

Asia C-489/09

Vandoorne NV

vastaan

Belgian valtio

(Hof van beroep te Gentin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 11 artiklan C kohdan 1 alakohta ja 27 artiklan 1 ja 5 kohta – Veron peruste – Yksinkertaistamistoimenpiteet – Valmistettu tupakka – Veromerkit – Arvonlisäveron kertaluonteinen kantaminen lähteellä – Väliportaan toimittaja – Kauppahinnan maksamisen täysi tai osittainen laiminlyönti – Kieltäytyminen palauttamasta arvonlisäveroa

Tuomion tiivistelmä

Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Veron peruste – Kansalliset poikkeavat toimenpiteet

(Neuvoston direktiivin 77/388 11 artiklan C kohdan 1 alakohta ja 27 artiklan 1 ja 5 kohta)

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2004/7, 11 artiklan C kohdan 1 alakohtaa ja 27 artiklan 1 ja 5 kohtaa on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säätämällä arvonlisäveron kantamisen yksinkertaistamiseksi ja tupakkavalmisteita koskevien veropetosten tai veronkierron estämiseksi tämän veron kantamisesta veromerkkien avulla kertaluonteisesti lähteellä näiden tavaroiden valmistajalta tai maahantuojalta suljetaan pois peräkkäisten luovutusten ketjuun sen myöhemmissä vaiheissa osallistuvien väliportaan toimittajien oikeus saada palautus arvonlisäverosta siinä tilanteessa, että mainittujen tavaroiden ostaja laiminlyö kauppahinnan maksamisen.

Kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohta on esteenä vain toimenpiteille, joilla saatetaan vaikuttaa enemmän kuin vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa maksettavan veron määrään. Pitää paikkansa, että eräissä tilanteissa – kuten tuotteiden kadotessa, myytäessä niitä tappiolla tai myytäessä niitä lainvastaisesti veromerkillä mainitusta vähittäismyyntihinnasta eroavalla hinnalla – valmistaja tai maahantuoja saattaa edellä mainitussa poikkeusjärjestelmässä joutua maksamaan arvonlisäveron, jonka määrä on suurempi kuin määrä, johon olisi päädytty soveltamalla tavanomaista yhdenmukaistettua arvonlisäveron kantotapaa, mutta pelkkä mahdollisuus mainitunlaisten tilanteiden toteutumiseen ei kuitenkaan riitä siihen, että tämän järjestelmän katsottaisiin voivan vaikuttaa enemmän kuin vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään. Yksinkertaistamistoimenpide on nimittäin luonnostaan sitä sääntöä, jonka se korvaa, laajempi tapa lähestyä asiaa eikä välttämättä vastaa jokaisen verovelvollisen täsmällistä tilannetta.

Koska lisäksi väliportaan toimittajat eivät ole joutuneet maksamaan arvonlisäveroa tupakkavalmisteiden luovutuksista, ne eivät voi vaatia sen palauttamista kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan nojalla siinä tilanteessa, ettei ostaja maksa kauppahintaa näistä luovutuksista. Tässä yhteydessä sillä, että valmistajan tai maahantuojan veromerkkien hankkimiseksi lähteellä maksaman arvonlisäveron määrä sisältyy taloudellisesta näkökulmasta

kyseisille toimittajille tehtyjen luovutusten hintaan, ei ole merkitystä. Tämä seikka ei saata kyseenalaiseksi sitä, että mainitut toimittajat eivät ole arvonlisäverosäännösten kannalta vastuussa verovelasta.

Lisäksi tällaisessa yksinkertaistetussa arvonlisäveron kantamisjärjestelmässä se, että valmistajan tai maahantuojan veromerkkien hankkimiseksi maksaman arvonlisäveron määrä ei liity kunkin toimittajan todella saamaan vastikkeeseen vaan tavaroiden hintaan lopullisessa kulutusvaiheessa, väliportaan toimittajan kärsimästä, sillä sopimuskumppaniltaan olevan saatavan menetyksestä ei seuraa minkäänlaista veron perusteen alentamista.

