JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

M. POIARES MADURO

25 päivänä toukokuuta 2005 [1]

1. Hof van beroep te Antwerpen (Antwerpenin muutoksenhakutuomioistuin) (Belgia) esittää tällä ennakkoratkaisupyynnöllä yhteisöjen tuomioistuimelle kysymyksiä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [2] (jäljempänä kuudes direktiivi) tulkinnasta.

I Pääasian tosiseikat ja yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt kysymykset

2. Newman Shipping & Agency Company NV -niminen yhtiö (jäljempänä Newman) pitää Antwerpenissä verovarastoa, jossa säilytettiin British American Tobacco International Ltd:n (jäljempänä BATI) omistamia, Belgiassa valmistettuja ja pakattuja tupakkavalmisteita. Näihin tavaroihin ei ollut kiinnitetty veromerkkiä.

3. Varastosta varastettiin savukkeita 4.12.1995 ja 29.1.1996 sekä 14.–15.6.1998 välisenä yönä. Belgian tulli- ja valmisteverohallinto lähetti Newmanille kirjeen, jossa se kehotti tätä Belgian arvonlisäverolain 58 §:n 1 momentissa ja tupakkavalmisteiden arvonlisäverojärjestelmästä 29.12.1992 tehdyn kuninkaan päätöksen nro 13 (*Moniteur belge* 31.12.1992, s. 28086; jäljempänä kuninkaan päätös) 1 §:ssä säädetyn järjestelmän mukaisesti maksamaan valmisteveron ja arvonlisäveron puuttuvista savukkeista siitä syystä, että velvollisuus tupakkavalmisteista kannettavan arvonlisäveron maksamiseen syntyy samalla hetkellä kuin velvollisuus valmisteveron maksamiseen ja että velvollisuus arvonlisäveron maksamiseen oli syntynyt valmisteveron tultua maksetuksi sen jälkeen kun varaston vajaus oli todettu.

4. Belgian vuoden 1969 arvonlisäverolain 58 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Tupakkavalmisteista, jotka on tuotu maahan, saatu 25 b §:ssä tarkoitetuin tavoin tai valmistettu Belgiassa, kannetaan vero aina silloin kun niistä on tupakkaverojärjestelmää koskevien lakien, asetusten tai hallinnollisten

1 — Alkuperäinen kieli: portugali.

2 — EYVL L 145, s. 1.

määräysten nojalla maksettava valmisteveroa.

— —

Kuningas määrää tupakkavalmisteita koskevan veron kantamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt ja sen maksamisesta vastuussa olevat henkilöt."

5. Kuninkaan päätöksen 1 §:n mukaan "velvollisuus tupakkavalmisteista kannettavan arvonlisäveron maksamiseen — — syntyy samalla hetkellä kuin velvollisuus valmisteveron maksamiseen".

6. Menestyksettömän oikaisuvaatimuksen tehtyään Newman maksoi vaaditut määrät varaten kuitenkin itselleen arvonlisäveroa koskevan valitusoikeuden. BATI korvasi kyseiset määrät kokonaisuudessaan Newmanille.

7. Newman ja BATI nostivat rechtbank van eerste aanleg te Antwerpenissä (Antwerpenin ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin) kanteen vaatien maksettujen määrien palauttamista. Tämä kanne hylättiin 4.4.2001 annetulla tuomiolla, jossa katsottiin, että varkauksien takia puuttuvista tavaroista piti maksaa valmistevero, joten myös velvollisuus arvonlisäveron maksamiseen näistä tavaroista oli näin ollen arvonlisäverolain 58 §:n 1 momentin ja kuninkaan päätöksen 1 §:n nojalla syntynyt. Rechtbank van eerste aanleg katsoi vielä, että näillä säännöksillä pyritään yksinkertaistamaan veron kantamista ja että ne näin ollen olivat kuudennen direktiivin 27 artiklan mukaisia.

