JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

M. POIARES MADURO

7 päivänä joulukuuta 2005 [1]

1. Tämä Court of Appeal (Civil Division) of England and Walesin esittämä ennakkoratkaisupyyntö koskee kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [2] 21 artiklan 3 kohdan ja 22 artiklan 8 kohdan tulkintaa. Ennakkoratkaisupyyntö on esitetty judicial review -hakemuksen johdosta menettelyssä, jossa vastakkain ovat ensinnäkin 53 matkapuhelinja tietokoneprosessorien alan elinkeinonharjoittajaa ja niiden järjestö Federation of Technological Industries (jäljempänä näistä yhdessä käytetään nimitystä Federation) ja toiseksi Commissioners of Customs and Excise ja H. M. Attorney-General (jäljempänä Commissioners). Asiassa on riitautettu Finance Act 2003:n (vuoden 2003 vero- ja talousarviolaki) 17 ja 18 §, joilla pyrittiin estämään yhteisön sisäistä tavarankauppaa koskevien arvonlisäverosäännösten väärinkäytökset. Yhteisöjen tuomioistuimelta on pyydetty ennakkoratkaisua, jotta kansallinen tuomioistuin voisi arvioida 17 ja 18 §:n yhteensopivuutta yhteisön oikeuden kanssa.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön lainsäädäntö*

2. Kuudennen direktiivin 21 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan sisäisen järjestelmän mukaan:

a) verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta b ja c alakohdassa tarkoitettuja tapauksia.

1 – Alkuperäinen kieli: portugali.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu direktiivi (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta arvonlisäveron maksuvelvollisen määrittelyn osalta 17.10.2000 annetulla neuvoston direktiivillä 2000/65/EY (EYVL L 269, s. 44; jäljempänä kuudes direktiivi).

Jos verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut maan alueelle, jäsenvaltiot voivat säätää vahvistamiensa edellytysten mukaisesti, että veronmaksuvelvollinen on verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelujen suorituksen vastaanottaja;

b) verovelvolliset, joille toimitetaan 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettuja palveluja, tai henkilöt, jotka on maassa rekisteröity arvonlisäverovelvollisina ja joille toimitetaan 28 b artiklan C, D, E ja F kohdassa tarkoitettuja palveluja, jos palvelut suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut kyseiseen maahan;

c) tavaroiden luovutuksen vastaanottaja seuraavin edellytyksin:

– verollinen liiketoimi on 28 c artiklan E kohdan 3 alakohdassa säädettyjen edellytysten mukaisesti suoritettu tavaroiden luovutus,

– tämän tavaroiden luovutuksen vastaanottaja on toinen verovelvollinen tai sellainen oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen ja jolle on annettu arvonlisäverotunnistus maan alueella,

– verovelvollisen, joka ei ole sijoittautunut maan alueelle, toimittama lasku on 22 artiklan 3 kohdan mukainen.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin säätää poikkeuksesta tähän velvoitteeseen, jos verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut maan alueelle, on nimennyt veroedustajan kyseiseen maahan;

d) henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa tai laskuna toimivassa asiakirjassa;

e) henkilö, joka suorittaa verollisen yhteisön sisäisen tavaroiden hankinnan.

2. Poikkeuksena 1 kohdan säännöksiin:

a) jos tämän artiklan 1 kohdan säännösten mukainen veronmaksuvelvollinen on henkilö, joka ei ole sijoittautunut kyseisen maan alueelle, jäsenvaltiot voivat antaa hänen nimetä veronmaksuvelvol-

liseksi veroedustajan. Tämä vaihtoehto riippuu kunkin jäsenvaltion asettamista edellytyksistä ja yksityiskohtaisista säännöistä;

b) jos verollinen toimi suoritetaan sellaisen verovelvollisen toimesta, joka ei ole sijoittautunut maan alueelle ja jos sen maan kanssa, johon kyseinen verovelvollinen on sijoittautunut tai jossa hänen toimipaikkansa sijaitsee, ei ole tehty sopimusta, joka koskee keskinäistä avunantoa ja jonka soveltamisala vastaa direktiiveissä 76/308/ETY ja 77/799/ETY ja hallinnollisesta yhteistyöstä välillisen verotuksen (ALV) alalla 27 päivänä tammikuuta 1992 annetussa neuvoston asetuksessa (ETY) N:o 218/92 säädettyä soveltamisalaa, jäsenvaltiot voivat määrätä verovelvollisen, joka ei ole sijoittautunut maan alueelle, nimeämän veroedustajan veronmaksuvelvolliseksi.

3. Jäsenvaltiot voivat määrätä 1 ja 2 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen yhteisvastuulliseksi veron maksamisesta.

4. Maahantuonnissa henkilö tai henkilöt, jotka tuontijäsenvaltio on nimennyt tai hyväksynyt veronmaksuvelvollisiksi, vastaavat arvonlisäveron suorittamisesta."

3. Kuudennen direktiivin 22 artiklan 7 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotta henkilöt, joita 21 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaan pidetään veronmaksuvelvollisina sellaisen verovelvollisen puolesta, joka ei ole sijoittautunut kyseisen maan alueelle, täyttävät tässä artiklassa säädetyt ilmoitus- ja maksuvelvoitteet; jäsenvaltioiden on lisäksi toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotta henkilöt, jotka 21 artiklan 3 kohdan mukaisesti katsotaan yhteisvastuullisiksi veron maksamisesta, täyttävät tässä artiklassa säädetyt maksuvelvoitteet."

4. Kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohta kuuluu seuraavasti:

"Jäsenvaltiot voivat säätää muista veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvoitteista, jollei verovelvollisten suorittamien jäsenvaltioiden sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta muuta johdu, ja jos nämä velvoitteet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

Ensimmäisessä alakohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää lisävelvoitteiden asettamiseen 3 kohdassa vahvistettujen velvoitteiden lisäksi."

B *Kansallinen lainsäädäntö*

5. Value Added Tax Act 1994:n (vuoden 1994 arvonlisäverolaki, jäljempänä VAT Act 1994) liitteessä 11 oleva 4 §, sellaisena kuin se on muutettuna Finance Act 2003:n 17 §:llä, kuuluu seuraavasti:

"1. Commissioners voi asettaa edellytykseksi ostoihin sisältyvän veron vähentämiselle tai palauttamiselle kenelle tahansa henkilölle, että arvonlisäverosta esitetään sen yksilöimät todisteet.

1 A. Verotulojen turvaamisen sitä edellyttäessä Commissioners voi asettaa edellytykseksi arvonlisäveron hyvitykselle, että arvonlisäveron maksamisesta asetetaan sen asianmukaiseksi katsoman suuruinen vakuus.

2. Verotulojen turvaamisen sitä edellyttäessä Commissioners voi asettaa edellytykseksi verolliselle tavaroiden tai palvelujen luovutukselle tai vastaanottamiselle, että verovelvollinen asettaa vakuuden tai lisävakuuden siitä arvonlisäverosta, joka seuraavien henkilöiden on tai voi olla maksettava:

a) verovelvollisen, tai

b) henkilön, joka luovuttaa relevantit tavarat tai suorittaa relevantit palvelut tai joka vastaanottaa ne.

3. Edellä 2 momentissa relevanteilla tavaroilla ja palveluilla tarkoitetaan verovelvollisen luovuttamia tavaroita tai suorittamia palveluja tai tämän vastaanottamia tavaroita tai palveluja.

4. Edellä 2 momentissa tarkoitetun vakuuden suuruudesta ja asettamistavasta päättää Commissioners.

5. Edellä 2 momentissa Commissionersille annetut toimivaltuudet eivät rajoita sen 48 §:n 7 momentin mukaisia toimivaltuuksia."

6. VAT Act 1994:n 77A §:ssä, joka lisättiin Finance Act 2003:n 18 §:llä, säädetään seuraavaa:

"Myyntiketjun eri elinkeinonharjoittajien yhteisvastuullisuus maksamattomasta verosta

1. Tätä pykälää sovelletaan seuraavien kuvausten mukaisiin tavaroihin:

a) puhelimet ja kaikki muut sellaiset laitteet, mukaan lukien niiden osat ja lisätarvikkeet, jotka on tehty tai muokattu puhelimien tai televiestinnän yhteydessä käytettäviksi;

b) tietokoneet ja kaikki muut sellaiset laitteet, mukaan lukien niiden osat, lisätarvikkeet ja ohjelmistot, jotka on tehty tai muokattu tietokoneiden tai tietokonejärjestelmien yhteydessä käytettäviksi.

2. Kun

a) verovelvolliselle on luovutettu verollisesti tässä pykälässä tarkoitettuja tavaroita ja

b) luovutusajankohtana verovelvollinen tiesi tai hänellä oli perusteltua syytä epäillä, että tästä luovutuksesta tai jostakin edeltävästä tai myöhemmästä näiden tavaroiden luovutuksesta maksettava arvonlisävero jää kokonaan tai osittain maksamatta,

Commissioners voi osoittaa verovelvolliselle päätöksen, jossa yksilöidään maksamatta jääneen arvonlisäveron määrä ja ilmoitetaan päätöksen oikeusvaikutukset.

3. Tässä pykälässä tarkoitetun päätöksen oikeusvaikutuksena on se, että

a) päätöksen saanut henkilö ja

b) henkilö, joka on muutoin kuin tämän pykälän nojalla vastuussa päätöksessä yksilöidystä summasta,

ovat yhteisvastuullisia Commissionersille tämän summan maksamisesta.

4. Edellä 2 momenttia sovellettaessa luovutuksesta maksettavan arvonlisäveron määrä on seuraavista kahdesta määrästä alhaisempi:

a) luovutuksesta perittävä määrä ja

b) luovuttajan veroilmoituksen mukaan kyseessä olevalta säädetyltä tilikaudelta maksettu määrä (jos hän on jättänyt veroilmoituksen) lisättynä millä tahansa summalla, jonka maksamiseen hänen arvioidaan olevan velvollinen tältä kaudelta (mistä hänellä on valitusoikeus).

5. Edellä 4 momentin b kohdassa olevalla viittauksella verovelvollisen maksettavan määrän arvioimiseen tarkoitetaan myös tapausta, jossa määrää ei ole käytännön syistä voitu ilmoittaa verovelvolliselle.

6. Edellä 2 momenttia sovellettaessa henkilöllä oletetaan olevan perusteltu syy epäillä, että kyse on kyseisen momentin b kohdassa tarkoitetusta tilanteesta, jos hänen tavaroista maksettavakseen tullut hinta oli:

a) alhaisempi kuin alin hinta, joka voidaan kohtuudella odottaa maksettavan avoimilla markkinoilla, tai

b) alhaisempi kuin jostakin näiden tavaroiden edeltävästä luovutuksesta maksettu hinta.

7. Edellä 6 kohdassa tarkoitettu olettama kumoutuu, jos näytetään, että tavaroista maksettava alhainen hinta johtui olosuhteista, jotka eivät liity arvonlisäveron maksamisen laiminlyöntiin.

