YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN MÄÄRÄYS (viides jaosto)

3 päivänä maaliskuuta 2004 *

Asiassa C-395/02,

jonka Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgia) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

NV Transport Service

vastaan

Belgische Staat,

ennakkoratkaisun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuusperiaatteen tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Gulmann sekä tuomarit S. von Bahr (esittelevä tuomari) ja R. Silva de Lapuerta,

julkisasiamies: L. A. Geelhoed,
kirjaaja: R. Grass,

ilmoitettuaan ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle aikovansa ratkaista asian perustellulla määräyksellä työjärjestyksensä 104 artiklan 3 kohdan nojalla,

pyydettyään yhteisöjen tuomioistuimen perussäännön 23 artiklassa tarkoitettuja osapuolia esittämään mahdolliset huomautuksensa asiasta,

kuultuaan julkisasiamiestä,

on antanut seuraavan

määräyksen

1 Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 4.11.2002 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 11.11.2002, EY 234 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen yhteisen arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuusperiaatteen tulkinnasta.

2 Tämä kysymys on esitetty asiassa, jossa valittajana on Transport Service NV (jäljempänä Transport Service) ja vastapuolena Belgische Staat ja joka koskee viimeksi mainitun päätöstä periä arvonlisäveroa Transport Servicen kahden ajoneuvon verottomasta luovutuksesta toisessa jäsenvaltiossa asuvalle ostajalle tilanteessa, jossa tätä luovutusta ei ole Belgische Staatin mukaan näytetty tapahtuneen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301), sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetulla kuudennella neuvoston direktiivillä 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä ensimmäinen direktiivi), 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."

4 Kuudennen direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY (EYVL L 384, s. 47; jäljempänä kuudes direktiivi), 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

5 Kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan:

1. sisäisen järjestelmän mukaan:

a) verollisen tavaroiden luovutuksen tai muun kuin b alakohdassa tarkoitetun palvelun suorituksen toimittava verovelvollinen.

— —

Jäsenvaltiot voivat määrätä muun henkilön kuin verovelvollisen yhteisvastuulliseksi veron maksamisesta."

6 Kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on jäljempänä tarkoitettujen vapautusten oikean ja yksinkertaisen soveltamisen varmistamiseksi sekä mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi määräämillään edellytyksillä, sanotun kuitenkaan rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista, vapautettava verosta:

a) 5 artiklassa ja 28 a artiklan 5 kohdan a alakohdassa tarkoitetut sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden lukuun kuljettaa tai lähettää 3 artiklassa tarkoitetun alueen ulkopuolelle mutta yhteisön alueelle sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, joka toimii verovelvollisena muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa."

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys

7 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa, että Transport Service myi 18.1.1994 päivätyn laskun mukaan kaksi Mercedes-merkkistä ajoneuvoa Luxemburgissa asuvalle Schellinckille 2 061 646 Belgian frangilla (BEF).

8 Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä ilmenee, että sen jälkeen, kun 30.9.1998 tehdyn tarkastuksen kuluessa kyseisten ajoneuvojen tosiasiallinen luovutus luxemburgilaiselle asiakkaalle oli saatettu kyseenalaiseksi, valtiovarainministeriö laati 22.2.1999 lopullisen pöytäkirjan, jossa Transport Servicen todettiin olevan velvollinen maksamaan Belgische Staatille 422 637 BEF arvonlisäveroa ja 845 274 BEF sakkoa sekä viivästyskorkoja. Kyseiselle yhtiölle annettiin tiedoksi maksuunpanoa koskeva päätös 26.5.1999.

9 Transport Service valitti 24.6.1999 kyseisestä maksuunpanoa koskevasta päätöksestä. Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpenille Belgische Staatia vastaan toimittamansa valituksen yhteydessä se esitti Belgian oikeuden mukaan perustettua yhtiötä Bea Cars BVBA:ta (jäljempänä Bea Cars) kohtaan toissijaisen vaatimuksen ja takaamisvaatimuksen.

10 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin täsmentää, että Belgische Staatin mukaan luovutus ei ole tapahtunut Transport Servicen ja Schellinckin välillä vaan kyseisen yhtiön ja Bea Carsin välillä. Näin ollen kyseisten ajoneuvojen luovutuksen osalta ei voida vedota mihinkään arvonlisäverovapautukseen, ja Transport Service on siten velvollinen maksamaan arvonlisäveron näiden kahden ajoneuvon luovutuksesta.

