UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

21 päivänä joulukuuta 2011 *

Asiassa C-499/10,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgia) on esittänyt 13.10.2010 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 19.10.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Vlaamse Oliemaatschappij NV

vastaan

FOD Financiën,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. Malenovský sekä tuomarit G. Arestis (esittelevä tuomari) ja D. Šváby,

julkisasiamies: V. Trstenjak,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 29.9.2011 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Vlaamse Oliemaatschappij NV, edustajanaan advocaat T. Leeuwerck,

– Belgian hallitus, asiamiehinään M. Jacobs ja J.-C. Halleux,

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja B. Burggraaf,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

luomion

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 20.12.2001 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/115/EY (EYVL 2002, L 15, s. 24; jäljempänä kuudes direktiivi), 21 artiklan 3 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Vlaamse Oliemaatschappij NV (jäljempänä VOM) ja FOD Financiën (liittovaltion verohallinto) ja joka koskee VOMin maksettavaksi määrättyä arvonlisäveroa sellaisista sen varastolta lähteneistä polttoainetoimituksista, jotka yksi sen asiakkaista on toteuttanut.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen direktiivin 16 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan B alakohdan ensimmäisen alakohdan e alakohdan ensimmäisen alakohdan, sellaisena kuin se on muutettuna saman direktiivin 28 c artiklan E kohdan 1 alakohdan ensimmäisellä luetelmakohdalla, mukaan jäsenvaltioilla on tietyin edellytyksin mahdollisuus vapauttaa arvonlisäverosta sellaisten tavaroiden tuonti, jotka on tarkoitettu saatettavaksi muiden varastomenettelyjen kuin tullivarastomenettelyjen alaisiksi.

4 Direktiivin 16 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan, sellaisena kuin se on muutettuna saman direktiivin 28 c artiklan E kohdan 1 alakohdan ensimmäisellä luetelmakohdalla, mukaan on niin, että poiketen siitä, mitä 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään, ensimmäisen alakohdan mukaisen veron on velvollinen maksamaan se henkilö, jonka toiminnan tuloksena tavarat eivät enää ole tässä kohdassa lueteltujen menettelyjen tai tilanteiden alaisia.

5 Kuudennen direktiivin 21 artiklassa, jonka otsikko on ”Veronmaksuvelvolliset”, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 28 g artiklalla, säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan sisäisen järjestelmän mukaan:

a) verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta b ja c alakohdassa tarkoitettuja tapauksia.

Jos verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut maan alueelle, jäsenvaltiot voivat säätää vahvistamiensa edellytysten mukaisesti, että veronmaksuvelvollinen on verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelujen suorituksen vastaanottaja;

b) verovelvolliset, joille toimitetaan 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettuja palveluja, tai henkilöt, jotka on maassa rekisteröity arvonlisäverovelvollisina ja joille toimitetaan 28 b artiklan C, D, E ja F kohdassa tarkoitettuja palveluja, jos palvelut suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut kyseiseen maahan;

c) tavaroiden luovutuksen vastaanottaja seuraavin edellytyksin:

– verollinen liiketoimi on 28 c artiklan E kohdan 3 alakohdassa säädettyjen edellytysten mukaisesti suoritettu tavaroiden luovutus,

– tämän tavaroiden luovutuksen vastaanottaja on toinen verovelvollinen tai sellainen oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen ja jolle on annettu arvonlisäverotunnistus maan alueella,

– verovelvollisen, joka ei ole sijoittautunut maan alueelle, toimittama lasku on 22 artiklan 3 kohdan mukainen.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin säätää poikkeuksesta tähän velvoitteeseen, jos verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut maan alueelle, on nimennyt veroedustajan kyseiseen maahan;

d) henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa;

e) henkilö, joka suorittaa verollisen yhteisön sisäisen tavaroiden hankinnan.

2. Poikkeuksena 1 kohdan säännöksiin:

a) jos tämän artiklan 1 kohdan säännösten mukainen veronmaksuvelvollinen on henkilö, joka ei ole sijoittautunut kyseisen maan alueelle, jäsenvaltiot voivat antaa hänen nimetä veronmaksuvelvolliseksi veroedustajan. Tämä vaihtoehto riippuu kunkin jäsenvaltion asettamista edellytyksistä ja yksityiskohtaisista säännöistä;

b) jos verollinen toimi suoritetaan sellaisen verovelvollisen toimesta, joka ei ole sijoittautunut maan alueelle ja jos sen maan kanssa, johon kyseinen verovelvollinen on sijoittautunut tai jossa hänen toimipaikkansa sijaitsee, ei ole tehty sopimusta, joka koskee keskinäistä avunantoa ja jonka soveltamisala vastaa direktiiveissä 76/308/ETY ja 77/799/ETY ja hallinnollisesta yhteistyöstä välillisen verotuksen (ALV) alalla 27 päivänä tammikuuta 1992 annetussa neuvoston asetuksessa (ETY) N:o 218/92 säädettyä soveltamisalaa, jäsenvaltiot voivat määrätä verovelvollisen, joka ei ole sijoittautunut maan alueelle, nimeämän veroedustajan veronmaksuvelvolliseksi.