8. Edellä oleva 6 momentti ei rajoita muita keinoja näyttää perusteltuja epäilyjä toteen.

9. Valtiovarainministeriö voi asetuksella muuttaa edellä olevaa 1 momenttia. Tällaisella asetuksella voidaan antaa valtiovarainministeriön asianmukaiseksi harkitsemat liitännäiset, täydentävät, seurannaiset tai siirtymäkauden säännökset.

10. Tätä pykälää sovellettaessa:

a) 'tavaroilla' tarkoitetaan myös palveluja

b) arvonlisäveron määrää pidetään maksamattomana ainoastaan siltä osin kuin se ylittää maksettavan palautuksen määrän."

8. Ensimmäistä tyyppiä Commissioners kutsuu hankintapetokseksi. Yhdistyneessä kuningaskunnassa toimiva, arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröity elinkeinonharjoittaja hankkii tavaroita toisesta jäsenvaltiosta ja myy ne Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Myynti on kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan nojalla vapautettu arvonlisäverosta jäsenvaltiossa, jossa tavarat luovutetaan, ja ostajan on tilitettävä vero Yhdistyneessä kuningaskunnassa kuudennen direktiivin 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti. Elinkeinonharjoittaja myy tavarat arvonlisäveron sisältävään hintaan mutta jättää maksamatta Commissionersille tavaran edelleen luovutuksesta saadun arvonlisäveron, minkä jälkeen elinkeinonharjoittaja katoaa.

II Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

7. Pääasian oikeudenkäynnissä on esillä Finance Act 2003:n 17 ja 18 §:n yhteensopivuus yhteisön oikeuden kanssa. Nämä pykälät on annettu yhteisön sisäisinä ketjupetoksina tunnettujen väärinkäytösten estämiseksi Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Kuten ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä selostetaan, on olemassa kahdenlaisia ketjupetoksia.

9. Toinen tyyppi on tullut tunnetuksi karusellipetoksena. Tämä sisältää monimutkaisemman järjestelyn, joka toimii olennaisilta osin seuraavasti. Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut yritys B ostaa tavaroita toisessa jäsenvaltiossa toimivalta yritykseltä A. A:n ei ole maksettava tästä hankinnasta arvonlisäveroa, mutta B:n on tilitettävä arvonlisävero edelleen myynnistään Yhdistyneessä kuningaskunnassa. B myy tavarat, yleensä alennuksella, kolmannelle yritykselle C, joka on niin ikään sijoittautunut Yhdistyneeseen kuningaskuntaan, mutta jättää arvonlisäveron tilittämättä. C:tä kutsutaan puskuriyritykseksi. Se myy tavarat toiselle yritykselle Yhdistyneessä kuningaskunnassa pienellä voitolla, tilittää arvonlisäveron myynnistä mutta vaatii ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palautusta. Myyntejä voi olla tämän jälkeen vielä useita, mutta lopulta tavarat päätyvät yritykselle, joka myy ne toisessa jäsenvaltiossa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröidylle elinkeinonharjoittajalle. Tämä myynti on arvonlisäverotonta, mutta myyjällä on oikeus saada ostoihin sisältyvä

vero takaisin, ja näin ollen se pyrkii saamaan Commissionersilta palautuksena arvonlisäveron, jonka se on maksanut hankkiessaan tavarat viimeiseltä puskuriyritykseltä. Jos tällainen palautus suoritetaan, Commissioners maksaa tälle yritykselle viimeisen puskuriyrityksen myynnistä perityn arvonlisäveron mutta ei kuitenkaan saa B:n arvonlisäverona perimää summaa. Varsinaiselle karusellipetokselle on tunnusomaista, että tavarat myydään lopulta takaisin alkuperäiselle myyjälle, yritykselle A. Kierros voi sitten alkaa alusta. Jokaisessa karusellikierroksessa arvonlisäverona B:lle maksettu summa on pois verotuloista. Karuselli saattaa pyöriä tällä tavoin päivittäin. B voi käyttää sellaiselta kolmannelta osapuolelta, joka ei epäile mitään, "kaapattua" arvonlisäveronumeroa tai rekisteröityä itse arvonlisäverovelvolliseksi ja vain kadota ennen kuin veroviranomaiset ryhtyvät toimenpiteisiin. Yleensä kyse on pienikokoisista ja arvokkaista tavaroista. Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä todetaan, että tämänkaltaiset petokset maksavat Yhdistyneelle kuningaskunnalle verotuloina yli 1,5 miljardia puntaa vuosittain.

10. Finance Act 2003:n 17 ja 18 §:n judicial review -menettelyä koskeva hakemus käsiteltiin ensin Administrative Court, Queen's Bench Division, High Court of Justice of England and Walesissa ja sen jälkeen valituksen johdosta Court of Appeal (Civil Division) of England and Walesissa. Federation on riitauttanut Finance Act 2003:n 17 ja 18 §:n toimivallan puuttumisen perusteella. Se väittää, että nämä pykälät eivät ole kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohdan tai 22 artiklan 8 kohdan mukaan sallittuja. Court of Appeal on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna neuvoston direktiivillä 2000/65/EY, 21 artiklan 3 kohdan mukaista, että jäsenvaltio säätää, että kuka tahansa voidaan määrätä yhteisvastuulliseksi veron maksamisesta sellaisen henkilön kanssa, joka on veronmaksuvelvollinen 21 artiklan 1 tai 2 kohdan mukaisesti, jollei yhteisön oikeuden yleisistä periaatteista muuta johdu eli edellyttäen, että tämä toimenpide on objektiivisesti perusteltavissa, järkevä, oikeasuhteinen ja noudattaa oikeusvarmuuden periaatetta?