8. Newman ja BATI hakivat 7.5.2001 muutosta tuohon tuomioon hof van beroep te Antwerpenissä, joka päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Voiko kyse olla kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetusta tavaroiden luovutuksesta sillä seurauksella, että arvonlisävero voidaan kantaa, jos

— vasta-arvoa tai vastikkeellista liiketointa ei ole suoritettu

— tavaroiden omistajalle kuuluvaa määräämisvaltaa ei ole siirretty

— tavaroita ei ole voitu tuoda laillisesti markkinoille, koska kyse on varastetuista tai salakuljetetuista tavaroista?

2) Vaikuttaako ensimmäiseen kysymykseen annettavaan vastaukseen se, että kyse on valmisteveron alaisista tavaroista eli tarkemmin sanottuna tupakkavalmisteista?

3) Jos valmisteveron alaisista tuotteista ei kanneta valmisteveroa, onko arvonlisäveron kantaminen tällaisessa tapauksessa yhteensopivaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin kanssa?

4) Saavatko jäsenvaltiot täydentää arvonlisäverollisten toimien luokkia antamalla kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 2 kohdan tai 27 artiklan 5 kohdan mukaisesti tiedoksi sen, että ne haluavat kansallisella tasolla kantaa arvonlisäveroa niissä tilanteissa, joissa valmisteveron alaisia tuotteita on varastettu verovarastosta, vai onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artikla tyhjentävä?

5) Jos kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 5 kohdan mukaisesti on tehty ilmoitus, joka koskee ainoastaan arvonlisäveron maksamista etukäteen veromerkkien muodossa, saako jäsenvaltio täydentää arvonlisäverollisten toimien luokkia eli esimerkiksi säätää, että arvonlisävero on maksettava niissä tilanteissa, joissa valmisteveron alaisia tuotteita on varastettu verovarastosta?"

9. Nämä kysymykset johtavat meidät tutkimaan kuudennen direktiivin useita eri säännöksiä, muun muassa sen 2 artiklan 1 kohtaa, jonka mukaan "arvonlisäveroa on kannettava — — verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta ".

10. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään lisäksi, että 'tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

11. Kuudennen direktiivin 10 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Tässä tarkoitetaan:

a) 'verotettavalla tapahtumalla' tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät;

b) 'verosaatavan syntymisellä' veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen annettua oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikka maksua voitaisiinkin lykätä.

2. Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, silloin kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.

— — "

12. Yksinkertaistamistoimenpiteitä koskevassa kuudennen direktiivin 27 artiklassa säädetään lisäksi seuraavaa: [3]

"1. Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltioille luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään.

2. Jäsenvaltion, joka haluaa ottaa käyttöön 1 kohdassa tarkoitetut toimenpiteet, on ilmoitettava asiasta komissiolle ja annettava komissiolle kaikki asiaan liittyvät tiedot.

— —

5. Jäsenvaltiot, jotka 1 päivänä tammikuuta 1977 soveltavat 1 kohdassa tarkoitetun tyyppisiä erityistoimenpiteitä, voivat pysyttää ne voimassa, jos ne ilmoittavat niistä komis-

3 — Sellaisena kuin se oli voimassa ennen 20.1.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/7/EY (EYVL L 27, s. 44) tehtyjä muutoksia.

siolle ennen 1 päivää tammikuuta 1978 ja jos tällaiset veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet ovat 1 kohdan edellytysten mukaisia."

13. Tuon järjestelmän mukaisesti Belgian valtio ilmoitti komissiolle 19.12.1977 kuudennen direktiivin antamisajankohtana voimassa olleet Belgian arvonlisäverolain 58 §:n 1 momentin ja valmistettua tupakkaa koskevasta arvonlisäverojärjestelmästä 3.6.1970 tehdyn kuninkaan päätöksen nro 13 (*Moniteur belge* 5.6.1970, s. 6103), seuraavasti:

"B. Veron maksaminen aikaisemmassa vaiheessa.

