JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JÁN MAZÁK

25 päivänä lokakuuta 2007 [1]

I Johdanto

1. Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 2.3.2006 tekemällään päätöksellä kysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, [2] sellaisena kuin se on muutettuna neuvoston direktiivillä 95/7/EY [3] (jäljempänä kuudes direktiivi), ja erityisesti sen 15 artiklan tulkinnasta.

2. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin haluaa olennaisin osin varmistaa, onko kuudennen direktiivin 15 artiklan 2 alakohdan säännöksiä kolmanteen maahan tapahtuvaan tavaroiden vientiin sovellettavista verovapautuksista tulkittava niin, että jäsenvaltio ei voi kohtuussyistä myöntää verovapautuksia, jos vapautuksille asetetut edellytykset eivät täyty, mutta verovelvollinen ei voinut havaita niiden puuttumista oletettujen ostajien petollisen menettelyn vuoksi edes kaupalliselta toimijalta edellytettyä asianmukaista huolellisuutta noudattaen.

3. Tämä kysymys on esitetty asiassa, jossa Puolan kansalaiset vaativat ja saivat petoksen perusteella useiden vuosien ajan saksalaiselta Netto-supermarketilta (jäljempänä Netto Supermarkt) liikevaihtoveron palautusta tavaroista, jotka oli väitetty viedyn yhteisöstä, keräämällä autojen pysäköintipaikoille, ostoskoreihin ja supermarketin roskakoreihin pudotettuja kuitteja ja väärentämällä vientiä koskevia todisteita ja tullileimoja.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – EYVL L 145, s. 1.

3 – Direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi – tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 10.4.1995 annettu neuvoston direktiivi 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18).

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Kuudes direktiivi*

4. Kuudennen direktiivin 15 artiklassa, jonka otsikkona on ”Yhteisön ulkopuolelle suoritettujen vientitoimien ja näihin verrattavien liiketoimien sekä kansainvälisten kuljetusten vapautukset”, säädetään tämän asian kannalta keskeisin osin seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

– –

2. maan alueelle sijoittautumattoman ostajan toimesta tai tämän lukuun yhteisön ulkopuolelle lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden luovutukset, lukuun ottamatta ostajan itse kuljettamia tavaroita, jotka käytetään huvipursien ja yksityislentokoneiden tai muiden yksityiskäytössä olevien kulkuneuvojen varustamiseen, polttoaineen tankkaukseen ja varastojen täydennykseen;

jos toimitukset koskevat matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavia tavaroita, tämä vapautus voidaan myöntää edellyttäen, että:

– matkustaja ei ole sijoittautunut yhteisön alueelle;

– tavarat kuljetetaan yhteisön ulkopuolelle kolmen kuukauden kuluessa siitä kuukaudesta, jona toimitus suoritettiin;

– toimituksen kokonaisarvo, arvonlisävero mukaan lukien, on kansallisena valuuttana enemmän kuin 175 ecua, määriteltynä direktiivin

69/169/ETY 7 artiklan 2 kohdan mukaisesti; jäsenvaltiot voivat kuitenkin vapauttaa verosta toimituksen, jonka kokonaisarvo on tätä määrää pienempi.	Kunkin jäsenvaltion on toimitettava komissiolle näytteet leimoista, joita se käyttää antaessaan kolmannen alakohdan toisessa luetelmakohdassa tarkoitetun hyväksymismerkinnän. Komissio toimittaa tämän tiedon muiden jäsenvaltioiden veroviranomaisille.”
Toisessa alakohdassa:	
	B *Asiassa sovellettava kansallinen lainsäädäntö*
– matkustajalla, joka ei ole sijoittautunut yhteisön alueelle, tarkoitetaan matkustajaa, jonka kotipaikka tai pysyvä asuinpaikka ei sijaitse yhteisön alueella. Tässä säännöksessä kotipaikalla tai pysyvällä asuinpaikalla tarkoitetaan paikkaa, joka on sellaisena mainittu passissa, henkilöllisyystodistuksessa tai muussa sen jäsenvaltion tunnustamassa henkilöllisyysasiakirjassa, jonka alueella toimitus tapahtuu,	5. Kuudes direktiivi saatettiin osaksi Saksan oikeusjärjestystä vuoden 1993 Umsatzsteuergesetzillä (liikevaihtoverolaki, jäljempänä vuoden 1993 UStG).
	6. Vientien ja vastaavien liiketoimien vapautuksia liikevaihtoverosta koskevat säännökset sisältyvät vuoden 1993 UStG:n 4 §:n 1 momentin a alakohtaan ja 6 §:ään.
– vienti osoitetaan esittämällä lasku tai laskun sijasta tosite, jonka se tullitoimipaikka on vahvistanut, jonka kautta tavarat poistuvat yhteisöstä.	7. Vuoden 1993 UStG:n 4 §:n 1 momentin a alakohdan mukaan vuoden 1993 UStG:n

