JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
2 päivänä maaliskuuta 2017[1]

Asia C-151/16

”Vakarų Baltijos laivų statykla” UAB
Muu asianosainen:
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Ennakkoratkaisupyyntö – Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (ylin hallintotuomioistuin, Liettua))

Ennakkoratkaisupyyntö – Valmisteverolainsäädäntö – Energiatuotteiden toimitusta koskeva vapautus – Käyttö moottoripolttoaineena laivaliikenteessä – Jäsenvaltioiden vaatimukset oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi – Puuttuva näyttö – Oikeasuhteisuus – Arvonlisäverolainsäädännön periaatteiden soveltaminen analogian perusteella

I Johdanto

1. Käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen tarkasteltavana on unionin oikeuteen sisältyvä erityinen valmisteverovapautus. Sen tarkoituksena on vapauttaa kaupallinen laivaliikenne unionin vesillä polttoaineeseen kohdistuvasta valmisteverorasitteesta. Kyseistä vapautusta ei kuitenkaan ole vaatinut varustamo vaan aluksen valmistaja. Se on myynyt aluksen ja siinä olevan pienen moottoripolttoainemäärän varustamolle. Valmistajalla ei ollut kansallisessa lainsäädännössä vaadittavia lupia, jotta se olisi voinut luovuttaa polttoaineen verottomasti.

2. Tältä osin herää kaksi perustavaa kysymystä. Ensinnäkin on selvitettävä vapautuksen henkilöllinen soveltamisala. Näin ollen on vastattava kysymykseen siitä, kuuluuko myös aluksen valmistaja tai toimittaja direktiivin 2003/96/EY 14 artiklan 1 kohdan c alakohtaan sisältyvän laivaliikennettä koskevan vapautuksen piiriin. Toiseksi on konkretisoitava näyttövaatimusten merkitystä valmisteverolainsäädäntöön sisältyvän vapautussäännöksen yhteydessä. Tältä osin unionin tuomioistuimen yhdeksännen jaoston antamissa kahdessa tuomiossa[2] on havaittavissa suuntaus soveltaa arvonlisäverolainsäädännöstä annettua oikeuskäytäntöä myös valmisteverolainsäädäntöön.

1 Alkuperäinen kieli: saksa.

2 Tuomio 2.6.2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, 59 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 2.6.2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, 20, 21, 35 ja 36 kohta).

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin lainsäädäntö

3. Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY (jäljempänä direktiivi 2008/118) 7 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Valmisteverosaatava syntyy siinä jäsenvaltiossa ja sinä ajankohtana, jossa ja jolloin tavarat luovutetaan kulutukseen.”

4. Direktiivin 2008/118 41 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat pitää voimassa kansalliset säännöksensä vesi- ja ilma-alusten varastoja koskevista vapautuksista, kunnes neuvosto on antanut näitä varastoja koskevat yhteisön säännökset.”

5. Energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/96/EY, sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna 29.4.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/75/EY (jäljempänä direktiivi 2003/96), 6 artiklaan sisältyy seuraava jäsenvaltioiden mahdollisuus:

”Jäsenvaltiot voivat toteuttaa tässä direktiivissä säädetyt verotasoa koskevat vapautukset tai alennukset joko:

a) suoraan

b) eriytetyn verokannan avulla tai

c) palauttamalla koko perityn veron tai osan siitä.”

6. Direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Sen lisäksi, mitä direktiivissä 92/12/ETY säädetään veronalaisten tuotteiden vapauttamisesta verosta tiettyjen käyttötarkoitusten perusteella ja sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista, jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut tuotteet edellytyksin, jotka jäsenvaltioiden on vahvistettava verovapautuksien oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten estämiseksi:

– –

c) energiatuotteet, jotka toimitetaan käytettäviksi moottoripolttoaineina laivaliikenteeseen (kalastus mukaan lukien) yhteisön aluevesillä muutoin kuin yksityisillä huvialuksilla, ja aluksilla tuotettavaan sähköön. Tässä direktiivissä ’yksityisellä huvialuksella’ tarkoitetaan alusta, jota luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö käyttää sen omistajana, vuokraajana tai sen muulla tavoin käyttöönsä saaneena muihin kuin kaupallisiin tarkoituksiin ja erityisesti muihin tarkoituksiin kuin vastiketta vastaan tai julkisten viranomaisten tarkoituksiin tapahtuviin matkustajien tai tavaroiden kuljetuksiin taikka palvelujen tarjoamiseen. – –”

