YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

15 päivänä tammikuuta 2009 *

Asiassa C-502/07,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (Puola) on esittänyt 31.10.2007 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 16.11.2007, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

K-1 sp. z o.o.

vastaan

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. W. A. Timmermans sekä tuomarit J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari), K. Schiemann, J. Makarczyk ja C. Toader,

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

julkisasiamies: J. Mazák,
kirjaaja: hallintovirkamies K. Sztranc-Sławiczek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 20.11.2008 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– K-1 sp. z o.o., edustajinaan radca prawny M. Łukasik ja radca prawny Złotopolska-Nowak,

– Puolan hallitus, asiamiehinään M. Dowgielewicz, M. Jarosz ja A. Rutkowska,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään S. Spyropoulos, I. Bakopoulos ja M. Tassopoulou,

– Kyproksen hallitus, asiamiehinään I. Neofytou ja E. Symeonidou

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään L. Seeboruth ja C. Gibbs, avustajanaan barrister R. Hill,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja K. Herrmann,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301; jäljempänä ensimmäinen direktiivi) 2 artiklan ensimmäisen ja toisen kohdan ja jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 26.4.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/66/EY (EUVL L 168, s. 35; jäljempänä kuudes direktiivi), joidenkin artiklojen tulkintaa.

2 Pyyntö on esitetty asiassa, jossa valittajana on K-1 sp. z o.o. -niminen yhtiö (jäljempänä K-1) ja vastapuolena Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (Bydgoszczin veroviraston johtaja) ja joka koskee veron korotusta, joka määrätään verovelvolliselle, jos verovelvollinen on ilmoittanut palautettavan verojen erotuksen tai ostoihin sisältyvän veron määrältään suuremmaksi kuin mihin sillä on oikeus.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Ensimmäisen direktiivin 2 artiklan ensimmäisessä ja toisessa kohdassa 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.”

4 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään puolestaan seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

2. tavaroiden maahantuonnista.”

5 Kuudennen direktiivin 10 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määritellään ”verotettava tapahtuma” siten, että sillä tarkoitetaan ”tapahtumaa, jonka johdosta verojen erotuksen syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät”. Direktiivin 10 artiklan 2 kohdassa säädetään edelleen seuraavaa:

”Verotettava tapahtuma toteutuu ja verojen erotus syntyy, silloin kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan. Useampiin peräkkäisiin tilityksiin tai maksuihin johtavia muita kuin 5 artiklan 4 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia sekä palvelujen suorituksia on pidettävä suoritettuina aina sen ajanjakson päätyttyä, jota tilitykset tai maksut koskevat. – –”

6 Kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista velvoitteista, joita ne pitävät välttämättöminä veron asianmukaisesti kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi, tämän kuitenkaan rajoittamatta 17 artiklan 4 kohdan nojalla annettavien säännösten soveltamista.”

7 Kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltiolle luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Veron-

kannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin jäsenvaltiossa lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron kokonaismäärään.”

8 Kuudennen direktiivin 33 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tämän direktiivin säännökset eivät estä jäsenvaltiota pitämästä voimassa tai ottamasta käyttöön vakuutussopimusveroja, peli- ja uhkapeliveroja, valmisteveroja, rekisteröintimaksuja ja yleisesti ottaen muita kuin liikevaihtoveron luonteisia veroja, tulleja ja maksuja, jos nämä verot, tullit ja maksut eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa, sanotun kuitenkaan rajoittamatta muita, erityisesti voimassa oleviin valmisteveron alaisten tuotteiden hallussapidosta, liikkuvuudesta ja tarkastuksista annettuihin yhteisön säännöksiin sisältyviä yhteisön säännöksiä.”

Kansallinen säännöstö

9 Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług, jäljempänä arvonlisäverolaki) 109 §:n 5 ja 6 momentissa säädetään seuraavaa:

”5. Jos todetaan, että arvonlisäverovelvollinen on jättämässään veroilmoituksessa ilmoittanut palautettavan verojen erotuksen tai ostoihin sisältyvän veron määrältään

suuremmaksi kuin mihin sillä on oikeus, verotoimiston johtaja tai verotarkastusviranomainen määrittelee oikean suuruisen palautussumman sekä määrää veronkorotuksen, joka on suuruudeltaan 30 prosenttia ylityksen määrästä.

