YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

6 päivänä heinäkuuta 2006 *

Yhdistetyissä asioissa C-439/04 ja C-440/04,

joissa on kyse EY 234 artiklaan perustuvista ennakkoratkaisupyynnöistä, jotka Cour de cassation (Belgia) on esittänyt 7.10.2004 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet yhteisöjen tuomioistuimeen 19.10.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

Axel Kittel (C-439/04)

vastaan

Belgian valtio,

ja

Belgian valtio (C-440/04)

vastaan

Recolta Recycling SPRL,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J.-P. Puissochet, S. von Bahr (esittelevä tuomari), U. Lõhmus ja A. Ó Caoimh,

julkisasiamies: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
kirjaaja: hallintovirkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 9.2.2006 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Axel Kittel, edustajanaan avocat J. Bublot (C-439/04),

– Recolta Recycling SPRL, edustajinaan avocat T. Afschrift ja avocat A. Rayet (C-440/04),

– Belgian valtio, asiamiehenään E. Dominkovits, sittemmin L. Van den Broeck, avustajanaan avocat B. van de Walle de Ghelcke,

– Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, avustajanaan avvocato dello Stato G. De Bellis,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään J.-P. Keppenne ja M. Afonso,

kuultuaan julkisasiamiehen 14.3.2006 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyynnöt koskevat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18; jäljempänä kuudes direktiivi), tulkintaa.

2 Nämä pyynnöt on esitetty kahdessa asiassa, joista toisessa asianosaisina ovat Axel Kittel ja Belgian valtio ja toisessa Recolta Recycling SPRL (jäljempänä Recolta) ja Belgian valtio ja joissa on kyse Belgian veroviranomaisten kieltäytymisestä myöntää vähennysoikeutta ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta sellaisten liiketoimien osalta, jotka ovat osa karusellipetoksia.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301), sellaisena kuin se on muutettuna kuudennella direktiivillä (jäljempänä ensimmäinen direktiivi), 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."

4 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta."

5 Mainitun direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. 'Verovelvollisella' tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa."

6 Tämän saman direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan "'tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa".

7 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa ja 2 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

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

a) arvonlisäveron, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle."

Kansallinen lainsäädäntö

8 Belgian siviililain (code civil) 1131 §:ssä säädetään, että "vailla tarkoitusta olevalla velvoitteella tai velvoitteella, jonka tarkoitus on väärä tai lainvastainen, ei ole lainkaan oikeusvaikutuksia".

9 Saman lain 1133 §:n mukaan "tarkoitus on lainvastainen silloin, kun se on laissa kielletty tai kun se on hyvien tapojen tai yleisen järjestyksen vastainen".

Pääasia

Asia C-439/04

10 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että Ang Computime Belgium -niminen osakeyhtiö (jäljempänä Computime) osti ja jälleenmyi tietokoneiden osia ja että veroviranomaisten laatiman pöytäkirjan mukaan veroviranomaiset katsoivat, että kyseinen yhtiö oli tietoisesti osallistunut "karusellipetokseen", jossa tarkoituksena oli saada kerran tai useita kertoja palautus arvonlisäverosta, jonka tavarantoimittajat laskuttivat yhdestä ja samasta tavarasta, ja että Computimelle tehdyt luovutukset olivat fiktiivisiä. Tällä perusteella veroviranomaiset epäsivät Computimelta oikeuden vähentää kyseisiin liiketoimiin liittyvän arvonlisäveron.

11 Asiakirja-aineistosta ilmenee, että Verviersin arvonlisäveroviranomainen osoitti 13.10.1997 Computimelle maksuunpanopäätöksen. Vaadittu rahamäärä oli verojen osalta noin 240 miljoonaa Belgian frangia (BEF) ja sakkojen osalta lähes 480 miljoonaa BEF (yhteensä noin 18 miljoonaa euroa).

12 Computime valitti tästä päätöksestä Tribunal de première instance de Verviersiin. Kyseinen tuomioistuin katsoi 28.7.1999 antamassaan ratkaisussa, että valitus oli perusteeton. Cour d'appel de Liège vahvisti tämän ratkaisun 29.5.2002 antamassaan tuomiossa.