11 Transport Service väittää puolestaan myyneensä kyseiset kaksi ajoneuvoa Schellinckille Bea Carsin nimenomaisesta tilauksesta. Tässä yhteydessä se on toiminut vilpittömässä mielessä eikä se ole kiertänyt arvonlisäveroa. Jos kansallinen tuomioistuin katsoo sen olevan edelleen arvonlisäverovelvollinen, sitä harhaan johtaneen Bea Carsin on annettava takaus ja korvattava sille aiheutunut vahinko.

12 Bea Cars väittää, ettei Transport Servicen tekemä valitus koske sitä millään tavoin tai ettei sen ainakaan voida katsoa olevan velvollinen maksamaan arvonlisäveroa, sakkoja tai korkoja. Se on nimittäin maksanut Belgische Staatille arvonlisäveron kyseisten kahden ajoneuvon jälleenmyynnin yhteydessä.

13 Transport Service ja Bea Cars vetoavat kumpikin lisäksi siihen, että Belgische Staat on loukannut yhteisen arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuusperiaatetta vaatiessaan niitä maksamaan arvonlisäveroa ja sakkoa, vaikka loppukäyttäjä on kiistatta jo maksanut kyseisen veron.

14 Näissä olosuhteissa Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko arvonlisäverotuksen neutraalisuusperiaatteen kanssa ristiriidassa se, että jäsenvaltio vaatii sellaisen verovelvollisen, joka on laatinut laskun soveltaen perustellusti tai perusteettomasti yhteisömyyntiä koskevaa arvonlisäverovapau-

tusta (Belgian arvonlisäverolain 39 a §), maksamaan arvonlisäveron, kun ilmenee, että loppukäyttäjä on maksanut arvonlisäveron kokonaan ja että loppukäyttäjälle laaditun laskun laatija on tilittänyt sen jäsenvaltiolle?"

Ennakkoratkaisukysymys

15 Koska yhteisöjen tuomioistuin katsoo, että sen oikeuskäytännön valossa ei ole vähäisintäkään perusteltua epäilyä siitä, miten kysymykseen on vastattava, se on työjärjestyksensä 104 artiklan 3 kohdan mukaisesti ilmoittanut ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle aikovansa ratkaista asian perustellulla määräyksellä ja kehottanut yhteisöjen tuomioistuimen perussäännön 23 artiklassa tarkoitettuja osapuolia esittämään asiasta mahdolliset huomautuksensa.

16 Belgische Staat ja Euroopan yhteisöjen komissio ovat ilmoittaneet, etteivät ne vastusta tämän menettelyn soveltamista. Muut osapuolet eivät ole esittäneet määräajassa huomautuksiaan.

17 Aluksi on huomattava, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

18 Kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on kuitenkin vapautettava verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden lukuun kuljettaa tai lähettää jäsenvaltion alueen ulkopuolelle mutta yhteisön alueelle sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, joka toimii verovelvollisena muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.

19 Kansallisen tuomioistuimen asiana on määrittää, täyttääkö pääasiassa kyseessä oleva luovutus nämä edellytykset. Mikäli näin on, kyseisestä luovutuksesta ei ole maksettava arvonlisäveroa.

20 Mikäli kyseinen luovutus ei täytä näitä edellytyksiä tai jonkin muun kuudennessa direktiivissä säädetyn tai sen mukaisesti sallitun vapautuksen edellytyksiä, on huomattava, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan (ks. mm. asia C-318/96, SPAR, tuomio 19.2.1998, Kok. 1998, s. I-785, 23 kohta ja yhdistetyt asiat C-338/97, C-344/97 ja C-390/97, Pelzl ym., tuomio 8.6.1999, Kok. 1999, s. I-3319, 16 kohta) yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on ensimmäisen direktiivin 2 artiklan mukaisesti se, että tavaroihin ja palveluihin sovelletaan aina vähittäismyyntiin asti kulutukseen perustuvaa yleisveroa, joka määräytyy täsmällisesti suhteellisena osuutena tavaroiden ja palvelujen hinnasta riippumatta niiden liiketoimien lukumäärästä, jotka tuotanto- ja jakeluketjun eri vaiheissa on ennen verotusta suoritettu.

21 Tämän järjestelmän perusperiaatteen mukaan, joka ilmenee sekä ensimmäisen että kuudennen direktiivin 2 artiklasta, arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä (ks. mm. asia C-98/98, Midland Bank, tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I-4177, 29 kohta ja asia C-497/01, Zita Modes, tuomio 27.11.2003, Kok. 2003, s. I-14393, 37 kohta).

