Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

11 päivänä kesäkuuta 2020*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 90 ja 273 artikla – Veron peruste – Alentaminen – Kieltäytyminen – Maksun laiminlyönti – Verovelvollinen ei ole valvonut saatavaansa velallista vastaan aloitetussa konkurssimenettelyssä – Verotuksen neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate – Välitön oikeusvaikutus

Asiassa C-146/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Vrhovno sodišče (ylin tuomioistuin, Slovenia) on esittänyt 30.1.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 21.2.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

SCT d.d., konkurssissa,

vastaan

Slovenian tasavalta,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. G. Xuereb sekä tuomarit T. von Danwitz ja A. Kumin (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Longar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 26.2.2020 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– SCT d.d., konkurssissa, edustajanaan S. Pušenjak, odvetnica,

– Slovenian hallitus, asiamiehinään T. Mihelič Žitko ja V. Klemenc,

– Tšekin hallitus, asiamiehinään M. Smolek, O. Serdula ja J. Vláčil,

– Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

– Euroopan komissio, asiamiehinään N. Gossement ja M. Kocjan,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

* Oikeudenkäyntikieli: sloveeni.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 90 artiklan tulkintaa.

2 Kysymys esitettiin oikeudenkäynnissä, jossa vastapuolina ovat konkurssissa oleva yhtiö SCT d.d. ja Slovenian tasavalta ja jossa kyse on siitä, ettei SCT:n sallittu oikaista maksetun arvonlisäveron määrää, joka liittyi perimättä jääneisiin saataviin, sen vuoksi, ettei tämä yhtiö ollut valvonut saataviaan velallisia vastaan aloitetuissa konkurssimenettelyissä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.

2. Jäsenvaltiot voivat olla soveltamatta 1 kohtaa, jos maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain.”

4 Saman direktiivin 273 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

Slovenian oikeus

5 Arvonlisäverolain (Zakon o davku na dodano vrednost, jäljempänä ZDDV-1) 39 §:n 2–4 momentissa säädetään seuraavaa:

”(2) Jos sopimus mitätöidään, suoritukset palautetaan tai hintaa alennetaan liiketoimen suorittamisen jälkeen, veron perustetta alennetaan vastaavasti. Verovelvollinen voi oikaista (alentaa) ilmoitetun arvonlisäveron määrää, jos se ilmoittaa kirjallisesti ostajalle arvonlisäveron määrän, jonka osalta tällä ei ole vähennysoikeutta.

(3) Verovelvollinen voi myös oikaista (alentaa) ilmoitetun arvonlisäveron määrää, jos konkurssimenettelyn päättämisestä annetun lainvoimaisen tuomioistuinratkaisun perusteella tai loppuun saatetun akordimenettelyn perusteella verovelvollinen ei saa lainkaan tai osittain maksua. Samalla tavoin voi toimia myös verovelvollinen, joka saa tuomioistuimen lopullisen ratkaisun täytäntöönpanomenettelyn lykkäämisestä tai jonkin muun asiakirjan, josta ilmenee, että se ei ole

saanut maksua päättyneessä pakkotäytäntöönpanomenettelyssä tai ei ole saanut sitä kokonaan, koska velallinen on poistettu kaupparekisteristä tai muista merkityksellisistä rekistereistä tai muista asiakirjoista. Jos verovelvollinen saa myöhemmin täyden tai osittaisen maksun vastineena sellaisesta tavaroiden luovutuksestaan tai palvelujen suorituksestaan, johon liittyvää veron perustetta on oikaistu tässä momentissa säädetyllä tavalla, sen on ilmoitettava saamaansa määrään liittyvä arvonlisävero.

(4) Edellisestä momentista huolimatta verovelvollinen voi oikaista (alentaa) ilmoitetun mutta maksamatta jääneen arvonlisäveron määrää kaikkien sellaisten tunnustettujen velkojen osalta, jotka se on ilmoittanut akordi- tai konkurssimenettelyssä.”

6 Rahoitustoimista, maksukyvyttömyysmenettelyistä ja pakollisesta likvidaatiosta annetun lain (Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju, jäljempänä ZFPPIPP) 296 §:ssä säädetään seuraavaa:

7 ”(1) Velkojien on valvottava konkurssimenettelyssä kaikki saatavat, joita niillä on konkurssissa olevalta velalliselta ja jotka ovat syntyneet konkurssimenettelyn alkamiseen mennessä, lukuun ottamatta saatavia, joita ei lain perusteella pidä valvoa.”

