

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

12 päivänä syyskuuta 2024 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 273 ja 395 artikla – Täytäntöönpanopäätös (EU) 2019/310 – Arvonlisäveropetosten torjunta – Jaetun maksun mekanismi – Konkurssiin asetetun verovelvollisen arvonlisäverotili – Tällä tilillä olevien varojen siirtäminen konkurssipesän pesänhoitajan hakemuksesta

Asiassa C-709/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocławin voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 22.9.2022 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 17.11.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Syndyk Masy Upadłości A

vastaa

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

jossa asian käsittelyyn osallistuu

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit N. Wahl, joka hoitaa jaoston puheenjohtajan tehtäviä, J. Passer ja M. L. Arastey Sahún (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, edustajanaan K. Tudrujek,
- Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, edustajanaan P. Chrupek, radca prawny,
- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,
- Euroopan komissio, asiamiehinään M. Herold, K. Herrmann ja J. Jokubauskaitė,

kuultuaan julkisasiamiehen 11.4.2024 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) ja luvan antamisesta Puolalle ottaa käyttöön yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY 226 artiklasta poikkeava erityistoimenpide 18.2.2019 annetun neuvoston täytäntöönpanopäätöksen (EU) 2019/310 (EUVL 2019, L 51, s. 19), Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 17 artiklan 1 kohdan, 41 artiklan 1 kohdan, 51 artiklan 1 kohdan ja 52 artiklan 1 kohdan, SEU 2 artiklan ja SEU 4 artiklan 3 kohdan sekä suhteellisuusperiaatteen, arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen ja oikeusvarmuuden periaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Syndyk Masy Upad?o?ci A (konkurssipesän pesänhoitaja A, jäljempänä pesänhoitaja A) ja Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wroc?awiu (Wroc?awin verotoimiston johtaja, Puola; jäljempänä verotoimiston johtaja) ja joka koskee verotoimiston johtajan päätöstä evätä konkurssiin asetetun verovelvollisen arvonlisäverotilillä olevien varojen käyttäminen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin lainsäädäntö

Direktiivi 2006/112

3 Direktiivin 2006/112 206 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Verovelvollisen, joka on veronmaksuvelvollinen, on maksettava arvonlisäveron nettomäärä 250 artiklassa säädetyn arvonlisäveroilmoituksen antamisen yhteydessä. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin asettaa maksun suoritukselle eri määräpäivän tai vaatia suoritettavaksi ennakkomaksuja.”

4 Direktiivin 226 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta tämän direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan seuraavat tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia 220 ja 221 artiklan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa:

— —”

5 Mainitun 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.”

6 Saman direktiivin 395 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltiolle luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietäntyyppisten

veropetosten taikka veron kiertämisen estämiseksi.

Veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin jäsenvaltiossa lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron kokonaismäärään.”

Asetus (EU) 2015/848

7 Maksukyvyttömyysmenettelyistä 20.5.2015 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) 2015/848 (EUVL 2015, L 141, s. 19) 1 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Tätä asetusta sovelletaan kaikkia velkoja koskeviin julkisiin menettelyihin, väliaikaiset menettelyt mukaan luettuina, jotka perustuvat maksukyvyttömyyttä koskevaan lainsäädäntöön ja joissa toiminnan tervehdyttämistä, velkajärjestelyä, uudelleenjärjestämistä tai omaisuuden rahaksimuuttoa varten

a) velallinen menettää kokonaan tai osittain määräysvallan omaisuuteensa ja määrätään selvittäjä;

b) tuomioistuin valvoo velallisen omaisuutta ja liiketoimia; tai

c) tuomioistuin myöntää yksittäisten täytäntöönpanotoimien keskeyttämisen tai ne keskeytetään lain nojalla, jotta velallinen voi neuvotella velkojensa kanssa, edellyttäen, että menettelyt, joissa keskeyttäminen on myönnetty, sisältävät asianmukaiset toimenpiteet velkojen suojelemiseksi ja että siinä tapauksessa, että sopimukseen ei päästä, menettelyt toteutetaan ennen jotakin a tai b alakohdassa tarkoitettua menettelyä.”

Täytäntöönpanopäätös 2019/310

8 Täytäntöönpanopäätös 2019/310 annettiin, kuten sen johdanto-osan perustelukappaleista ilmenee, EUT-sopimuksen ja direktiivin 2006/112 ja erityisesti sen 395 artiklan 1 kohdan perusteella.

9 Täytäntöönpanopäätöksen 2019/310 johdanto-osan 1, 3, 4, 7, 9, 11 ja 12 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(1) Puola pyysi 15 päivänä toukokuuta 2018 komissiossa saapuneeksi kirjatulla kirjeellä lupaa ottaa käyttöön direktiivin [2006/112] 226 artiklasta poikkeava erityistoimenpide, jotta se voisi soveltaa jaetun maksun järjestelmää, jäljempänä ’erityistoimenpide’. Erityistoimenpiteellä olisi vaadittava erityisen ilmoituksen käyttöön ottamista siitä, että arvonlisävero – on maksettava tavarantoimittajan tai palvelun suorittajan suljetulle alv-tilille, joka on avattu sellaisista petosalttiista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista annettuja kauppalaskuja varten, jotka yleensä kuuluvat käännetyyn verovelvollisuuden järjestelmän ja yhteisvastuun piiriin Puolassa. – –

– –

(3) Puola on jo toteuttanut lukuisia toimenpiteitä petosten torjumiseksi. Se on ottanut käyttöön käännetyyn verovelvollisuuden järjestelmän, luovuttajan tai suorittajan ja asiakkaan yhteisvastuun, vakiomuotoisen tilintarkastustiedoston, alv-rekisteröintiä ja verovelvollisten rekisteristä poistamista koskevien tiukempien sääntöjen vahvistamisen, tarkastusten määrän lisäämisen jne. Puola kuitenkin tästä huolimatta katsoo, että kyseiset toimenpiteet ovat riittämättömiä estämään alv-petoksia.