22 Tästä seuraa, että sikäli kuin pääasiassa kyseessä olevan kaltainen tavaroiden luovutus ei täytä kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa tai jonkin muun kyseisessä direktiivissä säädetyn tai sen mukaisesti sallitun vapautuksen edellytyksiä, kyseisestä luovutuksesta on kannettava arvonlisäveroa saman direktiivin 2 artiklan 1 kohdan nojalla.

23 Kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla arvonlisäveroa on velvollinen maksamaan sisäisen järjestelmän mukaan verollisen tavaroiden luovutuksen suorittava verovelvollinen.

24 Näin ollen pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen tavaroiden luovutuksen suorittavan verovelvollisen on maksettava tästä luovutuksesta arvonlisäveroa, mikäli luovutus ei täytä kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa tai jonkin muun kyseisessä direktiivissä säädetyn tai sen mukaisesti sallitun vapautuksen edellytyksiä.

25 Tämä toteamus ei ole ristiriidassa sen periaatteen kanssa, jonka mukaan yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa kaiken arvonlisäverollisen taloudellisen toiminnan neutraalisuuden yrityksen verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta (ks. viimeksi em. asia Zita Modes, tuomion 38 kohta), koska kuudennen direktiivin 17 artiklan mukaan verovelvollinen voi vähentää kyseisen ostoihin sisältyvän veron, joka on kannettu välittömästi kyseisten tavaroiden hinnan muodostavista osista, ja koska luovutuksensaaja voi vuorostaan lähtökohtaisesti vähentää näistä tavaroista maksamansa arvonlisäveron edellyttäen, että hän on itse arvonlisäverovelvollinen.

26 Sillä, onko valtion kassaan maksettu kyseisten tavaroiden myöhemmästä myynnistä loppukäyttäjälle arvonlisäveroa vai ei, ei ole tältä osin merkitystä. Kuten tämän määräyksen 20 ja 21 kohdassa on jo todettu, arvonlisäveroa kannetaan aina vähittäismyyntiin asti jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.

27 Kuudennessa direktiivissä ei ole yhtään säännöstä, joka koskisi arvonlisäveron perimistä. Kyseisen direktiivin 20 artiklassa vain määritellään ne edellytykset, joiden on täytyttävä, jotta vähennettävän veron määrä voidaan oikaista tavaroiden tai palvelun saajan osalta.

28 Näin ollen lähtökohta on, että jäsenvaltiot määrittävät ne edellytykset, joiden täyttyessä valtion kassa voi periä arvonlisäveron jälkikäteen siten, ettei yhteisön oikeudesta seuraavia rajoja kuitenkaan ylitetä.

29 Toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat ryhtyä kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdan nojalla veron asianmukaiseksi kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi, eivät saa mennä pidemmälle kuin on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi (ks. mm. asia C-454/98, Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomio 19.9.2000, Kok. 2000, s. I-6973, 59 kohta sekä jäsenvaltioiden toteuttamista toimenpiteistä valtion kassan oikeuksien turvaamiseksi yhdistetyt asiat C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, Molenheide ym., tuomio 18.12.1997, Kok. 1997, s. I-7281, 46–48 kohta).

30 Kuten komissio on perustellusti huomauttanut, yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan yhteisön oikeus ei estä sitä, että jäsenvaltiot pitävät virheellisten laskujen laatimista veropetoksen yrityksenä ja että ne tällaisessa tapauksessa soveltavat kansallisen oikeutensa mukaisia sakkorangaistuksia tai maksuseuraamuksia (ks. em. asia Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomion 62 kohta).

31 Ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuusperiaate ei estä jäsenvaltiota perimästä jälkikäteen arvonlisäveroa verovelvolliselta, joka on laatinut tavaroiden luovutuksesta laskun soveltaen perusteettomasti arvonlisäverovapautusta. Sillä, onko valtion kassaan maksettu kyseisten tavaroiden myöhemmästä myynnistä loppukäyttäjälle arvonlisäveroa vai ei, ei ole tältä osin merkitystä.

Oikeudenkäyntikulut

32 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneelle komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten

osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpenin 4.11.2002 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuusperiaate ei estä jäsenvaltiota perimästä jälkikäteen arvonlisäveroa verovelvolliselta, joka on laatinut tavaroiden luovutuksesta laskun soveltaen perusteettomasti arvonlisäverovapautusta. Sillä, onko valtion kassaan maksettu kyseisten tavaroiden myöhemmästä myynnistä loppukäyttäjälle arvonlisäveroa vai ei, ei ole tältä osin merkitystä.

Annettiin Luxemburgissa 3 päivänä maaliskuuta 2004.

R. Grass

kirjaaja

C. Gulmann

viidennen jaoston puheenjohtaja