

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

29 päivänä helmikuuta 2024 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 90 artiklan 2 kohdassa säädetty poikkeus – Veron peruste – Veron perusteen alentaminen – Maksun laiminlyönti kokonaan tai osittain – Arvonlisäveron perusteen jälkikäteistä alentamista koskevan vaatimuksen esittämiselle asetettu preklusiivinen määräaika – Preklusiivisen määräajan alkamisajankohta – Verovelvollisen oikeus korkoon

Asiassa C-314/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Varhoven administrativen sad (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria) on esittänyt 4.5.2022 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 11.5.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

”Consortium Remi Group” AD

vastaa

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

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja Z. Csehi (esittelevä tuomari) sekä tuomarit M. Ilešić ja D. Gratsias,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies R. Stefanova-Kamisheva,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 12.5.2023 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, edustajinaan M. Koleva ja S. Petkov,

– Bulgarian hallitus, asiamiehenään T. Mitova,

– Euroopan komissio, asiamiehinään D. Drambozova ja J. Jokubauskait?,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.9.2023 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

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

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain "Consortium Remi Group" AD ja Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon Varnan yksikön valitusasioiden ja verotus- ja sosiaaliturvamenettelyjen osaston johtaja, jäljempänä verojohtaja) ja joka koskee sitä, että kyseinen verojohtaja epäsi Consortium Remi Groupilta sellaisen arvonlisäveron määrän oikaisun, jonka kyseinen yhtiö on maksanut velallisilta maksamatta jääneistä saatavista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Asiakirja Bulgarian tasavallan liittymisestä Euroopan unioniin

3 Bulgarian tasavallan ja Romanian liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, tehdyn asiakirjan (EUVL 2005, L 157, s. 203) 2 artiklassa määrätään seuraavaa:

"Alkuperäisten sopimusten määräykset sekä toimielinten ja Euroopan keskuspankin ennen liittymistä antamien säädösten säännökset ja määräykset sitovat Bulgariaa ja Romaniaa liittymispäivästä alkaen, ja niitä sovelletaan näissä valtioissa kyseisissä sopimuksissa ja tässä asiakirjassa määrätyin edellytyksin."

Arvonlisäverodirektiivi

4 Arvonlisäverodirektiivin 63 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan."

5 Kyseisen direktiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet."

6 Mainitun direktiivin 90 artiklan sanamuoto on seuraava:

"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."

7 Kyseisen direktiivin 185 artiklan sanamuoto on seuraava:

"1. Oikaiseminen tehdään etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän

määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, esimerkiksi jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu.

2. Poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, oikaisua ei suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista eikä asianmukaisesti toteen näytetystä tai todetusta tuhoutumisesta, hävikistä tai varkaudesta eikä 16 artiklassa tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneesta käyttöön ottamisesta.

Kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista sekä varkaudesta jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua.”

8 Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan ensimmäisessä kohdassa 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.”

Bulgarian oikeus

9 Arvonlisäverosta annetun lain (zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV nro 63, 4.8.2006), joka tuli voimaan 1.1.2007, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä arvonlisäverolaki), 115 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Jos liiketoimeen liittyvä veron peruste muuttuu tai liiketoimi, josta on annettu lasku, peruutetaan, tavarantoimittaja tai palvelun suorittaja on velvollinen tekemään kyseistä laskua koskevan ilmoituksen.

(2) – – Ilmoitus on tehtävä viiden päivän kuluessa 1 momentissa tarkoitettusta tapahtumasta, ja jos se koskee luovutusta, josta on annettu lasku, jossa ilmoitetaan ennakkomaksun maksamisen yhteydessä laskutettu arvonlisävero, viiden päivän kuluessa sovitun ennakkomaksun palauttamisesta, kuitaamisesta tai muusta vastikkeellisesta suorittamisesta palautetun, kuitatun tai muuten vastikkeellisesti suoritettun määrän osalta.

(3) Jos veron perustetta korotetaan, on laadittava veloitusilmoitus, ja jos veron perustetta alennetaan tai jos liiketoimi peruutetaan, on laadittava hyvitysilmoitus.

(4) Edellä 114 §:ssä tarkoitettujen olennaisten tietojen lisäksi laskua koskevassa ilmoituksessa on ehdottomasti täsmennettävä

1. laskun, jota ilmoitus koskee, numero ja päivämäärä

2. ilmoituksen antamissyö

(5) Ilmoitus on laadittava vähintään kahtena kappaleena, joista yksi on tarkoitettu luovuttajalle ja toinen vastaanottajalle.

– –

(7) – – Laskua koskevan ilmoituksen ei tarvitse sisältää edellä 114 §:n 1 momentin 12, 14 ja 15 kohdassa tarkoitettuja olennaisia tietoja, paitsi jos se koskee liiketoimea, jonka suorittamispaikka on jäsenvaltiossa, yhteisön sisäistä liiketoimea tai tavaroiden etämyyntiä.”

10 Arvonlisäverolain 116 §:n sanamuoto on seuraava:

”(1) Laskujen ja niihin liittyvien ilmoitusten oikaiseminen tai lisäysten tekeminen ei ole sallittua. Virheellisesti laaditut tai oikaistut asiakirjat on mitätöitävä ja on laadittava uudet asiakirjat.

(2) Virheellisesti laadittuina asiakirjoina pidetään myös sellaisia laskuja ja niihin liittyviä ilmoituksia, joissa ei mainita arvonlisäveroa, vaikka se olisi pitänyt mainita.

(3) Virheellisesti laadittuina asiakirjoina pidetään myös sellaisia laskuja ja niihin liittyviä ilmoituksia, joissa mainitaan arvonlisävero, vaikkei sitä olisi pitänyt mainita.

(4) Jos virheellisesti laaditut tai oikaistut asiakirjat on otettu huomioon luovuttajan tai vastaanottajan kirjanpidossa, niiden mitätöimiseksi on molempia osapuolia varten laadittava pöytäkirja, jossa mainitaan

1. mitätöimisen syy

2. mitätöidyn asiakirjan numero ja päivämäärä

3. annetun uuden asiakirjan numero ja päivämäärä

4. pöytäkirjan osapuolten puolesta laatineiden henkilöiden allekirjoitus.

(5) Asiakirjan antajan on säilytettävä kaikki mitätöityjen asiakirjojen kappaleet, ja ne kirjataan luovuttajan ja vastaanottajan kirjanpitoon [tämän] lain täytäntöönpanosta annetun asetuksen mukaisesti.”