(4) Puola on sitä mieltä, että erityistoimenpiteen soveltaminen poistaa alv-petokset. Koska jaetun maksun järjestelmässä luovuttajan tai suorittajan (verovelvollisen) erilliselle pankkitilille talletettua arvonlisäveroa voidaan käyttää vain rajoitettuihin tarkoituksiin eli arvonlisäveron maksamiseen veroviranomaiselle tai luovuttajilta tai suorittajilta saatuihin kauppalaskuihin merkityn alv:n maksamiseen, kyseisessä järjestelmässä on varmempaa, että veroviranomaiset saavat koko alv:n, joka verovelvollisen olisi siirrettävä Puolan valtionkassaan.

--

(7) Jos tuotantopanoksista maksettava vero on suurempi kuin suoritettava vero ja luovuttaja tai suorittaja on kirjannut tämän alv-ilmoituksessa palautettavaksi määräksi, tällainen palautus suoritetaan tavallisesti 60 päivän kuluessa luovuttajan tai suorittajan tavanomaiselle tilille. Puola on kuitenkin ilmoittanut komissiolle, että erityistoimenpiteen soveltamisalaan kuuluvissa liiketoimissa palautus suoritetaan suljettua alv-tiliä käyttävän luovuttajan tai suorittajan pyynnöstä 25 päivän kuluessa.

--

(9) Erityistoimenpidettä sovelletaan kaikkiin luovuttajiin tai suorittajiin, mukaan lukien Puolaan sijoittautumattomat luovuttajat tai suorittajat, sillä luovuttajilla tai suorittajilla on oltava Puolan pankkilain mukainen pankkitili. Tältä osin Puola vahvisti, että luovuttajille tai suorittajille ei aiheudu lisäkustannuksia veloitteesta avata pankkitili Puolassa, koska kyseiset luovuttajat tai suorittajat voivat avata pankkitilin ja käyttää sitä alv-maksuja varten Puolassa maksutta.

--

(11) Komissio katsoo, että petosalttiita tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskeva erityistoimenpide tuottaa todennäköisesti tehokkaita tuloksia alv-petosten torjunnassa. --

(12) Kun otetaan huomioon erityistoimenpiteen uutuus ja laaja soveltamisala, on tärkeää varmistaa tarvittavat jatkotoimet. Erityisesti tällaisten jatkotoimen olisi keskityttävä erityistoimenpiteen vaikutuksiin alv-petosten tasoon ja verovelvollisiin muun muassa alv-palautusten, hallinnollisen rasituksen [ja] verovelvollisille aiheutuvien kustannusten osalta. Sen vuoksi Puolan olisi toimitettava kertomus erityistoimenpiteen vaikutuksista 18 kuukauden kuluttua kansallisen erityistoimenpiteen voimaantulosta Puolassa."

10 Kyseisen täytäntöönpanopäätöksen 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Poiketen siitä, mitä [direktiivin 2006/112] 226 artiklassa säädetään, Puolalle annetaan lupa ottaa käyttöön erityinen ilmoitus, jonka mukaan arvonlisävero on maksettava erilliselle tavaroiden luovuttajan tai palvelun suorittajan suljetulle alv-pankktilille, joka on avattu Puolassa tämän päätöksen liitteessä luetelluista verovelvollisten välisistä tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista annettuihin kauppalaskuihin merkityn alv:n maksamista varten ja jolla maksut suoritetaan luovuttajille tai suorittajille sähköisesti."

11 Mainitun täytäntöönpanopäätöksen 3 artiklan toisen kohdan mukaan sitä sovellettiin 1.3.2019–28.2.2022.

12 Täytäntöönpanopäätöksen (EU) 2019/310 muuttamisesta siltä osin kuin on kyse Puolalle myönnetystä luvasta jatkaa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY 226 artiklasta poikkeavan erityistoimenpiteen soveltamista 5.4.2022 annetulla neuvoston täytäntöönpanopäätöksellä (EU) 2022/559 (EUVL 2022, L 108, s. 51) jatkettiin täytäntöönpanopäätöksellä 2019/310 myönnettyä lupaa 28.2.2025 saakka.

Puolan lainsäädäntö

Arvonlisäverolaki

13 Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. 2021, järjestysnumero 685), sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä arvonlisäverolaki), 106e §:n 1 momentin 18a kohdassa säädetään seuraavaa:

”Laskuissa, joiden kokonaissumma on suurempi kuin 15 000 [Puolan zlotya (PLN)] tai vastaava määrä ulkomaan valuutassa ja jotka koskevat lain liitteessä 15 tarkoitettuja verovelvolliselle toimitettuja tavaroita tai palveluja, on oltava maininta ’jaetun maksun mekanismi’ – –”

14 Lain 108a §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvolliset, jotka ovat saaneet laskun, johon on merkitty veron määrä, voivat suorittaa kyseisen laskun mukaisen määrän jaetun maksun mekanismin mukaisesti.

1a. Verovelvollisten, jotka suorittavat maksun lain liitteessä nro 15 lueteltujen tavaroiden tai palvelujen hankinnasta, josta on annettu lasku, jonka mukainen maksettavaksi tuleva yhteismäärä on suurempi kuin 15 000 PLN tai vastaava määrä ulkomaan valuutassa, on käytettävä jaetun maksun mekanismeja. – –

– –

2. Jaetun maksun järjestelmä perustuu siihen, että

1) määrä, joka vastaa saadusta laskusta ilmenevää veron kokonaismäärää tai osaa siitä, maksetaan arvonlisäverotilille

2) määrä, joka vastaa saadusta laskusta ilmenevää myynnin nettoarvon kokonaismäärää tai osaa siitä, maksetaan sellaiselle pankkitilille tai tilille luotto-osuuskunnassa, jota varten arvonlisäverotiliä pidetään, tai suoritetaan muulla tavalla.”