1 §:n 1 momentin 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvista liiketoimista verottomia ovat muun muassa vientiluovutukset (vuoden 1993 UStG:n 6 §).

8. Vuoden 1993 UStG:n 6 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan kyseessä on vientiluovutus silloin, kun ostaja kuljettaa tai lähettää luovutuksen kohteena olevan tavaran kolmannen maan alueelle, lukuun ottamatta vuoden 1993 UStG:n 1 §:n 3 momentissa tarkoitettuja alueita, ja ostaja on ulkomaalainen.

9. Vuoden 1993 UStG:n 6 §:n 4 momentin mukaan elinkeinonharjoittajan on näytettävä toteen muun muassa 1 momentin edellytykset. Liittovaltion valtiovarainministeriö voi liittovaltion hallituksen suostumuksella määrätä asetuksella siitä, miten elinkeinonharjoittajan on esitettävä todisteet.

10. Ministeriö on käyttänyt sille vuoden 1993 UStG:n 6 §:n 4 momentissa annettua valtuutusta antaessaan Umsatzsteuer-Durchführungsverordungin (liikevaihtoveron täytäntöönpanoasetus, jäljempänä UStDV) 8 §:n 1 momentin. Tämän säännöksen mukaan elinkeinonharjoittajan on kyseisen asetuksen soveltamisalaan kuuluvien tavaroiden vientiluovutusten osalta todistettava tositteiden avulla, että se tai ostaja on kuljettanut tai lähettänyt luovutuksen kohteena olevan tavaran kolmannen maan alueelle (vientiä koskeva todiste). Tämän edellytyksen täyttymisen täytyy käydä ilmi todisteista yksiselitteisellä ja helposti varmistettavalla tavalla.

11. *Yhteisöluovutuksen* osalta vuoden 1993 UStG:n 6 a §:n 4 momenttiin sisältyy luottamuksensuojasäännös, joka kuuluu seuraavasti:

”Jos elinkeinonharjoittaja on käsitellyt tavaroiden luovutusta verottomana, vaikka 1 momentin edellytykset eivät täyttyneet, tavaroiden luovutus on kuitenkin katsottava verottomaksi, jos sen käsittely verottomana perustuu ostajan antamiin vääriin tietoihin, eikä elinkeinonharjoittaja voinut havaita näitä tietoja vääriksi edes kaupalliselta toimijalta edellytettyä asianmukaista huolellisuutta noudattaen. Tässä tapauksessa ostaja on velvollinen maksamaan maksamatta jääneen veron.”

12. Vastaavanlaista luottamuksensuojasäännöstä ei ole olemassa kansallisessa lainsäädännössä kolmansiin maihin tapahtuvien *vientiluovutusten* osalta.

13. Saksan Abgabenordnungin (laki yleisistä verosäännöksistä, jäljempänä AO) 227 §:ssä on kuitenkin seuraava yleinen kohtuullistamissäännös:

”Veroviranomaiset voivat osaksi tai kokonaan vapauttaa verovelvollisen veroista, jotka perustuvat verovelkasuhteeseen, jos veron kantaminen olisi yksittäistapauksessa kohtuutonta; samoin edellytyksin jo maksetut määrät voidaan palauttaa tai hyvittää.”

