

Asia C-855/19

**Ennakkoratkaisupyynnöstä unionin tuomioistuimen työjärjestyksen
98 artiklan 1 kohdan mukaisesti laadittu tiivistelmä**

Jättämispäivä:

22.11.2019

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

17.10.2019

Valittaja:

G. Sp. z o.o.

Vastapuoli:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy
(Bydgoszczissa sijaitsevan verohallinnon viraston johtaja, Puola)

Pääasian kohde

Dieselöljyn yhteisöhankinnasta suoritettavan arvonlisäveron maksuvelvollisuus ja maksuajat

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

Unionin oikeuden tulkinta; SEUT 267 artikla.

Ennakkoratkaisukysymykset

I. Ovatko Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (konsolidoitu toisinto, EUVL C 326, 26.10.2012, s. 1) 110 artikla ja yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1 muutoksineen; jäljempänä direktiivi 2006/112/EY) 273 artikla esteenä tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (Ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. 2016,

järjestysnumero 710 muutoksineen; jäljempänä arvonlisäverolaki) 103 §:n 5a momentin kaltaiselle säännökselle, jonka mukaan moottoripolttoaineiden yhteisöhankinnan yhteydessä verovelvollisen on ilman tullitoimipaikan johtajan kehotusta laskettava veron määrä ja maksettava se valmisteverotuksen alalla toimivaltaisen tullikamarin tilille:

- 1) viiden päivän kuluessa päivästä, jona kyseiset tavarat on tuotu asianmukaisessa luvassa mainittuun valmisteveron alaisten tuotteiden vastaanottoaikaan, jos rekisteröity vastaanottaja on hankkinut tavarat 6.12.2008 annetun valmisteverolain (ustawa o podatku akcyzowym) säännöksissä tarkoitettuna yhteisöhankintana ja soveltanut väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää valmisteverosäännösten mukaisesti;
- 2) viiden päivän kuluessa päivästä, jona nämä tavarat on tuotu muun jäsenvaltion kuin Puolan alueelta verottomaan varastoon;
- 3) ajankohtana, jona nämä tavarat siirretään Puolan alueelle, jos tavarat siirretään väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän ulkopuolella valmisteverosäännösten mukaisesti?

II. Onko direktiivin 2006/112/EY 69 artikla esteenä arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentin kaltaiselle säännökselle, jonka mukaan moottoripolttoaineiden yhteisöhankinnan yhteydessä verovelvollisen on ilman tullitoimipaikan johtajan kehotusta laskettava veron määrä ja maksettava se valmisteverotuksen alalla toimivaltaisen tullikamarin tilille:

- 1) viiden päivän kuluessa päivästä, jona kyseiset tavarat on tuotu asianmukaisessa luvassa mainittuun valmisteveron alaisten tuotteiden vastaanottoaikaan, jos rekisteröity vastaanottaja on hankkinut tavarat 6.12.2008 annetun valmisteverolain (ustawa o podatku akcyzowym) säännöksissä tarkoitettuna yhteisöhankintana ja soveltanut väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää valmisteverosäännösten mukaisesti;
- 2) viiden päivän kuluessa päivästä, jona nämä tavarat on tuotu muun jäsenvaltion kuin Puolan alueelta verottomaan varastoon;
- 3) ajankohtana, jona nämä tavarat siirretään Puolan alueelle, jos tavarat siirretään väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän ulkopuolella valmisteverosäännösten mukaisesti,

jos tulkitaan, että edellä mainitut määrät eivät ole direktiivin 2006/112/EY 206 artiklassa tarkoitettuja arvonlisäveron ennakkomaksuja?

III. Lakkaako direktiivin 2006/112/EY 206 artiklassa tarkoitettuna arvonlisäveron ennakkomaksun, joka on jätetty maksamatta määräajassa, oikeudellinen olemassaolo sen verokauden päättyessä, jolta se on maksettava?

