UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

4 päivänä lokakuuta 2012*

Verotus — Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — Vähennysoikeus — Oikaiseminen — Tavaroiden varkaus

Asiassa C-550/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Administrativen sad – Varna (Bulgaria) on esittänyt 24.10.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 2.11.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

PIGI – Pavleta Dimova ET

vastaan

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. Malenovský sekä tuomarit R. Silva de Lapuerta (esittelevä tuomari) ja E. Juhász,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Direktor na Direktsia ”Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, asiamiehenään S. Zlateva,

— Bulgarian hallitus, asiamiehinään T. Ivanov ja Y. Atanasov,

— Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja D. Roussanov,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä direktiivi) 185 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat PIGI – Pavleta Dimova ET (jäljempänä PIGI) ja Direktor na Direktsia ”Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (julkisten saatavien perinnästä vastaava keskusvirasto, Varnan toimipaikka, muutoksenhaku- ja täytäntöönpanoasioista vastaavan osaston johtaja, jäljempänä Direktor) ja joka koskee arvonlisäverovähennyksen oikaisemista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 1 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.”

4 Direktiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

– –”

5 Direktiivin 184 artiklassa säädetään, että alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu.

6 Direktiivin 185 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Oikaiseminen tehdään etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, esimerkiksi jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu.

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

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

7 Direktiivin 186 artiklassa säädetään, että jäsenvaltioiden on vahvistettava 184 ja 185 artiklan yksityiskohtaiset soveltamissäännöt.

Bulgarian oikeus

8 Bulgarian tasavalta on saattanut direktiivin kansallisen oikeusjärjestyksensä osaksi arvonlisäverosta annetulla lailla (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV nro 63, 4.8.2006; jäljempänä arvonlisäverolaki), joka on ollut voimassa 1.1.2007 alkaen.

9 Arvonlisäverovähennysten oikaisemista koskevat säännökset ovat erityisesti arvonlisäverolain 79 §:ssä, jossa säädetään seuraavaa:

”– –

(3) Rekisteröity henkilö, joka on vähentänyt arvonlisäveron valmistamiensa, ostamiensa, hankkimiensa taikka maahantuomiensa tavaroiden osalta kokonaan tai osittain, laskee ja on velvollinen maksamaan arvonlisäveron vähennyksen suuruisen veron määrän, jos tavarat ovat tuhoutuneet, niissä on hävikkiä tai niiden käyttötarkoitus on muuttunut eikä niiden uusi käyttötarkoitus enää oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen.

(4) – – Oikaisu on tehtävä sinä verotuskautena, jona kyseiset seikat ovat tapahtuneet, laatimalla pöytäkirja suoritetusta oikaisusta – –.

– –

(6) – – verovelvollisen on maksettava veroa tavaroista tai palveluista, jotka ovat yhteisöverolaissa tarkoitettuja investointihyödykkeitä – –”

10 Oikaisun rajoituksista säädetään arvonlisäverolain 80 §:ssä seuraavasti:

”– –

(2) Edellä 79 §:n 3 momentissa tarkoitettuja oikaisuja ei tehdä seuraavissa tapauksissa:

1. tuhoutuminen, puuttuvat määrät tai hävikki, jotka johtuvat ylivoimaisesta esteestä, sekä sellaisten valmisteveron alaisten tavaroiden tuhoutuminen, jotka valmisteveroista ja verovarastoista annetun lain mukaan kuuluvat hallintoviranomaisten valvontaan;

2. tuhoutuminen, puuttuvat määrät tai hävikki, jotka johtuvat vioista tai onnettomuuksista, joiden osalta verovelvollinen voi osoittaa, etteivät ne ole tämän syyksi luettavia;

   – –

4. sallittujen rajojen mukainen teknologinen hävikki; ne määritetään kyseistä tuotantoa tai toimintaa koskevalla teknisellä dokumentaatiolla;

5. hävikki, joka perustuu käyttöajan päättymiseen, joka määritetään lainsäädännössä vahvistettujen vaatimusten mukaisesti;

6. investointihyödykkeiden kirjanpidosta poisto kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla, kun niiden tasearvo on alle 10 prosenttia hankintakustannuksista.

– –”

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

11 PIGI on Bulgarian oikeuden mukaan perustettu yhden henkilön yhtiö, jonka edustaja on Pavleta Dimova ja jonka toimialana on muun muassa maataloustuotteiden valmistus, osto ja myynti, alkoholijuomien ja alkoholittomien juomien valmistus ja myynti sekä elintarvikekauppa.