13 Axel Kittel valitti tästä tuomiosta Cour de cassationiin Computimen konkurssipesän pesänhoitajan ominaisuudessa.

Asia C-440/04

14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että Recolta osti kuusitoista loistoautoa Ailliaud-nimiseltä henkilöltä, joka oli ostanut ne Auto-Mail-nimiseltä yhtiöltä. Ailliaudin ostojen osalta ei peritty valtiolle arvonlisäveroa, eikä Ailliaud tilittänyt valtiolle Recoltan maksamaa arvonlisäveroa. Recolta jälleenmyi ajoneuvot ilman arvonlisäveroa tälle samalle Auto-Mail-yhtiölle vientiin myyntiä koskevan luvan perusteella.

15 Asiakirja-aineistosta ilmenee, että verotarkastusyksikön verotarkastuksen mukaan Ailliaud ja Auto-Mail olivat toteuttaneet järjestelyn, jossa oli kyse karuselliveropetoksesta ja jonka osana oli Recoltan kanssa suoritetut liiketoimet.

16 Verviersin arvonlisäverotoimisto osoitti 26.10.1989 Recoltalle maksuunpanopäätöksen, joka koski verojen osalta yli 4,8 miljoonan BEF:n suuruista rahamäärää ja sakkojen osalta hieman yli 9,7 miljoonan BEF:n suuruista rahamäärää (yhteensä noin 360 000 euroa).

17 Recolta valitti tästä päätöksestä Tribunal de première instance de Verviersiin. Kyseinen tuomioistuin totesi 1.10.1996 antamassaan ratkaisussa, että Recoltan ja sen johdon ei voitu katsoa ymmärtäneen, että ne olivat osallisina laajaan petosjärjestelyyn, tai olleen tästä tietoisia, minkä jälkeen se totesi, että veroviranomaisen tekemälle maksuunpanopäätökselle ei ollut oikeudellista perustaa, ja se oli näin ollen pätemätön ja vailla oikeusvaikutuksia. Asia johti myös rikosoikeudenkäyntiin

Tribunal correctionnel de Bruxellesissa, ja kyseinen tuomioistuin teki 7.1.1994 syyttämättäjättämispäätöksen Recoltan johtajan osalta.

18 Belgian valtio valitti tästä ratkaisusta Cour d'appel de Liègeen, ja se väitti, että laskujen perustana olevat sopimukset olivat kansallisessa oikeusjärjestyksessä absoluuttisesti pätemättömiä sen vuoksi, että ratkaisevana syynä, jonka johdosta Ailliaud teki sopimuksen Recoltan kanssa, oli toteuttaa arvonlisäverojärjestelmän vastaisia liiketoimia. Koska riidanalaisilla liiketoimilla oli siviililain 1131 §:ssä tarkoitettu lainvastainen tarkoitus, vähennysoikeuden syntymisen välttämättömät edellytykset ja erityisesti se edellytys, että on olemassa tavaroiden luovutus, eivät näin ollen täyttyneet.

19 Cour d'appel de Liège pysytti tuomion, johon oli haettu muutosta, minkä jälkeen Belgian valtio valitti asiassa Cour de cassationiin.

Ennakkoratkaisukysymykset

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa aluksi, että pääasiassa kyseessä olevilla Belgian arvonlisäverolain säännöksillä on täytäntöönpantu kansallisessa oikeusjärjestyksessä kuudennen direktiivin 2 artikla, 4 artiklan 1 kohta, 5 artiklan 1 kohta ja 17 artiklan 2 kohta.

21 Kyseinen tuomioistuin muistuttaa, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudes direktiivi perustuu periaatteeseen, jonka mukaan verotuksen on oltava neutraalia, ja että tämä periaate estää arvonlisäveron kantamisen osalta laillisten ja laittomien liiketoimien yleisen eriyttämisen niitä tapauksia – jollaisista ei esillä olevassa asiassa ole kyse – lukuun ottamatta, joissa tiettyjen tavaroiden erityisten tunnusmerkkien vuoksi kaikenlainen kilpailu laillisen ja laittoman sektorin välillä on poissuljettua.

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa lisäksi, että kansallisessa oikeudessa sopimuksella, jonka tarkoituksena on toimiminen petollisesti kolmansia osapuolia – tässä tapauksessa Belgian valtiota, jonka oikeuksia suojataan pakottavalla lainsäädännöllä – kohtaan, on lainvastainen tarkoitus ja se on absoluuttisesti pätemätön. Koska on kyse yleisestä edusta, riittää, että toinen osapuolista on tehnyt sopimuksen lainvastaisin tarkoituksin, eikä ole välttämätöntä, että sopimuskumppani on kyseisistä tarkoituksista tietoinen.