Viitatus unionin oikeussäännöt

Euroopan unionin toiminnasta tehty sopimus: 110 artikla

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1 muutoksineen; jäljempänä direktiivi 2006/112/EY): 69 artikla, 206 artikla, 250 artikla, 258 artikla ja 273 artikla

Viitatus kansalliset oikeussäännöt

Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annettu laki (Ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. 2016, järjestysnumero 710 muutoksineen; jäljempänä arvonlisäverolaki):

103 §:n 5a momentti (sellaisena kuin se oli voimassa 1.8.2016-1.3.2017):

Sellaisten 6.12.2008 annetun valmisteverolain liitteessä 2 mainittujen moottoripolttoaineiden, joiden valmistaminen tai kauppa edellyttää 10.4.1997 annetun energialain (Ustawa Prawo energetyczne) säännösten mukaan konsession saamista, on verovelvollisen yhteisöhankinnan yhteydessä ilman tullitoimipaikan johtajan kehotusta laskettava veron määrä ja maksettava se valmisteverotuksen alalla toimivaltaisen tullikamarin tilille:

- 1) viiden päivän kuluessa päivästä, jona kyseiset tavarat on tuotu asianmukaisessa luvassa mainittuun valmisteveron alaisten tuotteiden vastaanottoon, jos rekisteröity vastaanottaja on hankkinut tavarat 6.12.2008 annetun valmisteverolain (ustawa o podatku akcyzowym) säännöksissä tarkoitettuna yhteisöhankintana ja soveltanut väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää valmisteverosäännösten mukaisesti;
- 2) viiden päivän kuluessa päivästä, jona nämä tavarat on tuotu muun jäsenvaltion kuin Puolan alueelta verottomaan varastoon;
- 3) ajankohtana, jona nämä tavarat siirretään Puolan alueelle, jos tavarat siirretään väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän ulkopuolella valmisteverosäännösten mukaisesti.

20 §:n 5 momentti:

Jollei tämän pykälän 8 ja 9 momentissa sekä 20b §:ssä toisin säädetä, verovelvollisuus tavaroiden yhteisöhankinnasta syntyy sinä hetkenä, jona arvonlisäverovelvollinen laatii laskun, mutta kuitenkin viimeistään sitä kuukautta seuraavan kuukauden 15. päivänä, jona yhteisöhankinnan kohteena oleva tavara on luovutettu. 1a momentin säännöstä sovelletaan vastaavasti.

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä pääasiassa

Veroviranomaiset määrittivät, että joulukuussa 2016 valittaja G. Sp. z o.o, jonka kotipaikka on B, hankki yhteisöhankintana 19 433 190,874 m³ CN-koodiin 2710 kuuluvaa dieselöljyä, minkä vuoksi se oli velvollinen maksamaan arvonlisävero arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentin nojalla viiden päivän kuluessa näiden tavaroiden kustakin tuontipäivästä Puolaan, yhteensä 20 liiketoimesta 1 530 766 Puolan zlotya (PLN). Valittaja ei tehnyt tätä.

Valittaja ei jättänyt myöskään VAT-14-ilmoitusta kyseisen menettelyn kattavalta kaudelta, vaikka arvonlisäverolain 99 §:n 11a momentin mukaan arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentissa tarkoitetun tavaroiden yhteisöhankinnan yhteydessä verovelvollisen on jätettävä valmisteveron maksamisen alalla toimivaltaiselle tullitoimipaikan johtajalle ilmoitukset maksettavista veron määristä kuukausittain viimeistään sitä kuukautta, jona syntyi velvollisuus niiden maksamiseen, seuraavan kuukauden 5. päivänä.

Näin ollen katsottiin, että arvonlisävero määrältään 1 530 766 PLN on verovelka joulukuulta 2016 ja se on siihen liittyvine viivästyskorkeineen maksettava viipymättä verotoimiston pankkitilille.

Yhtiö nosti kanteen Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczyn (Bydgoszczissa sijaitsevan verohallinnon viraston johtaja) 6.4.2018 tekemästä arvonlisävero joulukuulta 2016 koskevasta päätöksestä Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczyssa (Bydgoszczissa sijaitseva voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola), joka hylkäsi kyseisen kanteen 10.7.2018 antamallaan tuomiolla.

Ensimmäisen asteen tuomioistuin yhtyi oikaisuviranomaisen näkemykseen, että valittajan olisi pitänyt tilittää vero arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentin mukaisesti. Tuomioistuimen mielestä sillä ei ollut merkitystä, oliko valittajalla de facto konsessio, eikä myöskään sillä, tarjottiinko hankittu öljy myyntiin vai käytettiin sitä polttomoottoreissa (se oli ilmeisesti tarkoitettu muiden tuotteiden kuin moottoripolttoaineiden valmistukseen).

