UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

3 päivänä joulukuuta 2009 *

Asiassa C-433/08,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 13.8.2008 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 1.10.2008, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Yaesu Europe BV

vastaan

Bundeszentralamt für Steuern,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: kolmannen jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts, joka hoitaa neljännen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis (esittelevä tuomari) ja J. Malenovský,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: Y. Bot,
kirjaaja: hallintovirkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 16.9.2009 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Yaesu Europe BV, edustajanaan Rechtsanwalt B. Burgmaier,

– Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja C. Blaschke,

– Itävallan hallitus, asiamiehenään C. Pesendorfer,

– Euroopan komissio, asiamiehenään D. Triantafyllou,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY (EYVL L 331, s. 11; jäljempänä kahdeksas direktiivi) liitteen A tulkintaa.

2 Pyyntö on esitetty asiassa, jossa valittajana on Alankomaihin sijoittautunut yhtiö Yaesu Europe BN (jäljempänä Yaesu Europe) ja valituksen vastapuolena Bundeszentralamt für Steuern (liittovaltion keskusverovirasto, jäljempänä Bundeszentralamt) ja jossa on kyse siitä, että jälkimmäinen on hylännyt hakemuksen, jolla kyseinen yhtiö vaati Saksassa maksamansa arvonlisäveron palauttamista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Kahdeksannen direktiivin kolmannen, neljännen ja viidennen perustelukappaleen mukaan

”jäsenvaltioiden nykyisin voimassa olevien säännösten väliset, joissakin tapauksissa kaupan vinoutumista ja kilpailun vääristymistä aiheuttavat erot olisi poistettava,

asiaa koskevien yhteisön säännösten käyttöönotto merkitsee kehitystä kohti henkilöiden, tavaroiden ja palvelujen liikkuvuuden todellista vapauttamista ja edistää siten osaltaan taloudellisen yhdentymisen toteuttamista [ja]

tällaiset säännökset eivät saa johtaa verovelvollisten erilaiseen kohteluun sen mukaan, minkä jäsenvaltion alueelle ne ovat sijoittautuneet”.

4 Kahdeksannen direktiivin 3 artiklan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Palautuksen saadakseen 2 artiklassa tarkoitetun verovelvollisen, joka ei ole suorittanut yhtään kyseisen maan alueella suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelua, on

a) tehtävä 9 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitetulle toimivaltaiselle viranomaiselle liitteessä A esitetyn mallin mukainen hakemus siihen liitettyine alkuperäisine laskuineen tai tuontiasiakirjoineen. Jäsenvaltioiden on saatettava hakijoiden käyttöön selitykset, jotka sisältävät ainakin liitteen C mukaiset tiedot.”

5 Kahdeksannen direktiivin 6 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot eivät saa määrätä 2 artiklassa tarkoitetuille verovelvollisille 3 ja 4 artiklassa tarkoitettujen velvoitteiden lisäksi muita velvoitteita kuin velvoitteen antaa tietyissä tapauksissa tarvittavia tietoja sen arvioimiseksi, onko palautushakemus perusteltu.”

6 Mainitun kahdeksannen direktiivin liitteessä A olevan arvonlisäveron palautushakemuksen mallin viimeisellä rivillä mainitaan tämän hakemuksen tekopaikan ja sen tekemispäivämäärän lisäksi ”allekirjoitus” ilman mitään muuta mainintaa.

Kansallinen säännöstö

7 Vuoden 2005 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, s. 386) 18 §:n 9 momentissa, sellaisena kuin se on pääasiassa sovellettavassa versiossaan (jäljempänä UStG), säädettiin seuraavaa:

”– – Palautusta koskeva hakemus on tehtävä kuuden kuukauden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jolloin oikeus palautukseen syntyi. Elinkeinonharjoittaja on itse velvollinen laskemaan palautuksen määrän ja toimittamaan alkuperäiset laskut ja tuontiasiakirjat todisteeksi ostoihin sisältyvän arvonlisäveron suorittamisesta. Elinkeinonharjoittajan on omakätisesti allekirjoitettava hakemus. – –”

8 Yleisistä verosäännöksistä annetun lain (Abgabenordnung, jäljempänä AO) 79 §:n 1 momentissa, jonka otsikkona on ”Toimikelpoisuus”, säädetään erityisesti sen 3 kohdassa, että oikeushenkilöt, yhteenliittymät tai varallisuusmassat ovat laillisten edustajiensa tai erikseen valtuutettujen henkilöiden välityksellä kelpoisia menettelyihin liittyvien toimien toteuttamiseen.