1. Tupakkavalmisteet

Arvonlisäveron kantamisen valvonnan helpottamiseksi arvonlisävero, jonka maksamisvelvollisuus syntyy tupakkavalmisteiden luovutuksen yhteydessä, maksetaan kuluttajan maksettavasta hinnasta samaan aikaan kuin valmistevero valmistajan tai maahantuojan ostaessa veromerkkejä. Myöhemmissä vaiheissa ei enää kanneta arvonlisäveroa, mutta vähennyksiäkään ei tietenkään voida tehdä. Kaikki tupakkavalmisteiden myynti on laskutettava siten, että arvonlisävero sisältyy hintaan — — ."

II Asian tutkiminen

14. Kansallisen tuomioistuimen esittämät kysymykset koskevat pääasiallisesti ensinnäkin sitä, voidaanko valmisteveron alaisten tavaroiden varkautta pitää kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna tavaroiden vastikkeellisena luovutuksena ja näin arvonlisäveron alaisena. Jos tähän ensimmäiseen kysymykseen vastattaisiin kieltävästi, herää edelleen kysymys siitä, voidaanko arvonlisäveron maksamista kaikesta huolimatta vaatia tuollaisessa tilanteessa sen luvan nojalla, joka jäsenvaltiolle on kuudennen direktiivin 27 artiklalla annettu.

15. Haluaisin aluksi vastata Belgian hallituksen esittämiin lausumiin, joiden mukaan kansallisen tuomioistuimen esittämillä kysymyksillä ei ole merkitystä ja ne olisi muotoiltava kokonaan uudelleen. Tämä johtuu kyseisen hallituksen mukaan siitä, että Bel-

gian oikeudessa näytetään sallittavan kantajien maksaman arvonlisäveron palauttaminen, jos kantajat näyttävät toteen, ettei varkauden jälkeistä verotettavaa tapahtumaa ole.

16. Belgian hallituksen ja kantajien vastauksista yhteisöjen tuomioistuimen esittämään kirjalliseen kysymykseen siitä, millaista näyttöä tarkkaan ottaen pitäisi esittää, jotta Newmanin ja BATI:n mahdollinen oikeus arvonlisäveron palauttamiseen voitaisiin tunnustaa, ilmenee, että varkauden toteennäyttäminen ei tässä suhteessa riitä. Lisäksi on välttämätöntä osoittaa, ettei varkauden jälkeistä verotettavaa tapahtumaa ole.

17. Varkauden jälkeisten tapahtumien, kuten sen, ettei varastettuja tavaroita ole saatettu markkinoille tai että varkaat ovat ne tuhonneet, todistaminen tarkoittaa selvästikin sellaisten tosiseikkojen toteennäyttämistä, josta kantajilla ei voi olla mitään tietoa. Kyse on todellisesta probatio diabolicasta, näytöstä, jota on mahdotonta esittää ja jonka esittämistä ei voida asettaa kantajien maksaman arvonlisäveron palauttamisedellytykseksi. Yhteisöjen tuomioistuimella on tältä osin ollut jo tilaisuus todeta, että "yhteisön oikeuden vastaisia ovat kaikki sellaiset todistussäännöt, joiden vaikutuksesta kyseisten yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen verojen tai maksujen takaisinsaanti on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa". [4]

4 — Asia 199/82, San Giorgio, tuomio 9.11.1983 (Kok. 1983, s. 3595, Kok. Ep. VII, s. 373, 14 kohta) ja asia C-343/96, Dilexport, tuomio 9.2.1999 (Kok. 1999, s. I-579, 48 kohta).

18. Nyt esillä olevassa asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, ettei epäilystä ole siitä, että kyseiset tupakkavalmisteet on todellisuudessa varastettu. Se seikka, että näistä valmisteveron alaisista tavaroista kannettavan arvonlisäveron maksamista on vaadittu juuri varkauden tapahduttua, osoittaa selvästi, että arvolisäverosaatavan syntyperuste on itse varkaus. Ratkaiseva seikka ei ole ollut myöhempi tapahtuma, kuten se, että varkaat ovat mahdollisesti päästäneet tavarat kaupalliseen kiertoon.

19. Koska Belgian veroviranomaiset ovat pitäneet arvonlisäverovelvollisuuden syntyperusteena pääasiallisesti itse varkautta, asiaa on tutkittava kansallisen tuomioistuimen esittämässä muodossa.

