JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

14 päivänä maaliskuuta 2006 [1]

I Johdanto

1. Belgian Cour de cassation (kassaatiotuomioistuin) tiedustelee yhteisöjen tuomioistuimelta, millaisia vaikutuksia yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään on sellaisella kansallisella oikeussäännöllä, jossa pidetään pätemättöminä sopimuksia, joilla on lainvastainen tarkoitus ja joilla pyritään siten petkuttamaan valtiota kyseisen veron hallinnoinnissa ja kantamisessa.

2. Se kysyy erityisesti, estääkö karusellipetoksessa tällainen kaupan pätevyydelle aiheutunut seuraus ostoihin sisältyvän veron vähentämisen, ja se on erottanut kaksi hypoteesia sen mukaan, toimiiko ostaja vilpittömässä mielessä (asia C-440/04) vai osallistuuko hän petokseen (asia C-439/04). [2]

3. Yhdistetyissä asioissa Optigen ym. 12.1.2006 annetussa tuomiossa [3] vastattiin ensimmäiseen hypoteesiin siten, että verovelvollinen voi vähentää veron, jollei hän tiedä liiketoimen olevan osa laajempaa veropetosjärjestelyä.

4. Asioissa Halifax ym., BUPA ym. ja University of Huddersfield 21.2.2006 annetuissa tuoreissa tuomioissa [4] määritettyjen tulkinnan suuntaviivojen avulla voidaan hälventää epäilykset toisesta hypoteesista, jossa velallinen osallistuu aktiivisesti petokseen.

1 – Alkuperäinen kieli: espanja.

2 – Belgian Cour de cassation on tehnyt vielä kaksi ennakkoratkaisupyyntöä (asia C-42/05, Ring Occasions ja Fortis Banque ja asia C-378/05, Samotor), joiden sisältö on sama kuin nyt käsiteltävissä asioissa.

3 – Yhdistetyt asiat C-354/03, C-355/03 ja C-484/03 (Kok. 2006, s. I-483).

4 – Asiat C-255/02, C-419/02 ja C-223/03 (Kok. 2006, s. I-1609, s. I-1685 ja s. I-9751).

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön arvonlisäverolainsäädäntö*

5. Ensimmäisen direktiivin [5] 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.

Yhteistä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan vähittäiskauppavaiheen päättymiseen saakka."

6. Tämän lainsäädännön mukaisesti kuudennessa direktiivissä [6] jaetaan verolliset liiketoimet kahteen ryhmään, "tavaroiden luovutuksiin" ja "palvelujen suorituksiin", joista ensiksi mainituilla tarkoitetaan omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa (5 artiklan 1 kohta).

7. Tällaiset toimet ovat verollisia silloin, kun tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa sekä vapaata ammattitoimintaa tai vastaavaa itsenäisesti harjoittavat henkilöt toteuttavat niitä maan alueella (2 artiklan 1 kohta ja 4 artiklan 1 ja 2 kohta).

8. Kuudennen direktiivin 17 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vastaavaa veroa koskeva verosaatava syntyy, ja siinä täsmennetään myös oikeuden käyttämisen edellytykset.

9. Kuudennessa direktiivissä viitataan vapautusten (13–16 artikla) yhteydessä "veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten" estämisen tarpeeseen, jonka perusteella jäsenvaltio voi saada luvan olla soveltamatta direktiiviä (27 artiklan 1 kohta).

5 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettu ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301).

6 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

B *Belgian lainsäädäntö*

10. Belgian code civilissä (siviililaki) evätään oikeusvaikutukset velvoitteilta, joilta puuttuu tarkoitus tai joiden tarkoitus on virheellinen tai lainvastainen (1131 §), jolloin ne ovat viimeksi mainitussa tapauksessa laissa kiellettyjä, samoin kuin velvoitteilta, jotka ovat hyvien tapojen tai yleisen järjestyksen vastaisia (1133 §).

III Pääasioiden tosiseikat

A *Asia C-439/04*

11. Ennakkoratkaisua pyytänyt Cour de cassation[7] on näiden säännösten perusteella todennut arvonlisäveron välttämiseksi tehdyn sopimuksen pätemättömäksi siksi, että toisella osapuolella on vilpillisiä päämääriä, vaikkei toinen osapuoli olekaan tietoinen niistä.

12. Cour de cassation esittää tähän liittyen, että kun omistusoikeuden siirrolla on tällainen tarkoitus, se on pätemätön eikä sitä voida pitää arvonlisäverolain[8] 10 §:n 1 momentissa (jolla on saatettu kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohta osaksi kansallista lainsäädäntöä) tarkoitettuna "tavaroiden luovutuksena", jolloin ostajan oikeuksiin ei sisälly kyseisen lain 45 §:n 1 momentissa (jolla on saatettu kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohta osaksi kansallista lainsäädäntöä) säädettyä vähennysmahdollisuutta, vaikkei hän tietäisikään myyjän vilpillisistä vaikuttimista.