15 Mainitun lain 108b §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Verotoimiston johtaja antaa verovelvollisen hakemuksesta päätöksellä luvan siirtää verovelvollisen ilmoittamalla arvonlisäverotilillä olevat varat verovelvollisen ilmoittamalle sellaiselle pankkitilille tai tilille luotto-osuuskunnassa, jota varten kyseistä arvonlisäverotiliä pidetään.

– –

3. Verotoimiston johtaja tekee päätöksensä 60 päivän kuluessa hakemuksen vastaanottamisesta. – –

– –

5. Verotoimiston johtaja epää päätöksellä luvan siirtää arvonlisäverotilillä olevia varoja,

1) jos verovelvollisella on maksamattomina erääntyneitä 29.8.1997 annetun pankkilain (ustawa prawo bankowe) [(Dz. U. 1997, nro 140, järjestysnumero 939), sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä pankkilaki),] 62b §:n 2 momentin 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettuja veroja tai maksuja, kun mainittujen varojen määrä vastaa päätöksen tekopäivänä viivästyneitä veroja tai maksuja viivästyskorkeineen

2) jos on perusteltua aihetta epäillä, että

a) [pankkilain] 62b §:n 2 momentin 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettuihin veroihin ja saataviin liittyvää verovelvollisuutta ei täytetä erityisesti silloin, kun verovelvollinen jatkuvasti jättää verot maksamatta tai toteuttaa toimenpiteitä, joihin kuuluu varojen luovutus, joka voi viivyttää verovelvoitteiden täyttämistä tai estää sen, tai

b) on olemassa [pankkilain] 62b §:n 2 momentin 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu erääntynyt vero ja saatava tai on todettu muu verovelka.

— —”

Pankkilaki

16 Pankkilain 62b §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäverotililtä voidaan tehdä veloituksia ainoastaan:

— —

2) seuraavia tilisiirtoja varten:

a) veroviraston tilille:

— arvonlisävero, mukaan lukien maahantuotujen tavaroiden arvonlisävero, lisävero sekä arvonlisäveron tai lisäveron viivästyskorot

— yhteisövero ja sen ennakkomaksu sekä yhtiöveron viivästyskorko tai sen ennakkomaksu

— luonnollisten henkilöiden tulovero ja sen ennakkomaksu sekä luonnollisten henkilöiden tuloveron ja sen ennakon viivästyskorot

— valmistevero, valmisteverojen ennakkomaksu, päivittäiset maksut sekä valmisteveron ja valmisteveron ennakkomaksun viivästyskorot

— tullit ja niihin liittyvät viivästyskorot

— —”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

17 Pesänhoitaja A esitti Naczelnik Urzęd Skarbowego w O:lle (O:n verotoimiston johtaja, Puola) 28.6.2021 hakemuksen konkurssiin asetetun verovelvollisen arvonlisäverotilillä olevien varojen siirtämisestä konkurssipesän tilille. Hakemuksensa perusteena hän ilmoitti, että 104 915 PLN:n (n. 23 600 euroa) määrä pitäisi siirtää O:n kunnan (Puola) tilille kyseisen verovelvollisen heinäkuulta 2021 maksamatta olevan kiinteistöveron maksamiseksi.

18 O:n verotoimiston johtaja hylkäsi hakemuksen 26.8.2021 tekemällään päätöksellä.

19 Pesähoitaja A valitti tästä päätöksestä verohallinnon johtajalle, joka pysytti päätöksen 30.11.2021 tekemällään päätöksellä.

20 Pesähoitaja A nosti viimeksi mainitusta päätöksestä kanteen Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocławin voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

21 Kyseinen tuomioistuin muistuttaa, että Puolan lainsäädännössä ja konkreettisemmin arvonlisäverolain 106e §:n 1 momentissa ja 108a–108f §:ssä sekä pankkilain 62a–62e §:ssä säädetään jaetun maksun mekanismista. Tässä mekanismissa arvonlisäveron maksaminen erotetaan veron perusteen maksamisesta. Kun tavarantoimittaja tai palvelun suorittaja kuuluu jaetun maksun mekanismin soveltamisalaan, sillä on oltava tavanomaisen pankkitilinsä lisäksi erillinen suljettu arvonlisäverotili. Tämä tili on varattu sen asiakkaiden maksaman arvonlisäveron tallettamiseen ja arvonlisäveron maksamiseen verovelvollisen omille tavarantoimittajille tai palvelun suorittajille sekä muiden julkisoikeudellisten saatavien, mutta ainoastaan valtionkassan saatavien, maksamiseen. Tällöin hankkija tai vastaanottaja maksaa veron perusteen tavarantoimittajan tai palvelun suorittajan tavanomaiselle pankkitilille, kun taas tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta maksettava arvonlisävero maksetaan kyseisen tavarantoimittajan tai palvelun suorittajan arvonlisäveroa varten olevalle suljetulle pankkitilille. Tämä maksutapa perustuu ainoastaan maksajan tahtoon, eikä se ole automaattinen. Verovelvollisen arvonlisäverotilille talletettujen varojen vapauttaminen edellyttää veroviranomaisen suostumusta.

22 Puolan lainsäätäjät on ottanut käyttöön jaetun maksun mekanismin täytäntöönpanopäätöksen 2019/310, jolla neuvosto antoi Puolan tasavallalle luvan ottaa käyttöön 1.3.2019 ja 28.2.2022 väliseksi ajaksi direktiivin 2006/112/226 artiklasta poikkeava erityistoimenpide, mukaisesti.

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa tältä osin, että täytäntöönpanopäätös 2019/310 sisältää sääntöjä, jotka poikkeavat säännöistä, jotka sisältyvät luvan antamisesta Italian tasavallalle soveltaa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY 206 ja 226 artiklasta poikkeavaa erityistoimenpidettä ja täytäntöönpanopäätöksen (EU) 2015/1401 kumoamisesta 25.4.2017 annettuun neuvoston täytäntöönpanopäätökseen (EU) 2017/784 (EUVL 2017, L 118, s. 17).