11 Verotus- ja sosiaaliturvamenettelystä annetun lain (Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks; DV nro 105, 29.12.2005), joka on voimassa 1.1.2006 alkaen, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, 128 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Veroviranomaisten on kuitattava kantamiensa mutta aiheettomasti maksettujen tai saatujen verojen, pakollisten sosiaaliturvamaksujen, sakkojen ja taloudellisten seuraamusten määrät sekä määrät, jotka [Natsionalnata agentsia za prihodite (kansallinen keskusverohallinto)] palauttaa vero- tai sosiaaliturvalainsäädännön nojalla, kansallisen keskusverohallinnon kantamista mutta takaisinmaksettavista julkisista veloista. Kuittaus voidaan tehdä vanhentuneesta velasta, jos velallisen saatava on erääntynyt maksettavaksi ennen hänen velkansa vanhentumista.”

12 Verotus- ja sosiaaliturvamenettelystä annetun lain 129 §:n sanamuoto on seuraava:

”(1) Kuittaus tai palautus voidaan suorittaa veroviranomaisten aloitteesta tai asianomaisen henkilön kirjallisen hakemuksen perusteella. Kuittauksista tai palautuksista koskeva hakemus tutkitaan, jos se on esitetty ennen viiden vuoden määräajan – joka alkaa kulua tammikuun 1. päivästä, joka seuraa vuotta, jona palautusperuste on syntynyt – päättymistä, ellei laissa toisin säädetä.

(3) – – Kuittausta tai palauttamista koskeva päätös on tehtävä 30 päivän kuluessa hakemuksen vastaanottamisesta, ellei ennen kyseisen määräajan päättymistä ole määrätty tarkastuksesta. Myös kuittaamisen tai palauttamisen tapauksessa – vaikka ensimmäisessä virkkeessä mainittuun päätökseen olisi haettu muutosta – veroihin ja pakollisiin sosiaaliturvamaksuihin liittyvät velat voivat olla tarkastuksen kohteena. Jos päätökseen on haettu muutosta tuomioistuimessa, jälkiverotuspäätös voidaan tehdä siihen saakka, kunnes tuomioistuimen ratkaisu tulee voimaan.

– –

(7) Kuittaus- ja palautuspäätöksiin voidaan hakea muutosta jälkiverotuspäätöstä koskevan muutoksenhakumenettelyn mukaisesti.”

13 Velvoitteista ja sopimuksista annetun lain (zakon za zadalzheniyata i dogovorite; DV nro 275, 22.11.1950), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, 110 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Viiden vuoden vanhentumisajan kuluttua saatava lakkaa, jollei laissa toisin säädetä.

– –”

14 Kyseisen lain 116 §:n sanamuoto on seuraava:

”Vanhentumisaika katkeaa

a) kun velallinen myöntää saatavan

b) nostettaessa kanne tai esitettäessä väite taikka sovittelupyyntö; jos kannetta, väitettä tai sovittelupyyntöä ei hyväksytä, vanhentumisajan ei katsota katkenneen

c) toteutettaessa pakkotäytäntöönpanoon liittyviä toimenpiteitä.

– –”

15 Mainitun lain 117 §:n sanamuoto on seuraava:

”Vanhentumisajan katkeamisesta alkaa kulua uusi vanhentumisaika.

Jos saatava on vahvistettu tuomioistuimen ratkaisulla, uusi vanhentumisaika on kaikissa tapauksissa viisi vuotta.

– –”

16 Velvoitteista ja sopimuksista annetun lain 120 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Vanhentumisaikaa ei sovelleta viran puolesta.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

17 Consortium Remi Group harjoittaa rakennusten ja erilaisten tilojen rakentamista. Se rekisteröitiin arvonnäkövelvolliseksi 16.6.1995 ja poistettiin rekisteristä 7.3.2019, koska se oli laiminlyönyt järjestelmällisesti arvonnäköverolaista johtuvia velvoitteitaan. Okrazhen sad Varnan (Varnan maakunnallinen tuomioistuin, Bulgaria) 18.9.2020 antamalla tuomiolla Consortium Remi Group todettiin maksukyvyttömäksi, ja sitä koskeva maksukyvyttömyysmenettely aloitettiin.

18 Consortium Remi Group laati vuosien 2006–2010 ja 2012 osalta laskuja viidelle yhtiölle,

jotka ovat "Promes" OOD, "Orkid Sofia Hills" EOOD, "Valentin Stoyanov" EOOD, "Sunshine Coast Investment" EOOD ja "Mosstroy-Varna" AD (jäljempänä velallisyhtiöt). Laskuihin merkittiin arvonlisävero, ja kyseinen vero maksettiin useimpien verokausien osalta. Koska velallisyhtiöt eivät maksaneet kyseisiä laskuja, Consortium Remi Groupin kyseisiin laskuihin liittyvät arvonlisäverosaatatavat ovat yhteensä 618 171,16 Bulgarian leviä (BGN) (n. 309 085 euroa).

19 Verotarkastuspäätöksellä, joka oli päivätty 31.1.2011, vahvistettiin arvonlisäverolain mukaiset Consortium Remi Groupin velat 1.1.2007 ja 31.7.2010 väliseltä ajanjaksolta, mukaan luettuna arvonlisävero, joka oli merkitty Sunshine Coast Investmentille laadittuihin laskuihin. Consortium Remi Group riitautti kyseisen päätöksen, mutta sen kanne hylättiin ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa, jonka tuomio pysytettiin Varhoven administrativen sadin (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria) tuomiolla.

20 Consortium Remi Group jätti 7.2.2020 verotus- ja sosiaaliturvamenettelystä annetun lain 129 §:n 1 momentin nojalla hakemuksen (kuittausta koskeva hakemus), jossa se pyysi Bulgarian verohallintoa kyseisen lain 128 §:n 1 momentin nojalla kuittaamaan sen arvonlisäverovelat 618 171,16 BGN:n suuruisella summalla viivästyskorkoineen, ja tämä summa vastasi sitä arvonlisäveroa, joka oli ilmoitettu ja maksettu velallisyhtiöille laadittujen laskujen mukaisesti. Kuittausta koskevan hakemuksensa liitteessä Consortium Remi Group esitti luettelon vastapuolten maksamatta jättämistä summista.

21 Kyseinen hakemus kuitenkin hylättiin, koska se oli jätetty verotus- ja sosiaaliturvamenettelystä annetun lain 129 §:n 1 momentin mukaisen preklusiivisen määräajan päättymisen jälkeen. Lisäksi asiassa katsottiin, että Consortium Remi Group ei ollut näyttänyt toteen, että velallisyhtiöiltä laskutettua arvonlisäveroa koskevien saatavien maksu oli laiminlyöty kokonaan tai osittain.

22 Hallinnollisen muutoksenhaun, joka koski kyseisen hakemuksen hylkäävää päätöstä, yhteydessä Consortium Remi Group esitti maksukyvyttömyysmenettelyjen aloittamisesta velallisyhtiöitä vastaan tehdyt päätökset sekä todisteet, jotka osoittivat, että velallisyhtiöiden selvittäjät olivat hyväksyneet kyseiset saatavat ja että ne olivat hyväksytyjen saatavien luetteloissa, jotka oli laadittu maksukyvyttömyysmenettelyjen yhteydessä.