9 AO:n 150 §:n 3 momentissa, jossa säädetään veroilmoitusten muodosta ja sisällöstä, säädetään seuraavaa:

”Jos verolaeissa edellytetään, että verovelvollisen on allekirjoitettava veroilmoitus omakätisesti, valtuutetun edustajan allekirjoitus hyväksytään ainoastaan siinä tapauksessa, että verovelvollinen itse on kykenemätön allekirjoittamaan ruumiillisen tai henkisen tilansa tai pitkäaikaisen poissaolonsa takia. Omakätistä allekirjoitusta voidaan vaatia myöhemmin kyseisen esteen poistuttua.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 Yaesu Europe teki 30.6.2006 hakemuksen Saksassa maksetun ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamiseksi vuoden 2005 tammikuun ja joulukuun väliseltä ajanjaksolta. Tämä hakemus tehtiin käyttämällä kyseisessä jäsenvaltiossa tähän tarkoitukseen säädettyä virallista lomaketta, jonka ruudussa numero 9 on maininta ”omakätinen allekirjoitus ja yrityksen leima”.

11 Mainitun hakemuksen liitekirjeessä Yaesu Europen asianajajat, jotka ovat sijoittautuneet Saksaan ja myös mainitaan mainitussa lomakkeessa tämän yhtiön edustajina tiedoksi antamista varten, ilmoittivat, että he olivat allekirjoittaneet tämän hakemuksen asiakkaansa lukuun. Tätä varten tähän kirjeeseen oli liitetty pääasian valittajan laillisen edustajan laatima ”ostoihin sisältyvän veron palauttamismenettelyyn liittyvä valtakirja”, jolla valtuutettiin mainitut asianajajat edustamaan viimeksi mainittua juridisesti kaikissa arvonlisäveron palauttamista koskevissa menettelyissä.

12 Bundeszentralamt hylkäsi 1.9.2006 tekemällään päätöksellä Yaesu Europen tekemän palautushakemuksen siitä syystä, että verovelvollinen ei ollut allekirjoittanut sitä omakätisesti vastoin UStG:n 18 §:n 9 momentin säännöksiä.

13 Tuloksettomaksi jääneen oikaisuvaatimuksen jälkeen Yaesu Europe nosti kanteen Finanzgerichtissä. Tämä yhtyi Bundeszentralamtin kantaan ja katsoi, että UStG:n 18 §:n 9 momentti ei ole ristiriidassa kahdeksannen direktiivin 3 ja 6 artiklan kanssa ja että tämän direktiivin liitteessä A olevassa mallissa mainittua ilmaisua ”allekirjoitus” pitäisi tulkita niin, että sillä tarkoitetaan välttämättä verovelvollisen omakätistä allekirjoitusta, koska EY 249 artiklan kolmannen kohdan nojalla Saksan lainsäätäjä on joka tapauksessa tältä osin autonominen direktiivin täytäntöönpanon suhteen.

14 Yaesu Europe teki Bundesfinanzhofiin Revision-valituksen, jossa se väittää lähtökohtaisesti, että Finanzgericht on tulkinnut virheellisesti kahdeksannen direktiivin liitteessä A olevassa mallissa mainittua allekirjoituksen käsitettä, ja se vetoaa tältä osin esimerkkinä useampaan jäsenvaltioon, joissa sallitaan nimenomaisesti valtuutetun edustajan allekirjoitus palautushakemuksessa. Se katsoo lisäksi, että mainittua käsitettä on tulkittava yhdenmukaisesti Euroopan unionissa.

15 Bundesfinanzhof katsoi, että nyt esillä olevassa asiassa ei ole sovellettava AO:n 79 §:n 1 momentin 3 kohtaa eikä 150 §:n 3 momenttia ja että UStG:n 18 §:n 9 momentin yhteensoveltuvuudesta unionin oikeuden kanssa on epäilyksiä, ja se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko – – kahdeksannen – – direktiivin – – liitteessä A olevassa mallissa – jota käytetään kyseisen direktiivin 3 artiklan a alakohdan mukaisesti arvonlisäveron palautusta koskevan hakemuksen tekemiseksi – oleva käsite ’allekirjoitus’ unionin oikeuden käsite, jota on tulkittava yhdenmukaisesti?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi:

