Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
ATHANASIOS RANTOS
2 päivänä syyskuuta 2021 [1]

Asia C-326/20

SIA ”MONO”
vastaan
Valsts ieņēmumu dienests

(Ennakkoratkaisupyyntö – Administratīvā apgabaltiesa (maakunnallinen hallintotuomioistuin, Latvia))

Ennakkoratkaisupyyntö – Direktiivi 2008/118/EY – 12 artikla – Valmisteverot – Vapautus yhdenmukaistetusta valmisteverosta – Valmisteveron alaiset tavarat, jotka on tarkoitettu käytettäviksi diplomaatti- tai konsulisuhteiden perusteella – Edellytykset – Todelliset vastaanottajat maksavat tosiasiallisesti valmisteveron alaiset tavarat – Muu kuin käteismaksu

I Johdanto

1. Administratīvā apgabaltiesa (maakunnallinen hallintotuomioistuin, Latvia) esittää ennakkoratkaisupyynnössään unionin tuomioistuimelle kaksi kysymystä, joissa on kyse valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä annetun direktiivin 2008/118/EY [2] 12 artiklan tulkinnasta oikeusriidassa, jonka asianosaisina ovat MONO SIA -niminen yritys (jäljempänä valittaja) ja Valsts ieņēmumu dienests (valtion verohallinto, Latvia; jäljempänä VID) ja joka koskee diplomaatti- ja konsuliedustuston henkilöstön sekä Latviaan sijoittautuneiden kansainvälisten elinten henkilöstön ostamien tavaroiden vapauttamista valmisteverosta.

2. Näillä kysymyksillä pyritään selvittämään lähinnä, onko direktiivin 2008/118 12 artikla esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka nojalla diplomaatti- tai konsulisuhteiden perusteella käytettäviksi tarkoitetut valmisteveron alaiset tavarat vapautetaan valmisteverosta vain sillä edellytyksellä – josta ei säädetä unionin oikeudessa – että kyseiset tavarat on maksettu muulla maksuvälineellä kuin käteisellä ja että maksun tavarantoimittajalle ovat suorittaneet kyseisten tavaroiden tosiasialliset vastaanottajat.

3. Vaikka käsiteltävä asia on luonteeltaan uusi, unionin tuomioistuin on tarkastellut hiljattain siinä esille otettua problematiikkaa eli käteisen käytölle maksuvälineenä asetettuja rajoituksia. Unionin tuomioistuinta pyydetään siis lausumaan Latvian lainsäädännössä säädetyn

[1] Alkuperäinen kieli: ranska.

[2] Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2009, L 9, s. 12).

valmisteveroista vapauttamista koskevan järjestelmän unionin oikeuden mukaisuudesta ja tarkemmin sanottuna jäsenvaltioiden harkintavallasta kyseisen järjestelmän täytäntöönpanossa erityisesti suhteellisuusperiaatteen kannalta.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Kansainvälinen oikeus

1. Diplomaattisia suhteita koskeva Wienin yleissopimus

4. Wienissä 18.4.1961 tehdyn diplomaattisia suhteita koskevan Wienin yleissopimuksen [3] (jäljempänä diplomaattisia suhteita koskeva yleissopimus) 34 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Diplomaattinen edustaja on vapautettu kaikista henkilöön tai omaisuuteen kohdistuvista valtiollisista, alueellisista tai kunnallisista maksuista ja veroista, ei kuitenkaan:

a) sellaisista välillisistä veroista, jotka säännönmukaisesti sisällytetään tavarain tai palvelusten hintaan;

_ _”

5. Diplomaattisia suhteita koskevan yleissopimuksen 36 artiklan 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Vastaanottajavaltion on sellaisten lakien ja määräysten mukaisesti, jotka se mahdollisesti saattaa voimaan, sallittava tuoda maahan ja vapautettava kaikista tulleista ja vastaavista maksuista, jotka eivät johdu esineiden varastoimisesta, kuljetuksesta ja vastaavista palveluksista:

a) edustuston viralliseen käyttöön tarkoitetut esineet;

b) diplomaattisen edustajan tai hänen talouteensa kuuluvien perheenjäsenten henkilökohtaiseen käyttöön tarkoitetut esineet mukaan luettuina hänen sijoittumiseensa tarkoitetut esineet.”

2. Konsulisuhteita koskeva Wienin yleissopimus

6. Wienissä 24.4.1963 tehdyn konsulisuhteita koskevan Wienin yleissopimuksen [4] (jäljempänä konsulisuhteita koskeva yleissopimus) 49 artiklan otsikko on ”Vapautus verotuksesta”, ja sen 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Konsulivirkamiehet ja konsuliedustuston toimihenkilöt sekä heidän talouteensa kuuluvat perheenjäsenet ovat vapautetut kaikista henkilöön tai omaisuuteen kohdistuvista valtiollisista, alueellisista tai kunnallisista maksuista ja veroista, ei kuitenkaan:

a) sellaisista välillisistä veroista, jotka säännönmukaisesti sisältyvät tavaroiden tai palvelusten hintaan;

[3] Yhdistyneiden kansakuntien sopimuskokoelma, nide 500, s. 95.

[4] Yhdistyneiden kansakuntien sopimuskokoelma, nide 596, s. 261.

– –”

7. Konsulisuhteita koskevan yleissopimuksen 50 artiklan otsikko on ”Vapautus tullimaksuista ja -tarkastuksesta”, ja sen 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Vastaanottajavaltion on sellaisten lakien ja määräysten mukaisesti, jotka se mahdollisesti saattaa voimaan, sallittava seuraavien esineiden maahantuonti ja vapautettava ne kaikista tulleista, veroista ja vastaavista maksuista, jotka eivät johdu varastoimisesta, kuljetuksesta ja vastaavista palveluksista:

a) konsuliedustuston viralliseen käyttöön tarkoitetut esineet;

b) konsulivirkamiehen tai hänen talouteensa kuuluvien perheenjäsenten henkilökohtaiseen käyttöön tarkoitetut esineet, mukaan luettuina hänen pysyvään asettumiseensa tarkoitetut esineet. Kulutustarvikkeet eivät saa ylittää kyseessä olevien henkilöiden välitöntä käyttöä varten tarvittavia määriä.”

B Unionin oikeus

1. Direktiivi 2008/118

8. Direktiivin 2008/118 johdanto-osan 13 perustelukappaleen sanamuoto on seuraava:

”Valmisteverosta vapautettuihin luovutuksiin sovellettavat säännöt ja edellytykset olisi säilytettävä yhdenmukaisina. Toisissa jäsenvaltioissa sijaitseville järjestöille tapahtuvissa verosta vapautetuissa luovutuksissa olisi käytettävä vapautustodistusta.”

9. Kyseisen direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä vahvistetaan yleinen järjestelmä, joka koskee seuraavien tavaroiden (jäljempänä ’valmisteveron alaiset tavarat’) kulutuksesta välittömästi tai välillisesti kannettavaa valmisteveroa:

– –

b) direktiivien 92/83/ETY[5] ja 92/84/ETY[6] soveltamisalaan kuuluvat alkoholi ja alkoholijuomat;

c) direktiivien 95/59/EY[7], 92/79/ETY[8] ja 92/80/ETY[9] soveltamisalaan kuuluva valmistettu tupakka.”

5 Alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta 19.10.1992 annettu neuvoston direktiivi (EYVL 1992, L 316, s. 21).

6 Alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen määrän lähentämisestä 19.10.1992 annettu neuvoston direktiivi (EYVL 1992, L 316, s. 29).

7 Muista valmistetun tupakan kulutukseen kohdistuvista veroista kuin liikevaihtoveroista 27.11.1995 annettu neuvoston direktiivi (EYVL 1995, L 291, s. 40).

8 Savukkeiden verojen lähentämisestä 19.10.1992 annettu neuvoston direktiivi (EYVL 1992, L 316, s. 8).

9 Muun valmistetun tupakan kuin savukkeiden verojen lähentämisestä 19.10.1992 annettu neuvoston direktiivi (EYVL 1992, L 316, s. 10).

10. Direktiivin 2008/118 12 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Valmisteveron alaiset tavarat on vapautettava valmisteverosta, jos ne on tarkoitettu:

a) käytettäviksi diplomaatti- tai konsulisuhteiden perusteella;

b) kansainvälisten järjestöjen, jotka isäntäjäsenvaltion viranomaiset ovat sellaisiksi tunnustaneet, sekä näiden järjestöjen jäsenten käyttöön, näiden järjestöjen kansainvälisissä perustamissopimuksissa tai niiden toiminnan kotipaikkaa koskevissa sopimuksissa määrätyin rajoituksin ja edellytyksin;

c) Pohjois-Atlantin sopimuksen sopimusvaltion, joka ei ole se jäsenvaltio, jossa valmisteverosaatava on syntynyt, asevoimien käyttöön tai niihin liittyvän siviilihenkilöstön käyttöön taikka niiden messien tai kanttiinien tarpeisiin;

– –

2. Vapautuksiin on sovellettava isäntäjäsenvaltion vahvistamia edellytyksiä ja rajoituksia. Jäsenvaltiot voivat myöntää vapautuksen valmisteveron palautuksena.”

11. Kyseisen direktiivin 13 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Edellä 12 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulle vastaanottajalle luovutettaviksi tarkoitettujen väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä liikkuvien valmisteveron alaisten tavaroiden mukana on seurattava verovapautustodistus, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 21 artiklan 1 kohdan soveltamista.

2. Komissio vahvistaa 43 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua menettelyä noudattaen verovapautustodistuksen muodon ja sisällön. – –”

12. Direktiivin 14 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotta 1 ja 2 kohdassa säädettyjä verovapautuksia sovelletaan siten, että veron kiertäminen, veron välttäminen ja muut väärinkäytökset estetään.”

2. Täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011

13. Täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 [10] 51 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. – – arvonlisä- ja/tai valmisteverosta vapauttamista koskevaa todistusta on, jollei kyseisen todistuksen liitteessä olevista selityksistä muuta johdu, käytettävä vahvistuksena siitä, että liiketoimi oikeuttaa direktiivin 2006/112/EY [11] 151 artiklan mukaiseen vapautukseen.