Kyseinen tuomioistuin totesi lisäksi, että arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentin perusteella maksettavat määrät eivät ole luonteeltaan veron ennakkomaksuja vaan ne ovat veron määriä ("erillinen verotusmekanismi"). Tuomioistuin ei myöskään todennut, että arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentti olisi ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 206 artiklan tai SEUT 110 artiklan kanssa.

Yhtiö teki edellä mainitusta tuomiosta kassaatiovalituksen Naczelný Sąd Administracyjnyyn, joka lykkäsi asian käsittelyä ja esitti ennakkoratkaisukysymykset unionin tuomioistuimelle.

Ennakkoratkaisupyynnön perusteet

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

- 1 Tavarosta ja palveluista perittävästä verosta annetun lain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta 7.7.2016 annetulla lailla (ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw; Dz.U. 2016, järjestysnumero 1052 muutoksineen), joka tuli voimaan 1.8.2016, säännellään niin sanottua ”polttoainepakettia” eli muutosten luettelo, jolla pyritään ”tiivistämään” arvonlisäveron kantamista moottoripolttoaineiden yhteisöhankintojen yhteydessä ja estämään näin arvonlisäveropetokset kyseisten polttoaineiden ulkomaankaupassa.
- 2 Lisäämällä arvonlisäverolain 103 §:ään 5a–5d momentin uudet säännökset on tehty olennainen muutos, koska 31.7.2016 saakka voimassa olleiden säännösten mukaan moottoripolttoaineiden yhteisöhankinta ei edellyttänyt arvonlisäveron maksamista hankinnan suorittamishetkellä (määrätyn ajan kuluessa polttoaineen tuonnista Puolaan), sillä lähtökohtaisesti rekisteröity arvonlisäverovelvollinen tilitti kyseisen hankinnan maksettavan ja ostoihin sisältyvän veron osalta VAT-7-ilmoituksessa, joka annetaan viimeistään kutakin seuraavaa verokautta (kuukautta tai neljännesvuotta) seuraavan kuukauden 25. päivänä. Tässä samassa ilmoituksessa ilmoitettiin polttoaineiden yhteisöhankinnasta maksettava arvonlisävero sekä maksettavan veron kanssa samansuuruinen ostoihin sisältyvä vero, jos hankinta liittyi verolliseen myyntiin.
- 3 Kassaatiovalituksessa väitettiin, että arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentin uusi säännös on ristiriidassa SEUT 110 artiklan kanssa, sillä siinä säädetään muista unionin jäsenvaltioista peräisin olevia tavaroita syrjivä vero.
- 4 SEUT 110 artiklan mukaan jäsenvaltiot eivät määrää muiden jäsenvaltioiden tuotteille minkäänlaisia korkeampia välittömiä tai välillisiä sisäisiä maksuja, kuin ne välittömästi tai välillisesti määräävät samanlaisille kotimaisille tuotteille. Jäsenvaltiot eivät liioin määrää muiden jäsenvaltioiden tuotteille sellaisia sisäisiä maksuja, joilla välillisesti suojellaan muuta tuotantoa.
- 5 Valittaja totesi kassaatiovalituksessa, että unionin tuomioistuin on tulkinnut oikeuskäytännössään ainakin kahdesti tätä säännöstä muista unionin jäsenvaltioista tuotujen tavaroiden verojen aikaisempien maksuaikojen käyttöönoton asiayhteydessä. Ensinnäkin unionin tuomioistuin totesi 27.2.1980 antamassaan tuomiossa komissio v. Irlanti (55/79, EU:C:1980:56), että silloin, kun tietyntyyppisillä tavaroilla kauppaa käyvillä kansallisilla toimijoilla on pidempi määräaika arvonlisäveron maksamiselle kuin toimijoilla, jotka hankkivat samankaltaisia mutta muista jäsenvaltioista peräisin olevia tavaroita, on kyse tavaroiden syrjivästä kohtelusta.
- 6 Toiseksi unionin tuomioistuin totesi 17.6.1998 antamassaan tuomiossa Grundig Italiana SpA v. Ministero delle Finanze (C-68/96, EU:C:1998:299), että