24 Toisin kuin täytäntöönpanopäätöksessä 2019/310, täytäntöönpanopäätöksessä 2017/784 säädetään direktiivin 2006/112/206 artiklasta poiketen mahdollisuudesta ottaa käyttöön kansallinen järjestelmä, jossa vastaanottaja maksaa tavarantoimituksista ja palvelun suorituksista arvonlisäveron Italian verohallinnon hallussa olevalle erilliselle suljetulle pankkitilille.

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, onko kansallinen toimenpide, jossa säädetään tavarain tai palvelun hankkijan velvollisuudesta siirtää tavarantoimittajalle tai palvelun suorittajalle maksettava arvonlisävero erilliselle ja suljetulle pankkitilille, jonka haltija on kyseinen toimittaja tai suorittaja, poikkeus direktiivin 2006/112/206 artiklasta ja onko tästä toimenpiteestä näin ollen ilmoitettava direktiivin 395 artiklan mukaisesti. Tiedoksiantovelvollisuuden rikkominen merkitsee menettelymääräysten rikkomista ja aiheuttaa sen, ettei kyseisiä määräyksiä voida soveltaa, joten niihin ei voida vedota yksityisiä vastaan (ks. vastaavasti tuomio 4.2.2016, Ince, C-336/14, EU:C:2016:72, 67 kohta).

26 Kyseinen tuomioistuin katsoo, että direktiivin 2006/112/206 artiklan mukaan verovelvollinen ei ole velvollinen maksamaan arvonlisäveroa kunkin verollisen liiketoimensa jälkeen vaan kunkin

verokauden päätyttyä. Näin ollen mainitun artiklan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettu arvonlisäveron nettomäärä vastaa arvonlisäveron yhteismäärää, joka liittyy kaikkiin verovelvollisen verokauden aikana suorittamiin verollisiin liiketoimiin ja josta vähennetään arvonlisävero, joka on suoritettu kaikista kyseisen ajanjakson aikana toteutetuista liiketoimista, mukaan lukien ne liiketoimet, jotka on toteutettu ennen kyseisen verovelvollisen suorittamia liiketoimia. Näin ollen mainitun verovelvollisen pitäisi voida vapaasti määrätä asiakkailtaan saamistaan aikaisemmista maksuista. Mainitun tuomioistuimen käsiteltäväksi saatetussa asiassa kyseessä olevan kaltaisen arvonlisäverotilin tapauksessa varat kuitenkin suljetaan ennen arvonlisäverovelan syntymistä viranomaiseen nähden.

27 Direktiivin 2006/112 206 artikla tosin mahdollistaa sen, että jäsenvaltiot perivät arvonlisäveron ennakkomaksun. Ilmaisun ”ennakkomaksu” tarkoittaa sen mukaan myöhemmin maksettavaksi tulevan määrän eli koko verokaudelta lasketun arvonlisäveron nettomäärän osittaista maksamista. Olisi kuitenkin vaikea katsoa, että sen arvonlisäveron määrä, jonka tavarantaimen tai palvelun hankkija on maksanut toimittajalleen tietystä liiketoimesta, sellaisena kuin siitä säädetään Puolan säännöstyssä, jossa säädetään jaetun maksun mekanismista, olisi 9.9.2021 annettuun tuomioon Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Dieselöljyn yhteisöhankinnat) (C-855/19, EU:C:2021:714, 33 kohta) perustuvan oikeuskäytännön mukaisesti direktiivin 2006/112 206 artiklassa tarkoitettu ennakkomaksu. Lisäksi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltäväksi saatetun asian tilanne on erilainen kuin 26.3.2015 annetussa tuomiossa Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), jossa ulosottomiehen katsottiin olevan kolmas osapuoli, joka oli maksanut laskuun merkityn veron, eikä tavarantoimittaja.

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma siitä, ylitetäänkö kyseessä olevalla kansallisella toimenpiteellä arvonlisäveropetosten torjunnan tavoite, joka ilmenee direktiivin 2006/112 273 ja 395 artiklasta sekä täytäntöönpanopäätöksestä 2019/310.

29 Se pohtii erityisesti sitä, kuuluuko arvonlisäveropetosten torjumisen tavoitteeseen verovelvollisen velvollisuus saada veroviranomaiselta lupa verovelvollisen arvonlisäverotilillä olevien varojen osoittamiseen muihin tarkoituksiin kuin velkojen maksamiseen valtionkassaan, erityisesti kunnan kaltaisen muun julkisoikeudellisen velkojan hyväksi.

30 Konkurssiin asetettujen verovelvollisten, kuten ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevan verovelvollisen, tilanteessa olisi sitäkin vaikeampaa todeta, että kyseisellä toimenpiteellä säädetyllä velvollisuudella pyritään torjumaan arvonlisäveropetoksia, koska lupaa arvonlisäverotilillä olevien varojen siirtämiselle on pyytänyt konkurssipesän pesähoitaja, joka toimii konkurssista vastaavan tuomarin valvonnassa.

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii lisäksi selvittämään, loukataanko arvonlisäverotuksen neutraalisuusperiaatetta, kun otetaan huomioon se, että konkurssiin asetettu verovelvollinen ei nyt käsiteltävässä asiassa harjoita liiketoimintaa eikä näin ollen toteuta arvonlisäverollisia liiketoimia ja että pesähoitaja A on ilmoittanut, ettei kyseisellä verovelvollisella ollut konkurssiin asettamisen jälkeen maksamattomia arvonlisäverovelkoja.

32 Kyseinen tuomioistuin epäilee myös sitä, onko jaetun maksun järjestelmä perusoikeuskirjan 17 artiklassa taatun omaisuuden suojan mukainen.