8 – –

9 (5) Jos velkoja ei noudata tämän pykälän 1 momentissa – – vahvistettua saatavan valvomista koskevaa määräaikaa, sen saatava konkurssiin joutuneelta velalliselta lakkaa, ja tuomioistuin hylkää liian myöhään esitetyn vaatimuksen velan valvomisesta konkurssissa.

10 – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 SCT teki huhtikuun 2014 verokaudelta arvonlisäverorekisterissä arvonlisäveron oikaisun, jonka suuruus oli 272 471 euroa ja joka liittyi maksamattomiin saataviin, joita sillä oli kahdelta yhtiöltä, joita koskevat konkurssimenettelyt oli saatettu lopullisesti päätökseen heinäkuussa 2013.

12 Toimivaltainen veroviranomainen totesi tekemässään tarkastuksessa, ettei SCT ollut valvonut saataviaan asianomaisissa konkurssimenettelyissä ja että kyseiset saatavat olivat ZFPPIPP:n 296 §:n nojalla lakanneet. Tämän perusteella se katsoi, että edellytykset arvonlisäveron alentamiselle eivät täyttyneet.

13 SCT:n tekemän oikaisuvaatimuksen ratkaisemisen yhteydessä vahvistettiin, että verovelvollisella on ZDDV-1:n 39 §:n 3 momentin nojalla oikeus tehdä konkurssimenettelyn päättämistä koskevan lopullisen määräyksen perusteella arvonlisäveron määrän oikaisu vain, jos se on valvonut saatavansa velallisen konkurssissa. Valvomalla oman saatavaansa konkurssissa verovelvollinen osoittaa lisäksi, että tämä saatava on vielä olemassa, millä on erityistä merkitystä, kun kyse on saatavista verovelvolliseen sidoksissa olevilta henkilöiltä, kuten tilanne nyt käsiteltävässä asiassa on.

14 SCT:n valituksen ensimmäisessä oikeusasteessa käsitellyt hallintotuomioistuin vahvisti veroviranomaisten päätökset. Se perusti tässä yhteydessä kantansa arvonlisäverodirektiivin 90 artiklaan. Tämän tuomioistuimen mukaan on niin, että vaikka tämän artiklan 1 kohdassa säädetään, että jos liiketoimen suorittamisen jälkeen maksua ei ole saatu, veron perustetta alennetaan vastaavasti, saman artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltioilla on mahdollisuus poiketa 1 kohdan säännöksestä. Slovenian lainsäätäjä on siten käyttänyt tätä poikkeamismahdollisuutta.

15 Vrhovno sodiščeen (ylin tuomioistuin, Slovenia) tekemässään valituksessa SCT väittää, ettei ZDDV-1:n 39 §:n 3 momentissa poiketa arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa vahvistetuista velvollisuuksista, vaan siinä säädetään ainoastaan edellytyksistä, joiden on täytyttävä, jotta veron perustetta voidaan alentaa. Tässä 39 §:n 3 momentissa ei siten sovelleta direktiivin 90 artiklan 2 kohtaa.

16 Vrhovno sodišče täsmentää, että ZDDV-1:n 39 §:n 2 momentissa, jossa luetellaan tapaukset, joissa arvonlisäveron perustetta alennetaan, ei mainita tilannetta, jossa maksu on laiminlyöty. Tästä seuraa, että Slovenian lainsäätäjä on soveltanut arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohtaa ja säätänyt, että oikeudesta alentaa arvonlisäveron perustetta poiketaan näissä tapauksissa.

17 Kyseisen tuomioistuimen mukaan ZDDV-1:n 39 §:n 3 momentista voidaan kuitenkin päätellä, että Slovenian lainsäätäjä on säätänyt tyhjentävästi neljästä tilanteesta, joissa verovelvolliselle sallitaan veron perusteen alentaminen myös tilanteessa, jossa maksu on laiminlyöty, ja niissä on kyse ”poikkeuksen poikkeuksesta”. Nämä poikkeustilanteet johtuvat siitä, että verovelvollisen on mahdotonta saada omasta saatavastaan täyttä maksua. Verovelvollisen edellytetään kuitenkin toteuttavan tiettyjä toimia, jotta oikeus alentaa arvonlisäveron perustetta voidaan myöntää. Sen on osoitettava asianmukaisen lakisääteisen menettelyn yhteydessä laadituilla virallisilla asiakirjoilla, että sen on mahdotonta periä tätä saatavaa.

