UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

3 päivänä maaliskuuta 2011 *

Asiassa C-203/10,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Varhoven administrativen sad (Bulgaria) on esittänyt 20.4.2010 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 26.4.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna

vastaan

Auto Nikolovi OOD,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts (esittelevä tuomari) sekä tuomarit D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis ja J. Malenovský,

julkisasiamies: J. Mazák,
kirjaaja: A. Calot Escobar,

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna, edustajanaan S. Avramov,

– Auto Nikolovi OOD, edustajanaan M. Nikolov,

– Euroopan komissio, asiamiehinään D. Roussanov ja D. Triantafyllou,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan, 314 artiklan ja 320 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa kantajana on Auto Nikolovi OOD (jäljempänä Auto Nikolovi) ja vastaajana kansallisen verohallinnon keskusyksikön (Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite) Varnan muutoksenhaku- ja täytäntöönpanohallintoyksikkö (direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna) ja joka koskee sitä, että kyseinen viranomainen on kieltäytynyt myöntämästä Auto Nikoloville oikeutta vähentää arvonlisävero, jonka se oli maksanut tuodessaan käytettyjä autonosia Sveitsistä Euroopan unioniin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 johdanto-osan 51 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Olisi säädettävä käytettyihin tavaroihin sekä taide-, antiikki- ja keräilyesineisiin sovellettavasta yhteisön verotusjärjestelmästä kaksinkertaisen verotuksen ja verovelvollisten välisen kilpailun vääristymisen ehkäisemiseksi.”

4 Direktiivin 30 artiklan ensimmäinen kohta kuuluu seuraavasti:

”’Tavaroiden maahantuonnilla’ tarkoitetaan sellaisen tavaran saapumista yhteisöön, joka ei ole vapaassa liikkeessä perustamissopimuksen 24 artiklan mukaisesti.”

5 Tällaisten toimien osalta kyseisen direktiivin 70 artiklassa säädetään, että ”verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, jona tavaroiden maahantuonti tapahtuu”.

6 Direktiivin 167 artiklan mukaan ”vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy”.

7 Direktiivin 2006/112 168 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:

– –

e) kyseiseen jäsenvaltioon tavaroiden maahantuonnista maksettava tai maksettu arvonlisävero.”

8 Direktiivin 2006/112 XII osaston (”Erityisjärjestelmät”) 4 luku (”Käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelmät”) koostuu 311–343 artiklasta.

9 Direktiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 ja 5 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista tässä luvussa tarkoitetaan:

1) ’käytetyillä tavaroilla’ irtainta aineellista omaisuutta, joka on muuta kuin taide-, keräily- tai antiikkiesineitä taikka jäsenvaltioiden määritelmien mukaista jalometallia tai jalokiviä ja joka soveltuu käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna;

– –

5) ’verovelvollisella jälleenmyyjällä’ verovelvollista, joka liiketoimintansa puitteissa jälleenmyyntitarkoituksessa ostaa tai ottaa yrityksensä tarpeisiin taikka maahantuo käytettyjä tavaroita, taide-, keräily- tai antiikkiesineitä, riippumatta siitä, toimiiko tämä omissa nimissään taikka toisen lukuun osto- tai myyntiprovisiota koskevan sopimuksen perusteella.”

10 Kyseisen direktiivin 313 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot soveltavat verovelvollisten jälleenmyyjien suorittamien käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutusten osalta verovelvollisen jälleenmyyjän saaman voittomarginaalin verottamisessa tämän alajakson säännösten mukaista erityisjärjestelmää.”

11 Direktiivin 2006/112 314 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Voittomarginaalijärjestelmää sovelletaan verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamiin käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutuksiin, kun ne on tälle yhteisössä luovuttanut joku seuraavista:

a) henkilö, joka ei ole verovelvollinen;

b) toinen verovelvollinen, jos tämän toisen verovelvollisen suorittama tavaran luovutus on vapautettu verosta 136 artiklan mukaisesti;

c) toinen verovelvollinen, jos tämän toisen verovelvollisen suorittamaan luovutukseen sovelletaan 282–292 artiklassa säädettyä pienten yritysten verovapautusta ja jos kyseessä on tuotantotavara;

d) toinen verovelvollinen jälleenmyyjä, jos tämän toisen verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamasta luovutuksesta on suoritettu arvonlisäveroa tämän voittomarginaalijärjestelmän mukaisesti.”

