

Asia C-435/03

British American Tobacco International Ltd

ja

Newman Shipping & Agency Company NV

vastaan

Belgian valtio

(Hof van beroep te Antwerpenin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi ? 2 artikla ja 27 artiklan 5 kohta ? Liikevaihtovero ? Soveltamisala ? Verotettava tapahtuma ja veron peruste ? Tavaroiden vastikkeellinen luovutus ? Tavaroiden varkaus verovarastosta

Julkisasiamies M. Poiares Maduron ratkaisuehdotus 25.5.2005

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (kolmas jaosto) 14.7.2005

Tuomion tiivistelmä

1. *Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Verolliset liiketoimet – Tavaroiden vastikkeellisen luovutuksen käsite – Tavaroiden varkaus ei kuulu tämän käsitteen soveltamisalaan – Sillä ei ole merkitystä, että kyseessä ovat valmisteveron alaiset tavarat*

(Neuvoston direktiivin 77/388 2 artikla)

2. *Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Veron peruste – Kansalliset poikkeavat toimenpiteet – Lainsäädäntöä, jonka mukaan muista kuin kuudennen direktiivin 2 artiklassa vahvistetuista liiketoimista eli esimerkiksi tavaroiden varkaudesta verovarastosta on kannettava veroa, ei voida hyväksyä*

(Neuvoston direktiivin 77/388 27 artiklan 5 kohta)

1. Tavaroiden varkaus ei ole kuudennen direktiivin 77/388 2 artiklassa tarkoitettu ”tavaroiden vastikkeellinen luovutus” eikä siitä näin ollen sellaisenaan voida kantaa arvonlisäveroa. Sillä, että varastetut tavarat ovat valmisteveron alaisia, ei ole vaikutusta tähän lopputulokseen.

(ks. 42 kohta ja tuomiolauselma 1 kohta)

2. Arvonlisäveron kantamisen valvonnan helpottamista koskevien toimenpiteiden toteuttaminen, johon jäsenvaltiolle on annettu lupa kuudennen direktiivin 77/388 27 artiklan 5 kohdan perusteella, ei oikeuta kyseistä valtiota kantamaan tätä veroa muista kuin tämän direktiivin 2 artiklassa mainituista liiketoimista. Tällainen lupa ei voi siis olla oikeusperustana kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan arvonlisävero kannetaan tavaroiden varkaudesta verovarastosta.

(ks. 49 kohta ja tuomiolauselman 2 kohta)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

14 päivänä heinäkuuta 2005 (*)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 2 artikla ja 27 artiklan 5 kohta – Liikevaihtovero – Soveltamisala – Verotettava tapahtuma ja veron peruste – Tavaroiden vastikkeellinen luovutus – Tavaroiden varkaus verovarastosta

Asiassa C-435/03,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka hof van beroep te Antwerpen (Belgia) on esittänyt 7.10.2003 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 14.10.2003, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

British American Tobacco International Ltd ja

Newman Shipping & Agency Company NV

vastaan

Belgian valtio,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit A. Borg Barthet, A. La Pergola, J.-P. Puissochet (esittelevä tuomari) ja J. Malenovský,

julkisasiamies: M. Poiares Maduro,

kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– British American Tobacco International Ltd, edustajanaan advocaat M. Houben, solicitor S. Crosbyn valtuuttamana,

– Newman Shipping & Agency Company NV, edustajinaan advocaat G. Huyghe ja advocaat P. Hoogmartens,

– Belgian hallitus, asiamiehenään aluksi D. Haven, sitten M. Wimmer, avustajanaan avocat M. van der Woude,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään S. Spyropoulos ja M. Tassopoulou,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään L. Ström van Lier ja A. Weimar,

kuultuaan julkisasiamiehen 25.5.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä direktiivi) ja erityisesti sen 2, 5 ja 27 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtiöt British American Tobacco International Ltd (jäljempänä BATI) ja Newman Shipping & Agency Company NV (jäljempänä Newman) sekä Belgian valtio ja jossa on kyse arvonlisäveron maksamisesta sellaisista tupakkavalmisteista, joita on säilytetty verovarastossa ja joiden on ilmoitettu puuttuvan varkauksien vuoksi.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Direktiivin 2 artiklan mukaan

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;
2. tavaroiden maahantuonnista.”