”kansallinen kulutusveroa koskeva laki rikkoo perustamissopimuksen 95 artiklaa (nykyisin SEUT 110 artikla) siltä osin kuin tuontituotteiden osalta velvollisuus veron maksamiseen syntyy tuotteiden maahantuonnin yhteydessä niiden tullausajankohtana, kun taas kotimaisten tuotteiden osalta se syntyy vasta kotimaisen valmistajan jättäessä ilmoituksen veroviranomaisille sitä neljännesvuotta seuraavan kuukauden kuluessa, jonka aikana tuotteet on saatettu markkinoille, vaikka verotettava tapahtuma toteutuukin kulutukseen tarkoitetun tuotteen kansallisille markkinoille saattamisen yhteydessä” (25 kohta). Näin ollen unionin tuomioistuin totesi, että ”perustamissopimuksen 95 artiklaa on tulkittava siten, että sen vastaista on, että jäsenvaltio ottaa käyttöön kulutusveron ja kantaa sitä, kun kotimaisten tuotteiden ja muista jäsenvaltioista tuotujen tuotteiden veron peruste ja veronkantomenettely poikkeavat toisistaan”.

- 7 Unionin tuomioistuin totesi siis näissä tuomioissa, että perustamissopimuksen 95 artiklaa (nykyisin SEUT 110 artikla) on tulkittava siten, että sen vastaisia ovat sellaiset kansalliset oikeussäännöt, joissa sellaisten tavaroiden osalta, jotka ovat peräisin muista jäsenvaltioista, säädetään lyhyemmästä veron maksamisen määräajasta kuin samanlaisten kotimaisten tavaroiden veron maksumääräaika, ja tämän päätelmän pitäisi sitoa kansallista tuomioistuinta.
- 8 Unionin tuomioistuin katsoi, että muista jäsenvaltioista peräisin olevien tavaroiden veron maksuajan lyhentäminen syrjii kyseisiä tavaroita, mikä on loogista, sillä elinkeinonharjoittaja saa tiettyä taloudellista etua silloin, kun veron maksaminen viivästyy, kun taas hänen taloudellinen tilanteensa huononee silloin, kun veron maksuaikaa lyhennetään.
- 9 Valittajan mielestä näin on silloin, kun sovelletaan arvonlisäverolain 103 §:n 5a momenttia, koska tässä säännöksessä säädetään muista jäsenvaltioista peräisin olevia moottoripolttoaineita koskevista arvonlisäveron lyhennyksistä maksuajoista. On todettava, että vähennysoikeus syntyy arvonlisäverolain 86 §:n 2 momentin 4 kohdan c alakohdan, luettuna yhdessä arvonlisäverolain 10 momentin ja 10b momentin 2 kohdan kanssa, mukaisesti veroilmoituksessa sen ajanjakson osalta, jona verovelvollisen hankkimia tavaroita ja palveluita koskeva verovelvollisuus on syntynyt (arvonlisäverolain 20 §:n 5 momentti) edellyttäen, että verovelvollinen:
 - a) jolle luovutus on tavaroiden yhteisöhankinta, saa kolmen kuukauden kuluessa sen kuukauden päättymisestä, jona hankittuja tavaroita koskeva verovelvollisuus on syntynyt, laskun, josta ilmenee tavaroiden luovutus,
 - b) mainitsee tavaroiden yhteisöhankinnasta maksettavan veron määrän veroilmoituksessa, jossa hän on velvollinen tilittämään kyseisen veron, viimeistään kolmen kuukauden kuluessa sen kuukauden päättymisestä, jona hankittuja tavaroita koskeva verovelvollisuus on syntynyt.
- 10 Erosta, joka on arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentin mukaisten veron maksamiselle asetettujen määräaikojen ja polttoaineiden yhteisöhankinnasta

maksettavan veron vähennysoikeuden syntymishetken välillä, seuraa epäilemättä, että ostajan on sidottava omia rahavaroja enemmän arvonlisäveron nopeampaa tilitystä varten. Sen sijaan toimijat, jotka käyvät kauppaa tämällyyppisillä kotimaisilla tavaroilla, maksavat veron viimeistään sitä kuukautta, jona luovutus on suoritettu, seuraavan kuukauden 25. päivänä.

