

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

23 päivänä marraskuuta 2017 (\*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Veron peruste – Kuudes direktiivi 77/388/ETY – 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan toinen alakohta – Veron perusteen alentamista sen perusteella, että sopimuspuoli laiminlyö kauppahinnan maksamisen, koskevan oikeuden rajoittaminen – Täytäntöönpanoa koskeva jäsenvaltioiden liikkumavara – Elinkeinonharjoittajan ennakkorahoituksen keston oikeasuhteisuus

Asiassa C-246/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Syrakusan maakunnan verotuomioistuin, Italia) on esittänyt 7.3.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 28.4.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Enzo Di Maura**

vastaa

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

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta sekä tuomarit J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari), A. Arabadjiev, S. Rodin ja E. Regan,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään J. Kraehling ja G. Brown, avustajanaan E. Mitrophanous, barrister,
- Euroopan komissio, asiamiehinään F. Tomat ja M. Owsiany-Hornung,

kuultuaan julkisasiamiehen 8.6.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

**tuomion**

1 Ennakkoratkaisukysymys koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön

yhdenmukaistamisesta ? yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan sekä suhteellisuusperiaatteen, unionin oikeuden tehokkuuden periaatteen ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen tulkintaa.

2 Kysymys on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Enzo Di Maura ja Agenzia delle Entrate ? Direzione Provinciale di Siracusa (verohallitus ? Syrakusan maakunnallinen osasto, Italia) ja jossa on kyse arvonlisäveron perusteen alentamista koskevasta verotuspäätöksestä verovuodelta 2004.

### **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

#### Unionin oikeus

3 Kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa, joka koskee veron perusteen alentamista, säädetään seuraavaa:

”Sopimuksen mitätöinnin, peruutuksen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta on veron perustetta vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden määräämin edellytyksin.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin olla soveltamatta tätä säännöstä maksun täyden tai osittaisen laiminlyönnin osalta.”

#### Italian oikeus

4 Arvonlisäveron käyttönotosta ja sääntelystä 26.10.1972 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 633 (decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto; GURI nro 292, 11.11.1972), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä tasavallan presidentin asetus), 26 §:n, jonka otsikkona on ”Veron perustan tai veron muuttaminen”, 2 momentissa 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, tavarantoimittajalla tai palvelun suorittajalla on oikeus 19 §:ssä tarkoitetulla tavalla vähentää muutosta vastaava vero rekisteröimällä se 25 §:ssä tarkoitetulla tavalla. Tavarantoimittajan tai palvelun ostajan, joka on jo kirjannut liiketoimen viimeksi mainitun pykälän mukaisesti, on tässä tapauksessa kirjattava muutos 23 tai 24 §:n mukaisesti tämän vaikuttamatta hänen oikeuteensa saada palautuksena tavarantoimittajalle tai palvelun suorittajalle hyvityksenä maksettu määrä.”

5 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa Italian hallintoviranomaisten ja tuomioistuinten tulkinneen tätä säännöstä vakiintuneesti siten, että jos maksu laiminlyödään, veron perustetta voidaan alentaa vain, jos verovelvollinen esittää näytön maksukyvyttömyysmenettelyjen tuloksettomuudesta, ja että tämä on mahdollista vasta, kun määräaika mahdollista jakosuunnitelmaa koskevien huomautusten esittämiselle on päättynyt tai ? jos jakosuunnitelmaa ei ole ? kun maksukyvyttömyysmenettelyn päättymisestä tehtyä päätöstä koskeva valitusajka on päättynyt.

## Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

6 Eräs Di Mauran asiakkaista ei ollut maksanut 35 000 euron suuruista laskua silloin, kun asiakas asetettiin konkurssiin, joten Di Maura alensi arvonlisäveron perustetta vastaavasti; hän uskoi voivansa menetellä näin tasavallan presidentin asetuksen edellä mainittujen säännösten nojalla.