23 Cour de cassation muistuttaa asian C-439/04 osalta, että Cour d'appel de Liège totesi, että pätemättömällä sopimuksella ei voi olla oikeusvaikutuksia, kuten arvonlisäveron vähentäminen, kun sopimuksen lainvastainen tarkoitus on itse arvonlisäverojärjestelmään kohdistuva petos, ja että Axel Kittel väittää valitusperusteensa tueksi, että arvonlisävero, jonka verovelvollinen laskuttaa tavaroiden luovutuksesta, voidaan vähentää, vaikka luovutus tapahtuu sellaisen sopimuksen johdosta, joka on kansallisen oikeusjärjestyksen mukaan absoluuttisesti pätemätön, ja vähennysoikeus säilyy, vaikka lainvastainen tarkoitus olisi itse arvonlisäverojärjestelmään kohdistuva petos.

24 Belgian valtio väittää valitusperusteensa tueksi asiassa C-440/04, että arvonlisäveroa, jonka verovelvollinen laskuttaa tavaroiden luovutuksesta, ei voida vähentää, kun luovutus – vaikka se olisi tosiasiallisesti tapahtunut – on tapahtunut sellaisen sopimuksen nojalla, joka on kansallisen oikeusjärjestyksen mukaan absoluuttisesti pätemätön, vaikka ostaja olisi vilpittömässä mielessä.

25 Tässä tilanteessa Cour de cassation päätti lykätä asioiden käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

Asiassa C-439/04:

"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?"

Asiassa C-440/04:

"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?"

26 Yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 28.1.2005 antamalla määräyksellä asiat C-439/04 ja C-440/04 yhdistettiin kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksissään, joita on tarkasteltava yhdessä, onko kuudennen direktiivin 17 artiklaa tulkittava siten, että sen kanssa on ristiriidassa kansallisen oikeuden sääntö, jonka mukaan kauppasopimuksen purkamisesta sellaisen siviilioikeuden säännöksen nojalla, jonka johdosta kyseinen sopimus on myyjän lainvastaisen tarkoituksen vuoksi valtion oikeusjärjestyksen perusteiden vastaisena absoluuttisesti pätemätön, seuraa – kun tavaroita luovutetaan verovelvolliselle, joka ei tiennyt eikä voinut tietää, että kyseessä oleva liiketoimi oli osa petosta, johon myyjä syyllistyi – että mainittu verovelvollinen menettää arvonlisäveron vähennysoikeuden. Kyseinen tuomioistuin pohtii, onko tähän kysymykseen annettava vastaus toisenlainen, kun absoluuttinen pätemättömyys johtuu petoksesta, jonka kohteena on arvonlisäverojärjestelmä.

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee myös, onko mainittuun kysymykseen annettava vastaus toisenlainen, kun verovelvollinen tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää, että hän osallistui hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäverojärjestelmään kohdistuvaa petosta.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

29 Axel Kittel arvioi, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen, joka ilmenee muun muassa ensimmäisen direktiivin 2 artiklasta ja kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdasta, kanssa on ristiriidassa se, että pelkästään siitä, että liiketoimi on kansallisen oikeuden perusteella pätemätön, seuraa, että verovelvollinen menettää vähennysoikeutensa.

30 Kuudennen direktiivin 5 artikla ei Kittelin mukaan myöskään ole esteenä sille, että tavaroiden luovutuksena pidetään liiketoimea, joka sen erityispiirteiden johdosta on osa kilpailutalouden vaihdantaketjua, vaikka tämä luovutus suoritetaan osittain tavoitteena tehdä arvonlisäverojärjestelmään kohdistuva petos. Näin ollen kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että siinä sallitaan se, että ostajalla, joka ei pyri toiminnallaan tekemään arvonlisäverojärjestelmään kohdistuvaa petosta, on vähennysoikeus.

31 Mainitussa artiklassa sallitaan myös se, että ostajalla, joka ei pyri toiminnallaan tekemään arvonlisäverojärjestelmään kohdistuvaa petosta, on vähennysoikeus, vaikka tämä ostaja on tietoinen tavarantoimittajansa vilpillisestä tarkoituksesta, koituipa tästä petoksesta hänelle hyötyä tai ei. Kuudennen direktiivin 17 artiklan

2 kohtaa on siis tulkittava siten, että siinä sallitaan se, että ostajalla on vähennysoikeus, vaikka ostaja on tietoinen tavarantoimittajansa vilpillisestä tarkoituksesta, koituipa tästä petoksesta hänelle hyötyä tai ei.