- 11 Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.
- 12 Vaikka arvonlisäverodirektiivin 258 artiklassa säädetään, että jäsenvaltioiden on säädettävä 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan ii alakohdassa tarkoitettuja uusien kulkuneuvojen yhteisöhankintoja sekä 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan iii alakohdassa tarkoitettuja valmisteveron alaisten tuotteiden yhteisöhankintoja koskeviin ilmoituksiin sovellettavista yksityiskohtaisista säännöistä, niin ensinnäkin tällainen tilanne koskee sellaisten toimijoiden valmisteveron alaisten tuotteiden yhteisöhankintoja, jotka eivät ole velvollisia suorittamaan arvonlisäveroa muuntotyypisistä yhteisöhankinnoista, ja toiseksi kyseinen säännös koskee ilmoituksen antamista, ei arvonlisäveron kannon periaatteita, mistä on kyse tässä asiassa.
- 13 Kun sitä vastoin on kyseessä jäsenvaltioille kuuluva vapaus määrittää arvonlisäveron maksamiselle asetettavat määräajat myös riidanalaisen perusteen osalta, on otettava huomioon arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa säädetyt edellytykset, nimittäin:
 - niiden on oltava välttämättömiä arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi,
 - niiden on varmistettava jäsenvaltion sisäisten ja yhteisön sisäisten liiketoimien yhdenvertainen kohtelu,
 - ne eivät voi aiheuttaa rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.
- 14 Riidanalaisen arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentin osalta on epäselvää, täyttääkö se kyseiset kaksi viimeksi mainittua edellytystä.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

- 15 Jos unionin tuomioistuin toteaa, että arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentissa säädetty arvonlisäveron nopeutettuja maksuja koskeva säännös ei ole ristiriidassa SEUT 110 artiklan eikä arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan kanssa, toinen arvonlisäverodirektiivin säännöksiin liittyvä riitakysymys nyt käsiteltävässä

asiassa koskee näiden maksujen luonnetta verovelvollisuuden syntymisajankohdan asiayhteydessä, eli kysymys koskee sitä, ovatko arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentissa säädetty veromaksut luonteeltaan erillinen nopeutetusti kannettavan arvonlisäveron mekanismi vai ovatko ne arvonlisäverodirektiivin 206 artiklan mukaisia veron ennakkomaksuja.

- 16 Ensinnäkin arvonlisäverodirektiivin 69 artiklan mukaan (1.1.2013 lähtien) verosaatava tavaroiden yhteisöhankinnoista syntyy laskun laatimishetkellä tai, jos laskua ei ole laadittu ennen tätä ajankohtaa, silloin kun direktiivin 222 artiklan ensimmäisessä alakohdassa säädetty määräaika on päättynyt.
- 17 Tämän säännöksen perusteella verovelvollisuus syntyy laskun laatimishetkellä, ja jos laskua ei ole laadittu ennen yhteisöhankinnan suorittamista, verovelvollisuus syntyy verotettavan tapahtuman toteutumiskuukautta seuraavan kuukauden 15. päivänä.
- 18 Tämä säännös on luonteeltaan erityinen, ja siitä ei siis ole poikkeuksia. Tämä merkitsee, että arvonlisäverosaatava verovelvolliselta tavaroiden yhteisöhankintojen osalta syntyy vasta silloin, kun edellä mainittu seikka on toteutunut.
- 19 Arvonlisäverodirektiivin 69 artikla on pantu täytäntöön arvonlisäverolain 20 §:n 5 momentilla, jossa säädetään, että verovelvollisuus tavaroiden yhteisöluovutuksesta syntyy sinä hetkenä, jona arvonlisäverovelvollinen laatii laskun, mutta kuitenkin viimeistään sitä kuukautta seuraavan kuukauden 15. päivänä, jona tämä luovutus on suoritettu.
- 20 Näiden säännösten pohjalta herää siten kysymys, onko mahdollista kantaa arvonlisävero arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentissa säädetyn kaltaisesta moottoripolttoaineiden yhteisöhankinnasta jo ennen arvonlisäverodirektiivin 69 artiklassa (arvonlisäverolain 20 §:n 5 momentti) tarkoitettua verovelvollisuuden syntymistä.
- 21 Jos katsotaan, että arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentissa säädetty veron maksut ovat luonteeltaan erillinen nopeutetusti kannettavan arvonlisäveron mekanismi, olisi katsottava, että velvollisuus maksaa ne ennen arvonlisäverodirektiivin 69 artiklan (arvonlisäverolain 20 §:n 5 momentti) perusteella syntyvän verovelvollisuuden syntymisajankohtaa on ristiriidassa näiden säännösten kanssa, koska ei ole perusteita vaatia verovelvollista maksamaan arvonlisävero ennen verovelvollisuuden syntymistä.
- 22 Tästä syystä vaikuttaa siltä, että ainoastaan silloin, kun näitä maksuja pidettäisiin arvonlisäverodirektiivin 206 artiklan mukaan veron ennakkomaksuina, voitaisiin todeta, että ne eivät ole ristiriidassa edellä mainittujen säännösten kanssa.
- 23 Arvonlisäverodirektiivin 206 artiklan mukaan verovelvollisen, joka on veronmaksuvelvollinen, on maksettava arvonlisäveron nettomäärä kyseisen direktiivin 250 artiklassa säädetyn arvonlisäveroilmoituksen antamisen