III Tosiseikat, oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

14. Pääasiaa koskevassa oikeudenkäynnissä Netto Supermarkt (kantaja ja Revision-menettelyn muutoksenhakija) ja Finanzamt Malchin (vastaaja ja Revision-menettelyn vastapuoli, jäljempänä Finanzamt) riitelevät sellaisen liikevaihtoveron peruuttamisesta, jonka Finanzamt on määrännyt Netto Supermarktille sen takia, että edellytykset verottomille tavaroiden vientiluovutuksille puuttuivat.

15. Netto Supermarktilla on Mecklenburg-Vorpommernissa useita halpamyymälöitä. Se oli tehnyt yrityksen sisäisen päätöksen siitä, että liikevaihtovero palautetaan ei-kaupallisessa matkustajaliikenteessä ainoastaan, jos leima on näkyvillä osittain kuitissa ja osittain tullilomakkeessa ja ulkomaalainen henkilö esittää passinsa. Se otti käyttöön tämän menettelyn ennen liikevaihtoverosta vapauttamisesta ei-kaupallisessa matkustajaliikenteessä 18.3.1999 annettua liittovaltion valtiovarainministeriön yleiskirjettä, joka sisälsi suosituksia vientiä koskevista todisteista ei-kaupallisessa matkustajaliikenteessä.

16. Netto Supermarkt palautti vuosina 1992–1998 joillekin asiakkailleen huomattavia määriä liikevaihtoveroa sen virheellisen olettaman perusteella, että vientiluovutusten verovapautusten edellytykset olisivat täyttyneet. Kuten Finanzamtin tekemät tutkimukset myöhemmin vahvistivat, kansalaisuudeltaan puolalaiset henkilöt olivat esittäneet Netto Supermarktille väärennettyjä tullilomakkeita ja käyttäneet muiden asiakkaiden kuitteja, joita he olivat löytäneet Netto-markettien pysäköintialueilta. He olivat tämän jälkeen varustaneet väärennetyt lomakkeet ja käytetyt kuitit leimalla, joka oli väärennös alkuperäisestä tulliviranomaisten leimasta.

17. Petokset havaittiin vuonna 1998, kun Netto Supermarkt otti yhteyttä Hauptzollamt

Neubrandenburgiin selvittääkseen, olivatko usein käytetyt leimat ja vastaavat paperit väärennettyjä. Sen jälkeen, kun Hauptzollamtin virkailija oli aluksi pitänyt lomakkeita ja leimaa aitoina, Hauptzollamt totesi lisätutkimusten perusteella näiden asiakirjojen olevan väärennettyjä.

18. Tämän jälkeen Finanzamt määräsi Netto Supermarktin maksettavaksi vuosien 1993–1997 ja joulukuun 1998 osalta arvonlisäveroa.

19. Finanzamt hylkäsi 14.2.2000 tekemällään päätöksellä Netto Supermarktin vaatimuksen vuosia 1993–1998 koskevan liikevaihtoveron maksuvapautuksesta.

20. Tätä päätöstä koskeva oikaisuvaatimus hyväksyttiin vain osittain. Muilta osin Finanzamt hylkäsi oikaisuvaatimuksen 3.5.2000 tekemällään päätöksellä, jossa se katsoi erityisesti, että veron kantaminen ei ollut aineelliselta kannalta kohtuutonta ja että verovelkasuhteesta johtuva vaatimus ei tämän asian erityisten olosuhteiden perusteella ollut ristiriidassa lain periaatteiden kanssa. Se katsoi, että Netto Supermarktin on hyväksyttävä olevansa osittain vastuussa liikevaihtoveron perusteettomasta takaisinmaksamisesta, vaikka sen aloitteesta onkin estetty lisävahingot.

21. Netto Supermarkt nosti tästä päätöksestä Finanzgerichtissä kanteen, joka ei menestynyt.

22. Bundesfinanzhofin on pääasian yhteydessä ratkaistava valitus, jonka Netto Supermarkt on tehnyt Finanzgerichtin tuomiosta. Valituksensa tueksi Netto Supermarkt väittää erityisesti, että Finanzgerichtin olisi pitänyt käsitellä puolalaisille ostajille suoritettuja tavaroiden luovutuksia UStG:n 6 a §:n 4 momenttia analogisesti soveltamalla verottomina ja lisäksi että AO:n mukaiset edellytykset verojen määräämiselle kohtuusperustein täyttyvät.

