

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

17 päivänä heinäkuuta 2014 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö ? Arvonlisävero ? Kuudes direktiivi 77/388/ETY – Direktiivi 2006/112/EY ? Muuhun varastomenettelyyn kuin tullivarastomenettelyyn asetettavaksi tarkoitettujen tavaroiden maahantuonnin vapauttaminen ? Velvollisuus siirtää tavarat fyysisesti varastoon ? Noudattamatta jättäminen ? Velvollisuus maksaa arvonlisävero siitä huolimatta, että se on jo suoritettu käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevan menetelmän avulla

Asiassa C-272/13,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Commissione tributaria regionale per la Toscana (Italia) on esittänyt 25.5.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 21.5.2013, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Equoland Soc. coop. arl

vastaan

Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Borg Barthet sekä tuomarit E. Levits ja F. Biltgen (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: N. Jääskinen,

kirjaaja: hallintovirkamies L. Carrasco Marco,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 9.4.2014 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Equoland Soc. coop. arl, edustajinaan avvocato M. Turci, avvocata R. Vianello ja avvocata D. D’Alauro,

– Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan avvocato dello Stato G. Albenzio,

– Espanjan hallitus, asiamiehinään M. J. García-Valdecasas Dorrego ja L. Banciella Rodríguez-Miñón,

– Euroopan komissio, asiamiehinään D. Recchia ja C. Soulay,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee 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 14.2.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/18/EY (EUVL L 51, s. 12; jäljempänä kuudes direktiivi) 16 artiklan sekä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 154 ja 157 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Equoland Soc. coop. arl (jäljempänä Equoland) ja Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno (Livornon tullitoimipaikka, jäljempänä Ufficio) ja jossa on kyseessä viimeksi mainitun päätös, jolla veloitetaan Equoland maksamaan maahantuonnista kannettava arvonlisävero sellaisista tavaroista, joita ei ole fyysisesti siirretty verottomaan varastoon, siitä huolimatta, että se on jo suorittanut kyseisen arvonlisäveron käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevan menetelmän (reverse charge) avulla.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen direktiivin 10 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, jolloin tavaran maahantuonti tapahtuu. Jos tavarat niiden saavuttua yhteisöön asetetaan johonkin 7 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuun menettelyyn, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy vasta, kun tavaraan lakataan soveltamasta tätä menettelyä.

Jos maahantuoduista tavaroista on kannettava yhteisen politiikan mukaisia tulleja, maatalousmaksuja tai vaikutukseltaan vastaavia maksuja, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy kuitenkin silloin, kun nämä yhteisön maksut aiheuttava tapahtuma toteutuu ja maksusaatava syntyy.

Jos maahantuoduista tavaroista ei ole kannettava mitään näistä yhteisön maksuista, jäsenvaltioiden on sovellettava verotettavaan tapahtumaan ja verosaatavan syntymiseen voimassa olevia tullisäännöksiä.”

4 Kuudennen direktiivin 16 artiklan 1 kohdassa, sellaisena kuin se ilmenee kyseisen direktiivin 28 c artiklasta (jäljempänä kuudennen direktiivin 16 artiklan 1 kohta), säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta muiden yhteisön verosäännösten soveltamista, jäsenvaltiot voivat, jollei 29 artiklassa säädetyistä neuvotteluista muuta johdu, toteuttaa erityistoimenpiteitä kaikkien tai joidenkin seuraavien liiketoimien vapauttamiseksi verosta, edellyttäen, että mainitut liiketoimet eivät liity loppukäyttöön ja/tai ?kulutukseen ja jos menettelyjen tai tilanteiden, joihin viitataan A–E jaksossa, päättyessä maksettava arvonlisäveromäärä vastaa sitä veromäärää, joka olisi ollut maksettava, jos kaikki nämä liiketoimet olisi verotettu maan alueella:

- A. Sellaisten tavaroiden tuonti, jotka on tarkoitettu saatettavaksi muiden varastomenettelyjen kuin tullivarastomenettelyjen alaisiksi;
- B. Sellaisten tavaroiden toimitus, jotka on tarkoitettu:
 - a) tullattaviksi ja tarvittaessa sijoitettaviksi väliaikaiseen varastoon;
 - b) sijoitettaviksi vapaa-alueelle tai vapaavarastoon;

c) saattaviksi tullivarastomenettelyjen tai sisäisen jalostuksen menettelyjen alaisiksi;

--

e) saattaviksi maan alueella muiden varastomenettelyjen kuin tullivarastomenettelyjen alaisiksi.