6. Edellä olevaa 5 momenttia sovelletaan vastaavasti 87 §:n 1 momentissa tarkoitettuun verojen erotukseen."

10 Tämän lain 87 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Jos 86 §:n 2 momentin mukainen ostoista maksettu vero on suurempi kuin verokaudelta maksettavaksi kuuluva vero, verovelvollisella on oikeus vähentää verojen erotusta vastaava summa seuraavilta verokausilta maksettavasta verosta tai saada tämä summa palautuksena pankkitilille."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 Pierwszy Urząd Skarbowy w Toruniun (Toruńin I verotoimisto) johtaja totesi 17.8.2005 tekemässään päätöksessä K-1:n ilmoittaneen ostoihin sisältyvän veron määrän, joka ylitti toukokuussa 2005 maksettavan veron määrän, ja määräsi K-1:n maksettavaksi veronkorotuksen tältä kuukaudelta. Veroviranomainen ei ollut hyväksynyt 29.4.2005 päivätyssä laskussa olleen sen arvonlisäveron vähennystä, joka sisältyi Toruńissa sijaitsevan kiinteistön ostoon, koska kiinteistö oli käytetty tavara, eli tavara, jonka hankinta on vapautettu arvonlisäverosta, joten sitä koskevaa laskua ei voitu pitää perusteena vähennyksen tekemiselle eikä verojen erotuksen tai ostoihin sisältyvän

veron palauttamiselle. Seurauksena ostoihin sisältyvän arvonlisäveron määrän ilmoittamisesta liian suurena yhtiön maksettavaksi määrättiin veronkorotus arvonlisäverolain 109 §:n 5 ja 6 momentin perusteella.

12 K-1 valitti tästä päätöksestä Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczylle. Valituksessaan se vetosi siihen, että kyseisellä päätöksellä sen maksettavaksi määrätty veronkorotus ei ollut kuudennen direktiivin 27 artiklan mukainen. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczyn 9.11.2005 tekemällä päätöksellä yhtiön vaatimukset ja niiden perustelut hylättiin ja riidanalainen päätös vahvistettiin.

13 K-1 valitti tästä päätöksestä Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczyyn (Bydgoszczin voivodikunnan hallintotuomioistuin). Tämä tuomioistuin katsoi 31.5.2006 antamassaan tuomiossa, ettei kuudennen direktiivin 33 artiklan 1 kohdassa kielletty veronkorotuksen määräämistä arvonlisäverolaissa vahvistettujen periaatteiden nojalla ja hylkäsi K-1:n valituksen. Se katsoi, ettei veronkorotuksella ollut arvonlisäveron keskeisiä ominaispiirteitä, eikä siitä aiheutunut rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy ei hyväksynyt myöskään väitettä, jonka mukaan veronkorotus on kuudennessa direktiivissä tarkoitettu erityistoimenpide. Tällä perusteella se katsoi, ettei kuudennen direktiivin 27 artiklassa tarkoitettuihin toimenpiteisiin ollut syytä ryhtyä.

14 K-1 teki kassaatiovalituksen tästä tuomiosta. Kassaatiovalituksensa tueksi se on esittänyt, että arvonlisäverolain 109 §:n 5 momentissa säädetty veronkorotuksen

määräämisvelvollisuus on ristiriidassa yhteisön oikeussääntöjen ja erityisesti kuudennessa direktiivissä vahvistettujen sääntöjen kanssa.

15 Naczelny Sąd Administracyjny päätti tässä vaiheessa lykätä ratkaisun antamista ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Sulkevatko – – ensimmäisen neuvoston [arvonlisävero]direktiivin – – 2 artiklan [ensimmäinen ja toinen] kohta, luettuna yhdessä – – kuudennen neuvoston direktiivin – – 2 artiklan, 10 artiklan 1 kohdan a alakohdan sekä 2 kohdan kanssa, pois mahdollisuuden velvoittaa arvonlisäverovelvollinen maksamaan [arvonlisäverolain] 109 §:n 5 ja 6 momentin mukaisen veronkorotuksen siinä tapauksessa, että arvonlisäverovelvollisen todetaan ilmoittaneen jättämässään veroilmoituksessa palautettavan verojen erotuksen tai ostoihin sisältyvän veron määrältään suuremmaksi kuin mihin sillä on oikeus?