– –

[10] Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/ETY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annettu neuvoston täytäntöönpanoasetus (EUVL 2011, L 77, s. 1).

[11] Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1).

2. Sijaintijäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten on leimattava 1 kohdassa tarkoitettu todistus. Jos tavarat tai palvelut on kuitenkin tarkoitettu virkakäyttöön, jäsenvaltiot voivat vahvistamillaan edellytyksillä vapauttaa niiden vastaanottajan todistuksen leimauttamisvaatimuksesta. Tämä vapautus voidaan peruuttaa, jos väärinkäyttöä esiintyy.

Jäsenvaltioiden on ilmoitettava komissiolle yhteyspiste, jonka tehtävänä on määrittää todistusten leimaamisesta vastaavat yksiköt, sekä se, missä määrin ne ovat myöntäneet vapautuksen todistusten leimauttamisvaatimuksesta. Komissio ilmoittaa jäsenvaltioilta saamansa tiedot muille jäsenvaltioille.

3. Jos jäsenvaltiossa, jossa tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus tapahtuu, sovelletaan suoraa vapautusta, luovuttajan tai suorittajan on saatava tämän artiklan 1 kohdassa tarkoitettu todistus tavaroiden tai palvelujen vastaanottajalta ja säilytettävä se kirjanpitotositteenaan. Jos vapautus myönnetään direktiivin [2006/112] 151 artiklan 2 kohdan nojalla arvonlisäveron palautusmenettelyä noudattaen, todistus on liitettävä asianomaiselle jäsenvaltiolle toimitettavaan palautushakemukseen.”

14. Täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 liitteessä II määrätään saman asetuksen 51 artiklassa mainitun arvonlisäveron ja/tai valmisteverojen vapautustodistuksen muodosta ja sisällöstä.

C Latvian oikeus

15. 30.10.2003 annetun Latvian valmisteverolain[12] (likums ”Par akcīzes nodokli”) 7 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Valmistevero kannetaan

1. maahantuojalta – –”

16. Kyseisen lain 20 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jollei tämän pykälän 2, – – ja 5 – – momentista muuta johdu, valmisteverosta vapautetaan sellaiset valmisteveron alaiset tavarat, jotka luovutetaan

1) diplomaatti- ja konsuliedustustoille;

2) diplomaatti- ja konsuliedustustojen diplomaattisille edustajille ja konsuliasiamiehille, hallintohenkilöstölle ja tekniselle henkilöstölle sekä tässä kohdassa tarkoitettujen henkilöiden perheenjäsenille, jos he eivät ole Latvian kansalaisia eivätkä asu Latviassa pysyvästi. – –;

3) kansainvälisille järjestöille, jotka Latvian tasavalta on sellaisiksi tunnustanut, sekä niiden edustustoille, näiden järjestöjen kansainvälisissä perustamissopimuksissa tai niiden kotipaikkaa koskevissa sopimuksissa määrätyin rajoituksin ja edellytyksin;

4) kansainvälisten järjestöjen tai niiden edustustojen henkilöstön jäsenille, joilla on diplomaattiasema Latvian tasavallassa, jos he eivät ole Latvian kansalaisia eivätkä asu Latviassa pysyvästi;

[12] Latvijas Vēstnesis, 2003, nro 161.

– –

6) Pohjois-Atlantin sopimuksen sopimusvaltion, lukuun ottamatta jäsenvaltiota, jossa verosaatava on syntynyt, asevoimille niiden omaan käyttöön tai niiden palveluksessa olevalle siviilihenkilöstölle taikka niiden messien tai kanttiinien tarpeisiin;

– –

9) – –

   a) Latvian tasavallassa tunnustetuille Nato-joukkojen esikunnille – –,

   b) Nato-joukkojen esikuntien jäsenille tai heidän huollettavinaan oleville henkilöille, jos he eivät ole Latvian kansalaisia eivätkä asu Latviassa pysyvästi.”

17. Saman lain 20 §:n 2 momentin 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tämän pykälän 1 momentissa tarkoitetut henkilöt voivat vastaanottaa Latvian tasavallassa valmisteveron alaisia tavaroita seuraavin edellytyksin:

– –

2) Latvian tasavallassa sijaitsevista verottomista varastoista peräisin olevia valmisteveron alaisia tavaroita seuraavin edellytyksin:

   a) valmisteveron alaisten tavaroiden lähettäjän on käytettävä [täytäntöönpanoasetuksen] liitteen II mukaista asiakirjaa, jossa todistetaan, että kyseiset tavarat on vapautettu valmisteveroista,

   b) valmisteveron alaisten tavaroiden lähettäjän on laadittava kyseisten tavaroiden liikkumista koskevan lainsäädännön mukainen todistus,

   c) valmisteveron alaisten tavaroiden hankinnasta maksetaan muulla maksuvälineellä kuin käteisellä.”

18. Saman lain 20 §:n 5 momentissa säädetään seuraavaa:

Valmisteverosta vapautetaan valmisteveron alaiset tavarat, jotka on tarkoitettu käytettäviksi tämän pykälän 1 momentissa tarkoitettujen henkilöiden tarpeisiin ja jotka on tuotu Latvian tasavallan alueelle luovutettavaksi vapaaseen liikkeeseen – – muista maista kuin jäsenvaltioista tai tämän lain 2 §:n 3^1 momentissa tarkoitetulta alueelta, seuraavin edellytyksin:

1) valmisteveron alaisten tavaroiden lähettäjän on käytettävä [täytäntöönpanoasetuksen] N:o 282/2011 liitteen II mukaista asiakirjaa, jossa todistetaan, että kyseiset tavarat on vapautettu valmisteveroista,

2) valmisteveron alaisten tavaroiden hankinnasta suoritetaan maksu muulla maksuvälineellä kuin käteisellä.”

III Pääasia, ennakkoratkaisukysymykset sekä asian käsittelyn vaiheet unionin tuomioistuimessa

19. Valittaja teki väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän mukaisesti Latvian tulliviranomaiselle ilmoituksen valmisteveron alaisista tavaroista (alkoholi ja savukkeet, jäljempänä kyseiset tavarat), jotka oli tarkoitettu luovutettaviksi vapaaseen liikkeeseen useiden jäsenvaltioiden suurlähetystöille ja konsulaateille sekä Naton edustustolle Latviassa ja jotka valittaja oli ostanut brittiläiseltä yhtiöltä ja tämän latvialaiselta tytäryhtiöltä.

20. Valittaja osti kyseiset tavarat brittiläiseltä yhtiöltä ja tämän latvialaiselta tytäryhtiöltä maksamatta tavaroiden hintaa suoraan ja myi ne sitten Latviassa sijaitseville diplomaatti- ja konsuliedustustoille [13] vastaanottamatta niistä kuitenkaan maksua. Kyseiset tavarat saatuaan viimeksi mainitut maksoivat nimittäin niiden hinnan suoraan edellä mainitulle brittiläiselle yhtiölle, jonka hyväksi valittajan saatavat oli siirretty. Saatavien siirtoa koskevassa sopimuksessa määrättiin myös korvauksesta, joka kyseisen yhtiön oli maksettava valittajalle kyseisten tavaroiden myynnin välittäjänä toimimisesta.

21. VID antoi tarkastuksen päätteeksi päätöksen, jossa se määräsi valittajan maksamaan valmisteverot kyseisten tavaroiden luovutuksesta vapaaseen liikkeeseen sekä seuraamusmaksun ja viivästyskorot. Kyseisessä päätöksessä todettiin, että koska asianomaiset diplomaattiedustustot eivät olleet maksaneet näitä tavaroita muulla maksuvälineellä kuin käteisellä, valmisteverolain 20 §:n 5 momentin 2 kohdassa säädetty vapautuksen soveltamisedellytys ei täyttynyt.

22. Valittaja nosti Administratīvā rajona tiesassa (alueellinen hallintotuomioistuin, Latvia) kanteen, jossa se vaati VID:n päätöksen kumoamista. Valittaja väittää erityisesti, että valmisteverolain 20 §:n 5 momentin 2 kohdassa säädetty vapautuksen soveltamisedellytys ei ollut määräävä eikä sitä ole asetettu verovapautuksen edellytykseksi myöskään Latvian tasavaltaa sitovissa kansainvälisissä sopimuksissa.

23. Administratīvā rajona tiesa hylkäsi kanteen 10.6.2019 antamallaan tuomiolla siltä osin kuin se koski valmisteverojen maksuvelvollisuutta.

24. Valittaja valitti kyseisestä tuomiosta Administratīvā apgabaltiesaan. Administratīvā apgabaltiesa huomauttaa olevan riidatonta, että valittaja on ilmoittanut kyseiset tavarat tullivarastointimenettelyyn väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän mukaisesti luovutettaviksi vapaaseen liikkeeseen diplomaattisille edustajille, että valittaja oli käyttänyt täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 liitteen II mukaista todistusta, että valittaja oli toimittanut tavaroiden luovuttamista koskevat tositteet eri valtioiden diplomaattisille edustajille sekä Naton edustustolle Latviassa ja että kyseisistä tavaroista valittajalle kuuluvan maksun oli suorittanut brittiläinen yhtiö saatavan siirtoa koskevan sopimuksen nojalla.

25. Administratīvā apgabaltiesa huomauttaa kuitenkin VID:n katsoneen, ettei valmisteveroista vapauttamista voida soveltaa, koska valmisteverolain 20 §:n 5 momentin 2 kohdassa edellytetään, että kyseiset tavarat on maksettava muulla maksuvälineellä kuin käteisellä.