23. Bundesfinanzhof pitää muun muassa luottamuksensuojan periaatetta ja

vilpittömän mielen suojan periaatetta arvonlisäveroalalla koskevan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella epäselvänä, voidaanko vientiluovutuksen osalta verovapautus säännönmukaisesti evätä, jos tavaran luovuttaja ei ole voinut havaita, että ostajan sille esittämä vientiä koskeva todiste oli väärennetty, vaikka se olisikin toiminut kaupalliselta toimijalta edellytettyä asianmukaista huolellisuutta noudattaen.

24. Bundesfinanzhof on näissä olosuhteissa esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Ovatko kolmanteen maahan tapahtuvia tavaroiden vientejä koskevista verovapautuksista annetut yhteisön oikeuden säännökset esteenä sille, että jäsenvaltio myöntää verovapautuksen kohtuussyistä, jos vapautuksen edellytykset eivät täyty, mutta verovelvollinen ei ole voinut havaita niiden puuttumista edes kaupalliselta toimijalta edellytettyä asianmukaista huolellisuutta noudattaen?”

IV Oikeudellinen arviointi

1. *Asianosaisten esittämät pääasialliset huomautukset*

25. Nyt esillä olevassa asiassa kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Saksan ja Puolan hallitukset, komissio sekä Netto Supermarkt.

26. Saksan ja Puolan hallitukset ovat sitä mieltä, että esitettyyn kysymykseen olisi vastattava myöntävästi.

27. Saksan hallitus korostaa, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 2 alakohdan sanamuodon mukaan veropetokset, veron kiertäminen ja muut väärinkäytökset on estettävä. Koska siinä säädetään poikkeuksesta, tätä säännöstä on tulkittava suppeasti. Jäsenvaltiot voivat myöntää verovapautuksen vain niissä tapauksissa, joissa tässä artiklassa vahvistetut edellytykset tosiasiallisesti täyttyvät, mikä luovuttajan on näytettävä toteen.

28. Saksan hallituksen mukaan verotuksen neutraalisuuden yleinen etu on periaatteessa merkittävämpi kuin yksittäisen elinkeinonharjoittajan intressi tulla kohdelluksi tietyllä tavalla.

29. Lisäksi kuudennen direktiivin 15 artiklan 2 alakohdassa säädetyn vapautuksen

tavoitteena on yhtenäisten sisämarkkinoiden luominen. Vuoden 1993 UStG:n 6 a §:n 4 momentissa säädetyn kaltaista yhteisöluovutuksia koskevaa luottamuksensuojan sääntöä ei siten voida analogisesti soveltaa vientiluovutuksiin.

30. Saksan hallitus väittää lisäksi, että arvonlisäverosäännösten yhteydessä sovellettua luottamuksensuojan (vilpittömän mielen suojan) periaatetta koskeva yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö [4] ei ole relevantti nyt esillä olevassa asiassa, koska kyseisissä asioissa yhteisöjen tuomioistuin pyrki estämään saman liiketoimen kaksinkertaisen verottamisen, kun taas nyt esillä oleva asia koskee sen varmistamista, että kyseessä olevia liiketoimia ylipäänsä verotetaan. Ennakkoratkaisupyynnön esittävän tuomioistuimen siteeraama yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö tuonti- ja vientitullien peruuttamisen edellytyksistä [5] tukee näkemystä siitä, että nyt esillä olevassa asiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa ei ole perusteltua myöntää luovuttajalle vapautusta. Tällainen riski kuuluu toimijalle eikä yleisölle.

31. Sen varalta, että yhteisöjen tuomioistuin ei noudata Saksan hallituksen esittämää lähestymistapaa, viimeksi mainittu esittää vaihtoehtoisesti, että verovapautus voidaan luottamuksensuojan ja vilpittömän mielen suojan perusteella myöntää ainoastaan erittäin tiukoin edellytyksin, jotka eivät täyty nyt esillä olevassa asiassa, jossa Netto Supermarkt olisi voinut estää kuusi vuotta jatkuneen petoksen, jos se olisi toiminut asianmukaista huolellisuutta noudattaen.

