JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JÁN MAZÁK
26 päivänä helmikuuta 2008 [1]

1. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (alueellinen hallinto-oikeus, Wrocław) (Puola) pyytää nyt esillä olevassa ennakkoratkaisuasiassa tulkintaa EY 5 artiklan kolmannen kohdan määräyksestä yhdessä ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin [2] 2 artiklan ja kuudennen arvonlisäverodirektiivin [3] 18 artiklan 4 kohdan ja 27 artiklan 1 kohdan kanssa.

2. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin epäilee erityisesti sitä, ovatko puolalaiset säännökset, joissa määritellään määräaika, jonka kuluessa arvonlisäveron vähentämättä jäänyt osa (liikaa maksettu arvonlisävero) on palautettava EU-arvonlisäverovelvollisten [4] pankkitilille rekisteröintiä seuraavien 12 ensimmäisen kuukauden aikana, sekä tämän määräajan lyhentämisen ehdot, yhteisön oikeuden säännösten mukaisia.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annettu ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY (EYVL 71, s. 1301; jäljempänä ensimmäinen direktiivi).

3 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

4 – Tällä tarkoitetaan niitä verovelvollisia, jotka ovat ilmoittaneet verotoimistolleen aikeestaan suorittaa tavaroiden tai palvelujen ensimmäinen yhteisömyynti tai yhteisöhankinta. Ks. jäljempänä puolalaiset säännökset, jotka koskevat tässä tilanteessa syntyvää rekisteröitymisvelvollisuutta.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön oikeus*

3. EY:n perustamissopimuksen 5 artiklan kolmannessa kohdassa määrätään, että ”yhteisön toiminnassa ei saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän sopimuksen tavoitteiden saavuttamiseksi”.

4. Ensimmäisen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta

on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.

Yhteistä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan vähittäiskauppavaiheen päättymiseen saakka.”

5. Kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jos vähennysten määrä ylittää ilmoituskaudelta maksettavan veron määrän, jäsenvaltiot voivat siirtää ylimenevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen tarkemmin määräämillänsä ehdoilla.

– –”

6. Kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa säädetään lisäksi seuraavaa:

”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.”

B *Kansallinen lainsäädäntö*

7. 11.3.2004 annetun Ustawa o podatku od towarów i usług -lain (tavaroista ja palveluista perittävää veroa koskeva Puolan laki),[5] sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (jäljempänä Puolan arvonlisäverolaki), 87 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Jos vähennyskelpoisen, ostoihin sisältyvän veron määrä – – on suurempi kuin tietyltä verokaudelta maksettava myynteihin sisältyvä vero, verovelvollisilla on oikeus vähentää erotusta vastaava summa seuraavilla tilityskausilla maksettaviksi kuuluvista veroista tai saada tämä summa palautuksena pankkitilille.

2. – – Veron erotus palautetaan 60 päivän kuluessa siitä, kun verovelvollinen on jättänyt ilmoituksen.

Jos palautuksen oikeellisuus vaatii lisäselvityksiä, verotoimisto voi pidentää määräaikaa, kunnes tarpeellinen selvitysmenettely on saatu päätökseen. Jos selvitysmenettely osoittaa edellä mainitun palautuksen oikeutetuksi, verotoimisto maksaa verovelvolliselle hänelle kuuluvan summan korkoineen, jotka määräytyvät niiden korkojen mukaisesti, jotka verovelvolliselta perittäisiin niissä tapauksissa, että maksua olisi mahdollista lykätä tai se voitaisiin maksaa useissa erissä.

5 – Dziennik Ustaw (Puolan tasavallan lakikokoelma) nro 54, 535 kohta.

3. Jos palautettava verojen välinen erotus ylittää niiden tavaroiden ja palvelujen, jotka verovelvollinen lukee tuloverosäännösten nojalla osaksi poistokelpoista käyttöomaisuuttaan sekä aineetonta ja oikeudellista omaisuuttaan, hankintaan sisältyvän veron määrän – – kun tähän määrään on lisätty 22 prosenttia verovelvollisen siitä liikevaihdosta, jota verotetaan 41 §:n 1 momentissa säädettyjä verokantoja alempien verokantojen mukaisesti, ja liikevaihto, joka muodostuu 86 §:n 8 momentin 1 kohdassa tarkoitetuista tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista, edellä mainittu erotus palautetaan 180 päivän kuluessa ilmoituksen jättämisestä.