32 Belgian valtio väittää, että kun tavarat luovutetaan verovelvolliselle, joka on tehnyt sopimuksen vilpittömässä mielessä olematta tietoinen petoksesta, johon myyjä syyllistyy, arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen kanssa ei ole ristiriidassa se, että verovelvolliselta evätään vähennysoikeus, mikäli on osoitettu, että aineelliset edellytykset tämän oikeuden saamiseksi eivät täyty kyseisen verovelvollisen osalta.

33 Tilanne on Belgian valtion mukaan tällainen muun muassa silloin, kun verovelvollinen osallistuu tietämättään karusellipetokseen, koska kyseistä verovelvollista ei voida pitää kuudennen direktiivin 5 artiklassa tarkoitettuna tavaroiden luovutuksen saajana eikä henkilönä, joka käyttää kyseessä olevia tavaroita verollisiin liiketoimiinsa, ja silloin, kun verovelvollisella ei ole tämän direktiivin 18 artiklan 1 kohdan ja 22 artiklan 3 kohdan mukaista laskua.

34 Vähennysoikeus voidaan Belgian valtion mukaan evätä myös silloin, kun on osoitettu, että tähän oikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin.

35 Recolta ja Italian hallitus arvioivat, että ensimmäiseen kysymykseen on vastattava myöntävästi ja toiseen kysymykseen kieltävästi.

36 Italian hallitus katsoo kuitenkin, että kun kauppasopimuksen lainvastainen tarkoitus on arvonlisäverojärjestelmään kohdistuva petos, josta molemmat sopimuspuolet ovat tietoisia, periaatteen, jonka mukaan yhteisön oikeuden väärinkäyttö on kiellettyä, kanssa on ristiriidassa se, että luovutuksensaajalle myönnetään vähennysoikeus suoritetusta verosta.

37 Euroopan yhteisöjen komissio väittää, että tavaroiden luovutus verovelvolliselle, joka on tehnyt sopimuksen vilpittömässä mielessä ja olematta tietoinen petoksesta, johon myyjä syyllistyy, on kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tavaroiden luovutus, joka oikeuttaa mainitun direktiivin 17 artiklan 2 kohdan mukaan vähennyksen tekemiseen, ja että tämän arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa on ristiriidassa se, että arvonlisäveron vähennysoikeus evätään mainitulta verovelvolliselta sellaisen kansallisen oikeuden säännön vuoksi, jonka johdosta kyseinen sopimus on myyjän lainvastaisen tarkoituksen vuoksi valtion oikeusjärjestyksen perusteiden vastaisena absoluuttisesti pätemätön.

38 Komission mukaan vastaus, joka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymyksiin on annettava, ei ole erilainen, jos kauppasopimuksen lainvastainen tarkoitus, josta seuraa kansallisessa oikeudessa sopimuksen absoluuttinen pätemättömyys, on arvonlisäverojärjestelmään kohdistuva petos, josta molemmat sopimuspuolet ovat tietoisia, paitsi jos on osoitettu, että vähennysoikeuden käytössä oli kyse siitä, että ostaja käytti tätä oikeutta väärin.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

39 Kuudennessa direktiivissä otetaan käyttöön yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, joka perustuu muun muassa verollisten liiketoimien yhdenmukaiseen määritelmään (ks. mm. asia C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, tuomio 26.6.2003, Kok. 2003, s. I-6729, 38 kohta ja yhdistetyt asiat C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006, Kok. 2006, s. I-483, 36 kohta).

40 Kyseisessä direktiivissä annetaan arvonlisäverolle hyvin laaja soveltamisala, koska sen 2 artiklassa tarkoitettuja verollisia liiketoimia ovat tavaroiden maahantuonnin lisäksi verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamat vastikkeelliset tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset (em. yhdistetyt asiat Optigen ym., tuomion 37 kohta).

41 KKäsitteiden "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamat tavaroiden luovutukset" ja "taloudellinen toiminta" tarkastelu osoittaa, että nämä käsitteet, jotka määrittelevät kuudennen direktiivin mukaiset verolliset liiketoimet, ovat luonteeltaan objektiivisia ja niitä sovelletaan asianomaisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta (ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat Optigen ym., tuomion 43 ja 44 kohta).