4 Direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.”

5 Direktiivin 10 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Tässä tarkoitetaan:

- a) ’verotettavalla tapahtumalla’ tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täytyvät;
 - b) ’verosaatavan syntymisellä’ veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen annettua oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikka maksua voitaisiinkin lykätä.
2. Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, silloin kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan. – – ”

6 Direktiivin 11 artiklan mukaan veron perusteen on oltava tavaroiden luovutusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen.

7 Direktiivin 27 artiklassa, jonka otsakkeena on "Yksinkertaistamistoimenpiteet", säädetään seuraavaa:

"1. Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltioille luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietäntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään.

2. Jäsenvaltion, joka haluaa ottaa käyttöön 1 kohdassa tarkoitetut toimenpiteet, on ilmoitettava asiasta komissiolle ja annettava komissiolle kaikki asiaan liittyvät tiedot.

--

5. Jäsenvaltiot, jotka 1 päivänä tammikuuta 1977 soveltavat 1 kohdassa tarkoitetun tyyppisiä erityistoimenpiteitä, voivat pysyttää ne voimassa, jos ne ilmoittavat niistä komissiolle ennen 1 päivää tammikuuta 1978 ja jos tällaiset veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet ovat 1 kohdan edellytysten mukaisia."

8 Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annettua neuvoston direktiiviä 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1) sovelletaan sen 3 artiklan 1 kohdan mukaan muun muassa valmistettuun tupakkaan.

9 Direktiivin 92/12 6 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Valmisteverovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi, kun tuote luovutetaan kulutukseen tai kun todetaan hävikkejä, joista on kannettava valmisteveroa 14 artiklan 3 kohdan mukaisesti.

Valmisteveron alaisten tuotteiden kulutukseen luovuttamisena on pidettävä sitä, että:

a) niihin lakataan soveltamasta väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää, myös sääntöjenvastaisesti;

-- "

Kansallinen lainsäädäntö

10 Belgian code de la TVA:n (arvonlisäverolaki) 58 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Tupakkavalmisteista, jotka on tuotu maahan, saatu 25 b §:ssä tarkoitettu tavoin tai valmistettu Belgiassa, kannetaan vero aina silloin kun niistä on tupakkaverojärjestelmää koskevien lakien, asetusten tai hallinnollisten määräysten nojalla maksettava valmisteveroa.

--

--

Näin kannettu vero on vero, joka kannetaan tupakkavalmisteiden maahantuonnista, yhteisö Hankinnasta ja luovutuksesta.

Kuningas määrää tupakkavalmisteita koskevan veron kantamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt ja sen maksamisesta vastuussa olevat henkilöt."

11 Code de la TVA:n 58 §:n 1 momentti oli voimassa, kun direktiivi annettiin. Belgian kuningaskunta ilmoitti komissiolle direktiivin 27 artiklan 5 kohdan mukaisesti 19.12.1977 kyseisen 58 §:n. Tämän ilmoituksen sanamuoto oli seuraava:

”B. Veron maksaminen aikaisemmassa vaiheessa.

1. Tupakkavalmisteet

Arvonlisäveron kantamisen valvonnan helpottamiseksi arvonlisävero, jonka maksamisvelvollisuus syntyy tupakkavalmisteiden maahantuonnin ja luovutuksen yhteydessä, kannetaan samanaikaisesti valmisteveron kanssa. Arvonlisävero maksetaan kuluttajan maksettavasta hinnasta valmistajan tai maahantuojan ostaessa veromerkkejä. Myöhemmissä vaiheissa ei enää kanneta arvonlisäveroa, mutta vähennyksiäkään ei tietenkään voida tehdä. Kaikki tupakkavalmisteiden myynti on laskettava siten, että arvonlisävero sisältyy hintaan – – .”

12 Tupakkavalmisteiden arvonlisäverojärjestelmästä 29.12.1992 tehdyn kuninkaan päätöksen nro 13 (Belgisch Staatsblad 31.12.1992, s. 28086; jäljempänä kuninkaan päätös nro 13) 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Velvollisuus tupakkavalmisteista kannettavan veron arvonlisäveron maksamiseen – – syntyy samalla hetkellä kuin velvollisuus valmisteveron maksamiseen.