3. Jäsenvaltiot voivat määrätä 1 ja 2 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen yhteisvastuulliseksi veron maksamisesta.

4. Maahantuonnissa henkilö tai henkilöt, jotka tuontijäsenvaltio on nimennyt tai hyväksynyt veronmaksuvelvollisiksi, vastaavat arvonlisäveron suorittamisesta."

6 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) 4 artiklan b alakohdassa "verottomalla varastolla" tarkoitetaan "paikkaa, jossa valtuutettu varastonpitäjä ansiotoiminnassaan tuottaa, valmistaa, pitää hallussaan taikka vastaanottaa tai josta tämä lähettää valmisteveron alaisia tuotteita väliaikaisesti valmisteverottomina sen jäsenvaltion, jossa veroton varasto sijaitsee, toimivaltaisten viranomaisten määräämin edellytyksin".

Kansallinen säännöstö

7 Belgian arvonlisäverolain (btw-wetboek) 51 bis §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

"Muuta varastoa kuin tullivarastoa koskevassa menettelyssä varastonpitäjä, tavarat varastosta kuljettava henkilö ja hänen mahdollinen toimeksiantajansa ovat valtioon nähden yhteisvastuussa veronmaksuvelvollisen henkilön kanssa – –."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

8 VOM on palveluntarjoaja, joka tarjoaa asiakkailleen meriteitse kuljetettujen öljytuotteiden lastinpurkua, varastointia ja lastaamista kuorma-autoihin. Asiakkaat varastoivat tuotteita VOMin varastoissa siihen asti, kun ne myydään lopullisille asiakkaille, joita ovat pääsääntöisesti polttoaineiden vähittäismyyntiä harjoittavat huoltoasemat. Näistä palveluista VOM laskuttaa ”palvelumaksun”, joka määräytyy käsitellyn litramäärän mukaan.

9 Näin ollen VOM pitää direktiivin 92/12 4 artiklan b alakohdassa tarkoitettua ”verotonta varastoa”. Tällaisena varastonpitäjänä sillä on ollut 7.9.1999 lähtien oikeus pitää muuta varastoa kuin tullivarastoa mineraaliöljyjen varastointia varten.

10 Tällaisen luvan nojalla kyseiseen varastoon jätettyihin tavaroihin sovelletaan muuta varastointimenettelyä kuin tullivarastointimenettelyä ja siten väliaikaisen arvonlisäverottomuuden järjestelmää. Kun tavarat otetaan pois varastosta ja niihin joko ei enää sovelleta muuta varastointimenettelyä kuin tullivarastointimenettelyä tai ne ovat vastikkeellisen luovutuksen kohteena, niistä on maksettava arvonlisävero.

11 Ghebra NV (jäljempänä Ghebra) harjoitti polttoaineiden tukkukauppaa ja varastoi öljytuotteitaan VOMin varastoon. Ghebra asetettiin konkurssiin 20.6.2003.

12 Veroviranomaisten tekemän tarkastuksen seurauksena laadittiin 7.2.2006 päivätty pöytäkirja, josta kävi ilmi, että Ghebra oli luovuttanut polttoainetta vastikkeellisesti VOMin varastosta maalis- ja huhtikuussa 2003. Näiden luovutusten vuoksi muu varastointimenettely kuin tullivarastointimenettely päättyi, ja luovutuksista piti maksaa arvonlisäveroa, jonka määrä oli 2 133 005 euroa.

13 Sen jälkeen kun Ghebran konkurssipesän pesänhoitaja oli ilmoittanut veroviranomaisille, että Belgian valtio ei saisi arvonlisäveromaksua varojen vähäisyyden vuoksi, veronviranomaiset määräsivät VOMin maksuvelvolliseksi 11.4.2006 päivätyllä maksuunpanopäätöksellä Belgian arvonlisäverolain 51 bis §:n 3 momentin nojalla.