3a. Edellä 3 momentissa mainittuun liikevaihtoon lasketaan liikevaihto, joka muodostuu kauppasaatavista, jonka osalta verovelka määräytyy 19 §:n 12 momentin tai 20 §:n 3 momentin mukaisesti, mikäli veroviranomaisille on toimitettu vakuustalletus, joka vastaa suuruudeltaan veroa, joka olisi maksettava, jos liikevaihto olisi koskenut tavaroiden myyntiä maan alueella; talletusta edellytetään kyseisellä velalla katettujen tavaroiden viennin tai yhteisömyynnin vahvistavien asiakirjojen esittämiseen saakka. – –”

8. Arvonlisäverolain 97 §:ssä todetaan seuraavaa:

”1. Edellä 15 §:ssä tarkoitetuilla verovelvollisilla, joilla on velvollisuus rekisteröityä toiminnassa oleviksi arvonlisäverovelvollisiksi, on velvollisuus ennen ensimmäisen yhteisömyynnin tai yhteisöhankinnan suorittamista ilmoittaa verotoimiston johtajalle 96 §:n mukaisella rekisteröinti-ilmoituksella aikeesta aloittaa tällainen toiminta.

– –

5. Niiden verovelvollisten osalta, jotka aloittavat 5 §:ssä tarkoitetun toiminnan, sekä niiden verovelvollisten osalta, jotka ovat aloittaneet tällaisen toiminnan vähemmän kuin 12 kuukautta ennen 1 momentin mukaisen ilmoituksen tekemistä ja jotka on rekisteröity EU-arvonlisäverovelvollisiksi,[6] verojen erotuksen palauttamisen määräaikaa, jota koskee 87 §:n 2, 4, 5 ja 6 momentti, pidennetään 180 päivään.[7]

– –

7. Edellä 5 momentin säännöksiä ei sovelleta, jos verovelvollinen [toimittaa] veroviranomaiselle 250 000 zlotyn suuruisen vakuuden, joka on i) vakuustalletus, ii) omaisuusvakuus tai iii) pankkitakaus. Tätä nimitetään jäljempänä vakuudeksi.”

6 – Niihin viitataan jäljempänä ilmaisulla ”uudet EU-arvonlisäverovelvolliset”.

7 – Lisäselvityksiä edellyttäviin tapauksiin sovellettavia 87 §:n 2 momentin toista ja kolmatta virkettä sovelletaan vastaavasti.

II Tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet sekä ennakkoratkaisukysymykset

9. Tammikuulta 2006 tekemäänsä VAT-7-ilmoitukseen kantaja (Alicja Sosnowska) merkitsi arvonlisäveron vähentämättä jääneen osan suuruudeksi 44 782 Puolan zlotya. Hän vaati Świdnican verotoimistoa palauttamaan tämän liikaa maksetun arvonlisäveron 60 päivän määräajassa ilmoituksen jättämisestä muun muassa kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohtaan vedoten.

10. Świdnican verotoimisto kuitenkin kieltäytyi palauttamasta summaa arvonlisäverolain 87 §:n 1 ja 2 momentin ja 97 §:n 5 ja 7 momentin nojalla. Päätöksensä perusteluissa veroviranomainen totesi, että verovelvollinen ei ole täyttänyt arvonlisäverolain säännöksissä määriteltyjä ehtoja arvonlisäveron erotuksen palauttamiseksi verovelvollisen pankkitilille 60 päivän kuluessa, koska verovelvollinen ei ole toimittanut veroviranomaiselle 250 000 Puolan zlotyn (noin 62 000 euroa) suuruista vakuustalletusta, omaisuusvakuutta tai pankkitakausta.

11. Kantaja teki tästä päätöksestä oikaisuvaatimuksen Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychunille (Wrocławin veroviraston Wałbrzychin toimipisteen johtaja, jäljempänä verotoimisto) johtajalle, joka jätti voimaan viranomaisen alkuperäisen päätöksen. Tämän jälkeen kantaja valitti verotoimiston päätöksestä Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiuhun.

12. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin epäilee kyseessä olevien kansallisten säännösten yhteensoveltuvuutta yhteisön oikeuden kanssa, ja tässä tilanteessa se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Antaako EY:n perustamissopimuksen 5 artiklan kolmannen kohdan määräys yhdessä [ensimmäisen direktiivin] 2 artiklan ja [kuudennen direktiivin] 18 artiklan 4 kohdan kanssa jäsenvaltiolle oikeuden sisällyttää kansallisiin arvonlisäverosäädöksiin [Puolan arvonlisäverolain] 97 §:n 5 ja 7 momentissa vahvistettuja sääntöjä?

