin se, mihin saakka arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa säädetyn oikaisemisen soveltamatta jättäminen on *oikeutettua*, tai käänteisesti, mistä lähtien verovelvollisella on viimeistään oltava arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan mukainen oikaisumahdollisuus maksun täyden tai osittaisen laiminlyönnin vuoksi.

28 Tästä sanamuodosta ks. ratkaisuehdotukseni *G4S Secure Solutions* (C-157/15, EU:C:2016:382, 98 kohta), joka perustuu Ranskan Conseil constitutionnelin 22.12.2015 tekemään päätökseen nro 2015-527 QPC (FR:CC:2015:2015.527.QPC, 4 ja 12 kohta) ja 19.2.2016 tekemään päätökseen nro 2016-536 QPC (FR:CC:2016:2016.536.QPC, 3 ja 10 kohta); vastaavasti Ranskan Conseil d'État'n 26.10.2011 antama tuomio nro 317827 (FR:CEASS:2011:317827.20111026); ks. myös Saksan Bundesverfassungsgericht, *BVerfGE* 120, 274, 318 ja 319 kohta (DE:BVerfG:2008:rs20080227.1bvr037007, 218 kohta).

29 Ks. esim. tuomio 4.5.2016, *Pillbox 38* (C-477/14, EU:C:2016:324, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); vastaavasti arvonlisäverolainsäädännöstä: tuomio 2.9.2015, *CGIL ja INCA* (C-309/14, EU:C:2015:523, 24 kohta); tuomio 26.4.2012, *komissio v. Alankomaat* (C-508/10, EU:C:2012:243, 75 kohta) ja tuomio 26.3.2015, *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201, 48 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

30 Tuomio 3.7.1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339).

54. Tämä kulminoituu käsiteltävässä asiassa siihen kysymykseen, voiko Italian lainsäätävä estää oikaisemisen niin kauan kuin saatavan maksamatta jääminen on (*lopullisesti*) tiedossa maksukyvyttömyysmenettelyn päättymisen myötä (mikä voi tietyissä tapauksissa kestää yli kymmenenkin vuotta) vai onko oikaisemisesta säädettävä jo silloin, kun maksua ei *mitä todennäköisimmin* enää saada (piakkoin).

55. Tämä on aidosti arvonlisäverolainsäädäntöä koskeva kysymys, joka on ratkaistava riippumattomasti muista verolajeista tai kirjanpitoon liittyvistä arvioinneista. Italian tuloverolainsäädäntöä ei voida soveltaa analogisesti arvonlisäverolainsäädännön osalta. Italian tuloverolainsäädäntöön sisältyvä poikkeava sääntely on siten asiaan vaikuttamaton. Sekä verohallinnon että -velvollisen on kuitenkin pystyttävä arvioimaan oikeusvarmuuden mukaisesti, milloin syntyneen arvonlisäverovelan arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan mukainen oikaiseminen on viimeistään tehtävä.

### ***b) Kaikkien elinkeinonharjoittajien yhdenvertainen kohtelu***

56. Tulkittaessa arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohtaa on otettava huomioon myös sen 66 artiklan b kohta ja 194 artikla ja sitä seuraavat artiklat sekä yhdenvertaisen kohtelun periaate (joka on nykyisin kirjattu myös perusoikeuskirjan 20 artiklaan). Tämä edellyttää *nopeaa* oikaisumahdollisuutta.

57. Arvonlisäverodirektiivin 66 artiklan b kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää, että verosaatava syntyy tietyn verovelvollisten luokan osalta ”maksun vastaanottamishetkellä” (verotus maksuperusteisesti). Jäsenvaltiot ovat osittain käyttäneet tätä mahdollisuutta. Lisäksi on otettava huomioon suoritukset, joiden osalta arvonlisäverodirektiivissä säädetään tai sallitaan veronmaksuvelvollisuuden siirtyminen suorituksen vastaanottajalle (ks. arvonlisäverodirektiivin 194 artikla ja sitä seuraavat artiklat). Tällaisia liiketoimia – esimerkiksi palveluja ulkomaille sijoittautuneille elinkeinonharjoittajille – suorittavien yritysten ei tarvitse rahoittaa arvonlisäveroa ennakolta.

58. Yritykselle, johon sovelletaan verotusta, jossa verosaatava syntyy suoritusperusteisesti – toisin sanoen verosaatava syntyy maksun vastaanottamisesta riippumatta –, ja jonka täytyy rahoittaa veroja ennakolta pitemmän ajan, syntyy nimittäin ilmeinen kilpailuhaitta sellaiseen yritykseen verrattuna, johon sovelletaan maksuperusteista verotusta ja jonka täytyy tilittää vero vasta vastaanotetuista maksuista. Sama pätee yrityksiin, jotka toteuttavat ainoastaan liiketoimia, joiden osalta veronmaksuvelvollisuus siirretään suorituksen vastaanottajalle. Tällainen kilpailuhaitta on perusteltavissa vain, jos ennakkorahoituksen ajanjakso ei ole liian pitkä.