13. Yhtiö Computime Belgium (jäljempänä Computime), joka on konkurssitilassa ja jota edustaa Kittel, harjoitti tukkukauppaa, jonka yhteydessä se vei Belgiasta hankkimiaan tietokoneiden komponentteja muihin Euroopan unionin jäsenvaltioihin, erityisesti Luxemburgiin.

14. Luxemburgilainen vastaanottaja toimitti osat edelleen niin ikään Luxemburgin suurherttuakuntaan sijoittautuneelle kolmannelle osapuolelle, joka puolestaan lähetti ne takaisin naapurimaahan Computimen tavarantoimittajalle.[9]

7 – Asia C.99.0136.F, tuomio 12.10.2000 (Bull. I, nro 543).

8 – Code de la taxe sur la valeur ajoutée, sellaisena kuin se on hyväksyttynä 3.7.1969 annetulla lailla (Moniteur belge 17.7.1969) ja muutettuna 28.12.1992 annetulla lailla (Moniteur belge 31.12.1992).

9 – Tarkastajat totesivat, että lyhyellä aikavälillä (10.1.–30.6.1997) Computime kävi toistuvasti kauppaa samoilla CPU Pentium Intel -mikroprosessoripakkauksilla. Yhteensä 3 290 liiketoimesta 736:ssa laatikoita siirrettiin toistuvasti, joskus jopa kuusi kertaa.

15. Kyseinen toimittaja ei koskaan maksanut Computimelta laskutettua arvonlisäveroa, mutta se vähensi järjestelmällisesti ostoihin sisältyneen veron.

16. Cour de cassationin mielestä Computime oli tietoinen petoksesta.

B *Asia C-440/04*

17. Aillaud peri arvonlisäveron Recolta Recyclingille (jäljempänä Recolta) luovuttamistaan 16 loistoautosta, jotka hän oli ostanut Auto Maililta.

18. Sen jälkeen Recolta luovutti ne kyseiselle yritykselle muissa jäsenvaltioissa tapahtuvaa myyntiä varten; tämä toimi oli veroton arvonlisäverolain entisen 43 §:n mukaisesti.

19. Tosiasiallisesti ajoneuvot eivät poistuneet Belgiasta, vaan ne annettiin erilaisten verovelvollisuuden välttämiseen erikoistuneiden piirien käyttöön. Aillaud ja Auto Mail toimivat siten yhteistyössä, jottei laskutettua arvonlisäveroa tarvitsisi maksaa.

20. Näiden tapahtumien vuoksi vireille pannuissa rikosoikeudenkäynneissä on tehty syyttämättäjättämispäätös Recoltan johtajan osalta.

IV Ennakkoratkaisukysymykset

21. Viranomainen epäsi ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden Computimelta ja Recoltalta, jotka riitauttivat päätöksen vaihtelevin tuloksin, sillä Tribunal de première instance de Verviers (ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin) hylkäsi Computimen kanteen 28.7.1999 antamassaan tuomiossa mutta ratkaisi asian Recoltan hyväksi toisessa, 1.10.1996 antamassaan tuomiossa; Cour d'appel de Liège (muutoksenhakutuomioistuin) vahvisti nämä ratkaisut 29.5.2002 ja 9.11.2001.

22. Tuomioista on valitettu Cour de cassationiin, joka on lykännyt asioiden käsittelyä ja esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle EY 234 artiklan nojalla seuraavat kysymykset:

"1) Onko arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista, että kauppasopimuksen purkamisesta sellaisen kansallisen siviilioikeuden säännöksen nojalla, jonka mukaan kauppasopimus

on myyjän lainvastaisen tarkoituksen vuoksi valtion oikeusjärjestyksen perusteiden vastaisena absoluuttisesti pätemätön, seuraa, että verovelvollinen menettää veron vähennysoikeuden, kun tavaroiden luovutus on tapahtunut kyseiselle verovelvolliselle, joka on tehnyt sopimuksen vilpittömässä mielessä olematta tietoinen siitä, että myyjä syyllistyy petokseen?

2) Onko annettava vastaus toisenlainen, kun pätemättömyys johtuu petoksesta, jonka kohteena on itse arvonlisäverojärjestelmä?

3) Onko annettava vastaus toisenlainen, kun kauppasopimuksen lainvastainen tarkoitus, josta seuraa kansallisessa oikeusjärjestyksessä kyseisen sopimuksen absoluuttinen pätemättömyys, on arvonlisäverojärjestelmään kohdistuva petos, josta molemmat sopimusosapuolet ovat tietoisia?"

23. Kaksi ensimmäistä kysymystä ovat yhteisiä kummassakin riita-asiassa, kun taas kolmas kysymys liittyy asiaan C-439/04, Kittel.