2) Ovatko [Puolan arvonlisäverolain] 97 §:n 5 ja 7 momentissa vahvistetut säännöt kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja erityistoimenpiteitä tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi?”

13. Puolan hallitus ja komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia ja 22.11.2007 pidetyssä istunnossa suullisia huomautuksia. Kantaja puolestaan ei ole esittänyt omia perusteluja vaan on viitannut yleisesti kansallisen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnössä esittämään näkemykseen, jota hän kannattaa.

III Arviointi

A *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

14. Vaikka kansallinen tuomioistuin kysyy ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessään, antaako EY:n perustamissopimuksen 5 artiklan kolmannen kohdan määräys yhdessä ensimmäisen direktiivin 2 artiklan ja kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdan kanssa jäsenvaltiolle oikeuden sisällyttää kansallisiin arvonlisäverosäädöksiin Puolan arvonlisäverolain 97 §:n 5 ja 7 momentissa vahvistettujen sääntöjen kaltaisia sääntöjä, kysymys koskee ymmärtääkseni sitä, ovatko liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamista koskevat puolalaiset säännöt – joilla tällaisen palauttamisen määräaikaa pidennetään uusien EU-arvonlisäverovelvollisten osalta 60 päivästä 180 päivään, jolleivät ne toimita veroviranomaiselle 250 000 Puolan zlotyn suuruista vakuutta – yhteensopivia yhteisön oikeuden kanssa ja erityisesti kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdan kanssa, kun otetaan huomioon verotuksen neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate.

15. Ensinnäkin on huomautettava, että kuudennessa direktiivissä ei määritellä täsmällisesti ehtoja, joiden mukaisesti jäsenvaltioiden on palautettava liikaa maksettu arvonlisävero verovelvollisen tilille.

16. On kuitenkin muistettava, että jäsenvaltioiden on yhteisön direktiiveillä niille annettua valtaa käyttäessään joka tapauksessa noudatettava yhteisön oikeusjärjestyksen osana olevia yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluu muun muassa suhteellisuusperiaate. Lisäksi kuudennen direktiivin tulkitsemisessa ja soveltamisessa on otettava huomioon sen taustalla oleva verotuksen neutraalisuuden periaate.

17. Vaikka yhteisöjen tuomioistuin on tältä osin katsonut, että jäsenvaltioilla on tietty liikkumavara, kun ne säätävät arvonlisäveron vähentämättä jäävän määrän palauttamistavoista, on kuitenkin niin, että koska arvonlisäveron vähentämättä jääneen määrän palauttaminen on yksi niistä perustekijöistä, joilla taataan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatteen soveltaminen, jäsenvaltioiden määrittämillä tavoilla ei saada vaarantaa tätä periaatetta siten, että arvonlisävero jää kokonaan tai osittain verovelvollisen rasitteeksi. [8]

18. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että jäsenvaltion määrittämien arvonlisäveron vähentämättä jääneen määrän palauttamistapojen on oltava sellaisia, että ne sallivat asianmukaisin tavoin kyseiseen määrään perustuvan koko saatavan suorittamisen verovelvolliselle. Tämä edellyttää sitä, että palauttaminen suoritetaan kohtuullisen ajan kuluessa käteissuorituksena tai vastaavalla tavalla. Käyttöön otetusta palautusjärjestelmästä ei kuitenkaan saa aiheutua verovelvolliselle minkäänlaista taloudellista riskiä. [9]

8 – Ks. asia C-78/00, komissio v. Italia, tuomio 25.10.2001 (Kok. 2001, s. I-8195, 32 ja 33 kohta).

9 – Ibidem, 34 kohta.

19. Tässä vaiheessa on todettava, että Puolan hallitus väittää kyseessä olevien kansallisten toimenpiteiden olevan tarpeellisia veropetosten tai veronkierron estämiseksi. Tässä yhteydessä ymmärrän, että veropetosten tai veronkierron estäminen on hyväksyttävä tavoite. [10] Jäsenvaltioilla on siis oikeutettu intressi ryhtyä asianmukaisiin toimiin taloudellisten etujensa suojaamiseksi, ja yhteisöjen tuomioistuin onkin katsonut, että ”veropetosten, veronkierron ja mahdollisten väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on kuudennessa direktiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan”. [11]

20. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee kuitenkin, että suhteellisuusperiaatteen mukaisesti jäsenvaltioiden on turvauduttava sellaisiin keinoihin, jotka samalla, kun niiden avulla voidaan tehokkaasti saavuttaa kansallisella lainsäädännöllä tavoiteltu päämäärä, kuitenkin haittaavat mahdollisimman vähän kyseisellä yhteisön lainsäädännöllä tavoiteltujen päämäärien saavuttamista ja siinä asetettujen periaatteiden noudattamista. Vaikka on siis perusteltua, että jäsenvaltion antamilla säännöksillä pyritään mahdollisimman tehokkaasti turvaamaan veronsaajan oikeudet, kyseiset säännökset eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin tämän päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen. Niitä ei näin ollen voida soveltaa siten, että niiden johdosta arvonlisäveron vähennysoikeus järjestelmällisesti asetettaisiin kyseenalaiseksi, sillä kyseinen vähennysoikeus on yksi arvonlisäveroa koskevalla yhteisön säännöstöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista. [12]

21. Sen kysymyksen osalta, ovatko esillä olevassa asiassa kyseessä olevat, liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamista koskevat kansalliset säännökset näiden vaatimusten mukaisia, on huomautettava ensinnäkin, että verovelvollisen oikeutta saada liikaa maksettu arvonlisävero kokonaisuudessaan palautetuksi ei sinänsä kyseenalaisteta. Lisäksi tällainen palautus oli pääasiassa mahdollinen myös siten, että liikaa maksettu arvonlisävero olisi siirretty seuraavalle verokaudelle. [13] Näin ollen esillä olevassa asiassa kyse on palautusoikeuteen sovellettavista menettelyistä.

22. Puolan arvonlisäverolain 87 §:n 3 momentin ja 3 a momentin mukaisesti liikaa maksettu arvonlisävero on palautettava verovelvollisen pankkitilille 60 päivän kuluessa. Uutena EU-arvonlisäverovelvollisena kantajalla on oikeus siihen, että hänen liikaa maksamansa arvonlisävero maksetaan takaisin 180 päivän kuluessa. Jos veroviranomaisille on toimitettu 250 000 zlotyn

10 – Ks. tältä osin julkisasiamies Fennellyn yhdistetyissä asioissa C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, Molenheide ym., tuomio 18.12.1997, 20.3.1997 esittämä ratkaisuehdotus (Kok. 1997, s. I-7281, 37–39 kohta).

11 – Ks. asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1609, 71 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04, Kittel ja Recolta Recycling, tuomio 6.7.2006 (Kok. 2006, s. I-6161, 54 kohta) ja yhdistetyt asiat C-487/01 ja C-7/02, Gemeente Leusden ja Holin Groep, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-5337, 76 kohta). Ks. myös julkisasiamies Cosmasin yhdistetyissä asioissa C-177/99 ja C-181/99, Ampafrance ja Sanofi, 23.3.2000 esittämä ratkaisuehdotus (Kok. 2000, s. I-7013, 70 ja 72 kohta); edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Molenheide ym., tuomion 47 kohta ja julkisasiamies Poiares Maduron yhdistetyissä asioissa C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006, 16.2.2005 esittämänsä ratkaisuehdotus (Kok. 2006, s. I-483, 43 kohta).

12 – Ks. edellä alaviitteessä 10 mainitut yhdistetyt asiat Molenheide ym., tuomion 46 ja 47 kohta. Ks. myös esimerkkinä kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdan osalta edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Halifax ym., tuomion 92 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen. Veropetosten estämisen osalta ks. asia C-146/05, Albert Collée, tuomio 27.9.2007 (Kok. 2007, s. I-7861, 26 kohta) ja myös julkisasiamies Cosmasin asiassa C-361/96, Société générale des grandes sources, tuomio 11.6.1998, 12.2.1998 esittämä ratkaisuehdotus (Kok. 1998, s. I-3495, 14 kohta).

13 – Kantaja vaati esillä olevassa asiassa Puolan lainsäädännön mukaisesti liikaa maksetun arvolisäveron palauttamista hänen pankkitililleen (ns. välitön palautus). Toiseen vaihtoehtoon eli liikaa maksetun arvonlisäveron siirtämiseen seuraavalle verokaudelle viitataan ilmauksella välillinen palautus.

suuruinen vakuus, tätä määräaikaa voidaan kuitenkin lyhentää 60 päivään. [14]

23. Minun on huomautettava, että toisin kuin asianosaiset näyttävät antavan ymmärtää, en katso, että tässä yhteydessä olisi ratkaiseva merkitys sillä, kumpaa arvonlisäveron palautukseen sovellettavaa määräaikaa – 60 päivän vai 180 päivän määräaikaa – olisi pidettävä ”perusmääräaikana”. Mielestäni kyseessä olevaa puolalaista lainsäädäntöä olisi arvioitava pikemminkin kokonaisuutena siten, että otetaan erityisesti huomioon uusiin EU-arvonlisäverovelvollisiin sovellettava määräaika (määräajan pidentäminen).

