Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
2 päivänä kesäkuuta 2022 [1]

Asia C-1/21

MC

vastaan

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(Ennakkoratkaisupyyntö – Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovon hallintotuomioistuin, Bulgaria))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään yhtiön hallituksen jäsenen yhteisvastuusta silloin, kun hän on vilpillisesti vähentänyt yhtiön varoja, minkä seurauksena yhtiö ei ole voinut maksaa verovelkojaan (mukaan lukien arvonlisäverovelat) – Vastuu myös yhtiön korkovelasta – Unionin oikeuden soveltamisala – Suhteellisuusperiaate

I Johdanto

1. Tässä ennakkoratkaisupyynnössä on jälleen esillä tuttu toimivaltakysymys uudessa muodossa. Onko yleisessä verolainsäädännössä säädetty luonnollisen henkilön (joka ei itse ole arvonlisäverovelvollinen) yhteisvastuu toisen henkilön veroveloista ja koroista unionin oikeuden täytäntöönpanoa, johon saatetaan soveltaa arvonlisäverodirektiivissä tai muussa unionin oikeudessa olevia säännöksiä? Vai onko sellaisen henkilön yhteisvastuu, jonka toiminta on syy-yhteydessä siihen, että toinen henkilö ei ole voinut täyttää veronmaksuvelvollisuuttaan ajoissa, puhtaasti kansallinen menettelyjärjestelmä, jolla pyritään verotulojen turvaamiseen ja johon unionin oikeus ei vaikuta?

2. Tämä muistuttaa jossain määrin paljon keskustelua herättänyttä [2] tuomion Åkerberg Fransson [3] tilannetta, jossa arvonlisäverovelvollisen rikostuomio, joka koski arvonlisäveropetosta, katsottiin unionin oikeuden soveltamiseksi. Nyt käsiteltävässä asiassa ratkaistava kysymys ulottuu kuitenkin tätä pidemmälle.

[1] Alkuperäinen kieli: saksa.

[2] Ks. esim. Bundesverfassungsgerichtin (liittovaltion perustuslakituomioistuin, Saksa) toteamukset 24.4.2013 annetussa tuomiossa Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, 91 kohta). Selkeää kritiikkiä myös Widmann, W., ”Geltung der EU-Grundrechte-Charta bei der Sanktion mehrwertsteuerlicher Verfehlungen”, *Umsatzsteuer-Rundschau 2014*, s. 5 (s. 6 ja 7).

[3] Tuomio 26.2.2013 (C-617/10, EU:C:2013:105).

3. Käsiteltävässä asiassa ei nimittäin ole kyse arvonlisäverovelvollisen vastuusta vaan sellaisen henkilön vastuusta, joka *ei* ole arvonlisäverovelvollinen. Tämä henkilö ei ole myöskään kiertänyt arvonlisäveroa, vaan hän on yhtiön hallituksen jäsenenä korottanut palkkiotaan ilmeisen epäasianmukaisesti ja näin vähentänyt yhtiön varoja. Sen vuoksi yhtiö ei ole tähän mennessä kyennyt suorittamaan velkojaan (mukaan lukien arvonlisäverovelat ja niille kertyneet korot) täysimääräisesti tai ajoissa.

4. Kuuluuko toimielimen yleinen yhteisvastuu yhtiötä vahingoittavasta menettelystä (eräänlainen epärehellisyysrikos) arvonlisäverodirektiivin ja siten unionin oikeuden soveltamisalaan jo siksi, että yhtiö ei tämän menettelyn seurauksena ole voinut maksaa muun muassa arvonlisäverovelkojaan ja niiden korkoja ajoissa tai täysimääräisesti? Toisin sanoen: Missä kulkee unionin oikeuden soveltamisalan raja, kun kyseessä on vain välillinen yhteys arvonlisäveron kantamiseen?

II Oikeudellinen kehys

A Unionin oikeus

5. Unionin lainsäädäntökehyksen muodostavat yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annettu direktiivi 2006/112/EY[4] (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 26.7.1995 Brysselissä allekirjoitettu Euroopan unionista tehdyn sopimuksen K.3 artiklan perusteella yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamisesta tehty yleissopimus[5] (jäljempänä yleissopimus) ja SEUT 325 artikla.

1. Primaarioikeus

6. SEUT 325 artiklan 1 kohdan mukaan "unioni ja jäsenvaltiot suojaavat unionin taloudellisia etuja petolliselta menettelyltä ja muulta laittomalta toiminnalta tämän artiklan mukaisesti toteutettavilla toimenpiteillä, joilla on ennaltaehkäisevä vaikutus ja jotka tarjoavat tehokkaan suojan jäsenvaltioissa sekä unionin toimielimissä, elimissä ja laitoksissa".

7. SEUT 325 artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltiot "toteuttavat samat toimenpiteet suojatakseen unionin taloudellisia etuja petolliselta menettelyltä kuin ne toteuttavat suojatakseen omia taloudellisia etujaan petolliselta menettelyltä".

2. Yleissopimus

8. Yleissopimuksen 1 artiklan, jonka otsikko on "Yleiset määräykset", 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

"Tässä yleissopimuksessa tarkoitetaan [unionin] taloudellisiin etuihin kohdistuvalla petoksella

– –

b) tulojen osalta, tahallista tekoa tai laiminlyöntiä, joka koskee

[4] Neuvoston direktiivi, annettu 28.11.2006 (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin sitä sovellettiin riidanalaisena vuonna (2014).

[5] EYVL 1995, C 316, s. 48 ja sitä seuraavat sivut.

– väärien, virheellisten tai puutteellisten ilmoitusten tai asiakirjojen käyttämistä tai esittämistä, josta seuraa, että Euroopan yhteisöjen yleiseen talousarvioon tai Euroopan yhteisöjen hoidossa oleviin tai sen puolesta hoidettuihin budjetteihin sisältyvät varat vähenevät oikeudettomasti;

– erityistä velvoitetta rikkoen tapahtuvaa tietojen ilmoittamatta jättämistä, jolla on sama seuraus kuin edellä;

– laillisesti saadun edun väärinkäyttämistä, jolla on sama seuraus kuin edellä."