32. Puolan hallitus väittää olennaisin osin samankaltaisin argumentein kuin Saksan hallitus, että verovapautusta ei voida myöntää nyt esillä olevan kaltaisessa tapauksessa, jossa vapautuksen soveltamisen edellytykset, erityisesti edellytys siitä, että kyseessä on oltava vientiluovutus, eivät täyty. Se huomauttaa, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 2 alakohdassa ei sallita poikkeusta kohtuusperustein tai sillä perusteella, että on noudatettu kaupalliselta toimijalta edellytettyä asianmukaista huolellisuutta. On otettava huomioon myös tarve suojella arvonlisäverosta kertyviä kansallisia verovaroja ja Euroopan yhteisöjen omia varoja.

33. Komissio ja Netto Supermarkt sitä vastoin ovat sitä mieltä, että vientiluovutusten verovapautuksia koskevat yhteisön oikeuden säännökset eivät estä vapautuksen myöntämistä kohtuusperustein nyt esillä

4 – Asia C-342/87, Genius Holding, tuomio 13.12.1989 (Kok. 1989, s. 4227) ja asia C-454/98, Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomio 19.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6973).

5 – Asia C-446/93, SEIM, tuomio 18.1.1996 (Kok. 1996, s. I-73) ja yhdistetyt asiat 98/83 ja 230/83, Van Gend & Loos v. komissio, tuomio 13.11.1984 (Kok. 1984, s. 3763); ks. myös asia T-205/99, Hyper v. komissio, tuomio 11.7.2002 (Kok. 2002, s. II-3141).

olevan kaltaisissa olosuhteissa. Ne ovat samaa mieltä siitä, että ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen siteeraama 16.12.1991 pöytäkirjaan merkitty lausuma neuvoston direktiivin 77/388/ETY 28 c artiklan A kohdasta, sellaisena kuin se on 16.12.1991 annetulla niin sanotulla sisämarkkinadirektiivillä 91/680/ETY [6] muutettuna, heijastaa yhteisön oikeuden yleisiä periaatteita ja ennemminkin tukee tätä näkemystä kuin on ristiriidassa sen kanssa, vaikka sen kohteena ensi sijassa olikin yhtenäisten sisämarkkinoiden luominen.

34. Sekä komissio että Netto Supermarkt väittävät, [7] että kun luovuttaja on tehnyt veropetoksen estämiseksi kaiken, mitä voidaan kohtuudella vaatia kaupalliselta toimijalta edellytetyn asianmukaisen huolellisuuden noudattamiseksi, tämä voi luottaa toimiensa lainmukaisuuteen eikä häntä pitäisi pitää vastuullisena kolmansien osapuolten petollisista toimista. Kun otetaan huomioon asian olosuhteet ja Netto Supermarktin osuus kyseessä olevien petosten havaitsemiseksi, edellytykset sille, että Netto Supermarkt vapautetaan verosta luottamuksensuojan periaatteen ja – kuten komissio lisää – suhteellisuusperiaatteen perusteella, ovat täyttyneet.

35. Lopuksi Netto Supermarkt väittää, että tuonti- ja vientitulleja koskevat yhteisön säännöt eivät monessakaan suhteessa ole verrattavissa arvonlisäverosäännöksiin eikä tuonti- ja vientitullien palauttamista tai peruuttamista koskeva oikeuskäytäntö tämän vuoksi ole automaattisesti sovellettavissa nyt esillä olevaan asiaan.

2. *Arviointi*

36. Esitettyihin kysymyksiin vastattaessa olisi ensinnäkin huomattava, että on kiistatonta, että kuudennen direktiivin 15 artiklan mukaiset edellytykset muuhun kuin jäsenvaltioon lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden luovutusten vapauttamiseksi verosta eivät ole täyttyneet pääasian olosuhteissa.

6 – Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi annettu neuvoston direktiivi 91/680 (EYVL L 376, s. 1); mainittu kohta kuuluu seuraavasti: ”Neuvosto ja komissio lausuvat, että siirtymäjärjestelmä ei missään tapauksessa saa johtaa siihen, että 28 c artiklan A kohdassa tarkoitetun vapautuksen myöntämisestä kieltäydytään siksi, että jälkikäteen käy ilmi, että ostajan antamat asiaa koskevat tiedot ovat virheellisiä, kun verovelvollinen on kuitenkin toteuttanut kaikki tarvittavat toimenpiteet sulkeakseen pois arvonlisäverosäännösten virheellisen soveltamisen mahdollisuuden yrityksensä suorittamien luovutusten osalta.”