yhteydessä. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin asettaa maksun suoritukselle eri määräpäivän tai vaatia suoritettavaksi ennakkomaksuja.

- 24 Tämän säännöksen ensimmäisessä virkkeessä säädetään velvollisuudesta maksaa arvonlisäveron nettomäärä 250 artiklassa säädetyn arvonlisäveroilmoituksen antamisen yhteydessä. Sen sijaan arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentissa säädetty maksu, joka lasketaan kertomalla yhteisöhankintana hankittujen moottoripolttoaineiden hinta asianomaisella verokannalla vähentämättä tästä arvosta ostoihin sisältyvää veroa, on bruttomaksu.
- 25 Se vaaditaan maksettavaksi viiden päivän kuluessa moottoripolttoaineen tuonnista Puolaan eli jo ennen velvollisuutta jättää näistä liiketoimista erityinen VAT-14-ilmoitus, jossa on ilmoitettava kaikki edeltäneen kuukauden moottoripolttoaineiden yhteisöhankinnat ja niistä ilmoitettu vero (joka on jo maksettu arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentissa säädettyinä määräaikoina). Ilmoitus, joka on jätettävä toimivaltaiselle viranomaiselle viimeistään sitä kuukautta, jona syntyi arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentin mukainen velvollisuus maksaa vero, seuraavan kuukauden 5. päivänä, sisältää myös kyseiseltä kuukaudelta ilmoitetun veron määrän, joka on niiden kyseisenä ajanjaksona suoritettuja eri liiketoimia koskevien yksittäisten määrien summa, jotka on maksettava arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentin ja 5b momentin mukaisesti.
- 26 On todettava, että verovelvollinen ilmoittaa arvonlisäveron nettomäärän arvonlisäverodirektiivin 206 artiklan ensimmäisen virkkeen nojalla vasta VAT-7-ilmoituksessa (joka jätetään verokauden päätyttyä), jossa hän mainitsee arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentin perusteella kyseisenä verokautena polttoaineen yhteisöhankinnasta maksettavan veron samoin kuin muiden tavaroiden yhteisöhankinnasta maksettavan veron määrän ja vähentää näistä määristä asianmukaisen ostoihin sisältyvä veron tältä verokaudelta.
- 27 Kuten unionin tuomioistuin on todennut 26.3.2015 antamassaan tuomiossa Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), arvonlisäverodirektiivin 206 ja 250 artiklasta seuraa, että veronsaajalle maksettavan arvonlisäveron määrän on oltava nettomäärä eli määrä, jossa otetaan huomioon tehtävät vähennykset, ja että kaikki vähennykset on tehtävä siihen verokauteen nähden, jonka kuluessa ne ovat syntyneet.
- 28 Jos siis arvonlisäverodirektiivin 206 artiklan toisessa virkkeessä säädetään mahdollisuudesta ”asettaa maksun suoritukselle eri määräpäivä”, tämä merkitsee, että kyse on ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettusta määrästä eli arvonlisäveron nettomäärästä, ei bruttomäärästä. Jos jäsenvaltio siis ottaa käyttöön velvollisuuden maksaa kyseisestä arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentissa säädetyn kaltaisesta tavaroiden yhteisöhankinnasta bruttomäärä, niin vaikuttaa siltä, että se ei voi olla arvonlisävero, jonka suorituksella on määrätty eri määräpäivä, vaan direktiivin 206 artiklan toisen virkkeen loppuosassa tarkoitettu ennakkomaksu.