2) Onko direktiivin 22 artiklan 8 kohdan mukaista, että jäsenvaltio säätää, että kuka tahansa voidaan määrätä tällä tavoin vastuulliseksi tai että henkilön on asetettava vakuus toisen henkilön maksettavasta verosta, jollei edellä mainituista yleisistä periaatteista muuta johdu?

3) Jos 1 kysymykseen vastataan kieltävästi, mitä rajoituksia 21 artiklan 3 kohdassa annettuun valtaan on edellä mainittujen yleisten periaatteiden lisäksi?

4) Jos 2 kysymykseen vastataan kieltävästi, mitä rajoituksia 22 artiklan 8 kohdassa annettuun valtaan on edellä mainittujen yleisten periaatteiden lisäksi?

5) Estääkö direktiivi, sellaisena kuin se on muutettuna, jäsenvaltioita säätämästä veronmaksuvelvollisten yhteisvastuullisuudesta tai edellyttämästä, että jonkin veronmaksuvelvollisen on asetettava vakuus verosta, jonka maksamiseen toinen on velvollinen, ALV-järjestelmän väärinkäytön estämiseksi ja tämän järjestelmän mukaan asianmukaisesti perittävien verotulojen suojaamiseksi, jos nämä toimet ovat edellä mainittujen yleisten periaatteiden mukaisia?"

11. Federation, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, Saksan hallitus, Irlanti, Kyproksen hallitus, Alankomaiden hallitus, Portugalin hallitus ja komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia. Yhteisöjen tuomioistuin kuuli 5.10.2005 pidetyssä istunnossa Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, Federationin, Irlannin ja komission suulliset lausumat.

III Asian arviointi

12. Aloitan asian arvioinnin kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohtaan liittyvien kysymysten tarkastelulla. Tämän jälkeen arvioin 22 artiklan 8 kohtaan liittyviä kysymyksiä.

13. Aluksi on pantava merkille, että EY 234 artiklan perusteella vireille saatetussa menettelyssä yhteisöjen tuomioistuimen asiana ei ole ratkaista, ovatko kansalliset säännökset yhteisön oikeuden mukaisia. Yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä on esittää yhteisön oikeuden tulkinta, jotta kansallinen tuomioistuin pystyisi tekemään tällaisen ratkaisun. [3]

A *Ensimmäinen ja kolmas kysymys*

14. Kansallinen tuomioistuin pyrkii ensimmäisellä ja kolmannella kysymyksellään selvittämään ennen kaikkea, annetaanko kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohdassa ja missä määrin jäsenvaltioille oikeus määrätä

3 – Ks. esim. yhdistetyt asiat 209/84–213/84, Asjes ym., tuomio 30.4.1986 (Kok. 1986, s. 1425, Kok. Ep. VIII, s. 571, 12 kohta); asia C-292/92, Hünermund ym., tuomio 15.12.1993 (Kok. 1993, s. I-6787, Kok. Ep. XIV, s. I-515, 8 kohta); asia C-130/93, Lamaire, tuomio 13.7.1994 (Kok. 1994, s. I-3215, 10 kohta); yhdistetyt asiat C-304/94, C-330/94, C-342/94 ja C-224/95, Tombesi ym., tuomio 25.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3561, 36 kohta); asia C-410/96, André Ambry, tuomio 1.12.1998 (Kok. 1998, s. I-7875, 19 kohta); asia C-28/99, Verdonck ym., tuomio 3.5.2001 (Kok. 2001, s. I-3399, 28 kohta); asia C-399/98, Ordine degli Architetti ym., tuomio 12.7.2001 (Kok. 2001, s. I-5409, 48 kohta); yhdistetyt asiat C-285/99 ja C-286/99, Lombardini ja Mantovani, tuomio 27.11.2001 (Kok. 2001, s. I-9233, 27 kohta) ja asia C-151/02, Jaeger, tuomio 9.9.2003 (Kok. 2003, s. I-8389, 43 kohta).

henkilö yhteisvastuulliseksi arvonlisäveron maksamisesta toisen henkilön kanssa.

15. Federation väittää, että 21 artiklan 3 kohdassa annetaan jäsenvaltioille oikeus määrätä yhteisvastuullisuudesta mutta tätä oikeutta on tulkittava suppeasti. Federationin mukaan 21 artiklan 3 kohdassa annetaan jäsenvaltioille oikeus määrätä yhteisvastuullisuudesta ainoastaan niissä tilanteissa, joissa 21 artiklan 1 ja 2 kohdassa mainitut henkilöparit voitaisiin katsoa yhteisvastuullisiksi. Tältä osin Federation viittaa 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisessa alakohdassa, 21 artiklan 1 kohdan c alakohdassa, 21 artiklan 2 kohdan a alakohdassa ja 21 artiklan 2 kohdan b alakohdassa mainittuihin neljään tilanteeseen. Federation toteaa vielä, että jäsenvaltioiden on noudatettava yhteisön oikeuden yleisiä periaatteita, kun ne päättävät määrätä yhteisvastuullisuudesta 21 artiklan 3 kohdan nojalla.

16. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, että 21 artiklan 3 kohdassa annetaan jäsenvaltioille oikeus säätää, että kuka tahansa voidaan määrätä yhteisvastuulliseksi arvonlisäveron maksamisesta kenen tahansa 21 artiklan 1 tai 2 kohdan nojalla veronmaksuvelvollisen henkilön kanssa, jollei yhteisön oikeuden yleisistä periaatteista muuta johdu. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan 21 artiklan 3 kohdan johdantolauseessa viitataan kaikkiin 21 artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitettuihin tilanteisiin eikä vain joihinkin niistä. Portugalin hallitus, Irlanti, Kyproksen hallitus ja komissio ovat pitkälti samaa mieltä Yhdistyneen kuningaskunnan kanssa.

17. Alankomaiden hallitus väittää, että Finance Actin 18 §:n kaltainen toimenpide jää kuudennen direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle, koska se ei koske arvonlisäveron kantamista vaan sen perimistä. Alankomaat viittaa tältä osin muun muassa yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-395/02, Transport Service, antamaan määräykseen, jonka mukaan lähtökohta on, että jäsenvaltiot määrittävät ne edellytykset, joiden täyttyessä valtion kassa voi periä arvonlisäveron siten, ettei yhteisön oikeudesta seuraavia rajoja kuitenkaan ylitetä.[4] Alankomaiden hallitus vetoaa erityisesti yhdistetyissä asioissa Molenheide ym. annettuun tuomioon[5] ja väittää, että jäsenvaltioilla on oikeus arvonlisäsaatavien perinnän osalta antaa säännös, jonka nojalla henkilön voidaan katsoa olevan yhteisvastuullinen toisen henkilön maksamattomasta arvonlisäverosta siten, ettei yhteisön oikeuteen perustuvia rajoja kuitenkaan ylitetä, suhteellisuusperiaate ja oikeusvarmuuden periaate mukaan luettuna.

4 - Määräys 3.3.2004, Kok. 2004, s. I-1991, 29 kohta.

5 - Yhdistetyt asiat C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, tuomio 18.12.1997 (Kok. 1997, s. I-7281, 43 kohta).

18. Tarkastelen ensin väitettä, jonka mukaan tässä asiassa kyseessä olevan kaltainen toimenpide ei edellytä oikeudellista perustaa kuudennessa direktiivissä.

19. On pidettävä erillään vastuu arvonlisäveron maksamisesta ja toimenpiteet, jotka liittyvät pelkästään arvonlisäveron perimiseen. Muun muassa yhdistetyissä asioissa Molenheide ym. annetusta tuomiosta seuraa, että jäsenvaltioilla on oikeus toteuttaa toimenpiteitä suojautuakseen sen varalta, että palautuksia maksetaan, vaikka todellista arvonlisäverovelkaa ei ole, [6] kuten antaa säännöksiä arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevista todisteista [7] tai säännöksiä vähennysoikeuden perusteena oleviin laskuihin sisällytettävistä tiedoista. [8] Asiassa Transport Service annettu määräys koski luovutusta, josta oli laadittu lasku soveltaen perusteettomasti mutta väitteen mukaan vilpittömässä mielessä arvonlisäverovapautusta, ja siinä yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että jäsenvaltioiden on määritettävä ne edellytykset, joiden täyttyessä valtion kassa voi periä arvonlisäveron, sillä kuudennessa direktiivissä ei ole yhtään säännöstä, joka koskisi arvonlisäveron perimistä. [9] Tämä oikeuskäytäntö koskee kuitenkin ainoastaan arvonlisäveron perimistä ja kantamista. Arvonlisäveron maksamista koskevan vastuun vahvistamista – mikä johdonmukaisesti edeltää perimistä tai kantamista koskevaa kysymystä – käsitellään nimenomaisesti kuudennen direktiivin 21 artiklassa. Jäsenvaltioiden on näin ollen vastuun vahvistamisen osalta noudatettava tarkkaan direktiivin yhdenmukaistettuja säännöksiä. Käsittelen tämän vuoksi seuraavaksi 21 artiklan 3 kohdan tulkinnasta esitettyjä väitteitä.

20. Kyseisessä 21 artiklan 3 kohdassa säädetään, että "jäsenvaltiot voivat määrätä 1 ja 2 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen yhteisvastuulliseksi veron maksamisesta".

21. Mielestäni Federationin väite, jonka mukaan 21 artiklan 3 kohdassa viitattaisiin ainoastaan *joihinkin* 21 artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitettuihin tilanteisiin, on virheellinen. Kyseisen 21 artiklan 3 kohdan sanamuodossa ei ole mitään senkaltaista. Federationin tulkinta 21 artiklan 3 kohdasta ei myöskään perustu arvonlisäverodirektiivin systematiikkaan. On selvää, että 21 artiklan 3 kohdassa säädetään poikkeuksesta yleiseen periaatteeseen, jonka mukaan ainoastaan yhden henkilön pitäisi vastata tiettyä liiketoimea koskevasta maksusta, mutta tämä poikkeus on vahvistettu veron kannon varmistamiseksi ja väärinkäytösten estämiseksi,

6 – Em. yhdistetyt asiat Molenheide ym., tuomion 41 kohta sekä julkisasiamies Fennellyn tässä asiassa antaman ratkaisuehdotuksen 39 kohta.

7 – Kuten asiassa Molenheide. Ks. myös asia C-85/95, Reisdorf, tuomio 5.12.1996 (Kok. 1996, s. I-6257, 29 kohta).

8 – Yhdistetyt asiat 123/87 ja 330/87, Jeunehomme ym., tuomio 14.7.1788 (Kok. 1988, s. 4517, 16 kohta).