23 Kuittausta koskevasta hakemuksesta tehty hylkäävä päätös pysytettiin kokonaisuudessaan verojohtajan 22.5.2020 tekemällä päätöksellä.

24 Consortium Remi Group valitti kuittausta koskevasta hakemuksesta tehdystä päätöksestä, jonka verojohtaja oli pysyttänyt, Administrativen sad Varnaan (Varnan hallintotuomioistuin, Bulgaria), joka hylkäsi valituksen. Consortium Remi Group teki kyseisestä tuomiosta kassaatiovalituksen Varhoven administrativen sadiin, joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, ja väitti, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveron perustetta on alennettava, jos verovelvollinen ei ole saanut lainkaan vastiketta tai osaa siitä tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen jälkeen, että kyseistä säännöstä sovelletaan suoraan ja että sitä on siis sovellettava, koska kansalliset säännökset ovat ristiriidassa sen kanssa.

25 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan Bulgarian oikeuteen ei sisälly säännöksiä, jotka mahdollistaisivat arvonlisäveron perusteen alentamisen maksulaiminlyönnin tapauksessa, sillä arvonlisäverolain 115 §:ssä säädetään tällaisesta alentamisesta vain liiketoimen purkamisen varalta.

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tukeutuu unionin tuomioistuimen päätteeseen 23.11.2017 annetussa tuomiossa Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, 21–27 kohta) ja 3.7.2019 annetussa tuomiossa UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, 62 ja 65 kohta) ja katsoo

Consortium Remi Groupin tavoin, että mahdollisuutta palauttaa arvonlisävero siinä tapauksessa, että hinnan maksaminen laiminlyödään, ei voida kokonaan sulkea pois, ja tämä pätee arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa säädetystä poikkeuksesta huolimatta. Tällaisesta tapauksesta on kyse esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen osoittaa, että olosuhteet huomioon ottaen on olemassa riski siitä, että laskun saaja ei täytä velvollisuuttaan maksaa lasku.

27 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kyseisen direktiivin 90 artiklan 2 kohdassa säädettyä poikkeusta ei otettu huomioon Bulgarian erityislainsäädännössä siltä osin kuin on kyse yhtäältä siitä, miten veron peruste oikaistaan siinä tapauksessa, että velvollisuutta maksaa arvonlisäverosaatavaa ei todennäköisesti täytetä, ja toisaalta siitä, millä edellytyksin voidaan pyytää, että maksettu arvonlisävero palautetaan.

28 Tässä tilanteessa Varhoven administrativen sad päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Kun sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdan mukaista poikkeusta, ovatko verotuksen neutraalisuuden periaate ja kyseisen direktiivin 90 artikla esteenä verotus- ja sosiaaliturvamenettelystä annetun lain – – 129 §:n 1 momentin toisen virkkeen kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jossa säädetään preklusiivisesta määräajasta hakemuksen jättämiselle sen veron kuittaamiseksi tai palauttamiseksi, jonka verovelvollinen on merkinnyt tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta laatimaansa laskuun, jos luovutuksen tai suorituksen vastaanottaja laiminlyö maksun kokonaan tai osittain?

2) Onko ensimmäiseen kysymykseen annettavasta vastauksesta riippumatta pääasiassa kyseessä olevissa olosuhteissa arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan mukaisen veron perusteen alentamista koskevan oikeuden tunnustamisen välttämätön edellytys se, että ennen palautushakemuksen tekemistä verovelvollinen oikaisee laatimansa laskun siihen merkityn arvonlisäveron osalta, koska laskun saaja on laiminlyönyt luovutuksen tai suorituksen hinnan maksamisen kokonaan tai osittain?

3) Sen mukaan, miten kahteen ensimmäiseen kysymykseen vastataan: Miten arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa on tulkittava määritettäessä ajankohtaa, jona syy veron perusteen alentamiseen syntyy, kun hinnan maksaminen on laiminlyöty kokonaan tai osittain ja 90 artiklan 1 kohdan soveltamatta jättämisen vuoksi kansallista sääntelyä ei ole?

4) Miten on sovellettava 23.11.2017 annettuun tuomioon Di Maura (C-246/161, EU:C:2017:887, 21–27 kohta) ja 3.7.2019 annettuun tuomioon UniCredit Leasing (C-242/182, EU:C:2019:558, 62 ja 65 kohta) sisältyviä näkökohtia, jos Bulgarian oikeuteen ei sisälly erityisiä edellytyksiä arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdan mukaisen poikkeuksen soveltamiseksi?

5) Ovatko verotuksen neutraalisuuden periaate ja arvonlisäverodirektiivin 90 artikla esteenä verotus- ja sosiaalivakuutuskäytännölle, jonka mukaan maksun laiminlyönnin tapauksessa laskuun merkittyä veroa ei voida oikaista ennen kuin tavaran tai palvelun vastaanottaja, mikäli se on verovelvollinen, saa tiedon veron mitätöimisestä, jotta sen alun perin tekemä vähennys oikaistaan?

6) Voidaanko arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan tulkinnan perusteella katsoa, että mahdollinen oikeus veron perusteen alentamiseen, jos maksaminen laiminlyödään kokonaan tai osittain, antaa oikeuden luovuttajan tai suorittajan maksaman arvonlisäveron palauttamiseen viivästyskorkoineen, ja jos näin on, niin mistä ajankohdasta alkaen?”

Unionin tuomioistuimen toimivalta

29 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin tuomioistuimen toimivaltaan kuuluu unionin

oikeuden tulkitseminen ainoastaan siltä osin kuin kyse on tämän soveltamisesta uudessa jäsenvaltiossa sen Euroopan unioniin liittymisen jälkeen (tuomio 17.12.2020, Franck, C?801/19, EU:C:2020:1049, 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Tästä seuraa muun muassa, ettei unionin tuomioistuimella ole toimivaltaa tulkita unionin arvonlisäverodirektiivejä silloin, kun pääasiassa kyseessä olevien verojen kantamisen ajankohta edeltää kyseisen jäsenvaltion liittymistä unioniin (tuomio 3.7.2019, UniCredit Leasing, C?242/18, EU:C:2019:558, 31 kohta).

31 Koska oikaisuvelvollisuus liittyy erottamattomasti ostoista maksettavaan tai maksettuun arvonlisäverosaatavaan ja tästä seuraavaan vähennysoikeuteen, se, että jäsenvaltion unioniin liittymisen jälkeen on ilmennyt seikkoja, jotka lähtökohtaisesti voisivat aiheuttaa tällaisen velvollisuuden, ei anna unionin tuomioistuimelle oikeutta tulkita arvonlisäverodirektiiviä, jos kyseessä olevien tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus on tapahtunut ennen kyseistä liittymistä (tuomio 27.6.2018, Varna Holideis, C?364/17, EU:C:2018:500, 31 kohta).