7 Veroviranomaiset eivät hyväksyneet tätä oikaisua, koska oikaisu voitiin tehdä vasta sen jälkeen, kun maksukyvyttömyysmenettely tai erillistäytäntöönpano oli osoittautunut tuloksettomaksi ? eli sen jälkeen, kun oli saatu varmuus saatavan suorittamatta jättämisestä ?, ja koska oikaisua ei siis voitu tehdä pelkästään sellaisen päätöksen johdosta, jolla tuomioistuin asetti Di Mauran velallisen konkurssiin.

8 Di Maura nosti kanteen Commissione tributaria provinciale di Siracusassa (Syrakusan maakunnan verotuomioistuin, Italia) ja väitti, että veron perustetta olisi kauppahinnan maksamisen laiminlyömisestä voitu alentaa jo silloin, kun velallinen asetetaan konkurssiin.

9 Mainittu tuomioistuin on epätietoinen siitä, ovatko tasavallan presidentin asetuksen edellä mainitut säännökset yhteensopivia suhteellisuusperiaatteen, unionin oikeuden tehokkuuden periaatteen ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, kun otetaan erityisesti huomioon maksukyvyttömyysmenettelyjen keskimääräinen kesto Italiassa; niiden osalta se toteaa, ettei ole harvinaista, että menettely kestää yli kymmenen vuotta. Se katsoo myös, että Italian oikeudessa säädetty veron perusteen alentamista koskevan oikeuden rajoitus on liiallinen, koska tällaisen rajoituksen edellytykseksi on kuudennessa direktiivissä asetettu maksun laiminlyöminen eikä tuloksettomiksi osoittautuneet maksukyvyttömyysmenettelyt tai täytäntöönpanotoimet.

10 Tässä tilanteessa Commissione tributaria provinciale di Siracusa päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Kun otetaan huomioon se, mitä [kuudennen direktiivin] 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 [tasavallan presidentin asetuksen] 26 §:n 2 momentin kaltainen säännös, jonka mukaan oikeus veron palautukseen edellyttää näyttöä siitä, 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?”

## Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

11 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee näillä kysymyksillään, joita on käsiteltävä yhdessä, lähinnä, onko kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan toista alakohdtaa tulkittava siten, että niiden tilanteiden osalta, joissa maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain, jäsenvaltio voi asettaa arvonlisäveron perusteen alentamisen edellytykseksi tuloksettoman maksukyvyttömyysmenettelyn silloin, kun tällainen menettely voi kestää yli kymmenen vuotta.

12 On palautettava aluksi mieleen, että veron perusteen yhdenmukaistamiseksi kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään, että maan alueella veron perusteen on oltava tavaroiden luovutusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen.

13 Tämä säännös on ilmaus kuudennen direktiivin peruseriaatteesta, jonka mukaan veron peruste on todella saatu vastike ja josta väistämättä seuraa, että veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin verovelvollinen on sitä saanut (tuomio 3.7.1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, 15 kohta).

14 Tämän periaatteen mukaisesti kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan ensimmäisessä alakohdassa, joka koskee sopimuksen mitätöimistä, peruuttamista tai purkamista taikka kauppahinnan maksamisen täyttä tai osittaista laiminlyöntiä tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävää hinnanalennusta, velvoitetaan jäsenvaltiot alentamaan veron perustetta ja siten myös verovelvollisen suoritettavaksi tulevan arvonlisäveron määrää aina, kun verovelvollinen ei liiketoimen toteuttamisen jälkeen saa lainkaan vastiketta tai osaa siitä (ks. vastaavasti tuomio 3.7.1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, 16 kohta).

15 Kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan toisessa alakohdassa kuitenkin sallitaan, että jäsenvaltiot voivat olla soveltamatta edellä mainittua säännöstä, jos maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain.