Arvonlisäveron tai sen osan väliportaan toimittajalle palauttamisen mahdollistaminen tällaisessa järjestelmässä silloin, kun ostaja ei maksukyvyttömyytensä vuoksi maksa luovutusten kauppahintaa, voisi paitsi merkittävästi vaikeuttaa arvonlisäveron kantamista myös helpottaa väärinkäytöksiä ja petoksia, vaikka arvonlisäveron kantamisen yksinkertaistaminen ja tällaisten väärinkäytösten ja petosten estäminen ovat kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan mukaan nimenomaan tällä järjestelmällä tavoitellut päämäärät. Näin ollen arvonlisäveron palauttamisoikeuden sulkeminen pois väliportaan toimittajalta silloin, kun ostaja ei maksa sille luovutettujen tupakkavalmisteiden kauppahintaa, on luonnollinen seuraus tällaisesta järjestelmästä, jolla pyritään kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa määritettyjen edellytysten mukaisesti yksinkertaistamaan arvonlisäveron kantamista ja estämään näitä tavaroita koskevia veropetoksia ja veronkiertoa ja jonka vaikutukset ovat tällaiset.

(ks. 30, 31, 38–40, 43, 45 ja 46 kohta sekä tuomiolauselman)

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

27 päivänä tammikuuta 2011 (*)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 11 artiklan C kohdan 1 alakohta ja 27 artiklan 1 ja 5 kohta – Veron peruste – Yksinkertaistamistoimenpiteet – Valmistettu tupakka – Veromerkit – Arvonlisäveron kertaluonteinen kantaminen lähteellä – Väliportaan toimittaja – Kauppahinnan maksamisen täysi tai osittainen laiminlyönti – Kieltäytyminen palauttamasta arvonlisäveroa

Asiassa C-489/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Hof van beroep te Gent (Belgia) on esittänyt 17.11.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 30.11.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Vandoorne NV

vastaa

Belgian valtio,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. N. Cunha Rodrigues, sekä tuomarit A. Arabadjiev, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (esittelevä tuomari) ja P. Lindh,

julkisasiamies: J. Mazák,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Vandoorne NV, edustajanaan advocaat D. Blommaert,
- Belgian hallitus, asiamiehinään M. Jacobs ja J.-C. Halleux,
- Tšekin hallitus, asiamiehenään M. Smolek,
- Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels ja M. Afonso,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 20.1.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/7/EY (EUVL L 27, s. 44; jäljempänä kuudes direktiivi), 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan ja 27 artiklan 1 ja 5 kohdan tulkintaa.

2 Pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Vandoorne NV -niminen yhtiö (jäljempänä Vandoorne) ja Belgian valtio ja joka koskee jälkimmäisen kieltäytymistä palauttamasta mainitulle yhtiölle arvonlisäveroa sellaisista valmistetun tupakan luovutuksista, joista yhtiön sopimuskumppani ei suorittanut maksua.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin säännöstö

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

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

4 Kyseisen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

5 Direktiivin VII osastoon, jonka otsikko on ”Verotettava tapahtuma ja verosaatavan

syntyminen”, kuuluvassa 10 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tässä tarkoitetaan:

- a) ’verotettavalla tapahtumalla’ tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät;
- 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 Kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa, joka kuuluu direktiivin VIII osastoon, jonka otsikko on ”Veron peruste”, säädetään seuraavaa:

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

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

7 Kyseisen direktiivin 27 artiklassa, joka kuuluu sen XV osastoon, jonka otsikko on ”Yksinkertaistamistoimenpiteet”, säädetään seuraavaa:

”1. Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltiolle luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tiettyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin jäsenvaltiossa lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron kokonaismäärään.

– –

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 25.2.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1), jota sovelletaan valmistettuun tupakkaan, 6 artiklan 1 kohdassa säädetään, että valmisteverosaatava syntyy, kun tuote luovutetaan kulutukseen eli muun muassa, kun tuotteet valmistetaan tai tuodaan maahan väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän ulkopuolella.

9 Muista valmistetun tupakan kulutukseen kohdistuvista veroista kuin liikevaihtoveroista 27.11.1995 annetun neuvoston direktiivin 95/59/EY (EYVL L 291, s. 40) 10 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Valmisteveron kantamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt on yhdenmukaistettava viimeistään loppuvaiheessa. Sitä edeltävien vaiheiden aikana valmistevero on kannettava periaatteessa veromerkkien avulla. Jos jäsenvaltiot kantavat valmisteveron veromerkkien avulla, niiden on saatettava nämä merkit muiden jäsenvaltioiden valmistajien ja myyjien käyttöön. Jos jäsenvaltiot kantavat valmisteveron muilla keinoin, niiden on huolehdittava siitä, ettei tämän vuoksi

mikään hallinnollinen eikä tekninen este vaikuta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.

2. Valmistetun tupakan maahantuojiin ja valmistajiin on sovellettava samaa [1 kohdassa tarkoitettua] valmisteveron kantamisessa ja maksamisessa noudatettavien yksityiskohtaisten sääntöjen järjestelmää.”