A *Voidaanko valmisteveron alaisten tavaroiden varkautta sellaisenaan pitää kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna vastikkeellisena tavaroiden luovutuksena ja voidaanko sen perusteella näin ollen kantaa arvonlisäveroa?*

20. Tupakkavalmisteiden varastamista verovarastosta ei voida pitää kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa ja 5 artiklan

1 kohdassa tarkoitettuna vastikkeellisena tavaroiden luovutuksena.

Mielestäni tavaroiden luovutuksia ei ole syytä kohdella tästä poikkeavalla tavalla.

21. Näiden artikloiden sanamuodon nojalla ei ensinnäkään voida väittää, että varkauden uhriksi joutuneella henkilöllä olisi velvollisuus maksaa arvonlisävero aivan kuin hän olisi halunnut siirtää tavarat varkaille vastiketta vastaan. Tämä päätelmä on lisäksi vahvistettu yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä, joka koskee kuudennen direktiivin soveltamisalan määrittämisen kannalta keskeisten käsitteiden — vastikkeellinen tavaroiden luovutus ja palvelujen suoritus — tulkintaa.

22. Käsitteiden vastikkeellinen tavaroiden luovutus ja palvelujen suoritus tulkinnasta yhteisöjen tuomioistuin on ensinnäkin selvästi todennut asiassa C-16/93, Tolsma, 3.3.1994 antamassaan tuomiossa, että palvelujen suoritus "tapahtuu *vastikkeellisesti* kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuin tavoin ja on tästä syystä veronalaista vain silloin kun suorittajan ja vastaanottajan välillä on sellainen *oikeudellinen suhde*, jonka voimassa ollessa ne vaihtavat keskenään suorituksia ja kun palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastike palvelun saajalle suoritetusta palvelusta." [5]

23. Tuossa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin vahvisti jälleen kerran käsitettä vastikkeellinen tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus koskevassa aikaisemmassa oikeuskäytännössään omaksumansa tulkintakäytännön, jonka mukaan "palvelujen suoritus on näin ollen veronalainen vain, jos suoritetun palvelun ja saadun vastikkeen välillä on *suora yhteys*." [6] Asiassa 89/81, Hong-Kong Trade Development Council, 1.4.1982 antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on myös todennut, että arvonlisäverojärjestelmässä verotettavien liiketoimien edellytyksenä on se, että osapuolet ovat sopineet hinnasta tai vastikkeesta on sovittu määräämistoimella. [7] Näin silloin kun "suorittaja suorittaa yksinomaan sellaisia suorituksia, joista ei suoriteta välitöntä vastiketta, veron perustetta ei ole eivätkä mainitut ilmaiset suoritukset siis kuulu arvonlisäveron alaisuuteen". [8]

24. Tuon oikeuskäytännön valossa on todettava, että ajatus siitä, että varkauden uhriksi joutuneen henkilön pitäisi varkauden johdosta maksaa häneltä perusteettomasti ilman

5 — Kok. 1994, s. I-743, tuomion 14 kohta; kursivointi tässä.

6 — Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Tolsma, tuomion 13 kohta (kursivointi tässä); asia 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, tuomio 5.2.1981 (Kok. 1981, s. 445, Kok. EP. VI, s. 23, 12 kohta); asia 230/87, Naturally Yours Cosmetics, tuomio 23.11.1988 (Kok. 1988, s. 6365, 11 kohta) ja asia 102/86, Apple and Pear Development Council, tuomio 8.3.1988 (Kok. 1988, s. 1443, 12 kohta).

7 — Kok. 1982, s. 1277, tuomion 9 ja 10 kohta.