16 Jos kauppahinnan maksaminen laiminlyödään kokonaan tai osittain ilman, että sopimus on peruutettu tai mitätöity, ostaja on edelleen velvollinen maksamaan sovitun hinnan ja myyjällä on periaatteessa yhä saatava, jota hän voi vaatia oikeusteitse, vaikka hänellä ei enää olekaan tavaran omistusoikeutta. Koska ei kuitenkaan voida sulkea pois sitä, että tällaisesta saatavasta tulee lopullisesti mahdoton perittävä, unionin lainsäätäjä on halunnut antaa jokaiselle jäsenvaltiolle mahdollisuuden määrittää, johtaako kauppahinnan maksamisen laiminlyöminen, joka toisin kuin sopimuksen peruuttaminen tai mitätöiminen ei palauta sopimuspuolten tilannetta alkuperäiseksi, oikeuteen saada vastaavasti alentaa veron perustetta jäsenvaltion vahvistamien edellytysten täytyessä vai eikö tällaista alennusta myönnetä tällaisessa tilanteessa (tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, 25 kohta).

17 Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, 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 3.7.1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, 18 kohta).

18 Tästä seuraa, että poikkeamismahdollisuutta on käytettävä vain, kun se on perusteltua, jotta jäsenvaltion toimenpiteet sen täytäntöön panemiseksi eivät olisi vastoin sitä verotuksen yhdenmukaistamisen tavoitetta, johon kuudennella direktiivillä pyritään (tuomio 3.7.1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, 18 kohta).

19 On toki niin, että 15.5.2014 annetun tuomion Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328) 23 kohdasta seuraa analogisesti, että verovelvolliset eivät voi vedota kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan toisen alakohdan perusteella oikeuteen saada alentaa arvonlisäveron perustettaan, jos maksu laiminlyödään, mikäli kyseessä oleva jäsenvaltio on päättänyt soveltaa mainitun direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan toisessa alakohdassa säädettyä poikkeusta.

20 Toisin kuin Italian ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset väittävät ja kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 32?44 kohdassa toteaa, näitä perusteluja ei kuitenkaan voida ymmärtää siten, että niillä kyseenalaistettaisiin tämän tuomion 17 ja 18 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö sillä perusteella, että jäsenvaltioilla on mahdollisuus sulkea kokonaan pois arvonlisäveron perusteen alentaminen.

21 Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että poikkeuksia on tulkittava suppeasti (ks. vastaavasti tuomio 20.6.2002, komissio v. Saksa, C-287/00, EU:C:2002:388, 47 kohta; tuomio 14.6.2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, 16 kohta ja tuomio 21.3.2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, 23 kohta). Kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan toisen alakohdan sanamuodosta itsestään seuraa kuitenkin, että vaikka jäsenvaltioilla on mahdollisuus olla soveltamatta ensimmäisessä alakohdassa säädettyä veron perusteen oikaisemista, ne eivät ole saaneet unionin lainsäätäjältä oikeutta sulkea kokonaan pois tätä oikaisemista.

22 Tätä päätelmää tukee kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan toisen alakohdan tavoitteen mukainen tulkinta. Vaikka se, että jäsenvaltiot voivat torjua tämän tuomion 16 kohdassa mieleen palautettua epävarmuutta, joka liittyy laskun maksamisen laiminlyönnin lopullisuuteen, on sinänsä merkityksellinen seikka, tällainen poikkeamismahdollisuus ei voi ulottua tätä epävarmuutta laajemmalle eikä koskea etenkään kysymystä siitä, voidaanko veron perusteen alentaminen jättää hyväksymättä, jos maksu laiminlyödään.

23 Se, että jäsenvaltioille annettaisiin mahdollisuus sulkea kokonaan pois arvonlisäveron perusteen alentaminen, olisi vastoin arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta, josta seuraa erityisesti, että veroja valtion lukuun keräävä elinkeinonharjoittaja on vapautettava kokonaan arvonlisäveron alaisen taloudellisen toimintansa yhteydessä maksamasta tai maksettavaksi tulevasta arvonlisäverosta (ks. vastaavasti tuomio 13.3.2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, 25 kohta ja tuomio 13.3.2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, 41 kohta).