V Asian käsittelyn vaiheet yhteisöjen tuomioistuimessa

24. Yhteisöjen tuomioistuimen presidentti yhdisti asiat C-439/04 ja C-440/04 28.1.2005 antamallaan määräyksellä, sillä ne liittyvät toisiinsa.

25. Kittel, Recolta, komissio sekä Belgian ja Italian hallitukset ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia yhteisöjen tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisessa määräajassa.

26. Kaikki huomautusten esittäjät Italian hallitusta lukuun ottamatta ovat esittäneet suullisia huomautuksia 9.2.2006 pidetyssä suullisessa käsittelyssä.

VI Karusellipetoksen kaava

27. Yhteisön sisäinen kauppa näyttää olevan arvonlisäveropetosten luvattua maata; tällaisella veron kiertämisellä voi olla erilaisia muotoja, mutta se toteutetaan aina "ketjussa".

28. Se toimii yksinkertaisimmillaan seuraavasti: [10]

– A ("kanavointiyritys") toimittaa tavaroita verottomasti B:lle ("valeyritys" tai "kadonnut yritys") jäsenvaltiosta X jäsenvaltioon Y

– B, joka on hankkinut tavarat maksamatta niistä arvonlisäveroa, luovuttaa kotijäsenvaltiossaan Y ne C:lle ("välittäjä"), jolta se laskuttaa veron, ja katoaa vähän ajan kuluttua tilittämättä veroa valtiolle [11]

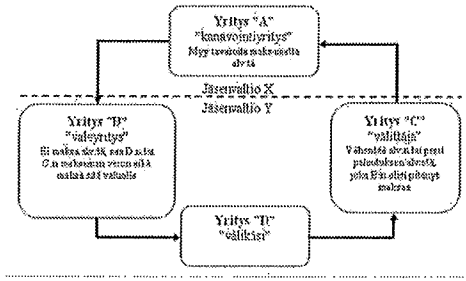
– C vähentää B:ltä tekemiin ostoihinsa sisältyvän arvonlisäveron ja siirtää tavarat maan Y markkinoille ja siirtää veron ostajan maksettavaksi.

29. Valtion menetys vastaa summaa, jonka C on maksanut B:lle ja jota B ei tilitä.

30. Toisinaan B:n ja C:n välisen yhteyden peittämiseksi käytetään yhtä tai useampaa yritystä D ("välikäsi" tai "puskuriyritys").

31. "Ketju" muuttuu "karuselliksi" silloin, kun valtion Y alueella pitäytymisen sijasta välittäjä C suorittaa verottoman luovutuksen tavaroiden alkuperävaltioon X sijoittautuneelle taholle, joka voi myös olla kanavointiyritys A. Kaavaa voidaan toistaa loputtomiin tuossa valtiossa. Petos liittyy C:n hakemaan veronpalautukseen. [12]

32. Petosta voidaan parhaiten havainnollistaa tällaisella kuviolla:



10 – Komission kertomus neuvostolle ja Euroopan parlamentille hallinnollisen yhteistyön järjestelmän käytöstä alv-petosten torjumiseksi, Bryssel, 16.4.2004, KOM(2004) 260 lopullinen, s. 6 ja 7.

11 – Tämän katoamistempun yhteydessä käytetään espanjan kielessä myös ilmausta "trucha".

12 – Asiakirjoihin perustuvassa karusellipetoksessa ei edes ole tavaroita, vaan ne on korvattu pelkällä kuittien kierrättämisellä.

33. Asiassa C-339/04 ei ollut välikättä D. Computime toimi ilmeisesti tietoisesti välittäjänä C, kun taas sen belgialainen luovuttaja oli valeyritys B, ja luxemburgilaisyhtiöillä oli kanavointiyritysten A asema.

34. Toisessa ennakkoratkaisuasiassa (C-440/04) petos toteutettiin kokonaisuudessaan Belgiassa, mutta lainvastainen hyöty saatiin yhteisön sisäisestä liiketoimesta, jota ei ollut edes aikomus toteuttaa. Petoksessa oli kaksi ketjua. Ensimmäisessä, yksinkertaisemmassa tapauksessa Auto Mail (valeyritys B) kiersi autojen myynnistä Aillaudille (välittäjä C) maksetun arvonlisäveron. Petkutuksesta tietämätön Recolta (kanavointiyritys A) oli siirtänyt nämä ajoneuvot verottomina Auto Maililie, mutta Recolta oli hankkinut ne Aillaudilta maksamalla niistä veron. Toiseen ketjuun toi mutkia välittäjinä C toimivien kolmansien osapuolten läsnäolo, jolloin Aillaudille jäi välikäden D asema, mutta hänen asemansa on sikäli erilainen kuin kuviossa, että hän oli kanavointiyrityksen A toimeksiantaja.