9. Yleissopimuksen 2 artiklan, jonka otsikko on "Seuraamukset", 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot toteuttavat tarpeelliset toimenpiteet säätääkseen 1 artiklassa tarkoitetut teot sekä 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuihin tekoihin liittyvän avunannon rikokseen, siihen yllyttämisen tai rikoksen yrityksen tehokkain, suhteellisin ja vakuuttavin seuraamuksin rikoksina rangaistaviksi käsittäen ainakin tärkeissä petostapauksissa vankeusrangaistukset, joista voi seurata tekijän luovuttaminen. Kuitenkin törkeänä petoksena pidetään jokaisen jäsenvaltion vahvistamaa vähimmäismäärää koskevaa petosta. Tätä vähimmäismäärää ei saa vahvistaa 50 000:ta [euroa] suuremmaksi."

10. Yleissopimuksen 9 artiklassa, jonka otsikko on "Kansalliset säännökset", määrätään seuraavaa:

"Tämän yleissopimuksen määräykset eivät estä jäsenvaltioita antamasta kansallisia säännöksiä, jotka sisältävät laajempia velvoitteita kuin tästä yleissopimuksesta johtuvat."

3. Arvonlisäverodirektiivi

11. Arvonlisäverodirektiivin 205 artiklaan sisältyy seuraava säännös:

"Jäsenvaltiot voivat määrätä 193–200, 202, 203 ja 204 artiklassa tarkoitetuissa tilanteissa muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen yhteisvastuulliseksi arvonlisäveron maksamisessa."

12. Mainituissa artikloissa, jotka sisältyvät XI osastoon (1 luku), säädetään "verovelvollisten ja tiettyjen henkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia" veronmaksuvelvollisuudesta. Niissä ei mainita yhtiöiden hallituksia tai tilannetta, jossa on maksettu epäasianmukainen palkkio.

13. Arvonlisäverodirektiivin 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 muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

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

B Bulgarian oikeus

14. Verotus- ja sosiaaliturvamenettelystä annetussa laissa (Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks, jäljempänä DOPK) säädetään seuraavaa:

15. DOPK:n 14 § koskee velallista:

"Velalliset ovat luonnollisia henkilöitä tai oikeushenkilöitä, jotka

1. ovat velvollisia maksamaan veroja tai lakisääteisiä sosiaalivakuutusmaksuja; – –"

16. DOPK:n 19 §:n 2 momentissa säädetään johtoelimen vastuusta yhtiön varallisuuden vähentymisestä seuraavasti:

"Toimitusjohtaja tai johtoelimen jäsen, joka suorittaa sellaisen oikeushenkilön varoista, joka on 14 §:n 1 tai 2 momentin nojalla velallinen, vilpillisesti luontois- tai rahasuorituksia, jotka merkitsevät voittojen tai osinkojen peiteltyä jakoa, tai siirtää velallisen varoja vastikkeettomasti tai markkinahintaa huomattavasti alhaisempaan hintaan, minkä seurauksena velallisen varat pienenevät eikä veroja tai lakisääteisiä sosiaalivakuutusmaksuja tästä syystä makseta, vastaa veloista kyseisiä suorituksia tai varojen pienenemistä vastaavaan määrään saakka."

17. DOPK:n 20 §:ssä, joka koskee täytäntöönpanojärjestystä, säädetään seuraavaa:

"Edellä 19 §:ssä säädetyissä tapauksissa turvaaminen ja täytäntöönpano kohdistuvat ensin sen velallisen varallisuuteen, jonka verovelasta tai sosiaalivakuutusmaksuja koskevasta velasta vastataan."

18. DOPK:n 21 §:n 3 momentti sisältää säännöksiä velan, jota vastuu koskee, ja päävelan liitännäisyydestä, ja se kuuluu seuraavasti:

"Kolmansien osapuolten vastuu raukeaa, kun velka, josta niiden on lainvoimaisella oikeustoimella todettu olevan vastuussa, lakkaa. Siinä tapauksessa maksetut määrät palautetaan 16 luvun 1 jaksossa säädetyn menettelyn mukaisesti."

19. Arvonlisäverolain (Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost) 3 §:n 1 momentissa määritellään verovelvollinen:

"Verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa taloudellista toimintaa, riippumatta toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta."

20. Arvonlisäverolain 89 §:n 1 momentissa säädetään ajankohdasta, jona verovelka on maksettava:

"Jos verokaudelta on tullut maksettavaksi veroa, arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröity henkilö on velvollinen maksamaan veron kyseistä verokautta koskevan arvonlisäveroilmoituksen jättämiselle asetetussa määräajassa toimivaltaisen Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihoditen (kansallisen keskusverohallinnon alueellinen yksikkö) tilille tuloutettavaksi valtiolle."

21. Veroista, maksuista ja muista vastaavista julkisoikeudellisista saatavista perittävistä koroista annetun lain (Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania) 1 §:n 1 momentissa säädetään koronmaksuvelvollisuudesta:

"Verot, maksut, pidätykset, julkiset vastikkeet ja muut vastaavat julkisoikeudelliset saatavat, joita ei ole maksettu oma-aloitteiselle maksamiselle asetetuissa määräajoissa tai joita ei ole pidätetty taikka jotka on pidätetty mutta joita ei ole maksettu määräajassa, peritään takaisin lakisääteisine korkoineen."

22. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan DOPK:n 19 §:n 2 momentin, luettuna yhdessä veroista, maksuista ja muista vastaavista julkisoikeudellisista saatavista perittävistä koroista annetun lain 1 §:n kanssa, tulkinta ei ole yhdenmukainen Bulgarian oikeuskäytännössä. Vilpillisen toimielimen vastuun katsotaan osassa oikeuskäytäntöä koskevan myös korkoja, osassa taas vain pääsaatavaa.