18 Mainittu tuomioistuin katsoi, että ZDDV-1:n 39 §:stä johtuvaa arvonlisäveron perusteen alentamisen mahdollisuutta koskevaa rajoitusta voitaisiin pitää arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdan vastaisena siitä syystä, että siinä ei sallita veron perusteen alentamista kaikissa tapauksissa, joissa saatavan maksun laiminlyönnistä on tullut lopullinen, vaan alentamiselle asetetaan päinvastoin lisäedellytyksiä, jotka verovelvollisen on täytettävä.

19 Vrhovno sodišče pohtii tässä tilanteessa, onko arvonlisäverojärjestelmässä noudatettavat periaatteet huomioon ottaen kuitenkin sallittua, että oikeus arvonlisäveron perusteen alentamiseen evätään arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa säädettyjen poikkeusten perusteella tapauksessa, jossa maksu on laiminlyöty, jos verovelvollinen ei ole osoittanut riittävää huolellisuutta saadakseen perittyä saatavansa ja varmistaakseen valtiolle suoritettavan arvonlisäveron maksamisen, vaikka verovelvollinen ei olisikaan osallistunut veropetokseen tai verojen välttelyyn.

20 Arvonlisäverovelvollinen on näet yksi tämän veron kantamista koskevan järjestelmän kulmakivistä, kun se valtion lukuun kerää ja tilittää saamansa arvonlisäveron. Jos verovelvolliselle myönnettäisiin oikeus alentaa arvonlisäveron perustetta kaikissa tapauksissa, joissa saatavia ei ole maksettu, ja siten myös silloin, kun verovelvollinen ei itse täytä arvonlisäverojärjestelmästä johtuvia velvollisuuksiaan, tämä veisi valtiolta mahdollisuuden saada sille kuuluva ilmoitettu arvonlisävero.

21 Vaikka unionin lainsäätäjän jäsenvaltioille arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa antamaa toimivaltaa olisi mahdollista tulkita siten, että jäsenvaltion lainsäätäjällä on sen nojalla oikeus rajoittaa mahdollisuutta alentaa arvonlisäveron perustetta silloin, kun maksun laiminlyönti on lopullinen, tämä tuomioistuin pohtii kuitenkin, onko arvonlisäverodirektiivin perusteella kuitenkin tarpeen antaa verovelvolliselle mahdollisuus osoittaa, että vaikka se olisi valvonut nämä saatavat konkurssimenettelyssä, niitä ei olisi maksettu, tai että oli olemassa muita järkeviä perusteita sille, että se jätti saatavansa valvomatta.

22 Kansallinen tuomioistuin pohtii lopuksi sitä, onko mahdollista katsoa, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdalla on välitön oikeusvaikutus erityisesti siinä tapauksessa, että jäsenvaltion lainsäätäjä on ylittänyt tämän direktiivin 90 artiklan 2 kohdassa vahvistettuja poikkeuksia koskevan hyväksyttävän sääntelyn rajat.

23 Tässä tilanteessa Vrhovno sodišče päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko mahdollista tulkita arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohtaa siten, että siinä sallitaan poikkeus arvonlisäveron perusteen alentamista koskevasta oikeudesta myös siinä tapauksessa, että maksun laiminlyönti on lopullinen, jos tämä maksun lopullinen laiminlyönti on seurausta siitä, että verovelvollinen ei ole toteuttanut vaadittavia toimenpiteitä esimerkiksi siten, että se on jättänyt valvomatta saatavan velallistaan vastaan aloitetussa konkurssimenettelyssä, kuten nyt käsiteltävässä tapauksessa?

2) Onko myös siinä tapauksessa, että tällainen poikkeus oikeudesta alentaa arvonlisäveron perustetta sallitaan, silti olemassa oikeus tällaisen veron perusteen alentamiseen maksun laiminlyönnin vuoksi, jos verovelvollinen osoittaa, että vaikka se olisi valvonut saatavansa konkurssimenettelyssä, näitä saatavia ei olisi maksettu, tai että oli olemassa järkevät perusteet sille, että se jätti valvomatta saatavan?