Kansallinen säännöstö

10 Arvonlisäverolain (wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde) 77 §:n 1 momentin 7 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Ellei 27.12.2004 annetun puitelain 334 §:n soveltamisesta muuta johdu, tavaroiden luovutukseen, palvelujen suoritukseen tai tavarantoimitukseen kohdistunut vero palautetaan vastaavan suuruisena,

— —

7. jos kauppahinnasta muodostuva saatava menetetään kokonaan tai osittain.”

11 Arvonlisäverolain 58 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Sellaisista tupakkavalmisteista, jotka on tuotu Belgiaan, hankittu siellä 25 ter §:ssä tarkoitettulla tavalla tai valmistettu siellä, arvonlisävero kannetaan kaikissa niissä tapauksissa, joissa Belgian valmistevero on kyseisiä valmisteita koskevien lakien tai asetusten nojalla suoritettava. Veron määrä lasketaan veromerkkiin merkityn hinnan perusteella tai, jos hintaa ei ole ilmoitettu, valmisteveron kantamista varten vahvistetun veron perusteen mukaisesti.

— —

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

Kuningas vahvistaa yksityiskohtaiset säännöt tupakkavalmisteisiin sovellettavan arvonlisäveron kantamisesta ja niistä henkilöistä, jotka ovat velvollisia maksamaan kyseisen veron.”

12 Arvonlisäverolain 58 §:n 1 momentti oli voimassa, kun kuudes direktiivi annettiin. Belgian kuningaskunta ilmoitti kuudennen direktiivin 27 artiklan 5 kohdan mukaisesti 19.12.1977 komissiolle tästä säännöksestä. Tämän ilmoituksen sisältö oli seuraava:

”B. Veron maksaminen aikaisemmassa vaiheessa.

1. Tupakkavalmisteet

Arvonlisäveron kantamisen valvonnan helpottamiseksi tällä alalla arvonlisävero, jonka maksamisvelvollisuus syntyy tupakkavalmisteiden maahantuonnin ja luovutuksen yhteydessä, kannetaan samanaikaisesti valmisteveron kanssa. Arvonlisävero maksetaan kuluttajan maksettavasta hinnasta siten, että valmistaja tai maahantuoja ostaa veromerkkejä. Myöhemmissä vaiheissa ei enää kanneta arvonlisäveroa, mutta vähennyksiäkään ei tietenkään voida tehdä. Kaikki tupakkavalmisteiden myynnit on laskutettava siten, että vero sisältyy hintaan.”

13 Tupakkavalmisteiden arvonlisäverojärjestelmästä 29.12.1992 tehdyssä kuninkaan päätöksessä nro 13 (koninklijk besluit nr. 13 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor tabaksfabrikaten op het stuk van belasting over de toegevoegde waarde; Belgisch Staatsblad 31.12.1992, s. 28086) säädetään seuraavaa:

”1 §

”Velvollisuus Belgiaan tuoduista tai Belgiassa arvonlisäverolain 25 ter §:ssä tarkoitetulla tavalla hankituista tai Belgiassa valmistetuista tupakkavalmisteista, mukaan lukien tupakan korvikkeet, kannettavan arvonlisäveron maksamiseen syntyy samalla hetkellä kuin velvollisuus valmisteveron maksamiseen.

Valmisteveron maksamiseen velvollinen henkilö maksaa arvonlisäverolain 58 §:n 1 momentin mukaisesti lasketun arvonlisäveron määrän valmisteveron kantamisesta vastaavalle vastaanottajalle.

— —

2 §

Poiketen siitä, mitä arvonlisäveron maksamisen varmistamiseksi tehdyn kuninkaan päätöksen nro 15 §:n 8 ja 9 kohdassa säädetään, tupakkavalmisteiden toimitukset laskutetaan siten, että arvonlisäveron määrä sisältyy hintaan. Laskussa on lisäksi maininta ”Tupakkavalmisteet: arvonlisävero kannetaan lähteellä eikä ole vähennettävissä”.

14 Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 10.6.1997 annetun lain (wet van 10 juni 1997 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop; Belgisch Staatsblad 1.8.1997, s. 19836) 6 §:ssä säädetään, että valmisteverosaatava syntyy, kun tuote luovutetaan kulutukseen eli muun muassa, kun tuotteita valmistetaan tai tuodaan maahan väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän ulkopuolella.