III Pääasia

23. Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan menettelyn kohteena on MC:n (jäljempänä kantaja) nostama kanne, jossa hän riitauttaa vastuuta koskevan päätöksen laillisuuden. Tässä päätöksessä kantaja määrättiin verokauden 2014 osalta veronmaksuvelvolliseksi sillä perusteella, että hän oli henkilökohtaisesti vastuussa toisen henkilön veloista. Tämä vastuu perustuu toisen verosubjektin eli "ZZ" AD -nimisen yhtiön (jäljempänä ZZ), jonka hallituksen jäsen kantaja oli kyseisenä ajanjaksona, ilmeisesti vielä maksamatta oleviin arvonlisäverovelkoihin (lisättynä koroilla).

24. ZZ:aa vastaan aloitettiin täytäntöönpanomenettely sen maksettavana olevien määrien perimiseksi. Sille lähetettiin useita kehotuksia vapaaehtoisen maksun suorittamiseksi, mutta mitään maksua ei suoritettu. Tästä syystä täytäntöönpanoviranomainen katsoi, että ZZ:n julkisten velkojen, jotka käsittävät myös edellä mainitut korot arvonlisäverolle, jota ei ole maksettu ajoissa, täytäntöönpano on vaikeaa.

25. Kantajaan kohdistettu vaatimus perustuu siihen, että hän korotti palkkionsa moninkertaiseksi ilman, että hän olisi kyennyt esittämään pätevää näyttöä tästä korotuksesta. Myöskään tapa, jolla korotettu palkkio maksettiin, ei vastannut lakisääteisiä vaatimuksia. Määrät siirrettiin ZZ:n puolesta toimivalle asianajajalle, joka puolestaan siirsi ne kantajan aviopuolison tilille, jolle myös kantajalla oli käyttöoikeus.

26. Kantaja kiistää vaatimuksen. Hän väittää pääasiallisesti, että palkkion, jonka hän on saanut verovelvollisen johtoelimenä, ja julkisoikeudellisten saatavien maksamiseen tarvittavien varojen puuttumisen välillä ei ole syy-yhteyttä. Verohallinto väittää olennaisilta osin, että kantaja on (myös arvonlisäveron osalta) verovelvollisen johtoelimenä menetellyt vilpillisesti, koska hän on kyseisen verokauden aikana saanut palkkion, jonka määrän osalta ei ole näytetty, että se olisi vahvistettu asianmukaisesti.

27. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsoo, että kantaja on kolmannen henkilön välityksellä määrännyt, että ZZ:n varoista peräisin oleva määrä siirretään häneen sidoksissa olevalle luonnolliselle henkilölle, tai että hän on ainakin ollut siirrosta tietoinen ja että hän on näin ollen menetellyt vilpillisesti kansallisen lainsäädännön mukaan. Koska yrityksen varallisuus

vähentyi kyseisellä määrällä, vuoden 2014 joulukuulta kertyneitä ja erääntyneitä arvonlisäveron korkoja ei maksettu. Ennakkoratkaisukysymyksen perusteella oletan, että myöskään arvonlisäverovelkoja ei tämän vuoksi maksettu.

28. Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että DOPK:n 19 §:n 2 momentissa tarkoitettu vastuu maksamatta olevista veloista on luonteeltaan yhteisvastuuta, ja se tosin syntyy, kun verovelvollisen verovelka on syntynyt, mutta raukeaa, kun verovelka lakkaa. Tämä vastuu ei perustu millään tavalla verovelvollisen henkilön (eli ZZ:n) itsenäisen liiketoiminnan yhteydessä tehtyihin petoksiin tai väärinkäytöksiin.

IV Ennakkoratkaisupyyntö ja menettely unionin tuomioistuimessa

29. Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovon hallintotuomioistuin, Bulgaria), jossa vastuuta koskevasta päätöksestä nostettu kanne on vireillä, esitti 18.11.2020 tekemällään päätöksellä unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko Euroopan unionista tehdyn sopimuksen K.3 artiklan perusteella yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamisesta tehdyn yleissopimuksen 9 artiklaa, luettuna yhdessä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 273 artiklan kanssa, tulkittava siten, että se ei ole arvonlisäverotuksen yhdenmukaistetulla alalla esteenä DOPK:n 19 §:n 2 momentissa säädetyn kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jonka soveltaminen johtaa siihen, että luonnollinen henkilö, joka ei ole verovelvollinen ja jolla ei ole arvonlisäverovelkaa mutta jonka vilpillinen menettely johti siihen, että verovelvollinen oikeushenkilö, joka on veronmaksuvelvollinen, ei maksanut arvonlisäveroa, on taannehtivasti yhteisvastuussa arvonlisäveron maksamisesta?

2) Eikö näiden unionin oikeussääntöjen tulkinta ja suhteellisuusperiaatteen soveltaminen ole esteenä DOPK:n 19 §:n 2 momenttiin sisältyvälle kansalliselle säännökselle myöskään niiden korkojen osalta, jotka ovat kertyneet arvonlisäverolle, jota verovelvollinen ei maksanut?

3) Onko DOPK:n 19 §:n 2 momenttiin sisältyvä kansallinen säännös suhteellisuusperiaatteen vastainen tapauksessa, jossa arvonlisäveron maksamisen viivästyminen, joka johti arvonlisäverovelasta perittäviin korkoihin, ei johtunut luonnollisen henkilön, joka ei ole verovelvollinen, menettelystä vaan toisen henkilön menettelystä tai objektiivisten olosuhteiden toteutumisesta?"

30. Unionin tuomioistuimessa käydyssä menettelyssä kantaja, Bulgaria, Espanjan kuningaskunta ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia. Unionin tuomioistuin on jättänyt suullisen käsittelyn järjestämättä työjärjestyksen 76 artiklan 2 kohdan nojalla.