3) Onko arvonlisäverolain 90 artiklan 1 kohdalla välitön oikeusvaikutus siinäkin tapauksessa, että jäsenvaltion lainsäätäjä on ylittänyt tämän direktiivin 90 artiklan 2 kohdassa vahvistettuja poikkeuksia koskevan hyväksyttävän sääntelyn rajat?

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen ja toinen ennakkoratkaisukysymys

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä ja toisella ennakkoratkaisukysymyksellään, joita on syytä tarkastella yhdessä, perimmiltään sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion säännöksille, joiden mukaan verovelvolliselta evätään oikeus alentaa perimiskelvottomaan saatavaan liittyvää maksettua arvonlisäveroa silloin, kun verovelvollinen ei ole valvonut tätä saatavaa velallistaan vastaan aloitetussa konkurssimenettelyssä, jos tämä verovelvollinen osoittaa, että vaikka se olisi valvonut saatavansa konkurssimenettelyssä, saatavaa ei olisi saatu perittyä tai että oli olemassa järkevät perusteet sille, että se jätti valvomatta kyseisen saatavan.

25 Tähän kysymykseen vastattaessa on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdalla, joka koskee sopimuksen mitätöimistä, peruuttamista tai purkamista taikka kauppahinnan maksamisen täyttä tai osittaista laiminlyöntiä tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävää hinnanalennusta, velvoitetaan jäsenvaltiot alentamaan arvonlisäveron perustetta ja siten myös verovelvollisen maksettavaksi tulevan arvonlisäveron määrää aina, kun verovelvollinen ei liiketoimen toteuttamisen jälkeen saa lainkaan vastiketta tai osaa siitä. Tämä säännös on ilmaus arvonlisäverodirektiivin perusperiaatteesta, jonka mukaan veron peruste on todella saatu vastike ja josta väistämättä seuraa, että veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin verovelvollinen oli sitä saanut (tuomio 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Tämän direktiivin 90 artiklan 2 kohdan perusteella jäsenvaltiot voivat kuitenkin poiketa edellä mainitusta säännöstä, jos kauppahinnan maksaminen laiminlyödään täysin tai osittain. Verovelvolliset eivät siis voi vedota arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan perusteella oikeuteen saada alentaa arvonlisäveron perustettaan, mikäli kyseessä oleva jäsenvaltio on päättänyt soveltaa tätä poikkeusta (ks. vastaavasti tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, 23 kohta).

27 Tämä poikkeamismahdollisuus, joka koskee yksinomaan tilannetta, jossa kauppahinnan maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain, perustuu sille ajatukselle, että tietyissä olosuhteissa ja kyseisen jäsenvaltion oikeudellisen tilanteen mukaisesti vastikkeen maksun laiminlyönti voi olla vain väliaikaista tai sen todentaminen voi olla vaikeaa (tuomio 22.2.2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Mainitun poikkeamismahdollisuuden tarkoituksena on vain antaa jäsenvaltioille oikeus vastata maksettavien määrien perimisen onnistumiseen liittyvään epävarmuuteen, eikä siinä säädetä siitä, voidaanko arvonlisäveron perustetta olla alentamatta tapauksessa, jossa maksun laiminlyönti on lopullinen (määräys 24.10.2019, Porr Építési Kft., C-292/19, ei julkaistu, EU:C:2019:901, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Se, että jäsenvaltioille annettaisiin mahdollisuus sulkea tällaisessa tapauksessa kokonaan pois arvonlisäveron perusteen alentaminen, olisi vastoin arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta, josta seuraa erityisesti, että veroja valtion lukuun keräävä elinkeinonharjoittaja on vapautettava kokonaan arvonlisäveron alaisen liiketoimintansa yhteydessä maksamastaan tai maksettavaksi tulevasta arvonlisäverosta (määräys 24.10.2019, Porr Építési Kft., C-292/19, ei julkaistu, EU:C:2019:901, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Unionin tuomioistuin on tässä yhteydessä katsonut, että tilannetta, jolle on ominaista velallisen velvoitteiden lopullinen alentuminen suhteessa velkojiin, ei voida pitää arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna ”maksun laiminlyöntinä” (määräys 24.102019, Porr Építési Kft., C-292/19, ei julkaistu, EU:C:2019:901, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Tällaisessa tapauksessa jäsenvaltion on sallittava arvonlisäveron perusteen alentaminen, jos verovelvollinen voi osoittaa, että sillä velalliseltaan oleva saatava on tullut lopullisesti mahdottomaksi periä (määräys 24.102019, Porr Építési Kft., C-292/19, ei julkaistu, EU:C:2019:901, 29 kohta).