26. VID:n omaksumasta kannasta ilmenee lisäksi, että on välttämätöntä näyttää toteen paitsi se, että maksu on sovittu kyseisen liiketoimen osapuolten välillä suoritettavaksi muulla maksuvälineellä kuin käteisrahalla, myös se, että henkilöt, joille kyseiset tavarat on toimitettu,

[13] Tässä ratkaisuehdotuksessa käytettävällä ilmaisulla ”diplomaatti- ja konsuliedustustot” tarkoitetaan sekä varsinaisia diplomaatti- ja konsuliedustustoja että jäsenvaltiossa sijaitsevia kansainvälisiä järjestöjä ja sotilasedustustoja.

ovat tosiasiallisesti suorittaneet tämän maksun. VID katsoo, että koska valittajalle kuuluvan maksun kyseisistä tavaroista, jotka oli toimitettu suurlähetystöille ja konsuliedustustoille, oli suorittanut saatavien siirtoa koskevan sopimuksen nojalla brittiläinen yhtiö eivätkä suurlähetystöt ja konsuliedustustot, joille tavarat toimitettiin, on mahdotonta selvittää, ovatko nämä suurlähetystöt ja konsuliedustustot suorittaneet maksun kyseiset tavarat vastaanottaessaan tosiasiallisesti muulla maksuvälineellä kuin käteisellä.

27. Tässä tilanteessa Administratīvā apgabaltiesa on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [direktiivin 2008/118] 12 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että diplomaatti- tai konsulisuhteiden perusteella käytettäviksi tarkoitetut valmisteveron alaiset tavarat vapautetaan valmisteverosta edellyttäen, että näiden tavaroiden osalta maksu suoritetaan muilla maksuvälineillä kuin käteisrahalla, että maksu on suoritettu tosiasiallisesti ja että maksun tavarantoimittajalle ovat suorittaneet tavaroiden tosiasialliset vastaanottajat?

2) Onko [direktiivin 2008/118] 12 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltiot voivat vahvistaa edellytyksiä ja rajoituksia, joiden mukaan valmisteveron alaisten tavaroiden vapauttaminen näistä veroista diplomaatti- tai konsulisuhteiden perusteella edellyttää, että kyseisten tavaroiden ostaja on tosiasiallisesti suorittanut niistä maksun muilla maksuvälineillä kuin käteisrahalla?”

28. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet valittaja, Latvian ja Espanjan hallitukset sekä Euroopan komissio.

29. Asianosaiset ja muut osapuolet ehdottavat, että ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

– Valittajan mukaan direktiivin 2008/118 12 artiklan 1 kohtaa ei pitäisi tulkita siten, että diplomaatti- tai konsulisuhteiden perusteella käytettäviksi tarkoitetut valmisteveron alaiset tavarat vapautetaan valmisteveroista sillä edellytyksellä, että näiden tavaroiden osalta maksu on sovittu suoritettavaksi muulla maksuvälineellä kuin käteisellä, että maksu on suoritettu tavarantoimittajalle tosiasiallisesti ja että sen ovat suorittaneet näiden tavaroiden tosiasialliset vastaanottajat. Kyseisen direktiivin 12 artiklan 2 kohtaa ei pitäisi tulkita siten, että siinä annetaan jäsenvaltiolle mahdollisuus säätää valmisteveroista vapautettuja tavaroita koskevia tarpeettomia ja byrokraattisia lisärajoituksia, jotka koskevat näiden tavaroiden maksutapoja.

– Latvian hallitus ehdottaa puolestaan, että unionin tuomioistuin vastaisi, että direktiivin 2008/118 12 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että valmisteveron alaiset tavarat, jotka on tarkoitettu käytettäviksi diplomaatti- tai konsulisuhteiden perusteella, vapautetaan valmisteveroista sillä edellytyksellä, että näiden tavaroiden maksu on sovittu suoritettavaksi muulla maksuvälineellä kuin käteisrahalla, että maksu on suoritettu tavarantoimittajalle tosiasiallisesti ja sen ovat suorittaneet kyseisten tavaroiden tosiasialliset vastaanottajat, ja että kyseisen direktiivin 12 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltiot voivat vahvistaa diplomaatti- tai konsulisuhteiden yhteydessä edellytyksiä ja rajoituksia, joiden mukaan valmisteveron alaiset tavarat voidaan vapauttaa valmisteveroista sillä edellytyksellä, että näiden tavaroiden ostaja on tosiasiallisesti maksanut niistä muulla maksuvälineellä kuin käteisrahalla.

– Espanjan hallitus katsoo, että jäsenvaltiot voivat vahvistaa laajasti direktiivin 2008/118 12 artiklan 1 kohdassa säädetyn vapautuksen soveltamista koskevia edellytyksiä ja rajoituksia, kunhan ne kunnioittavat erityisesti oikeusvarmuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta. Vapautuksen saamisen edellytyksenä oleva verovelvollisen velvollisuus osoittaa, että tavaroista tai palveluista on todella maksettu ja että maksu on suoritettu muulla tavalla kuin käteisellä, vaikuttaa kohtuulliselta vapautuksen väärinkäytön estämiseksi, koska sen perusteella pystytään vahvistamaan tavaroiden tosiasiallinen luovutus diplomaatti- tai konsuliedustustolle. Tällä vaatimuksella voidaan estää väärinkäytökset ja petokset. Espanjan hallitus ehdottaa siis, että ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan, että kyseisen direktiivin 12 artiklassa annetaan jäsenvaltiolle mahdollisuus, kun se vahvistaa valmisteveroista vapauttamista koskevia edellytyksiä ja rajoituksia diplomaatti- tai konsulisuhteiden perusteella käytettäviksi tarkoitetuille tavaroille, edellyttää tämän vapautuksen soveltamiseksi, että näiden tavaroiden ostaja on maksanut tavarat tosiasiallisesti muulla maksuvälineellä kuin käteisellä.

– Komission näkemyksen mukaan ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen vastaus ilmenee direktiivin 2008/118 12 artiklan 1 kohdan a alakohdan sanamuodosta, jossa ei viitata mitenkään kyseisessä kysymyksessä mainittuihin edellytyksiin. Ainoa kyseisessä säännöksessä säädetty edellytys on nimittäin se, että tavarat on tosiasiasiallisesti tarkoitettu ilmoitettuun käyttöön eli käytettäviksi diplomaatti- tai konsulisuhteiden perusteella. Koska kyseinen käyttötarkoitus voidaan komission mukaan näyttää toteen muilla keinoilla kuin ostajan suoraan tavarantoimittajalle suorittamalla maksulla, jossa on käytetty muuta kuin käteistä, komissio ehdottaa, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan siten, että kyseisen direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, ettei siinä edellytetä, että siinä säädetty vapautus voidaan myöntää vai edellyttämällä, että kyseiset tavarat maksetaan muulla maksuvälineellä kuin käteisellä, että maksu on tosiasiallisesti suoritettu tavarantoimittajalle ja että sen ovat suorittaneet kyseisten tavaroiden tosiasialliset vastaanottajat.

– Komission mukaan toiseen ennakkoratkaisukysymykseen olisi vastattava, että direktiivin 2008/118 12 artiklan 2 kohta on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa valmisteverovapautus on evättävä sillä perusteella, ettei ostaja ole maksanut valmisteveron alaisia tavaroita tosiasiallisesti muulla maksuvälineellä kuin käteisellä, eikä muiden todisteiden perusteella ole mahdollista osoittaa, että kyseisen direktiivin 12 artiklan 1 kohdassa säädetyt verovapautuksen edellytykset täyttyvät.

30. Samat osapuolet ovat vastanneet asetetussa määräajassa myös kirjallisesti kysymykseen, jonka unionin tuomioistuin osoitti niille unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 61 artiklan 1 kohdan mukaisesti. [14]

IV Arviointi

A Alustavia huomioita

31. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään, jotka on tarkasteltava yhdessä, lähinnä, onko direktiivin 2008/118 12 artiklaa tulkittava siten, että sen mukaan jäsenvaltiot voivat, kun ne vahvistavat diplomaatti- tai konsulisuhteiden perusteella käytettävien tavaroiden valmisteveroista vapauttamisen soveltamista koskevia edellytyksiä ja rajoituksia,

[14] Ks. vastaavasti tämän ratkaisuehdotuksen 83 kohta.

asettaa kyseisen vapautuksen soveltamiselle lisäedellytyksiä, joista ei säädetä unionin oikeudessa, kuten edellytyksen siitä, että tavaroiden tosiasiallinen vastaajanottaja on maksanut tavarat suoraan tavarantoimittajalle jollain muulla maksuvälineellä kuin käteisellä.

32. Huomautan tältä osin aluksi, ettei unionin tuomioistuimella ole ollut vielä tilaisuutta lausua direktiivin 2008/118 12 artiklan tulkinnasta.

33. Samoin on täsmennettävä, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien tietojen perusteella pääasiassa on täysin selvää, että kyseiset tavarat on toimitettu diplomaatti- ja konsuliedustustoille eikä VID ole havainnut muuta sääntöjenvastaisuutta kuin kyseessä olevan Latvian lainsäädännön säännöksen rikkomisen. Ennakkoratkaisupyyntöpäätöksestä ilmenee nimittäin, että valittaja on noudattanut täysin unionin oikeuden mukaisia vaatimuksia niin muodon kuin sisällön osalta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee siis, onko tällaisessa tilanteessa mahdollista asettaa kansallisessa lainsäädännössä sellaisia lisäedellytyksiä ja -rajoituksia, joista ei säädetä unionin oikeudessa ja joiden rikkominen johtaisi valmisteverovapautuksen soveltamatta jättämiseen.

34. Ennen käsiteltävässä asiassa esitettyjen kysymysten läpikotaista tutkimista on mielestäni tärkeää tarkastella direktiivin 2008/118 soveltamisalaa ja erityisesti diplomaatti- ja konsuliedustustojen hyväksi myönnettävää valmisteverovapautusta koskevia säännöksiä.

35. Sen jälkeen tarkastelen valmisteveroista vapauttamista koskevaa järjestelmää, josta säädetään Latvian lainsäädännössä, suhteellisuusperiaatteen kannalta sekä sen unionin oikeuden mukaisuutta arvonlisäverosta vapauttamisen alalla annetun unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa, sillä unionin lainsäätäjä on säätänyt tuolla alalla täsmälleen samanlaisesta verovapautusjärjestelmästä kuin valmisteverojen alalla.