V Oikeudellinen arviointi

31. Kaikilla ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämillä kysymyksillä pyritään selvittämään, onko unionin oikeus esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään luonnollisen henkilön (henkilön, joka ei ole verovelvollinen) vastuusta silloin, kun hänen menettelynsä oikeushenkilön toimielimenä on johtanut siihen, että tämä oikeushenkilö ei ole kyennyt maksamaan verovelkojaan, arvonlisäverovelat mukaan lukien, ajoissa tai täysimääräisesti. Näissä kysymyksissä oletetaan, että tällainen muun kuin verovelvollisen henkilön vastuu kuuluu unionin oikeuden soveltamisalaan.

A Unionin tuomioistuimen toimivalta

32. Bulgaria esittää toimivaltaa koskevia epäilyksiä huomautuksissaan. Unionin tuomioistuin voi SEUT 267 artiklaan perustuvaa ennakkoratkaisupyyntöä käsitellessään tulkita unionin oikeutta ainoastaan unionille annetun toimivallan rajoissa.[6] Näin ollen silloin, kun oikeudellinen tilanne ei kuulu unionin oikeuden soveltamisalaan, unionin tuomioistuin ei ole toimivaltainen arvioimaan sitä.[7]

33. Unionin tuomioistuin on näin ollen toimivaltainen vastaamaan ennakkoratkaisukysymyksiin vain, jos kantajalle DOPK:n 19 §:n 2 momentin nojalla määrätty vastuu, joka on pääasian kohteena, perustuu unionin oikeuden soveltamiseen.

34. Käsiteltävässä asiassa ei ole kyse unionin oikeuden soveltamisesta arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanon muodossa. Kansallisessa lainsäädännössä säädetään yleisestä liitännäisvastuusta silloin, kun yhtiön toimielin ottaa yhtiöstä varallisuutta niin, että yhtiö ei enää pysty maksamaan verovelkojaan ajoissa. Tämä vastuu on näin riippumaton sekä sen veron luonteesta, josta vastataan, että myös siitä, onko vastuussa oleva henkilö verovelvollinen, ja vastuu syntyy siten ilman liityntää arvonlisäverodirektiiviin.

35. Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, kyse on unionin oikeuden soveltamisesta myös silloin, kun kansallista lainsäädäntöä sovelletaan seuraamusten määräämiseksi kyseisen direktiivin säännösten rikkomisesta ja siten EUT-sopimuksessa jäsenvaltioille asetetun sen velvollisuuden noudattamiseksi, jonka mukaan unionin taloudellisia etuja on suojattava tehokkaasti niitä vahingoittavalta toiminnalta.[8]

36. Sen vuoksi on tutkittava, onko kantajan vastuun, josta säädetään DOPK:n 19 §:n 2 momentissa, tarkoituksena tällaisen unionin oikeuden mukaisen velvollisuuden noudattaminen. Se voi perustua SEUT 325 artiklaan (jäljempänä 1 kohta), yleissopimukseen (jäljempänä 2 kohta), arvonlisäverodirektiivin 205 artiklaan (jäljempänä 3 kohta) tai arvonlisäverodirektiivin 273 artiklaan (jäljempänä 4 kohta).

1. SEUT 325 artikla

37. SEUT 325 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on toteutettava ennaltaehkäiseviä ja tehokkaita toimenpiteitä suojatakseen unionin taloudellisia etuja laittomalta toiminnalta. Niiden on erityisesti toteutettava samat toimenpiteet suojatakseen unionin taloudellisia etuja petolliselta menettelyltä kuin ne toteuttavat suojatakseen omia taloudellisia etujaan petolliselta menettelyltä.[9] Jäsenvaltioiden on taattava unionin omien varojen tehokas kantaminen. Tässä yhteydessä niiden on myös perittävä omat varat, jotka ovat petoksen vuoksi jääneet pois unionin talousarviosta.[10]

6 Tuomio 19.11.2019, A. K. ym. (Ylimmän tuomioistuimen kurinpitojaoston riippumattomuus) (C-585/18, C-624/18 ja C-625/18, EU:C:2019:982, 77 kohta) ja tuomio 15.11.2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, 40 kohta).

7 Tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, 22 kohta); näin myös määräys 12.7.2012, Currà ym. (C-466/11, EU:C:2012:465, 26 kohta).

8 Tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, 28 kohta).

9 Tuomio 8.3.2022, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (Aliarvotuspetosten torjunta) (C-213/19, EU:C:2022:167, 208 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 14.10.2021, Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării şi Administraţiei (C-360/20, EU:C:2021:856, 36 kohta) ja tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, 26 kohta).

10 Tuomio 5.12.2017, M.A.S. ja M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, 32 kohta); ks. vastaavasti tuomio 7.4.2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, 21 kohta).

38. Unionin tuomioistuin on tullilainsäädännön alalla[11] ulottanut SEUT 325 artiklan soveltamisalan jäsenvaltioiden velvollisuuteen toteuttaa "tarvittavat toimenpiteet, joilla taataan tullien tehokas ja täysimääräinen kantaminen". Tämä ratkaisu koski kuitenkin tehokkaiden tullitarkastusten laiminlyöntiä tiedossa olleesta tullipetosmallista huolimatta. Käsiteltävässä asiassa ei kuitenkaan ole kyse arvonlisäveropetosmallista. Tässä tapauksessa ei myöskään ole ilmeistä, että tehokkaat arvonlisäverotarkastukset olisi laiminlyöty. Myöskään DOPK:n 19 §:n 2 momentissa ei säädetä arvonlisäverotarkastuksesta.

39. DOPK:n 19 §:n 2 momentissa säädetty vastuu ei myöskään ole toimenpide, jolla pyritään torjumaan muu laiton toiminta, joka kohdistuu unionin taloudellisiin etuihin. Kyseessä on pikemminkin vastuu yhtiön varallisuuden epäasianmukaisesta vähentämisestä, jonka seurauksena yhtiö ei voi enää täysimääräisesti maksaa tiettyjä velkoja (verovelkoja). Tässä yhteydessä yhtiö ei itse menettele lainvastaisesti, vaan se ei yksinkertaisesti enää kykene maksamaan veroja.