– – ”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

13 Newman pitää Antwerpenissä verovarastoa, jossa säilytettiin BATI:n Belgiassa valmistuttamia ja pakkauttamia tupakkavalmisteita; nämä tavarat omisti BATI. Näihin tavaroihin ei ollut kiinnitetty veromerkkiä.

14 Varastosta varastettiin savukkeita 4.12.1995 ja 29.1.1996 sekä päivien 14.6.1998 ja 15.6.1998 välisenä yönä. Näistä varkauksista tehtiin ilmoitukset poliisille.

15 Belgian tulli- ja valmisteverohallinto antoi Newmanille verotuspäätöksen, jossa tämä määrättiin maksamaan puuttuvista savukkeista code de la TVA:n 58 §:n 1 momentilla perustetun järjestelmän mukaisesti valmistevero ja arvonlisävero. Menestyksettömän oikaisuvaatimuksen tehtyään Newman maksoi vaaditut määrät, mutta varasi kuitenkin itselleen arvonlisäveroa koskevan valitusoikeuden. BATI korvasi kyseiset määrät kokonaisuudessaan Newmanille.

16 Newman ja BATI nostivat rechtbank van eerste aanleg te Antwerpenissä kanteen Belgian valtiota vastaan maksettujen määrien palauttamiseksi.

17 Tämä kanne hylättiin 4.4.2001 annetulla tuomiolla. Kyseinen tuomioistuin totesi tässä tuomiossa, että varkauksien takia puuttuvista tavaroista piti maksaa valmistevero ja että näin ollen myös velvollisuus arvonlisäveron maksamiseen näistä tavaroista oli code de la TVA:n 58 §:n 1 momentin ja kuninkaan päätöksen nro 13 1 §:n nojalla syntynyt. Rechtbank van eerste aanleg katsoi vielä, että näillä säännöksillä pyritään yksinkertaistamaan veron kantamista ja että ne näin ollen olivat direktiivin 27 artiklan mukaisia.

18 Pääasian kantajat hakivat 7.5.2001 muutosta kyseiseen tuomioon hof van beroep te Antwerpenissä.

19 Kyseinen tuomioistuin totesi valmisteveron osalta, että asianosaisten välillä on tehty ja

toteutettu sovintoratkaisu, joka siis on päättänyt kyseisen veron maksamisvelvollisuutta koskevan riidan.

20 Hof van beroep te Antwerpen totesi arvonlisäveron osalta, että jos tulli- ja valmisteverohallinnon kanta, jonka alioikeus oli vahvistanut, hyväksytään, ei ole tarpeen tutkia, voidaanko tavaroiden varkautta pitää direktiivissä tarkoitettuna tavaroiden luovutuksena. Arvonlisäverotettava tapahtuma ei kyseisen tuomioistuimen mukaan ole tavarantoimitus eikä sen maahantuonti vaan valmisteveron kantaminen.

21 Koska hof van beroep te Antwerpen katsoi, että valitusperuste, johon pääasian kantajat vetoavat ja joka koskee code de la TVA:n 58 §:n 1 momentilla perustetun järjestelmän ja kuninkaan päätöksen nro 13 1 §:n yhteensopivuutta direktiivin kanssa, on painava, se päätti lykätä asian ratkaisemista ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voiko kyse olla – – direktiivissä tarkoitettua tavaroiden luovutuksesta sillä seurauksella, että arvonlisävero voidaan kantaa, jos

- vasta-arvoa tai vastikkeellista liiketoimintaa ei ole suoritettu
- tavaroiden omistajalle kuuluvaa määräämisvaltaa ei ole siirretty
- tavaroita ei ole voitu tuoda laillisesti markkinoille, koska kyse on varastetuista tai salakuljetetuista tavaroista?

2) Vaikuttaako ensimmäiseen kysymykseen annettavaan vastaukseen se, että kyse on valmisteveron alaisista tavaroista eli tarkemmin sanottuna tupakkavalmisteista?

3) Jos valmisteveron alaisista tuotteista ei kanneta valmisteveroa, onko arvonlisäveron kantaminen tällaisessa tapauksessa yhteensopivaa – – direktiivin kanssa?