Tässä artiklassa muuna varastona kuin tullivarastona pidetään:

– valmisteveron alaisten tuotteiden osalta paikkoja, jotka määritellään [valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1)] 4 artiklan b alakohdassa verottomiksi varastoiksi;

– niiden tuotteiden osalta, jotka eivät ole valmisteveron alaisia, jäsenvaltioiden määrittelemiä paikkoja. Jäsenvaltiot eivät kuitenkaan saa säätää muusta varastomenettelystä, jos tavarat on tarkoitettu toimitettavaksi vähittäiskauppavaiheessa.

--”

5 Saman direktiivin 17 artiklassa, sellaisena kuin se ilmenee kyseisen direktiivin 28 f artiklasta, säädetään seuraavaa:

”1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka on velvollinen maksamaan:

--

b) maan alueelle tuoduista tavaroista maksettavan tai maksetun arvonlisäveron;

--”

6 Direktiivin 92/12 4 artiklan b alakohdan mukaan verottomalla varastolla tarkoitetaan ”paikkaa, jossa valtuutettu varastonpitäjä ansiotoiminnassaan tuottaa, valmistaa, pitää hallussaan taikka vastaanottaa tai josta tämä lähettää valmisteveron alaisia tuotteita väliaikaisesti valmisteverottomina sen jäsenvaltion, jossa veroton varasto sijaitsee, toimivaltaisten viranomaisten määräämin edellytyksin”.

Italian oikeus

7 Kivennäisöljyistä, alkoholista, alkoholijuomista ja valmistetusta tupakasta kannettavia veroja sekä arvonlisäveroa koskevien säännösten yhdenmukaistamisesta yhteisön direktiivien kanssa sekä tästä yhdenmukaistamisesta johtuvista muutoksista sekä hyväksytytjä veroneuvontakeskuksia koskevaa järjestelmää koskevista säännöksistä, veronpalautusmenettelyistä, paikallisen tuloveron (imposta locale sui redditi; ILOR) kantamatta jättämisestä yritysten tuloista välittömiä tulonhankkimiskuluja vastaavaan määrään asti, tietyistä hyödykkeistä kannettavan ylimääräisen kulutusveron perustamisesta vuodelle 1993 sekä muista verosäännöksistä 30.8.1993 annetun asetuksen (decreto-legge) nro 331 (GURI nro 203, 30.8.1993) 50-bis §:n 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”Seuraavista toimista ei kanneta arvonlisäveroa:

b) sellaisten muiden kuin yhteisötavaroiden vapaaseen liikkeeseen luovutukset, jotka on tarkoitettu siirrettäviksi arvonlisäverovarastoon sen jälkeen kun on asetettu asianmukainen, veron määrään suhteutettu vakuus. Vakuutta ei vaadita toimijoilta, joille on annettu – – asetuksen (ETY) N:o 2454/93 14 a artiklassa – – tarkoitettu hyväksyntä, eikä toimijoilta, jotka on vapautettu tullialan säännösten konsolidoidun tekstin, joka on hyväksytty 23.1.1973 annetulla tasavallan presidentin asetuksella nro 43, 90 §:n nojalla.”

8 Muita kuin rikosoikeudellisia veroseuraamuksia välittömien verojen, arvonlisäveron ja veronkannon alalla koskevista uudistuksista 23.12.1996 annetun lain nro 662 3 §:n 133 kohdan q alakohdan nojalla 18.12.1997 annetun asetuksen (decreto legislativo) nro 471 (GURI nro 5, Supplemento ordinario, 8.1.1998, jäljempänä asetus nro 471/97), 13 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Joka jättää kokonaan tai osittain maksamatta säädetyssä määräajassa ennakot, toistuvat suoritukset, jäännösveron tai veroilmoitukseen perustuvan veron jäljellä olevan osan, joista on näissä tapauksissa vähennetty toistuvien suoritusten ja ennakkojen määrä, vaikka niitä ei olisi maksettu, on velvollinen maksamaan hallinnollisen seuraamuksen, jonka määrä on 30 prosenttia kustakin maksamattomasta määrästä, myös, jos vuosittaisen veroilmoituksen tarkastuksen yhteydessä todettujen ilmeisten virheiden tai laskentavirheiden korjaamisen yhteydessä käy ilmi, että vero on suurempi tai vähennyskelpoinen veroylijäämä on pienempi. Sellaisten suoritusten osalta, jotka koskevat luottoja, jotka on taattu kokonaan laissa säädetyillä tai verohallinnon tunnustamilla esine- tai henkilövakuuksilla ja jotka on maksettu enintään 15 päivää myöhässä, ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettua seuraamusta, sen lisäksi mitä säädetään 18.12.1997 annetun asetuksen nro 472 13 §:n 1 momentin a kohdassa, pienennetään vielä viidestoistaosaa vastaavalla määrällä kultakin viivästymispäivältä. Samaa seuraamusta sovelletaan 29.9.1973 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 600 36-bis ja 36-ter §:n ja 26.10.1972 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 633 54-bis §:n nojalla korotetun veron maksuun.