12 Direktiivin 316 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot myöntävät verovelvollisille jälleenmyyjille oikeuden valita voittomarginaalijärjestelmän soveltamisen luovutuksiin, jotka koskevat seuraavia tavaroita:

a) taide-, keräily- tai antiikkiesineitä, jotka he itse ovat maahantuoneet;

– –”

13 Kyseisen direktiivin 319 artiklassa säädetään, että ”verovelvollinen jälleenmyyjä voi soveltaa tavallista arvonlisäverojärjestelmää kaikkiin voittomarginaalijärjestelmän alaisiin luovutuksiin”.

14 Direktiivin 2006/112 320 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos verovelvollinen jälleenmyyjä soveltaa tavallista arvonlisäverojärjestelmää itse maahantuomansa taide-, keräily- tai antiikkiesineen luovutukseen, verovelvollisella jälleenmyyjällä on oikeus vähentää siitä arvonlisäveron määrästä, jonka tämä on velvollinen maksamaan, tavaran maahantuonnista maksettava tai maksettu arvonlisävero.

– –

2. Vähennysoikeus syntyy sillä hetkellä, kun sellaisesta luovutuksesta johtuva arvonlisäverosaatava syntyy, jonka osalta verovelvollinen jälleenmyyjä valitsee tavallisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen.”

Kansallinen lainsäädäntö

15 Bulgarian arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV nro 63, 4.8.2006; jäljempänä arvonlisäverolaki), sellaisena kuin sitä sovelletaan nyt käsiteltävän asian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, 16 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tässä laissa tarkoitettua tavaroiden maahantuontia on muiden kuin yhteisötavaroiden tuonti Bulgariaan.”

16 Arvonlisäverolain 54 §:n 1 momentti kuuluu seuraavasti:

”Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy tavaroiden maahantuonnin yhteydessä sillä hetkellä, jona velvollisuus tuontimaksujen suorittamiseen Bulgariassa syntyy tai sen pitäisi syntyä, jos velkaa ei ole olemassa tai velan suuruus on nolla.”

17 Arvonlisäverolain 68 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Vähennettävä vero on se vero, jonka verovelvollinen saa vähentää verovelastaan tämän lain mukaisesti seuraavilla perusteilla:

– –

3. toteuttamastaan maahantuonnista

– –

(2) Vähennysoikeus syntyy, kun vähennettävissä olevaa veroa koskeva saatava syntyy.”

18 Arvonlisäverolain 69 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan tilanteessa, jossa tavarat ja palvelut käytetään rekisteröidyn henkilön verollisiin tavaroiden luovutuksiin, henkilö voi vähentää tavaroiden maahantuonnin yhteydessä 56 §:n nojalla kannetun veron.

19 Vähennysoikeuden käyttämisen edellytykset esitellään arvonlisäverolain 71 §:ssä, jossa säädetään muun muassa seuraavaa:

”Henkilö käyttää oikeuttaan veron vähentämiseen, jos jokin seuraavista edellytyksistä täyttyy:

– –

3. Henkilöllä on tulli-ilmoitus, jossa se ilmoitetaan maahantuojaksi, ja vero maksetaan 90 §:n 1 momentin mukaisesti (16 §:ssä tarkoitetuissa tuontitapauksissa).”

20 Arvonlisäverolain 90 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Edellä 16 §:ssä mainituissa tapauksissa tavaroiden maahantuoja maksaa tulliviranomaisten tosiasiallisesti kantaman veron valtion varoihin – –.”

21 Arvonlisäverolain luvun, joka on otsikoitu ”Voittomarginaalijärjestelmää koskeva erityisjärjestelmä”, 143 §:n sanamuoto on seuraava:

”(1) Tämän luvun säännökset koskevat jälleenmyyjän sellaisten käytettyjen tavaroiden tai taide-, keräily- ja antiikkiesineiden luovutuksia, jotka on luovutettu sille Bulgariassa (mukaan lukien maahan tuodut tavarat) tai jonkin toisen jäsenvaltion alueelta, kun luovuttajana on

1. henkilö, joka ei ole verovelvollinen

2. toinen verovelvollinen, jos tavaran luovutus on vapautettu verosta 50 §:n mukaisesti

3. toinen verovelvollinen, jota ei ole rekisteröity tämän lain perusteella

4. toinen jälleenmyyjä, joka soveltaa voittomarginaaliverotusta koskevaa erityisjärjestelmää.–

(3) Jälleenmyyjällä on oikeus soveltaa tämän luvun säännöksiä myös

1. maahan tuomiensa taide-, keräily- ja antiikkiesineiden luovutukseen."

22 Arvonlisäverolain 151 §:ssä, jonka otsikkona on "Valintaoikeus", säädetään seuraavaa:

"(1) Jälleenmyyjä voi soveltaa tavallista lakisääteistä arvonlisäverojärjestelmää käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden luovutuksiin.