32 Nyt käsiteltävässä asiassa on ilmennyt, että pääasiassa kyseessä olevat saatavat ovat tulleet lopullisesti mahdottomaksi periä.

33 ZFPPIPP:n 296 §:n 5 momentin mukaan on näet niin, että jos näitä saatavia ei ole valvottu asianomaisia velallisia vastaan aloitetuissa konkurssimenettelyissä, saatavat ovat lakanneet, ja saatavien valvomatta jättäminen on siten johtanut velallisten velvoitteiden lopulliseen alentumiseen suhteessa SCT:hen. Lisäksi sitä, että nämä konkurssimenettelyt on saatettu lopullisesti päätökseen ja että SCT:llä näiltä velallisilta olevia saatavia ei ollut saatu perittyä konkurssimenettelyjen päättyessä, ei ole kiistetty.

34 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaista tilannetta ei voida pitää arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna ”maksun laiminlyöntinä”, vaan kyse on saman artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta tilanteesta, mistä seuraa asianomaisen jäsenvaltion velvollisuus alentaa arvonlisäveron perustetta, koska verovelvollinen ei ole saanut vastiketta.

35 Nyt käsiteltävässä asiassa SCT:ltä on evätty oikeus alentaa veron perustetta siksi, että yhtiö ei noudattanut kansallisesta lainsäädännöstä johtuvaa vaatimusta, jonka mukaan alentamisen edellytyksenä on se, että verovelvollinen valvoo perimättä jääneet saatavansa konkurssimenettelyssä.

36 Slovenian hallitus väittää tämän vaatimuksen perustuvan arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaan ja 273 artiklaan, joissa jäsenvaltioille annetaan harkintavaltaa, kun ne vahvistavat edellytykset ja velvollisuudet, jotka verovelvollisten on täytettävä suhteessa veroviranomaisiin, jotta veron perustetta voidaan alentaa.

37 Tässä yhteydessä on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan mukaan veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.

38 Lisäksi jäsenvaltiot voivat tämän direktiivin 273 artiklan nojalla säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, edellyttäen erityisesti, että tätä mahdollisuutta ei käytetä laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.

39 Koska arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan ja 273 artiklan säännöksissä ei niissä vahvistettujen rajojen lisäksi täsmennetä niitä edellytyksiä eikä velvollisuuksia, joista jäsenvaltiot voivat säätää, näillä säännöksillä niille annetaan harkintavaltaa muun muassa niiden muodollisuuksien osalta, joita verovelvollisten on täytettävä kyseisten valtioiden veroviranomaisissa voidakseen saada veron perusteen alennetuksi (tuomio 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, 32 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

40 Veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi toteutettavissa toimenpiteissä voidaan lähtökohtaisesti olla noudattamatta arvonlisäveron perustetta koskevia sääntöjä ainoastaan siltä osin kuin se on tämän erityisen tavoitteen saavuttamiseksi ehdottoman välttämätöntä. Niillä on nimittäin haitattava mahdollisimman vähän arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden ja periaatteiden toteutumista, eikä niitä näin ollen voida soveltaa siten, että niillä vaarannettaisiin arvonlisäveron neutraalisuus (tuomio 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Näin ollen on tärkeää, että ne muodollisuudet, jotka verovelvollisen on täytettävä saadakseen veroviranomaisissa oikeuden arvonlisäveron perusteen alentamiseen, on näin ollen rajoitettava niihin, joiden avulla voidaan osoittaa, että liiketoimen toteuttamisen jälkeen vastike on lopullisesti jäänyt osittain tai kokonaan saamatta. Kansallisten tuomioistuinten on tältä osin tarkistettava, että kyseessä olevan jäsenvaltion edellyttämät muodollisuudet ovat tällaisia (tuomio 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Nyt käsiteltävässä asiassa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella vaatimuksella, jonka mukaan edellytyksenä sille, että verovelvollinen voi vastaavasti alentaa veron perustetta maksun laiminlyönnin johdosta, on se, että verovelvollinen valvoo maksamatta olevan saatavan velallistaan vastaan aloitetussa konkurssimenettelyssä, voidaan lähtökohtaisesti edesauttaa arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamista sekä petosten ja verotulojen menettämisen vaaran eliminoimista, ja sillä tavoitellaan siten arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa ja 273 artiklassa vahvistettuja hyväksyttäviä tavoitteita (ks. vastaavasti tuomio 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, 32 ja 33 kohta ja tuomio 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, 35 ja 36 kohta).