9 – Em. asia Transport Service, tuomion 27 kohta. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että verotuksen neutraalisuusperiaate ei estänyt jäsenvaltioita perimästä jälkikäteen arvonlisäveroa verovelvolliselta, joka on laatinut luovutuksesta laskun soveltaen perusteettomasti arvonlisäverovapautusta.

ja nämä ovat kuudennessa direktiivissä tunnustettuja tavoitteita, joiden toteuttamiseen kannustetaan voimakkaasti. [10]

22. Federation väittää, että sen suppeaa tulkintaa 21 artiklan 3 kohdasta tukee 21 artiklan lainsäädäntöhistoria. Ennen direktiiviä 2000/65, jolla lisättiin esillä oleva 21 artiklan 3 kohta, mahdollisuus pitää toista henkilöä vastuussa arvonlisäveron maksamisesta näyttää tosiaankin olleen rajoitetumpi. [11] Tämä ei kuitenkaan ole mielestäni riittävä peruste tulkita 21 artiklan 3 kohtaa vastoin sen ilmeistä merkitystä, eli sitä, että sanoilla "1 ja 2 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa" viitataan kaikkiin 21 artiklan 1 ja 2 kohdassa mainittuihin tilanteisiin.

23. Tämä ei luonnollisestikaan tarkoita sitä, että yhteisön oikeuden mukaan veroviranomaisilla olisi avoin valtakirja määrätä arvonlisäveron maksamista koskevasta yhteisvastuullisuudesta. Pannessaan kuudennen direktiivin säännöksiä täytäntöön kansallisten viranomaisten on noudatettava yhteisön oikeuden yleisiä periaatteita. [12] Näihin kuuluvat oikeusvarmuuden periaate ja suhteellisuusperiaate, kuten kansallinen tuomioistuin perustellusti huomauttaa.

24. Tältä osin on syytä todeta, että oikeusvarmuuden periaate edellyttää kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohdan nojalla toteutettujen toimenpiteiden olevan yksiselitteisiä ja niiden soveltamisen oikeussubjektien ennakoitavissa, [13] kun taas suhteellisuusperiaate edellyttää toimenpiteiden olevan asianmukaisia niillä tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseen. [14]

25. Tässä asiassa kansallisen tuomioistuimen on pyrittävä löytämään tasapaino toisaalta tarpeen turvata arvonlisäveron kantaminen ja toisaalta sen intressin välillä, että riski joutua vastuuseen toisen maksamattomasta arvonlisäverosta ei tee säännöllistä kauppaa kohtuuttoman vaikeaksi.

10 – Ks. väärinkäytösten estämistä koskevan tavoitteen osalta asiassa C-255/02, Halifax, tuomio 21.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1609), antamani ratkaisuehdotus; asia C-419/02, BUPA, tuomio 21.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1685), ja asia C-223/03, University of Huddersfield, tuomio 21.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1751), erityisesti tuomion 73 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

11 – Esimerkiksi kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettiin ennen sen viimeistä muutosta, että luovuttajaa voitiin pitää yhteisvastuullisena aineettomien palvelujen suoritusten osalta, kun taas 21 artiklan 1 kohdan c alakohdassa ei mainittu yhteisvastuullisuuden mahdollisuutta sellaisen henkilön osalta, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa. Mahdollisuus määrätä yhteisvastuullisuudesta oli kuitenkin nimenomaisesti olemassa 21 artiklan 1 kohdan a alakohdassa veron maksamisesta vastuussa olevien henkilöiden osalta, kun verollisen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen hoiti toiseen maahan sijoittautunut verovelvollinen. Ks. myös Terra, B. ja Kajus, J., "Directive 2000/65/EC on the Determination of the Person Liable for Payment of VAT; Representation Rules Simplified", *International VAT Monitor*, 11. painos, nro 6 (2000), s. 272–273. Nämä kirjoittajat viittaavat direktiivin 2000/65 johdanto-osan yhdeksänteen perustelukappaleeseen, jonka mukaan jäsenvaltioiden olisi *edelleen* voitava antaa säännöksiä yhteisvastuullisuudesta. Tästä ne päättelevät, että 21 artiklan 3 kohdalla ei ollut tarkoitus *laajentaa* mahdollisuutta pitää toista henkilöä vastuullisena. Mielestäni tämä perustelukappale pitäisi kuitenkin ymmärtää yleisemmällä tasolla siten, että 21 artiklan perusteella voidaan edelleen määrätä yhteisvastuullisuudesta ja että muutoksella ei missään tapauksessa ollut tarkoitus *rajoittaa* tätä mahdollisuutta.

12 – Ks. mm. asia 316/86, Krücken, tuomio 26.4.1988 (Kok. 1988, s. 2213, 22 kohta).

13 – Ks. vastaavasti asia 70/83, Kloppenburg, tuomio 22.2.1984 (Kok. 1984, s. 1075, Kok. Ep. VII, s. 513, 11 kohta) ja asia C-17/01, Sudholz, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-4243).

14 – Esim. em. yhdistetyt asiat Molenheide ym., tuomion 47 kohta.

26. Federation väittää, että VAT Act 1994:n 77A §:n 6 momenttiin sisältyvät olettamat ovat vastoin yhteisön oikeuden yleisiä periaatteita, sillä on äärimmäisen vaikeaa selvittää matkapuhelimien ja keskusyksikköjen markkinahinta avoimilla markkinoilla ja siten havaita tehdyn tarjouksen olevan tätä markkinahintaa alhaisempi. Federationin mukaan kaikkien samaan myyntiketjuun kuuluvien yritysten yhteisvastuullisuus, erityisesti silloin kun se perustuu aikaisempien luovutusten hintoja koskeviin olettamiin, merkitsee taloudellista riskiä, jota sijoittajat eivät voi hyväksyä. Käytännössä elinkeinonharjoittajien on mahdotonta tutkia myyntiketjua muutoin kuin välittömien asiakkaidensa ja toimittajiensa osalta. Tästä syystä elinkeinonharjoittajat eivät voi suojella itseään asianmukaisesti, riippumatta siitä, kuinka huolellisesti he toimivat ja huolimatta siitä, että he voivat olla syyttömiä mihinkään väärinkäytökseen.