B Valmisteveroista vapauttamista koskevan järjestelmän soveltamisala

1. Direktiivin 2008/118 soveltamisala

36. Unionin oikeuden säännöksen tulkinnassa on otettava huomioon säännöksen sanamuodon lisäksi sen asiayhteys ja lainsäädännöllä, johon se kuuluu, tavoiteltu päämäärä. [15]

37. On muistettava, että direktiivin 2008/118 tavoitteena on saada unionissa käyttöön valmisteveron alaisista tavaroista kannettavia valmisteveroja koskeva yleinen järjestelmä vapaan liikkuvuuden ja sitä kautta unionin sisämarkkinoiden toimivuuden varmistamiseksi. [16] Tätä periaatetta koskeviin poikkeuksiin kuuluu kyseisen direktiivin 12 artiklassa diplomaatti- ja konsuliedustustojen hyväksi säädetty poikkeus.

38. Direktiivin 2008/118 keskeisistä verovapautusjärjestelmää koskevista säännöksistä, jotka on käyty läpi tämän ratkaisuehdotuksen 10–12 kohdassa, voidaan tehdä seuraavat alustavat päätelmät.

[15] Ks. tuomio 26.3.2015, Litaksa (C-556/13, EU:C:2015:202, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[16] Ks. direktiivin 2008/118 johdanto-osan toinen, kahdeksas ja kymmenes perustelukappale.

39. Ensinnäkin direktiivin 2008/118 12 artiklan mukaisen verovapautusjärjestelmän päätarkoituksena on varmistaa, että johonkin kyseisessä säännöksessä luetelluista ryhmistä kuuluvat vastaanottajat voisivat hyötyä verovapautuksesta. Valmisteveron alaisista tavaroista ei siis tarvitse maksaa niitä vastaavia valmisteveroja silloin, kun ne on tarkoitettu käytettäviksi diplomaatti- tai konsulisuhteiden perusteella. Tämä tulkinta on myös diplomaattisia suhteita koskevan yleissopimuksen 36 artiklan ja konsulisuhteita koskevan yleissopimuksen 50 artiklan mukainen.

40. Toiseksi, vaikka jäsenvaltioilla hyväksytään olevan harkintavaltaa verovapautusjärjestelmän täytäntöönpanossa, tätä harkintavaltaa rajoittaa verovapautustodistus, jonka käytöllä pyritään rajaamaan verovapautuksen toteuttamisjärjestelmä ja varmistamaan nimenomaisesti, että direktiivin 2008/118 12 artiklan mukainen tavoite täyttyy niin, että samalla taataan, että tavaroiden vastaanottajat myös tosiasiallisesti käyttävät kyseiset tavarat.

41. Kolmanneksi jäsenvaltiot voivat toteuttaa itselleen kuuluvan toimivallan rajoissa tarvittavat toimenpiteet, jotta diplomaatti- ja konsuliedustustojen hyväksi säädettyjä verovapautuksia sovelletaan siten, että veron kiertäminen, veron välttäminen ja muut väärinkäytökset estetään.[17] Tältä osin on muistettava, että tällaisten ilmiöiden ehkäiseminen on sekä unionin oikeuden että Latvian oikeuden yhteinen tavoite.

42. Neljänneksi direktiivissä 2008/118 jätetään valmisteveroista vapauttamista koskevan järjestelmän täytäntöönpanon osalta jäsenvaltioille mahdollisuus myöntää verovapautus jommallakummalla kahdesta menettelytavasta: valmistevero voidaan joko palauttaa jälkikäteen tai vapautus voidaan myöntää etukäteen väliaikaisen valmisteverottomuuden muodossa tavaroiden luovuttamiseksi diplomaatti- ja konsuliedustustoille;[18] Latvia on valinnut jälkimmäisen menettelytavan.

43. Direktiivissä 2008/118 ja täytäntöönpanoasetuksessa N:o 282/2011 nimenomaisesti mainittujen edellytysten lisäksi unionin oikeudessa ei säädetä muista yhdenmukaistetuista edellytyksistä valmisteveron alaisten tavaroiden vapauttamiseksi valmisteveroista silloin, kun tavarat on tarkoitettu käytettäviksi diplomaatti- tai konsulisuhteiden perusteella. Vapautuksen myöntäminen ei riipu etenkään tavaroiden maksutavasta eikä siitä, että ostaja maksaa tavaran suoraan tavarantoimittajalle.

2. Valmisteveroista vapauttamista koskevan järjestelmän soveltaminen

44. Aluksi on tarkasteltava verovapautustodistuksen sisältöä, jotta valmisteveroista vapauttamista koskevan järjestelmän toiminta ja sen täytäntöönpanon perusteet tulisivat selviksi. Sen jälkeen tarkastelen kansallisen lainsäädännön roolia ja vuorovaikutusta unionin oikeuden kanssa valmisteveroista vapauttamista koskevan järjestelmän täytäntöönpanossa.

[17] Ks. vastaavasti direktiivin 2008/118 14 artiklan 3 kohta.

[18] Ks. vastaavasti direktiivin 2008/118 12 artiklan 2 kohta.

a) Verovapautustodistus

45. Muistutan aluksi, että verovapautustodistus on asiakirja, jonka muodon ja sisällön komissio on vahvistanut ja jota jäsenvaltioiden on noudatettava valmisteveroista vapauttamista koskevan järjestelmän moitteettoman toiminnan varmistamiseksi.[19] On siis todettava, että kyseisen todistuksen käyttämisellä unionin lainsäätäjä on halunnut yhdenmukaistaa tämän järjestelmän.

46. Verovapautustodistuksen sisältö voidaan tiivistää seuraavasti: siihen sisältyvät vapautukseen oikeutetun henkilön – elimen (diplomaatti- tai konsuliedustusto) tai diplomaattisen edustajan – nimi- ja yhteystiedot;[20] yksityiskohtainen kuvaus kyseessä olevista tavaroista tai palveluista, niiden määrä tai lukumäärä, niiden yksikköarvo ja kokonaisarvo sekä käytetty valuutta;[21] vapautukseen oikeutetun henkilön nimenomainen ilmoitus siitä, että kyseiset tavarat tai palvelut on tarkoitettu direktiivin 2008/112 12 artiklassa säädetyn mukaiseen virkakäyttöön tai diplomaatti- tai konsuliedustuston henkilöstön jäsenen henkilökohtaiseen käyttöön;[22] kyseisen elimen leima ja allekirjoitus, jos vapautusta pyydetään henkilökohtaiseen käyttöön[23] ja sijaintijäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten leima ja allekirjoitus, jotka osoittavat liiketoimen täyttävän kokonaan tai tiettyyn määrään asti valmisteveroista vapauttamisen edellytykset.[24]

47. Huomautan aluksi, että verovapautustodistuksessa kuvataan täsmällisesti vaiheet, joita kaikkien verovapautusmenettelyyn osallistuvien toimijoiden eli verovelvollisen, sijaintijäsenvaltion viranomaisten ja asianomaisen jäsenvaltion myöntämään verovapautukseen oikeutetun elimen on noudatettava.

48. On siis korostettava, että lähtökohtaisesti verovapautustodistuksen sisällön vahvistavat sekä verovapautukseen oikeutettu elin tai yksityishenkilö – eli asianomaisen jäsenvaltion diplomaatti- ja konsuliedustustot (tai niiden virkamiehet) – että sijaintijäsenvaltion viranomaiset.

49. Verovapautukseen oikeutetut diplomaatti- ja konsuliedustustot ilmoittavat siis verovapautustodistuksessa erityisesti, a) että tavarat on tarkoitettu siinä mainittuun virkakäyttöön tai henkilökohtaiseen käyttöön, b) että kyseiset tavarat tai palvelut vastaavat sijaintijäsenvaltiossa verovapautukseen sovellettavia edellytyksiä ja rajoituksia ja c) että tiedot on ilmoitettu rehellisesti. Edellä mainittujen tietojen paikkansapitävyyden todistamiseksi asianomaisen elimen edustaja merkitsee allekirjoituksensa sekä diplomaatti- tai konsuliedustuston leiman tai sinetin, jos verovapautus myönnetään verovapautukseen oikeutetun elimen henkilöstön jäsenen henkilökohtaisen käytön perusteella.

50. On huomattava, että lähtökohtaisesti verovapautustodistuksen sisällön vahvistavat myös sijaintijäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset. Tämän vahvistuksen voi antaa yksi tai useampi viranomainen sen mukaan, mikä jäsenvaltio on kyseessä. Tuon tässä yhteydessä esille, että

[19] Ks. vastaavasti direktiivin 2008/118 13 artiklan 2 kohta ja täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 51 artikla.

[20] Ks. vastaavasti täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 liitteessä II olevan verovapautustodistuksen 1 kohta ja kyseisen todistuksen selitykset.

[21] Ks. vastaavasti täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 liitteessä II olevan verovapautustodistuksen 5 kohta ja kyseisen todistuksen selitykset.

[22] Ks. vastaavasti täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 liitteessä II olevan verovapautustodistuksen 3 kohta ja kyseisen todistuksen selitykset.

[23] Ks. vastaavasti täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 liitteessä II olevan verovapautustodistuksen 4 kohta ja kyseisen todistuksen selitykset.

[24] Ks. vastaavasti täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 liitteessä II olevan verovapautustodistuksen 6 kohta ja kyseisen todistuksen selitykset.

joissakin jäsenvaltioissa menettelyyn osallistuu kaksi viranomaista.[25] Ensin ulkoministeriö[26] tai puolustusministeriö[27] vahvistaa, että asianomainen elin on asemansa puolesta oikeutettu verovapautukseen. Kun tämä vahvistus on annettu, verovapautukseen oikeutettu elin esittää verovapautustodistuksen tavarantoimittajalle, ostaa siltä verosta vapautetut tavarat ja antaa sille todistuksesta jäljennöksen. Sitten toinen sijaintijäsenvaltion viranomainen – valtaosassa tapauksista vero- tai tulliviranomainen – voi vielä vahvistaa liiketoimen olevan arvonlisäverosta tai valmisteveroista vapauttamiseen sovellettavien sääntöjen mukainen.