40. Toimielin, joka on luonnollinen henkilö, menettelee vilpillisesti (se, onko tätä pidettävä jopa lainvastaisena menettelynä, on melko kyseenalaista), ja tämä kohdistuu "vain" yhtiön taloudellisiin etuihin, koska toimielin on myöntänyt itselleen epäasianmukaisen korvauksen yhtiön varojen vahingoksi. Joka tapauksessa se ei sillä hetkellä toimi lainvastaisesti unionin taloudellisiin etuihin nähden. Tällä menettelyllä voi olla vain välillisesti muissa olosuhteissa – yhtiö ei enää myöhemmin kykene maksamaan verojaan – vaikutuksia verotuloihin (ja näin ollen välillisesti myös arvonlisäverotuloihin), mikä aiheuttaa vastuuseurauksia. Tällaisella vastuulla voidaan korkeintaan välillisesti torjua myös arvonlisäverotulojen menettämisen vaaraa.

41. Tämä erottaa nyt käsiteltävän tilanteen tuomion Åkerberg Fransson[12] perustana olevasta tilanteesta. Unionin tuomioistuimen kyseisessä tuomiossa omaksuma oikeudellinen seuraus, jonka mukaan veroseuraamukset ja rikosoikeudellinen menettely, jotka koskevat arvonlisäveroa koskevien tietojen virheellisyyteen perustuvaa veropetosta, on katsottava SEUT 325 artiklan soveltamiseksi,[13] liittyi arvonlisäveropetosten välittömään torjuntaan. Nyt käsiteltävässä asiassa seuraamusta ei kuitenkaan määrätä arvonlisäveropetoksesta vaan vilpillisestä menettelystä yhtiön vahingoksi (mahdollisesti eräänlaisesta epärehellisyysrikoksesta). Sitä vastoin SEUT 325 artiklassa määrätyllä jäsenvaltioiden velvollisuudella ei ole mitään tekemistä yhtiön vilpillisesti menettelevän toimielimen DOPK:n 19 §:n 2 momentissa säädetyn vastuun kanssa.

2. Yleissopimus

42. Yleissopimusta ei voida soveltaa samankaltaisista syistä. Sekin nimittäin kytkeytyy petosten tehokkaaseen torjuntaan. Yleissopimuksen 1 artiklassa mainitaan nimenomaisesti väärien, virheellisten tai puutteellisten ilmoitusten tai asiakirjojen käyttäminen tai esittäminen, josta seuraa, että Euroopan yhteisöjen yleiseen talousarvioon tai Euroopan yhteisöjen hoidossa oleviin tai sen puolesta hoidettuihin budjetteihin sisältyviä varoja nostetaan tai pidätetään oikeudettomasti. Näin ollen yleissopimuksen 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua unionin

[11] Tuomio 8.3.2022, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (Aliarvotuspetosten torjunta) (C-213/19, EU:C:2022:167, 211 kohta).

[12] Tuomio 26.2.2013 (C-617/10, EU:C:2013:105).

[13] Tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, 27 kohta), joka vahvistetaan tuomiossa 8.9.2015, Taricco ym. (C-105/14, EU:C:2015:555, 39 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomiossa 5.12.2017, M.A.S. ja M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, 32 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

taloudellisiin etuihin kohdistuvan petoksen käsitettä on välttämättä tulkittava siten, että se sisältää rahoitusta saaneen hankkeen toteutuksen jälkeen esitettyjen väärien tai virheellisten ilmoitusten tahallisen käyttämisen. [14]

43. Tästä ei ole kyse nyt käsiteltävässä asiassa. Kuten edellä on jo todettu, kantaja ei ole antanut tällaisia ilmoituksia eikä tällä tavoin ole vähentänyt lainvastaisesti unionin talousarvioon sisältyviä varoja. Se, että hän yhtiön toimielimenä myönsi itselleen epäasianmukaisen palkkion ja aiheutti näin vahinkoa yhtiön taloudellisille eduille tai sen varallisuudelle, ei ole yleissopimuksen kohteena.

3. Arvonlisäverodirektiivin 205 artikla

44. Ensi näkemältä DOPK:n 19 §:n 2 momentissa säädetty vastuu voisi kuitenkin perustua arvonlisäverodirektiivin 205 artiklaan. Siinä nimittäin säädetään, että jäsenvaltiot voivat määrätä tietyissä tapauksissa (eli 193–200, 202, 203 ja 204 artiklassa tarkoitetuissa tilanteissa) muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen yhteisvastuulliseksi arvonlisäveron maksamisessa.

45. Tämän säännöksen tarkoituksena on näin varmistaa, että valtio kantaa arvonlisäveron tehokkaasti suunnitellun tilanteen kannalta sopivimmalta henkilöltä erityisesti silloin, kun sopimuspuolet eivät ole sijoittautuneet samaan jäsenvaltioon tai kun arvonlisäverollinen toimi koskee liiketoimia, joiden erityispiirteet edellyttävät muun kuin kyseisen direktiivin 193 artiklassa tarkoitetun henkilön yksilöimistä veronmaksuvelvolliseksi. [15]

46. Tilanne ei ole tällainen käsiteltävässä asiassa. Tätä korostavat perustellusti myös komissio ja Espanja.

47. Arvonlisäverodirektiivin 204 artikla koskee (ulkoisen) veroedustajan nimeämistä, jos verovelvollinen ei ole sijoittautunut siihen jäsenvaltioon, jossa vero on maksettava ja jossa hän on suorittanut liiketoimia. Kantaja ei kuitenkaan ole nimetty veroedustaja. Arvonlisäverodirektiivin 203 artikla koskee veronmaksuvelvollisuutta, joka johtuu siitä, että arvonlisävero on mainittu virheellisesti laskussa. Tässä tapauksessa kantaja tai yhtiö ei ole laatinut tällaista laskua. Arvonlisäverodirektiivin 202 artikla koskee tullivarastoihin sijoitettuja tai niiden välillä lähetettäviä tavaroita. Tästä ei ole kyse käsiteltävässä asiassa.