14 VOM on riitauttanut 31.5.2006 maksuunpanopäätöksen Rechtbank van eerste aanleg te Bruggessa.

15 VOM väittää kanteensa tueksi erityisesti, että varastonpitäjän yhteisvastuu varaston käyttäjän maksettavaksi määrätystä arvonlisäverosta Belgian arvonlisäverolain 51 bis §:n 3 momentin nojalla on yhteensoveltumaton unionin oikeusjärjestykseen kuuluvien yleisen oikeusvarmuuden periaatteen ja yleisen suhteellisuusperiaatteen kanssa, koska yhteisvastuuta sovelletaan riippumatta varastonpitäjän vilpittömästä mielestä. VOM lisää, että varastonpitäjällä on passiivinen rooli varastoihin sovellettavassa arvonlisäverojärjestelmässä, koska varastonpitäjä ainoastaan antaa varaston asiakkaidensa käyttöön kauppatavaroiden varastointia varten eikä sillä ole minkäänlaista oikeudellista tai verotuksellista keinoa valvoa tai saada aikaiseksi sitä, että asiakkaat tosiasiallisesti maksavat arvonlisäveron. VOM vetoaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön ja katsoo, että kansallisessa lainsäädännössä ei oteta huomioon sitä, missä määrin muu henkilö kuin alkuperäinen veronmaksuvelvollinen voi olla tietoinen verosaatavan syntymisestä, ja siinä pidetään näin kyseistä henkilöä yhteisvastuullisena kyseisestä verosta ja että näin ollen siinä suljetaan pois kaikki edellytykset, jotka koskevat vilpitöntä mieltä niiden olosuhteiden suhteen, joissa henkilöä voidaan pitää yhteisvastuullisena kyseisen veron maksamisesta, ja niinpä kansallisessa lainsäädännössä VOMin mukaan ylitetään se, mikä on tarpeen ja asianmukaista lainsäädännön tavoitteen saavuttamiseksi.

16 FOD Financiën katsoo, että Belgian arvonlisäverolain 51 bis §:n 3 momentti on suhteellisuusperiaatteen mukainen, että on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia valvoa tämän periaatteen noudattamista ja että yhteisvastuu on asianmukainen ja oikeasuhteinen toimenpide öljytuotteiden alalla.

17 Tässä tilanteessa Rechtbank van eerste aanleg te Brugge, joka pitää tarpeellisena vastauksen saamista kysymykseen siitä, onko Belgian arvonlisäverolain 51 bis §:n 3 kohta yhteensoveltuva unionin oikeuden ja erityisesti oikeusvarmuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kanssa, on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Sallitaanko – – kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohdassa [yhdessä saman direktiivin 16 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan B alakohdan ensimmäisen alakohdan e alakohdan ensimmäisen alakohdan sekä 16 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan kanssa], että jäsenvaltiot säätävät, että muun varaston kuin tullivaraston haltija on kaikissa tapauksissa yhteisvastuullisesti velvollinen maksamaan tavaran verovelvollisen omistajan tekemästä vastikkeellisesta luovutuksesta aiheutuneen verovelan, vaikka varaston haltija olisi toiminut vilpittömästi tai vaikkei hänen viakseen voitaisi osoittaa mitään virhettä tai laiminlyöntiä – –?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, onko kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohtaa tulkittava niin, että jäsenvaltioilla on sen nojalla oikeus säätää, että muun varaston kuin tullivaraston haltija on yhteisvastuullisesti velvollinen maksamaan tavaroiden verovelvollisen omistajan kyseisestä varastosta tekemästä vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta aiheutuneen verovelan, vaikka varaston haltija olisi toiminut vilpittömästi tai vaikkei hänen viakseen voitaisi osoittaa mitään virhettä tai laiminlyöntiä.

19 On huomautettava, että jäsenvaltiot voivat lähtökohtaisesti kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohdan nojalla antaa säännöksiä, joiden mukaan henkilö on yhteisvastuussa arvonlisäveron maksamisesta sellaisen toisen henkilön kanssa, joka on kyseisen artiklan 1 ja 2 kohdassa määritelty veronmaksuvelvolliseksi (ks. asia C-384/04,

Federation of Technological Industries ym., tuomio 11.5.2006, Kok., s. I-4191, 28 kohta).

20 Käyttäessään unionin direktiiveillä saamaansa toimivaltaa jäsenvaltioiden on kuitenkin noudatettava unionin oikeusjärjestykseen kuuluvia yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluvat muun muassa oikeusvarmuuden periaate ja suhteellisuusperiaate (ks. mm. em. asia Federation of Technological Industries ym., tuomion 29 kohta ja asia C-271/06, Netto Supermarkt, tuomio 21.2.2008, Kok., s. I-771, 18 kohta).

21 Erityisesti suhteellisuusperiaatteesta oikeuskäytännössä on jo todettu, että sen mukaisesti jäsenvaltioiden on turvauduttava sellaisiin keinoihin, jotka samalla, kun niiden avulla voidaan tehokkaasti saavuttaa kansallisella lainsäädännöllä tavoiteltu päämäärä, haittaavat mahdollisimman vähän kyseisellä unionin lainsäädännöllä tavoiteltujen päämäärien saavuttamista ja siinä asetettujen periaatteiden noudattamista (ks. mm. asia C-409/04, Teleos ym., tuomio 27.9.2007, Kok., s. I-7797, 52 kohta ja em. asia Netto Supermarkt, tuomion 19 kohta).