(2) Jälleenmyyjä käyttää 1 momentin mukaista oikeutta jokaisen yksittäisen tavaroiden luovutuksen osalta siten, ettei laskussa ilmoiteta, että sovelletaan tässä luvussa säädettyä erityisjärjestelmää.

– –

(4) Edellä 2 momentissa tarkoitetuissa tapauksissa ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus syntyy jälleenmyyjien hankkimien tai maahan tuomien sellaisten tavaroiden osalta, joihin ei sovelleta voittomarginaalijärjestelmää koskevaa erityisjärjestelmää, sen verokauden aikana, jona verosaatava on syntynyt tavaroiden myöhemmän luovutuksen osalta, ja sitä käytetään tämän ajanjakson verotuksessa."

23 Arvonlisäverolakia täydentävien säännösten 1 §:n 19 momentissa säädetään seuraavaa:

”’Käytetyillä tavaroilla’ tarkoitetaan käytettyä ja erikseen määritettyä irtainta esinettä, joka soveltuu käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna ja siihen tarkoitukseen, johon se on valmistettu. Käytettyjä esineitä eivät ole

a) taide-esineet

b) keräilyesineet

c) antiikkiesineet

d) jalometallit ja jalokivet riippumatta niiden muodosta.”

24 Samojen täydentävien säännösten 1 §:n 23 momentin mukaan ”’käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden jälleenmyyjällä’ tarkoitetaan verovelvollista, joka liiketoimintansa puitteissa jälleenmyyntitarkoituksessa ostaa tai hankkii taikka tuo maahan käytettyjä tavaroita sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineitä, myös silloin, jos se toimii kauppalaissa tarkoitettuna komissionäärinä”.

Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

25 Auto Nikolovi on yhtiö, jonka kotipaikka on Silistra (Bulgaria). Se harjoittaa pääasiassa käytettyjen autojen jälleenmyyntiä.

26 Yrityksessä tehtiin heinäkuussa 2008 verotarkastus, joka kattoi arvonlisäverovelan osalta ajanjakson 17.1.2003–31.5.2008.

27 Tarkastus päättyi 16.1.2009 annettuun verotarkastuspäätökseen. Toimivaltainen veroviranomainen totesi päätöksessään, että tarkastuksen aikana osa Auto Nikolovin Sveitsistä tuomista käytetyistä osista oli yhä sen tiloissa eivätkä kyseiset osat siten olleet olleet myöhempien verollisten luovutusten kohteena. Veroviranomainen oletti, että Auto Nikolovi oli valinnut tavallisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen, ja kieltäytyi arvonlisäverolain 151 §:n 1 ja 4 momentin nojalla myöntämästä 405,55 Bulgarian levin (BGN) suuruista verovähennystä huhtikuun 2007 ilmoituskaudella käytettyjen renkaiden maahantuonnin yhteydessä maksetusta arvonlisäverosta ja 375,31 BGN:n suuruista verovähennystä heinäkuun 2007 ilmoituskaudella käytettyjen autonrenkaiden ja -vanteiden, autonnostimen ja puskureiden maahantuonnin yhteydessä maksetusta arvonlisäverosta.

28 Auto Nikolovi teki päätöksestä oikaisuvaatimuksen Varnan muutoksenhaku- ja täytäntöönpanoyksikön (”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna) johtajalle ja väitti, että kyseessä olevat tavarat eivät kuuluneet arvonlisäverolakia täydentävien

säännösten 1 §:n 19 momentissa tarkoitettujen ”käytettyjen tavaroiden” käsitteen piiriin, joten tämän lain käytettyjä tavaroita koskevia säännöksiä ei voitu soveltaa.

29 Oikaisuvaatimus hylättiin 11.3.2009 tehdyllä päätöksellä, koska kyseinen johtaja totesi Auto Nikolovin harjoittaneen käytettyjen tavaroiden myyntiä ja valinneen tavallisen arvonlisäverojärjestelmän sovellettavaksi kyseisten tavaroiden luovutuksiin.

30 Auto Nikolovi riitautti kyseisen päätöksen Administrativen sad Varnassa (Varnan hallintotuomioistuin). Se väitti, ettei siihen voitu soveltaa voittomarginaalijärjestelmää, koska direktiivin 2006/112 314 artiklan perusteella – ja toisin kuin arvonlisäverolain 143 §:n 1 momentissa säädetään – kyseinen järjestelmä ei koske verovelvollisen jälleenmyyjän itse maahan tuomien tavaroiden luovutuksia. Näin ollen Auto Nikolovi katsoi, että sillä oli oikeus veron vähennykseen kyseisen lain 71 §:n 1 momentissa säädettyjen edellytysten mukaisesti.