24. Mielestäni kyseessä oleva lainsäädäntö ei ole edellä esitettyjen, liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamista koskevien vaatimusten mukainen.

25. Ensinnäkin on pantava merkille, että kaikkien uusien EU-verovelvollisten osalta 60 päivän määräaikaa pidennetään (automaattisesti) 180 päivään, elleivät ne toimita veroviranomaisille vakuutta. Näin ollen kyseessä olevilla kansallisilla säännöksillä säädetään yleisesti ja kaavamaisesti 180 päivän määräajasta tekemättä tämän määräajan osalta eroa niiden verovelvollisten eri ryhmien kesken, jotka kuuluvat uusien EU-verovelvollisten ”osajärjestelmään”. Näin ollen yleisenä oletuksena on ilman mitään objektiivista perustetta, että näiden verovelvollisten toiminta saattaa aiheuttaa vahinkoa veronsaajan eduille. [15]

26. Toiseksi olen kansallisen tuomioistuimen kanssa samaa mieltä myös siitä, että sen vuoksi, että 180 päivän määräaika – jonka aikana verovelvolliselta tosiasiallisesti pidätetään oikeus arvonlisäveron vähentämiseen – on: i) kuusi kertaa pitempi kuin sovellettava arvonlisäveron tilityskausi (eli yksi kuukausi) ja ii) kolme kertaa pitempi kuin erityisen monimutkaisten tapausten käsittelyyn varattu perusajanjakso (kaksi kuukautta), [16] sitä voidaan tämän takia pitää kohtuuttomana. Vakuuden, jolla pyritään suojaamaan veronsaajan edut, suuruus on noin 62 000 euroa, eli se on satakertainen, kun sitä verrataan keskimääräiseen kuukausituloon Puolan taloudessa.

27. Lisäksi on todettava sen tilanteen osalta, jossa uuden EU-arvonlisäverovelvollisen on toimitettava tällainen vakuus, jotta häneen sovelletaan 60 päivän määräaikaa, että

14 – Vakuus ei ole edellytys liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamiselle. Sen sijaan sitä edellytetään niiltä, jotka haluavat saada palautuksen aiemmin kuin 180 päivän kuluessa. Verovelvollinen, joka on 12 kuukauden ajan jättänyt veroilmoitukset sekä maksanut ajallaan kaikki verot, luonnollisilta henkilöiltä perittävä tulovero mukaan lukien, voi anoa vakuuden vapauttamista tai palauttamista.

15 – Kuten kansallinen tuomioistuin perustellusti toteaa, 180 päivän määräajan soveltaminen kaikkiin EU-arvonlisäverovelvollisiin ja niiden luokittelu (ensimmäisen 12 kuukauden ajan niiden arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisestä alkaen) henkilöiksi, joiden toiminnan katsotaan uhkaavan veronsaajan etuja, näyttäisi olevan liian mekaaninen lähestymistapa, koska asiaa koskevissa kansallisissa säännöksissä ei määritellä ehtoja, joiden täyttyessä voitaisiin objektiivisesti todeta, että näiden verovelvollisten toiminta saattaa aiheuttaa vahinkoa veronsaajan eduille. Tällaisella toteamuksella voitaisiin perustella ”epärehellisten” verovelvollisten rankaisemista ja epäedullisempaa kohtelua niihin henkilöihin verrattuna, jotka ovat harjoittaneet arvonlisäverollista toimintaa yli 12 kuukauden ajan rekisteröitymispäivästä lukien, sekä niihin henkilöihin verrattuna, jotka ovat maksaneet arvonlisäveroa asianmukaisesti ensimmäisen toimintavuotensa ajan.