27. Mielestäni jäsenvaltiot voivat kuudennen direktiivin perusteella katsoa henkilön olevan vastuussa arvonlisäveron maksamisesta, kun henkilö liiketoimen suorittaessaan tiesi tai hänen olisi kohtuudella pitänyt tietää, että arvonlisävero jää myyntiketjussa maksamatta.[15] Tältä osin kansalliset veroviranomaiset voivat luottaa tällaista tietoa koskeviin olettamiin. Nämä olettamat eivät kuitenkaan tosiasiallisesti saa johtaa ankaraa vastuuta koskevaan järjestelmään.

28. Tästä seuraa, että olettamien arvonlisäveropetoksista on perustuttava sellaisiin arvonlisäveropetokseen viittaaviin olosuhteisiin, joista elinkeinonharjoittajien voidaan kohtuudella olettaa tietävän. Jäsenvaltiot voivat velvoittaa elinkeinonharjoittajat huolellisuuteen ja selvittämään harjoittamansa kaupan kohteena olevien tavaroiden taustan. Tämä velvoite ei kuitenkaan saa merkitä liian suurta taakkaa elinkeinonharjoittajille, jotka toteuttavat tarvittavat toimenpiteet varmistaakseen, että he toimivat vilpittömässä mielessä.

29. Olettamat on lisäksi voitava kumota ilman, että vaaditaan näyttöä tosiseikoista, jotka elinkeinonharjoittajien on kohtuuttoman vaikeaa osoittaa todeksi.[16]

30. Jos näitä edellytyksiä ei täytetä, olettamien soveltamisella sivuutettaisiin tosiasiassa ehdoton vaatimus, jonka mukaan henkilön voidaan katsoa olevan vastuussa arvonlisäveron maksamisesta ainoastaan, jos hän tiesi

15 – Ks. vastaavasti yhdistetyissä asioissa C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006 (Kok. 2006, s. I-483, s. I-485), antamani ratkaisuehdotus (41 kohta).

16 – Em. yhdistetyt asiat Molenheide ym., tuomion 52 kohta ja vastaavasti asia C-435/03, British American Tobacco, tuomio 14.7.2005 (Kok. 2005, s. I-7077, 28 kohta) sekä kyseisessä asiassa antamani ratkaisuehdotuksen 17 kohta.

tai jos hänen olisi kohtuudella pitänyt tietää, että arvonlisävero jää maksamatta. Tämä merkitsisi käytännössä ankaran vastuun vahvistamista takaoven kautta.

31. VAT Act 1994:n 77A §:n 6 momenttiin sisältyvien olettamien arviointi näiden kriteerien perusteella on jätettävä kansalliselle tuomioistuimelle, joka tehtävänä on harkita, ovatko kyseessä olevat kansalliset säännökset ja käytäntö yhteensopivia yhteisön oikeuden kanssa. [17]

nen valtuutus on 22 artiklan 8 kohdassa. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan jäsenvaltiot voivat tämän säännöksen perusteella säätää, että kuka tahansa voidaan määrätä arvonlisäveron maksamisesta yhteisvastuulliseksi sellaisen henkilön kanssa, joka on kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 tai 2 kohdan nojalla veronmaksuvelvollinen, tai säätää, että henkilöltä voidaan vaatia vakuuden asettamista toisen henkilön maksettavasta arvonlisäverosta edellyttäen, että kyseisiä säännöksiä pidetään välttämättöminä arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi, eikä yhteisön oikeuden yleisistä periaatteista muuta johdu.

B *Toinen ja neljäs kysymys*

32. Toisella ja neljännellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, annetaanko kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdassa ja missä määrin jäsenvaltioille oikeus määrätä yhteisvastuullisuudesta ja voivatko jäsenvaltiot vaatia 22 artiklan 8 kohdan nojalla, että muu kuin veronmaksuvelvollinen asettaa vakuuden veron maksamisesta.

34. Federation väittää sitä vastoin, että 22 artiklan 8 kohdassa ei anneta jäsenvaltioille oikeutta toteuttaa toimenpiteitä, joilla asetetaan velvoitteita muulle henkilölle kuin kyseisen direktiivin 21 artiklan mukaiselle verovelvolliselle.

33. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, että vaikka 21 artiklasta ei voida johtaa valtuutusta yhteisvastuullisuuden määräämistä koskeville säännöksille, tällai-

35. Irlanti väittää samansuuntaisesti, että 22 artiklan 8 kohta ei voi itsessään olla perusta yhteisvastuullisuudelle. Jäsenvaltioilla, joiden on noudatettava yhteisön oikeuden yleisiä periaatteita, on oikeus säätää, että 21 artiklan 3 kohdan perusteella arvonlisäveron maksamisesta vastuussa olevan henkilön on asetettava 22 artiklan 8 kohdan perusteella vakuus toisen henkilön maksettavasta verosta. Portugalin ja Kyproksen hallitukset tukevat olennaisilta osin tätä näkemystä.