35. Tosiasiallisesti karusellipetosten muodot voivat olla yhtä hämmentäviä ja mutkikkaita kuin niiden tekijöiden mielikuvituskin. Olen siten samaa mieltä julkisasiamies Poiares Maduron kanssa, kun hän toteaa edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Optigen ym. esittämänsä ratkaisuehdotuksen 8 kohdassa, että kaikissa tapauksissa on pohjimmiltaan kyse arvonlisäverona maksetun summan tilittämättä jättämisestä.

VII Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

36. Belgian Cour de cassation kysyy sellaisten verovelvollisten vähennysoikeudesta, jotka eivät ole petoksen tekijöitä [13] mutta jotka edesauttavat [14] petosta joko tahallaan tai tietämättään.

A *Kaksi ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä (vilpittömässä mielessä toimivat verovelvolliset)*

37. Kuten olen todennut tämän ratkaisuehdotuksen johdannossa, kyseisen ongelman ratkaisu viitoitetaan yhdistetyissä asioissa

13 – Valtion kärsimä vahinko henkilöityy valeyritykseen.

14 – Kanavointiyrityksenä, välittäjänä tai välikätenä.

Optigen ym. annetussa tuomiossa, jossa ei aikanaan puututtu edellä mainittuun vähennysoikeuteen.

38. Tähän ei ole nyt juuri mitään lisättävää, koska ratkaisu on tuore ja pohjimmiltaan erittäin osuva. Yhteisöjen tuomioistuin viittasi kuudennen direktiivin käsitteiden objektiiviseen luonteeseen (43–45 kohta) ja arvonlisäveron taustalla olevaan yleiseen ajatukseen, jolle luonteenomainen neutraalisuuden periaate estää liiketoimien laillisuuden perusteella tehtävät erot (49 kohta), ja se katsoi, että petoksen ulkopuoliset toimet ovat verollisia liiketoimia siltä osin kuin ne on suorittanut verovelvollinen, jonka verovähennysoikeus ei poistu siksi, että toimet kuuluvat hänen tietämättään lainvastaisen vaihdannan ketjuun (51–54 kohta).

39. Kyseisestä ennakkoratkaisusta voidaan päätellä, ettei yhteisen arvonlisäverojärjestelmän mukaan tällaista etua voida evätä henkilöltä, joka hankkii tavaroita vilpittömässä mielessä [15] tietämättä myyjän vehkeilystä, sillä perusteella, että Belgian code civilin mukaan sopimus on pätemätön.

15 – Tämä subjektiivinen tieto on hankittava kunkin kansallisen oikeusjärjestyksen todistelusääntöjen mukaan mutta vaarantamatta yhteisön säännösten tehokkuutta (tämän ratkaisuehdotuksen 57 kohta).

B *Kolmas ennakkoratkaisukysymys (petoksesta tietoiset verovelvolliset)*

40. Ratkaisu ei ole yhtä selvä silloin, kun ostaja on perillä petkutuksesta. Tässä tilanteessa on kaksi mahdollisuutta: 1) hän on tietoinen petoksesta mutta pysyttelee siitä erillään hyötymättä siitä tai 2) hän osallistuu petokseen ja saa siitä lainvastaista etua.

1. Ensimmäinen mahdollisuus

41. Vastauksen ei tässä pidä poiketa sellaista verovelvollista koskevasta vastauksesta, joka ei osallistu petokseen.

42. Yhdistetyissä asioissa Optigen ym. annetun tuomion perustelut nousevat nyt täyteen arvoonsa, sillä toiminta ei lakkaa olemasta laillista taloudellista toimintaa, vaikka sen harjoittaja tietää olevansa tekemisissä toisen, vilpillisistä vaikuttimista toimivan elinkeinonharjoittajan kanssa, sillä kyseinen arvonlisäverollinen tapahtuma synnyttää vastaavan vähennysoikeuden.

43. Arvonlisäverolle luonteenomaisen neutraalisuuden vuoksi järjestelmän ulkopuolelle

ei voida jättää arvonlisäveron kohteeseen kuuluvia liiketoimia. Yhdistetyissä asioissa Optigen ym. annetussa tuomiossa toistetaan, että kyseistä oikeutta voidaan käyttää riippumatta siitä, onko arvonlisävero maksettu muista aiemmista tai myöhemmistä liiketoimista (54 kohta).

44. Sellaisen "vilpillisen" verovelvollisen menettelystä, joka ei ilmoita petoksesta valtiolle, koituu monenlaisia seurauksia, [16] mutta sen seurauksena ei koskaan voida syrjäyttää arvonlisäverojärjestelmän perussääntöä, jonka mukaan kussakin tuotanto- tai jakeluprosessin vaiheessa vero määritetään vähentämällä edellisissä vaiheissa kannettu vero. [17]

2. Toinen mahdollisuus

a) Tarkasteluun soveltuva näkökulma

45. Jos kaikki ovat osallisia, petkutus on itsessään petos, sillä sen tarkoituksena on veron välttäminen.

16 – Hän voi esimerkiksi joutua vastaamaan saamatta jääneistä verotuloista (ks. tämän ratkaisuehdotuksen 46 kohta).