4) Saavatko jäsenvaltiot täydentää arvonlisäverollisten toimien luokkia antamalla – – direktiivin 27 artiklan 2 kohdan tai 27 artiklan 5 kohdan mukaisesti tiedoksi sen, että ne haluavat kansallisella tasolla kantaa arvonlisäveroa niissä tilanteissa, joissa valmisteveron alaisia tuotteita on varastettu verovarastosta, vai onko – – direktiivin 2 artikla tyhjentävä?

5) Jos – – direktiivin 27 artiklan 5 kohdan mukaisesti on tehty ilmoitus, joka koskee ainoastaan arvonlisäveron maksamista etukäteen veromerkkien muodossa, saako jäsenvaltio täydentää arvonlisäverollisten toimien luokkia eli esimerkiksi säätää, että arvonlisävero on maksettava niissä tilanteissa, joissa valmisteveron alaisia tuotteita on varastettu verovarastosta?”

Ennakkoratkaisukysymysten merkitys

22 Aluksi on vastattava Belgian hallituksen väitteeseen siitä, että kansallisen tuomioistuimen esittämällä kysymyksillä ei ole merkitystä ja että ne olisi muotoiltava kokonaan uudelleen.

23 Belgian hallitus tuo esille, että nämä kysymykset perustuvat code de la TVA:n 58 §:n 1 momentin, jonka voimassa pysyttämiseen neuvosto on antanut Belgian hallitukselle luvan direktiivin 27 artiklan 5 kohdan mukaisesti, säännösten virheelliseen tulkintaan.

24 Belgian hallituksen mukaan näiden säännösten ainoana tarkoituksena on helpottaa arvonlisäveron kantamista ennen verotettavan tapahtuman toteutumista eikä niillä luoda mitään sellaista uutta verollisten toimien luokkaa, josta ei säädetä direktiivissä. Näin maksettu arvonlisävero jää valtiolle lopullisesti vain, jos verollinen liiketoimi, johon tämän etukäteisen arvonlisäverovelan voidaan katsoa liittyvän, myöhemmin toteutuu.

25 Jos tällainen liittymä ei lopulta ole mahdollinen sen vuoksi, että myöhempi verotettava liiketoimi on jäänyt toteutumatta, Belgian hallituksen mukaan verovelvolliselle maksetaan takaisin code de la TVA:n 77 §:n ja kuninkaan päätöksen nro 13 5 ja 11 §:n mukaisesti arvonlisäveron määrä. Näin voi tapahtua pääasian olosuhteiden kaltaisissa olosuhteissa, jos yritys osoittaa, että puuttuvat tavarat on todellakin varastettu ja että niitä ei ole luovutettu. Järjestelmällä, josta ilmoitettiin 19.12.1977, ei Belgian hallituksen mukaan siis ole mitään vaikutusta direktiivin 2 artiklan mukaiseen käsitteeseen "tavaroiden luovutus", joten pääasian ratkaisemisen kannalta neljännestä ja viidennestä ennakkoratkaisukysymyksestä ei ole mitään hyötyä. Tämän vuoksi ensimmäinen, toinen ja kolmas kysymys ovat samoin merkityksettömiä.

26 Belgian hallituksen perusteluiden perusteella ei kuitenkaan voida katsoa, että ennakkoratkaisukysymyksistä ei ole hyötyä kansalliselle tuomioistuimelle.

27 Yhtäältä ennakkoratkaisupyynnön sisällöstä ei käy ilmi, että valmisteveron alaisten tuotteiden varkaustapauksessa olisi mahdollista saada ennakolta maksettu arvonlisävero palautetuksi.