B Kansallinen lainsäädäntö

7. Valmisteveron alaisista tavaroista, näiden tavaroiden valmisteverotuksesta ja tällaisten tavaroiden valvontaa ja kuljetusta koskevista erityisistä seikoista säädetään Liettuan valmisteverolaissa (Akcizų įstatymas), sellaisena kuin se on muutettuna 1.4.2010 annetulla lailla nro XI 722. Valmisteverolain 19 §:n 1 momentin 5 kohdan mukaan ”valmisteveron alaisille tavaroille – – myönnetään vapautus valmisteverosta, jos ne – – toimitetaan matkustaja- ja/tai rahtialusten varastojen täydentämiseksi – – kansainvälisillä reiteillä”. Valmisteverolain 43 §:n 1 momentin 2 kohdassa säädetään lisäksi, että vapautus valmisteverosta koskee myös ”alusten polttoainetta, joka toimitetaan käytettäväksi laivaliikenteeseen (kalastus mukaan lukien) Euroopan unionin merialueilla, yksityisille huvialuksille toimitettu polttoaine pois luettuna”.

III Pääasia

8. Valittaja on Liettuaan sijoittautunut yhtiö, joka harjoittaa muun muassa erilaisten merenkulkuun käytettävien alusten rakentamista. Se teki 7.10.2009 sopimuksen rahtialuksen (jäljempänä alus) rakentamisesta asiakkaalle.

9. Kyseistä alusta rakennettaessa valittaja osti 80 600 litraa moottoripolttoainetta toimittajalta. Toimittaja toimitti polttoaineen suoraan aluksen polttoainesäiliöihin. Toimittaja laski polttoaineen osalta valmisteveron määrän, jonka valittaja maksoi maksaessaan sille laadittuja arvonlisäverolaskuja. Valittaja käytti osan tästä moottoripolttoaineesta suorittaessaan testejä aluksella.

10. Valittaja siirsi 6.6.2013 asiakkaalle aluksen omistusoikeuden ja kaikki sitä koskevat oikeudet ja edut. Alus siirrettiin asiakkaalle laitteineen ja varastoineen, jotka olivat aluksella, mukaan lukien 73 030 litraa moottoripolttoainetta, joka oli jäänyt jäljelle aluksella suoritettujen testien jälkeen. Asiakas oli sopimuksen mukaan velvollinen ostamaan tämän polttoaineen sen omakustannushintaan, joka sisällytettiin kokonaiskauppahintaan.

11. Aluksen asiakkaalle siirtämisen jälkeen asiakas järjesti aluksen siirtymisen omalla käyttövoimallaan ilman (kaupallista) lastia telakalta Stralsundin satamaan (Saksa). Alus otti siellä vastaan ensimmäisen lastin kuljetettavaksi vastiketta vastaan Santanderiin (Espanja).

12. Valittaja esitti pian aluksen myynnin jälkeen (22.7.2013) vaatimuksen asiakkaalle aluksen mukana myytyä polttoainetta koskevan valmisteveron palauttamiseksi. Riidanalaisella päätöksellä, joka tehtiin 21.8.2013, veroviranomainen (valittajan vastapuoli) kieltäytyi hyväksymästä valittajan vaatimusta valmisteveron palautuksesta. Vastapuolen päätös perustui ensisijaisesti siihen, ettei valittaja ollut täyttänyt asiakirjoja asianmukaisesti. Valittajalla ei myöskään ollut kansallisen lainsäädännön mukaan sovellettavassa menettelyssä myönnettyä todistusta (lupaa) toimittaa polttoainetta aluksiin.

13. Tutkittuaan edellä mainitusta päätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen veroriitoja käsittelevä lautakunta kumosi veroviranomaisen päätöksen 28.11.2013 tekemässään päätöksessä nro S 185 (7 195/2013). Lautakunta perusteli päätöstään muun muassa sillä, että lakisääteisten velvoitteiden noudattamatta jättäminen oli luonteeltaan muodollista eikä voinut johtaa veron palautusta koskevan valittajan oikeuden raukeamiseen.

14. Vastapuoli nosti päätöksestä kanteen Vilniaus apygardos administracinis teismasissa (Vilnan alueellinen hallintotuomioistuin), joka hyväksyi kanteen 9.12.2014 antamassaan tuomiossa, sillä valmisteveron palautukseen ei ollut oikeutta, koska valittajalla ei ollut voimassa olevaa todistusta/lupaa suorittaa kyseistä toimitusta. Valittaja puolestaan valitti kyseisestä tuomiosta.