32 Nyt kyseessä olevassa tapauksessa pääasia koskee arvonlisäveron verokautta vuosina 2006–2010 ja 2012. Näin ollen unionin tuomioistuin ei voi lausua ennakkoratkaisukysymyksistä siltä osin kuin ne koskevat vuonna 2006 tapahtuneita tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, koska ne tapahtuivat ennen kuin Bulgarian tasavalta 1.1.2007 liittyi unioniin.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen, kolmas ja neljäs kysymys

33 Aluksi on muistutettava, että hyödyllisen vastauksen antamiseksi ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle unionin tuomioistuin voi joutua ottamaan huomioon sellaisia unionin oikeuden säännöksiä, joihin kansallinen tuomioistuin ei ole viitannut kysymyksissään, poimimalla erityisesti ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdyn päätöksen perusteluista ne unionin oikeutta koskevat seikat, joita on syytä tulkita, kun otetaan huomioon riidan kohde (tuomio 2.3.2023, Åklagarmyndigheten, C?666/21, EU:C:2023:149, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittasi ennakkoratkaisukysymystensä sanamuodon mukaan yksinomaan verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen, tämä seikka ei ole esteenä sille, että asiassa otetaan huomioon unionin oikeuden muita yleisiä periaatteita, joilla voi olla merkitystä vastattaessa näihin kysymyksiin.

35 Näin ollen on katsottava, että ensimmäisellä, kolmannella ja neljännellä ennakkoratkaisukysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa säädetty poikkeus huomioon ottaen kyseisen direktiivin 90 artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen sekä suhteellisuus- ja tehokkuusperiaatteiden kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion säännöstölle, jossa säädetään preklusiivisesta määräajasta sellaisen arvonlisäveron palauttamista koskevan hakemuksen jättämiselle, joka johtuu arvonlisäveron perusteen alentamisesta tilanteessa, jossa verovelvollisen antaman laskun maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain, ja jos vastaus on kieltävä, mistä ajankohdasta lähtien kyseinen määräaika alkaa, kun tältä osin ei ole kansallisia erityissäännöksiä.

36 On palautettava mieleen, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa säädetään, että 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. Tällä säännöksellä veloitetaan jäsenvaltiot alentamaan arvonlisäveron perustetta ja siten myös verovelvollisen maksettavan arvonlisäveron määrää aina, kun verovelvollinen ei liiketoimen toteuttamisen jälkeen ole saanut lainkaan vastiketta tai osaa siitä. Edellä mainittu 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 11.11.2021, ELVOSPOL, C?398/20, EU:C:2021:911, 24 ja 25 kohta).

37 Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa tosin annetaan jäsenvaltioille siinä tapauksessa, että maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain, mahdollisuus olla soveltamatta 90 artiklan 1 kohdassa säädettyä velvollisuutta alentaa arvonlisäveron perustetta.

38 Unionin tuomioistuin on jo todennut tältä osin, että kansallista säännöstä, jossa luetteltaessa tilanteita, joissa veron perustetta alennetaan, ei mainita kauppahinnan maksamisen laiminlyöntiä, pidetään tuloksena siitä, että jäsenvaltio on käyttänyt sille arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa myönnettyä mahdollisuutta poikkeuksen soveltamiseen (tuomio 3.7.2019, UniCredit Leasing, C?242/18, EU:C:2019:558, 60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Nyt käsiteltävässä asiassa sekä ennakkoratkaisupyyynnöstä että Bulgarian hallituksen suullisista huomautuksista ilmenee, että kansallisessa lainsäädännössä ei säädetä oikaisusta sen varalta, että arvonlisäveron alaisen liiketoimen kauppahinnan maksaminen laiminlyödään, kun arvonlisäverolain 115 §:n 1 momentissa luetellaan tilanteet, joissa veron perustetta oikaistaan.

40 Pääasiassa kyseessä olevan kauden osalta Bulgarian tasavallan on siis katsottava käyttäneen mahdollisuuttaan poiketa velvollisuudesta alentaa veron perustetta maksulaiminlyönnin tapauksessa, joten verovelvollinen ei voi vedota tällaiseen oikeuteen (ks. vastaavasti tuomio 3.7.2019, UniCredit Leasing, C?242/18, EU:C:2019:558, 61 kohta).

41 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tämä poikkeamismahdollisuus, joka koskee yksinomaan tilannetta, jossa kauppahinnan maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain, perustuu kuitenkin 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 11.11.2021, ELVOSPOL, C?398/20, EU:C:2021:911, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Tästä seuraa, että poikkeamismahdollisuutta on käytettävä vain, kun se on perusteltua, jotta jäsenvaltioiden toimenpiteet sen täytäntöön panemiseksi eivät olisi vastoin sitä verotuksen yhdenmukaistamisen tavoitetta, johon arvonlisäverodirektiivillä pyritään, eikä jäsenvaltioiden voida tällaisen mahdollisuuden perusteella sallia sulkevan kokonaan pois arvonlisäveron perusteen alentamista, jos maksu laiminlyödään (tuomio 11.11.2021, ELVOSPOL, C?398/20, EU:C:2021:911, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Se, että jäsenvaltioille annettaisiin mahdollisuus sulkea kokonaan pois arvonlisäveron perusteen alentaminen siinä tapauksessa, että maksun laiminlyönti on lopullinen, olisi näet vastoin arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta, josta seuraa erityisesti, että veroja valtion lukuun keräävä elinkeinonharjoittaja on vapautettava kokonaan arvonlisäveron alaisen liiketoimintansa yhteydessä maksamastaan tai maksettavastaan arvonlisäverosta (tuomio 11.11.2021, ELVOSPOL, C?398/20, EU:C:2021:911, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Tässä yhteydessä on muistutettava yhtäältä, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohta täyttää välittömän oikeusvaikutuksen aikaansaamisen edellytykset (tuomio 15.10.2020, E. (ALV – Veron perusteen alentaminen), C?335/19, EU:C:2020:829, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), ja toisaalta, että kyseisen artiklan 2 kohdassa säädetyn

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 (tuomio 11.6.2020, SCT, C-7146/19, EU:C:2020:464, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Kuten julkisasiamies on pääasiallisesti todennut ratkaisuehdotuksensa 41 ja 56 kohdassa, on sitä paitsi niin, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa voidaan soveltaa suoraan, jos jäsenvaltio ei salli, kuten nyt käsiteltävässä asiassa, veron perusteen alentamista siinä tapauksessa, että maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain, eikä ota huomioon maksun lopulliseen laiminlyömiseen liittyvää epävarmuutta.