28 Toisaalta vaikka oletettaisiinkin, että kansallisen lainsäädännön mukaan tämä mahdollisuus on, palautuksen saamiseksi vaaditut näyttöä koskevat edellytykset on vain harvoin mahdollista täyttää. Belgian hallituksen yhteisöjen tuomioistuimen esittämään näytön edellytyksiä koskevaan kirjalliseen kysymykseen antamasta vastauksesta käy nimittäin selville, että se, jolta on varastettu tavaroita, voi saada arvonlisäveron palautetuksi vain, jos se voi osoittaa ensiksi, että tavarat on todella varastettu, ja toiseksi, että niitä ei ole varkauden jälkeen saatettu markkinoille. Kun näin vaaditaan näyttöä siitä, ettei tällaista ole tapahtunut, mistä lisäksi varkauden uhrilla ei voi olla tietoa, tulee palautusoikeuden käyttäminen käytännössä mahdottomaksi (ks. vastaavasti yhteisön oikeuden vastaisten verojen palauttamisesta asia 199/82, San Giorgio, tuomio 9.11.1983, Kok. 1983, s. 3595, Kok. Ep. VII, s. 373, 14 kohta ja asia C-343/96, Dilexport, tuomio 9.2.1999, Kok. 1999, s. I-579, 48 kohta).

29 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että pääasiassa kyseessä olevat tupakkavalmisteet on todella varastettu. Se seikka, että näistä valmisteveron alaisista tavaroista kannettavan arvonlisäveron maksamista on vaadittu juuri varkauden tapahduttua, osoittaa selvästi, että kyseisen verosaatavan syntyperuste on itse varkaus. Ratkaiseva seikka ei ole ollut myöhempi tapahtuma, kuten se, että varkaat ovat mahdollisesti päästäneet tavarat kaupalliseen kiertoon. Näin ollen Belgian veroviranomaiset ovat selvästi pitäneet arvonlisäverotettavana tapahtumana itse varkautta.

30 Näissä olosuhteissa kansallisen tuomioistuimen esittämät kysymykset on otettava tutkittaviksi.

Ensimmäinen, toinen ja kolmas kysymys

31 Näillä kysymyksillään, joita on syytä tarkastella yhdessä, kansallinen tuomioistuin kysyy yhtäältä sitä, voidaanko tavaroiden varkautta pitää direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna tavaroiden vastikkeellisena luovutuksena ja onko siitä näin ollen kannettava arvonlisävero, ja toisaalta sitä, onko tätä ratkaistaessa vaikutusta sillä, että tavarat, joista pääasiassa on kyse, ovat valmisteveron alaisia.

32 Kuten pääasian kantajat ja komissio perustellusti tuovat esille, varkauden uhri ei lähtökohtaisesti saa minkäänlaista taloudellista vastiketta tavaroiden varkaudesta. Varkautta ei siis sellaisenaan voida pitää direktiivin 2 artiklassa tarkoitettuna tavaroiden vastikkeellisena luovutuksena (ks. vastaavasti asia C-16/93, Tolsma, tuomio 3.3.1994, Kok. 1994, s. I-743, 14 kohta).

33 Näin ollen tavaroiden varkaus ei kuulu direktiivin mukaiseen käsitteeseen ”tavaroiden luovutus”.

34 Direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan ”’tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”.

35 Kyseisen säännöksen sanamuodosta seuraa, että tavaroiden luovutuksen käsitteellä ei tarkoiteta omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa, vaan siihen sisältyy kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja. Tämä näkemys vastaa direktiivin tarkoitusta, joka sisältää muun muassa verollisten liiketoimien yhdenmukaiseen käsitteeseen perustuvan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöön ottamisen (asia C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, tuomio 8.2.1990, Kok. 1990, s. I-285, Kok. Ep. X, s. 311, 7 ja 8 kohta.).

36 Varas on varkauden perusteella vain varastettujen tavaroiden hallussapitäjä. Varkaus ei anna tekijälleen oikeutta määrätä tavaroista samalla tavalla kuin niiden omistaja. Varkauden perusteella ei voida siis katsoa tapahtuvan direktiivin edellä mainitussa säännöksessä tarkoitettua siirtoa rikoksen uhrin ja sen tekijän välillä.

37 Toisin kuin Belgian ja Kreikan hallitukset väittävät, verotuksen neutraalisuuden periaate ei edellytä tavaroiden varkauden pitämistä tavaroiden luovutuksena eikä estä katsomasta, ettei kyseinen varkaus sellaisenaan ole arvonlisäverollinen liiketoimi.