15 Valmistettua tupakkaa koskevasta verojärjestelmästä 3.4.1997 annetun lain (wet van 3 april 1997 betreffende het fiscaal stelsel van gefabriceerde tabak; Belgisch Staatsblad 16.5.1997, s. 12105) 10 bis §:ssä säädetään, että valmistevero, erityinen valmistevero ja arvonlisävero on suoritettava veromerkkien luovuttamisen yhteydessä.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

16 Vandoorne on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi sellaisesta taloudellisesta toiminnasta, joka liittyy tupakkavalmisteiden tukkukauppaan. Se toimii näiden tavaroiden myyntiketjun väliportaana yhtäältä valmistajien ja/tai maahantuojien ja toisaalta jälleenmyyjien ja/tai vähittäismyyjien välillä.

17 Unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ilmenee tässä yhteydessä, että Vandoornen tässä toiminnassaan luovuttamissa tupakkavalmisteissa oli jo sen tavarantoimittajien valmistajina tai maahantuojina näihin tavaroihin arvonlisäverolain 58 §:n 1 momentin ja kuninkaan päätöksen nro 13 nojalla kiinnittämät veromerkit.

18 On riidatonta, että mainitun kuninkaan päätöksen 2 §:n mukaisesti näihin Vandoornelle suoritettuihin luovutuksiin liittyvissä laskuissa oli maininta ”Tupakkavalmisteet: arvonlisävero kannetaan lähteellä eikä ole vähennettävissä” eikä niissä siten mainittu mitään erillistä arvonlisäveron määrää. Vandoornen samojen tavaroiden luovutuksissa sopimuskumppaneilleen

käytettiin samaa mainintaa, eikä myöskään niissä siten mainittu mitään erillistä arvonlisäveron määrää.

19 Vandoorne vaati vuoden 2006 ensimmäisen vuosineljänneksen arvonlisäveroilmoituksessaan veroviranomaiselta Capitol BVBA:lle (jäljempänä Capitol) tekemiinsä tupakkavalmisteiden luovutuksiin liittyvän arvonlisäveron palauttamista sen jälkeen, kun luovutuksiin liittyvä saatava oli jäänyt lopullisesti saamatta, kun Capitol oli julistettu konkurssiin 14.3.2005.

20 Veroviranomainen hylkäsi vaatimuksen sillä perusteella, ettei näistä luovutuksista ollut kannettu arvonlisäveroa, koska valmistaja oli suorittanut kyseessä olevien tavaroiden arvonlisäveron kertaluonteisena yhdessä valmisteveron kanssa arvonlisäverolain 58 §:n 1 momentin mukaisesti.

21 Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Bruggen alioikeus) hylkäsi 8.10.2008 antamallaan tuomiolla Vandoornen vaatimuksen perusteettomana.

22 Asiaa valitusasteessa käsittelevä hof van beroep te Gent toteaa Belgian valtion tavoin, että käsiteltävässä asiassa ei arvonlisäverolain 58 §:n 1 momentin säännösten ja kuninkaan päätöksen nro 13 määräysten perusteella ollut peritty Vandoornen ja Capitolin välisen riidanalaisen myyntiketjun vaiheen aikana lainkaan arvonlisäveroa, koska arvonlisävero oli peritty kokonaisuudessaan lähteellä valmistajalta tai maahantuojalta samaan aikaan kuin valmisteverot, ja että Vandoornelle tehdyissä luovutuksissa oli ollut mukana lasku, jossa ei mainittu arvonlisäveroa erillisenä hinnan osana, joten se ei ollut vähentänyt arvonlisäveroa. Myöskään Vandoornen Capitolille toimittamassa laskussa ei ollut mainittu arvonlisäveroa erikseen, vaan siinä oli mainittu, että se oli peritty lähteellä eikä sitä voida vähentää. Arvonlisäverolain 77 §:n 1 momentissa säädetään kuitenkin vain mahdollisuudesta ”palauttaa tavarantoimittajan luovutukseen kohdistuva arvonlisävero”.

23 Kyseinen tuomioistuin on kuitenkin epätietoinen siitä, voiko kuudennen direktiivin 27 artiklassa säädetyistä yksinkertaistamistoimenpiteistä seurata se, että tällaiselta väliportaasta toimittajalta viedään oikeus saada arvonlisäveron palautus, vaikka vero on sisältynyt sen maksamaan hintaan. Vaikka järjestelmä merkitsee sitä, että arvonlisävero menettää olemuksensa, kun valmistaja tai maahantuoja on kiinnittänyt veromerkit, ei voida kiistää sitä, että jokaisessa myöhemmässä myyntiketjun vaiheessa veron määrä maksetaan kokonaan verovelvollisen voimatta sitä vähentää. Jos väliportaasta toimittaja menettää saatavansa sopimuskumppaniltaan, se ei voi saada vastaavaa arvonlisäveron määrää, vaikka se on maksanut tämän saman arvonlisäveron määrän omalle toimittajalleen.