46 Siltä osin kuin on kyse kyseisen direktiivin 90 artiklassa tarkoitetun veron perusteen alentamisen ajallisesta rajoituksesta, on ensinnäkin todettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että mahdollisuus vaatia arvonlisäveron palauttamista ilman tällaista rajoitusta olisi ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, joka edellyttää, että verovelvollisen verotuksellista tilannetta ei voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden (ks. vastaavasti määräys 3.3.2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 Unionin tuomioistuin on lisäksi todennut siltä osin kuin kyse on arvonlisäveron vähennystä koskevasta järjestelmästä, jonka osalta se on korostanut, että sitä on tulkittava johdonmukaisesti arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan kanssa (ks. vastaavasti tuomio 22.2.2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, 35 kohta), että preklusiivista määräaika, jonka päättymisestä on seurauksena, että verovelvollinen, joka ei ole ollut riittävän huolellinen ja joka on jättänyt vaatimatta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä, menettää vähennysoikeuden, ei voida pitää yhteensoveltumattomana arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otetun järjestelmän kanssa, jos yhtäältä tätä määräaika sovelletaan samalla tavalla sekä kansalliseen lainsäädäntöön perustuviin veroalan oikeuksiin että unionin oikeuteen perustuviin vastaaviin oikeuksiin (vastaavuusperiaate) ja jos toisaalta se ei tee käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi vähennysoikeuden käyttämistä (tehokkuusperiaate) (tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-78/17, EU:C:2018:249, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Pääasiassa kyseessä olevasta kansallisesta säännöstöstä, jossa vahvistetaan preklusiivinen määräaika, jonka päätyttyä veron palautusta koskevaa hakemusta ei oteta tutkittavaksi, on riittävää todeta samoin kuin julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 44 kohdassa, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohta ei ole esteenä tällaiselle veron perusteen alentamista koskevan oikeuden ajalliselle rajoittamiselle.

49 Toiseksi on todettava, että vaikka sellaisen preklusiivisen määräajan vahvistamista, jonka päättymisestä seuraa, ettei velkojalla ole enää mahdollisuutta vaatia tiettyihin saataviin sisältyvän arvonlisäveron perusteen alentamista, ei sinänsä voida katsoa arvonlisäverodirektiivin vastaiseksi, vanhentumisajan alkamispäivän määrittäminen on kansallisen oikeuden piiriin kuuluva seikka, ellei vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteesta muuta seuraa (ks. vastaavasti määräys 3.3.2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

50 Siltä osin kuin on erityisesti kyse tehokkuusperiaatteesta, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä voidaan päätellä, että ellei verovelvollinen ole toiminut huolimattomasti eikä kyseessä ole väärinkäytös tai vilpillinen yhteistyö, preklusiiviseen määräaikaan, joka olisi alkanut alkuperäisten laskujen antamispäivästä ja joka olisi tiettyjen liiketoimien osalta päättynyt ennen kuittausta koskevan hakemuksen jättämistä, ei voida pätevästi vedota arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämiseksi (ks. vastaavasti määräys 3.3.2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

51 Tässä yhteydessä on katsottava, että – kuten julkisasiamies on myös todennut ratkaisuehdotuksensa 50 kohdassa – kun otetaan huomioon arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate, jonka mukaan elinkeinonharjoittaja, joka vastaa arvonlisäveron ennakkorahoituksesta keräämällä veron valtion lukuun, on arvonlisäveron alaisen liiketoimintansa osalta vapautettu kokonaan kyseisestä verosta, oikeuden, joka koskee veron perusteen alentamista arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan mukaisesti, käyttämiseen liittyvän preklusiivisen määräajan alkamisajankohdalla on oltava riittävä yhteys ajankohtaan, josta alkaen huolellisesti toimiva verovelvollinen voi käyttää kyseistä oikeutta.

52 Silloin kun siitä, miten oikeutta veron perusteen alentamiseen käytetään tilanteessa, jossa maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain, ei ole kansallisia säännöksiä, kuten pääasiassa, suhteellisuusperiaate ja oikeusvarmuuden periaate edellyttävät, että preklusiivisen määräajan alkamisajankohta on riittävällä todennäköisyydellä verovelvollisen tiedossa.

53 Tässä yhteydessä on todettava, että maksamisen laiminlyönnin lopullisuuteen liittyvä epävarmuus voitaisiin ottaa huomioon myös siten, että arvonlisäveron perusteen alentaminen hyväksytään, jos velkoja osoittaa ennen velallisen maksukyvyttömyys- tai likvidaatiomenettelyn päättymistä, että velan maksamatta jättäminen on kohtuullisen todennäköistä, mutta tätä veron perustetta voidaan tarkistaa uudelleen ylöspäin siinä tapauksessa, että maksu kuitenkin suoritetaan. Kansallisten viranomaisten tehtävänä on siten suhteellisuusperiaatetta noudattaen ja tuomioistuinten valvonnassa määrittää sovellettavan kansallisen oikeuden erityispiirteet huomioon ottaen, mitä todisteita velkojan on maksun laiminlyönnin todennäköisestä pitkäaikaisuudesta toimitettava. Tällainen menettelytapa olisi tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi yhtä tehokas, mutta se olisi vähemmän rajoittava velkojalle, joka vastaa arvonlisäveron ennakkorahoituksesta keräämällä veron valtion lukuun (tuomio 15.10.2020, E. (ALV – Veron perusteen alentaminen), C-335/19, EU:C:2020:829, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

54 Tämä toteamus pätee etenkin maksukyvyttömyys- ja likvidaatiomenettelyn yhteydessä, koska näissä menettelyissä varmuus siitä, että saatava on tullut lopullisesti mahdottomaksi periä, voidaan lähtökohtaisesti saavuttaa vasta pitkän ajan kuluttua. Tällainen aika merkitsee joka tapauksessa sitä, että silloin kun elinkeinonharjoittajien, joihin sovelletaan mainituista menettelyistä annettua lainsäädäntöä, laskujen maksaminen laiminlyödään, niille aiheutuu kassatilanteeseen vaikuttava haitta muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin kilpailijoihinsa nähden, ja tämä olisi selvästi vastoin sitä verotuksen yhdenmukaistamisen tavoitetta, johon arvonlisäverodirektiivillä pyritään (ks. vastaavasti tuomio 15.10.2020, E. (ALV – Veron perusteen alentaminen), C-335/19, EU:C:2020:829, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

55 Nyt käsiteltävässä tapauksessa on niin, että vaikka pääasiassa kyseessä olevat tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset tapahtuivat vuosina 2007–2010 ja 2012, Consortium Remi Group jätti arvonlisäveron perusteen alentamisesta johtuvan veron palautusta koskevan hakemuksen vasta vuonna 2020. Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ja pääasian asianosaisten istunnossa esitettyihin kysymyksiin antamista vastauksista ilmenee, että velallisyhtiöistä kaksi ensimmäistä poistettiin kaupparekisteristä ennen kyseisen hakemuksen jättämistä eli vuonna 2012 ja 2017, kolmas yhtiö poistettiin kaupparekisteristä pääasiassa kyseessä olevan menettelyn aikana, ja toinen ja kolmas yhtiö ovat maksukyvyttömyysmenettelyissä, jotka avattiin ennen mainitun hakemuksen jättämistä.