7 – Viitaten mm. yhdistettyihin asioihin C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006 (Kok. 2006, s. I-483); yhdistettyihin asioihin C-439/04 ja C-440/04, Kittel, tuomio 6.7.2006 (Kok. 2006, s. I-6161) ja asiaan C-384/04, Federation of Technological Industries ym., tuomio 11.5.2006 (Kok. 2006, s. I-4191).

37. Kuten Saksan ja Puolan hallitukset ovat korostaneet huomautuksissaan, on myös totta, että kyseessä olevan kaltainen verovapautus voidaan lähtökohtaisesti myöntää ainoastaan, jos on näytetty toteen, että vapautuksen edellytykset ovat täyttyneet.

38. Nyt esillä oleva asia on kuitenkin erikoinen sen rikollisen taustan vuoksi ja sen vuoksi, että kolmansien osapuolten eli (väitettyjen) ostajien ja viejien petolliset toimet saivat luovuttajan virheellisesti luulemaan, että verovapautusten edellytykset vientiluovutuksille olivat täyttyneet.

39. Sekä ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen että esitetyn kysymyksen sanamuodon perusteella on selvää, että ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin lähtee tältä osin siitä olettamasta, että Netto Supermarkt, joka on verovelvollinen, toimi vilpittömässä mielessä eli että se ei voinut edes kaupalliselta toimijalta edellytettyä asianmukaista huolellisuutta noudattaessaan havaita, että vapautuksen edellytykset eivät olleet täyttyneet. Tätä ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen toteamusta ei ole kyseenalaistettava tässä yhteydessä.

40. Ennakkoratkaisukysymyksen ydin on tämän vuoksi sen selvittäminen, voiko jäsenvaltio tällaisissa olosuhteissa kohtuusperustein kuitenkin vapauttaa verovelvollisen velvollisuudestaan maksaa vero, vaikka vapautuksen edellytykset eivät tosiasiallisesti olekaan täyttyneet.

41. Jäljempänä esitetyistä syistä olen samaa mieltä Netto Supermarktin ja komission kanssa siitä, että tähän kysymykseen, joka koskee kolmannen osapuolen petollisen toiminnan riskin jakamista ja vilpittömässä mielessä toimivan verovelvollisen suojelua, olisi vastattava myöntävästi.

42. Koska kuudennessa direktiivissä ei ole säännöstä, joka koskisi nyt esillä olevan kaltaista tilannetta, on aluksi palautettava mieliin, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden on käyttäessään niille yhteisön direktiiveissä annettua valtaa kuitenkin noudatettava yhteisön oikeusjärjestyksen osana olevia yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluvat muun muassa suhteellisuusperiaate, oikeusvarmuuden periaate ja luottamuksensuojan periaate. [8]

43. Yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut erityisesti suhteellisuusperiaatteen osalta,

8 – Ks. vastaavasti mm. edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Federation of Technological Industries ym., tuomion 29 kohta ja yhdistetyt asiat C-181/04–C-183/04, Elmeka, tuomio 14.9.2006 (Kok. 2006, s. I-8167, 31 kohta).

että vaikka on perusteltua, että jäsenvaltio pyrkii mahdollisimman tehokkaasti turvaamaan veronsaajan oikeudet, sen toimenpiteet eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin tämän päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen. [9]

44. Tältä osin on huomattava, että vaikka luovuttaja on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän mukaisena verovelvollisena velvollinen maksamaan arvonlisäveron, arvonlisävero kulutusverona rasittaa lopulta kuluttajaa. [10] Verovelvolliset toimivat täten veronkerääjinä valtiolle ja valtion kukkaron edun mukaisesti ilman, että heillä itsellään olisi luonnostaan etua arvonlisäverosta tai intressiä sen maksamiseen, ja ilman, että heidän oletetaan kantavan veron taloudelliset vaikutukset. [11]