IV Ennakkoratkaisupyyntö ja menettely unionin tuomioistuimessa

15. Asiaa nyt käsittelevä Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (ylin hallintotuomioistuin, Liettua) on esittänyt 14.3.2016 unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/96/EY, sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna 29.4.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/75/EY, 14 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että valmisteveroa ei voida kantaa energiatuotteiden toimituksesta nyt käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa, kun näitä tuotteita toimitetaan alusten moottoripolttoaineeksi käytettäväksi laivaliikenteeseen [Euroopan unionin] merialueilla tarkoituksena purjehtia alus ilman välittömän vastikkeen saamista omalla käyttövoimallaan rakentamispaikastaan toisessa jäsenvaltiossa olevaan satamaan ensimmäisen kaupallisen lastin vastaanottamista varten?

2) Onko direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohta esteenä nyt käsiteltävässä asiassa sovellettavien kaltaisille jäsenvaltion kansallisen lain säännöksille, jotka estävät tässä säännöksessä tarkoitetusta verovapautuksesta hyötymisen siinä tapauksessa, että energiatuotteiden toimitus on tapahtunut jäsenvaltion asettamien edellytysten vastaisesti, vaikka tämä toimitus täyttäisi direktiivin 2003/96 mainitussa säännöksessä vapautuksen soveltamiselle asetetut olennaiset edellytykset?”

16. Liettua, Puolan tasavalta ja Euroopan komissio ovat esittäneet näistä kysymyksistä unionin tuomioistuimelle kirjallisia huomautuksia.

V Oikeudellinen arviointi

A Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

17. Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, miten direktiivin 2003/96 14 artiklaa on tulkittava käsiteltävässä asiassa, jossa on kyse niin kutsutusta kauppa-aluksen tyhjänäajosta. Koska menettelyssä, jota ennakkoratkaisupyyntö koskee, valmisteveron palautusta vaatii kuitenkin aluksen myyjä, ennakkoratkaisukysymystä on täsmennettävä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa viime kädessä nimittäin tietää, voiko aluksen myyjä vaatia valmisteveron palautusta. Kysymys liittyy veron palauttamiseen sen polttoaineen osalta, jota aluksen ostaja on käyttänyt ajaakseen aluksen satamaan, jossa alus sitten lastattiin ensimmäisen kerran.

18. Nyt tarkasteltavan tapauksen kannalta on siten ratkaisevaa yksin se, edellyttääkö se, että aluksen valmistaja (myyjä) on myynyt aluksen polttoaineineen, valmisteveron palauttamista myyjälle, jos ”ainoastaan” aluksen ostaja käyttää polttoainetta mahdollisesti aluksen kuljettamiseen (tässä nk. tyhjänäajoon).

19. Tällaista palautusta ei voida sulkea pois kansallisessa lainsäädännössä direktiivin 2008/118 41 artiklan perusteella (jäljempänä 1 kohta). Aluksen valmistaja, joka toimittaa aluksen yhdessä jo kulutukseen luovutetun polttoaineen kanssa, ei kuitenkaan kuulu direktiivin 2003/96 14 artiklaan sisältyvän vapautuksen a) henkilölliseen eikä b) aineelliseen soveltamisalaan (jäljempänä 2 kohta).

1. Direktiivin 2008/118 41 artiklan suhde direktiivin 2003/96 14 artiklaan

20. Liettuan hallitus katsoo huomautuksissaan, että direktiivin 2008/118 41 artiklaa voidaan tarvittaessa soveltaa, minkä vuoksi kansallisen lainsäädännön säännökset voisivat olla esteenä vapautuksen myöntämiselle. Direktiivin 2003/96 14 artiklaan sisältyy sitä vastoin pakollinen vapautus. Siksi on ensin selvennettävä näiden kahden säännöksen välistä suhdetta.

21. Direktiivin 2008/118 41 artiklaan sisältyy kuitenkin ”ainoastaan” eräänlainen siirtymäsäännös, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat pitää voimassa kansalliset säännöksensä ”vesi- ja ilma-alusten varastoja” koskevista vapautuksista, kunnes neuvosto on antanut tätä alaa koskevat yhteisön säännökset.

22. Voi olla aloja, joista ei ole vielä annettu unionin säännöksiä. Energiatuotteiden, jotka toimitetaan käytettäviksi moottoripolttoaineina laivaliikenteeseen, ”varastojen” vapauttamisesta verosta säädetään kuitenkin nimenomaisesti ja velvoittavasti direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohdassa, johon myös viitataan direktiivin 2008/118 1 artiklassa. Tästä syystä direktiivin 2008/118 41 artiklassa ei voida (enää) tarkoittaa verosta vapautettua polttoaineen toimitusta käytettäväksi laivaliikenteessä.