56 Näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, joka on yksin toimivaltainen lausumaan tosiseikoista, tehtävänä on selvittää ajankohta, josta lähtien Consortium Remi Group olisi huolellisuusvelvoitettaan laiminlyömättä voinut vedota oikeuteensa veron perusteen alentamiseen tilanteessa, jossa maksu on laiminlyöty kokonaan tai osittain, kun otetaan huomioon muun muassa se, että sen saatavat ovat mahdollisesti perimiskelvottomia.

57 Ensimmäiseen, kolmanteen ja neljänteen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklaa, luettuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen sekä suhteellisuus- ja tehokkuusperiaatteiden kanssa, on tulkittava siten, että se ei ole esteenä jäsenvaltion säännöstölle, jossa säädetään preklusiivisesta määräajasta, jonka kuluessa on jätettävä arvonlisäveron palauttamista koskeva hakemus, joka johtuu arvonlisäveron perusteen alentamisesta tilanteessa, jossa maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain, ja jonka päättymisestä on verovelvolliselle, joka ei ole ollut riittävän huolellinen, seuraamuksia, sillä edellytyksellä, että mainittu määräaika alkaa kulua vasta siitä ajankohdasta, josta lähtien verovelvollinen on huolellisuusvelvoitettaan laiminlyömättä voinut vedota oikeuteensa veron perusteen alentamiseen. Jos siitä, miten kyseistä oikeutta käytetään, ei ole kansallisia säännöksiä, preklusiivisen määräajan alkamisajankohdan on oltava riittävällä todennäköisyydellä verovelvollisen tiedossa.

Toinen ja viides kysymys

58 Kun otetaan huomioon tämän tuomion 33 kohdassa mieleen palautettu oikeuskäytäntö, on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella ja viidennellä kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa ja 273 artiklaa, luettuina yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kanssa, tulkittava siten, että ne ovat kansallisten erityissäännösten puuttuessa esteenä verohallinnon vaatimukselle, jonka mukaan edellytyksenä arvonlisäveron perusteen alentamiselle tilanteessa, jossa verovelvollisen antaman laskun maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain, on se, että viimeksi mainittu oikaisee ensin alkuperäistä laskua ja ilmoittaa etukäteen velalliselleen aikomuksestaan kumota arvonlisävero, edellyttäen, että kyseessä on verovelvollinen.

59 Siltä osin kuin on ensinnäkin kyse vaatimuksesta, jonka mukaan edellytyksenä arvonlisäveron perusteen alentamiselle on se, että verovelvollinen on oikaissut alkuperäisiä laskuja, on todettava, että kyseinen vaatimus ei perustu arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaan, toisin kuin verojohtaja ja Euroopan komissio väittävät.

60 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kyseistä säännöstä on näet tarkoitus soveltaa ainoastaan silloin, kun arvonlisävero on laskutettu virheellisesti, eikä se siis kata tilanteita, joissa laskussa mainittu arvonlisävero on oikein (ks. vastaavasti tuomio 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Loppukuluttajilta erehdyksessä laskutettu arvonlisävero), C?378/21, EU:C:2022:968, 21 ja 23 kohta).

61 Sen sijaan alkuperäistä laskua koskeva oikaisuvaatimus ja vaatimus, jonka mukaan edellytyksenä sille, että verovelvollinen voi vastaavasti alentaa veron perustetta maksun laiminlyönnin johdosta, on se, että viimeksi mainittu on ilmoittanut ensin verovelvolliselle velalliselleen aikomuksestaan kumota arvonlisävero kokonaan tai osittain, kuuluu samanaikaisesti arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan ja 273 artiklan soveltamisalaan (ks. vastaavasti tuomio 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, 24 kohta ja tuomio 6.12.2018, Tratave, C?672/17, EU:C:2018:989, 35 kohta).

62 Tässä yhteydessä on muistutettava, että jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 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.

63 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 11.6.2020, SCT, C?146/19, EU:C:2020:464, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

64 Kuitenkaan niissä toimenpiteissä, joita jäsenvaltioiden on arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan nojalla mahdollista toteuttaa, voidaan lähtökohtaisesti olla noudattamatta arvonlisäveron perustetta koskevia sääntöjä ainoastaan siltä osin kuin se on tämän erityisen tavoitteen saavuttamiseksi ehdottoman välttämätöntä. Niillä on nimittäin haitattava mahdollisimman vähän arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden ja periaatteiden toteutumista, eikä niitä näin ollen voida soveltaa siten, että niiden johdosta vaarantuisi arvonlisäveron neutraalisuus, joka on yksi arvonlisäveroa koskevalla unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista (tuomio 6.10.2021, Boehringer Ingelheim, C?717/19, EU:C:2021:818, 60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

65 Jos arvonlisäveron palautuksen saanti tulee lisäksi mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi niiden edellytysten mukaan, joiden mukaisesti verojen palauttamista koskevat hakemukset voidaan jättää, arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate saattavat edellyttää, että jäsenvaltiot antavat tarvittavat välineet ja menettelyä koskevat yksityiskohtaiset säännöt, jotta verovelvollisella on mahdollisuus saada takaisin perusteettomasti laskutettu vero (ks. vastaavasti tuomio 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

66 Näin ollen ne muodollisuudet, jotka verovelvollisen on täytettävä saadakseen veroviranomaisissa oikeuden arvonlisäveron perusteen alentamiseen, on 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 (ks. vastaavasti tuomio 6.10.2021, Boehringer Ingelheim, C?717/19, EU:C:2021:818, 61 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

67 Unionin tuomioistuin on tältä osin todennut toistuvasti, että vaatimuksella, jonka mukaan alkuperäisestä laskusta ilmenevän veron perusteen alentamisen edellytyksenä on, että verovelvollisella on hallussaan tavaran tai palvelun hankkijan antama korjatun laskun vastaanottoilmoitus, voidaan lähtökohtaisesti edesauttaa arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamista sekä petosten ja verotulojen menettämisen vaaran eliminoimista, ja tämä vaatimus on siten arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa ja 273 artiklassa mainittujen oikeutettujen päämäärien mukainen (ks. vastaavasti tuomio 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, 32 ja 33 kohta).

68 Kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, edellä mainittu koskee myös vaatimusta, jonka mukaan edellytyksenä sille, että verovelvollinen voi alentaa veron perustetta, on se, että viimeksi mainittu on ilmoittanut ensin verovelvolliselle velalliselleen aikomuksestaan kumota arvonlisävero kokonaan tai osittain (ks. vastaavasti tuomio 6.12.2018, Tratave, C?672/17, EU:C:2018:989, 35 ja 36 kohta).