42 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa C-4/94, BLP Group, 6.4.1995 antamansa tuomion (Kok. 1995, s. I-983) 24 kohdassa, se, että veroviranomaisten olisi suoritettava tutkimuksia verovelvollisen tarkoituksen selvittämiseksi, olisi vastoin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän niitä tavoitteita, joiden mukaan on taattava oikeusvarmuus ja helpotettava arvonlisäveron soveltamiseen liittyviä toimia sillä tavoin, että kyseisen liiketoimen objektiivinen luonne jätetään ottamatta huomioon vain poikkeustilanteissa.

43 Olisi vielä enemmän näiden tavoitteiden vastaista, jos sen selvittämiseksi, onko tietty liiketoimi verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittama luovutus ja taloudellista toimintaa, veroviranomaisilla olisi velvollisuus ottaa huomioon samassa luovutusketjussa toimivan muun elinkeinonharjoittajan kuin asianomaisen verovelvollisen tarkoitusperät ja/tai toisen tähän ketjuun kuuluvan, kyseisen verovelvollisen toteuttamaa liiketointa edeltäneen tai seuranneen liiketoimen mahdollinen vilpillinen luonne, josta tämä verovelvollinen ei ollut eikä voinut olla tietoinen (em. yhdistetyt asiat Optigen ym., tuomion 46 kohta).

44 Yhteisöjen tuomioistuin päätteli tästä edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Optigen ym. antamansa tuomion 51 kohdassa, että liiketoimet, jotka eivät itsessään ole arvonlisäveropetoksia, ovat verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamia tavaroiden luovutuksia ja taloudellista toimintaa kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa, 4 artiklassa ja 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuin tavoin, kun ne täyttävät ne objektiiviset arviointiperusteet, joille nämä käsitteet perustuvat, riippumatta samassa luovutusketjussa toimivan muun elinkeinonharjoittajan kuin asianomaisen verovelvollisen tarkoitusperistä ja/tai toisen tähän ketjuun kuuluvan, kyseisen verovelvollisen toteuttamaa liiketointa edeltäneen tai seuranneen liiketoimen mahdollisesta vilpillisestä luonteesta, josta tämä verovelvollinen ei ollut eikä voinut olla tietoinen.

45 Yhteisöjen tuomioistuin täsmensi, että tällaisia liiketoimia toteuttavan verovelvollisen oikeuteen vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero ei voi vaikuttaa myöskään 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 (em. yhdistetyt asiat Optigen ym., tuomion 52 kohta).

46 Päätelmän on oltava sama silloin, kun tällaisia liiketoimia suoritetaan sellaisen petoksen yhteydessä, johon myyjä syyllistyy, ilman, että verovelvollinen on tai voi olla tästä tietoinen.

47 Kuudennen direktiivin 17 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus nimittäin kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettujen liiketoimien yhteydessä (ks. erityisesti asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok. 1995, s. I-1883, 18 kohta ja yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok. 2000, s. I-1577, tuomion 43 kohta).

48 Vähennysjärjestelmässä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken sen taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. mm. asia C-408/98, Abbey National, tuomio 22.2.2001, Kok. 2001, s. I-1361, 24 kohta ja asia C-25/03, HE, tuomio 21.4.2005, Kok. 2005, s. I-3123, 70 kohta).

49 Sillä, onko veronsaajalle todella maksettu arvonlisävero kyseisten tavaroiden aiemmasta tai myöhemmästä myynnistä loppukäyttäjälle vai ei, ei ole merkitystä siihen oikeuteen nähden, joka verovelvollisella on ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen (ks. vastaavasti asia C-395/02, Transport Service, määräys 3.3.2004, Kok. 2004, s. I-1991, 26 kohta). Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteen mukaan, joka ilmenee sekä ensimmäisen direktiivin että kuudennen direktiivin 2 artiklasta, jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta kannetaan arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä (ks. erityisesti asia C-98/98, Midland Bank, tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I-4177, 29 kohta; asia C-497/01, Zita Modes, tuomio 27.11.2003, Kok. 2003, s. I-14393, 37 kohta ja em. yhdistetyt asiat Optigen ym., tuomion 54 kohta).