2. Lukuun ottamatta tapauksia, joissa verot on kirjattu perintäluetteloon, seuraamusta sovelletaan myös aina, kun vero tai sen osa on jätetty maksamatta säädetyssä määräajassa.

3. Tässä pykälässä säädetyt seuraamuksia ei sovelleta, jos maksut on suoritettu ajoissa muulle virastolle tai toimiluvan haltijalle kuin sille, jolla on asiassa toimivalta.”

Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

9 Ennakkoratkaisupyynnön ja Equolandin, Italian ja Espanjan hallitusten sekä Euroopan komission esittämien huomautusten perusteella pääasian tosiseikat voidaan tiivistää seuraavasti.

10 Equoland teki kesäkuussa 2006 Ufficiolle ilmoituksen kolmannelta maasta peräisin olevia tavaroita koskevan erän maahantuonnista. Tulli-ilmoituksen mukaan nämä tavarat oli tarkoitettu arvonlisäverottomaan varastoon. Näin ollen tämän toimen toteuttamisajankohtana ei vaadittu maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron suorittamista.

11 Maahantuontia seuraavana päivänä sen varaston virkailija, johon tavarat oli tarkoitettu, kirjasi ne varastorekisteriin. Tuolloin kävi kuitenkin ilmi, että tavaroita ei ollut milloinkaan siirretty varastoon fyysisesti vaan ainoastaan virtuaalisesti siten, että ne oli kirjattu mainittuun rekisteriin. Tämän jälkeen tavarat poistettiin välittömästi verottomasta varastomenettelystä ja arvonlisävero suoritettiin siten, että Equoland sovelsi käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevaa menetelmää.

12 Ufficio katsoi, että koska tavaroita ei ollut fyysisesti siirretty verottomaan varastoon, edellytyksiä maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron maksamiseksi myöhemmin ei ollut noudatettu, ja se katsoi, että Equoland oli jättänyt maksamatta sille kuuluvan veron, ja vaati asetuksen nro 471/97 13 §:n nojalla sitä suorittamaan maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron korotettuna 30 prosentin suuruisella seuraamuksella.

13 Equoland valitti tästä päätöksestä Commissione tributaria provinciale di Livornolle ja totesi suorittaneensa maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevan menetelmän avulla siten, että mainittu arvonlisävero oli maksettu Agenzia delle Entratelle (verotoimisto) eikä Ufficialle. Se väitti, että tästä syystä asetuksen nro 471/97 13 §:ää ei voida soveltaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa asiassa.

14 Equolandin valituksen tultua hylätyksi se teki hylkäävästä päätöksestä Commissione tributaria regionale per la Toscanalle valituksen, jossa se toisti näkemyksensä, jonka mukaan veronkaikeus päätös perustui ainoastaan siihen, että maahantuotuja tavaroita ei ollut "fyysisesti" siirretty verottomaan varastoon mutta että arvonlisäveroa ei ollut jätetty maksamatta, koska Equoland oli tavaroita kulutukseen luovutettaessa suorittanut sisäisen laskutuksen maahantuotujen tavaroiden ostosta ja maksanut arvonlisäveron, joka oli siten suoritettu. Lisäksi Equoland väittää, että useissa jäsenvaltioissa on laillista siirtää tavarat "virtuaalisesti" verottomaan varastoon.