31 Administrativen sad Varna kumosi 11.6.2009 antamallaan tuomiolla 11.3.2009 annetun verotarkastuspäätöksen siltä osin kuin siinä oli kieltäydytty myöntämästä Auto Nikoloville sen maahan tuomien käytettyjen autonrenkaiden ja -vanteiden sekä autonnostimen osalta veron vähennysoikeus.

32 Administrativen sad Varnan mukaan kyseiset tavarat eivät olleet arvonlisäverolaissa tarkoitettuja käytettyjä tavaroita, sillä ne ovat lajiesineitä eivätkä tavaroita, jotka on määritetty erikseen yksilöllisten ominaisuuksien perusteella niin, että ne voitaisiin erottaa muusta samantapaisesta tavarasta. Näin ollen Administrativen sad Varna sovelsi kyseisen lain 54 §:ää sekä 68 §:n 1 ja 2 momenttia ja totesi, että Auto Nikolovi oli

perustellusti käyttänyt oikeuttaan veron vähennykseen tuontimenettelyn viimeisen kuukauden verotuksessa.

33 Varnan muutoksenhaku- ja täytäntöönpanohallintoyksikön johtaja teki tästä tuomioista kassaatiovalituksen Varhoven administrativen sadiin (korkein hallintotuomioistuin).

34 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin, jonka mukaan Auto Nikolovi on verovelvollinen jälleenmyyjä, on epävarma useista pääasian ratkaisua koskevista seikoista.

35 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin esittää epäilyksensä nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevien tavaroiden osalta käytetystä ”käytettyjen tavaroiden” käsitteestä, kun otetaan huomioon se, että arvonlisäverolakia täydentävien säännösten 1 §:n 19 momentissa mainitaan ”erikseen määritetyt” tavarat, toisin kuin direktiivin 2006/112 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan mukaisessa tavaroiden määritelmässä. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pohtii tässä yhteydessä, onko jäsenvaltioilla oikeus määritellä itse ”käytettyjen tavaroiden” käsite.

36 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pitää epäselvänä myös sitä, että jos oletetaan kyseessä olevien tavaroiden olevan käytettyjä tavaroita, voidaanko voittomarginaaliverotusta koskevaa järjestelmää soveltaa nyt käsiteltävään tapaukseen, jossa asianosaiseen, jolla on arvonlisäverolain nojalla oikeus vähentää maahantuonnista maksamansa arvonlisävero, ei voida soveltaa kaksinkertaista verotusta.

37 Jos oletetaan, että voittomarginaaliverotusta koskevaa järjestelmää voidaan soveltaa pääasiassa, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pohtii sitä, voiko

lainsäännös, jonka mukaan verovelvollisen oikeus vähentää maahantuonnista maksamansa arvonlisävero siirretään käytettäväksi ajanjaksona, jona maahan tuodut käytetyt tavarat ovat myöhemmin verollisen luovutuksen kohteena, olla sopusoinnussa direktiivin 2006/112 319 artiklan sekä 320 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan ja 2 kohdan mukaisten, tällaista siirtämistä koskevien tiukkojen soveltamisedellytysten kanssa.

38 Jos oletetaan, ettei tällainen siirtäminen koske jälleenmyyjän itsensä toteuttamaa käytettyjen tavaroiden maahantuontia, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee, onko direktiivin 2006/112 314 artiklan a–d alakohdalla sekä 320 artiklan 1 kohdan ensimmäisellä alakohdalla ja 2 kohdalla välitön oikeusvaikutus, jonka perusteella niihin voidaan vedota niiden vastaisten kansallisten säännösten estämiseksi.

39 Tässä tilanteessa Varhoven administrativen sad on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Käsittääkö direktiivin [2006/112] 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa säännelty käsite ’käytetyt tavarat’ myös käytetyn irtaimen omaisuuden, joka ei ole sillä tavoin (merkillä, mallilla, sarjanumerolla, valmistusvuodella jne.) yksilöity, että se poikkeaisi muista saman lajin tavaroista, mutta joka määritetään lajiominaisuuksien mukaan?

2) Annetaanko jäsenvaltioille direktiivin [2006/112] 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohtaan sisältyvällä sanamuodolla ’jäsenvaltioiden määritelmän mukaista’ mahdollisuus määritellä itse käsite ’käytetyt tavarat’, vai onko direktiivin mukainen tämän käsitteen määritelmä toistettava tarkasti kansallisessa laissa?