8 — Ibidem, tuomion 10 kohta.

vastiketta vietyjä tavaroita vastaava arvonlisävero, on selvästi kestämätön. [9]

25. Toisin kuin Belgian hallitus väittää, kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 ja 7 kohdassa säänneltyjä tilanteita (jotka koskevat tiettyjä yksityiseen käyttöönottoja ja verovelvollisen yritystoiminnassaan valmistamia tavaroita), jotka yhteisön lainsäätäjä on nimenomaisesti rinnastanut vastikkeellisiin luovutuksiin, ei voida verrata varkaustilanteeseen, jossa omistaja sen lisäksi, ettei saa mitään vastiketta varastetuista tavaroista, menettää myös tahattomasti itse tavarat. [10]

26. Täsmennettäköön vielä, että päätelmä, jonka mukaan omaisuuden varastamista ei voida pitää vastikkeellisena luovutuksena ja jonka mukaan sen ei myöskään voida katsoa kuuluvan tällaiseen luovutukseen kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 ja 7 kohdassa rinnastettuihin toimiin, on riippumaton siitä seikasta, että joko varkaat itse tai muut henkilöt voivat saattaa varastetun omaisuuden liikkeeseen.

27. Yhteisöjen tuomioistuin on tältä osin selvästi todennut, että verovelvollisen luovuttaessa lainvastaisesti (esimerkiksi salakuljettamalla) saamaansa omaisuutta tämä luovutus kuuluu kuudennen direktiivin soveltamisalaan ja että se on arvonlisäveron alainen. [11] Tuon oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että myös lainvastaiset liiketoimet kuuluvat kuudennen direktiivin soveltamisalaan ja että ne ovat arvonlisäveron alaisia. [12] Tämä johtuu siitä, että nämä tavarat kilpailevat muiden, säännönmukaisesti saatujen tavaroiden kanssa ja etteivät ne näin ollen voi saada etua viimeksi mainittuihin nähden. Esimerkiksi laittoman ruletin järjestäminen kuuluu yhteisen arvonlisäverojärjestelmän alaisuuteen, sillä se kilpailee laillisen uhkapelitoiminnan kanssa. [13]

9 — Tämä päätelmä vahvistuu otettaessa huomioon yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, 8.2.1990 antama tuomio (Kok. 1990, s. I-285, Kok. Ep. X, s. 311). Tuossa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin nimittäin katsoi, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan "tavaroiden luovutuksella" tarkoitetaan 'aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa' (6 kohta) ja että "tämän säännöksen sanamuodosta ilmenee, että tavaroiden luovutuksen käsitte[seen] — — sisältyy kaikki toisen osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja" (7 kohta). Jokaiselle sellaiselle tavaran siirtotoimenpiteelle, jolla toiselle osapuolelle annetaan siihen määräämisvalta, on olennaista se, että se perustuu suostumukseen tai sopimukseen (käyttääkseni ilmaisua, joka ilmenee em. asiassa Tolsma annetun tuomion 17 kohdasta, jossa todetaan, että "osapuolten välinen sopimus" on välttämätön). Tästä ei ole kyse varkaudessa. Tuossa tilanteessa ei ole kyse varkauden uhriksi joutuneen omistajan suostumuksella tapahtuvasta omaisuuden määräämisvallan siirtämisestä eivätkä varkaat tietenkään suorita omistajalle mitään välittömästi suoritukseen liittyvää vastiketta.

10 — On myöskin syytä muistuttaa, että asiassa C-342/87, Genius Holding, tuomio 13.12.1989 (Kok. 1989, s. 4227, 18 kohta) ja yhdistetyissä asioissa C-78/02–C-80/02, Karageorgou ym., tuomio 6.11.2003 (50–52 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa) esillä olleet tilanteet olivat täysin erilaisia kuin tilanne nyt esillä olevassa asiassa. Noissa asioissa arvonlisävero oli laskutettu, vaikka osoittautui, etteivät kyseiset palvelut itse asiassa olleet arvonlisäveron alaisia. Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Genius Holding antamassaan tuomiossa ratkaissut asian siten, että "kuudennessa direktiivissä säädetty vähennysoikeus — — ei koske veroa, joka on maksettava vain sen vuoksi, että se mainitaan laskussa".

11 — Ks. vastaavasti asia C-455/98, Salumets ym., tuomio 29.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4993, 24 kohta).