23. Kuten Liettuan hallitus myös perustellusti tähdentää, direktiivin 2003/96 14 artikla on pikemminkin erityisempi säännös. Käsiteltävässä asiassa merkityksellinen on siten – kuten komissio on esittänyt – pelkästään direktiivin 2003/96 14 artikla eikä direktiivin 2008/118 41 artikla.

2. Direktiivin 2003/96 14 artiklaan sisältyvän vapautuksen soveltamisala

24. Vaadittu veron palauttaminen edellyttäisi, että aluksen valmistaja kuuluu direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohdan vapautuksen soveltamisalaan. Näin ei kuitenkaan ole.

a) Vapautuksen henkilöllinen soveltamisala

25. Kuten direktiivin 2008/118 7 artiklasta ilmenee, valmisteverosaatava syntyy – toisin kuin esimerkiksi arvonlisäverolainsäädännössä – ainoastaan kerran eli sinä ajankohtana, jolloin tavarat luovutetaan kulutukseen, eikä kaupan jokaisessa vaiheessa.

26. Direktiivin 2003/96 6 artiklassa selvennetään tässä yhteydessä, että jäsenvaltiot voivat toteuttaa tässä direktiivissä säädetyt verotasoa koskevat vapautukset tai alennukset joko suoraan (a alakohta) tai välillisesti palauttamalla koko perityn veron tai osan siitä (c alakohta). Kun a ja c alakohtaa tarkastellaan yhdessä, jälkimmäisellä tarkoitetaan sellaisen veron palauttamista (tarkemmin sanoen hyvittämistä [3]), joka kohdistuu kolmanteen mutta jota tämä ei ole itse velvollinen maksamaan. [4]

27. Jos direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohdassa vapautetaan verosta energiatuotteet, jotka *toimitetaan käytettäviksi* moottoripolttoaineina, direktiivin 2003/96 6 artikla huomioon ottaen vapautuksessa on silloin kaksi mahdollisuutta. Kyseeseen tulee joko toimittajan vapauttaminen (suoraan) verosta kulutukseen luovuttamisen (*toimittamisen*) vuoksi tai sen jälkeen tapahtuvan energiatuotteiden *käytön* vapauttaminen (välillisesti) verosta.

28. Pääasian valittaja vaatii sen valmisteveron ”palauttamista”, jonka toimittaja on velvollinen maksamaan. Kyseeseen tulee siksi ainoastaan toinen mahdollisuus eli välillinen vapauttaminen verosta.

3 Saksan verovelkaa koskevan lainsäädännön terminologia on tältä osin täsmällisempää: palauttamisella (”Erstattung”) tarkoitetaan tavallisesti veron maksamista takaisin verovelalliselle (kahden henkilön välinen suhde), kun taas hyvittämiseksi (”Vergütung”) nimitetään veron määrän maksamista kolmannelle, joka ei ole velvollinen maksamaan veroa mutta joka on taloudellisesti vastannut verosta (kolmen henkilön välinen suhde).

4 Sellaisen veron palauttaminen, jonka verovelvollinen (tässä polttoaineen toimittaja) on velvollinen maksamaan, kuuluu suorana vapautuksena jo direktiivin 2003/96 6 artiklan a alakohdan soveltamisalaan.

29. Ennakkoratkaisupyynnöstä ei tosin ilmene, onko Liettua ylipäätään käyttänyt direktiivin 2003/96 6 artiklan c alakohdassa annettua mahdollisuutta välilliseen verosta vapauttamiseen. Ennakkoratkaisupyynnössä mainittu toimittamista koskeva sääntely vaikuttaa käsittävän ensisijaisesti ainoastaan kulutukseen luovuttamisen. Siihen viittaavat ainakin siinä asetetut lupavaatimukset.

30. Lisäksi ennakkoratkaisukysymyksiin vastattaessa kuitenkin oletetaan, että kansallisessa lainsäädännössä säädetty vapautus käsittää myös välillisen verosta vapauttamisen (valmisteveron palauttamisen energiatuotteiden käyttäjälle). Muuten ennakkoratkaisukysymyksessä ei olisi mitään mieltä. Vapautuksessa olisi tällöin säädettävä, että toimittajan tilittämä vero hyvitetään (palautetaan direktiivin 2003/96 6 artiklan c alakohdassa tarkoitetulla tavalla) myös kolmannelle, jos direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohdan vapautuksen edellytykset täyttyvät.