43 Kun kyse on ensinnäkin tavoitteesta estää petokset, on todettava, että vaikka pääasiassa kyseessä olevan kaltainen edellytys on omiaan estämään valtiolle aiheutuvan vahingon silloin, kun verovelvollisen, joka ei ole valvonut saatavaansa konkurssimenettelyssä, passiivisuus johtuu toimista, joista käy ilmi verovelvollisen ja hänen velallisensa vilpillinen yhteistoiminta, on kuitenkin syytä todeta, että tämän edellytyksen soveltamisesta seuraa veron perusteen alentamista koskevan oikeuden järjestelmällinen epääminen tapauksessa, jossa saatavaa ei ole valvottu, mikä merkitsee yleistä petoksen olettamaa, jolla ylitetään se, mikä on petosten estämistä koskevan tavoitteen saavuttamiseksi välttämätöntä (ks. vastaavasti tuomio 7.9.2017, Eqiom ja Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 On syytä lisätä, että unionin tuomioistuimen käytettävissä olevan asiakirja-aineiston perusteella pääasian oikeudenkäynnin tosiseikoista ei löydy viitteitä siitä, että kyse olisi veropetoksesta tai väärinkäytöksistä.

45 Kun kyse on toiseksi tavoitteesta eliminoida verotulojen menettämisen vaara, on syytä todeta, että koska se, että saatavaa ei ole valvottu velallista vastaan aloitetussa konkurssimenettelyssä, merkitsee sitä, että ZFPPIPP:n 296 §:n 5 momentin nojalla tämä saatava on lakannut suhteessa konkurssissa olevaan velalliseen, verovelvollinen menettää väistämättä mahdollisuuden saada edes osittaisen maksun saatavastaan, ja tästä aiheutuu mahdollisesti vahinkoa asianomaiselle jäsenvaltiolle.

46 Lisäksi – kuten Slovenian hallitus väitti muiden ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneiden sitä kiistämättä – pelkästään sitä, että saatava on valvottava konkurssimenettelyssä, ei rahoituskustannusten ja hallinnollisten rasitteiden näkökulmasta voida pitää liiallista rasitusta aiheuttavana toimenpiteenä.

47 Jos verovelvollinen kuitenkin osoittaa, että vaikka se olisi valvonut saatavansa, saatavaa ei olisi maksettu, sillä, että veron perusteen alentaminen suljetaan kokonaan pois ja että verovelvollisen on vastattava sellaisen arvonlisäveron määrän maksamisesta, jota tämä ei ole saanut liiketoimintansa yhteydessä, ylitetään joka tapauksessa se, mikä on ehdottoman välttämätöntä verotulojen menettämisen vaaran eliminoimista koskevan tavoitteen saavuttamiseksi (ks. vastaavasti tuomio 8.5.2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, 27 kohta). Asianomaisen saatavan valvomisella ei näet tässä tilanteessa olisi voitu välttää sitä, että valtiolle aiheutuu lisävahinkoa.

48 Kun kyse on vielä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymyksestä siitä, onko verovelvollisen voitava alentaa veron perustetta myös silloin, kun saatavan valvomatta jättämiselle oli olemassa järkevät perusteet, on todettava, että ennakkoratkaisupyynnöstä tai unionin tuomioistuimelle esitetyistä huomautuksista ei käy ilmi, että SCT olisi nyt käsiteltävässä asiassa vedonnut verotusmenettelyssä tällaisiin perusteisiin. Koska tällaisella oletuksella ei ole mitään yhteyttä pääasian kohteeseen, sitä ei ole tarpeen käsitellä.

49 45 Kaiken edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on syytä vastata, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa ja 273 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion säännöksille, joiden mukaan verovelvolliselta evätään oikeus alentaa perimiskelvottomaan saatavaan liittyvää maksettua arvonlisäveroa silloin, kun verovelvollinen ei ole valvonut tätä saatavaa velallistaan vastaan aloitetussa konkurssimenettelyssä, jos verovelvollinen osoittaa, että vaikka se olisi valvonut saatavansa konkurssimenettelyssä, saatavaa ei olisi saatu perittyä.