48. Sitä vastoin 193–200 artikla koskee tiettyjä liiketoimia (tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset), joiden seurauksena on verovelvollisen tai tiettyjen henkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia, verovelka. Tällaisen liiketoimen yhteydessä yhteisvastuulliseksi veronmaksuvelvolliseksi voidaan määrätä myös muu henkilö kuin verovelvollinen. Epäasianmukaisen palkkion maksaminen ei kuitenkaan ole veronalainen ja verollinen tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus, jonka seurauksena olisi henkilön verovelka. Ilman tällaista verovelkaa ei ole veronmaksuvelvollista. Siinä tapauksessa kukaan muu henkilö kuin veronmaksuvelvollinen ei myöskään voi joutua siitä vastuuseen.

49. Arvonlisäverodirektiivin 205 artiklassa, joka koskee ainoastaan kyseisen direktiivin 193–204 artiklassa kuvattuja tilanteita, säädetyt edellytykset eivät siis täyty. DOPK:n 19 §:n 2 momentissa säädetty vastuu ei perustu arvonlisäverodirektiivin 205 artiklaan.

[14] Tuomio 14.10.2021, Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării și Administrației (C-360/20, EU:C:2021:856, 29 kohta).

[15] Vastaavasti tuomio 20.5.2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, 28 kohta).

4. Arvonlisäverodirektiivin 273 artikla

50. Näin ollen jäljellä on enää arvonlisäverodirektiivin 273 artikla. Sen mukaan jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

51. Näin ollen ratkaisevaa on yhtäältä se, varmistetaanko DOPK:n 19 §:n 2 momentissa säädetyllä yhtiön toimielimen vastuulla arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa tarkoitettu arvonlisäveron kannon oikea toimittaminen petosten estämiseksi (jäljempänä b kohta) ja toisaalta se, voidaanko arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa tarkoitettuja muita velvollisuuksia soveltaa myös henkilöön, joka ei ole verovelvollinen ja jonka ei ole vielä tarvinnut noudattaa mitään arvonlisäverodirektiivin mukaisia velvollisuuksia (jäljempänä a kohta).

a) Henkilön, joka ei ole verovelvollinen, muut velvollisuudet?

52. Kuten arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan sanamuodostakin ilmenee, velvollisuuksien mahdollinen laajentaminen koskee arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettujen verovelvollisten velvollisuuksia. Verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun noudattamisella on nimittäin merkitystä vain, jos lisävelvollisuudet liittyvät (toiseen) verovelvolliseen. Liiketoimeen osallistumattoman henkilön, joka ei ole verovelvollinen, lisävelvollisuudet eivät sinänsä voisi johtaa jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien erilaiseen kohteluun.

53. Tästä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan mukaan jäsenvaltiot eivät voi säätää lisävelvollisuuksia kenelle tahansa henkilöille (työntekijät, perheenjäsenet, naapurit jne.), joilla on jokin välillinen yhteys kolmannen henkilön arvonlisäverovelkaan, ja näin ollen laajentaa arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaa myös heihin.

54. Lisäksi sanamuoto "muista velvollisuuksista" näyttää minusta edellyttävän arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuja jo olemassa olevia velvollisuuksia, joita voidaan arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan nojalla vielä täydentää tietyistä syistä. Tämä sanamuoto ei käsitykseni mukaan mahdollista sitä, että luodaan ensimmäisen kerran uusia velvollisuuksia henkilöille, joihin ei aikaisemmin ole sovellettu arvonlisäverodirektiiviä.

55. Tämä päätelmä vastaa arvonlisäverodirektiivin systematiikkaa ja tarkoitusta. Kyseisellä direktiivillä nimittäin säännellään (aineellista) arvonlisävero-oikeutta eli arvonlisäverovelvollisen arvonlisäverovelan syntymistä. Näin ollen perusmääritelmässä (arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohta) edellytetään *verovelvollisen* suorittamia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa puolestaan määritellään, kuka on verovelvollinen. Verovelvollisia ovat vain henkilöt, jotka harjoittavat itsenäisesti liiketoimintaa. Näihin eivät lähtökohtaisesti kuulu yhtiön toimielimet.[16]

56. Lisäksi 273 artikla sisältyy XI osaston, jonka otsikko on "Verovelvollisten ja tiettyjen henkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia", 7 lukuun ("Erinäiset säännökset"). Kun 272 artiklan mukaan tietyt verovelvolliset voidaan vapauttaa tietyistä 2–6 luvussa säädetyistä velvollisuuksista,

[16] Ks. jopa muun kuin palvelussuhteessa olevan hallintoneuvoston osalta: tuomio 13.6.2019, IO (Arvonlisävero – Säätiön hallintoneuvoston jäsenen toiminta) (C-420/18, EU:C:2019:490).

273 artiklalla velvollisuuksia laajennetaan koskemaan muita velvollisuuksia tai lisävelvollisuuksia. Systemaattiselta kannalta tämä voi tarkoittaa vain XI osastossa tarkoitettuja verovelvollisten ja tiettyjen henkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia, velvollisuuksia.

57. Kun arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan eivät lähtökohtaisesti [17] kuulu henkilöt, jotka eivät ole arvonlisäverovelvollisia, arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan nojalla jäsenvaltiot tuskin voivat määrätä erityisiä (muita/ylimääräisiä) velvollisuuksia henkilöille, joihin arvonlisäverodirektiiviä ei ole aiemmin sovellettu, vain siksi, että sillä pyritään myös arvonlisäverotulojen turvaamiseen ja veropetosten estämiseen. Vastaavasti ennakkoratkaisupyynnöt, joihin unionin tuomioistuin on vastannut arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan yhteydessä, ovat aina koskeneet tapauksia, joissa verovelvolliselle on asetettu lisävelvollisuuksia tai seuraamuksia. [18]

58. Velvollisuuksien laajentaminen arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan perusteella on mahdollista korkeintaan sellaisten henkilöiden osalta, jotka huolimatta siitä, että he eivät ole verovelvollisia, kuitenkin jo kuuluvat arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan. Esimerkkinä voidaan mainita oikeushenkilöt, jotka eivät ole verovelvollisia mutta joille on annettu arvonlisäverotunniste ja joista voi näin ollen tulla myös veronmaksuvelvollisia (ks. arvonlisäverodirektiivin 197 artiklan 1 kohdan b alakohta).