- 29 Unionin tuomioistuin totesi edellä mainitussa tuomiossa Macikowski (tosin veronmaksajan osalta), että se, että maksaja maksaa verovelvollisen veroilmoituksessa ilmoittamasta liiketoimesta maksettavan arvonlisäveron, perustuu arvonlisäverodirektiivin 206 artiklan toisen virkkeeseen, sillä siinä annetaan jäsenvaltioille oikeus vaatia suoritettavaksi ennakkomaksuja.
- 30 Tässä tilanteessa tuntuu, että jotta voitaisiin katsoa, että verovelvollisen arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentissa säädetty maksut eivät ole ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 69 artiklan ja 206 artiklan kanssa, niitä olisi pidettävä arvonlisäverodirektiivin 206 artiklassa tarkoitettuina veron ennakkomaksuina.

Kolmas ennakkoratkaisukysymys

- 31 Jos katsotaan, että verovelvollisen arvonlisäverolain 103 §:n 5a momentissa säädetty maksut ovat luonteeltaan veron ennakkomaksuja, herää seuraava kysymys siitä, lakkaako arvonlisäverodirektiivin 206 artiklassa tarkoitettu arvonlisäveron ennakkomaksun, joka on jätetty maksamatta määräajassa, oikeudellinen olemassaolo sen verokauden päättyessä, jolta se on maksettava, millä on olennainen merkitys määritettäessä sitä, määrätäänkö verokauden päättyttyä ennakkomaksun suuruus ja määritetäänkö ajankohta, johon saakka on laskettava korkoa määräajassa maksamatta jätetyistä ennakkomaksuista.
- 32 Ennakkomaksujärjestelmässä suoritetaan koko verokauden ajan maksuja velvoitteesta, joka määritetään vasta tulevaisuudessa (verokauden päättyttyä). Vasta silloin tapahtuu verovelvollisen lopullinen tilitys veroviranomaiselle käyttäen lisämaksua tai ennakkoon maksettujen määrien palautusta ja ottaen huomioon – arvonlisäveron tapauksessa – ostoihin sisältyvä vero, mistä seuraa se, että määritetään maksettavan veron nettomäärä (tai arvonlisäveron palautuksen määrä). Tästä syystä vaikuttaa siltä, että verokauden päättyttyä ei pitäisi määrätä veron ennakkomaksujen suuruutta bruttomäärästä eikä määrittää niitä koskevaa verovelkaa, koska verovelvoite tässä muodossa on täsmentynyt nettomääräisessä verovelvoitteessa koko siltä ajanjaksolta, jolta ennakkomaksuja vaadittiin suoritettavaksi.
- 33 Bruttomääräisiin ennakkomaksuihin perustuvan verovelvoitteen erityisluonne ja näin ollen niiden oikeudellinen itsenäisyys ei merkitse, ettei sitä verokautta, jolta bruttomääräinen ennakkomaksu on maksettava, koskevaan nettomääräiseen verovelvoitteeseen olisi normatiivisia liittyviä.
- 34 Ennakkomaksuja koskeva verovelvoite on nimittäin yksi verovelvollisuuden muodoista, mutta sen olennainen sisältö on, että verokauden päättyessä ennakkomaksuihin perustuva verovelvoite lakkaa olemasta, koska veron määrä tältä ajanjaksolta täsmentyy. Tämä johtuu ennakkomaksujen väliaikaisesta luonteesta, minkä vuoksi oikeuden määrittää ennakkomaksuja pitäisi lakata verokauden päättyessä.

- 35 Tämä merkitsisi, että määräajassa maksamatta jätetystä ennakkomaksusta tulee verovelka, mutta ainoastaan sen oikeudellisen olemassaolon lakkaamishetkeen eli sen verokauden päättymiseen saakka, jolta se on maksettava.
- 36 Arvonlisäveron verokauden päätyttyä viranomaisten olisi näin ollen turha määrittää maksettavia veron bruttomääräisiä ennakkomaksuja, jos ne on maksettu virheellisesti, minkä ei pitäisi kuitenkaan vapauttaa verovelvollista velvollisuudesta maksaa korkoa niistä ennakkomaksuista, joita ei ole maksettu määräajassa – siltä osin kuin ennakkomaksut ylittävät kyseiseltä verokaudelta maksettavan veron määrän.

TYÖASIAKIRJA