3) Vastaako kansalliseen säännökseen otettu vaatimus, jonka mukaan käytetyt tavarat määritetään erikseen, ’käytettyjä tavaroita’ koskevan yhteisön oikeuden määritelmän sisältöä ja tarkoitusta?

4) Kun otetaan huomioon direktiivin [2006/112] johdanto-osan 51 perustelukappaleessa mainitut tavoitteet, voidaanko olettaa, että direktiivin [2006/112] 314 artikla[a]n – – sisältyvä sanamuoto ’kun ne on tälle yhteisössä luovuttanut’ kattaa myös sellaisen käytettyjen tavaroiden maahantuonnin, jonka osalta verovelvollinen jälleenmyyjä on itse toiminut maahantuojana?

5) Jos voittomarginaaliverotusta koskeva järjestelmä on sovellettavissa myös silloin, kun verovelvollinen jälleenmyyjä luovuttaa käytettyjä tavaroita, jotka se on itse tuonut maahan, onko henkilön, jolta verovelvollinen jälleenmyyjä on vastaanottanut nämä tavarat, kuuluttava johonkin 314 artiklan a–d alakohdassa mainituista henkilöryhmistä?

6) Onko direktiivin [2006/112] 320 artiklan 1 kohtaan sisältyvä tavaraluettelo tyhjentävä?

7) Onko direktiivin [2006/112] 320 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa ja 2 kohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännökselle, jonka mukaan verovelvollisen jälleenmyyjän oikeus vähentää arvonlisävero, jonka se on maksanut käytettyjen tavaroiden maahantuonnin yhteydessä, ostoihin sisältyvänä verona syntyy ja sitä käytetään sinä ajanjaksona, jona nämä tavarat luovutetaan myöhemmin sellaisen verollisen luovutuksen yhteydessä, johon verovelvollinen jälleenmyyjä soveltaa tavallista arvonlisäverojärjestelmää?

8) Onko direktiivin [2006/112] 314 artiklan a–d alakohdalla sekä 320 artiklan 1 kohdan ensimmäisellä alakohdalla ja 2 kohdalla välitön oikeusvaikutus ja voiko kansallinen tuomioistuin tukeutua niihin suoraan nyt käsiteltävän kaltaisessa asiassa?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Neljäs kysymys

40 Neljännellä kysymyksellään, jota on tarkasteltava ensin, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee, onko direktiivin 2006/112 314 artiklaa tulkittava siten, että voittomarginaalijärjestelmää voidaan soveltaa sellaisten käytettyjen tavaroiden luovutuksiin, jotka verovelvollinen jälleenmyyjä on itse tuonut unioniin.

41 On syytä muistuttaa, että unionin oikeuden säännöksen merkityksen määrittelemiseksi on otettava huomioon samanaikaisesti sen sanamuoto, tarkoitus ja asiayhteys (ks. vastaavasti asia C-280/04, Jyske Finans, tuomio 8.12.2005, Kok., s. I-10683, 34 kohta ja asia C-116/10, Feltgen ja Bacino Charter Company, tuomio 22.12.2010, Kok., s. I-14187, 12 kohta).

42 Nyt käsiteltävässä asiassa on aluksi syytä komission tavoin todeta, että direktiivin 2006/112 314 artiklassa oleva virkkeen osa "kun ne on tälle yhteisössä luovuttanut" viittaa selvästi siihen mahdolliseen tilanteeseen, jossa kyseiset tavarat on ennen verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamaa jälleenmyyntiä luovutettu sille itselleen direktiivissä tarkoitetun maan sisäisen luovutuksen tai yhteisöluovutuksen kautta.

43 Direktiivin 2006/112 rakenteesta ja systematiikasta sekä erityisesti sen IV osastossa olevasta verollisia liiketoimia koskevasta luokittelusta käy kuitenkin ilmi, että ”tavaroiden luovutukset” on erotettava muun muassa unionin alueelle kolmannesta valtiosta toteutettavasta ”tavaroiden maahantuonnista”. Näin ollen edellisessä kohdassa mainittu virkkeen osa ei kata tavaroita, jotka verovelvollinen jälleenmyyjä on itse tuonut kolmannesta valtiosta unionin alueelle.

44 On totta, aivan kuten Varnan muutoksenhaku- ja täytäntöönpanohallintoyksikkö toteaa, että direktiivin 2006/112 311 artiklan 1 kohdan 5 alakohdassa oleva ”verovelvollisen jälleenmyyjän” alustava määritelmä käsittää pääasiassa verovelvollisen, joka ”liiketoimintansa puitteissa jälleenmyyntitarkoituksessa ostaa tai ottaa yrityksensä tarpeisiin taikka maahantuo” käytettyjä tavaroita, taide-, keräily- tai antiikkiesineitä.

