UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

29 päivänä maaliskuuta 2012 *

Arvonlisävero — Kuudes direktiivi — 17 artiklan 2 kohdan b alakohta — Kolmannesta maasta tuodun tuotteen verotus — Kansallinen lainsäädäntö — Tuonnin arvonlisäveron vähennysoikeus — Edellytys — Veronmaksuvelvollisen tosiasiallisesti maksama arvonlisävero

Asiassa C-414/10,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Conseil d'État (Ranska) on esittänyt 30.7.2010 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 19.8.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Véleclair SA

vastaan

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits ja J.-J. Kasel (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies R. Şereş,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 12.10.2011 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Véleclair SA, edustajanaan avocat É. Arcil,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään N. Rouam ja G. de Bergues,

— Saksan hallitus, asiamiehinään C. Blaschke ja T. Henze,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehenään C. Wissels,

— Portugalin hallitus, asiamiehinään S. Jaulino, L. Ines Fernandes ja R. Campos Laires,

— Euroopan komissio, asiamiehinään D. Recchia, C. Soulay ja F. Dintilhac,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

kuultuaan julkisasiamiehen 17.11.2011 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

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; jäljempänä kuudes direktiivi) 17 artiklan 2 kohdan b alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Véleclair SA (jäljempänä Véleclair) ja Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État (talousarviosta, julkishallinnon tilinpidosta ja valtionuudistuksesta vastaava ministeri) ja joka koskee kansallista lainsäädäntöä, jonka nojalla tuonnin arvonlisäveroa koskevan vähennysoikeuden käyttämisen edellytyksenä on, että veronmaksuvelvollinen on tosiasiallisesti maksanut mainitun veron.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Kuudes direktiivi

3 Kuudennen direktiivin 10 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”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.”

4 Kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 ja 3 kohdassa täsmennetään seuraavaa:

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

– –

Jäsenvaltiot voivat edellä olevista säännöksistä poiketen säätää, että verosaatava syntyy tiettyjen liiketoimien tai tiettyjen verovelvollisryhmien osalta

— joko viimeistään laskun tai laskuna toimivan asiakirjan toimittamishetkellä,

— tai viimeistään kauppahinnan vastaanottamishetkellä,

— taikka, jos laskua tai laskuna toimivaa asiakirjaa ei toimiteta, tai jos se toimitetaan myöhemmin, määrätyn ajan kuluessa verotettavan tapahtuman toteutumishetkestä.

3. Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, jolloin tavaran maahantuonti tapahtuu. Jos tavarat niiden saavuttua yhteisöön asetetaan johonkin 7 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuun menettelyyn, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy vasta, kun tavaraan lakataan soveltamasta tätä menettelyä.

Jos maahantuoduista tavaroista on kannettava yhteisen politiikan mukaisia tulleja, maatalousmaksuja tai vaikutukseltaan vastaavia maksuja, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy kuitenkin silloin, kun nämä yhteisön maksut aiheuttava tapahtuma toteutuu ja maksusaatava syntyy.

Jos maahantuoduista tavaroista ei ole kannettava mitään näistä yhteisön maksuista, jäsenvaltioiden on sovellettava verotettavaan tapahtumaan ja verosaatavan syntymiseen voimassa olevia tullisäännöksiä.”

5 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka [se] on velvollinen maksamaan[,]

a) arvonlisäveron, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut tai suorittanut taikka luovuttaa tai suorittaa toinen, maan alueella veronmaksuvelvollinen verovelvollinen

b) maan alueelle tuoduista tavaroista maksettavan tai maksetun arvonlisäveron

_ _”

6 Kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan b alakohdassa ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta:

_ _

b) 17 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettua vähennystä varten sellaisen tuontiasiakirjan hallussapitoa, jossa verovelvollinen nimetään vastaanottajaksi tai maahantuojaksi ja jossa mainitaan tai josta voidaan laskea kannettavan veron määrä

_ _

2. Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä ilmoituskaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä veromäärä, jonka osalta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää saman ajanjakson aikana 1 kohdan säännösten mukaisesti.