51. Jos tavarat tai palvelut on tarkoitettu virkakäyttöön, sijaintijäsenvaltio voi kuitenkin vahvistamillaan edellytyksillä vapauttaa diplomaatti- ja konsuliedustustot velvollisuudesta hankkia kyseisen jäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta ennakkohyväksyntä verovapautustodistuksen käyttämiseen.[28] Tällöin kyseistä todistusta voidaan käyttää ilman sijaintijäsenvaltion antamaa vahvistusta niin, ettei siihen sisälly kyseisen jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten leimaa. On siis mahdollista, että tällainen velvollisuudesta vapauttava päätös tehdään jäsenvaltioiden välisiin diplomaattisiin suhteisiin kuuluvaan vastavuoroisuuteen liittyvistä syistä, jotta valmisteveron alaisten tavaroiden osto olisi diplomaatti- ja konsuliedustustoille helpompaa, mutta tämä vapautus voidaan peruuttaa, jos väärinkäyttöä esiintyy.

52. Vaikka sijaintijäsenvaltion toimivaltainen viranomainen päättäisi olla leimaamatta todistuksia, kun valmisteverovapautus myönnetään virkakäytön perusteella, tähän verovapautukseen oikeutettu diplomaatti- tai konsuliedustusto ei kuitenkaan vapaudu lähtökohtaisesti edes tällöin velvollisuudestaan vahvistaa ilmoitettujen tietojen paikkansapitävyys ja varmentaa verovapautustodistuksen sisältö allekirjoituksella tai virallisella leimalla.

53. Verovapautustodistusta koskevassa täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 liitteessä II olevissa selityksissä täsmennetään verovelvollisen (eli verosta vapautettujen tavaroiden tavarantoimittajan) osalta, että verovapautustodistus on todisteena diplomaatti- ja konsuliedustustoille osoitettujen tavarantoimitusten verovapautuksesta. Verovelvollisen/varastonpitäjän on säilytettävä kyseinen todistus kirjanpidossaan[29] jäsenvaltiossaan voimassa olevien määräysten mukaisesti.[30]

b) Kansallisen lainsäädännön asema valmisteveroista vapauttamista koskevan järjestelmän täytäntöönpanossa

54. Aluksi on muistutettava, että direktiivin 2008/118 12 artiklan 2 kohdan mukaan kyseisen artiklan 1 kohdassa tarkoitettuihin vapautuksiin ”on sovellettava isäntäjäsenvaltion vahvistamia edellytyksiä ja rajoituksia”.

[25] Ks. esim. Ranskassa käytettävä verovapautustodistus, joka on saatavilla osoitteessa https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat_d_exoneration_de_la_TVA_et_des_droits_d_accises_f1_cle41f1f4.pdf.

[26] Valtaosassa jäsenvaltioista tämä tehtävä kuuluu ulkoministeriön protokollapalveluille.

[27] Kun verovapautus koskee sijaintijäsenvaltiossa sijaitsevaa sotilasedustustoa.

[28] Ks. vastaavasti täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 51 artiklan 2 kohta sekä kyseisen täytäntöönpanoasetuksen liitteessä II olevien selitysten 7 kohta.

[29] Ks. vastaavasti täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 51 artiklan 3 kohta.

[30] Täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 liitteessä II olevissa selityksissä todetaan myös, että verovapautustodistus on laadittava kahtena kappaleena, joista yksi kappale jää lähettäjälle ja toinen kappale seuraa mukana valmisteveron alaisia tavaroita kuljetettaessa.

55. Latvian hallitus katsoo, että vaatimus muulla maksuvälineellä kuin käteisellä maksamisesta on muodollisen verovapautustodistuksen ohella oikeutettu, kun huomioon otetaan erityisesti jäsenvaltioille edellä mainitun säännöksen sanamuodossa annettu harkintavalta sekä kyseisessä säännöksessä niille annettu mahdollisuus vahvistaa valmisteveroista vapauttamista koskevia edellytyksiä ja rajoituksia.

56. Tälle kannalle asettuu myös Espanjan hallitus, joka katsoo, että jos hyväksytään tulkinta, jonka mukaan verovapautusta sovelletaan automaattisesti tavaroiden tai palveluiden luovutukseen diplomaatti- tai konsuliedustustolle, direktiivin 2008/118 12 artiklan 2 kohta, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat vahvistaa tällaiselle vapautukselle edellytyksiä ja rajoituksia, menettäisi kokonaan merkityksensä.

57. Huomautan heti alkuun, etten ole yhtä mieltä Latvian ja Espanjan hallitusten kanssa.

58. Vaikuttaa nimittäin ilmeiseltä ensinnäkin, että valmisteveroa koskevan yleisen järjestelmän kaltaisella unionin oikeuden yhdenmukaistetulla alalla jäsenvaltioilla oleva harkintavalta on rajallinen ja sitä on käytettävä unionin oikeuden mukaisella tavalla.

59. Toiseksi, vaikka pitäydyttäisiin direktiivin 2008/118 12 artiklan 2 kohdan suppeassa tulkinnassa, kyseinen säännös ei voi estää jäsenvaltioiden mahdollisuutta vahvistaa joitakin valmisteverovapautuksen soveltamiseen liittyviä perusteita.

60. On muistettava ensinnäkin, että kansallinen lainsäätäjä valitsee, millä tavalla vapautus halutaan toteuttaa: myönnetäänkö se etukäteen suoraan väliaikaisen valmisteverottomuuden kautta vai jälkikäteen valmistevero palauttamalla.

61. Jäsenvaltioilla olevaa harkintavaltaa valmisteveroista vapauttamista koskevan järjestelmän täytäntöönpanossa havainnollistavat lisäksi selkeästi erilaiset lähestymistavat, joita jäsenvaltiot ovat käyttäneet järjestelmään liittyviä perusteita vahvistaessaan. Eroja voidaan havaita viranomaisissa, jotka on nimetty sijaintijäsenvaltiossa toimivaltaisiksi vahvistamaan sekä vapautukseen oikeutettujen elinten tai henkilöiden hyväksyttävyyden että suoritettujen liiketoimien pätevyyden;[31] vaatimuksissa, jotka koskevat asianomaisen diplomaattiedustuston

[31] Ks. vastaavasti tämän ratkaisuehdotuksen 50 kohta.

suorittamaa sisällön vahvistamista;[32] määrää, josta lähtien vapautus myönnetään;[33] määräaikaa, jonka kuluessa vapautus on voimassa tai palautuksen voi saada;[34] kyseisten tavaroiden käyttötavan rajausta[35] tai laadittavan verovapautustodistuksen kappalemääriä.[36]

62. Edellä esitetyn perusteella katson, ettei tulkinnalla, jossa keskitytään valmisteveroista vapauttamista koskevan järjestelmän päätavoitteeseen eli sen varmistamiseen, että direktiivin 2008/118 12 artiklassa tarkoitetut vastaanottajat saavat kyseisen verovapautuksen, estetä jäsenvaltioiden mahdollisuutta vahvistaa joitakin kyseisen järjestelmän täytäntöönpanoon liittyviä merkittäviä perusteita.

C Valmisteveroista vapauttamista koskevan järjestelmän oikeasuhteisuuden tarkastelu

63. Jäsenvaltioiden on suhteellisuusperiaatteen mukaisesti turvauduttava sellaisiin keinoihin, jotka samalla, kun niiden avulla voidaan tehokkaasti saavuttaa kansallisella lainsäädännöllä tavoiteltu päämäärä, kuitenkin haittaavat mahdollisimman vähän kyseisellä unionin lainsäädännöllä tavoiteltujen päämäärien saavuttamista ja siinä asetettujen periaatteiden noudattamista.[37]

64. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä täsmennetään tältä osin, että jos on mahdollista valita usean tarkoitukseen soveltuvan toimenpiteen välillä, on valittava vähiten rajoittava, eivätkä toimenpiteistä aiheutuvat haitat saa olla liian suuria tavoiteltuihin päämääriin nähden.[38]

65. Ensin on siis tarkasteltava sitä hyväksyttävää tavoitetta, johon Latvian lainsäätäjä on pyrkinyt antaessaan valmisteverolain 20 §:n 5 momentin 2 kohdan, jotta voidaan tutkia, onko se oikeutettu ja oikeasuhteinen.

[32] Muutamat jäsenvaltiot edellyttävät, että verovapautustodistukseen sisältyvät sekä edustustonpäällikön (tai henkilön, jolle edustustonpäällikkö on antanut allekirjoittamisvaltuuden) allekirjoitus että diplomaattiedustuston sinetti. Ks. esim. valmisteveroista vapauttamista koskeva Liettuan järjestelmä (https://urm.lt/default/en/value-added-tax-and-excise-duty-exemptions).

[33] Oston vähimmäismäärä, jotta oikeus valmisteveroista tai arvonlisäverosta vapauttamiseen syntyy, voi vaihdella kyseessä olevien tavaroiden mukaan eri jäsenvaltioiden välillä. Esimerkiksi Suomessa hankintakohtaiseksi rajaksi on asetettu 80 euroa (https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/48591/exemptions-from-excise-duties-diplomatic-missions-diplomats-consuls-international-organisations-and-institutions-of-the-european-union/), Luxemburgissa 120–140 euroa (ks. diplomaatti- ja konsuliedustustoille ja niiden henkilöstölle myönnettävistä verovapautuksista ja arvonlisäverosta vapauttamisesta 7.2.2013 annetun suurherttuakunnan asetuksen (règlement grand-ducal concernant les franchises et exonérations de la taxe sur la valeur ajoutée accordées aux missions diplomatiques et aux postes consulaires, ainsi qu'aux agents diplomatiques, aux fonctionnaires consulaires et aux agents de chancellerie; Mémorial A 2013, nro 24; jäljempänä suurherttuakunnan asetus) 2 § sekä 4 §:n 1 momentti) ja Kreikassa 250 euroa (ks. 30.12.2011 annetun ministerin päätöksen POL.1268, sellaisena kuin se on muutettuna 25.6.2021 annetulla ministerin päätöksellä A 1144 (FEK B' 2821, 30.6.2021), 3 §:n h momentti).