### ***c) Vertailu: oikaiseminen suorituksen laiminlyönnin tapauksessa***

59. Nopeaa oikaisumahdollisuutta siinä tapauksessa, että vastasuorituksen maksaminen laiminlyödään, puoltaa myös vertailu verovelan oikaisumahdollisuuteen silloin, jos suoritus ja vastasuoritus jäävät kokonaan tekemättä. Tässä yhteydessä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä<sup>31</sup> ilmenee, että myös virheellisestä laskusta (arvonlisäverodirektiivin 203 artikla) syntyvä verovelka voidaan oikaista esimerkiksi silloin, jos laskuun on merkitty vastikkeellinen suoritus, jota ei ole tosiasiallisesti tehty.

31 Tuomio 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 58 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

60. Unionin tuomioistuin on pitänyt laskun laatijan verovelkaa, joka perustuu virheellisen laskun laatimisesta aiheutuvaan pelkkään verotulojen menettämisen uhkaan, arvonlisäverojärjestelmän kanssa yhteensopivana vain, jos ja koska on olemassa *mahdollisuus oikaista tämä vaarantamiseen perustuva vastuu*.<sup>32</sup> Tästä hyöttyy jopa vilpillisessä mielessä toimiva laskun laatija, mikäli verotulojen menettämisen uhka poistetaan.<sup>33</sup>

61. Saman on pädeävä etenkin silloin, kun lasku on oikein mutta tehtyä suoritusta ei ole maksettu eikä ole myöskään uhkaa verotulojen menettämistä. Tällaista uhkaa ei käsiteltävässä asiassa yhtäältä ole niin kauan kuin se, joka lopulta vastaa veron maksamisesta, ei ole vielä suorittanut vastasuorituksen maksua, minkä vuoksi arvonlisäveroa ei ole aineellisesti vielä syntynyt (ks. edellä 23 kohta). Siitä, että maksun laiminlyövä suorituksen vastaanottaja vaatii perusteettomasti vähennystä, syntyvä verotulojen menettämisen uhka on toisaalta suljettu pois, koska arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen mukaan jäsenvaltiot voivat vaatia tehdyn vähennyksen oikaisua.

#### ***d) Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdan mukaiset poikkeukset***

62. Näin ollen on selvitettävä enää ”ainoastaan” konkreettiset edellytykset arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa sallitulle soveltamatta jättämiselle. Tuomiossa *Goldsmiths*<sup>34</sup> tosin todettiin, että poikkeusmahdollisuutta on käytettävä vain, kun se on perusteltua, muttei täsmentänyt sitä.

63. Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa säädetään mahdollisuudesta olla soveltamatta 1 kohdan mukaista veron perusteen alentamista vain, jotta otetaan huomioon laskun maksamisen ”lopulliseen” laiminlyöntiin liittyvä epävarmuus (tästä edellä 35 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Tämä epävarmuus, jos maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain, voidaan kuitenkin ottaa huomioon myös korottamalla veron perustetta jälkikäteen, jos lasku kuitenkin vielä maksettaisiin.

64. Jos maksu suoritetaan yritykselle vielä myöhemmin (esimerkiksi maksukyvyttömyysmenettelyn aikana tai sen päättymisen jälkeen), verovelkaa on tällöin taas korotettava vastaavasti. Tämä seuraa jo arvonlisäverodirektiivin 73 artiklasta, jonka mukaan veron peruste käsittää kaiken sen, minkä vastaanottaja suorittaa liiketoimista. Sama pätee sitä vastaavaan suorituksen vastaanottajan vähennyksen oikaisemiseen arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan mukaisesti.

65. Veron perusteen alentaminen sillä varauksella, että sitä voidaan jälleen korottaa, jos maksu kuitenkin vielä suoritetaan, on yhtä soveltuva mutta vähemmän rajoittava keino loppukuluttajan oikean verotuksen kannalta kuin veronkerääjänä toimivan elinkeinonharjoittajan ennakkorahoitusvelvollisuus,<sup>35</sup> joka kestää useita vuosia maksukyvyttömyysmenettelyn alkamiseen tai jopa sen päättymiseen saakka.

66. Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdan sanamuoto sen paremmin kuin sen tarkoitukseen eivät tältä osin mahdollista tulkintaa, jonka mukaan oikaiseminen voitaisiin sulkea pois siihen saakka, kunnes maksua ei varmuutta lähentelevällä todennäköisyydellä – toisin sanoen vasta maksukyvyttömyysmenettelyn aloittamisen tai päättymisen jälkeen – enää suoriteta. Toisin kuin komissio ja kaiketi myös Yhdistynyt kuningaskunta katsovat, arvonlisäverolainsäädännössä ei näet tule kyseeseen sellaisten saatavien, joiden maksamisen laiminlyöminen on lopullisesti selvää, erottaminen saatavista, joiden kohdalla näin ei ole.

32 Tuomio 19.9.2000, *Schmeink & Cofreth ja Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 57 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

33 Tuomio 19.9.2000, *Schmeink & Cofreth ja Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, 60 ja 63 kohta), vahvistettu tuomiossa 27.9.2007, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 35 kohta) ja tuomiossa 6.11.2003, *Karageorgou ym.* (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, 50 kohta).

34 Tuomio 3.7.1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, 18 kohta).

35 Kukaan ei odota, että veroviranomainen rahoittaa ennakolta verovelvollisen verovelkaa ensin omista henkilökohtaisista varoistaan.

67. Tämä liittyy siihen, ettei arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitettua maksun ”lopullista” laiminlyömistä voi olla olemassa. Tämän estää jo arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan sanamuoto. Sen mukaan veron peruste käsittää myös *kolmannen maksut*, eikä se siten riipu verovelallisen maksukyvyvyydestä tai olemassaolosta.<sup>36</sup> Arvonlisäverolainsäädännössä ei myöskään oteta lähtökohdaksi täytäntöönpanokelpoisen saatavan olemassaoloa, kuten juomarahan maksamisen,<sup>37</sup> tahattomien liian suurten maksujen tai kunniavelan<sup>38</sup> maksamisen verottaminen osoittaa.

68. Myöskään maksukyvyttömyysmenettelyn päättymisen jälkeen – komissio vaikuttaa pitävän tätä tapauksena, jossa saatava jää lopullisesti saamatta – ei voida sulkea pois, että kolmas (tietoisesti tai tahattomasti) suorittaa vielä maksun luovuttajana tai suorittajana olevalle elinkeinonharjoittajalle. Tämä johtaisi vastaavan arvonlisäverovelan syntymiseen. Myös tämä vahvistaa, ettei arvonlisäverolainsäädännön näkökulmasta voi olla lopullista varmuutta siitä, ettei maksua enää suoriteta. Sitä koskee aina vain *tietty todennäköisyys*, joka kasvaa etenkin maksamisen laiminlyönnin keston myötä.

69. Kun otetaan huomioon elinkeinonharjoittajan perusoikeudet, suhteellisuusperiaate ja neutraalisuusperiaate, arvonlisäveron ennakkorahoitus *useiden vuosien ajan* ei mielestäni tule kyseeseen. Ratkaisevaa voi olla ainoastaan se, onko saatava pitkään täytäntöönpanokelvoton. Saatava voi olla täytäntöönpanokelvoton myös siinä tapauksessa, että velallinen kieltäytyy vakavasti ja lopullisesti maksamasta sitä. Jos velallinen esimerkiksi riitauttaa ponnekkaasti itse saatavan olemassaolon tai sen määrän, on jo suurempi todennäköisyys siihen, ettei saatavaa voida pitkään aikaan tai kokonaisuudessaan panna täytäntöön.

70. Toisaalta välillisten verojen kannossa valtio on riippuvainen siitä, että elinkeinonharjoittaja ”perii” arvonlisäveron. Elinkeinonharjoittaja voi tietyssä määrin vaikuttaa maksamisen laiminlyönnin riskiin valitsemalla sopimuspuolensa ja sopimalla etukäteismaksusta. Elinkeinonharjoittajan verovelka valtiolle ei myöskään voi riippua (subjektiivisesti arvioitavasta) velallisen riitauttamisen laadusta vaan ainoastaan *objektiivisista perusteista*. Tällaisina perusteina kyseeseen tulevat kuitenkin viime kädessä ainoastaan toimet, jotka ovat verovelvollisen käsissä ja joihin sen voidaan kohtuudella odottaa ryhtyvän.

71. Se, millaisia toimia elinkeinonharjoittajalta voidaan kohtuudella kussakin jäsenvaltiossa edellyttää ennen kuin se voi oikaista verovelkansa vastasuorituksen maksun laiminlyönnin vuoksi, määräytyy paikallisten olosuhteiden perusteella, eikä unionin tuomioistuin voi lausua siitä ennalta abstraktisti. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on pikemminkin yksittäistapauksessa kokonaisarvioinnin yhteydessä arvioitava tai sovellettava direktiivin kanssa yhdenmukaisella tavalla kansallisessa lainsäädännössä säädettyä poikkeusta lähtökohtaisesta oikaisuvelvollisuudesta. Unionin tuomioistuin voi kuitenkin antaa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle tätä varten ohjeita.