69 Näin ollen pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset vaatimukset, joiden mukaan veron perusteen alentamisen edellytyksenä on se, että verovelvollinen oikaisee alkuperäistä laskua sen

perusteella, että maksu on laiminlyöty kokonaan tai osittain, ja se, että viimeksi mainittu on ilmoittanut ensin velalliselleen aikomuksestaan kumota vero, jotta velallinen saisi tiedon alun perin tehdyn vähennyksen oikaisemista varten, eivät periaatteessa vaaranna arvonlisäveron neutraalisuutta (ks. vastaavasti tuomio 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, 37 kohta ja tuomio 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, 39 kohta).

70 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin selvitettävä, että tällaiset vaatimukset eivät nyt käsiteltävässä asiassa vaikuta liian hankalasti täytettäviltä verovelvollisen tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan kannalta (ks. vastaavasti tuomio 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, 41 kohta).

71 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevan asiakirja-aineiston seikoista, jotka on vahvistettu istunnossa, ilmenee ensinnäkin, että Bulgarian säännöstyössä, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, ei säädetty edellytyksistä, joiden mukaan alkuperäistä laskua olisi oikaistava ja velalliselle olisi ilmoitettava veron kumoamisesta siinä tapauksessa, että maksu laiminlyödään.

72 Toiseksi on todettava, että näiden samojen tietojen mukaan Consortium Remi Group poistettiin arvonlisäverorekisteristä 7.3.2019, joten pääasiassa kyseessä olevan kuittausta koskevan hakemuksen jättämisaikana kyseisellä verovelvollisella ei enää ollut mahdollisuutta antaa korjattuja laskuja. Verojohtaja täsmensi näet tässä yhteydessä, että ajallisesti merkityksellisten kansallisten säännösten mukaan arvonlisäveron oikaisemista ei voitu suorittaa, kun verovelvollinen oli poistettu kyseisestä rekisteristä, eikä kukaan kyseenalaistanut tätä täsmennystä.

73 Näin ollen on todettava, että sen vuoksi, että laskun oikaiseminen on Bulgarian verohallinnon käytännön mukaan ehdoton edellytys veron perusteen alentamiselle, arvonlisäverotuksen neutraalisuudelle aiheutuu haittaa, jos verovelvollisen on mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa oikaista tällaista laskua (ks. vastaavasti tuomio 6.10.2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, 63 kohta).

74 Näin ollen pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa, jossa verovelvollisen on mahdotonta laatia asiakirjoja, joilla korjataan maksamattomia laskuja, arvonlisäveron neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate edellyttävät, että kyseinen jäsenvaltio sallii, että verovelvollinen näyttää muilla keinoin kansallisissa veroviranomaisissa, että laskujen maksu on laiminlyöty, mihin sen oikeus veron perusteen alentamiseen perustuu (ks. vastaavasti tuomio 6.10.2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, 65 kohta).

75 Tässä tilanteessa on katsottava, että sillä, että arvonlisäveron perusteen alentamista koskevan oikeuden edellytykseksi asetetaan merkityksellisten kansallisten säännösten puuttuessa se, että alkuperäistä laskua on oikaistu, ylitetään se, mikä on tarpeen arvonlisäverodirektiivin 273 artiklalla tavoitellun päämäärän, joka on verotulojen menettämisen vaaran eliminointi, saavuttamiseksi, kun kyseistä edellytystä on mahdoton täyttää.

76 Sama koskee etenkin velvollisuutta ilmoittaa laskun saajalle laskun antajan aikomuksesta kumota arvonlisävero, sellaisena kuin velvollisuus esitetään viidennessä ennakkoratkaisukysymyksessä, jonka itse sanamuodosta ja ennakkoratkaisupyynnössä esitetyistä muista toteamuksista ilmenee, että se on Bulgarian verohallinnon käytäntöön perustuva välttämätön edellytys sille, että laskutettu arvonlisävero voidaan oikaista siinä tapauksessa, että maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain.

77 On kuitenkin huomattava, että nyt käsiteltävässä asiassa Consortium Remi Group poistettiin arvonlisäverorekisteristä sen vuoksi, että se jätti järjestelmällisesti noudattamatta

arvonlisäverolaista johtuvia velvoitteitaan, ja että sen tekemä kuittausta koskeva hakemus koski sellaisten laskujen maksamatta jättämistä, jotka oli annettu useita vuosia ennen rekisteristä poistamista. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on siten selvitettävä, onko verovelvollinen vastuussa siitä, että sen oli mahdotonta antaa korjattuja laskuja.

78 Toiseen ja viidenteen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa ja 273 artiklaa, luettuina yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kanssa, on tulkittava siten, että ne ovat kansallisten erityissäännösten puuttuessa esteenä verohallinnon vaatimukselle, jonka mukaan edellytyksenä arvonlisäveron perusteen alentamiselle tilanteessa, jossa verovelvollisen antaman laskun maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain, on se, että viimeksi mainittu oikaisee ensin alkuperäistä laskua ja ilmoittaa etukäteen velalliselleen aikomuksestaan kumota arvonlisävero, silloin kun verovelvollisen on mahdotonta tehdä tällainen oikaisu ajoissa eikä se ole vastuussa tästä mahdottomuudesta.

Kuudes kysymys

79 Kuudennella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee, onko arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että mahdollinen oikeus arvonlisäveron perusteen alentamiseen tilanteessa, jossa verovelvollisen antaman laskun maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain, antaa oikeuden kyseisen verovelvollisen maksaman arvonlisäveron palautukseen viivästyskorkoineen, ja jos vastaus on myöntävä, mistä ajankohdasta lähtien kyseiseen oikeuteen voidaan vedota.

80 Kuten tämän tuomion 42 kohdassa on muistutettu, yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä taataan järjestelmän neutraalisuus ja pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Tämän tuomion 63 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että vaikka jäsenvaltioilla on tietty harkintavalta säättäessään arvonlisäverodirektiivin 90 artiklassa tarkoitetuista yksityiskohtaisista säännöistä, nämä säännöt eivät saa vaarantaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta siten, että arvonlisävero jää kokonaan tai osittain verovelvollisen rasitteeksi.

81 Näiden yksityiskohtaisten sääntöjen on etenkin oltava sellaisia, että ne sallivat asianmukaisin tavoin suorittaa arvonlisäveron perusteen alentamiseen perustuvan koko saatavan verovelvolliselle, mikä edellyttää sitä, että vero palautetaan kohtuullisen ajan kuluessa käteissuorituksena tai vastaavalla tavalla ja että käyttöön otetusta palautusjärjestelmästä ei varsinkaan aiheudu verovelvolliselle minkäänlaista taloudellista riskiä (ks. vastaavasti tuomio 12.5.2021, technoRent International ym., C-844/19, EU:C:2021:378, 38 kohta).