45 Kyseinen määritelmä, jonka tarkoituksena on kattaa ne moninaiset tilanteet, joista on säädetty kyseisiin tavaroihin ja esineisiin sovellettavia erityisjärjestelmiä koskevassa direktiivin 2006/112 luvussa, ei estä toteamusta siitä, että direktiivin 314 artiklan säännöksen soveltamisala rajoittuu sellaisten käytettyjen tavaroiden tai taide-, keräily- tai antiikkiesineiden jälleenmyyntiin, jotka on aiemmin ”luovutettu” verovelvolliselle jälleenmyyjälle unionin alueella.

46 Lisäksi on huomautettava, että järjestely verovelvollisen jälleenmyyjän saaman voittomarginaalin verottamiseksi käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutusten yhteydessä on arvonlisäverotuksessa erityisjärjestelmä, joka poikkeaa direktiivin 2006/112 mukaisesta yleisestä järjestelmästä ja jota – kuten muitakin mainitussa direktiivissä säädettyjä erityisjärjestelmiä – on sovellettava vain siltä

osin kuin se on tarpeen järjestelyn tavoitteen saavuttamisen kannalta (ks. em. asia Jyske Finans, tuomion 35 kohta).

47 Kuten direktiivin 2006/112 johdanto-osan 51 perustelukappaleesta käy ilmi, voittomarginaalijärjestelmän tarkoituksena on kaksinkertaisen verotuksen ja verovelvollisten välisen kilpailun vääristymisen välttäminen käytettyjen tavaroiden osalta (ks. vastaavasti asia C-320/02, Stenholmen, tuomio 1.4.2004, Kok., s. I-3509, 25 kohta ja em. asia Jyske Finans, tuomion 37 ja 41 kohta).

48 Tilanne, jossa vero perittäisiin koko luovutushinnasta verovelvollisen jälleenmyyjän luovuttaessa käytetyn tavaran, vaikka hintaan, jolla verovelvollinen jälleenmyyjä on ostanut kyseisen tavaran, sisältyy arvonlisävero, jonka joku kyseisen direktiivin 314 artiklan a–d alakohdassa luetelluista henkilöistä on suorittanut, ja jossa tämä henkilö tai verovelvollinen jälleenmyyjä eivät kumpikaan voi vähentää arvonlisäveroa, johtaisi tosiasiallisesti kaksinkertaiseen verotukseen (ks. vastaavasti em. asia Stenholmen, tuomion 25 kohta ja em. asia Jyske Finans, tuomion 38 kohta).

49 On kuitenkin niin, että kun verovelvollinen jälleenmyyjä myy edelleen verollisia liiketoimiaan varten nyt käsiteltävässä tapauksessa kyseessä olevan kaltaisia tavaroita, jotka se on itse tuonut maahan, ja kun verovelvollinen jälleenmyyjä on tällöin tavallisen arvonlisäverojärjestelmän alainen siinä jäsenvaltiossa, jossa se toteuttaa kyseiset liiketoimet, ja voi näin ollen vähentää direktiivin 2006/112 168 artiklan d alakohdan nojalla näiden tavaroiden maahantuonnista maksettavan tai maksetun arvonlisäveron, ei ole olemassa – aivan kuten komissio korostaa – minkäänlaista kaksinkertaisen verotuksen vaaraa, jolla voitaisiin perustella voittomarginaalijärjestelmän soveltaminen.

50 Tästä on todettava, että komission Euroopan unionin neuvostolle 11.1.1989 esittämän ehdotuksen direktiiviksi arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY 32 ja 28 artiklan muuttamisesta – käytettyihin tavaroihin, taide-,

keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettava järjestelmä (EYVL C 76, s. 10) perusteluista käy selvästi ilmi, että jos tavarat on tuonut maahan verovelvollinen jälleenmyyjä, joka on ollut maahantuonnin ajankohtana tavallisen arvonlisäverojärjestelmän alainen, oikeus veron vähentämiseen sulkee pois kaksinkertaisen verotuksen vaaran, ja siksi ei ole mitään syytä jättää soveltamatta tätä tavallista arvonlisäverojärjestelmää voittomarginaalijärjestelmän sijasta.