45. Tätä taustaa vasten tarkasteltuna on mielestäni selvästi suhteetonta pitää verovelvollista pääasian kaltaisissa olosuhteissa vastuullisena kolmannen osapuolen petollisista toimista aiheutuneista veron menetyksistä. Verovelvollisen voidaan tietenkin olettaa hoitavan hänelle yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä annetun tehtävän kaikella huolellisuudella, ja häntä voidaan pitää vastuullisena kaikista tähän liittyvistä puutteista. Mutta verovelvollisen vaikutusvallan ulkopuolelle jäävien puutteiden osalta on jäsenvaltion tehtävä varmistaa valtion kukkaron edun mukaisesti järjestelmän yleinen toimivuus ja estää veropetokset, veron kiertäminen ja muut väärinkäytökset. Tämän vuoksi jäsenvaltion olisi kannettava näitä koskevat riskit.

46. Tätä näkemystä tukee joukko yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisuja, joista – huolimatta tietyistä tosiseikkoja koskevista eroista – ilmenee selvästi, että vilpittömässä mielessä toimivaa verovelvollista, tarkemmin sanoen sellaista, joka ei ole osallistunut sääntöjenvastaisuuksiin ja joka on noudattanut kohtuudella vaadittavissa olevaa huolellisuutta, ei ole pidettävä vastuullisena muiden petollisesta menettelystä. [12]

9 – Ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, Molenheide ym., tuomio 18.12.1997 (Kok. 1997, s. I-7281, 47 kohta) ja edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Federation of Technological Industries ym., tuomion 30 kohta.

10 – Ks. vastaavasti mm. asia C-475/03, Banca popolare di Cremona, tuomio 3.10.2006 (Kok. 2006, s. I-9373, 22 ja 28 kohta).

11 – Ks. asia C-10/92, Maurizio Balocchi, tuomio 20.10.1993 (Kok. 1993, s. I-5105, 25 kohta).

12 – Ks. vastaavasti julkisasiamies Kokottin asiassa C-409/04, Teleos ym., esittämä ratkaisuehdotus (77 kohta ja alaviite 27, tuomio 27.9.2007, Kok. 2007, s. I-7797, I-7801).

47. Siten yhteisöjen tuomioistuin on katsonut yhdistetyissä asioissa Optigen ym. antamassaan tuomiossa, että liiketoimia, jotka eivät itsessään ole arvonlisäpetoksia, toteuttavan verovelvollisen oikeuteen vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero ei voi vaikuttaa se, että luovutusketjussa, johon nämä liiketoimet kuuluvat, jokin kyseisen verovelvollisen suorittamaa liiketointa edeltävä tai seuraava liiketoimi on arvonlisäveropetos ilman, että hän on tai voi olla tästä tietoinen. [13]

48. Yhteisöjen tuomioistuin on samansuuntaisesti katsonut myöhemmin yhdistetyissä asioissa Kittel antamassaan tuomiossa, että ”elinkeinonharjoittajan, joka toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että hänen liiketoimensa eivät ole osa petosta, olipa kyse arvonlisäveropetoksesta tai muista petoksista, on voitava luottaa näiden liiketoimien laillisuuteen ilman sitä vaaraa, että hän menettää oikeutensa vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron”. [14]

49. Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen luovuttaja, joka ei – kuten ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on todennut – voi edes kaupalliselta toimijalta edellytettyä asiamukaista huolellisuutta noudattaen havaita, että vapautuksen edellytykset eivät olleet todellisuudessa täyttyneet, varmasti täyttää edellä mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetut vilpittömässä mielessä toimimisen ja huolellisuuden vaatimukset. Lisättäköön, että ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä ilmenee tältä osin, etteivät myöskään tulliviranomaiset, joihin Netto Supermarkt otti yhteyttä, voineet ensi näkemältä ilman muuta havaita, että esitetyt asiakirjat oli väärennetty.

50. Lisäksi 16.12.1991 pidetyssä kokouksessa neuvoston pöytäkirjaan kirjatun lausuman osalta on totta, että se koskee verovelvollisen luottamuksensuojaa ja vilpittömän mielen suojaa yhteisöluovutusten yhteydessä. Kuten komissio ja Netto Supermarkt ovat paikkansapitävästi huomauttaneet, tästä ei kuitenkaan voida päätellä, että verovelvollisella ei olisi samanlaista suojaa vientiluovutusten yhteydessä. Koska, kuten edellä esitetyistä perusteluista ilmenee, kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa vapautuksen myöntäminen perustuu vilpittömässä mielessä toimivan yksittäisen luovuttajan suojeluun, en ymmärrä, miksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamista

13 – Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 7 mainitut yhdistetyt asiat Optigen ym., tuomion 51 ja 52 kohta.