16 – Siten kuin tämä ilmenee Puolan yleisestä verolaista. Kansallinen tuomioistuin viittaa 29.8.1997 annetun Ustawa Ordynacja Podatkowan (yleinen verolaki) 139 §:n 1 momenttiin.

tässä vaiheessa elinkeinonharjoittaja vasta kehittää toimintaansa ja, kuten käytäntö osoittaa, tässä vaiheessa investointikustannukset ovat merkittäviä ja elinkeinonharjoittaja ei useinkaan vielä harjoita toimintaansa laajassa mittakaavassa. Tämän vuoksi liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamisen odottaminen vähintään 180 päivän ajan ja/tai 250 000 zlotyn suuruisen summan käyttömahdollisuuksien epääminen voivat vaikuttaa merkittävästi verovelvollisen taloudelliseen tulokseen. [17] Lisäksi yhteisön markkinoille pääseminen näyttäisi olevan puolalaiselle suuremmalle yritykselle paljon helpompaa kuin puolalaiselle pienelle elinkeinonharjoittajalle (tällainen summa saattaa tosiasiallisesti olla jälkimmäiselle jopa ylitsepääsemätön este).

28. Vakuuden, joka on suuruudeltaan 250 000 zlotya, vaatiminen ja vaihtoehtoinen, liikaa palautetun arvonlisäveron saaminen takaisin vasta 180 päivän kuluttua voivat käytännössä olla este, joka haittaa pieniä ja keskisuuria yrityksiä, jotka haluavat käydä kauppaa yhteisön markkinoilla. Olen joka tapauksessa komission kanssa samaa mieltä siitä, että 250 000 zlotyn suuruisen kiinteän summan [18] vaatiminen automaattisesti kaikilta uusilta EU-arvonlisäverovelvollisilta, jotta niihin voidaan soveltaa 60 päivän määräaikaa, näyttäisi joka tapauksessa yleisesti ottaen ylittävän sen, mikä on tarpeen veropetosten torjumiseksi ja veronsaajan etujen suojaamiseksi.

29. Sen väitteen osalta, että 180 päivän määräaika (tai vaihtoehtoisesti vakuuden toimittaminen) on tarpeen yhteisön sisäisten liiketoimien tarkastamiseksi, [19] on ensinnäkin todettava, ettei Puolan hallitus ole riittävässä määrin selvittänyt, miksi se haluaa yleisesti käyttöönsä 180 päivää. Vaikka kyseisen hallituksen väittämän mukaan siihen, että Puolan viranomaiset saavat vastauksen muilta jäsenvaltioilta, kuluu 60 prosentissa tapauksia enemmän kuin kolme kuukautta, tästä ei kuitenkaan itsestään seuraa, ettei veropetosten ja veronkierron estämiseksi voitaisi määrätä 180 päivän pituista määräaikaa (joka tarkoittaa kuutta kokonaista kuukautta) yhtään lievempää määräaikaa.

30. On syytä muistaa, että jäsenvaltioiden viranomaisilla on käytössään hallinnollista yhteistyötä ja apua tarjoavat yhteisön välineet, joista on säädetty arvonlisäverotuksen virheettömän toimittamisen turvaksi ja arvonlisäverotukseen liittyvien petosten ja veronkierron ehkäisemiseksi. Näistä mainittakoon neuvoston asetus (EY) N:o 1798/2003 [20] ja komission asetus (EY) N:o 1925/2004. [21]

31. Käyttäen analogisesti samaa perustetta kuin julkisasiamies Kokott asiassa N totean lisäksi olevani hänen kanssaan samaa mieltä siitä, että vaikka käytännössä nämä jäsenvaltioiden käytössä olevat yhteistyön keinot

17 – On näin ollen ilmeistä, että tällainen summa on kiistattomasti taloudellinen rasite.

18 – Veroviranomaisillehan ei ole mahdollista mukauttaa vakuuden määrää kunkin yksittäistapauksen mukaiseksi.

19 – Puolan hallitus toteaa, että 180 päivän määräaikaa edellytetään sen vuoksi, että yhteisön sisäiseen liiketoimeen on sovellettava muun muassa VIES-järjestelmän (alv-tietojen vaihtojärjestelmä) mukaisia tarkastuksia, mihin kyseisen hallituksen mielestä menee oma aikansa.

20 – Hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla ja asetuksen (ETY) N:o 218/92 kumoamisesta 7.10.2003 annettu neuvoston asetus (EUVL L 264, s. 1).