33 Puolan lainsäätäjät ei nimittäin ole säännellyt tämän mekanismin vaikutuksia konkurssilaissa. Tässä tilanteessa olisi vaikea katsoa, että olisi olemassa selkeitä ja täsmällisiä sääntöjä, joiden nojalla pesähoitaja voisi toteuttaa konkurssimenettelyn ja ennakoida veroviranomaisten toimintaa.

34 SEU 2 artiklan mukaan talouden toimijoiden on voitava oikeusvaltiossa perustellusti odottaa viranomaisilta, että puuttuminen niiden perusoikeuksiin on kohtuullisesti rajoitettua eikä siinä oteta

huomioon pelkästään valtionkassan etuja.

35 Tässä tilanteessa Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko täytäntöönpanopäätöstä 2019/310, direktiiviä 2006/112 ja erityisesti sen 395 ja 273 artiklaa sekä suhteellisuusperiaatetta ja neutraalisuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännökselle ja kansalliselle käytännölle, joiden mukaisesti käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa konkurssipesän pesähoitajalta on evättävä lupa siirtää verovelvollisen arvonlisäverotilillä olevat varat (jaetun maksun mekanismi) pankkitilille, jota pesähoitaja on ehdottanut?

2) Onko perusoikeuskirjan 17 artiklan 1 kohtaa (omistusoikeus), luettuna yhdessä perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdan ja 52 artiklan 1 kohdan kanssa, tulkittava siten, että nämä määräykset ovat esteenä kansalliselle säännökselle ja kansalliselle käytännölle, joiden mukaisesti käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa pesähoitajalta on evättävä lupa siirtää verovelvollisen arvonlisäverotilillä olevat varat toiselle tilille (jaetun maksun mekanismi), mikä tarkoittaa, että maksukyvyttömän verovelvollisen omaisuutta olevat, edellä mainitulla arvonlisäverotilillä olevat varat jäädytetään, ja tämän seurauksena pesähoitaja ei voi täyttää velvollisuuksiaan maksukyvyttömyysmenettelyssä?

3) Onko SEU 2 artiklassa tarkoitettua oikeusvaltioperiaatetta ja sen edellyttämää oikeusvarmuuden periaatetta, SEU 4 artiklan 3 kohdassa tarkoitettua vilpittömän yhteistyön periaatetta ja perusoikeuskirjan 41 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua hyvän hallinnon periaatetta, kun otetaan huomioon täytäntöönpanopäätöksen 2019/310 asiayhteys ja tavoitteet sekä direktiivissä 2006/112 säädetty, tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle käytännölle, jonka mukaisesti pesähoitajalta evätään lupa siirtää verovelvollisen arvonlisäverotilillä olevat varat toiselle tilille (jaetun maksun mekanismi), mistä seuraa, että maksukyvyttömyysmenettelyn, joka maksukyvyttömyystuomioistuimen mukaan kuuluu maksukyvyttömyysasetuksen 3 artiklan 1 kohdan nojalla Puolan tuomioistuinten toimivaltaan, tavoitteita ei saavuteta, ja näin ollen syntyy tilanne, jossa epäasianmukaisen kansallisen toimenpiteen soveltaminen johtaa siihen, että Puolan valtiota veronsaajana kohdellaan velkojana edullisemmin kaikkien muiden velkojien kustannuksella?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

36 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, onko direktiivin 2006/112 273 ja 395 artiklaa, täytäntöönpanopäätöstä 2019/310 sekä suhteellisuusperiaatetta ja arvonlisäveron neutraalisuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan pankissa olevalle tavarantoimittajan erilliselle arvonlisäverotilille talletettua arvonlisäveron määrää voidaan käyttää vain rajoitettuihin tarkoituksiin, joita ovat erityisesti arvonlisäveron maksaminen veroviranomaiselle tai tavarantoimittajilta tai palvelusuorittajilta saaduissa laskuissa olevan arvonlisäveron maksaminen.

37 Tässä yhteydessä on muistutettava, että direktiivin 2006/112 226 artiklassa luetellaan tiedot, joiden on oltava tämän direktiivin mukaisesti laadituissa laskuissa arvonlisäverotusta varten.