_ _”

7 Kuudennen direktiivin 21 artiklan 2 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan:

_ _

2. maahantuonnissa henkilö tai henkilöt, jotka tuontijäsenvaltio on määrännyt tai hyväksynyt.”

Kansallinen säännöstö

8 Ranskan yleisen verolain (code général des impôts, jäljempänä CGI) 271 §:n II momentin 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavarat ja palvelut käytetään maksuvelvollisten verollisiin liiketoimiin, ja edellyttäen, että nämä liiketoimet oikeuttavat vähennykseen, vero, jonka maksuvelvolliset voivat vähentää, on

– –

b) maahantuonnin yhteydessä peritty vero.

– –”

9 CGI:n 291 §:n I momentin 2 kohdan a alakohdassa täsmennetään seuraavaa:

”Tavaran maahantuonnilla tarkoitetaan

a) sellaisen tavaran saapumista Ranskaan, jonka alkuperämaa tai lähtövaltio on valtio tai alue, joka ei kuulu Euroopan yhteisöön ja jota ei ole luovutettu vapaaseen liikkeeseen – –”

10 CGI:n 293 A §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Maahantuonnissa verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy silloin, kun tavara katsotaan maahantuoduksi 291 §:n I momentin 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

– –

Veron maksaa se, joka on tuonti-ilmoituksessa nimetty tavaroiden todelliseksi vastaanottajaksi.

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

11 Véleclair toi vuosina 1992–1995 Ranskaan polkupyöriä, joiden se ilmoitti olevan peräisin Vietnamista. Ranskan tulliviranomainen katsoi kuitenkin, että kyseisten polkupyörien alkuperämaa oli itse asiassa Kiina, ja laati siten pöytäkirjan väärästä alkuperäilmoituksesta. Véleclairin maksettavaksi määrättiin täten tullimaksuja ja polkumyyntitulleja lähes neljä miljoonaa euroa, ja näistä maksuista oli maksettava arvonlisäveroa 735 437 euroa.

12 Véleclair ei maksanut kyseistä arvonlisäveroa, ja tulliviranomainen ilmoitti tästä veroviranomaiselle, jolla siten oli verosaatava kyseiseltä yhtiöltä. Konkurssituomari totesi 12.2.1999 antamassaan määräyksessä, että verosaatava oli menetetty, koska siitä ei ollut tehty lopullista valvontailmoitusta 12 kuukauden kuluessa Véleclairiin kohdistuvan maksukyvyttömyysmenettelyn julkaisemisesta. Cour de cassation pysytti tämän päätöksen viimeisenä oikeusasteena 8.7.2003 antamallaan tuomiolla.

13 Véleclair vaati palautettavaksi 723 503,37 euron suuruista vähennyskelpoista arvonlisäveromäärää, johon Véleclair katsoi olevansa oikeutettu 31.12.1997 maksamatta jätetyistä tulleista kannetun tuonnin arvonlisäveron korotuksen perusteella.

14 Veroviranomainen hylkäsi tämän hakemuksen sillä perusteella, että CGI:n säännösten mukaan tuonnin arvonlisäveron vähennyksen edellytyksenä on, että kyseinen vero on ensin tosiasiallisesti maksettu. Tribunal administratif d'Orléans vahvisti ensimmäisenä oikeusasteena veroviranomaisen puolustaman näkemyksen. Koska myös cour administrative d'appel de Nantesiin tehty valitus kyseisestä ratkaisusta hylättiin, Véleclair teki kassaatiovalituksen Conseil d'État'han.

15 Véleclair on väittänyt kyseisessä tuomioistuimessa, että sillä olevan vähennysoikeuden käyttäminen ei voinut edellyttää, että vero, jonka se oli velvollinen maksamaan, oli ensin tosiasiallisesti maksettu, koska CGI:n 271 §:n II momentin 1 kohdan b alakohta, jossa säädetään, että arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytyksenä on se, että veroviranomainen on tosiasiallisesti perinyt veron, eikä pelkästään se, että verosaatava on syntynyt, on ristiriidassa kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan b alakohdan kanssa.