38 On totta, että sellaisten tavaroiden kuten tupakkavalmisteiden, joista pääasiassa on kyse ja jotka eivät ole kiellettyjä niiden luonteen tai erityispiirteiden vuoksi, laitton maahantuonti ja luovutus ovat arvonlisäverollisia, koska kyseisillä tavaroilla voidaan käydä laillista kauppaa ja ne voidaan saattaa vaihdannan piiriin. Lisäksi yleisen eron tekeminen laillisten liiketoimien ja laittomien liiketoimien välillä on verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista (ks. vastaavasti asia C-455/98, Salumets ym., tuomio 29.6.2000, Kok. 2000, s. I-4993, 19 ja 20 kohta).

39 Arvonlisäverosaatava syntyy kyseisissä tapauksissa kuitenkin sen vuoksi, että verotettava tapahtuma, joka on tavaroiden maahantuonti tai luovutus, on toteutunut varkauden jälkeen, ja koska on voitu yksilöidä kyseisestä liiketoimesta saatu vastike, joka on veron perusteena.

40 Kuten komissio toi esille, tällaista arviointia ei voida sellaisenaan soveltaa varkauteen, joka ei itsessään ole verotettava tapahtuma. Tällainen arviointi ei voi myöskään olla perusteena sille, että myöhemmästä, jopa todennäköisestäkin varastettujen tavaroiden myynnistä katsottaisiin olevan vastuussa varkauden uhrin, joka ei ole tavaroiden tosiasiallinen maahantuoja tai luovuttaja. Lisäksi jos varkautta tarkasteltaisiin verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisesti verotettavana

tapahtumana erillään maahantuonnista ja luovutuksesta, näin ollen yksilöitävissä olevan vastikkeen puuttuessa veron peruste olisi täysin fiktiivinen.

41 Sillä, että tavarat ovat pääasiassa kyseessä olevien tavaroiden tavoin valmisteveron alaisia, ei ole vaikutusta siihen, minkälainen vastaus kansalliselle tuomioistuimelle on annettava. Mikään direktiivin säännös ei nimittäin liitä arvonlisäverosaatavan syntymistä valmisteveroihin. Arvonlisäveron kannalta verotettava tapahtuma eli tapahtuma, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät, on tavarantoimitus tai maahantuonti, ei valmisteveron kantaminen siitä.

42 Näin ollen ensimmäiseen, toiseen ja kolmanteen kysymykseen on vastattava, että tavaroiden varkaus ei ole direktiivin 2 artiklassa tarkoitettu tavaroiden vastikkeellinen luovutus eikä siitä näin ollen voida kantaa arvonlisäveroa. Sillä, että tavarat ovat pääasiassa kyseessä olevien tavaroiden tavoin valmisteveron alaisia, ei ole vaikutusta tähän lopputulokseen.

Neljäs ja viides kysymys

43 Näillä kysymyksillään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, saako jäsenvaltio, joka on saanut direktiivin 27 artiklan 5 kohdan mukaisesti luvan toteuttaa veromerkkijärjestelmän avulla arvonlisäveron maksamisen etukäteen, saman luvan perusteella kantaa arvonlisäveron muista kuin direktiivin 2 artiklan mukaisista toimista ja soveltaa kyseistä veroa verovarastosta varastettuihin valmisteveron alaisiin tavaroihin.

44 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, direktiivin 27 artiklan 5 kohdassa tarkoitettuja kansallisia poikkeavia toimenpiteitä, jotka ovat sallittuja ”veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietäntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi”, on tulkittava suppeasti (ks. vastaavasti asia 324/82, komissio v. Belgia, tuomio 10.4.1984, Kok. 1984, s. 1861, 29 kohta). Kyseisissä toimenpiteissä voidaan olla noudattamatta direktiivin 11 artiklan sisältämää arvonlisäveron perustetta koskevaa sääntöä ainoastaan siltä osin kuin se on tämän tavoitteen saavuttamiseksi ehdottoman välttämätöntä (asia C-63/96, Skripalle, tuomio 29.5.1997, Kok. 1997, s. I-2847, 24 kohta). Lupaa, joka on myönnetty direktiivin 27 artiklan 5 kohdan nojalla, ei voida laajentaa sen tavoitteen ulkopuolelle, jota varten se on pyydetty (ks. vastaavasti em. asia Skripalle, tuomion 30 kohta).