- 38 Mainitun direktiivin 395 artiklan 1 kohdassa säädetään, että neuvosto voi antaa jäsenvaltiolle luvan ottaa käyttöön samassa direktiivissä säädetyistä toimenpiteistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi.
- 39 Neuvosto antoi täytäntöönpanopäätöksen 2019/310 viimeksi mainitun säännöksen nojalla ja Puolan tasavallan komissiolle osoittaman pyynnön mukaisesti.
- 40 Kyseisen täytäntöönpanopäätöksen johdanto-osan ensimmäisestä perustelukappaleesta ilmenee tältä osin, että ”erityistoimenpiteellä olisi vaadittava erityisen ilmoituksen käyttöön ottamista siitä, että arvonlisävero – on maksettava tavarantoimittajan tai palvelun suorittajan suljetulle alv-tilille, joka on avattu sellaisista petosalttiista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista annettuja kauppalaskuja varten, jotka yleensä kuuluvat käännetyin verovelvollisuuden järjestelmän ja yhteisvastuun piiriin Puolassa”.
- 41 Kuten kyseisen täytäntöönpanopäätöksen perusteluissa todetaan, komissio on katsonut, että petosalttiita tavarantoimittajien ja palvelusurituksia koskeva erityistoimenpide voi johtaa konkreettisiin tuloksiin arvonlisäveropetosten torjunnassa.
- 42 Näissä olosuhteissa mainitun täytäntöönpanopäätöksen 1 artiklan mukaan poiketen siitä, mitä direktiivin 2006/112 226 artiklassa säädetään, Puolalle annetaan lupa ottaa käyttöön erityinen ilmoitus, jonka mukaan arvonlisävero on maksettava erilliselle tavarantoimittajan tai palvelun suorittajan suljetulle alv-pankkitilille, joka on avattu Puolassa tämän päätöksen liitteessä luetelluista verovelvollisten välisistä tavarantoimittajien luovutuksista ja palvelujen suorituksista annettuihin kauppalaskuihin merkityn alv:n maksamista varten ja jolla maksut suoritetaan luovuttajille tai suorittajille sähköisesti.
- 43 Näin ollen Puolan lainsäätäjä on jaetun maksun mekanismin soveltamiseksi säätänyt kansallisessa lainsäädännössään, että laskuissa, jotka koskevat kyseisessä lainsäädännössä tarkoitettuja tavarantoimittajien tai palvelusurituksia verovelvolliselle ja joiden kokonaissumma on enemmän kuin 15 000 PLN (n. 3 370 euroa) tai vastaava määrä muussa valuutassa, on oltava maininta ”jaetun maksun mekanismi”.
- 44 Koska tässä mekanismissa paitsi säädetään laskuissa olevasta maininnasta, myös otetaan käyttöön erillisen ja suljetun arvonlisäverotilin järjestelmä, jossa varojen siirto tältä tililtä edellyttää veroviranomaisen lupaa ja tähän lupaan sovelletaan Puolan lainsäädännössä säädettyjä edellytyksiä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien pohtii, ylittääkö lainsäädäntö, jossa säädetään mainitusta mekanismista, Puolan tasavallalle täytäntöönpanopäätöksellä 2019/310 myönnetyn luvan. Kyseinen tuomioistuin pyrkii erityisesti selvittämään, merkitseekö mainittu lainsäädäntö säännösten vastaista poikkeamista direktiivin 2006/112 206 artiklasta.
- 45 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on todettava, ettei missään direktiivin säännöksessä aseteta jäsenvaltioille erityisiä velvoitteita pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen jaetun maksun järjestelmän osalta.
- 46 Mainitun direktiivin 206 artiklasta on muistutettava, että siinä säädetään, että verovelvollisen, joka on veronmaksuvelvollinen, on maksettava arvonlisäveron nettomäärä saman direktiivin 250 artiklassa säädetyin arvonlisäveroilmoituksen antamisen yhteydessä, mutta jäsenvaltiot voivat kuitenkin asettaa maksun suoritukselle eri määräpäivän tai vaatia suoritettavaksi ennakkomaksuja.
- 47 Tältä osin unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että

silloin, kun arvonlisäveron määrää vastaavat varat maksetaan verovelvollisen erilliselle arvonlisäverotilille, arvonlisäverovelkaa ei makseta valtion talousarvioon vaan arvonlisävero on maksettava ainoastaan verokauden päättymisen jälkeen määritettyinä ajankohtina.

48 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 34 kohdassa, on niin, että vaikka verovelvollinen ei voi vapaasti määrätä erilliselle arvonlisäverotilille talletetuista varoista, Puolan lainsäädännössä säädetään kuitenkin kyseisen verovelvollisen mahdollisuudesta käyttää näitä varoja arvonlisäveron maksamiseen tavarantoimittajilleen tai palvelun suorittajilleen ja maksaa velkansa valtiolle.

49 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 35 kohdassa, on näin ollen niin, että siltä osin kuin verovelvollinen voi maksaa arvonlisäveron tavarantoimittajilleen tai palvelun suorittajilleen arvonlisäverotilin varoilla, sen ei tarvitse rahoittaa ennakkoon arvonlisäveroa enempää kuin direktiivin 2006/112 tavanomaisessa järjestelmässä edellytetään.

50 Tältä osin on lisättävä, että vaikka täytäntöönpanopäätös 2019/310 muodostaa muodollisesti poikkeuksen direktiivin 2006/112 226 artiklasta, joka koskee mainintoja, joiden on arvonlisäverotusta varten oltava kyseisen direktiivin mukaisesti laadituissa laskuissa, on kuitenkin niin, että – kuten kyseisen täytäntöönpanopäätöksen johdanto-osan ensimmäisessä, neljännessä ja seitsemännessä perustelukappaleessa ja sen 1 artiklassa todetaan – mainitusta poikkeuksesta on säädetty, jotta Puolan lainsäätäjä voisi ottaa käyttöön järjestelmän, jossa varat suljetaan erilliselle pankkitilille arvonlisäverotusta varten. Tästä seuraa, että kun unionin lainsäätäjä hyväksyi kyseisen poikkeuksen, se oli tietoinen siitä, että sen sisällyttäminen Puolan lainsäädäntöön edellytti mainitun erillisen tilin järjestelmän perustamista arvonlisäverotusta varten.

51 Näin ollen jaetun maksun mekanismia ei voida sellaisenaan pitää direktiivin 2006/112 206 artiklan vastaisena eikä se muodosta poikkeusta siitä.

52 On muistettava, että verotuksen neutraalisuuden periaate, johon ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on vedonnut ensimmäisessä kysymyksessään, on vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan periaate, jonka unionin lainsäätäjä on johtanut arvonlisäverotuksen alalla yleisestä yhdenvertaisen kohtelun periaatteesta, ja se on esteenä muun muassa sille, että samoja liiketoimia suorittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (ks. mm. tuomio 17.12.2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, 48 kohta ja tuomio 16.2.2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, 88 kohta).

53 Direktiivissä 2006/112 säädetyllä järjestelmällä ja siihen kuuluvalla arvonlisäveron vähennysoikeudella pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on arvonlisäverollista (ks. vastaavasti tuomio 16.2.2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, 94 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

54 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ei käy ilmi minkäänlaista yhteyttä yhtäältä verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja toisaalta niiden Puolan lainsäädännössä säädettyjen edellytysten välillä, jotka koskevat konkurssiin asetetun verovelvollisen arvonlisäverotilillä olevien varojen vapauttamisen epäämistä maksukyvyttömyysmenettelyn yhteydessä.