22 Vaikka siis on oikeutettua, että jäsenvaltioiden toimenpiteillä pyritään mahdollisimman tehokkaasti turvaamaan veronsaajan oikeudet, ne eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin tämän päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen (ks. mm. em. asia Federation of Technological Industries ym., tuomion 30 kohta ja em. asia Netto Supermarkt, tuomion 20 kohta).

23 Pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa säännöksessä säädetään, että muuta varastoa kuin tullivarastoa koskevassa menettelyssä varastonpitäjä, tavarat varastosta kuljettava henkilö ja hänen mahdollinen toimeksiantajansa ovat veron maksamisesta valtioon nähden yhteisvastuussa veronmaksuvelvollisen henkilön kanssa. Näin ollen muun varaston kuin tullivaraston pitäjä on tämän säännöksen nojalla yhteisvastuussa arvonlisäveron maksamisesta alkuperäisen veronmaksuvelvollisen eli varastonpitäjän

asiakkaan kanssa. Yhteisvastuun sanamuoto on ehdoton siten, että sitä sovelletaan varastonpitäjään, vaikka tämä olisi toiminut vilpittömästi tai vaikkei hänen viakseen voitaisi osoittaa mitään virhettä tai laiminlyöntiä.

24 Oikeuskäytännössä on kuitenkin katsottu, että kansalliset toimenpiteet, jotka johtavat ankaran yhteisvastuun järjestelmään, menevät pidemmälle kuin veronsaajan oikeuksien säilyttämisen kannalta on tarpeen (ks. em. asia Federation of Technological Industries ym., tuomion 32 kohta). Arvonlisäveron maksamisvelvollisuuden siirtämistä muulle henkilölle kuin veronmaksuvelvolliselle, vaikka tämä henkilö olisi valtuutettu verottoman varaston pitäjä, jonka on noudatettava direktiivin 92/12 mukaisia erityisvelvoitteita, siten, ettei henkilöä vapauteta maksuvelvollisuudesta, vaikka hän osoittaisi, ettei hänellä ole mitään tekemistä veronmaksuvelvollisen menettelyn kanssa, on näin ollen pidettävä suhteellisuusperiaatteen vastaisena. Olisi näet selvästi suhteetonta pitää kyseistä henkilöä ehdottomasti vastuullisena verotulojen menetyksestä, joka aiheutuu kolmannen verovelvollisen menettelystä, johon henkilöllä ei ole mitään vaikutusvaltaa (ks. vastaavasti em. asia Netto Supermarkt, tuomion 23 kohta).

25 Sitä vastoin ei ole unionin oikeuden vastaista edellyttää, että muu henkilö kuin veronmaksuvelvollinen toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että hänen suorittamansa liiketoimi ei johda siihen, että hän osallistuisi veropetokseen (ks. vastaavasti em. asia Federation of Technological Industries ym., tuomion 33 kohta; em. asia Teleos ym., tuomion 65 kohta ja em. asia Netto Supermarkt, tuomion 24 kohta).

26 Näin ollen se, että muu henkilö kuin veronmaksuvelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä ja noudattanut harkitsevalta toimijalta edellytettävää huolellisuutta, että hän on toteuttanut kaikki toimenpiteet, jotka ovat kohtuullisesti hänen toteutettavissaan, ja että hänen osallistumisensa petokseen on suljettu pois, ovat tärkeitä seikkoja määritettäessä mahdollisuutta velvoittaa kyseinen henkilö suorittamaan arvonlisävero yhteisvastuullisesti (ks. em. asia Teleos ym., tuomion 66 kohta ja em. asia Netto Supermarkt, tuomion 25 kohta).

27 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on tutkia, täyttyvätkö nämä edellytykset pääasiassa.

28 Kaiken edellä esitetyn perusteella kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltioilla ei ole sen nojalla oikeutta säätää, että muun varaston kuin tullivaraston haltija on yhteisvastuullisesti velvollinen maksamaan tavaroiden verovelvollisen omistajan kyseisestä varastosta tekemästä vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta aiheutuneen verovelan, vaikka varaston haltija olisi toiminut vilpittömästi tai vaikkei hänen viakseen voitaisi osoittaa mitään virhettä tai laiminlyöntiä.

Oikeudenkäyntikulut

29 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:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 20.12.2001 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/115/EY,

21 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltioilla ei ole sen nojalla oikeutta säätää, että muun varaston kuin tullivaraston haltija on yhteisvastuullisesti velvollinen maksamaan tavaroiden verovelvollisen omistajan kyseisestä varastosta tekemästä vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta aiheutuneen verovelan, vaikka varaston haltija olisi toiminut vilpittömästi tai vaikkei hänen viakseen voitaisi osoittaa mitään virhettä tai laiminlyöntiä.

Allekirjoitukset