17 – Tutkin tämän ratkaisuehdotuksen 58 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa kyseisen oikeuden avainasemaa arvonlisäverojärjestelmässä.

46. Tällaisessa tilanteessa jäsenvaltioiden on toimittava ja tarvittaessa säädettävä yksittäisistä poikkeuksista kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan nojalla tai perittävä vero 21 artiklan 3 kohdan mukaisesti [18] yhteisvastuullisesti siten, että noudatetaan suhteellisuuden ja oikeusvarmuuden periaatteita. [19]

47. Nämä toimenpiteet ovat joka tapauksessa tarpeellisia mutta riittämättömiä, sillä ne voivat poiketa toisistaan erilaisen alkuperänsä vuoksi ja siten heikentää yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yhdenmukaisuutta.

48. Jos jäsenvaltio laiminlyö toimenpiteet, olisi sitä paitsi kaikkein alkeellisimmankin logiikan vastaista sallia vilpillinen menettely ja vapauttaa se oikeudellisista seuraamuksista. [20]

18 – Direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta arvonlisäveron maksuvelvollisen määrittelyn osalta 17 päivänä lokakuuta 2000 annetussa neuvoston direktiivissä 2000/65/EY (EYVL L 269, s. 44) muotoillaan 21 artikla uudelleen siten, että siihen sisältyy kyseinen 3 kohta.

19 – Julkisasiamies Poiares Maduro ehdottaa 7.12.2005 esittämässään ratkaisuehdotuksessa asiassa C-384/04, Federation of Technological Industries, Jossa ei ole vielä annettu tuomiota, että yhteisöjen tuomioistuin toteaisi, että edellä mainitun 21 artiklan 3 kohdan nojalla kyseisten periaatteiden valossa mikään ei estä jäsenvaltioita perimästä veroa yhteisvastuullisesti henkilöiltä, jotka karuselliliiketoimen yhteydessä suorittaessaan tiesivät tai joiden on syytä olettaa olleen tietoisia siitä, että vero jää maksamatta (39 kohdan 1 alakohdan toinen kappale).

20 – Julkisasiamies Poiares Maduro on varoittanut tästä vaarasta asiassa Halifax ym. 7.4.2005 esittämänsä ratkaisuehdotuksen 76 kohdassa.

49. On siis selvitettävä, edellyttääkö jokin yhteisön yleinen oikeusperiaate yhdenmukaista lähestymistapaa pääasioissa kyseessä olevien kaltaisissa tilanteissa silloin, kun asianosaiset ovat tietoisia niiden lainvastaisuudesta.

50. Verkostot, joissa yksi osapuolista ei tilitä valtiolle saamaansa veroa ja toinen vähentää sen, merkitsevät oikeuden väärinkäyttöä, sillä oikeussääntöä (kuudennen direktiivin 17 artikla) käytetään silloin sen tarkoituksen vastaisen edun saamiseksi; tuolloin suoritetaan tavanomaisten kaupan ehtojen vastainen toimi perusteetonta hyötyä tavoitellen.

51. Ongelma liittyy siis siihen, onko oikeuden väärinkäyttöä koskeva kielto voimassa myös arvonlisäveron alalla.

b) Oikeuden väärinkäyttö ja yhteinen arvonlisäverojärjestelmä

52. Juuri tätä seikkaa käsiteltiin edellä mainitussa asiassa Halifax ym. 21.2.2006 annetussa tuomiossa, jonka ratkaisuehdotuksessa julkisasiamies Poiares Maduro tutkii (60 kohta ja sitä seuraavat kohdat) useita yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisuja [21] ja johtaa niistä säännön, jonka mukaan "oikeussubjektit eivät saa käyttää yhteisön oikeutta väärin tai vedota siihen vilpillisesti". [22]

53. Olen kollegani kanssa samaa mieltä siitä, ettei mikään estä soveltamasta tätä periaatetta arvonlisäveron alalla. Sitä paitsi veronkierron torjunta on päämäärä, joka on tunnustettu ja johon rohkaistaan kuudennen direktiivin vapautuksia koskevissa artikloissa, mikä todettiin yhdistetyissä asioissa Gemeente Leusden ja Holin Groep annetussa tuomiossa [23] ja toistettiin sittemmin asiassa Halifax ym. annetussa tuomiossa. [24] On vältettävä, että kyseistä veroa koskeviin yhteisön oikeussääntöihin vedotaan muodon vuoksi niiden vastaisen lopputuloksen saavuttamiseksi.