16 Näissä olosuhteissa Conseil d'État on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Kun otetaan huomioon muun muassa petoksen vaarat, sallitaanko kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan b alakohdassa, että jäsenvaltio asettaa tuonnin arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytykseksi sen, että veronmaksuvelvollinen on tosiasiallisesti maksanut tämän veron, kun sama henkilö on tuonnin arvonlisäveron veronmaksuvelvollinen ja sitä vastaavan vähennysoikeuden haltija, kuten asia on Ranskassa?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä sitä, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltio voi sen nojalla asettaa tuonnin arvonlisäveroa koskevan vähennysoikeuden edellytykseksi sen, että veronmaksuvelvollinen on ensin tosiasiallisesti maksanut mainitun veron, kun veronmaksuvelvollinen on samalla vähennysoikeuden haltija.

18 Jotta tähän kysymykseen voidaan vastata, on ensimmäiseksi muistutettava, että jo kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan b alakohdan sanamuodon mukaan verovelvollinen saa vähentää maan alueelle tuoduista tavaroista ”maksettavan tai maksetun” arvonlisäveron.

19 Näin ollen jo kyseisen säännöksen sanamuodossa, jossa toistetaan siinä kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa käytetty ilmaus, jonka mukaan verovelvolliset saavat vähentää arvonlisäveron, joka on ”maksettava tai maksettu” tavaroista, jotka on luovutettu tai luovutetaan niille, säädetään selvästi, että verovelvollisella oleva veron vähennysoikeus ei koske ainoastaan verovelvollisen maksamaa arvonlisäveroa vaan myös maksettavana olevaa arvonlisäveroa eli veroa, joka on vielä maksettava.

20 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 56–58 kohdassa todennut, käsite ”maksettava” viittaa nimittäin täytäntöönpanokelpoiseen verosaatavaan ja edellyttää siten, että verovelvollinen on velvollinen maksamaan arvonlisäveron, jonka se haluaa vähentää ostoihin sisältyvänä verona.

21 On yhtäältä lisättävä, että jos unionin lainsäätäjä olisi halunnut asettaa tuonnin arvonlisäveroa koskevan vähennysoikeuden edellytykseksi sen, että mainittu arvonlisävero on ensin tosiasiallisesti maksettu, se olisi voinut tehdä sen nimenomaisesti esimerkiksi poistamalla ilmaisun ”maksettava” mainitusta 17 artiklasta.

22 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdasta luettuna yhdessä saman direktiivin 10 artiklan 3 kohdan kanssa käy toisaalta ilmi, että arvonlisäveron vähennysoikeuden syntyminen ei riipu siitä, onko maahantuodusta tavarasta tai maahantuoduista tavaroista suoritettava vastike maksettu.

23 Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaan tuonnin arvonlisäveroa koskevan vähennysoikeuden edellytykseksi ei voida lähtökohtaisesti asettaa sitä, että kyseinen arvonlisävero on aiemmin tosiasiallisesti maksettu.

24 Toiseksi on todettava, että kuudennen direktiivin muut säännökset vahvistavat tätä kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan b alakohdan tulkintaa.

25 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohta, jossa käytetään myös – kuten tämän tuomion 19 kohdasta ilmenee – ilmaisuja ”maksettava tai maksettu”, on nimittäin ymmärrettävä siten, että sillä, onko veronsaajalle maksettu kyseisten tavaroiden aiemmasta tai myöhemmästä myynnistä maksettava arvonlisävero vai ei, ei ole merkitystä verovelvollisen vähennysoikeuden kannalta (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006, Kok., s. I-483, 54 kohta).

26 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 37 kohdassa, kuudennen direktiivin 18 artiklan, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt”, 1 kohdan b alakohdassa säädetään ainoastaan, että jotta verovelvollinen voi käyttää tuonnin arvonlisäveroa koskevaa vähennysoikeuttaan, sillä on oltava hallussaan ainoastaan tuontiasiakirja, jossa verovelvollinen nimetään vastaanottajaksi tai maahantuojaksi ja ”jossa mainitaan tai josta voidaan laskea” kannettavan veron määrä. Tästä seuraa, ettei mainitun vähennysoikeuden käyttö myöskään edellytä, että tuonnin arvonlisävero on aiemmin tosiasiallisesti maksettu.