24 Tässä tilanteessa hof van beroep te Gent päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko Belgian lainsäädäntö ja erityisesti arvonlisäverolain 58 §:n 1 momentti, luettuna yhdessä kyseisen lain 77 §:n 1 momentin 7 kohdan kanssa, yhteensopiva [kuudennen direktiivin] 27 artiklan, jossa jäsenvaltioiden sallitaan toteuttavan yksinkertaistamistoimenpiteitä, ja/tai saman direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan, jossa sallitaan arvonlisäveron palauttaminen siinä tapauksessa, että saatava jää kokonaan tai osittain maksamatta, kanssa tilanteessa, jossa kansallisessa lainsäädännössä – otetaan käyttöön arvonlisäveron kantamista koskeva yksinkertaistamistoimenpide tupakkavalmisteille säätämällä veron kantamisesta kertaluonteisena lähteellä ja – evätään sellaisilta verovelvollisilta väliportailta, jotka ovat välivaiheissa maksaneet näistä tupakkavalmisteista arvonlisäveroa, oikeus saada arvonlisäveron palautus tilanteessa, jossa kauppahinta kokonaan tai osittain menetetään?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

25 Aluksi on huomautettava, ettei unionin tuomioistuimen tehtävänä ole SEUT 267 artiklassa määrättyssä menettelyssä ratkaista sitä, ovatko kansalliset säännökset yhteensopivia unionin oikeuden kanssa. Unionin tuomioistuin on kuitenkin toimivaltainen esittämään kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat auttaa kyseistä tuomioistuinta sen arvioidessa tätä yhteensopivuutta sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa (ks. mm. yhdistetyt asiat C-145/06 ja C-146/06, *Fendt Italiana*, tuomio 5.7.2007, Kok., s. I-5869, 30 kohta ja yhdistetyt asiat C-379/08 ja C-380/08, *ERG* ym., tuomio 9.3.2010, 25 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

26 Tässä tilanteessa esitetty kysymys on ymmärrettävä niin, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy unionin tuomioistuimelta pääasiallisesti sitä, onko kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohtaa ja 27 artiklan 1 ja 5 kohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säätämällä arvonlisäveron kantamisesta veromerkkien avulla kertaluonteisesti lähteellä tupakkavalmisteiden valmistajalta tai maahantuojalta suljetaan pois peräkkäisten luovutusten ketjuun sen myöhemmissä vaiheissa osallistuvien väliportaan toimittajien oikeus saada palautus arvonlisäverosta siinä tilanteessa, että näiden tavaroiden ostaja laiminlyö kauppahinnan maksamisen.

27 Tässä yhteydessä on huomattava, että kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 ja 5 kohdassa tarkoitettuja kansallisia poikkeavia toimenpiteitä, jotka ovat sallittuja ”veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi”, on tulkittava suppeasti ja niissä voidaan olla noudattamatta direktiivin 11 artiklan sisältämää arvonlisäveron perustetta koskevaa sääntöä ainoastaan siltä osin kuin se on tämän tavoitteen saavuttamiseksi ehdottoman välttämätöntä (ks. asia 324/82, komissio v. Belgia, tuomio 10.4.1984, Kok., s. 1861, 29 kohta ja asia C-63/96, *Skipalle*, tuomio 29.5.1997, Kok., s. I-2847, 24 kohta). Toimenpiteiden on lisäksi oltava tarpeellisia niillä tavoitellun erityisen päämäärän toteuttamiseksi ja tähän soveltuvia, ja niillä on haitattava mahdollisimman vähän kuudennen direktiivin tavoitteiden ja periaatteiden toteutumista (yhdistetyt asiat C-177/99 ja C-181/99, *Ampafrance* ja *Sanofi*, tuomio 19.9.2000, Kok., s. I-7013, 60 kohta ja asia C-17/01, *Sudholz*, tuomio 29.4.2004, Kok., s. I-4243, 46 kohta).