2) Voivatko – – kuudennen [arvonlisävero]direktiivin – – 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut ”erityistoimenpiteet”, kun otetaan huomioon niiden ominaispiirteet ja tavoitteet, tarkoittaa mahdollisuutta määrätä arvonlisäverovelvolliselle veroviranomaisen päätöksellä veronkorotus silloin, kun todetaan, että verovelvollinen on ilmoittanut palautettavan verojen erotuksen tai ostoihin sisältyvän veron määrältään liian suurena?

3) Kattaako – – kuudennen [arvonlisävero]direktiivin – – 33 artiklassa tarkoitettu oikeus mahdollisuuden määrätä – – [arvonlisäverolain] 109 §:n 5 ja 6 momentissa tarkoitetun kaltainen veronkorotus – –?”

Ennakkoratkaisukysymykset

Ensimmäinen kysymys

16 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys koskee asiallisesti sitä, antaako yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, sellaisena kuin se on määriteltynä ensimmäisen direktiivin 2 artiklan ensimmäisessä ja toisessa kohdassa ja kuudennen direktiivin 2 artiklan sekä 10 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja 2 kohdassa, jäsenvaltiolle mahdollisuuden määrätä arvonlisäverovelvollisille arvonlisäverolain 109 §:n 5 ja 6 momentissa säädetyn kaltaisen veronkorotuksen.

17 Yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet, joita on neljä: arvonlisävero kannetaan yleisesti tavaroita ja palveluja koskevista liiketoimista; vero määräytyy verovelvollisen toimittamistaan tavaroista ja palveluista vastikkeena saaman hinnan suhteellisena osuutena; vero kannetaan aikaisempien liiketoimien lukumäärästä riippumatta kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa vähittäismyynti mukaan lukien; kunkin liiketoimen yhteydessä verovelvollisen suorittamasta verosta vähennetään edellisen liiketoimen yhteydessä maksettu vero niin, että vero kohdistuu kussakin vaiheessa vain tämän vaiheen arvonlisään ja että lopullinen vero rasittaa kuluttajaa (ks. asia C-475/03, Banca popolare di Cremona, tuomio 3.10.2006, Kok., s. I-9373, 28 kohta).

18 Kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä tarkoitetun kaltaisella veronkorotuksella ei ole näitä ominaispiirteitä. Siksi riittää kun todetaan, että verotettavana

tapahtumana ei ole minkään tyyppinen liiketoimi vaan kyseessä on väärä ilmoitus ja että tämän veron määrää ei myöskään vahvisteta suhteellisena osuutena verovelvollisen perimästä hinnasta.

19 Kyseessä ei ole vero vaan itse asiassa hallinnollinen seuraamus, joka määrätään, jos todetaan, että verovelvollinen on ilmoittanut palautettavan verojen erotuksen tai ostoihin sisältyvän arvonlisäveron määrän suurempana kuin mihin sillä on oikeus.

20 Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaate ei ole esteenä sille, että jäsenvaltiot ottavat käyttöön säännöksiä, joilla sanktioidaan maksettavaa arvonlisäveroa koskevissa ilmoituksissa olevia sääntöjenvastaisuuksia. Kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdassa päinvastoin säädetään, että jäsenvaltiot voivat säätää muista velvoitteista, joita ne pitävät välttämättöminä veron asianmukaisesti kantamiseksi.

21 Ensimmäiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, sellaisena kuin se on määriteltynä ensimmäisen direktiivin 2 artiklan ensimmäisessä ja toisessa kohdassa ja kuudennen direktiivin 2 artiklassa sekä 10 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja 2 kohdassa, ei ole esteenä sille, että jäsenvaltio säätää lainsäädännössään arvonlisäverolain 109 §:n 5 ja 6 momentissa tarkoitetun veronkorotuksen kaltaisesta hallinnollisesta seuraamuksesta, joka voidaan määrätä arvonlisäverovelvollisille.