12 Julkisten saatavien perinnästä vastaavan keskusviraston Varnan toimipaikka teki lokakuussa 2010 ajanjaksoa 1.8.2005–30.9.2010 koskeneen verotarkastuksen perusteella oikaisuehdotuksen, joka koski tammikuulta 2007 maksettavaa arvonlisäveroa. Oikaisu vahvistettiin 14.1.2011 päivätyllä jälkiverotuspäätöksellä, jonka perusteella PIGIn oli maksettava 1 283,43 Bulgarian leviä (BGN) kyseisen kuukauden arvonlisäverovelkana sekä 656,04 BGN korkoina.

13 Tältä osin pääasian kantaja vetosi keskusvirastossa siihen, että tavarat (pakatut tuotteet ja savukkeet), joihin kyseinen jälkiverotuspäätös liittyi, olivat kadonneet yhtiön toimitiloissa 3.1.2007 tapahtuneen varkauden yhteydessä. Varastettujen tavaroiden arvo oli PIGIn kirjanpidon mukaan 6 417,16 BGN.

14 Varkauden toteamista varten tehtiin vähäisiä rikoksia koskevissa asioissa toimivaltaiselle Dobrichin kaupungin alueelliselle tuomioistuimelle rikosilmoitus, jossa ei yksilöity rikoksesta epäiltyä. Toimenpiteet rikosvastuun toteuttamiseksi keskeytettiin Dobrichin kaupungin virallisen syyttäjän 26.3.2007 tekemällä päätöksellä, koska rikoksen tekijää ei ollut saatu selvitetyksi. Tutkinnanjohtajalle toimitettiin asiaa koskevat tiedot varkauden tekijän selvittämisen jatkamiseksi.

15 Julkisten saatavien perinnästä vastaavan keskusviraston Varnan toimipaikka katsoi kuitenkin, että PIGI oli arvonlisäverolain 79 §:n 3 momentin mukaan velvollinen maksamaan siltä verokaudelta, jonka aikana tavarat oli varastettu, arvonlisäveroa saman määrän, joka oli vähennetty oston yhteydessä. Tämä viranomainen viittasi sen jälkeen arvonlisäverolain 80 §:ssä säädettyihin edellytyksiin, joiden perusteella verovelvollisen ei tarvitse oikaista kadonneista tavaroista oston yhteydessä vähennetyn veron määrää. Näihin edellytyksiin kuuluu muun muassa ylivoimainen tapahtuma. Se katsoi siten, että käsiteltävässä asiassa oli kuitenkin olemassa peruste oikaisun tekemiselle, koska pääasian kantajan olisi pitänyt maksaa arvonlisäveroa sama määrä, joka oli vähennetty ostoihin sisältyvänä verona kadonneiden tavaroiden oston yhteydessä.

16 PIGI teki tämän jälkeen Direktorille valituksen, jossa se vetosi siihen, että kun tavarat olivat kadonneet varkauden johdosta, katoaminen oli johtunut sellaisesta ylivoimaisesta tapahtumasta, johon PIGI ei ollut voinut varautua. Vähennystä ei näin ollen ollut oikaistava.

17 Direktor hylkäsi valituksen 22.3.2011 tekemällään päätöksellä, jossa se katsoi, ettei arvonlisäverosta tehtyä ostovähennystä ole jätettävä oikaisematta sen vuoksi, että tavarat on varastettu.

18 PIGI nosti tästä hylkäyspäätöksestä kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa. Pääasian kantaja katsoi erityisesti, että kun tavarat ovat kadonneet varkauden johdosta, Direktorin ei olisi pitänyt soveltaa oston yhteydessä tehdyn arvonlisäverovähennyksen oikaisemista koskevia säännöksiä. PIGI korosti, että kyse oli ylivoimaisesta tapahtumasta, johon se ei voinut varautua ja jota se ei voinut estää.

19 Administrativen sad – Varna päätti lykätä asian ratkaisemista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Missä tapauksissa on katsottava, että kyseessä on direktiivin – – 185 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu asianmukaisesti toteen näytetty tai todettu varkaus, ja edellytetäänkö siinä yhteydessä, että [varkauden] tekijän henkilöllisyys on todettu ja tästä on jo annettu lainvoimainen tuomio?

2) Ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen perusteella: Kattaako direktiivin – – 185 artiklan 2 kohdan käsite ’asianmukaisesti toteen näytetty tai todettu varkaus’ pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaisen tapauksen, jossa on pantu vireille tuntematonta henkilöä vastaan oikeudenkäyntiä edeltävä menettely, joka koskee varkautta, jota veronkannosta toimivaltaiset viranomaiset eivät ole kiistäneet, kun menettelyn perusteella katsotaan, että [varastetut tavarat] ovat kadonneet?