45 Kuten Belgian hallitus on myöntänyt, niiden toimenpiteiden, joiden voimassa pysyttämiseen Belgian kuningaskunnalle on direktiivin 27 artiklan 5 kohdan mukaisesti annettu lupa, ainoana tarkoituksena on ”arvonlisäveron kantamisen valvonnan helpottaminen”, kun siinä säädetään nimenomaan siitä, että arvonlisävero kannetaan samaan aikaan kuin valmistevero ja ennen verotettavan tapahtuman toteutumista. Kyseiset toimenpiteet vaikuttavat siis arvonlisäveroa koskevan saatavan syntymisen ajankohtaan siten, että se ja valmisteveron kantamisen ajankohta ovat samat. Kyseiset toimenpiteet eivät liity sääntöihin, joiden mukaisesti arvonlisäverolliset toimet määritetään, eikä niillä voida siis luoda uutta verollisten liiketoimien luokkaa, josta ei ole säädetty direktiivissä.

46 On totta, että neuvosto on antanut luvan kyseisten toimenpiteiden voimassa pysyttämiseen sekä veronkannon yksinkertaistamista ja veropetosten ja veron kiertämisen estämistä varten, kuten direktiivin 27 artiklan 5 kohdan mukaisesti tehdyssä ilmoituksessa todetaan (”arvonlisäveron kantamisen valvonnan helpottamiseksi”). Se, että luvan tarkoituksena oli myös veropetosten ja veron kiertämisen estäminen, ei kuitenkaan vaikuta niin, että Belgian kuningaskunta saa kantaa arvonlisäveroa muista kuin direktiivin 2 artiklassa mainituista liiketoimista.

47 Joka tapauksessa sellaisten arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvien liiketoimien luokan, josta ei säädetä direktiivin 2 ja 10 artiklassa, luomista ei – toisin kuin Kreikan hallitus katsoo –

voida pitää poikkeuksena, joka on ehdottoman välttämätön veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi, eikä näin ollen sen käyttöönotto tai pysyttäminen voimassa direktiivin 27 artiklan 5 kohdan perusteella ole laillista (ks. vastaavasti arvonlisäveron perustetta koskevista muutoksista, joilla on liian laaja soveltamisala, em. asia komissio v. Belgia, tuomion 31 kohta; asia C-131/91, "K" Line Air Service Europe, tuomio 9.7.1992, Kok. 1992, s. I-4513, 24 ja 25 kohta ja em. asia Skripalle, tuomion 26 ja 31 kohta).

48 Näin ollen Belgian kuningaskunnalle direktiivin 27 artiklan 5 kohdan perusteella myönnetty lupa ei oikeuta siihen, että kyseinen jäsenvaltio kantaa arvonlisäveron tupakkavalmisteiden varkaudesta.

49 Näin ollen neljänteen ja viidenteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäveron kantamisen valvonnan helpottamista koskevien toimenpiteiden toteuttaminen, johon jäsenvaltiolle on annettu lupa direktiivin 27 artiklan 5 kohdan perusteella, ei oikeuta kyseistä valtiota kantamaan tätä veroa muista kuin direktiivin 2 artiklassa mainituista liiketoimista. Tällainen lupa ei voi siis olla oikeusperustana kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan arvonlisävero kannetaan tavaroiden varkaudesta verovarastosta.

Oikeudenkäyntikulut

50 Pääasioiden asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen 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 yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Tavaroiden varkaus ei ole jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklassa tarkoitettu tavaroiden vastikkeellinen luovutus, eikä siitä näin ollen sellaisenaan voida kantaa arvonlisäveroa. Sillä, että tavarat ovat pääasiassa kyseessä olevien tavaroiden tavoin valmisteveron alaisia, ei ole vaikutusta tähän lopputulokseen.

2) Arvonlisäveron kantamisen valvonnan helpottamista koskevien toimenpiteiden toteuttaminen, johon jäsenvaltiolle on annettu lupa kuudennen direktiivin 77/388 27 artiklan 5 kohdan perusteella, ei oikeuta kyseistä valtiota kantamaan tätä veroa muista kuin tämän direktiivin 2 artiklassa mainituista liiketoimista. Tällainen lupa ei voi siis olla oikeusperustana kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan arvonlisävero kannetaan tavaroiden varkaudesta verovarastosta.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.