51 Lopuksi sitä, ettei voittomarginaalijärjestelmää voida soveltaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa, tukee direktiivin 2006/112 316 artiklan 1 kohdan a alakohta. Tässä säännöksessä nimittäin määritetään ne verovelvollisten jälleenmyyjien maahan tuomien tavaroiden luovutukset, joiden osalta jäsenvaltioiden on myönnettävä verovelvollisille jälleenmyyjille oikeus valita kyseisen järjestelmän soveltaminen, ja siinä tarkoitetaan vain sellaisia luovutuksia, jotka koskevat taide-, keräily- tai antiikkiesineitä, mutta ei luovutuksia, jotka koskevat Auto Nikolovin maahan tuomien kaltaisia tavaroita.

52 Tästä seuraa, ettei voittomarginaalijärjestelmää missään tapauksessa voida soveltaa pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten sellaisten tavaroiden luovutuksiin, jotka verovelvollinen jälleenmyyjä on itse tuonut unioniin tavallisen arvonlisäverojärjestelmän mukaisesti riippumatta siitä, ovatko kyseessä olevat tavarat direktiivin 2006/112 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa tarkoitettuja ”käytettyjä tavaroita”.

53 Näin ollen neljänteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 314 artiklaa on tulkittava niin, ettei voittomarginaalijärjestelmää voida soveltaa luovutettaessa käytettyjen autonosien kaltaisia tavaroita, jotka verovelvollinen jälleenmyyjä on itse tuonut unioniin tavallisen arvonlisäverojärjestelmän mukaisesti.

54 Ensimmäiseen kolmeen kysymykseen ja viidenteen kysymykseen ei ole siis tarpeen vastata.

Kuudes ja seitsemäs kysymys

55 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee kuudennella ja seitsemännellä kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, onko direktiivin 2006/112 320 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa ja 2 kohtaa tulkittava niin, että ne ovat esteenä kansalliselle säännökselle, jonka mukaan verovelvollisella jälleenmyyjällä, joka on maksanut arvonlisäveron muiden tavaroiden kuin taide-, keräily- tai antiikkiesineiden maahantuonnin yhteydessä, on oikeus vähentää tämä arvonlisävero vasta myöhemmän, tavallisen arvonlisäverojärjestelmän alaisen luovutuksen yhteydessä.

56 Tästä on todettava, että näiden kahden säännöksen sanamuodosta ilmenee selvästi, että – lukuun ottamatta direktiivin 2006/112 320 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa mainittua, nyt käsiteltävässä asiassa merkityksetöntä tilannetta – sääntöä, jonka mukaan poikkeuksena direktiivin 167 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen mukaisesta välittömästä vähennysoikeudesta vähennysoikeus syntyy myöhemmin tapahtuvan verotettavan luovutuksen hetkellä, voidaan soveltaa vain, jos verovelvollinen jälleenmyyjä ”valitsee” tavallisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen ”itse maahantuomansa taide-, keräily- tai antiikkiesineen luovutukseen” eikä käytä kansallisen oikeuden mukaista mahdollisuutta soveltaa tällaiseen luovutukseen voittomarginaalijärjestelmää kyseisen direktiivin 316 artiklan mukaisesti.

57 Kuten komissio korostaa, tätä sanatarkkaa tulkintaa tukee kyseisen poikkeussäännön tarkoitus. Tarkoituksena on välttää petokset tilanteissa, joissa verovelvollinen jälleenmyyjä, jolla on mahdollisuus valita tavallisen arvonlisäverojärjestelmän tai voittomarginaalijärjestelmän soveltaminen, valitsee maahantuonnin yhteydessä tavallisen

järjestelmän voidakseen välittömästi vähentää maahantuonnin yhteydessä maksettavan tai maksetun arvonlisäveron kokonaisuudessaan ja sitten laskelmoiden siirtää maahan tuotujen tavaroiden myöhemmän jälleenmyynnin voittomarginaalijärjestelmään.

58 Sitä vastoin silloin – ja näin on nyt käsiteltävässä asiassa –, kun voittomarginaalijärjestelmän soveltaminen ei ole mahdollista, kuten neljänteen kysymykseen annetusta vastauksesta käy ilmi, ja näin ollen myös voittomarginaalijärjestelmän ja tavallisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamista koskeva valinta on mahdoton, ei ole minkäänlaista petoksen vaaraa, jolla voitaisiin perustella se, ettei tavallista vähennysjärjestelmää voitaisi soveltaa.

59 Näin ollen kuudenteen ja seitsemänteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 320 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa ja 2 kohtaa on tulkittava niin, että ne ovat esteenä kansalliselle säännökselle, jonka mukaan verovelvollisella jälleenmyyjällä, joka on maksanut tavallisen arvonlisäverojärjestelmän mukaisesti arvonlisäveron muiden tavaroiden kuin taide-, keräily- tai antiikkiesineiden maahantuonnin yhteydessä, on oikeus vähentää tämä arvonlisävero vasta myöhemmän, tavallisen arvonlisäverojärjestelmän alaisen luovutuksen yhteydessä.