12 — Asia 269/86, Mol, tuomio 5.7.1988 (Kok. 1988, s. 3627, 18 kohta); asia 289/86, Happy Family, tuomio 5.7.1988 (Kok. 1988, s. 3655, Kok. Ep. IX, s. 523, 20 kohta); asia C-111/92, Lange, tuomio 2.8.1993 (Kok. 1993, s. I-4677, 16 kohta); asia C-3/97, Goodwin ja Unstead, tuomio 28.5.1998 (Kok. 1998, s. I-3257, 9 kohta); asia C-158/98, Coffeeshop "Siberië", tuomio 29.6.1999 (Kok. 1999, s. I-3971, 14 ja 21 kohta) ja em. asia Salumets ym., tuomion 19 kohta.

13 — Asia C-283/95, Fischer, tuomio 11.6.1998 (Kok. 1998, s. I-3369, 19–23 ja 28 kohta).

28. Tätä päättelyä sovelletaan myös tilanteessa, jossa varas tai kolmas henkilö, luovuttaa varastetut tavarat toiselle henkilölle vastikkeellisesti. Nämä varastettujen tavaroiden myöhemmät luovutukset olisivat arvonlisäveron alaisia. On kuitenkin selvää, että nyt esillä oleva tilanne on erilainen: siinä on selvitettävä, kuuluuko itse varkaudella aiheutettu tavaroiden luovutus arvonlisäveron alaisuuteen. Itse varkaus ei tässä suhteessa ole kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu vastikkeellinen luovutus.

29. Lisäksi se seikka, että nyt esillä olevassa asiassa kyseessä olevat tavarat ovat valmisteveron alaisia, on täysin merkityksetön päätettäessä, voidaanko näiden tavaroiden varkautta pitää vastikkeellisena tavaroiden luovutuksena. Kuten komissio on kirjallisissa huomautuksissaan todennut, kuudennen direktiivin missään säännöksessä ei tavaroiden luovutuksen osalta tehdä eroa valmistusveron alaisten tavaroiden luovutuksen ja sen alaisuuteen kuulumattomien tavaroiden luovutuksen välillä.

30. Edellä esitettyjen seikkojen valossa minusta näyttää siltä, että yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi vastata kansalliselle tuomioistuimelle, ettei valmisteveron alaisten tavaroiden varkautta voida pitää kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna "vastikkeellisena tavaroiden luovutuksena".

B *Voidaanko kuudennen direktiivin 27 artiklan nojalla jäsenvaltiolle annetun luvan perusteella kuitenkin vaatia, että arvonlisävero maksetaan varastetuista tavaroista?*

31. Kuudennen direktiivin 27 artiklassa säädetään, että jäsenvaltiolle voidaan antaa lupa ottaa käyttöön kuudennesta direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi.

32. Belgian kuningaskunta on kuudennen direktiivin 27 artiklan 5 kohdan mukaisesti ilmoittanut tällaisen toimenpiteen, jonka mukaan tupakkavalmisteisiin liittyvän arvonlisäveron maksuvelvollisuus syntyy samanaikaisesti valmisteveron maksuvelvollisuuden kanssa. Näin ollen keskeinen kysymys nyt esillä olevassa asiassa on se, voidaanko tällaisella toimenpiteellä laajentaa kuudennessa direktiivissä säädettyjen verotettavien tapahtumien luokkia.

33. Kuudennen direktiivin 10 artiklassa tehdään selvä ero veron maksuvelvollisuuden syntymisen, toisin sanoen sen ajankohdan, jona arvonlisävero on maksettava, ja arvonlisäverotettavan tapahtuman, "jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät", välillä.

34. Tämän erottelun avulla on mahdollista selventää niiden lainsäädäntötoimien välistä eroa, jotka vaikuttavat jompaan kumpaan

näistä kahdesta käsitteestä. Toisistaan on erotettava yhtäältä toimi, jolla pyritään aikaistamaan arvonlisäveron maksuvelvollisuuden syntymistä siten, että se tapahtuisi samanaikaisesti valmisteveron kantamisen kanssa, ja toisaalta toimi, jolla poiketaan arvonlisäveron alaisia liiketoimia koskevista säännöistä lisäämällä sellainen uusi arvonlisäverotettava tapahtuma, josta ei säädetä kuudennessa direktiivissä.