Onko käsite ’allekirjoitus’ ymmärrettävä siten, että verovelvollisen henkilökohtaisesti tai oikeushenkilön tapauksessa tämän laillisen edustajan on allekirjoitettava palautushakemus vai riittääkö tältä osin valtuutetun edustajan allekirjoitus (esimerkiksi verovelvollisen veroasioita hoitamaan valtuutetun henkilön tai verovelvollisen työntekijän allekirjoitus)?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

16 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään, joita on tarkasteltava yhdessä, lähtökohtaisesti sitä, onko kahdeksannen direktiivin liitteessä A olevassa arvonlisäveron palautushakemuksen mallissa mainittu allekirjoituksen käsite unionin oikeuden käsite, jota on tulkittava yhdenmukaisesti, ja onko tätä käsitettä mahdollisesti tulkittava niin, että verovelvollisen on välttämättä allekirjoitettava omakätisesti tällainen hakemus vai riittääkö, että valtuutettu edustaja allekirjoittaa tämän hakemuksen.

17 Tältä osin on aluksi todettava, että kahdeksas direktiivi ei sisällä mitään allekirjoituksen käsitteen määritelmää eikä se sisällä mitään nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen tämän käsitteen sisällön ja soveltamisalan määrittämiseksi.

18 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sekä unionin oikeuden yhtenäisen soveltamisen periaate että yhdenvertaisuusperiaate edellyttävät, että sellaisen unionin oikeuden säännöksen sanamuotoa, joka ei sisällä mitään nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen säännöksen sisällön ja soveltamisalan määrittämiseksi, on tavallisesti tulkittava koko unionissa itsenäisesti ja yhtenäisesti, mikä on tehtävä ottamalla huomioon säännöksen asiayhteys ja kyseisen säännöstön tavoitteet (ks. mm. asia 327/82, Ekro, tuomio 18.1.1984, Kok., s. 107, 11 kohta; asia C-287/98, Linster, tuomio 19.9.2000, Kok., s. I-6917, 43 kohta ja asia C-5/08, Infopaq International, tuomio 16.7.2009, Kok., s. I-6569, 27 kohta).

19 Nämä vaatimukset ovat erityisen pakottavia kahdeksannen direktiivin osalta, kun otetaan huomioon sekä sen otsikko että sen kolmannen ja viidennen perustelukappaleen sisältö.

20 Mainitun direktiivin kolmannesta ja viidennestä perustelukappaleesta ilmenee, että direktiivin tavoitteena on yhdenmukaistaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen jäsenvaltiossa maksaman arvonlisäveron palauttamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt poistamalla jäsenvaltioiden tuolloin voimassa olleiden säännösten väliset erot ja pyrkimällä siihen, että verovelvollisia ei kohdella eri tavoin sen mukaan, minkä jäsenvaltion alueelle ne ovat sijoittautuneet.

21 Kahdeksannen direktiivin tavoitteena on siten yhdenmukaistaa arvonlisäveron palautusoikeutta koskevat yksityiskohtaiset säännöt, sellaisena kuin tämä oikeus ilmenee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 17 artiklan 3 kohdasta (ks. mm. asia C-136/99, Monte Dei Paschi Di Siena, tuomio 13.7.2000, Kok., s. I-6109, 20 kohta ja asia C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, tuomio 15.3.2007, Kok., s. I-2425, 26 kohta).

22 Tätä varten mainitun direktiivin liitteessä A säädetään nimenomaisesti arvonlisäveron palautushakemuksen ennalta vahvistetusta mallista, jonka tarkoituksena on juuri yhdenmukaistaa tällaiseen hakemukseen liittyvän menettelyn yksityiskohtaiset säännöt muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneiden verovelvollisten kyseisessä jäsenvaltiossa maksaman veron osalta. Tämä yhdenmukaistamistavoite voidaan kuitenkin saavuttaa vain, jos käsitteillä, joihin tässä mallissa viitataan, on sama merkitys kaikissa jäsenvaltioissa.

23 Tästä seuraa, että kahdeksannen direktiivin liitteessä A olevassa mallissa mainittu allekirjoituksen käsite on unionin oikeuden käsite, jonka sisällön ja soveltamisalan on oltava samat kaikissa jäsenvaltioissa. Näin ollen unionin tuomioistuimen on annettava sille itsenäinen ja yhdenmukainen tulkinta unionin oikeusjärjestyksessä.