55 Suhteellisuusperiaatteesta, johon ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on myös vedonnut ensimmäisessä kysymyksessään, on riittävää muistuttaa ensiksi, että – kuten täytäntöönpanopäätöksen 2019/310 johdanto-osan kolmannelta perustelukappaleesta ilmenee –

on todettava, että vaikka Puolan tasavalta on jo toteuttanut useita toimenpiteitä arvonlisäveropetoksen torjumiseksi, tämä jäsenvaltio katsoi kuitenkin, etteivät nämä toimenpiteet olleet riittäviä mainitun petoksen estämiseksi. Kuten täytäntöönpanopäätöksen johdanto-osan 11 perustelukappaleessa todetaan, komissio hyväksyi tämän arvioinnin ja katsoi, että kyseessä olevalla erityistoimenpiteellä, joka koskee petosalttiita tavarantoimituksia ja palvelun suorituksia, voidaan saada aikaan konkreettisia tuloksia arvonlisäveropetosten torjunnassa.

56 Toiseksi on niin, että koska täytäntöönpanopäätöksen 2019/310 1 artiklan mukaan siinä säädetty valtuutus koskee ainoastaan sähköisten pankkisiirtojen avulla suoritettuja maksuja, velvollisuutta sisällyttää arvonlisäverolaskuun maininta, jonka mukaan tämä vero maksetaan tavarantoimittajan tai palvelun suorittajan erilliselle ja suljetulle arvonlisäverotilille, ja siis varmistaa, että vastaavat määrät siirretään kyseiselle tilille, ei ole pidettävä pakottavana muodollisuutena. Näin ollen se ei ole suhteeton.

57 Kolmanneksi mainittu velvollisuus ei koske kaikkia liiketoimia, joista suoritetaan maksu sähköisellä tilisiirrolla, koska arvonlisäverolain 106e ja 108a §:n mukaan kyse on ainoastaan laskuista, jotka koskevat sellaisia tavarantoimituksia tai palvelun suorituksia, joiden kokonaissumma ylittää 15 000 PLN (n. 3 370 euroa) tai vastaavan määrän ulkomaanvaluutassa, mikä ei myöskään vaikuta suhteettomalta.

58 Neljänneksi, kuten tämän tuomion 48 kohdassa on todettu, Puolan lainsäädännössä säädetään verovelvollisen mahdollisuudesta käyttää tällä erillisellä arvonlisäverotilillä olevia varoja maksaakseen arvonlisäveron tavarantoimittajilleen tai palvelun suorittajilleen ja maksaakseen velkansa valtiolle. Näin ollen kyseisessä lainsäädännössä ei säädetä kyseisten varojen ehdottomasta sulkemisesta vaan rajoitetaan niiden käyttöä, mikä on myös oikeassa suhteessa arvonlisäveropetosten torjunnan tavoitteeseen nähden.

59 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 273 ja 395 artiklaa sekä täytäntöönpanopäätöstä 2019/310 on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan pankissa olevalle tavarantoimittajan erilliselle arvonlisäverotilille talletettua arvonlisäveron määrää voidaan käyttää vain rajoitettuihin tarkoituksiin eli erityisesti arvonlisäveron maksamiseen veroviranomaiselle tai tavarantoimittajilta tai palvelun suorittajilta saatuihin laskuihin sisältyvän arvonlisäveron maksamiseen.

Toinen kysymys

60 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään lähinnä, onko perusoikeuskirjan 17 artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdan ja 52 artiklan 1 kohdan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan pankissa olevalle tavarantoimittajan erilliselle arvonlisäverotilille talletettua arvonlisäveron määrää voidaan käyttää vain rajoitettuihin tarkoituksiin eli erityisesti arvonlisäveron maksamiseen veroviranomaiselle tai tavarantoimittajilta tai palvelun suorittajilta saatuihin laskuihin sisältyvän arvonlisäveron maksamiseen.

61 Lisäksi on muistutettava, että perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdan mukaan perusoikeuskirjan määräykset koskevat jäsenvaltioita ainoastaan silloin, kun viimeksi mainitut soveltavat unionin oikeutta.

62 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perusoikeuskirjan 51 artiklassa tarkoitettu käsite "unionin oikeuden soveltaminen" edellyttää tietynasteisen sellaisen yhteyden olemassaoloa, joka ylittää kyseisten alojen läheisyyden tai niiden väliset epäsuorat vaikutukset, unionin oikeuden toimen ja kyseessä olevan kansallisen toimenpiteen välillä (tuomio 16.7.2020, Adusbef ym., C?686/18, EU:C:2020:567, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

63 Unionin tuomioistuin on tässä yhteydessä katsonut muun muassa, ettei unionin perusoikeuksia voitu soveltaa suhteessa kansalliseen lainsäädäntöön sen vuoksi, ettei kyseisen alan unionin säännöksissä asetettu jäsenvaltioille erityistä velvoitetta pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olleen tilanteen osalta (tuomio 16.7.2020, Adusbef ym., C?686/18, EU:C:2020:567, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

64 Kuten ensimmäiseen kysymykseen annetusta vastauksesta ilmenee, nyt käsiteltävässä asiassa yhdessäkään ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsemista unionin oikeuden säännöksistä tai määräyksistä ei aseteta jäsenvaltioille erityisiä velvoitteita pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen jaetun maksun mekanismin osalta.

65 Lisäksi on muistutettava, että pääasia koskee sitä, että veroviranomainen on evännyt luvan siirtää konkurssiin asetetun verovelvollisen erillisellä arvonlisäverotilillä olevia varoja konkurssipesän tilille kunnallisen kiinteistöveron maksamiseksi. Pesänselvittäjä A riitauttaa ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa käsiteltävässä asiassa sovellettavasta Puolan lainsäädännöstä ilmenevän säännön, jonka mukaan erillisellä ja suljetulla arvonlisäverotilillä olevia varoja ei ole mahdollista siirtää kiinteistöveron maksamista varten.