31. Käsiteltävässä asiassa toimittajan suorittamaa moottoripolttoaineen toimitusta aluksen valmistajalle kohdeltiin verollisena luovutuksena. Tämä oli unionin oikeuden nojalla perusteltua, mikä ilmenee vertailtaessa direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja 15 artiklan 1 kohdan j alakohtaa. Viimeksi mainitun mukaan vesialuksia valmistettaessa ja kokeiltaessa käytettävien moottoripolttoaineiden toimitus ei kuulu 14 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuun moottoripolttoaineina käyttöön kaupallisessa laivaliikenteessä yhteisön aluevesillä. Jäsenvaltiot pikemminkin voivat vapauttaa verosta direktiivin 2003/96 15 artiklan 1 kohdan j alakohdassa tarkoitetun vesialuksia valmistettaessa ja kokeiltaessa käytettävien moottoripolttoaineiden toimituksen, mutta niiden ei ole pakko tehdä näin. Liettua ei ilmeisestikään ole käyttänyt vapautusmahdollisuutta.

32. Kun myydään valmis alus yhdessä siinä jäljellä olevan moottoripolttoaineen kanssa, unionin tuomioistuimelle toimitettujen tosiseikkojen perusteella polttoaineen toimitusta ei veroteta (vielä kertaalleen). Myös tämä on johdonmukaista: polttoaine oli jo luovutettu kulutukseen. Vapautusta ei siten vaadi verovelallinen vaan kolmas henkilö.

33. Ellei aluksen valmistajalla ole omaa verovelkaa ajankohtana, jona se toimittaa polttoaineen ostajalle, toimituksen vapauttaminen verosta menettää kuitenkin merkityksensä. Tältä osin käsiteltävässä asiassa ei ole kyse polttoaineen *toimituksen* vapauttamisesta verosta.

b) Aineellinen soveltamisala

34. Myyjä, joka myy aluksen moottoripolttoaineineen, ei myöskään käytä polttoainetta laivaliikenteessä, jota vapautus koskee.

35. Välillisenä vapautuksena direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohdassa vapautetaan verosta ainoastaan energiatuotteet, jotka toimitetaan *käytettäviksi* moottoripolttoaineina laivaliikenteeseen (kalastus mukaan lukien) yhteisön aluevesillä muutoin kuin yksityisillä huvialuksilla. Näin on tarkoitus turvata paljon polttoainetta käyttävän kaupallisen merenkulun kilpailukyky unionissa[5] ja eurooppalaisten yritysten kilpailuasema kolmansiin maihin sijoittautuneisiin yrityksiin nähden.[6] Lisäksi sillä on tarkoitus helpottaa yhteisön sisäistä tavaraliikennettä.[7] Siten on selvää, että välillisen vapautuksen tapauksessa oikeus valmisteveron hyvittämiseen voi olla vain sillä, joka on osa vapautuksen kohteena olevaa laivaliikennettä.

5 Ks. direktiivin 2003/96 johdanto-osan 23 perustelukappale; näin myös unionin tuomioistuin saman direktiivin 14 artiklan 1 kohdan b alakohdan vastaavasti muotoillun vapautuksen yhteydessä – ks. tuomio 1.12.2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, 24 ja 26 kohta); ks. myös tuomio 1.3.2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, 28 kohta) ja tuomio 29.4.2004, komissio v. Saksa (C-240/01, EU:C:2004:251, 39 ja 44 kohta).

6 Ehdotus neuvoston direktiiviksi energiatuotteiden verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta, 12.3.1997 – KOM(97) 30 lopullinen, CNS 97/0111 – s. 7.

7 Jälkimmäisestä nimenomaisesti tuomio 1.3.2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, 24 ja 25 kohta).

36. Tässä yhteydessä ei ole siksi tarpeen ratkaista, kuuluuko direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohdan soveltamisalaan myös niin kutsuttu laivaliikenneyhtiön tyhjänäajo kuljetusaluksella valmistuspaikasta ensimmäiseen lastauspaikkaan. Komissio, Puola ja viime kädessä myös Liettua esittävät vakuuttavasti, että tähän on vastattava myöntävästi.[8] Tämä kysymys nousisi kuitenkin esiin ainoastaan sellaisen laivaliikenneyhtiön kohdalla, joka on käyttänyt moottoripolttoainetta tähän tyhjänäajoon. Käsiteltävässä asiassa valmisteveron palauttamista vaatii kuitenkin tällaisen aluksen myyjä.

37. Direktiivin 2003/96 14 artikla ei kuitenkaan ole yleinen vapautus,[9] minkä vuoksi sen perusteella vapautetaan ainoastaan moottoripolttoaine, joka myös käytetään laivaliikenteeseen.