28 Asiassa C-494/04, *Heintz van Landewijck*, 15.6.2006 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-5381, 24, 44, 54 ja 62 kohta) kyseessä olleen Alankomaiden järjestelmän tavoin käsiteltävässä asiassa on niin, että pääasiassa kyseessä olevaan kansalliseen lainsäädäntöön sisältyvällä poikkeusjärjestelmällä, joka mahdollistaa arvonlisäveron kantamisen veromerkkien avulla, on pyrkimyksenä ja vaikutuksena niin veropetosten ja väärinkäytösten estäminen kuin veron kantamisen, joka toteutetaan tämän poikkeusjärjestelmän ansiosta yhdessä ainoassa tavaroiden myyntiketjun vaiheessa, yksinkertaistaminen, kun siinä säädetään, että arvonlisävero kannetaan samaan aikaan kuin valmisteverot ja ennen kuudennen direktiivin 10 artiklan mukaista verotettavan tapahtuman toteutumista. Kyseisellä järjestelmällä vaikutetaan siis arvonlisäverosaatavan syntyajankohtaan siten, että se ja valmisteveron kantamisajankohta ovat samat (ks. asia C-435/03, *British American Tobacco* ja *Newman Shipping*, tuomio 14.7.2005, Kok., s. I-7077, 45 ja 46 kohta).

29 Lisäksi on riidatonta, että edellä mainitussa asiassa *Heintz van Landewijck* (tuomion 55 kohta) kyseessä olleen Alankomaiden järjestelmän tavoin myös tässä järjestelmässä, kuten sekä arvonlisäverolain 58 §:n 1 momentista että tämän tuomion 12 kohdassa lainatusta Belgian kuningaskunnan kuudennen direktiivin 27 artiklan 5 kohdan nojalla tekemästä ilmoituksesta ilmenee, maksettavan arvonlisäveron määrä liitetään tavaroiden hintaan niiden lopullisessa

kulutusvaiheessa siten, että mainittu määrä määritetään kuluttajan maksamaan vähittäismyyntihintaan nähden.

30 Tässä yhteydessä on huomattava, että kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohta on esteenä vain toimenpiteille, joilla saatetaan vaikuttaa enemmän kuin vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa maksettavan veron määrään (ks. yhdistetyt asiat 138/86 ja 139/86, *Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs*, tuomio 12.7.1988, Kok., s. 3937, Kok. Ep. IX, s. 545, 52 kohta sekä em. asia *Heintz van Landewijck*, tuomion 57 kohta).

31 Pitää paikkansa, että eräissä tilanteissa – kuten tuotteiden kadotessa, myytäessä niitä tappiolla tai myytäessä niitä lainvastaisesti veromerkissä mainitusta vähittäismyyntihinnasta eroavalla hinnalla – valmistaja tai maahantuoja saattaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa järjestelmässä joutua maksamaan arvonlisäveron, jonka määrä on suurempi kuin määrä, johon olisi päädytty soveltamalla tavanomaista yhdenmukaistettua arvonlisäveron kantotapaa, mutta pelkkä mahdollisuus mainitunlaisten tilanteiden toteutumiseen ei kuitenkaan riitä siihen, että tämän järjestelmän katsottaisiin voivan vaikuttaa enemmän kuin vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään (ks. vastaavasti em. asia *Heintz van Landewijck*, tuomion 56–58 kohta). Yksinkertaistamistoimenpide on nimittäin luonnostaan sitä sääntöä, jonka se korvaa, laajempi tapa lähestyä asiaa eikä välttämättä vastaa jokaisen verovelvollisen täsmällistä tilannetta (em. asia *Sudholz*, tuomion 62 kohta).

32 Näin ollen pääasiassa kyseessä olevan kaltainen järjestelmä ei ole kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa säädettyjen edellytysten vastainen eikä sillä s amoista syistä ylitetä sitä, mikä on tarpeen arvonlisäveron kantamisen yksinkertaistamiseksi ja veropetosten ja veronkierron estämiseksi (ks. vastaavasti em. asia *Heintz van Landewijck*, tuomion 58 ja 59 kohta).