21 – Hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1798/2003 eräiden säännösten täytäntöönpanoa koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen vahvistamisesta 29.10.2004 annettu komission asetus (EUVL L 331, s. 13). Ks. tältä osin asia C-73/06, Planzer Luxembourg, tuomio 28.6.2007 (Kok. 2007, s. I-5655, 48 kohta).

eivät aina toimine joutuisasti ja tyydyttävällä tavalla, jäsenvaltiot eivät voi kuitenkaan vedota veroviranomaistensa välisen yhteistyön puutteisiin perustellakseen tällä vähennysoikeuden kaltaisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteen rajoittamista. [22]

32. Joka tapauksessa ja ennen kaikkea lienee kuitenkin ilmeistä, että tällainen tarve – se, että tarkastusten tekemiseen on riittävästi aikaa – on jo otettu huomioon Puolan arvonlisäverolain 87 §:n 2 ja 3 momentin ja 97 §:n 5 momentin säännöksissä. [23] Tämän vuoksi Puolan hallituksen perustelut 180 päivän määräajan (tai vaihtoehdoksi tarjotun vakuuden toimittamisen) puolesta eivät ole erityisen vakuuttavia.

33. Tässä tilanteessa, vaikka jäsenvaltioita ei ole periaatteessa estetty ryhtymästä varotoimiin, joilla pyritään varmistamaan oletetun, vähentämättä jääneen arvonlisäveron, sellaisena kuin se ilmenee verovelvollisen tätä varten tekemän ilmoituksen tiedoista, oikeellisuus, kyseiset kansalliset toimenpiteet ovat mielestäni suhteettomia siltä osin kuin niistä seuraa, että uusiin EU-verovelvollisiin kohdistuu niiden takia erityisen suuri rasitus. Näiden toimenpiteiden takia mainitut verovelvolliset eivät voi saada takaisin koko saatavaansa asianmukaisin tavoin eivätkä etenkään kohtuullisen ajan kuluessa.

34. Olen sitä mieltä, ettei jäsenvaltioiden pidä voida suojella itseään veropetoksilta tai veronkierrolta siten, että ne vaativat kaikkia tai jopa vain joitakin uusia EU-verovelvollisia kantamaan arvonlisäverosta aiheutuvan taloudellisen rasituksen. Jos määräajat ovat liian pitkiä, verovelvollisiin itseensä kohdistuu arvonlisäverorasitus ainakin osittain, mikä vaarantaa järjestelmän neutraalisuuden. Valtion on itse ensisijaisesti kannettava: i) vastuu verotusjärjestelmänsä hallinnoinnista, muun muassa veropetosten ja veronkierron estämisestä, sekä ii) tähän liittyvät riskit.

35. Lisäisin vielä, että ”[vaikka] yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä ei ole lausua siitä, kuinka asianmukaisia veropetosten ja veron kiertämisen estämisen kannalta muut mahdolliset keinot [voisivat olla]”, [24] veronsaajan näiden etujen turvaamiseen on varmasti olemassa vähemmän rasittavia ja rajoittavia keinoja. Olisi esimerkiksi mahdollista suhteuttaa vakuuden määrä vähentämättä jääneeseen, palautettavaan arvonlisäveroon, [25] tai se voisi olla riippu-

22 – Näin siitäkin huolimatta, että julkisasiamies Kokott käyttää tätä perustetta perusvapauksien rajoittamisen yhteydessä. Ks. hänen asiassa C-470/04, N, tuomio 7.9.2006, 30.3.2006 esittämänsä ratkaisuehdotus (Kok. 2006, s. I-7409, 114 kohta).

23 – Näin on silloin, kun palautuksen perustelemiseksi on tehtävä lisäselvityksiä. Lisäselvityksiin sovellettavia määräaikoja ei ole määritelty. Jos palautus todetaan lopuksi oikeutetuksi, veroviranomaisten on maksettava verovelvolliselle hänelle kuuluva summa korkoineen.

24 – Ks. edellä alaviitteessä 11 mainitut yhdistetyt asiat Ampafrance ja Sanofi, tuomion 62 kohta.

25 – Tällä tavalla näytetäänkin melko hiljattain Puolan arvonlisäverolainsäädäntöön ehdotetussa muutoksessa tästä vakuudesta alun perin säädetyn. Nämä näkökohdat (jotta vakuus olisi oikeassa suhteessa liikaa maksettuun arvonlisäveroon nähden) ovat merkille pantavia erityisesti, kun otetaan huomioon se, että vakuuden määrä ei (nykyisellään) ole missään suhteessa uuden EU-arvonlisävelvollisen veronsaajalle aiheuttamaan tosiasialliseen tai todelliseen riskiin. Ks. esim. asia C-262/99, Louloudakis, tuomio 12.7.2001 (Kok. 2001, s. I-5547, 69 kohta). Tähän lisättäköön, että 250 000 zlotyn suuruista vakuutta edellytetään tällä hetkellä itse asiassa jopa silloin, kun kyseessä on muutoin arvoltaan täysin merkityksetön yhteisömyynti. Sivuhuomautuksena mainittakoon, että esillä olevassa asiassa vakuus on määrällisesti neljä kertaa suurempi kuin kantajan palautettavaksi vaatima liikaa maksettu arvonlisävero.

vainen verovelvollisen yrityksen taloudellisesta koosta ja/tai maksukyvystä, jotka voitaisiin oletettavasti päätellä ilmoituksen perusteella. Vaihtoehto voisi olla tiettyjen kynnysarvojen soveltaminen.