38. Vesiliikenteen käsitteeseen kuuluvat kuitenkin ainoastaan vastiketta vastaan suoritetut palvelut, jotka liittyvät välittömästi aluksen liikkumiseen.[10] Aluksen myynti ei kuitenkaan ole vastiketta vastaan suoritettu palvelu, joka liittyy välittömästi aluksen liikkumiseen. Aluksen myynti on luovutus, joka vasta antaa ostajalle mahdollisuuden tarjota vastikkeellisia laivaliikennepalveluja asiakkailleen. Aluksen luovutus liittyy tältä osin enintään alustavasti (välillisesti) ostajan verosta vapautettuun toimintaan. Tämä ei kuitenkaan johda siihen, että myös myyjä harjoittaa verosta vapautettua toimintaa.

39. Ei myöskään ole nähtävissä, että direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohdan tavoitteena olisi myös laivanvalmistajien kilpailukyvyn säilyttäminen. Laivanvalmistajien vapauttaminen verosta mainitaan pikemminkin direktiivin 2003/96 15 artiklassa ainoastaan mahdollisuutena – jota Liettua ei ilmeisestikään ole käyttänyt.

40. Myös unionin tuomioistuin on johdonmukaisesti myöntänyt direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan b ja c alakohdassa tarkoitetun vapautuksen aina vain sellaiselle, joka on itse käyttänyt kyseisissä säännöksissä mainittua liikennevälinettä vastikkeellisten palvelujen tarjoamiseen.[11]

41. Näin ollen olisi direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohdan vastaista vapauttaa aluksen myyjä jälkikäteen valmisteverosta. Myyjä ei kuulu henkilöihin, joihin vapautusta sovelletaan (kaupallinen laivaliikenne), eikä siihen kohdistu myöskään valmisteverorasitusta. Rasitus kohdistuu käsiteltävässä asiassa pelkästään aluksen ostajaan, koska se on vastannut valmisteverosta ostohinnan kautta.

42. Direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohta ei näin ollen ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa aluksen myyjältä evätään vapautus valmisteveron palauttamisen/hyvittämisen muodossa aluksen mukana myydyn moottoripolttoaineen osalta.

8 Tältä osin myös ensimmäinen lastausta varten tapahtuva ajo kuulunee (kaupallisen) laivaliikenteen käsitteeseen, vaikka sitä ei suoritetakaan suoraan vastikkeellisesti. Tämän matkan kustannukset ovat laivaliikenneyhtiön kustannuksia, jotka siirretään joko ensimmäiseen tai jokaiseen sitä seuraavaan (vastikkeelliseen) matkaan. Direktiivin 2003/96 14 artiklaan sisältyvän vapautuksen tarkoitus on yhtä merkityksellinen silloin, kun kyse on matkasta lastauspaikkaan, kuin silloin, kun kyse on matkasta purkupaikkaan (lastin kanssa). Molemmissa tapauksissa aluksen omistaja toimii kiistatta (kaupallisen) laivaliikenteen yhteydessä.

9 Näin nimenomaisesti tuomiossa 1.12.2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, 23 kohta); vastaavasti myös tuomio 10.11.2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, 21 kohta) ja tuomio 29.4.2004, komissio v. Saksa (C-240/01, EU:C:2004:251, 23 kohta).

10 Tuomio 10.11.2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, 18 kohta); tuomio 1.3.2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, 37 kohta) ja tuomio 1.4.2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, 28 kohta). Unionin tuomioistuin korostaa samaa lentoliikennettä koskevan vastaavan vapautuksen yhteydessä – tuomio 1.12.2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, 21 kohta).

11 Ks. tuomio 1.3.2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, 33 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 1.4.2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, 28 kohta) – moottoripolttoaine, jonka vapauttamista verosta oli kyseisissä asioissa haettu, oli nimittäin ”käytössä aluksilla, joita käytettiin välittömästi vastikkeellisten palvelujen suorittamiseen” – vahvistettu tuomiossa 1.12.2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, 30 kohta), ja vastaavasti tuomio 21.12.2011, Haltergemeinschaft (C-250/10, ei julkaistu, EU:C:2011:862, 24 kohta).

B Toinen ennakkoratkaisukysymys

43. Mikäli unionin tuomioistuin kuitenkin katsoo, että myös aluksen myyjä on vapautettava valmisteverosta direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohdan perusteella, jos sen sopimuskumppani käyttää kaupan kohdetta laivaliikenteen yhteydessä, olisi vielä vastattava toiseen kysymykseen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään, voiko jäsenvaltio asettaa direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan vapautuksen edellytykseksi tiettyjen muotosäännösten noudattamisen.