Kahdeksas kysymys

60 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee kahdeksannella kysymyksellään sitä, onko direktiivin 2006/112 314 artiklalla sekä 320 artiklan 1 kohdan ensimmäisellä alakohdalla ja 2 kohdalla välitön oikeusvaikutus niin, että niihin voidaan vedota nyt käsiteltävän kaltaisessa asiassa.

61 Tästä on huomautettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan aina, kun direktiivin säännökset ovat sisällöltään ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, yksityiset voivat vedota niihin kansallisissa tuomioistuimissa jäsenvaltiota vastaan silloin, kun se ei ole määräajassa pannut täytäntöön direktiiviä tai kun se on pannut sen täytäntöön virheellisesti (ks. asia C-226/07, Flughafen Köln/Bonn, tuomio 17.7.2008, Kok., s. I-5999, 23 kohta; asia C-138/07, Cobelfret, tuomio 12.2.2009, Kok., s. I-731, 58 kohta ja asia C-243/09, Fuß, tuomio 14.10.2010, Kok., s. I-9849, 56 kohta).

62 Direktiivin 2006/112 314 artiklasta on todettava, että tilanteet, joissa voittomarginaaliverotusta koskevaa järjestelmää sovelletaan, on määritelty yksiselitteisin ilmauksin eikä niiden määritteleminen edellytä minkäänlaisia unionin tai jäsenvaltioiden toimia.

63 Kyseisen direktiivin 320 artiklan 1 kohdan ensimmäisestä alakohdasta on puolestaan todettava, että siinä yksilöidään selvästi ja ehdottomasti ne maahan tuodut tavarat, joiden myöhempi tavallisen arvonlisäverojärjestelmän alainen luovutus oikeuttaa verovelvollisen jälleenmyyjän vähentämään tavaran maahantuonnista maksettavan tai maksetun arvonlisäveron. Direktiivin 320 artiklan 2 kohdassa määritellään puolestaan samalla tavoin vähennysoikeuden siirtämistä koskevan säännöksen soveltamisala.

64 Koska direktiivin 2006/112 314 artiklan sekä 320 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan ja 2 kohdan säännökset ovat siis sisällöltään ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, niiden välitön oikeusvaikutus, joka on sidoksissa ehdottomuuteen ja riittävään täsmällisyyteen, yksityinen voi vedota niihin kansallisissa tuomioistuimissa pääasian kaltaisessa oikeusriidassa, jossa yksityisen vastapuolena ovat valtion veroviranomaiset, estääkseen sellaisen kansallisen lainsäädännön soveltamisen, joka olisi ristiriidassa näiden säännösten kanssa (ks. vastaavasti em. asia Flughafen Köln/Bonn, tuomion 39 kohta).

65 Näin ollen kahdeksanteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 314 artiklalla sekä 320 artiklan 1 kohdan ensimmäisellä alakohdalla ja 2 kohdalla on välitön oikeusvaikutus, joka oikeuttaa yksityisen vetoamaan niihin kansallisissa tuomioistuimissa estääkseen niiden kanssa ristiriidassa olevan kansallisen lainsäädännön soveltamisen.

Oikeudenkäyntikulut

66 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 (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 314 artiklaa on tulkittava niin, että voittomarginaalijärjestelmää ei voida soveltaa luovutettaessa käytettyjen autonosien kaltaisia tavaroita, jotka verovelvollinen jälleenmyyjä on itse tuonut Euroopan unioniin tavallisen arvonlisäverojärjestelmän mukaisesti.

2) Direktiivin 2006/112 320 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa ja 2 kohtaa on tulkittava niin, että ne ovat esteenä kansalliselle säännökselle, jonka mukaan verovelvollisella jälleenmyyjällä, joka on maksanut tavallisen arvonlisäverojärjestelmän mukaisesti arvonlisäveron muiden tavaroiden kuin

taide-, keräily- tai antiikkiesineiden maahantuonnin yhteydessä, on oikeus vähentää tämä arvonlisävero vasta myöhemmän, tavallisen arvonlisäverojärjestelmän alaisen luovutuksen yhteydessä.

3) Direktiivin 2006/112 314 artiklalla sekä 320 artiklan 1 kohdan ensimmäisellä alakohdalla ja 2 kohdalla on välitön oikeusvaikutus, joka oikeuttaa yksityisen vetoamaan niihin kansallisissa tuomioistuimissa estääkseen niiden kanssa ristiriidassa olevan kansallisen lainsäädännön soveltamisen.

Allekirjoitukset