Kolmas kysymys

50 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmannella kysymyksellään perimmiltään sitä, mitä päätelmiä olisi tehtävä, jos tilanne, jossa edellytyksenä sille, että veron perustetta voidaan vastaavasti alentaa maksun laiminlyönnin johdosta, on se, että verovelvollinen valvoo maksamatta olevan saatavan velallista vastaan aloitetussa konkurssimenettelyssä, olisi arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan vastainen.

51 Tässä yhteydessä on syytä palauttaa mieleen, että kun kansalliset tuomioistuimet soveltavat kansallista lainsäädäntöä, niiden on tulkittava sitä mahdollisimman pitkälle kyseisen direktiivin sanamuodon ja tarkoituksen mukaisesti, jotta sillä tarkoitettu tulos saavutettaisiin ja siten noudatettaisiin SEUT 288 artiklan kolmatta kohtaa. Tämä velvollisuus tulkita kansallista oikeutta yhdenmukaisesti direktiivin kanssa on nimittäin erottamaton osa EUT-sopimuksella luotua järjestelmää, sillä näin kansalliset tuomioistuimet voivat toimivaltansa rajoissa varmistaa unionin oikeuden täyden tehokkuuden, kun ne ratkaisevat käsiteltävikseen saatettuja asioita (tuomio 6.7.2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

52 Jos kansallinen tuomioistuin ei voi tulkita kansallista säännöstöä unionin oikeuden vaatimusten mukaisesti, sen velvollisuutena on jäsenvaltion elimenä sen toimivaltaan kuuluvissa asioissa jättää soveltamatta kaikkia kansallisia säännöksiä, jotka ovat ristiriidassa sellaisen unionin oikeuden säännöksen tai määräyksen kanssa, jolla on välitön oikeusvaikutus sen käsiteltäväksi saatetussa oikeusriidassa (tuomio 19.12.2019, Deutsche Umwelthilfe, C-752/18, EU:C:2019:1114, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

53 Kuten tämän tuomion 33 kohdassa muistutettiin, arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa säädetään, että siinä tarkoitetuissa tapauksissa veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.

54 Vaikka kyseisessä artiklassa annetaan siten jäsenvaltioille tiettyä harkintavaltaa niiden toteuttaessa toimenpiteitä, joiden avulla voidaan määrittää alennuksen määrä, unionin tuomioistuin on katsonut, että tämä seikka ei kuitenkaan horjuta sen velvollisuuden, että kyseisessä artiklassa tarkoitetuissa tapauksissa on myönnettävä oikeus alentaa veron perustetta, täsmällisyyttä ja ehdottomuutta. Se täyttää näin ollen välittömän oikeusvaikutuksen aikaansaamisen edellytykset (tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

55 Edellä esitetyn perusteella kolmanteen kysymykseen on syytä vastata, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että noudattaakseen velvoitettaan toteuttaa kaikki toimenpiteet, joilla voidaan varmistaa tämän säännöksen täytäntöönpano, kansallisen tuomioistuimen on tulkittava kansallista lainsäädäntöä tämän säännöksen mukaisesti tai, jollei tällainen tulkinta ole mahdollista, jätettävä soveltamatta kaikkia kansallisia säännöksiä, joiden soveltaminen johtaisi tämän säännöksen vastaiseen lopputulokseen.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 90 artiklan 1 kohtaa ja 273 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion säännöksille, joiden mukaan verovelvolliselta evätään oikeus alentaa perimiskelvottomaan saatavaan liittyvää maksettua arvonlisäveroa silloin, kun verovelvollinen ei ole valvonut tätä saatavaa velallistaan vastaan aloitetussa konkurssimenettelyssä, jos verovelvollinen osoittaa, että vaikka se olisi valvonut saatavansa konkurssimenettelyssä, saatavaa ei olisi saatu perittyä.**

2) **Direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että noudattaakseen velvoitettaan toteuttaa kaikki toimenpiteet, joilla voidaan varmistaa tämän säännöksen täytäntöönpano, kansallisen tuomioistuimen on tulkittava kansallista lainsäädäntöä tämän säännöksen mukaisesti tai, jollei tällainen tulkinta ole mahdollista, jätettävä soveltamatta kaikkia kansallisia säännöksiä, joiden soveltaminen johtaisi tämän säännöksen vastaiseen lopputulokseen.**

Allekirjoitukset