[34] Ks. esim. Unkarin oikeudessa erinäisten arvonlisäveroa ja valmisteveroja koskevien erioikeuksien ja -vapauksien täytäntöönpanosta annetun valtiovarainministeriön asetuksen nro 11/2010 (III. 31) (egyes, az általános forgalmi adót és a jövedéki adót érintő kiváltságok, kedvezmények és mentességek érvényesítésének végrehajtásáról szóló 11/2010. (III. 31.), PM rendelet) 7 §:n 1 momentti, jossa täsmennetään, että valmisteverojen palautushakemus on jätettävä 1.1.–30.9. niiden tavaroiden hankintavuotta seuraavana vuonna, joiden osalta arvonlisäveron tai valmisteverojen palauttamista haetaan.

[35] Esimerkiksi Suomen järjestelmässä säädetään erityisistä ohjeista, jotka koskevat diplomaatti- ja konsuliedustustojen virkakäyttöön ostaman alkoholin käyttöä. Alkoholi on siis nautittava kyseisten elinten tiloissa, ja se on tarjoiltava vastikkeettomasti suurlähettilään tai diplomaatti- tai konsuliedustuston henkilöstön jäsenen kutsumalle rajatulle kutsuvierasjoukolle (ks. vastaavasti https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/48591/exemptions-from-excise-duties-diplomatic-missions-diplomats-consuls-international-organisations-and-institutions-of-the-european-union/).

[36] Kappalemäärä voi vaihdella Luxemburgin kolmesta (ks. suurherttuakunnan asetuksen 7 §:n 1 momentti) Ranskan neljään (ks. Ranskan valtion käyttämä verovapautuslomake, joka on saatavilla osoitteessa https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat_d_exoneration_de_la_TVA_et_des_droits_d_accises_f1_cle41f1f4.pdf).

[37] Ks. tuomio 18.12.1997, Molenheide ym. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623, 46 kohta) ja tuomio 22.10.2015, Impresa Edilux ja SICEF (C-425/14, EU:C:2015:721, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[38] Ks. tuomio 29.6.2017, komissio v. Portugali (C-126/15, EU:C:2017:504, 64 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

66. Toiseksi on tutkittava, voidaanko kyseisellä lainsäädännöllä taata tämän tavoitteen toteutuminen ja ylitetäänkö sillä se, mikä on tarpeen tavoitteen saavuttamiseksi.

67. Minusta on tärkeää muistuttaa, että valmisteveroista vapauttamista koskeva järjestelmä on yhdenmukaistettu unionissa direktiivillä 2008/118. Täytäntöönpanossa tämä yhdenmukaistaminen ilmenee siten, että verovapautusjärjestelmä on rajattu verovapautustodistuksen kautta. Valmisteverolain 20 §:n 5 momentin 2 kohdan oikeasuhteisuutta on siten tarkasteltava tässä nimenomaisessa asiayhteydessä, jotta esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin voidaan vastata.

68. Edellä esitetyn perusteella katson, että jos yhdenmukaistamista ei olisi tehty eikä yhtenäistä verovapautusjärjestelmää siten vaadittaisi, Latvian lainsäädännössä säädetyn kaltaiset toimenpiteet voisivat olla oikeutettuja ja oikeasuhteisia, kun huomioon otetaan sekä kansallisella lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät että jäsenvaltiolla tällöin oleva huomattavasti laajempi harkintavalta.

1. Latvian lainsäädännössä asetetun rajoituksen oikeutus

69. Ennakkoratkaisupyynnöstä ja Latvian hallituksen kirjallisista huomautuksista ilmenee, että edellytys muulla maksuvälineellä kuin käteisellä maksamisesta perustuu pyrkimykseen taata, että verovapautus myönnetään perustellusti valmisteverovapautukseen oikeutetuille, sekä pyrkimykseen estää tehokkaammin veronkiertoa ja veropetoksia.

70. On tuotava esille, että jäsenvaltioilla on hyväksyttävä intressi ryhtyä asianmukaisiin toimiin taloudellisten etujensa suojaamiseksi [39] ja että veronkierron ja mahdollisten väärinkäytösten estäminen on direktiivin 2008/118 tavoite, kuten sen 11 artiklasta ja 39 artiklan 3 kohdan ensimmäisestä alakohdasta ilmenee. [40]

71. Katson siis, että ensi näkemältä Latvian lainsäätäjän tavoite voi vaikuttaa oikeutetulta tiettyjen valmisteveron alaisten tavaroiden, kuten savukkeiden ja alkoholin, kohdalla, sillä laittomasti maahantuotuina niiden osuus valmisteveron alaisten tavaroiden kaupasta on huomattava.

72. Muistutan kuitenkin, että jäsenvaltioiden on käyttäessään unionin oikeudessa niille annettua toimivaltaa noudatettava yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluu etenkin suhteellisuusperiaate. [41]

73. On siis tarkasteltava argumentteja, joilla Espanjan ja Latvian hallitukset pyrkivät oikeuttamaan Latvian lainsäädännössä asetetun rajoituksen.

74. Nämä kaksi hallitusta katsovat, että käteismaksun käyttö liiketoimissa tekee vilpillisestä toiminnasta ja väärinkäytöstä huomattavasti helpompaa ja että tämän vuoksi Latvian lainsäädännössä asetetut rajoitukset ovat hyväksyttäviä ja oikeasuhteisia.

[39] Ks. tuomio 10.7.2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[40] Ks. tuomio 29.6.2017, komissio v. Portugali (C-126/15, EU:C:2017:504, 59 kohta).

[41] Ks. tuomio 29.6.2017, komissio v. Portugali (C-126/15, EU:C:2017:504, 62 kohta).

75. Espanjan hallituksen mukaan unionin oikeudessakin on tämäntyyppisiä rajoituksia, joiden vahvistamisella on veropetosten estämisen kaltainen hyväksyttävä tarkoitus. Espanjan hallitus viittaa tältä osin tuomioon Hessischer Rundfunk [42] sekä julkisasiamies Richard de la Tourin esittämään ratkaisuehdotukseen ECOTEX BULGARIA. [43]

76. Vaikka joissakin yksittäistapauksissa voidaan myöntää, että käteisen käyttöä maksuvälineenä koskevat rajoitukset saattavat olla hyväksyttäviä, katson, ettei Espanjan hallituksen mainitsemaa oikeuskäytäntöä voida soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa, joka poikkeaa niin tosiseikastoltaan kuin sovellettavalta lainsäädännöltään huomattavasti 26.1.2021 annetun tuomion Hessischer Rundfunk (C-422/19 ja C-423/19, EU:C:2021:63) taustalla olleesta asiasta.

77. Muistutan, että unionin tuomioistuin on todennut yhdistetyissä asioissa Hessischer Rundfunk (C-422/19 ja C-423/19) suuren jaoston kokoonpanossa, että lähtökohtaisesti euroalueen jäsenvaltio voi velvoittaa hallintoviranomaisensa hyväksymään käteismaksuja, mutta tätä mahdollisuutta voidaan myös rajoittaa yleisen edun mukaisesta syystä edellyttäen, että nämä rajoitukset ovat oikeassa suhteessa tavoiteltuun yleisen edun mukaiseen päämäärään. Unionin tuomioistuin on siis tuonut esille, että tällainen rajoitus voi olla oikeutettu muun muassa silloin, kun käteismaksu voi aiheuttaa hallinnolle kohtuuttomia kustannuksia maksuvelvollisten hyvin suuren määrän vuoksi. Unionin tuomioistuin on siten todennut, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava, onko tällainen rajoitus oikeassa suhteessa yleisradiomaksun tosiasiallista kantamista koskevaan päämäärään [44] erityisesti siihen nähden, etteivät yleisradiomaksun maksamisen vaihtoehtoiset lailliset maksukeinot ole ehkä helposti kaikkien niiden henkilöiden käytettävissä, joiden on maksettava kyseinen maksu. [45]

78. Huomautan aluksi, että 26.1.2021 annetussa tuomiossa Hessischer Rundfunk (C-422/19 ja C-423/19, EU:C:2021:63) tarkoitettu oikeasuhteisuuden valvonta on tapahtunut toisenlaisessa asiayhteydessä kuin mitä tarkastellaan nyt käsiteltävässä asiassa. Edellä mainitussa asiassa oli yleisen edun mukaisena tavoitteena taata, ettei hallinnolle aiheudu kohtuuttomia kustannuksia käteismaksuista. Tällaista vaaraa ei ole käsiteltävässä asiassa, jossa Latvian lainsäätäjän päämääränä on välttää väärinkäytöt ja petokset valmisteverojen maksamisen ja niistä vapauttamisen alalla.

79. Unionin tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa ECOTEX BULGARIA (C-544/19) unionin tuomioistuimen on lausuttava siitä, missä määrin kansallisen verolainsäädäntö, jossa kielletään luonnollisia henkilöitä ja oikeushenkilöitä suorittamasta jäsenvaltion alueella käteismaksua, kun se on vähintään vahvistetun kynnysarvon suuruinen, ja vaaditaan kyseisiä henkilöitä käyttämään tähän tarkoitukseen muita maksutapoja seuraamusten uhalla, on unionin oikeuden mukainen.