54. Vaikeutena ei ole oikeuden väärinkäytön sovellettavuus vaan sen ilmenemistä koske-

21 – Yhteisön oikeuskäytännössä on tarkasteltu oikeuden väärinkäyttöä seuraavilla aloilla: a) perusvapaudet (asia 33/74, Van Binsbergen, tuomio 3.12.1974, Kok. 1974, s. 1299, Kok. Ep. II, s. 385, 13 kohta; asia 115/78, Knoors, tuomio 9.2.1979, Kok. 1979, s. 399, Kok. Ep. IV, s. 321, 25 kohta ja asia C-212/97, Centros, tuomio 9.3.1999, Kok. 1999, s. I-1459, 24 kohta); b) sosiaaliturva (asia C-206/94, Palletta, tuomio 2.5.1996, Kok. 1996, s. I-2357, 24 kohta); c) yhteinen maatalouspolitiikka (asia 125/76, Cremer, tuomio 11.10.1977, Kok. 1977, s. 1593, 21 kohta ja asia C-8/92, General Milk Products, tuomio 3.3.1993, Kok. 1993, s. I-779, 21 kohta); d) yhtiöoikeus (asia C-367/96, Kefalas ym., tuomio 12.5.1998, Kok. 1998, s. I-2843, 20 ja 28 kohta ja asia C-373/97, Diamantis, tuomio 23.3.2000, Kok. 2000, s. I-1705, 33 kohta).

22 – Julkisasiamies La Pergola käyttää näitä sanoja em. asiassa Centros esittämänsä ratkaisuehdotuksen 20 kohdassa.

23 – Yhdistetyt asiat C-487/01 ja C-7/02, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-5337, 76 kohta).

24 – 71 kohta.

vien perusteiden vahvistaminen. Siksi tässä laillisuusperiaatteeseen liittyvässä asiassa oikeusvarmuus ja sen ilmentymiin kuuluva luottamuksensuojan periaate ovat ratkaisevassa asemassa, jotta kansalaiset ovat etukäteen ja tarkasti tietoisia siitä, minkä laajuisia heidän velvollisuutensa ovat.[25] Toisaalta he voivat myös vapaasti järjestää liiketoimensa ja tällä tavoin rajoittaa niiden vaikutuksia[26] valitsemalla taloudellisista vaikuttimista verovapaiden ja veronalaisten liiketoimien välillä verorasituksen keventämiseksi;[27] he eivät siten ole toimineet lainvastaisesti silloin, kun he ovat saaneet etua sellaisesta säännöksestä tai lainsäädännön aukosta, joka on mahdollistanut sen, että he ovat maksaneet vähemmän veroja.[28]

55. Aiemmista huomioista saadaan välineet, joiden avulla voidaan hahmottaa oikeuden väärinkäytön käsitettä arvonlisäverotuksen alalla. Ensiksikin on välttämätöntä, että verovelvollisen toimintavapautta käytetään tätä koskevan sääntelyn etujen mukaisesti. Toisin sanoen lainsäätäjän tahtoa on kunnioitettava, eikä tämä toteudu silloin, kun oikeussäännön edellytyksiä näennäisesti noudattaen haetaan sen säännösten vastaista tulosta ja saavutetaan se.[29]

56. Toinen seikka liittyy toiminnan tarkoitukseen, eli on tutkittava, onko toiminnalla muuta selitystä kuin vaaditun oikeuden hankkiminen,[30] ja saadaanko siitä näin ansaitsematonta hyötyä.[31] Sen lisäksi, että vähennyksen saaja on tietoinen petoksesta, lienee välttämätöntä, että hän toimii yhteisymmärryksessä muiden osallisten kanssa, jolloin sopimukselta puuttuu itsenäinen

25 – Asiassa C-17/01, Sudholz, 29.4.2004 annetussa tuomiossa (Kok. 2004, s. I-4243, 34 kohta) täsmennettiin näin viittaamalla aiempaan tuomioon.

26 – Esim. ratkaisuehdotuksessa, joka esitettiin komission kirjallisissa huomautuksissaan mainitsemassa asiassa C-23/98, Heerma, tuomio 27.1.2000 (Kok. 2000, s. I-419), julkisasiamies Cosmas korostaa kaikkien luonnollisten henkilöiden oikeutta perustaa yhtiöitä ja oikeutta siihen, että kyseiset ja muut henkilöt suorittavat palveluita ja luovuttavat tavaroita toisilleen arvonlisäverovelvollisina (28 kohta).

27 – Asia C-4/94, BLP Group, tuomio 6.4.1995 (Kok. 1995, s. I-983, 26 kohta) ja asia C-108/99, Cantor Fitzgerald International, tuomio 9.10.2001 (Kok. 2001, s. I-7257, 33 kohta). Julkisasiamies Poiares Maduro ilmaisee tämän seikan erittäin hyvin asiassa Halifax ym. esittämässään ratkaisuehdotuksessa, kun hän toteaa, ettei ole olemassa lakisääteistä velvoitetta hoitaa liiketoimintaa sillä tavoin, että valtion verotulot maksimoidaan (85 kohta).