3) Sallitaanko direktiivin – – 185 artiklan 2 kohdassa arvonlisäverolain 79 §:n 3 momentin ja 80 §:n 2 momentin kaltainen kansallinen oikeussääntö sekä pääasian kohteena olevan kaltainen verotuskäytäntö, joiden mukaan tavaroiden, jotka on sittemmin varastettu, oston yhteydessä tehty verovähennys on oikaistava, jos todetaan, että valtio ei ole käyttänyt sille annettua mahdollisuutta säätää nimenomaisesti verovähennyksen oikaisemisesta varkaustapauksessa?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

20 Kysymyksillään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee pääasiallisesti, onko direktiivin 185 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä arvonlisäverolain 79 ja 80 §:ään sisältyvien säännösten kaltaisille kansallisille verosäännöksille, joissa edellytetään, että jos arvonlisäveron alaisten tavaroiden todetaan puuttuvan, näiden tavaroiden oston yhteydessä tehty arvonlisäverovähennys on oikaistava silloin, kun kyseiset tavarat on viety verovelvolliselta varkausrikoksella, jonka tekijää ei ole saatu selvitetyksi.

21 Näihin kysymyksiin vastaamiseksi on aluksi muistutettava, että direktiivillä käyttöön otetulla vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään takaamaan täydellinen neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. asia C-153/11, Klub, tuomio 22.3.2012, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 Direktiivin 168 artiklasta käy ilmi, että jos tavara käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on hankkiessaan tavaran tässä ominaisuudessaan oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu kyseisestä tavarasta. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy, eli tavaroiden luovutushetkellä (ks. em. asia Klub, tuomion 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Tästä seuraa, että ratkaiseva kriteeri ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoisuudelle on kyseessä olevien tavaroiden tai palvelujen tosiasiallinen tai suunniteltu käyttö. Tämän käytön perusteella nimittäin määritetään sen alun perin tehtävän vähennyksen laajuus, johon verovelvollinen on oikeutettu, ja sellaisten mahdollisten myöhempien oikaisujen laajuus, jotka on tehtävä direktiivin 185–187 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti (ks. asia C-63/04, Centralan Property, tuomio 15.12.2005, Kok., s. I-11087, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Näissä direktiivin artikloissa säädetty oikaisujärjestelmä nimittäin kuuluu erottamattomana osana samalla direktiivillä perustettuun vähennysjärjestelmään.

25 Tässä yhteydessä on korostettava, että oikaisemista koskevilla direktiivin säännöillä pyritään lisäämään vähennysten tarkkuutta arvonlisäveron neutraalisuuden takaamiseksi siten, että aikaisemmassa vaiheessa toteutetut liiketoimet oikeuttavat edelleen vähennykseen vain siltä osin kuin niitä käytetään verollisten suoritteiden toteuttamiseen. Direktiivin tavoitteena on siten luoda näillä säännöillä läheinen ja välitön suhde ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden sekä kyseessä olevien tavaroiden ja palvelujen verollisiin liiketoimiin tapahtuvan käytön välille (ks. em. asia Centralan Property, tuomion 57 kohta).

26 Direktiivin 185 artiklan 1 kohdassa vahvistetaan oston yhteydessä tehdyn verovähennyksen oikaisemisvelvollisuuden syntymistä koskeva periaate, jonka mukaan oikaisu on tehtävä erityisesti silloin, kun vähennyksen suuruuden määrittämisessä huomioon otetuissa seikoissa on tapahtunut muutoksia arvonlisäveroilmoituksen jälkeen.

27 On todettava, että koska verovelvollinen ei enää voi käyttää varastettua tavaraa myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verotettaviin liiketoimiin, varkaus on tällainen muutos ja siitä seuraa lähtökohtaisesti, että oston yhteydessä tehty verovähennys on oikaistava.

28 Poikkeuksena direktiivin 185 artiklan 1 kohdassa ilmaistusta periaatteesta saman artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään kuitenkin, että oikaisua ei ole tehtävä muun muassa silloin, kun kyseessä on ”asianmukaisesti toteen näytetty – – varkaus”. Saman säännöksen toisen alakohdan mukaan tämä poikkeus on vapaaehtoinen.

29 Tästä seuraa, että jäsenvaltiot saavat säätää oston yhteydessä tehdyn arvonlisäverovähennyksen oikaisemisesta kaikissa niissä tapauksissa, joissa arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavia tavaroita on varastettu, eikä tämä riipu siitä, onko varkauteen liittyvät olosuhteet saatu täysin selvitetyiksi vai ei.