33 Vandoorne esittää kuitenkin käsiteltävässä asiassa jättämissään kirjallisissa huomautuksissa, että tämä järjestelmä on kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan ja 27 artiklan 1 ja 5 kohdan vastainen siltä osin kuin siinä suljetaan pois arvonlisäveron palauttaminen kauppahinnan maksamatta jäämisen tapauksessa. Vandoornen mukaan kuudennen direktiivin 27 artiklassa sallitaan ainoastaan sellaiset kansalliset arvonlisäveron kantamisen yksinkertaistamistoimenpiteet, joilla pyritään veropetosten ja veronkierron estämiseen, kun siinä sallitaan jäsenvaltioiden ottaa käyttöön arvonlisäveron kertaluonteisen lähteellä perimisen järjestelmä poikkeuksena yleissäännöstä, jonka mukaan arvonlisävero kannetaan taloudellisen ketjun jokaisessa vaiheessa. Koska kaikkia poikkeuksia on tulkittava suppeasti, tällaisella poikkeuksella ei sitä vastoin voi olla mitään vaikutusta muihin arvonlisäverosäännöksiin, kuten niihin, jotka koskevat tämän veron palauttamista. Lisäksi sen pääasiassa kärsimä saatavan menetys aiheuttaa sille täsmälleen saman vahingon, jonka tavanomainen verovelvollinen, johon sovelletaan vaiheittaisen arvonlisäveron järjestelmää, kärsisi, sillä kyseisessä poikkeusjärjestelmässä jokainen väliporras vastaa arvonlisäverosta, joka sisältyy sen tupakkavalmisteiden toimittajalleen maksamaan kauppahintaan.

34 Näitä väitteitä ei voida hyväksyä.

35 Kuten tämän tuomion 28 kohdasta ilmenee, on riidatonta, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa järjestelmässä tupakkavalmisteiden arvonlisävero kannetaan veromerkkien avulla yhdellä kertaa ja etukäteisesti lähteellä näiden tuotteiden valmistajalta tai maahantuojalta samaan aikaan valmisteverojen kantamisen kanssa ennen kuudennen direktiivin 10 artiklan mukaisen verotettavan tapahtuman toteutumista.

36 Näin ollen sellaisten väliportaan toimittajien, kuten Vandoorne pääasiassa, jotka liittyvät näiden tuotteiden peräkkäisten luovutusten ketjuun valmistajan tai maahantuojan jälkeen, ei yhtäältä tarvitse suorittaa omien toimittajiensa niille tekemien luovutusten yhteydessä mitään

ostoihin sisältyvän arvonlisäveron määrää, joka voisi antaa niille oikeuden tämän veron välittömään ja täysimääräiseen vähentämiseen kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan nojalla, eivätkä ne toisaalta ole mainittujen tavaroiden ostajalle suorittamansa luovutuksen yhteydessä itse veronmaksuvelvollisia mistään myynneistä suoritettavan arvonlisäveron määrästä mainitun direktiivin 10 artiklan 2 kohdan nojalla.

37 Niinpä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa on riidatonta, kuten tämän tuomion 18 kohdassa on jo mainittu, että näihin eri luovutuksiin liittyvissä laskuissa ei tämän tuomion 13 kohdassa lainatun kuninkaan päätöksen nro 13 2 §:n mukaisesti mainita erillistä arvonlisäveron määrää vaan näissä laskuissa mainitaan hinta, johon sisältyy valmistajan tai maahantuojan maksama arvonlisävero, ja niissä on merkintä ”Tupakkavalmisteet: arvonlisävero kannetaan lähteellä eikä ole vähennettävissä”.

38 Tässä tilanteessa on niin, että koska väliportaan toimittajat eivät ole joutuneet maksamaan arvonlisäveroa tupakkavalmisteiden luovutuksista, ne eivät voi vaatia sen palauttamista kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan nojalla siinä tilanteessa, ettei ostaja maksa kauppahintaa näistä luovutuksista.

39 Tässä yhteydessä sillä, että valmistajan tai maahantuojan veromerkkien hankkimiseksi lähteellä maksaman arvonlisäveron määrä sisältyy taloudellisesta näkökulmasta kyseisille toimittajille tehtyjen luovutusten hintaan, ei ole merkitystä. Tämä seikka ei saata kyseenalaiseksi sitä, että mainitut toimittajat eivät ole arvonlisäverosäännösten kannalta vastuussa verovelasta.

40 Lisäksi pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa yksinkertaistetussa arvonlisäveron kantamisjärjestelmässä se, että valmistajan tai maahantuojan veromerkkien hankkimiseksi maksaman arvonlisäveron määrä ei liity kunkin toimittajan todella saamaan vastikkeeseen vaan – kuten tämän tuomion 29 kohdassa on jo todettu – tavaroiden hintaan lopullisessa kulutusvaiheessa, pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen väliportaan toimittajan kärsimästä, sillä sopimuskumppaniltaan olevan saatavan menetyksestä ei seuraa minkäänlaista veron perusteen alentamista.