28 – Näin todettiin em. yhdistetyissä asioissa Gemeente Leusden ja Holin Groep annetun tuomion 79 kohdassa.

29 – Julkisasiamies Poiares Maduro täsmentää, että tässä pyritään vertaamaan oikeussäännön päämäärää ja toiminnan tuloksia siten, ettei tapahdu väärinkäytöstä, jos viimeksi mainitut ovat tulos valinnasta laillisten vaihtoehtojen välillä (asiassa Halifax ym. esitetyn ratkaisuehdotuksen 88 kohta).

30 – Jos sitä voidaan perustella muulla syyllä, kyse ei ole oikeuden väärinkäytöstä. Sellaisissa tilanteissa oikeussäännön tulkitseminen siten, että sillä ei kirjoittamattoman yleisen periaatteen perusteella anneta tällaista etua, merkitsisi liian laajan harkintavallan antamista veroviranomaisille sen ratkaisemisessa, mitä tietyn liiketoimen päämääristä pitäisi pitää ensisijaisena (asiassa Halifax ym. esitetyn ratkaisuehdotuksen 89 kohta), tältä osin välttämättömän oikeusvarmuuden vahingoksi.

31 – Näitä kahta parametria sovellettiin asiassa C-110/99, Emsland-Stärke, 14.12.2000 annetussa tuomiossa (Kok. 2000, s. I-11569), jonka nojalla viejältä voitiin poistaa oikeus vientitukeen, vaikka muodollisia vaatimuksia oli noudatettu (52 ja 53 kohta), ja ne on otettu huomioon asiassa Halifax ym. annetussa tuomiossa (74 ja 75 kohta).

taloudellinen sisältö ja se merkitsee vain edun peittelyä.

57. Kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on arvioida, onko tietyllä tapauksella kyseiset piirteet, noudattaen todistelua koskevia kansallisen lainsäädännön perusteita kuitenkin siten, että yhteisön oikeuden tehokasta vaikutusta ei heikennetä.[32] Tällaisessa tutkinnassa on arvioitava toimintaan osallistuneiden toimijoiden oikeudelliset, kaupalliset ja henkilölliset siteet;[33] kahdella seikalla on erityinen merkitys: toinen on vähennysoikeuden käyttäjän saama lainvastainen etu ja toinen tämän asema petoksessa, sillä mitä lähempänä tämä on vilpillistä liiketoimea, sitä suurempi on epäilys osallisuudesta petokseen.

c) Vähennysoikeus karusellipetoksessa

58. Vähennys kuuluu yhteisen arvonlisäverojärjestelmän ytimeen: sen avulla elinkeinonharjoittaja vapautuu toimintansa yhteydessä kannetun ja suoritetun veron painolastista ja vyöryttää sen kuluttajalle. Se palvelee neutraalisuuden periaatetta, koska välissä olevat lenkit voivat vähentää veron perusteesta tavaranluovuttajalleen arvonlisäverona maksamansa summat, jolloin viranomainen saa suhteellisen osuuden myyntihinnan ja ostohinnan välisestä erotuksesta.[34]

59. Nämä sivuhuomiot puoltavat sitä, että mainittu oikeus syntyy silloin, kun arvonlisävero kannetaan verollisissa liiketoimissa käytettävien tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta (kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 ja 2 kohta). Kun niillä sen sijaan on jokin yhteys verottomiin liiketoimiin tai kun verolliset liiketoimet on vapautettu verosta, verotettavaa tapahtumaa ei ole eikä vähennystä voida tehdä, sillä vähennysoikeus on olemassa vain, jos on olemassa verovelvollisuus, johon sitä voidaan soveltaa. Ellei verovelvollisuutta ole olemassa sellaisen vehkeilyn vuoksi, jonka ainoana tarkoituksena on synnyttää oikeus keinotekoisesti, ei voida hyvittää veroa, jota ei tosiasiallisesti ole maksettu. Näiden ajatusten perusteella yhteisöjen tuomioistuin myöntää, ettei syntynyttä oikeutta voida ottaa pois, jos kuudennen direktiivin 20 artiklan nojalla tehtävistä asiaankuuluvista oikaisuista ei muuta johdu

32 – Em. asia Emsland-Stärke, tuomion 54 kohta; myös asia C-515/03, Eichsfelder Schlachtbetrieb, tuomio 21.7.2005 (Kok. 2005, s. I-7355, 40 kohta) ja em. asiassa Halifax ym. 21.2.2006 annettu tuomio (76 kohta).

33 – Em. asia Emsland-Stärke, tuomion 58 kohta ja em. asia Halifax ym., tuomion 81 kohta.