66 Tässä yhteydessä on todettava, että vaikka kyseessä olevassa Puolan lainsäädännössä säädetyllä arvonlisäveron jaetun maksun mekanismilla on sellaisenaan tietty yhteys direktiivissä 2006/112 säädettyyn arvonlisäverojärjestelmään, on kuitenkin niin, että yksityiskohtaisia sääntöjä kunnallisen kiinteistöveron maksamisesta verovelvollisen erillisellä arvonlisäverotilillä olevilla varoilla ei ole määritelty direktiivin 2006/112 säännöksissä, joten tämä mekanismi ei merkitse tämän tuomion 62 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettua "unionin oikeuden soveltamista".

67 Tässä tilanteessa toinen kysymys on jätettävä tutkimatta.

Kolmas kysymys

68 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmannella kysymyksellään, onko SEU 2 artiklasta johtuvaa oikeusvaltioperiaatetta, oikeusvarmuuden periaatetta, SEU 4 artiklan 3 kohdasta johtuvaa vilpittömän yhteistyön periaatetta ja perusoikeuskirjan 41 artiklan 1 kohdasta ilmenevää hyvän hallinnon periaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan pankissa olevalle tavarantoimittajan erilliselle arvonlisäverotilille talletettua arvonlisäveron määrää voidaan käyttää vain rajoitettuihin tarkoituksiin eli erityisesti arvonlisäveron maksamiseen veroviranomaiselle tai tavarantoimittajilta tai palvelunsuorittajilta saatuihin laskuihin sisältyvän arvonlisäveron maksamiseen.

69 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 267 artiklalla käyttöön otettu menettely on unionin tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten välisen yhteistyön väline, jonka avulla unionin tuomioistuin esittää kansallisille tuomioistuimille ne unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, joita nämä tarvitsevat ratkaistakseen käsiteltävikseen saatetut asiat (tuomio 1.8.2022, Vyriausioji tarnybin?s etikos komisija, C?184/20, EU:C:2022:601, 47 kohta).

70 Koska kyseinen menettely perustuu ennakkoratkaisupyyntöön, kansallisen tuomioistuimen

on tässä pyynnössä itsessään selvitettävä pääasian tosiseikat ja oikeudelliset seikat ja esitettävä tarvittava selostus niistä syistä, joiden perusteella se on valinnut ne unionin oikeuden säännökset ja määräykset, joiden tulkintaa se pyytää, sekä siitä yhteydestä, jonka se toteaa näiden säännösten ja määräysten ja sen kansallisen lainsäädännön välillä, jota sovelletaan sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa (tuomio 8.6.2023, *Lyonesse Europe*, C-455/21, EU:C:2023:455, 26 kohta).

71 Tässä yhteydessä on myös korostettava, että ennakkoratkaisupyyntöön sisältämien tietojen on mahdollistettava yhtäältä se, että unionin tuomioistuin voi niiden perusteella antaa hyödyllisiä vastauksia kansallisen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin, ja toisaalta se, että jäsenvaltioiden hallituksilla ja muilla osapuolilla, joita asia koskee, on mahdollisuus esittää huomautuksensa Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisesti. Unionin tuomioistuimen on huolehdittava tämän oikeuden takaamisesta, kun otetaan huomioon se, että edellä mainitun artiklan mukaan ainoastaan ennakkoratkaisupyyntöt annetaan tiedoksi kyseisille osapuolille (ks. vastaavasti tuomio 4.5.2023, *MV – 98*, C-97/21, EU:C:2023:371, 30 kohta).

72 Nämä ennakkoratkaisupyyntöön sisältöä koskevat kumulatiiviset vaatimukset mainitaan nimenomaisesti unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 94 artiklassa, jota ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen on tunnollisesti noudatettava (tuomio 8.6.2023, *Lyonesse Europe*, C-455/21, EU:C:2023:455, 27 kohta). Niistä muistutetaan myös Euroopan unionin tuomioistuimen kansallisia tuomioistuinta varten laatimien ennakkoratkaisupyyntöjen tekemistä koskevien suositusten (EUVL 2019, C 380, s. 1) 13, 15 ja 16 kohdassa.

73 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava kolmannen kysymyksen osalta, että ennakkoratkaisupyyntö ei täytä työjärjestyksen 94 artiklan c alakohdassa asetettua vaatimusta.

74 On nimittäin todettava, että ennakkoratkaisupyyntössä ei esitetä riittäviä syitä, joiden vuoksi nyt käsiteltävässä asiassa olisi tarpeen tulkita SEU 2 artiklasta johtuvaa oikeusvaltioperiaatetta, oikeusvarmuuden periaatetta, SEU 4 artiklan 3 kohdasta johtuvaa vilpittömän yhteistyön periaatetta ja perusoikeuskirjan 41 artiklan 1 kohdasta johtuvaa hyvän hallinnon periaatetta.

75 Se, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin vetoaa väitettyyn epäjohtonmukaisuuteen yhtäältä jaetun maksun mekanismia koskevien kansallisten säännösten ja toisaalta konkurssia koskevien kansallisten säännösten välillä, ei selvästikään riitä osoittamaan yhteyttä edellisessä kohdassa tarkoitettujen unionin oikeuden määräysten ja periaatteiden ja pääasiassa kyseessä olevan mekanismin välillä.

76 Näin ollen kolmas kysymys on jätettävä tutkimatta.

Oikeudenkäyntikulut

77 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:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 273 ja 395 artiklaa ja luvan antamisesta Puolalle ottaa käyttöön yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY 226 artiklasta poikkeava erityistoimenpide 18.2.2019 annettua neuvoston täytäntöönpanopäätöstä (EU) 2019/310

on tulkittava siten, että

ne eivät ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan pankissa olevalle tavarantoimittajan erilliselle arvonlisäverotilille talletettua arvonlisäveron määrää voidaan käyttää vain rajoitettuihin tarkoituksiin eli erityisesti arvonlisäveron maksamiseen veroviranomaiselle tai tavarantoimittajilta tai palvelun suorittajilta saatuihin laskuihin sisältyvän arvonlisäveron maksamiseen.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: puola.