82 Jos verovelvollisella ei olisi oikeutta viivästyskorkoon siinä tapauksessa, että arvonlisäveron perusteen alentamisesta johtuvaa palautusta ei suoriteta kohtuullisessa ajassa, tämä vaikuttaisi kielteisesti verovelvollisen tilanteeseen verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaisesti (ks. vastaavasti tuomio 12.5.2021, technoRent International ym., C-844/19, EU:C:2021:378, 39 ja 41 kohta).

83 Tästä seuraa, että vaikka arvonlisäverodirektiivin 90 artiklassa ei säädetä velvollisuudesta maksaa korkoa arvonlisäveron perusteen alentamisesta johtuvalle arvonlisäveron palautukselle eikä täsmennetä sitä ajankohtaa, josta alkaen tällaisia korkoja olisi maksettava, arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaate edellyttää, että taloudelliset tappiot, jotka ovat aiheutuneet siitä, että arvonlisäveron ylijäämää ei ole palautettu kohtuullisessa ajassa, korvataan maksamalla viivästyskorkoja (ks. vastaavasti tuomio 12.5.2021, technoRent International ym., C-844/19, EU:C:2021:378, 40 ja 41 kohta).

84 Tällaisessa tilanteessa verovelvollinen näet saa arvonlisäveron ylijäämän, joka on palautettava sille mutta josta voi aiheutua sille taloudellisia tappioita sen vuoksi, että kyseessä olevat rahamäärät eivät ole sen käytettävissä. Jos verovelvollisella ei siinä tapauksessa, että verohallinto ei palauta tätä ylijäämää kohtuullisessa ajassa, olisi oikeutta viivästyskorkoon, tämä vaikuttaisi kielteisesti verovelvollisen tilanteeseen ja loukkaisi siten verotuksen neutraalisuuden periaatetta (tuomio 12.5.2021, technoRent International ym., C-7844/19, EU:C:2021:378, 42 kohta).

85 Siltä osin kuin on erityisesti kyse yksityiskohtaisista säännöistä, jotka koskevat arvonlisäveron perusteen alentamisesta johtuvalle palautukselle maksettavia korkoja, kyseiset säännöt kuuluvat jäsenvaltioiden menettelylliseen itsemääräämisoikeuteen, jota vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteet rajaavat (ks. analogisesti tuomio 13.10.2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, 45 kohta).

86 Näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kyseisten periaatteiden ja sen käsiteltäväksi saatetun asian kaikkien erityispiirteiden perusteella ensiksi selvítettävä, onko nyt käsiteltävässä asiassa suoritettava arvonlisäveron perusteen alentamisen johdosta palautus, ja jos se toteaa, että palautusta ei ole tehty kohtuullisessa ajassa, sen on toiseksi määritettävä ajankohta, josta alkaen viivästyskorot lisään palautuksen määrään (ks. vastaavasti määräys 5.10.2023, ZSE Elektrárne, C-7151/23, EU:C:2023:751, 28 kohta).

87 Kuten julkisasiamies on pääasiallisesti todennut ratkaisuehdotuksensa 99, 100 ja 102 kohdassa, nyt käsiteltävässä asiassa on niin, että silloin, kun kansallisessa lainsäädännössä ei ole yksityiskohtaisia sääntöjä, korot, jotka maksetaan arvonlisäveron perusteen alentamisesta johtuvan palautusta koskevan oikeuden nojalla, voidaan laskea vasta siitä ajankohdasta alkaen, jona verovelvollinen ensinnäkin katsoo, että kyseessä olevan saatavan maksun laiminlyönti on lopullinen arvonlisäverodirektiivin 90 artiklassa tarkoitetulla tavalla, ja toiseksi vetoaa kuluva verokautta koskevan ilmoituksen yhteydessä oikeuteensa veron perusteen alentamiseen, koska ennen tätä ajankohtaa oikeudellisen perusteen arvonlisäveron tilittämiselle muodostaa kyseisen direktiivin 63 artikla.

88 Kuudenteen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, on tulkittava siten, että mahdollinen oikeus arvonlisäveron perusteen alentamiseen tilanteessa, jossa verovelvollisen antaman laskun maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain, antaa oikeuden kyseisen verovelvollisen maksaman arvonlisäveron palautukseen viivästyskorokoineen ja että siinä tapauksessa, että jäsenvaltion säännöstössä ei ole yksityiskohtaisia sääntöjä mahdollisesti maksettavien korkojen soveltamisesta, korot lasketaan siitä ajankohdasta alkaen, jona verovelvollinen kuluva verokautta koskevan ilmoituksen yhteydessä vetoaa oikeuteensa veron perusteen alentamiseen.

Oikeudenkäyntikulut

89 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 (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 90 artiklaa, luettuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen sekä suhteellisuus- ja tehokkuusperiaatteiden kanssa, on tulkittava siten, että se ei ole esteenä jäsenvaltion säännöstölle, jossa säädetään preklusiivisesta määräajasta, jonka kuluessa on**

jätettävä arvonlisäveron palauttamista koskeva hakemus, joka johtuu arvonlisäveron perusteen alentamisesta tilanteessa, jossa maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain, ja jonka päättymisestä on verovelvolliselle, joka ei ole ollut riittävän huolellinen, seuraamuksia, sillä edellytyksellä, että mainittu määräaika alkaa kulua vasta siitä ajankohdasta, josta lähtien verovelvollinen on huolellisuusvelvoitettaan laiminlyömättä voinut vedota oikeuteensa veron perusteen alentamiseen. Jos siitä, miten kyseistä oikeutta käytetään, ei ole kansallisia säännöksiä, preklusiivisen määräajan alkamisajankohdan on oltava riittävällä todennäköisyydellä verovelvollisen tiedossa.

2) Direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohtaa ja 273 artiklaa, luettuina yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kanssa, on tulkittava siten, että ne ovat kansallisten erityissäännösten puuttuessa esteenä verohallinnon vaatimukselle, jonka mukaan edellytyksenä arvonlisäveron perusteen alentamiselle tilanteessa, jossa verovelvollisen antaman laskun maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain, on se, että viimeksi mainittu oikaisee ensin alkuperäistä laskua ja ilmoittaa etukäteen velalliselleen aikomuksestaan kumota arvonlisävero, silloin kun verovelvollisen on mahdotonta tehdä tällainen oikaisu ajoissa eikä se ole vastuussa tästä mahdottomuudesta.

3) Direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, on tulkittava siten, että mahdollinen oikeus arvonlisäveron perusteen alentamiseen tilanteessa, jossa verovelvollisen antaman laskun maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain, antaa oikeuden kyseisen verovelvollisen maksaman arvonlisäveron palautukseen viivästyskorkoineen ja että siinä tapauksessa, että jäsenvaltion säännöstössä ei ole yksityiskohtaisia sääntöjä mahdollisesti maksettavien korkojen soveltamisesta, korot lasketaan siitä ajankohdasta alkaen, jona verovelvollinen kuluvaan verokautta koskevan ilmoituksen yhteydessä vetoaa oikeuteensa veron perusteen alentamiseen.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.