24 Tältä osin on palautettava mieliin, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tai määräyksen tulkitsemisessa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös tai määräys on (ks. mm. asia 292/82, Merck, tuomio 17.11.1983, Kok., s. 3781,

12 kohta; asia C-34/05, Schouten, tuomio 1.3.2007, Kok., s. I-1687, 25 kohta ja asia C-466/07, Klarenberg, tuomio 12.2.2009, Kok., s. I-803, 37 kohta).

25 Aluksi on todettava, että kahdeksannen direktiivin liitteen A sanamuodossa itsessään ei täsmennetä mitenkään siinä mainittua allekirjoituksen käsitettä. Tässä liitteessä ainoastaan vaaditaan ”allekirjoitus” eikä siinä mitenkään täsmennetä, että sillä pitäisi olla erityisiä ominaisuuksia, kuten että sen täytyy olla verovelvollisen omakätinen allekirjoitus, toisin kuin muissa mainitussa liitteessä olevissa maininnoissa, kuten nimi tai liiketoiminnan luonne, joihin on nimenomaisesti liitetty määre ”hakijan”.

26 Kahdeksannen direktiivin 3 artiklan a alakohdasta ilmenee, että verovelvollisen on tehtävä mainitussa liitteessä A esitetyn mallin mukainen arvonlisäveron palautushakemus. Tämän saman direktiivin 6 artiklasta ilmenee myös, että jäsenvaltiot eivät saa määrätä verovelvollisille 3 ja 4 artiklassa tarkoitettujen velvoitteiden lisäksi muita velvoitteita kuin velvoitteen antaa tietyissä tapauksissa tarvittavia tietoja sen arvioimiseksi, onko palautushakemus perusteltu. Tästä seuraa, että kyseisessä mallissa mainitun allekirjoituksen käsitteen osalta tämä 6 artikla estää sen, että verovelvollisille määrättäisiin tässä mallissa säädettyjen vaatimusten lisäksi muita vaatimuksia, kuten vaatimus verovelvollisen omakätisestä allekirjoituksesta.

27 Kahdeksannen direktiivin yhdenmukaistamistavoite tukee tällaista systematiikkaan perustuvaa tulkintaa, sellaisena kuin tämä tavoite ilmenee tämän tuomion 19–22 kohdasta. Kun tämän direktiivin liitteessä A säädetään nimenomaisesti ennalta vahvistetusta arvonlisäveron palautushakemuksen mallista, tämä direktiivin tavoite voidaan saavuttaa vain, jos tässä mallissa mainituilla käsitteillä on samanlainen sisältö ja soveltamisala kaikissa jäsenvaltioissa eivätkä ne ylitä siinä täsmällisesti säädettyjä

vaatimuksia. Jos jäsenvaltio saisi määrätä verovelvolliselle tässä mallissa säädettyjen vaatimusten lisäksi muita vaatimuksia, kuten vaatimuksen tämän verovelvollisen omakätisestä allekirjoituksesta, se merkitsisi mainitun tavoitteen kanssa ristiriidassa olevan muodollisuuden käyttöön ottamista.

28 On täsmennettävä, että vaikka toisin kuin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 17.11.1986 annetussa kolmannessatoista neuvoston direktiivissä 86/560/ETY (EYVL L 326, s. 40) kahdeksannessa direktiivissä ei säädetäkään nimenomaisesti mahdollisuudesta nimetä valtuutettu edustaja, viimeksi mainitussa ei kuitenkaan suljeta tätä mahdollisuutta pois, joten tämän saman direktiivin liitteessä A olevan mallin mukaisen arvonlisäveron palautushakemuksen voi allekirjoittaa valtuutettu edustaja.

29 Kaikkien edellä todettujen seikkojen perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että kahdeksannen direktiivin liitteessä A olevassa arvonlisäveron palautushakemuksen mallissa mainittu allekirjoituksen käsite on unionin oikeuden käsite, jota on tulkittava yhdenmukaisesti niin, että verovelvollisen ei ole välttämättä omakätisesti allekirjoitettava tällaista palautushakemusta vaan tältä osin valtuutetun edustajan allekirjoitus riittää.

Oikeudenkäyntikulut

30 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 (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY liitteessä A olevassa arvonlisäveron palautushakemuksen mallissa mainittu allekirjoituksen käsite on unionin oikeuden käsite, jota on tulkittava yhdenmukaisesti niin, että verovelvollisen ei ole välttämättä omakätisesti allekirjoitettava tällaista palautushakemusta vaan tältä osin valtuutetun edustajan allekirjoitus riittää.

Allekirjoitukset