15 Ufficio väittää aluksi, että edellytyksenä arvonlisävarastoja koskevan säännösten soveltamiselle, jonka seurauksena on mahdollista olla suorittamatta arvonlisäveroa maahantuonnin yhteydessä ja maksaa se vasta kausi-ilmoituksen yhteydessä, on maahantuotujen tavaroiden "fyysinen" siirtäminen tällaiseen varastoon. Sen mukaan kansalliset säännökset ovat selkeitä ja niissä edellytetään, että kyseiset tavarat on siirrettävä "fyysisesti" varastoon, koska myöhemmin tapahtuva arvonlisäveron maksu voidaan taata vain sillä, että tavarat ovat hyväksytyssä verottomassa varastossa.

16 Ufficion mukaan arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteeseen, joka koskee ainoastaan arvonlisäveron taloudellisia vaikutuksia kuluttajiin, ei voida vedota sen tueksi, että poikettaisiin velvollisuudesta maksaa arvonlisävero silloin, kun verotettava tapahtuma eli nyt käsiteltävässä asiassa tavaroiden maahantuonti toteutuu.

17 Ufficio toteaa lopuksi, että koska maahantuonnista kannettava arvonlisävero on rajan ylitykseen liittyvä vero, sen laskeminen ja kantaminen kuuluu tulliviranomaisille eli nyt käsiteltävässä asiassa Ufficialle, millä mahdollistetaan Euroopan unionille tulevan osuuden maksaminen ajoissa.

18 Asiaa käsittelevä kansallinen tuomioistuin toteaa, että Ufficion esittämä tulkinta johtaisi siihen, että arvonlisävero olisi maksettava kahteen kertaan siksi, että on jätetty noudattamatta velvoitetta, jonka on katsottava olevan puhtaasti muodollinen. Tällaisen velvoitteen rikkomisesta voitaisiin sen mukaan määrätä itsenäinen sanktio tapauksessa, jossa katsottaisiin, että tavaroiden fyysinen siirtäminen verottomaan varastoon on ehdoton edellytys, mutta tavaroille ei tällöin pitäisi määrätä arvonlisäveroa, koska verotettavaa toimea ei ole toteutettu.

19 Tässä tilanteessa Commissione tributaria regionale per la Toscana päätti lykätä ratkaisun antamista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko [kuudennen direktiivin] 16 artiklan ja [arvonlisäverodirektiivin] 154 ja 157 artiklan nojalla se, että maahantuodut tavarat on tarkoitettu muuhun varastomenettelyyn kuin tullivarastomenettelyyn, eli arvonlisäverovarastoon, riittävää, jotta maahantuonnista kannettavan

arvonlisäveron maksamisesta voidaan vapauttaa myös, jos siirtäminen ei tapahdu fyysisesti vaan ainoastaan paperilla?

2) Ovatko [kuudes direktiivi] ja [arvonlisäverodirektiivi] esteenä käytännölle, jonka nojalla jäsenvaltio vaatii, että maahantuonnista kannettava arvonlisävero on maksettava, vaikka tämä arvonlisävero on maksettu – virheen tai sääntöjenvastaisuuden vuoksi – käännettyä veronmaksuvelvollisuutta (reverse charge) koskevan järjestelmän avulla sisäistä laskutusta käyttäen ja se on samalla merkitty myyntejä ja ostoja koskevaan kirjanpitoon?

3) Onko se, että jäsenvaltio vaatii maksettavaksi arvonlisäveroa, joka on jo maksettu käännettyä veronmaksuvelvollisuutta (reverse charge) koskevan järjestelmän avulla sisäistä laskutusta käyttäen ja joka on samalla merkitty myyntejä ja ostoja koskevaan kirjanpitoon, arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista?”

Ennakkoratkaisukysymysten arviointi

20 Kuten unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta käy ilmi, pääasiassa kyseessä oleva tavaroiden maahantuonti tapahtui kesäkuussa 2006, joten direktiiviä 2006/112, joka tuli voimaan vasta 1.1.2007, ei voida soveltaa ajallisesti pääasiaan.

21 Näin ollen ennakkoratkaisupyyntöä on tulkittava siten, että se koskee ainoastaan kuudennen direktiivin tulkintaa.

Ensimmäinen kysymys

22 Kansallinen tuomioistuin pyrkii ensimmäisellä kysymyksellään selvittämään pääasiallisesti, onko kuudennen direktiivin 16 artiklan 1 kohta tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka nojalla tässä säännöstössä tarkoitetun maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron maksamisesta voidaan vapauttaa sillä edellytyksellä, että maahantuodut tavarat, jotka on tarkoitettu arvonlisäverottomaan varastoon, siirretään sinne fyysisesti.