14 – Edellä alaviitteessä 7 mainitut yhdistetyt asiat Kittel, tuomion 51 kohta viittauksineen edellä alaviitteessä 7 mainittuun asiaan Federation of Technological Industry ym. Sitä vastoin yhteisöjen tuomioistuin on katsonut edellä alaviitteessä 4 mainitussa asiassa Genius Holding antamassaan tuomiossa, erityisesti sen 18 kohdassa, ja edellä alaviitteessä 4 mainitussa asiassa Schmeink & Cofreth ja Strobel antamansa tuomion 61 kohdassa, että perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron osalta laskun laatijaa, joka ei ole vilpittömässä mielessä, voidaan pitää vastuullisena verotulojen vajauksesta.

koskeva tavoite merkitsisi sitä, ettei tällaisen suojelun takaaminen vientiluovutusten yhteydessä voisi olla mahdollista.

51. Tällainen erottelu yhteisön oikeudessa voi pikemminkin saattaa elinkeinonharjoittajat, jotka luovuttamiensa tavaroiden luonteen, maantieteellisen sijaintinsa taikka muiden syiden vuoksi suorittavat suurelta osin vientiluovutuksia, huomattavasti huonompaan asemaan sellaisiin elinkeinonharjoittajiin verrattuina, jotka suorittavat pääasiallisesti yhteisöluovutuksia.

52. Nähdäkseni tämän vuoksi saattaa olla jopa ristiriidassa yhdenvertaisuusperiaatteen kanssa se, että pääasian kaltaisissa olosuhteissa vilpittömässä mielessä toimivia verovelvollisia pidetään vastuussa veron maksamisesta vientiluovutusten osalta, jos heille samoissa olosuhteissa, joihin liittyy kolmansien osapuolten tekemä petos, myönnettäisiin vapautus yhteisöluovutusten osalta.

53. Saksan hallituksen esittämästä viittauksesta yhteisöjen tuomioistuimen tullilainsäädäntöä koskevaan oikeuskäytäntöön olen samaa mieltä komission ja Netto Supermarktin kanssa siitä, että yhteisön tullimaksujärjestelmän ja kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaisen yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenteiden, tavoitteen ja päämäärän vuoksi ei ole mahdollista soveltaa yhteisöjen tuomioistuimen ensin mainittua järjestelmää koskevia toteamuksia verovelvollisen erityiseen tilanteeseen arvonlisäverojärjestelmässä niin, että edellä olevat päätelmät kyseenalaistettaisiin.[15]

54. Edellä esitetyistä toteamuksista seuraa, että kolmanteen maahan tapahtuvia vientejä koskevista verovapautuksista annetut yhteisön oikeuden säännökset eivät estä jäsenvaltiota myöntämästä verovapautusta kohtuussyistä nyt esillä olevan kaltaisissa olosuhteissa, jos vapautuksen edellytykset eivät ole täyttyneet, mutta verovelvollinen ei voinut edes kaupalliselta toimijalta edellytettyä asianmukaista huolellisuutta noudattaen havaita, että ne eivät olleet täyttyneet.

15 – Vrt. vastaavasti edellä alaviitteessä 12 mainittu julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus asiassa Telios ym., erityisesti ratkaisuehdotuksen 80 kohta.

V Ratkaisuehdotus

55. Tämän vuoksi ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa sille esitettyyn kysymykseen seuraavasti:

Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 15 artiklan 2 alakohtaa, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 95/7/EY, on tulkittava niin, että se ei estä jäsenvaltiota myöntämästä verovapautusta kohtuussyistä, jos vapautuksen edellytykset eivät ole täyttyneet, mutta verovelvollinen ei voinut edes kaupalliselta toimijalta edellytettyä asianmukaista huolellisuutta noudattaen havaita, että ne eivät olleet täyttyneet.