59. Tämä käy selvästi ilmi myös arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan toisesta kohdasta. Tämän artiklan ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei nimittäin kuitenkaan voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen (XI osaston, jonka otsikkona on "Verovelvollisten ja tiettyjen henkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia, velvollisuudet") 3 luvussa ("Laskutus") vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi. Myös siinä mainitut velvollisuudet koskevat ainoastaan verovelvollisia ja tiettyjä henkilöitä, jotka eivät ole verovelvollisia mutta jotka jo kuuluvat kyseisen direktiivin soveltamisalaan.

60. Tämä pätee erityisesti, kun otetaan huomioon arvonlisäverodirektiivin 205 artikla. Koska kyseinen säännös koskee nimenomaisesti vain tiettyjä tilanteita, soveltamisalan laajentaminen muihin tilanteisiin on tuskin perusteltavissa arvonlisäverodirektiivin 273 artiklalla. Asiakkaan rinnakkainen vastuu liiketoimen suorittavan yrityksen arvonlisäverosta olisi tosin myös hyödyllinen verotulojen turvaamisen ja veropetosten estämisen kannalta. Sama koskee sellaisen varkaan vastuuta, jonka tekemästä varkaudesta seuraa se, että varkauden uhri ei kykene maksamaan arvonlisäverovelkojaan. Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan sanamuodon perusteella tällaisen henkilön, joka ei ole verovelvollinen, vastuu ei kuitenkaan ole mahdollinen.

b) Vastuu on välttämätön arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi?

61. Lisäksi on kyseenalaista, onko DOPK:n 19 §:n 2 momentissa säädetty vastuu ylipäänsä omiaan varmistamaan arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen *ja* estämään petokset.

[17] Poikkeukset koskevat esimerkiksi oikeushenkilöitä, jotka eivät ole verovelvollisia, koska ne suorittavat esimerkiksi myös yhteisöhankintoja (ks. arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohta ja 20 artiklan toinen kohta), tai jotka voivat tulla veronmaksuvelvollisiksi arvonlisäverotuksessa (ks. arvonlisäverodirektiivin 197 artiklan 1 kohdan b alakohta).

[18] Ks. määräys 21.10.2021, EuroChem Agro Hungary (C-583/20, ei julkaistu, 25 kohta); tuomio 15.4.2021, Grupa Warzywna (C-935/19, EU:C:2021:287, 24 kohta); tuomio 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374); tuomio 26.10.2017, BB construct (C-534/16, EU:C:2017:820, 22 kohta, joka koski vakuutta, joka uusien verovelvollisten on asetettava); tuomio 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, 55 kohta); tuomio 5.10.2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, 42 kohta) ja tuomio 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 54 kohta, jossa puhutaan toimijoista, ja 61 kohta, jossa puhutaan verovelvollisista.

62. Vastuu on nimittäin edelleen yleinen ja tässä tapauksessa jopa henkilön, joka ei ole verovelvollinen, vastuu toisen henkilön verosta. Näin ollen kantajan maksettavana oleva määrä ei ole arvonlisäveroa. Vero on edelleen verovelvollisen maksettava. Tämä käy ilmi DOPK:n 21 §:n 3 momentista. Sen mukaan vastuu raukeaa, kun verovelka lakkaa, ja jo maksetut määrät palautetaan vastuussa olevalle henkilölle. Näin ollen se, että vastuussa oleva henkilö suorittaa maksun, ei edes poista verovelkaa.

63. Jos kantaja ei kuitenkaan ole velvollinen maksamaan arvonlisäveroa, DOPK:n 19 §:n 2 momenttiin perustuvalla vastuulla ei myöskään voida varmistaa arvonlisäveron kannon oikeaa toimittamista. Se, mitä tällä vastuulla pyritään sanktioimaan tai estämään, on varallisuuden vilpillinen vähentäminen yhtiön vahingoksi, minkä seurauksena yhtiö ei voi maksaa velkojaan (tässä tapauksessa verovelkojaan). DOPK:n 19 §:n 2 momentin mukainen vastuu ei ole esteenä arvonlisäveron kannon oikealle toimittamiselle eikä se edistä sitä. Arvonlisävero on nimittäin edelleen kannettava täsmälleen samassa määrässä arvonlisäverovelvolliselta.

64. Lisäksi tällä henkilön, joka ei ole verovelvollinen, vastuulla ei myöskään estetä verovelvollista tekemästä veropetosta. Kyseinen vastuu liittyy yksinomaan verojen maksamatta jäämiseen verovelvollisen puuttuvien varojen vuoksi. Pelkästään se, että asianmukaisesti ilmoitetut verot jätetään maksamatta, ei kuitenkaan ole veropetos.[19] Myöskään tältä osin arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan edellytykset eivät täyty.

B Välipäätelmä

65. Näin ollen, kuten Bulgaria on korostanut, DOPK:n 19 §:n 2 momentilla ei sovelleta tai panna täytäntöön unionin oikeutta. Sillä ei määrätä seuraamusta arvonlisäverodirektiivin säännösten rikkomisesta vaan lojaliteettivelvollisuuksien rikkomisesta yhtiötä kohtaan. Tällä rikkomisella on korkeintaan välillisiä vaikutuksia kolmannen henkilön suorittamaan arvonlisäveron maksuun.