35. Se seikka, ettei varkauden toteennäyttäminen riitä siihen, että varastettujen tavaroiden omistaja voisi välttyä näitä tavaroita koskevan arvonlisäveron maksuvelvollisuudelta, osoittaa sen, että Belgian hallituksen toimenpiteelleen antama soveltamisala menee pidemmälle kuin pelkkä arvonlisäveron maksamisen aikaistaminen. Belgian veroviranomaisten tapa soveltaa tätä toimenpidettä aiheuttaa sen, että varkautta itseään pidetään vastikkeellisena tavaroiden luovutuksena, ja sen, että näin tosiasiallisesti luodaan sellainen uusi arvonlisäverotettava tapahtuma, josta ei säädetä kuudennessa direktiivissä.

36. Belgian hallituksen ilmoittamaa toimenpidettä luettaessa voidaan havaita, ettei sillä voi olla tällaista soveltamisalaa. Siinä todetaan yksinkertaisesti vain, että "arvonlisäveron kantamisen valvonnan helpottamiseksi arvonlisävero, jonka maksamisvelvollisuus syntyy tupakkavalmisteiden luovutuksen yhteydessä, maksetaan — — samaan aikaan kuin valmistevero valmistajan tai maahantuojan ostaessa veromerkkejä." [14]

37. Tältä osin on muistutettava, että yhteisöjen tuomioistuimen kuudennen direktiivin 27 artiklaa koskevan oikeuskäytännön mukaan "veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi toteutettavia kansallisia poikkeavia toimenpiteitä on tulkittava suppeasti". [15] Kyseisen ilmoituksen sanamuoto osoittaa hyvin, että ilmoitettu toimenpide koskee vain *arvonlisäveron maksamisvelvollisuuden syntymisajankohdan aikaistamista* veromerkkien avulla, jotta se olisi samaan aikaan valmisteveron kantamisen kanssa. Belgian toimenpiteellä pyritään ainoastaan toteuttamaan se, että arvonlisävero kannetaan ennakkomaksuna ja se koskee siis yksinomaan veronmaksamisvelvollisuuden alkamisajankohtaa. Kuten kantajat ja komissio ovat perustellusti korostaneet, tämä ilmoitus ei koske arvonlisäveron kantamista silloin kun arvonlisäverotettavaa tapahtumaa, eli nyt esillä olevassa asiassa vastikkeellista tavaroiden luovutusta, ei ole ollenkaan tosiasiallisesti tapahtunut. Ilmoituksessa toistetaan arvonlisäverotettavan tapahtuman kannalta merkityksellinen seikka, eli tupakkavalmisteiden *luovutus*, eikä voida ajatella, että siitä voitaisiin kyseisellä yksinkertaistamistoimenpiteellä poiketa.

38. Tästä on pääteltävä, että Belgian valtio ei ole kuudennen direktiivin 27 artiklan 5 kohdassa tarkoitetuin tavoin ilmoittanut mistään sellaisesta poikkeavasta toimenpiteestä,

14 — Ks. edellä 13 kohta; kursivointi tässä.

15 — Asia C-63/96, Skripalle, tuomio 29.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2847, 24 kohta).

jonka nojalla sillä olisi lupa vaatia, että varastettujen tavaroiden omistaja maksaa arvonlisäveron näistä tavaroista, kun tämä omistaja ei ole vastikkeellisesti luovuttanut näitä tavaroita.

39. Näin ollen tähän poikkeavaan toimenpiteeseen ei voida vedota verovelvollisia vastaan. [16] Tältä osin mieliin on palautettava asiassa 5/84, Direct Cosmetics, 13.2.1985 annettu tuomio, jonka mukaan "kuudennesta direktiivistä tehdyt poikkeukset" ovat yhteisön oikeuden mukaisia ainoastaan, jos ne pysyvät 27 artiklan 1 kohdassa vahvistettujen tavoitteiden rajoissa ja jos niistä on ilmoitettu komissiolle". [17]

40. Joka tapauksessa, vaikka voitaisiinkin katsoa, että sellaisesta poikkeavasta toimenpiteestä, jonka vaikutuksesta varkautta voitaisiin pitää vastikkeellisena tavaroiden luovutuksena, on ilmoitettu, se olisi yhteisön oikeuden vastainen.