41 Tässä tilanteessa on todettava, että arvonlisäveron määrän palauttaminen tällaiselle väliportaan toimittajalle siinä tilanteessa, ettei tupakkavalmisteiden ostaja maksa kauppahintaa, vaikuttaisi kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan vastaisesti enemmän kuin vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa maksettavan veron määrään ja siten jäsenvaltion tässä vaiheessa saamiin verotuloihin. Näin olisi varsinkin silloin, jos arvonlisäveron palauttamista koskeva vaatimus koskisi tupakkavalmisteiden valmistajan tai maahantuojan maksamaa määrää kokonaisuudessaan sillä perusteella, että niiden ennakolta maksama vero kasvattaa kokonaisuudessaan kunkin väliportaan toimittajan sopimuskumppaniltaan laskuttamaa hintaa.

42 On todennäköistä, kuten komissio on huomautuksissaan esittänyt, että pääasian kaltaisessa asiassa muun muassa konkurssiin julistetun ostajan edustaja voisi vielä myydä tavarat loppukuluttajille, kun otetaan huomioon tavaroiden luonne. Niinpä ei voida sulkea pois sitä, että mainitut tavarat kulutettaisiin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteen vastaisesti ilman, että osaa verosta, tai jopa sen täyttä määrää, on suoritettu veroviranomaiselle.

43 Lisäksi on korostettava, että arvonlisäveron tai sen osan väliportaan toimittajalle palauttamisen mahdollistaminen tällaisessa järjestelmässä silloin, kun ostaja ei esimerkiksi maksukyvyttömyytensä vuoksi maksa luovutusten kauppahintaa, voisi paitsi merkittävästi vaikeuttaa arvonlisäveron kantamista myös helpottaa väärinkäytöksiä ja petoksia, kuten Belgian ja Tšekin hallitukset ovat huomautuksissaan esittäneet, vaikka arvonlisäveron kantamisen yksinkertaistaminen ja tällaisten väärinkäytösten ja petosten estäminen ovat kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan mukaan nimenomaan tällä järjestelmällä tavoitellut päämäärät (ks.

analogisesti em. asia Heintz van Landewijck, tuomion 43, 62 ja 65 kohta ja asia C-374/06, BATIG, tuomio 13.12.2007, Kok., s. I-11271, 39 kohta).

44 Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, savukemarkkinat ovat erityisen otollisia laittoman kaupan kehittymiselle (ks. asia C-491/01, British American Tobacco (Investments) ja Imperial Tobacco, tuomio 10.12.2002, Kok., s. I-11453, 87 kohta; asia C-222/01, British American Tobacco, tuomio 29.4.2004, Kok., s. I-4683, 72 kohta ja em. asia BATIG, tuomion 34 kohta).

45 Näin ollen arvonlisäveron palauttamisoikeuden sulkeminen pois Vandoornen kaltaiselta väliportaasta toimittajalta silloin, kun ostaja ei maksa sille luovutettujen tupakkavalmisteiden kauppahintaa, on luonnollinen seuraus pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta järjestelmästä, jolla pyritään kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa määritettyjen edellytysten mukaisesti yksinkertaistamaan arvonlisäveron kantamista ja estämään näitä tavaroita koskevia veropetoksia ja veronkiertoa ja jonka vaikutukset ovat tällaiset.

46 Niinpä esitettyyn kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohtaa ja 27 artiklan 1 ja 5 kohtaa on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säätämällä arvonlisäveron kantamisen yksinkertaistamiseksi ja tupakkavalmisteita koskevien veropetosten tai veronkierron estämiseksi tämän veron kantamisesta veromerkkien avulla kertaluonteisesti lähteellä näiden tavaroiden valmistajalta tai maahantuojaalta suljetaan pois peräkkäisten luovutusten ketjuun sen myöhemmissä vaiheissa osallistuvien väliportaasta toimittajien oikeus saada palautus arvonlisäverosta siinä tilanteessa, että mainittujen tavaroiden ostaja laiminlyö kauppahinnan maksamisen.

Oikeudenkäyntikulut

47 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 (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 20.1.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/7/EY, 11 artiklan C kohdan 1 alakohtaa ja 27 artiklan 1 ja 5 kohtaa on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säätämällä arvonlisäveron kantamisen yksinkertaistamiseksi ja tupakkavalmisteita koskevien veropetosten tai veronkierron estämiseksi tämän veron kantamisesta veromerkkien avulla kertaluonteisesti lähteellä näiden tavaroiden valmistajalta tai maahantuojaalta suljetaan pois peräkkäisten luovutusten ketjuun sen myöhemmissä vaiheissa osallistuvien väliportaasta toimittajien oikeus saada palautus arvonlisäverosta siinä tilanteessa, että mainittujen tavaroiden ostaja laiminlyö kauppahinnan maksamisen.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.