36. Lopuksi todettakoon, että pääasiassa kyseessä olevien kansallisten toimenpiteiden kaltaiset toimenpiteet eivät kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdan mukaisesti saa olla lähtökohtaisesti suhteettomia ja sellaisia, että niillä heikennetään yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteiden, erityisesti vähennysoikeuden toteuttamista.

37. On edellä esitettyjen näkökohtien valossa kansallisen tuomioistuimen tehtävänä ratkaista ja selvittää – ottaen huomioon sen käsiteltäväksi saatetun asian kaikki merkitykselliset olosuhteet – ovatko kyseessä olevat kansalliset toimenpiteet yhteensopivia neutraalisuus- ja suhteellisuusperiaatteiden kanssa, ja mainitun tuomioistuimen on jätettävä tarvittaessa soveltamatta kaikkia yhteisön oikeuden vastaisia kansallisia oikeussääntöjä. [26]

26 – Soveltamatta jättämisen osalta ks. asia C-357/06, Frigerio Luigi & C., tuomio 18.12.2007 (Kok. 2007, s. I-12311, 28 kohta). Tässä tuomion kohdassa viitataan asiaan 157/86, Murphy ym., tuomio 4.2.1988 (Kok. 1988, s. 673, Kok. Ep. IX, s. 353, 11 kohta) ja asiaan C-208/05, ITC, tuomio 11.1.2007 (Kok. 2007, s. I-181, 68 ja 69 kohta).

B *Toinen ennakkoratkaisukysymys*

38. Toisella ennakkoratkaisukysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, voitaisiinko kyseessä olevia kansallisia toimenpiteitä kuitenkin pitää kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina erityistoimenpiteinä tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi.

39. Mielestäni toiseen kysymykseen voidaan vastata lyhyesti. Siitä riippumatta, ovatko kyseessä olevat kansalliset toimet tosiasiassa tällaisia erityistoimenpiteitä, niitä ei voida pitää sellaisina siitä yksinkertaisesta syystä, että – kuten tuomioistuimelle toimitetusta aineistosta ja Puolan hallituksen esittämistä väitteistä epäsuorasti ilmenee [27] – Puolan tasavalta ei ole käyttänyt kuudennen direktiivin 27 artiklassa nimenomaisesti säädettyä muodollista menettelyä, eikä sille ole annettu 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua lupaa. [28]

27 – Hallitushan katsoo, ettei kyseessä olevia toimenpiteitä voida pitää kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina ”erityistoimenpiteinä”, koska tällä artiklalla ei säädetä kausista ja menettelyistä, joita sovelletaan vähentämättä jääneen arvonlisäveron palauttamiseen. Tällaiset kysymykset kuuluvat jäsenvaltioiden harkintavaltaan.

28 – Ks. asia 50/87, komissio v. Ranska, tuomio 21.9.1988 (Kok. 1988, s. 4797, Kok. Ep. IX, s. 615, 22 kohta); julkisasiamies Slynnin yhdistetyissä asioissa 123/87 ja 330/87, Jeunehomme ja EGI, tuomio 14.7.1988, 31.5.1988 esittämä ratkaisuehdotus (Kok. 1988, s. 4517 ja 4535); asia 5/84, Direct Cosmetics, tuomio 13.2.1985 (Kok. 1985, s. 617, 37 kohta) ja asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311, 33–35 kohta). Ks. myös asia 324/82, komissio v. Belgia, tuomio 10.4.1984 (Kok. 1984, s. 1861).

IV Ratkaisuehdotus

40. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiun esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 18 artiklan 4 kohta on lähtökohtaisesti esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisille kansallisille toimenpiteille, jotka ovat suhteettomia ja heikentävät sellaisenaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteiden, erityisesti vähennysoikeuden, toteuttamista.

2) Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisilla kansallisilla toimenpiteillä vahvistettuja sääntöjä ei voida pitää direktiivin 77/388/ETY 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina erityistoimenpiteinä tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, koska niissä on jätetty noudattamatta direktiivin 77/388/ETY 27 artiklassa säädettyä muodollista menettelyä.