23 Tässä yhteydessä on muistutettava aluksi, että koska kuudennen direktiivin 16 artiklan 1 kohta on poikkeus saman direktiivin 10 artiklan 3 kohdassa ilmaistusta periaatteesta, jonka mukaan maahantuonnin arvonlisäveron osalta verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, jolloin tavarahan maahantuonti tapahtuu, sitä on tulkittava suppeasti.

24 Lisäksi unionin lainsäätäjät on asettanut jäsenvaltioille kuudennen direktiivin 16 artiklan 1 kohdassa säädetyn mahdollisuuden käytölle kaksi aineellista edellytystä eli yhtäältä sen, että tavarat, joiden maahantuonti on vapautettu, eivät liity loppukäyttöön tai ?kulutukseen, ja toisaalta sen, että menettelyn, johon kyseiset tavarat on asetettu, päättyessä maksettava arvonlisäveromäärä vastaa sitä veromäärää, joka olisi ollut maksettava, jos kaikki nämä liiketoimet olisi verotettu maan alueella.

25 Soveltaessaan tällä tavoin myönnettyä mahdollisuutta jäsenvaltiot voivat toteuttaa erityistoimenpiteitä voidakseen myöntää kuudennen direktiivin 16 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun vapautuksen.

26 Näissä olosuhteissa – ja koska kuudenteen direktiiviin ei sisälly muita tätä koskevia säännöksiä – lähtökohtana on, että jäsenvaltiot määrittävät ne muodollisuudet, jotka verovelvollisen on täytettävä voidakseen saada vapautuksen arvonlisäveron maksamisesta kyseisen säännöksen nojalla.

27 On kuitenkin lisättävä, että käyttäessään tällä tavoin myönnettyä toimivaltaa jäsenvaltioiden on noudatettava unionin oikeutta ja sen yleisiä periaatteita ja näin ollen suhteellisuusperiaatetta

(ks. tuomio R?dlihs, C?263/11, EU:C:2012:497, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöstä käy ilmi, että Italian lainsäätäjät on säätänyt, että voidakseen saada vapautuksen maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron maksamisesta verovelvollisella on velvollisuus siirtää maahantuodut tavarat fyysisesti verottomaan varastoon, koska tämän fyysisen siirtämisen oletetaan takaavan myöhemmin tapahtuvan veronkannon.

29 On kuitenkin todettava, että tällainen, vaikkakin luonteeltaan muodollinen, velvollisuus on omiaan mahdollistamaan sen, että voidaan tehokkaasti saavuttaa tavoitellut päämäärät eli se, että varmistetaan arvonlisäveron kannon oikea toimittaminen sekä vältetään arvonlisäveropetokset, eikä sillä sellaisenaan ylitetä sitä, mikä on tarpeen näiden päämäärien saavuttamiseksi.

30 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 16 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka nojalla tässä säännöstössä tarkoitettuna maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron maksamisesta voidaan vapauttaa sillä edellytyksellä, että maahantuodut tavarat, jotka on tarkoitettu arvonlisäverottomaan varastoon, siirretään sinne fyysisesti.

Toinen ja kolmas kysymys

31 Kansallinen tuomioistuin pyrkii toisella ja kolmannella kysymyksellään, jotka on käsiteltävä yhdessä, selvittämään pääasiallisesti, onko kuudetta direktiiviä tulkittava siten, että se on arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen perusteella esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka nojalla jäsenvaltio vaatii, että maahantuonnista kannettava arvonlisävero on maksettava, vaikka tämä arvonlisävero on jo maksettu käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevan järjestelmän avulla sisäistä laskutusta käyttäen ja vaikka se on merkitty verovelvollisen myyntejä ja ostoja koskevaan kirjanpitoon.

32 Tässä yhteydessä on muistutettava, että silloin, kun jäsenvaltiot, voidakseen käyttää kuudennen direktiivin 16 artiklan 1 kohdassa myönnettyä toimivaltaa, toteuttavat maahantuotujen tavaroiden fyysistä siirtoa verottomaan varastoon koskevan velvollisuuden kaltaisia toimenpiteitä, ne ovat seuraamuksia koskevan säännösten puuttuessa edelleen toimivaltaisia valitsemaan niistä asianmukaisilta vaikuttavat seuraamukset (ks. vastaavasti tuomio R?dlihs, EU:C:2012:497, 44 kohta).