27 Kolmanneksi on täsmennettävä, että edellä esitetty tulkinta on kuudennen direktiivin tavoitteiden mukainen, koska sillä varmistetaan, että vähennysoikeus, jota ei lähtökohtaisesti voida rajoittaa, on edelleenkin erottamaton osa arvonlisäverojärjestelmää ja että sitä voidaan yhä soveltaa välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettujen liiketoimien yhteydessä (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04, Kittel ja Recolta Recycling, tuomio 6.7.2006, Kok., s. I-6161, 47 kohta).

28 Mainitulla tulkinnalla turvataan lisäksi kaikkein parhaiten verotuksen neutraalisuuden periaatteen toteutuminen.

29 Tässä yhteydessä on muistutettava, että vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. mm. em. yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 39–42 kohdassa tarkemmin esittämien perusteiden mukaan siitä, että tuonnin arvonlisäveroa koskevan vähennysoikeuden edellytykseksi asetetaan se, että mainittu arvonlisävero on aiemmin tosiasiallisesti maksettu, seuraa se, että verovelvolliseen kohdistetaan tietyksi ajaksi taloudellinen rasite, jota sillä ei pitäisi olla ja jota vähennysjärjestelmällä pyritään nimenomaisesti välttämään.

31 Tätä tulkintaa ei aseta kyseenalaiseksi väite, jonka mukaan on olemassa arvonlisäveroa koskevien petosten tai väärinkäytösten vaara, ellei arvonlisäveroa ensin tosiasiassa makseta.

32 Kuten vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee ensinnäkin, veropetosten, veronkierron ja väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on kuudennessa direktiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan. Sen, joka vaatii arvonlisäveron vähennystä, on osoitettava, että vähennysoikeuden edellytykset täyttyvät, ja veroviranomainen voi, mikäli se toteaa, että vähennysoikeutta on käytetty vilpillisesti, vaatia vähennettyjen määrien takaisin maksamista taannehtivasti. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on siten evätä vähennysoikeus, jos asiassa voidaan asiakirjoista ilmenevien objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että vähennysoikeuteen vedotaan vilpillisesti (ks. mm. em. yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 54 ja 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Ei myöskään voida pätevästi väittää, että maahantuontia on pidettävä liiketoimena, jonka suhteen on olemassa lisääntynyt petoksen tai väärinkäytöksen vaara. Tavaran maahantuonnissa on nimittäin kyse fyysisestä toimesta, jonka toimivaltainen viranomainen todistaa ja jonka se voi tarkistaa esitettäessä mainittu tavara tullissa.

34 Lopuksi se, että tuonnin arvonlisäveron maksuvelvollinen on samalla mainitun arvonlisäveron vähennysoikeuden haltija, ei sellaisenaan lisää arvonlisäveroa koskevien petosten tai väärinkäytösten vaaraa. Kuten Euroopan komissio on huomauttanut, se, että yksi ja sama henkilö on samalla arvonlisäveron maksuvelvollinen ja vähennysoikeuden haltija, muistuttaa päinvastoin kuudennessa direktiivissä säädetyn käännettyä verovelvollisuutta koskevan menettelyn mukaista tilannetta. Kuten unionin lainsäätäjä on yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) johdanto-osan 42 perustelukappaleessa toistanut, tällä menettelyllä torjutaan muun muassa tietynlaisten liiketoimien yhteydessä havaittuja veropetoksia ja veronkiertoa.

35 Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, ettei jäsenvaltio voi sen nojalla asettaa tuonnin arvonlisäveroa koskevan vähennysoikeuden edellytykseksi sitä, että veronmaksuvelvollinen on ensin tosiasiallisesti maksanut mainitun veron, kun veronmaksuvelvollinen on samalla vähennysoikeuden haltija.

Oikeudenkäyntikulut

36 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 (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 2 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, ettei jäsenvaltio voi sen nojalla asettaa tuonnin arvonlisäveroa koskevan vähennysoikeuden edellytykseksi sitä, että veronmaksuvelvollinen on ensin tosiasiallisesti maksanut mainitun veron, kun veronmaksuvelvollinen on samalla vähennysoikeuden haltija.

Allekirjoitukset