66. Kuten olen jo toisaalla todennut, välilliset yhteydet arvonlisäverolainsäädäntöön eivät kuitenkaan riitä unionin oikeuden soveltamisalaan kuulumiseksi.[20] Tämä lähestymistapa on perusoikeuskirjan soveltamisalan määrittämistä koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukainen.[21] Perusoikeuskirjan sovellettavuus edellyttää myös tietynasteisen sellaisen yhteyden olemassaoloa, joka ylittää kyseisten alojen läheisyyden tai niiden väliset epäsuorat vaikutukset, unionin oikeuden toimen ja kyseessä olevan kansallisen toimenpiteen välillä.

67. Näin ollen unionin tuomioistuin ei ole toimivaltainen vastaamaan käsiteltävässä asiassa esitettyihin kysymyksiin. Yhtiön toimielimen (arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu henkilö, joka ei ole verovelvollinen) yleinen yhteisvastuu yhtiötä vahingoittavasta menettelystä (tässä tapauksessa epäasianmukaisen suuren palkkion maksaminen), joka on syy-yhteydessä yhtiön erääntyneiden verovelkojen maksamatta jäämiseen, ei ole arvonlisäverodirektiivin kohteena eikä kuulu unionin oikeuden soveltamisalaan. Näin on myös silloin, kun yhtiön maksamattomiin tai myöhässä maksettuihin verovelkoihin sisältyy osittain arvonlisävelkoja tai korkoja myöhässä maksetuille arvonlisäveloille.

[19] Tuomio 2.5.2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, 39 ja 40 kohta); ks. tästä yksityiskohtaisesti ratkaisuehdotukseni 5.5.2022 HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:364, 35 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

[20] Ks. ratkaisuehdotukseni IN ja JM (C-469/18 ja C-470/18, EU:C:2019:597, 65 kohta). Ks. tältä osin myös tuomio 24.10.2019, Belgian valtio (C-469/18 ja C-470/18, EU:C:2019:895, 18 kohta).

[21] Tuomio 6.10.2016, Paoletti ym. (C-218/15, EU:C:2016:748, 14 kohta); tuomio 10.7.2014, Julián Hernández ym. (C-198/13, EU:C:2014:2055, 34 kohta) ja tuomio 6.3.2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, 24 kohta).

C Toissijaisesti: onko unionin oikeus esteenä yhteisvastuulle arvonlisäveroveloista, mukaan lukien korot?

68. Jos unionin tuomioistuin sitä vastoin katsoo olevansa toimivaltainen vastaamaan ennakkoratkaisukysymyksiin sillä perusteella, että se tulkitsee DOPK:n 19 §:n 2 momentissa säädetyn vastuun arvonlisäverodirektiivin soveltamiseksi, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kolmeen kysymykseen voidaan vastata seuraavasti: unionin oikeudessa ei edellytetä tällaista vastuuta, mutta se ei ole myöskään esteenä tällaiselle vastuulle.

69. Unionin tuomioistuimen mukaan arvonlisäverodirektiivin 205 artiklaan perustuvan vastuun yhteydessä on kiistatonta, että tämä vastuu ulottuu kolmannen henkilön verovelan lisäksi myös viivästyskorkoihin.[22] Vaikka arvonlisäverodirektiivin 205 artiklassa tarkoitettu yhteisvastuu koskee kyseisen säännöksen sanamuodon mukaan vain arvonlisäveron maksamista, se ei estä jäsenvaltioita määräämästä yhteisvastuullista henkilöä suorittamaan kaikki tähän veroon liittyvät kustannukset. Niihin kuuluvat myös viivästyskorot, jotka veronmaksuvelvollisen on maksettava tämän veron maksamatta jättämisen vuoksi.[23]

70. Mielestäni tämä pätee – komission ja Espanjan näkemyksen mukaisesti – myös käsiteltävään asiaan, jos lisävastuu voidaan perustaa arvonlisäverodirektiivin 273 artiklaan. Jos yhtiön toimielin on omalla toiminnallaan (epäasianmukaisen palkkion maksaminen) aiheuttanut sen, että yhtiö ei ole voinut maksaa arvonlisäverovelkaansa ajoissa, vastuu näistä maksamattomista veroista ja näin seuranneesta kolmannen henkilön saamasta perusteettomasta edusta (korkoetu) palvelee hyväksyttävää tavoitetta (yhtiön varallisuuden turvaaminen vastuulla, joka koskee maksettavia veroja ja niihin liittyviä viivästysvahinkoja).

71. Tämä vastuu täyttää myös muut suhteellisuusperiaatteen vaatimukset.[24] Se on tavoitteeseensa soveltuva ja tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi. Samalla tavalla tavoitteeseen soveltuvaa mutta lievempää keinoa ei ole nähtävissä. Siltä osin kuin se koskee vastuussa olevaa henkilöä, joka on saanut perusteetonta etua yhtiön varallisuutta vähentämällä, ja edun saaminen on syy-yhteydessä vero- ja korkovelan maksamatta jättämiseen, tällainen vastuu on myös asianmukainen keino.

VI Ratkaisuehdotus

72. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Administrativen sad Veliko Tarnovolle seuraavasti:

Yhtiön toimielimen (arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu henkilö, joka ei ole verovelvollinen) yleinen yhteisvastuu yhtiötä vahingoittavasta menettelystä (tässä tapauksessa epäasianmukaisen suuren palkkion maksaminen), joka on syy-yhteydessä yhtiön erääntyneiden verovelkojen maksamatta jäämiseen, ei ole arvonlisäverodirektiivin kohteena eikä kuulu unionin oikeuden soveltamisalaan. Näin ollen unionin tuomioistuin ei ole toimivaltainen vastaamaan esitettyihin kysymyksiin.

[22] Tuomio 20.5.2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, 40 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

[23] Tuomio 20.5.2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, 42 kohta), jonka osalta unionin tuomioistuin ei noudattanut ehdottamaani suppeampaa tulkintaa arvonlisäverodirektiivin 205 artiklasta – ks. ratkaisuehdotukseni ALTI (C-4/20, EU:C:2021:12, 31 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

[24] Esimerkinomaisesti: tuomio 26.10.2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, 57 kohta) ja tuomio 27.1.2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, 52 kohta).