30 Koska Bulgarian tasavalta on käyttänyt direktiivin 185 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa annettua mahdollisuutta, pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevassa asiassa toimivaltaisella veroviranomaisella ei ole ollut velvollisuutta määrittää, oliko kyseinen varkaus, jonka tekijää ei ole saatu selvitetyksi eikä tuomittu, ”asianmukaisesti toteen näytetty”. Kansallisessa verolainsäädännössä nimittäin säädetään edellä mainitun säännöksen mukaisesti, että oston yhteydessä tehty arvonlisäverovähennys on oikaistava varkauden johdosta siitä riippumatta, millaisia erityispiirteitä tekoon on liittynyt.

31 Unionin tuomioistuimelle toimitetuissa kirjallisissa huomautuksissa on viitattu siihen, ettei varkauden käsitettä ole nimenomaisesti mainittu pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kansallisen verolainsäädännön sanamuodossa, jossa oston yhteydessä tehdyn arvonlisäverovähennyksen oikaisemisen perusteeksi mainitaan se, että tavaran ”todetaan puuttuvan”.

32 Tästä on syytä huomauttaa, että jäsenvaltioilla on direktiivin 185 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa säädettyä mahdollisuutta käyttäessään oikeus käyttää sisäisessä verolainsäädännössään sanamuotoja, jotka eivät ole täysin samoja kuin direktiivissä olevan valtuutussäännöksen sanamuodot, kunhan käytetyt sanamuodot ilmentävät direktiivin tarkoitusta.

33 Tältä osin oikeuskäytännössä on täsmennetty, että jäsenvaltiot voivat kyseisessä direktiivissä annettua mahdollisuutta käyttäessään valita tarkoituksenmukaisimmaksi katsomansa lainsäädäntötekniikan. Ne voivat niin ollen esimerkiksi joko pelkästään siirtää kansalliseen lainsäädäntöönsä direktiivissä käytetyn sanamuodon tai vastaavan ilmaisun (ks. vastaavasti asia C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, tuomio 4.6.2009, Kok., s. I-4629, 56 kohta).

34 Koska varkauden käsite kuuluu lähtökohtaisesti rikosoikeuden alaan, jäsenvaltioilla on oikeus käyttää tarkoituksenmukaisimmaksi katsomaansa sanamuotoa vero-oikeudellisissa säännöksissä, joiden tarkoituksena on arvonlisäveron oikaisua koskevan unionin oikeuden säännöksen soveltaminen.

35 Koska varkaudesta seuraa asianomaisten tavaroiden puuttuminen niin, ettei niitä voida käyttää myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verotettaviin liiketoimiin, kansallista verolainsäädäntöä ja tapaa, jolla toimivaltainen viranomainen soveltaa sitä, on näin ollen pidettävä direktiivin 185 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan asianmukaisena täytäntöönpanona.

36 Unionin tuomioistuimelle jätetyistä kirjallisista huomautuksista ilmenee, että pääasian oikeudenkäynnissä riitautetun verolainsäädännön muidenkin säännösten soveltamisesta seuraa, ettei oston yhteydessä tehtyä arvonlisäverovähennystä oikaista esimerkiksi silloin, kun tavaran

”puuttuminen” johtuu ”ylivoimaisesta tapahtumasta”. Näin ollen on riittävää todeta, että käsiteltävässä asiassa ei ole kyse sellaisesta tilanteesta, kun otetaan huomioon ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteamukset asian tosiseikoista.

37 Esitettyihin kysymyksiin on näin ollen vastattava, että direktiivin 185 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä arvonlisäverolain 79 ja 80 §:ään sisältyvien säännösten kaltaisille kansallisille verosäännöksille, joissa edellytetään, että jos arvonlisäveron alaisten tavaroiden todetaan puuttuvan, näiden tavaroiden oston yhteydessä tehty arvonlisäverovähennys on oikaistava silloin, kun kyseiset tavarat on viety verovelvolliselta varkausrikoksella, jonka tekijää ei ole saatu selvitetyksi.

Oikeudenkäyntikulut

38 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 185 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) 79 ja 80 §:ään sisältyvien säännösten kaltaisille kansallisille verosäännöksille, joissa edellytetään, että jos arvonlisäveron alaisten tavaroiden todetaan puuttuvan, näiden tavaroiden oston yhteydessä tehty arvonlisäverovähennys on oikaistava silloin, kun kyseiset tavarat on viety verovelvolliselta varkausrikoksella, jonka tekijää ei ole saatu selvitetyksi.

Allekirjoitukset