34 – Näin todetaan asiassa C-317/94, Elida Gibbs, 24.10.1996 annetussa tuomiossa (Kok. 1996, s. I-5339, 33 kohta); asiassa C-427/98, komissio v. Saksa, 15.10.2002 annetussa tuomiossa (Kok. 2002, s. I-8315, 42 kohta) ja asiassa C-152/02, Terra Baubedarf-Handel, 29.4.2004 annetussa tuomiossa (Kok. 2004, s. I-5583, 36 kohta).

tai jos kyse ei sitten ole petos- tai väärinkäytöstilanteesta. [35]

60. Tälle oikeudelle on annettu niin keskeinen asema, että jos se evättäisiin sellaiseen piiriin kuuluvalta verovelvolliselta, jossa toinen osapuoli ilman hänen myötävaikutustaan ja suostumustaan jättää tilittämättä saamansa veron, ketju katkeaisi ja objektiivisuus katoaisi; silloin tehtäisiin tyhjäksi ensimmäisestä direktiivistä alkaen asetettu päämäärä, jonka mukaan kauppaa verotetaan yleisellä kulutukseen kohdistuvalla verolla. Tällaisissa tilanteissa ei ole olemassa maksun välttämiseksi kehitettyjä keinoja vaan tavanomaisia liiketoimia ja siten kuudennessa direktiivissä tarkoitettuja taloudellisia suoritteita, joiden yhteydessä vilpillinen menettely tapahtuu. Sen vuoksi veronmaksajan vähennysoikeus ei poistu, kun hän ei tiedä sotkeutuneensa laajempaan hankkeeseen, jonka tarkoituksena on välttää verovelvollisuus, tai kun hän tietää siitä mutta pysyttelee lainvastaisen yhteistoiminnan ulkopuolella. Kuten on jo todettu, yhteisöjen tuomioistuin päätyi tällaiselle kannalle asiassa Optigen antamassaan tuomiossa, johon yhdyn tässä ratkaisuehdotuksessa.

61. Vastaavasti sama vääristymä toisi vähennysoikeuden henkilölle, joka osallistuu tietoisesti sellaiseen karusellipetokseen, jossa on kyse veron vähentämiseksi ilman perusteltua syytä toteutettavista kuvitteellisista liiketoimista. Olen jo todennut, että toisinaan kaavaa toistetaan pelkkänä kuittien kierrätyksenä ilman tosiasiallista tavaroiden luovutusta. Vaikka liiketoimien taloudellinen merkitys on ilmeinen, lainsäädännön kannalta niillä ei kuitenkaan ole vaikutusta. Belgian hallitus on oikeassa todetessaan, ettei tällaisilla petoksilla ole kuudennen direktiivin 5 artiklassa määriteltyjä verollisen liiketoimen ominaisuuksia, sillä ne eivät kuulu elinkeinonharjoittajan liiketoimintaan.

62. Siten ensimmäisessä ja kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä paitsi sallitaan tämän oikeuden menettäminen myös edellytetään sitä, kun oikeuden haltija osallistuu tietoisesti tällaisiin vilpillisiin verkostoihin, joiden arvioinnissa on otettava huomioon edellä esitetyt perusteet. Asiassa Fini H annetussa tuomiossa [36] muistutettiin tältä osin, että kansallinen tuomioistuin on velvollinen epäämään oikeuden, jos voidaan osoittaa, että siihen vedotaan lainvastaisesti (34 kohta).

35 – Tätä tulkintaa noudatettiin asioissa C-400/98, Breitsohl, 8.6.2000 annetussa tuomiossa (Kok. 2000, s. I-4321, 41 kohta) ja asiassa C-396/98, Schlossstraße, 8.6.2000 annetussa tuomiossa (Kok. 2000, s. I-4279, 42 kohta). Ks. vastaavasti em. asia Halifax ym., tuomion 84 kohta.

36 – Asia C-32/03, tuomio 3.3.2005 (Kok. 2005, s. I-1599).

VIII Ratkaisuehdotus

63. Kaiken edellä todetun perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Belgian Cour de cassationin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY ja jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY vastaisena on pidettävä verovähennysoikeuden epäämistä verovelvolliselta, joka hankkii tavaroita tietämättä myyjän tekemästä petoksesta, sillä perusteella, että kansallisen siviilioikeuden mukaan kyseinen sopimus on pätemätön.

2) Ratkaisu ei muutu silloin, kun verovelvollinen on tietoinen petoksesta muttei osallistu siihen eikä hyödy siitä.

3) Jos verovelvollinen osallistuu tietoisesti tällaiseen toimintaan, jonka ainoana tarkoituksena on verorasituksen keventäminen siten, että kyseessä on oikeuden väärinkäyttö, vähennysoikeus menetetään edellä mainitun yhteisen järjestelmän mukaan.