33 Jäsenvaltio voi siis legitimiin säätää kansallisessa lainsäädännössään arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi asianmukaisista seuraamuksista, jotka on tarkoitettu rangaistukseksi maahantuotujen tavaroiden fyysistä siirtoa verottomaan varastoon koskevan velvollisuuden laiminlyönnistä.

34 Tällaiset seuraamukset eivät kuitenkaan saa ylittää sitä, mikä on tarpeen mainittujen tavoitteiden saavuttamiseksi (ks. vastaavasti tuomio Ecotrade, C?95/07 ja C?96/07, EU:C:2008:267, 65–67 kohta; tuomio EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, 67 kohta ja tuomio R?dlihs, EU:C:2012:497, 47 kohta).

35 Sen arvioimiseksi, onko tällainen seuraamus suhteellisuusperiaatteen mukainen, on otettava huomioon erityisesti rikkomuksen, josta kyseisellä seuraamuksella on tarkoitus rangaista, luonne ja vakavuus sekä seuraamuksen määrän määrittämistä koskevat yksityiskohtaiset säännöt.

36 Rikkomuksen luonteen ja vakavuuden osalta on muistutettava yhtäältä, että maahantuotujen tavaroiden fyysisistä siirtoa verottomaan varastoon koskeva velvollisuus on, kuten on todettu nyt annettavan tuomion 29 kohdassa, muotovaatimus.

37 Toisaalta on muistettava, kuten kansallinen tuomioistuin korostaa, että tämän velvollisuuden noudattamatta jättämisestä ei ainakaan pääasiassa ole seurannut maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron maksamatta jättämistä, koska verovelvollinen on maksanut arvonlisäveron käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevan järjestelmän avulla.

38 On totta, että voitaisiin väittää, että koska maahantuotuja tavaroita ei ole siirretty fyysisesti verottomaan varastoon, arvonlisävero oli maksettava maahantuonnin ajankohtana ja että näin ollen se, että arvonlisävero on maksettu käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevan järjestelmän avulla, tarkoittaa, että se on maksettu myöhässä.

39 Kuten unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi, arvonlisäveron tilittäminen myöhässä on petosyityksen tai valtion talousarvioon kohdistuvan taloudellisen vahingon puuttuessa pelkkä muodollinen noudattamatta jättäminen, jolla ei voi asettaa kyseenalaiseksi verovelvollisen vähennysoikeutta. Arvonlisäveron tilittämistä myöhässä ei voida sellaisenaan rinnastaa veropetokseen, joka edellyttää, että yhtäältä kuudennen direktiivin ja kansallisen lainsäädännön, jolla tämä direktiivi pannaan täytäntöön, asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten noudattamisesta huolimatta kyseessä olevan liiketoimen seurauksena on sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista, ja että toisaalta kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseessä olevien toimien keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen (ks. vastaavasti tuomio Halifax ym., C?255/02, EU:C:2006:121, 74 ja 75 kohta ja tuomio EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, 74 kohta).

40 Toiseksi seuraamuksen määrän määrittämistä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen osalta on todettava aluksi, että vaatimus, jonka mukaan verovelvollisen on 30 prosentin suuruisen korotuksen lisäksi maksettava maahantuonnista kannettava arvonlisävero toiseen kertaan ilman, että otetaan huomioon jo tapahtunutta maksua, johtaa käytännössä siihen, että verovelvollinen menettää vähennysoikeutensa. Siitä, että samasta liiketoimesta on maksettava kahteen kertaan arvonlisävero mutta tämä vero voidaan vähentää vain kerran, näet seuraa, että jäljellä oleva arvonlisävero jää verovelvollisen vastattavaksi.

41 Tässä yhteydessä – ja ilman että on tarpeen tutkia seuraamuksen tämän osan yhteensopivuutta suhteellisuusperiaatteen kanssa – riittää, kun muistutetaan yhtäältä, että unionin tuomioistuin on katsonut useaan kertaan, että kun otetaan huomioon vähennysoikeuden keskeinen asema yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä, jolla pyritään takaamaan täydellinen neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen, mikä edellyttää, että verovelvollisella on mahdollisuus vähentää kaikessa liiketoiminnassaan suoritettava tai suoritettu arvonlisävero, seuraamus, joka muodostuu vähennysoikeuden epäämisestä, ei ole yhteensopiva kuudennen direktiivin kanssa tapauksessa, jossa ei voida näyttää toteen veropetosta eikä taloudellista vahinkoa valtiolle (ks. vastaavasti tuomio Sosnowska, C?25/07, EU:C:2008:395, 23 ja 24 kohta ja tuomio EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, 68 ja 70 kohta).