80. Vaikka yhdynkin julkisasiamies Richard de la Tourin asiassa ECOTEX BULGARIA [46] esittämään arviointiin, ei kyseisen arvioinnin perusteella tehtyjä päätelmiä voida nähdäkseni soveltaa pääasiassa. Yhtäältä tuossa asiassa kyseessä oleva Bulgarian lainsäädäntö ei kuulu unionin oikeudella yhdenmukaistettuun alaan, toisin kuin Latvian lainsäädäntö. Toisaalta Bulgarian lainsäädännön oikeudellinen asiayhteys ja sen tavoitteet poikkeavat huomattavasti Latvian lainsäädännöstä. Bulgarian lainsäädännöllä pyritään nimittäin torjumaan veronkiertoa, joka seuraa tilanteista, joissa merkittäviä käteisvaroja ei merkitä kirjanpitoon, jolloin vältytään

42 Ks. tuomio 26.1.2021, Hessischer Rundfunk (C-422/19 ja C-423/19, EU:C:2021:63).

43 Julkisasiamies Richard de la Tourin ratkaisuehdotus ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2020:931).

44 Ks. tuomio 26.1.2021, Hessischer Rundfunk (C-422/19 ja C-423/19, EU:C:2021:63, 72–76 kohta).

45 Ks. tuomio 26.1.2021, Hessischer Rundfunk (C-422/19 ja C-423/19, EU:C:2021:63, 77 kohta).

46 Julkisasiamies Richard de la Tourin ratkaisuehdotus ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2020:931).

verotukselta ja sosiaaliturvamaksuilta.[47] Bulgarian lainsäätäjä edellyttää siis sellaisten maksuvälineiden käyttöä, joiden avulla voidaan jäljittää niitä rahoitustoimia, joiden osalta ei ole muita todistelu- eikä valvontakeinoja. Pääasiassa kyseessä olevassa unionin lainsäädännössä säädetään valmisteveroista vapauttamista koskevan järjestelmän toteuttamisesta erityisen verovapautustodistuksen avulla, jota voidaan käyttää todisteena osoittamaan lähtökohtaisesti paitsi tietyn liiketoimen toteutuminen myös sen jäljitettävyys, niin että väärinkäyttö ja petokset voidaan estää.

2. Kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön soveltuvuus sillä tavoiteltavien päämäärien saavuttamiseen ja sen tarpeellisuus

81. Muistutan, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisella lainsäädännöllä voidaan taata väitetyn tavoitteen toteutuminen vain, jos se tosiasiallisesti vastaa pyrkimykseen saavuttaa tavoite johdonmukaisella ja järjestelmällisellä tavalla.[48]

82. Kysymys kuuluu, voidaanko pelkällä verovapautustodistuksella täyttää ja missä määrin sillä voidaan täyttää sekä Latvian lainsäädännön tavoite että direktiivin 2008/118 12 artiklan tavoite eli asiaankuuluvien vastaanottajien vapauttaminen verosta niin, että samalla taataan petosten ja väärinkäytön estäminen. Tuon heti aluksi esille, että jos tähän kysymykseen vastataan myöntävästi, on kansallinen lainsäädäntö, jossa asetetaan lisäedellytyksiä ja -muodollisuuksia, joilla varmistetaan, että asiaankuuluvat vastaanottajat ovat vastaanottaneet valmisteveron alaiset tavarat, nähdäkseni aina vaarassa olla perusteeton ja suhteeton. Jos verovapautustodistuksella ei voida kuitenkaan taata valmisteveroista vapauttamista koskevan järjestelmän hyväksyttävää ja asianmukaista soveltamista eikä varsinkaan varmistaa, että tosiasialliset vastaanottajat ovat vastaanottaneet kyseiset tavarat, Latvian lainsäädännössä säädetyn kaltaiset lisätoimenpiteet saattavat olla oikeutettuja ja oikeasuhteisia.

83. Huomautan, että juuri tähän problematiikkaan kohdistuva kysymys on esitetty kaikille osapuolille.[49]

84. Valittaja ja komissio väittävät esitettyyn kysymykseen antamissaan vastauksissa, että verovapautustodistus sisältää kaikki tarvittavat tiedot, jotta voidaan taata, että kyseisten tavaroiden ostajat ovat direktiivin 2008/118 12 artiklassa tarkoitettuja henkilöitä.

85. On huomautettava, etteivät Latvian ja Espanjan hallitukset ole sitä vastoin selittäneet omissa vastauksissaan, miltä osin vaatimus muulla maksuvälineellä kuin käteisellä maksamisesta antaisi sellaisia lisätietoja, jotka eivät olisi veroviranomaisten saatavilla verovapautustodistuksen perusteella. Nämä hallitukset katsovat, että muulla maksuvälineellä kuin käteisellä suoritettu maksu antaa veroviranomaiselle toisen keinon todistaa, että tavarantoimittaja on toteuttanut liiketoimen tietyn vastaanottajan, yleensä maksajan, hyväksi. Maksun suorittanut henkilö voidaan yksilöidä selvästi (nimen, tilinumeron tai pankkikortin numeron perusteella), ja näin voidaan vahvistaa, että kyseinen henkilö on tavaroiden vastaanottaja ja hän on maksanut suoraan tavarantoimittajalle.

47 Ks. julkisasiamies Richard de la Tourin ratkaisuehdotus ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2020:931, 83 kohta).

48 Ks. tuomio 25.4.2013, Jyske Bank Gibraltar (C-212/11, EU:C:2013:270, 66 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 19.12.2018, Stanley International Betting ja Stanleybet Malta (C-375/17, EU:C:2018:1026, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 Unionin tuomioistuin kehotti osapuolia vastaamaan siihen kysymykseen, antaako maksun suorittamista muulla maksuvälineellä kuin käteisellä koskeva edellytys ja missä määrin se antaa hallintoviranomaiselle sellaista lisätietoa, joka ei sisälly täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 liitteessä II määriteltyyn todistukseen ja joka on välttämätöntä valmisteveroista vapauttamista koskevien edellytysten täyttymisen tarkastamiseksi.

86. On kuitenkin todettava, että nämä tiedot sisältyvät jo verovapautustodistukseen ja ne voidaan eritellä selkeästi ja yksiselitteisesti.[50] Ostajan henkilöllisyyttä koskevat tiedot ja tavaroiden kokonaishinta ilmenevät jo kyseisestä todistuksesta, samoin kuin ostettujen tavaroiden määrä, tyyppi ja kunkin tavaroiden yksikköhinta, joita ei voida selvittää pelkästä maksutositteesta. Katson näin ollen komission tavoin, että maksun osoittavien tietojen perusteella voitaisiin käsiteltävässä asiassa mahdollisesti tarkistaa kyseisessä todistuksessa ilmoitettujen tietojen paikkansapitävyys vertaamalla näitä kahta tietolähdettä, mutta ne eivät antaisi mitään lisätietoja.

87. Katson siis, että verovapautustodistus antaa ensi näkemältä pelkän sisältönsä puolesta mahdollisuuden valvoa direktiivin 2008/118 12 artiklassa määriteltyjen verovapautusta koskevien edellytysten täyttymistä ja direktiivin tavoitteiden noudattamista.

88. Näin ollen on tutkittava toiseksi, voivatko Latvian lainsäätäjän hyväksymät lisätoimenpiteet olla lopulta oikeutettuja valmisteveroista vapauttamista koskevan järjestelmän täytäntöönpanon yhteydessä, kun huomioon otetaan jäsenvaltioille annettu harkintavalta.

89. Latvian hallituksen mukaan kyseiset lisätoimenpiteet ovat oikeutettuja erityisesti Latvian lainsäätäjän valitseman, verovapautuksessa käytetyn menettelytavan perusteella. Latvian hallitus huomauttaa siis, että toisin kuin valmisteverojen palauttamisessa, jonka yhteydessä veroviranomainen pystyy varmistamaan, että kyseiset verot on palautettu diplomaatti- ja konsuliedustustoille, veroviranomaisilla ei välttämättä ole samaa valvontamahdollisuutta, kun sovelletaan valmisteveroista vapauttamista.

90. Latvian hallituksen antamaan vastaukseen on nähdäkseni esitettävä seuraavat huomautukset.

91. Ensinnäkin Latvian hallitus vaikuttaa myöntävän paitsi jäsenvaltioiden mahdollisuuden valita erilaisista verovapautusjärjestelmistä myös sen, että jos Latvia olisi valinnut valmisteverojen palauttamiseen perustuvan mallin, voitaisiin verovapautusjärjestelmän moitteeton toiminta varmistaa tällä mallilla lähtökohtaisesti ilman lisätoimenpiteitä. Pidän tätä myöntämistä ensi näkemältä merkittävänä viitteenä siitä, että Latvian lainsäädäntö voi olla perusteeton.

92. Huomautan lisäksi, että täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 51 artiklan 3 kohdan mukaisesti on niin, että vaikka vapautus myönnetään palautuksen muodossa, se toteutetaan saman verovapautustodistuksen pohjalta, sillä verovapautustodistus on liitettävä asianomaiselle jäsenvaltiolle toimitettavaan palautushakemukseen ilman lisämuodollisuuksia.[51] Vaikuttaa siis siltä, että verovapautuksen näkökulmasta katsottuna vapautus toteutetaan väliaikaiseen valmisteverottomuuteen perustuvana järjestelmänä tai palautusjärjestelmänä ja verovapautustodistuksen muoto ja sisältö säilyvät näin muuttumattomina ja todistuksella säilyy sama todistusarvo.

93. Vaikka vaikuttaa ilmeiseltä, että sijaintijäsenvaltiolla on valmisteverojen palauttamisen yhteydessä mahdollisuus laajempaan valvontaan, koska palauttaminen edellyttää lähtökohtaisesti varojen vastaanottajan henkilöllisyyden tarkastamista ennen palautuksen suorittamista, Latvian hallitus ei ole esittänyt kirjallisiin kysymyksiin antamassaan vastauksessa todisteita, jotka osoittaisivat, ettei verovapautustodistus anna väliaikaiseen valmisteverottomuuteen perustuvassa

[50] Ks. vastaavasti tämän ratkaisuehdotuksen 46 kohdassa oleva kuvaus verovapautustodistuksesta.

[51] Verovapautusjärjestelmän täytäntöönpanossa jäsenvaltioilla olevan harkintavallan mukaisesti osa jäsenvaltioista voi vaatia, että verovapautustodistukseen liitetään palautushakemuksen yhteydessä laskuja tai muita asianomaisten tavaroiden oston osoittavia asiakirjoja.

järjestelmässä mahdollisuutta harjoittaa tarvittavaa valvontaa verovapautusjärjestelmän moitteettoman toiminnan varmistamiseksi ja petosten ja väärinkäytön estämiseksi, ja joilla voitaisiin siten oikeuttaa Latvian lainsäädännössä käyttöön otetun kaltaiset lisätoimenpiteet.