Toinen kysymys

22 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen toinen kysymys koskee asiallisesti sitä, voidaanko arvonlisäverolain 109 §:n 5 ja 6 momentissa olevia säännöksiä pitää kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina ”poikkeavina erityistoimenpiteinä” tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi.

23 Tähän riittää, kun todetaan, että hallinnollista seuraamusta, joka määrätään, jos verovelvollisen todetaan arvonlisäverolain 109 §:n 5 ja 6 momentissa tarkoitetulla tavalla ilmoittaneen palautettavan verojen erotuksen tai ostoihin sisältyvän veron suurempana kuin mihin sillä on oikeus, ei voida pitää kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun kaltaisena poikkeavana erityistoimenpiteenä, vaan kuten edellä on todettu, kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdassa tarkoitettuna toimenpiteenä.

24 Arvonlisäverolain 109 §:n 5 ja 6 momentissa olevien kaltaiset säännökset eivät siis voi kuulua kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.

25 Toiseen kysymykseen on siis vastattava, että arvonlisäverolain 109 §:n 5 ja 6 momentissa olevien kaltaisia säännöksiä ei voida pitää kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina ”poikkeavina erityistoimenpiteinä” tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi.

Kolmas kysymys

26 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kysymys koskee asiallisesti sitä, onko kuudennen direktiivin 33 artikla esteenä arvonlisäverolain 109 §:n 5 ja 6 momentissa olevien kaltaisten säännösten voimassa pitämiselle.

27 Kuudennen direktiivin 33 artiklassa sallitaan se, että jäsenvaltio pitää voimassa tai ottaa käyttöön veroja, tulleja ja maksuja, jotka kohdistuvat tavaroiden luovutuksiin, palvelujen suorituksiin tai tuontiin, vain, jos ne eivät ole liikevaihtoverojen luonteisia (ks. em. asia Banca popolare di Cremona, tuomion 24 kohta).

28 Nyt ei kuitenkaan tarvitse selvittää sitä, säädetäänkö pääasiassa kyseessä olevissa säännöksissä verosta tai maksusta, joka on kuudennen direktiivin 33 artiklassa tarkoitetulla tavalla liikevaihtoveron luonteinen. Näin ensimmäiseen kysymykseen annetun vastauksen mukaisesti voidaan todeta, että näillä säännöksillä ei oteta käyttöön veroa eikä maksua vaan niissä säädetään hallinnollisesta seuraamuksesta, joka voidaan määrätä verovelvollisille, jos niiden todetaan ilmoittaneen palautettava verojen erotus tai ostoihin sisältyvän vero suurempana kuin mihin niillä on oikeus.

29 Kolmanteen kysymykseen on siis vastattava, että kuudennen direktiivin 33 artikla ei ole esteenä arvonlisäverolain 109 §:n 5 ja 6 momentissa olevien kaltaisten säännösten voimassa pitämiselle.

Oikeudenkäyntikulut

30 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen 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 yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, sellaisena kuin se on määriteltynä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY 2 artiklan ensimmäisessä ja toisessa kohdassa ja jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 26.4.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/66/EY, 2 artiklassa sekä 10 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja 2 kohdassa, ei ole esteenä sille, että jäsenvaltio säätää lainsäädännössään tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług) 109 §:n 5 ja 6 momentissa tarkoitetun veronkorotuksen kaltaisesta hallinnollisesta seuraamuksesta, joka voidaan määrätä arvonlisäverovelvollisille.**

2) **Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain 109 §:n 5 ja 6 momentissa olevien kaltaisia säännöksiä ei voida pitää kuudennen**

direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna, 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina poikkeavina erityistoimenpiteinä tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi.

3) Kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna, 33 artikla ei ole esteenä tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain 109 §:n 5 ja 6 momentissa olevien kaltaisten säännösten voimassa pitämiselle.

Allekirjoitukset