44. Jo direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan sanamuodosta selviää, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta energiatuotteet, jotka toimitetaan käytettäviksi moottoripolttoaineina laivaliikenteeseen, ”edellytyksin, jotka jäsenvaltioiden on vahvistettava verovapautuksien oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja veropetosten, veron kiertämisen tai muiden väärinkäytösten estämiseksi”. Unionin oikeudessa annetaan siten jäsenvaltioille nimenomaisesti mahdollisuus vahvistaa vapautukselle muita edellytyksiä.

45. Unionin tuomioistuin on kuitenkin antanut arvonlisäveron alalla vakiintunutta oikeuskäytäntöä. Sen mukaan (yhteisö- tai vientiluovutuksen) verosta vapauttamisen epääminen pelkästään puuttuvien muodollisten selvitysten vuoksi on yleensä suhteetonta.[12]

1. Arvonlisäverolainsäädäntöä koskevan oikeuskäytännön soveltaminen valmisteverolainsäädäntöön sisältyvään suoraan verosta vapauttamiseen

46. Arvonlisävero on yleinen kulutusvero. Siksi on mahdollista soveltaa edellä mainittuja arvonlisäverolainsäädännön periaatteita myös erityistä kulutusveroa eli valmisteveroa koskevaan lainsäädäntöön, siis direktiivin 2003/96 14 artiklan soveltamiseen. Unionin tuomioistuimen yhdeksäs jaosto onkin tehnyt näin kahdessa äskettäisessä ratkaisussaan.[13] Myös komissio kallistuu huomautuksissaan tälle kannalle. Tämä lähestymistapa on moottoripolttoaineen luovutuksen *suoran* verosta vapauttamisen osalta sen ja arvonlisäverojärjestelmän samankaltaisuuden vuoksi järjestelmän mukainen ja johdonmukainen.

47. Arvonlisäverotuksessa vero kannetaan kussakin myyntiportaassa ja tuotantovaiheessa siten, että moninkertainen verotus (veron kasautuminen) vältetään vähentämällä ostoihin sisältyvä vero. Ostoihin sisältyvän veron vähentämisen avulla varmistetaan, että arvonlisävero rasittaa ainoastaan loppukuluttajaa[14] eikä verovelvollista (elinkeinonharjoittajaa) (verotuksen neutraalisuuden periaate). Verovelvollinen toimii tässä yhteydessä kaikissa vaiheissa ainoastaan veron kerääjänä valtion lukuun.[15] Tätä ei tule pitää vapautuksen soveltamisena itse verovelvolliseen.

48. Tämä verovelvollisen asema pakon edessä toimivana veron kerääjänä asettaa suhteellisuusperiaatteen yhteydessä erityisiä vaatimuksia asianomaiselle valtiolle. Arvonlisäverosta vapauttaminen ei siksi voi kariutua suoraan pelkästään puuttuvaan (muodolliseen) näyttöön, jos on objektiivisesti tarkasteltuna selvää, että kaikki vapautuksen aineelliset edellytykset täyttyvät. Muutoin kyse olisi yksityisen suhteettomasta hyväksikäytöstä valtion tarkoituksiin.

12 Ks. esim. tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 45 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, 29 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 45 kohta ja sitä seuraavat kohdat); suhteellisuusperiaatteesta arvonlisäverolainsäädännössä tuomio 18.12.1997, Molenheide ym. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623, 48 kohta) ja tuomio 11.5.2006, Federation of Technological Industries ym. (C-384/04, EU:C:2006:309, 29 ja 30 kohta).

13 Tuomio 2.6.2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, 59 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 2.6.2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, 20, 21, 35 ja 36 kohta).

14 Tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 kohta); tuomio 7.11.2013, Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 34 kohta) ja määräys 9.12.2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ei julkaistu, EU:C:2011:825, 21 kohta).

15 Tuomio 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 kohta) ja tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 kohta).