42 Toisaalta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että toisin kuin Italian hallitus on väittänyt suullisessa käsittelyssä, kuudennessa direktiivissä säädetyllä käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevalla menettelyllä torjutaan muun muassa tietynlaisten liiketoimien yhteydessä havaittuja veropetoksia ja veronkiertoa (ks. tuomio Véleclair, C?414/10, EU:C:2012:183, 34 kohta).

43 Koska kansallisen tuomioistuimen mukaan pääasiassa ei ole kyseessä petos eikä petoksen yritys, seuraamuksen sitä osaa, joka muodostuu vaatimuksesta, että jo suoritettu arvonlisävero on maksettava uudelleen ilman, että toinen maksu oikeuttaa vähennykseen, ei voida pitää yhteensopivana arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa.

44 Seuraamuksen siitä osasta, joka muodostuu kiinteään prosenttiluvun suuruudesta veronkorotuksesta, riittää, kun muistutetaan, että unionin tuomioistuin on jo katsonut, että tällainen seuraamuksen määrän määrittämistä koskeva yksityiskohtainen sääntö – johon ei liity mahdollisuutta porrastaa määrää – voi ylittää sen, mikä on tarpeen veron kannon oikean toimittamisen varmistamista ja petosten estämistä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi (ks. vastaavasti tuomio R?dlihs, EU:C:2012:497, 45 ja 50–52 kohta).

45 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että kun otetaan huomioon kansallisessa lainsäädännössä säädetyn korotusprosentin taso sekä se, että sitä ei ole mahdollista sopeuttaa kunkin tapauksen erityispiirteisiin, on mahdollista, että tämä seuraamuksen määrän määrittämistä koskeva yksityiskohtainen sääntö ja siten seuraamuksen kyseinen osa voi osoittautua suhteettomaksi (ks. tuomio R?dlihs, EU:C:2012:497, 52 kohta).

46 Lopuksi on vielä todettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan viivästyskorkojen maksamista voidaan pitää asianmukaisena seuraamuksena tapauksessa, jossa on rikottu muotovaatimusta, jos sillä ei mennä pidemmälle kuin on tarpeen arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamista ja veropetosten estämistä koskevan päämäärän saavuttamiseksi (ks. tuomio EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, 75 kohta).

47 On kuitenkin niin, että jos verovelvolliselta vaadittujen korkojen kokonaismäärä vastaa vähennettävän veron määrää, jolloin verovelvollinen näin ollen menettäisi vähennysoikeutensa, tällaisen seuraamuksen olisi katsottava olevan suhteeton.

48 Lopullinen arviointi siitä, onko pääasiassa kyseessä oleva seuraamus oikeasuhteinen, kuuluu joka tapauksessa ainoastaan ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

49 Edellä esitettyjen seikkojen perusteella toiseen ja kolmanteen kysymykseen on vastattava, että kuudetta direktiiviä on tulkittava siten, että se on arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen perusteella esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka nojalla jäsenvaltio vaatii, että maahantuonnista kannettava arvonlisävero on maksettava, vaikka tämä arvonlisävero on jo maksettu käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevan järjestelmän avulla sisäistä laskutusta käyttäen ja vaikka se on merkitty verovelvollisen myyntejä ja ostoja koskevaan kirjanpitoon.

Oikeudenkäyntikulut

50 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 (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 14.2.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/18/EY, 16 artiklan 1 kohtaa, sellaisena kuin se ilmenee kuudennen direktiivin 28 c artiklasta, on tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka nojalla tässä säännöstössä tarkoitettun maahantuonnista kannettavan**

arvonlisäveron maksamisesta voidaan vapauttaa sillä edellytyksellä, että maahantuodut tavarat, jotka on tarkoitettu arvonlisäverottomaan varastoon, siirretään sinne fyysisesti.

2) Kuudetta direktiiviä 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2006/18, on tulkittava siten, että se on arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen perusteella esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka nojalla jäsenvaltio vaatii, että maahantuonnista kannettava arvonlisävero on maksettava, vaikka tämä arvonlisävero on jo maksettu käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevan järjestelmän avulla sisäistä laskutusta käyttäen ja vaikka se on merkitty verovelvollisen myyntejä ja ostoja koskevaan kirjanpitoon.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: italia.