17 – Ks. vastaavasti yhdistetyt asiat Molenheide ym., tuomion 49 kohta ja alaviite 3 oikeuskäytäntöviittauksineen.

36. Vastaavasti komissio väittää, ettei kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdassa anneta jäsenvaltioille oikeutta ulottaa vastuuta arvonlisäveron maksamisesta henkilöihin, jotka eivät ole siitä vastuussa kyseisen direktiivin 21 artiklan nojalla. Kyseisessä 22 artiklan 8 kohdassa itsessään ei myöskään anneta jäsenvaltioille oikeutta säätää, että henkilöltä voidaan vaatia vakuuden asettamista toisen henkilön maksettavasta arvonlisäverosta. Kun yhteisvastuullisuus on vahvistettu kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohdan perusteella annetun toimenpiteen mukaisesti, 22 artiklan 8 kohta yhdessä 22 artiklan 7 kohdan kanssa kuitenkin mahdollistaa sen, että kuka tahansa yhteisvastuulliseksi katsottu henkilö voidaan velvoittaa asettamaan vakuus maksettavista summista, jollei yhteisön oikeuden yleisistä periaatteista muuta johdu.

37. Yhdyn tuohon arviointiin. Kyseisessä 22 artiklan 8 kohdassa annetaan jäsenvaltioille oikeus "säätää muista veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvoitteista". Kyseisessä säännöksessä ei kuitenkaan perusteta sellaista vastuuta veron maksamisesta, josta ei ole säädetty muualla kuudennessa direktiivissä. Arvonlisäveron maksamista koskevan vastuun vahvistamista käsitellään direktiivin 21 artiklassa. Direktiivin 22 artiklassa säädetään erityisistä hallinnollisista velvoitteista tällä tavoin vastuussa oleville henkilöille, ja 22 artiklan 8 kohdan perusteella jäsenvaltioilla on oikeus asettaa *näille henkilöille* muita kuin 22 artiklan aikaisemmissa kohdissa nimenomaisestiasetettuja velvoitteita. [18]

18 – Ks. myös em. asia Reisdorf, tuomion 27 kohta.

Näin ollen yhteisvastuu voidaan perustaa ainoastaan 21 artiklan 3 kohtaan, kun taas tähän vastuuseen liittyvät hallinnolliset velvoitteet perustuvat 22 artiklaan. Tässä suhteessa komissio on aivan oikein tuonut esille, että 22 artiklan 7 kohdassa edellytetään jäsenvaltioiden toteuttavan tarvittavat toimenpiteet varmistaakseen, että 21 artiklan 3 kohdan mukaisesti arvonlisäveron maksamisesta yhteisvastuullisiksi katsotut henkilöt täyttävät 22 artiklassa asetetut velvoitteet. Kyseisen 22 artiklan 7 ja 8 kohdassa annetaan siten jäsenvaltioille oikeus vaatia ketä tahansa 21 artiklan 3 kohdan nojalla arvonlisäveron maksamiseen velvollista henkilöä asettamaan vakuuden tästä maksamisesta. Kyseinen 22 artiklan 8 kohta ei kuitenkaan sisällä perustaa arvonlisäveron maksamista koskevan vastuun laajentamiselle, eikä siinä myöskään anneta jäsenvaltioille oikeutta vaatia henkilöä, joka ei ole velvollinen arvonlisäveron maksamiseen 21 artiklan mukaan, asettamaan vakuutta toisen henkilön maksettavasta arvonlisäverosta.

C *Viides kysymys*

38. Edellisiin kysymyksiin annettu vastaus huomioon ottaen viidenteen ennakkoratkaisukysymykseen ei ole mielestäni tarpeen vastata erikseen.

IV Ratkaisuehdotus

39. Tämän vuoksi ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa seuraavalla tavalla sille esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 21 artiklan 3 kohdan perusteella jäsenvaltiot voivat säätää, että kuka tahansa voidaan määrätä arvonlisäveron maksamisesta yhteisvastuulliseksi sellaisen henkilön kanssa, joka on veronmaksuvelvollinen saman direktiivin 21 artiklan 1 tai 2 kohdan mukaisesti, jollei yhteisön oikeuden yleisistä periaatteista, kuten suhteellisuusperiaatteesta ja oikeusvarmuuden periaatteesta, muuta johdu.

   Näiden periaatteiden valossa henkilön voidaan katsoa olevan yhteisvastuullisesti vastuussa arvonlisäveron maksamisesta, kun henkilö liiketoimen suorittaessaan tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää, että arvonlisävero jää myyntiketjussa maksamatta. Tältä osin kansalliset veroviranomaiset voivat luottaa olettamiin, kunhan nämä olettamat voidaan kumota ja ne perustuvat sellaisiin arvonlisäveropetokseen viittaaviin olosuhteisiin, joista elinkeinonharjoittajien voidaan olettaa tietävän tai joista niiden voidaan kohtuudella edellyttää ottavan selvää.

2) Kyseisen direktiivin 22 artiklan 8 kohdassa ei anneta jäsenvaltioille oikeutta säätää, että kuka tahansa voidaan määrätä arvonlisäveron maksamisesta yhteisvastuulliseksi sellaisen henkilön kanssa, joka on veronmaksuvelvollinen direktiivin 21 artiklan 1 tai 2 kohdan nojalla, eikä 22 artiklan 8 kohdassa myöskään anneta jäsenvaltioille oikeutta vaatia henkilöä, joka ei ole velvollinen arvonlisäveron maksamiseen direktiivin 21 artiklan mukaisesti, asettamaan vakuutta toisen henkilön maksettavasta arvonlisäverosta.