24 Ennakkoratkaisukysymyksiin vastattaessa on tutkittava seuraavaksi, missä määrin pääasiassa kyseessä olevan kaltainen veron perusteen alentamismekanismi on oikeutettu.

25 Unionin oikeuden yleisiin periaatteisiin kuuluvan suhteellisuusperiaatteen mukaan kuudennen direktiivin täytäntöönpanemiseksi käytettyjen keinojen on sovellettava tällä säädöksellä tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseen, eikä näillä keinoilla saa ylittää sitä, mikä on tarpeen näiden päämäärien saavuttamiseksi (ks. analogisesti tuomio 26.4.2012, komissio v. Alankomaat, C-508/10, EU:C:2012:243, 75 kohta).

26 Kuten tämän tuomion 22 kohdassa todettiin, kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan toisessa alakohdassa säädetyn poikkeuksen, joka koskee oikeutta veron perusteen

alentamiseen, tarkoituksena on sen epävarmuuden huomioon ottaminen, joka liittyy laskun maksamisen laiminlyönnin lopullisuuteen.

27 Tämä epävarmuus otetaan aivan ilmeisesti huomioon, kun verovelvolliselle kuuluva oikeus alentaa veron perustetta evätään häneltä siihen asti, kun saatavasta on tullut lopullisesti mahdoton perittävä, kuten pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä asiallisesti säädetään. On kuitenkin todettava, että samaan tavoitteeseen voitaisiin pyrkiä myös siten, että alentaminen hyväksytään silloin, kun verovelvollinen osoittaa olevan kohtuullisen todennäköistä, ettei velkaa makseta, mutta veron perustetta voidaan tarkistaa uudelleen ylöspäin, jos maksu kuitenkin suoritetaan. Kansallisten viranomaisten tehtävänä on siten suhteellisuusperiaatetta noudattaen ja tuomioistuinten valvonnassa määrittää sovellettavan kansallisen oikeuden erityispiirteet huomioon ottaen, mitä todisteita verovelvollisen on maksun laiminlyönnin todennäköisestä pitkäaikaisuudesta toimitettava. Tällainen menettelytapa olisi tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi yhtä tehokas, mutta se olisi vähemmän rajoittava verovelvolliselle, joka vastaa arvonlisäveron ennakkorahoituksesta keräämällä veron valtion lukuun, kuten tämän tuomion 23 kohdassa muistutettiin.

28 Edellisessä kohdassa esiin tuotu toteamus pätee varsinkin sen pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön yhteydessä, jonka mukaan varmuus siitä, että saatavasta on tullut lopullisesti mahdoton perittävä, voidaan käytännössä saavuttaa vasta kymmenenkin vuoden kuluttua. Tällainen aika merkitsee joka tapauksessa sitä, että silloin kun elinkeinonharjoittajien, joihin tätä lainsäädäntöä sovelletaan, laskujen maksaminen laiminlyödään, niille aiheutuu kassatilanteeseen vaikuttava haitta muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin kilpailijoihinsa nähden, ja tämä olisi selvästi vastoin sitä verotuksen yhdenmukaistamisen tavoitetta, johon kuudennella direktiivillä pyritään.

29 Tästä seuraa, että ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, ettei jäsenvaltio voi asettaa arvonlisäveron perusteen alentamisen edellytykseksi tuloksetonta maksukyvyttömyysmenettelyä silloin, kun tällainen menettely voi kestää yli kymmenen vuotta.

### **Oikeudenkäyntikulut**

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

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

**Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta ? yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, ettei jäsenvaltio voi asettaa arvonlisäveron perusteen alentamisen edellytykseksi tuloksetonta maksukyvyttömyysmenettelyä silloin, kun tällainen menettely voi kestää yli kymmenen vuotta.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: italia.