49. Valmisteverolainsäädännössä verosaatava syntyy ainoastaan kerran eli sinä ajankohtana, jolloin tavarat luovutetaan kulutukseen (direktiivin 2008/118 7 artikla). Direktiivin 2008/118 8 artiklan mukaan verovelvollinen on se, joka luovuttaa tavarat kulutukseen, vaikka veron on tarkoitus rasittaa kuluttajaa (veron kohdehenkilö). Myös tässä tapauksessa luovuttaja toimii ainoastaan veron kerääjänä valtiolle. Siihen on siksi sovellettava samoja tiukkoja oikeasuhteisuutta koskevia vaatimuksia kuin arvonlisäverolainsäädännössä. [16]

2. Arvonlisäverolainsäädäntöä koskevaa oikeuskäytäntöä ei sovelleta analogian perusteella valmisteverolainsäädäntöön sisältyvään välilliseen verosta vapauttamiseen

50. Arvonlisäverolainsäädäntöä koskevaa oikeuskäytäntöä ei kuitenkaan voida komission näkemyksestä poiketen soveltaa myös käsiteltävän asian kannalta merkitykselliseen, valmisteverolainsäädäntöön sisältyvään *välilliseen* verosta vapauttamiseen. Tämä johtuu tältä osin puuttuvasta yhtäläisyydestä arvonlisäverojärjestelmän kanssa. Unionin tuomioistuin on perustellusti itse hylännyt oikeuskäytäntönsä analogisen soveltamisen viittaamalla tulli- ja arvonlisäverolainsäädännön eroihin. [17]

51. *Välillinen verosta vapauttaminen* kolmannelle tehtävän palauttamisen/hyvittämisen muodossa edellyttää pikemminkin – kuten direktiivin 2003/96 6 artiklan c alakohdassa säädetään – välttämättä tiettyä näyttöä. Sen avulla ratkaistaan, voidaanko palautusta tosiasiallisesti vaatia ja, jos voidaan, kenen toimesta. Muutoin vaarana olisi saman veron moninkertainen palauttaminen tai hyvittäminen. Tietyn muodollisen näytön tarpeellisuus seuraa jo valmisteverojärjestelmästä, joka on tältä osin erilainen.

52. *Välillisen verosta vapauttamisen* tapauksessa kyseessä on nimittäin aina asianomaisen henkilön *aito etuuskohtelu*. Käsiteltävässä asiassa moottoripolttoaineen käyttäjä saa tässä ominaisuudessaan etua. Kyseessä on oikeastaan kulutushyödykkeen verotettava käyttö. Sitä ei kuitenkaan tietyistä syistä (tässä talouspoliittisista syistä) veroteta kuluttajan eduksi. Palautukseen oikeutettu ei toimi tällöin verojen kerääjänä valtion lukuun, vaan se toimii omaan lukuunsa.

53. Tällaisessa tilanteessa ei ole suhteetonta, jos tehokkaan valvonnan toteuttamiseksi etuuskohtelu annetaan vasta, kun vastaava – valvonnan kannalta tarpeellinen – näyttö on esitetty. Toisin kuin pakon edessä toimivalle verojen kerääjälle, verolainsäädännössä etuuden saajalle (tässä moottoripolttoaineen käyttäjälle) voidaan asettaa laajempi osallistumisvelvoite. Raja tullee vastaan vasta sitten, kun virheellisen näytön korjaaminen tai näytön toimittaminen jälkikäteen on kansallisen lainsäädännön mukaan jo sinänsä mahdotonta. Tästä ei kuitenkaan ole viitteitä käsiteltävässä asiassa.

3. Päätelmä

54. Suhteellisuusperiaate ei ole esteenä sille, että oikeus palautukseen tai hyvitykseen syntyy vasta, kun se, johon vapautusta sovelletaan, esittää valvonnan kannalta tarpeellisen näytön.

16 Tältä osin siksi perustellusti molemmissa unionin tuomioistuimen yhdeksännen jaoston antamissa tuomioissa: tuomio 2.6.2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, 59 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 2.6.2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, 20, 21, 35 ja 36 kohta).

17 Tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 57 kohta).

VI Ratkaisuehdotus

55. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

1) Direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohdassa edellytetään välillisen verosta vapauttamisen osalta, että palautukseen oikeutettu on käyttänyt moottoripolttoainetta laivaliikenteeseen. Näin ei ole, jos se on ainoastaan luovuttanut aluksen polttoaineineen laivaliikenneyritykselle. Myymällä aluksen ja siihen sisältyvän moottoripolttoaineen aluksen valmistaja ei suorita vastikkeellisia palveluja (kaupallisen) laivaliikenteen yhteydessä.

2) Jäsenvaltiot voivat vahvistaa direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan c alakohdassa, luettuna yhdessä 6 artiklan c alakohdan kanssa, tarkoitetun vapautuksen edellytykset. Suhteellisuusperiaate ei ole esteenä sille, että kolmannen oikeus kyseisen valmisteveron palautukseen tai hyvitykseen edellyttää tietyn näytön esittämistä, jotta mahdollistetaan tehokas valvonta ja estetään kaksinkertainen verorasitus tai perusteeton verottamatta jääminen.