72. Siten on oikeasuhteista, jos jäsenvaltio edellyttää tiettyjä todisteita todennäköisesti pitempään jatkuvasta maksun laiminlyönnistä. Maksukyvyttömyysmenettelyn aloittaminen olisi tällainen todiste. Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan nojalla huomioon otettava maksun laiminlyönti voi kuitenkin olla kyseessä myös jo paljon aiemmin, esimerkiksi kun velallinen riitauttaa saatavan tuomioistuimessa käytävän täytäntöönpanomenettelyn yhteydessä. Oikeasuhteista olisi myös käyttää maksun laiminlyönnin osalta asianmukaista määräaikaa (esim. kuusi kuukautta laskun antamisesta), jonka päätyttyä voidaan katsoa, että maksu laiminlyödään arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla.

<sup>36</sup> Siten eräässä tapauksessa pankki maksoi käsityöläisten, joiden toimeksiantajasta oli tullut maksukyvytön, saatavat ehkäistäkseen imagolleen aiheutuvat lisävahingot – ks. BFH:n tuomio 19.10.2001 – V R 75/98, UR 2002, 217.

<sup>37</sup> Tuomio 29.3.2001, komissio v. Ranska (C-404/99, EU:C:2001:192, 40 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

<sup>38</sup> Tuomio 17.9.2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, 21 kohta ja sitä seuraavat kohdat).



73. Se, voidaanko verovelvollisen edellyttää panevan vireille täytäntöönpanomenettelyn tuomioistuimessa, riippuu erityisesti siitä aiheutuvasta kustannusrasitteesta. Velvollisuus vaatia tuomioistuimessa ehkä arvottomia saatavia valtion hyväksi, mistä aiheutuu *huomattavia kustannuksia*, ei lähtökohtaisesti ole neutraalisuus- eikä suhteellisuusperiaatteen mukaista. Komission näkemyksen mukaisesti tämä koskee ennen kaikkea (muttei pelkästään) pieniä saatavia. Tässä yhteydessä oikeasuhteisempi keino olisi kaiketi mahdollisuus siirtää tämä maksusaatava valtiolle.

74. Yksinkertaistettu ja vähäisiä kustannuksia aiheuttava tuomioistuimen täytäntöönpanomenettely maksamismääräysmenettelyn muodossa ennen veron perusteen oikaisemista vaikuttaa sitä vastoin yleisesti ottaen oikeasuhteiselta. Näin on ainakin lähtökohtaisesti silloin, kun ei ole viitteitä siitä, että menettely olisi joka tapauksessa tulokseton tai taloudellisesti epäedullinen. Vaatimus maksukyvyttömyysmenettelyn päättymisestä on kuitenkin suhteeton menettelyn keston ja sen vuoksi, ettei verovelvollinen voi juurikaan tai lainkaan vaikuttaa siihen.

## **B Päätelmä**

75. Näin ollen jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdan nojalla ottaa huomioon maksun laiminlyöntiin liittyvien epävarmuustekijöiden erityispiirteet siten, että vasta tietyissä tilanteissa (esimerkiksi määräajan päättymisen tai verovelvollisen tiettyjen tuloksettomien toimien jälkeen) maksun pitempiaikaista laiminlyöntiä voidaan pitää riittävän varmana. Veron perusteen oikaisemista ei kuitenkaan voida sulkea pois.

76. Verovelvollisen perusoikeudet, suhteellisuusperiaate, arvonlisäveron luonne ja etenkin neutraalisuusperiaate ovat tässä yhteydessä lisäksi esteenä veron perusteen oikaisemisen rajoittamiselle, joka kytkeytyy tapahtumiin, joihin verovelvollinen ei voi itsenäisesti vaikuttaa – kuten maksukyvyttömyysmenettelyn päättymiseen tai alkamiseen.

## **VI Ratkaisuehdotus**

77. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Commissione tributaria provinciale di Siracusan molempiin ennakkoratkaisukysymyksiin yhdessä seuraavasti:

Kuudennen direktiivin 77/388 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan toinen virke ei mahdollista veron perusteen oikaisumahdollisuuden suhteetonta rajoittamista. Jäsenvaltiot voivat sen nojalla kuitenkin ottaa huomioon maksun laiminlyöntiin liittyvien epävarmuustekijöiden erityispiirteet siten, että verovelvollisen voidaan edellyttää toteuttavan tiettyjä kohtuudella oletettavia toimia. Vaatimus suorituksen vastaanottajan maksukyvyttömyysmenettelyn päättymisestä on kuitenkin suhteeton rajoitus.