41. Sen lisäksi, että yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että mahdollisuutta toteuttaa kuudennen direktiivin 27 artiklassa tarkoitettuja poikkeavia toimenpiteitä on tulkittava suppeasti, [18] se on muistuttanut, että sallittuja ovat vain sellaiset toimenpiteet, jotka ovat "tarpeellisia ja oikein suhteutettuja niillä tavoitellun erityisen päämäärän saavuttamisen kannalta ja [jotka haittaavat] mahdollisimman vähän kuudennen direktiivin tavoitteiden ja periaatteiden toteutumista". [19] Toisin sanoen toimenpiteet, joilla poiketaan kuudennesta direktiivistä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, ovat sallittuja "vain tämän tavoitteen saavuttamisen kannalta täysin välttämättömissä rajoissa" [20] ja sitä, vastaako tämä toimenpide "kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan edellytyksiä, on arvioitava tiukalla tavalla". [21]

42. Asiassa ei ole näytetty toteen, että kyseisellä poikkeavalla toimenpiteellä olisi sellaisia veronkannon yksinkertaistamisen tai veropetosten ja veron kiertämisen estämisen kaltaisia tavoitteita, joilla voitaisiin perustella sitä, että tavaroiden varkautta pidettäisiin vastikkeellisena tavaroiden luovutuksena. Tällaisella toimenpiteellä poiketaisiin näet niistä kuudennen direktiivin perustavanlaatuisista säännöksistä, joilla arvonlisäverotettava tapahtuma määritetään, lisäämällä uusia verotettavien toimien luokkia tilanteessa, jossa tavarat on kiistattomasti varastettu eikä petosta ole syytä epäillä.

16 — Tämä päätelmä ei riipu siitä kysymyksestä — jota ei ole esitetty nyt esillä olevassa asiassa — onko nyt esillä olevassa asiassa ilmoitetun kaltainen pelkkä arvonlisäveron maksamisen aikaistamistoimenpide 27 artiklan 1 kohdan mukainen poikkeava toimenpide.

17 — (Kok. 1985, s. 617, 24 kohta). Ks. myös asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995 (Kok. 1995, s. I-1883, 22 ja 23 kohta).

18 — Ks. edellä 37 kohta.

19 — Yhdistetyt asiat C-177/99 ja C-181/99, Ampafrance ja Sanofi, tuomio 19.9.2000 (Kok. 2000, s. I-7013, 43 kohta) ja asia C-17/01, Sudholz, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-4271, 46 kohta).

20 — Asia 324/82, komissio v. Belgia, tuomio 10.4.1984 (Kok. 1984, s. 1861, 29 kohta).

21 — Edellä alaviitteessä 19 mainittu asia Sudholz, tuomion 45 kohta.

III Ratkaisuehdotus

43. Näin esitettyjen seikkojen nojalla ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi hof van beroep te Antwerpenin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohdassa olevaa käsitettä "vastikkeellinen tavaroiden luovutus" on tulkittava siten, ettei se kata tavaroiden varastamista, ja näin on siitä riippumatta, ovatko varastetut tavarat valmisteveron alaisia vai eivät.

2) Kuudennen direktiivin 77/388/ETY 27 artiklan 5 kohdan perusteella annetun ilmoituksen nojalla jäsenvaltiolle annettu lupa ottaa käyttöön sellainen poikkeava erityistoimenpide, jolla määrätään, että tupakkavalmisteisiin liittyvä arvonlisävero on maksettava aikaisemmassa vaiheessa samaan aikaan kuin valmistevero, ei kata mahdollisuutta vaatia, että arvonlisävero on maksettava näiden tuotteiden tultua varastetuiksi.