94. Toiseksi Latvian hallituksen esittämä argumentti, joilla se pyrkii perustelemaan lisätoimenpiteet, perustuu arvonlisäveron nollaverokannan soveltamisesta diplomaatti- ja konsuliedustustoille, kansainvälisille järjestöille, Euroopan unionin toimielimille ja Pohjois-Atlantin puolustusliitolle (NATO) osoitettuihin tavarantoimituksiin ja palvelusuorituksiin annettujen yksityiskohtaisten sääntöjen sekä Latvian tasavallassa ostettujen valmisteveron alaisten tavaroiden valmisteverojen palauttamisesta ja valmisteverovapautuksen soveltamisesta annettujen yksityiskohtaisten sääntöjen vahvistamisesta annetun ministerineuvoston asetuksen nro 908 [52] (Ministru kabineta noteikumi Nr 908 ”Kārtība, kādā piemēro pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi preču piegādēm un pakalpojumiem, kas sniegti diplomātiskajām un konsulārajām pārstāvniecībām, starptautiskajām organizācijām, Eiropas Savienības institūcijām un Ziemeļatlantijas līguma organizācijai (NATO), un kārtība, kādā atmaksā akcīzes nodokli par Latvijas Republikā iegādātajām akcīzes precēm un piemēro akcīzes nodokļa atbrīvojumu”) 72 §:ään, jossa annetaan diplomaatti- ja konsuliedustustoille lupa käyttää verovapautustodistusta ilman Latvian veroviranomaisten ennakkohyväksyntää enintään 36 kuukauden ajan. [53]

95. Latvian hallitus ei kuitenkaan selitä, miten tämä kansallisessa lainsäädännössä tarjottu mahdollisuus voisi nimenomaisesti vaarantaa verovapautusjärjestelmän soveltamisen esimerkiksi lisäämällä petosten tai väärinkäytösten vaaraa. Latvian hallitus ei onnistu selittämään myöskään, miksi pelkkä verovapautustodistus ei riittäisi tässä tapauksessa Latvian lainsäädännössä asetettujen edellytysten täyttämiseen. Korostan tältä osin, kuten tämän ratkaisuehdotuksen 52 kohdassa selitetään, ettei se, että jäsenvaltio vapauttaa vastaanottajan velvollisuudesta leimauttaa kyseinen todistus toimivaltaisilla viranomaisillaan, vapauta verovapautukseen oikeutettua diplomaatti- tai konsuliedustustoa velvollisuudestaan täyttää kyseinen todistus ja vahvistaa sen sisältö.

96. On todettava myös, että jos Latvian hallitus katsoo, että tällainen hyväksynnästä vapauttaminen voisi vaarantaa verovapautusjärjestelmän moitteettoman toiminnan, se voi milloin tahansa päättää peruuttaa kyseisen toimenpiteen täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 51 artiklan 2 kohdan mukaisesti, sillä kyseisessä kohdassa säädetään mahdollisuudesta poistaa tällainen vapautus, jos väärinkäyttöä esiintyy.

97. Huomautan kolmanneksi ja viimeiseksi, että Latvian hallitus perustelee hyväksyttyjä toimenpiteitä tarpeella varmistaa, että tulliviranomaiset voivat harjoittaa tehokkaampaa valvontaa. Tältä osin tuodaan esille, että koska diplomaatti- ja konsuliedustustoihin on mahdotonta kohdistaa valvontatoimenpiteitä, tällaista valvontaa voidaan kohdistaa ainoastaan valmisteveron osalta verovelvollisiin elinkeinonharjoittajiin tai elinkeinonharjoittajiin, jotka soveltavat kyseisiä veroja koskevaa vapautusta, erityisesti silloin, kun edellä mainittu ennakkohyväksyntä on annettu.

98. Muistutan kuitenkin, että niin unionin oikeudessa kuin Latvian oikeudessa säädetään, että verovapautustodistukset on laadittava kahtena kappaleena, joista yhden kappaleen säilyttää lähettäjä kirjanpidossaan. Tämän menettelytavan avulla Latvian viranomaiset pystyvät

[52] Latvijas Vēstnesis, 2012, nro 203.

[53] Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava, onko kyseiseen asetukseen perustuva Latvian hallituksen argumentti merkityksellinen.

varmistamaan tehokkaan valvonnan silloin, kun kyseinen verovapautustodistus sisältää asianomaisten diplomaatti- ja konsuliedustustojen antaman virallisen vahvistuksen ostosta ja tavaroiden tosiasiallisesta käyttötarkoituksesta.

99. Tuon niin ikään esille, että unionin oikeuden mukaisesti Latvian hallituksella on useita keinoja, joilla se voi järjestää valmisteveroista vapauttamista koskevan järjestelmänsä, mukaan lukien edellä tämän ratkaisuehdotuksen 96 kohdassa mainittu keino eli tiettyjen diplomaatti- ja konsuliedustustoille myönnettyjen helpotusten poistaminen, jos hallitus epäilee yhtään väärinkäytön tai petosten vaaraa. Korostan tältä osin, etteivät Latvian veroviranomaiset eikä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ole esittäneet, että valittaja olisi syyllistynyt mahdollisiin väärinkäyttöihin tai petoksiin. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tuo esille, VID ei kyseenalaista kyseisten tavaroiden tosiasiallista toimitusta suurlähetystöille ja konsuliedustustoille eikä myöskään muiden direktiivissä 2008/118 ja valmisteverolaissa säädettyjen edellytysten täyttymistä.

D Valmisteveroista vapauttamista koskevan järjestelmän soveltaminen arvonlisäverosta vapauttamista koskevan järjestelmän mukaisesti

100. Lopuksi on korostettava, että samaa verovapautustodistusta käytetään myös direktiivin 2006/112 151 artiklan 2 kohdassa säädetyn arvonlisäverosta vapauttamista koskevan järjestelmän yhteydessä.

101. Arvonlisäverotuksen alalla annetun unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallinen toimenpide, jonka perusteella oikeus verovapautukseen riippuu pääasiassa muodollisten velvoitteiden noudattamisesta siten, että aineellisia vaatimuksia ei oteta huomioon eikä erityisesti tutkita sitä, onko näitä vaatimuksia noudatettu, menee pidemmälle kuin mikä on tarpeen veron asianmukaiseksi kantamiseksi. [54]

102. Huomautan komission tavoin, että unionin tuomioistuin on soveltanut tätä oikeuskäytäntöä myös valmisteverojen alalla, kun kyseessä on ollut energiatuotteiden vapauttaminen verosta. [55] Unionin tuomioistuimen mukaan muotovaatimukset voivat estää verovapautuksen myöntämisen vain siinä tapauksessa, että näiden muotovaatimusten noudattamatta jättäminen estäisi luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia vaatimuksia on noudatettu. [56]

103. Tuon lisäksi esille, että arvonlisäverotuksen alalla annetun unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan väärinkäytöksen olemassaolon toteaminen edellyttää yhtäältä, että direktiivin 2006/112 ja sen täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lainsäädännön asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseisistä liiketoimista seuraa sellaisen veroedun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista, ja toisaalta, että kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseisten toimien keskeinen tavoite on saada tällainen veroetu. [57] Jos tätä päättelyä sovelletaan valmisteverojen alalla pääasiaan, ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvän tosiseikaston kuvauksen perusteella voidaan päätellä, että kyseisten tavaroiden tosiasialliset vastaanottajat ovat olleet diplomaatti- ja konsuliedustustoja ja että näin ollen verovelvollinen/varastonpitäjä ei vaikuta saaneen mitään hyötyä kyseisistä liiketoimista.

[54] Ks. tuomio 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, 29 kohta).

[55] Ks. tuomio 2.6.2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, 62 kohta).

[56] Ks. tuomio 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, 31 kohta).

[57] Ks. tuomio 10.7.2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

104. Edellä esitetyn perusteella katson, että tätä arvonlisäverotuksen alalla annettua unionin tuomioistuimen vakiintunutta oikeuskäytäntöä on sovellettava analogisesti pääasiassa, jotta varmistetaan unionin oikeuden yhdenmukainen soveltaminen ja direktiivin 2008/118 tehokas vaikutus.

105. Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä olevista selvityksistä sen varmistamiseksi, että pääasiassa käytettyyn verovapautustodistukseen sisältyvät sekä tiedot, joita tarvitaan, jotta Latvian viranomaiset voivat harjoittaa tehokasta valvontaa, että asianomaisten diplomaatti- ja konsuliedustustojen antama vahvistus verovapautustodistuksen sisällöstä, muuta johdu, vaikuttaa pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö ylittävän näissä olosuhteissa mielestäni sen, mikä on tarpeen valmisteveroihin liittyvien väärinkäyttöjen tai veropetosten estämisen varmistamiseksi.

V Ratkaisuehdotus

106. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Administratīvā apgabaltiesan esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY 12 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, ettei siinä edellytetä, että siinä säädetty verovapautus voidaan myöntää vain sillä edellytyksellä, että diplomaatti- tai konsulisuhteiden perusteella käytettäviksi tarkoitetuista valmisteveron alaisista tavaroista suoritetaan maksu muulla maksuvälineellä kuin käteisellä ja että maksu on suoritettu tavarantoimittajalle tosiasiallisesti ja että sen ovat suorittaneet näiden tavaroiden tosiasialliset vastaanottajat, jos näiden tavaroiden käyttö diplomaatti- tai konsulisuhteiden perusteella voidaan näyttää toteen erityisesti verovapautustodistuksen avulla.

2) Direktiivin 2008/118 12 artiklan 2 kohta on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka nojalla valmisteverovapautus on evättävä sillä perusteella, ettei ostaja ole maksanut valmisteveron alaisia tavaroita tosiasiallisesti muulla maksuvälineellä kuin käteisellä, eikä erityisesti verovapautustodistuksen avulla ole mahdollista näyttää toteen, että kyseisen direktiivin 12 artiklan 1 kohdassa säädetyt verovapautuksen edellytykset täyttyvät.