50 Tässä yhteydessä vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on muistuttanut, että verotuksen neutraalisuuden periaate estää tekemästä yleisesti eroa laillisen ja lainvastaisen toiminnan välillä. Tämän vuoksi tietyn käyttäytymisen luokittelusta rangaistavaksi ei itsessään seuraa poikkeusta verotukseen. Tällainen poikkeus tulee kysymykseen vain niissä erityistilanteissa, joissa tiettyjen tavaroiden tai palveluiden erityisten tunnusmerkkien vuoksi kaikkinainen kilpailu laillisen ja lainvastaisen elinkeinoalan välillä on suljettu pois (ks. erityisesti asia C-158/98, Coffeeshop Siberië, tuomio 29.6.1999, Kok. 1999, s. I-3971, 14 ja 21 kohta ja asia C-455/98, Salumets ym., tuomio 29.6.2000, Kok. 2000, s. I-4993, 19 kohta). On selvää, ettei tilanne ole tällainen pääasiassa kyseessä olevien tietokoneiden komponenttien eikä autojen osalta.

51 Edellä esitetyn perusteella on ilmeistä, 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 (ks. vastaavasti asia C-384/04, Federation of Technological Industries, tuomio 11.5.2006, Kok. 2006, s. I-4191, 33 kohta).

52 Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 17 artiklaa on tulkittava siten, että sen kanssa on ristiriidassa kansallisen oikeuden sääntö, jonka mukaan kauppasopimuksen purkamisesta sellaisen siviilioikeuden säännöksen nojalla, jonka johdosta kyseinen sopimus on myyjän lainvastaisen tarkoituksen vuoksi valtion oikeusjärjestyksen perusteiden vastaisena absoluuttisesti pätemätön, seuraa – kun tavaroita luovutetaan verovelvolliselle, joka ei tiennyt eikä voinut tietää, että kyseessä oleva liiketoimi oli osa petosta, johon myyjä syyllistyi – että mainittu verovelvollinen menettää arvonlisäveron vähennysoikeuden. Tältä osin sillä ei ole asian kannalta merkitystä, johtuuko mainittu pätemättömyys petoksesta, jonka kohteena on arvonlisäverojärjestelmä, vai muista petoksista.

53 Sitä vastoin objektiiviset arviointiperusteet, joihin käsitteet "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamat tavaroiden luovutukset" ja "taloudellinen toiminta" perustuvat, eivät täyty, kun kyse on veropetoksesta, johon verovelvollinen itse syyllistyy (ks. asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006, Kok. 2006, s. I-1609, 59 kohta).

54 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on nimittäin jo muistuttanut, veropetosten, veronkierron ja väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on kuudennessa direktiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan (ks. yhdistetyt asiat C-487/01 ja C-7/02, Gemeente Leusden ja Holin Groep, tuomio 29.4.2004, Kok. 2004, s. I-5337, 76 kohta). Oikeussubjektit eivät saa vedota yhteisön oikeuteen vilpillisesti tai käyttää

sitä väärin (ks. mm. asia C-367/96, Kefalas ym., tuomio 12.5.1998, Kok. 1998, s. I-2843, 20 kohta; asia C-373/97, Diamantis, tuomio 23.3.2000, Kok. 2000, s. I-1705, 33 kohta ja asia C-32/03, Fini H, tuomio 3.3.2005, Kok. 2005, s. I-1599, 32 kohta).

55 Jos veroviranomainen toteaa, että vähennysoikeutta on käytetty vilpillisesti, se voi vaatia vähennettyjen määrien takaisinmaksamista taannehtivasti (ks. mm. asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985, Kok. 1985, s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 24 kohta; asia C-110/94, INZO, tuomio 29.2.1996, Kok. 1996, s. I-857, 24 kohta ja em. yhdistetyt asiat Gabalfrisa ym., tuomion 46 kohta), ja jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että vähennysoikeuteen vedotaan vilpillisesti, kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on evätä kyseinen oikeus (ks. em. asia Fini H, tuomion 34 kohta).

56 Samoin verovelvollista, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää, että hän osallistui hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäverojärjestelmään kohdistuvaa petosta, on pidettävä kuudennen direktiivin kannalta osallisena tähän petokseen, ja näin on siitä riippumatta, saako hän tavaroiden jälleenmyynnistä voittoa vai ei.

57 Tällaisessa tilanteessa verovelvollinen nimittäin auttaa petokseen syyllistyviä rikoksentekijöitä ja hänestä tulee osasyyllinen.

58 Lisäksi tällaisella tulkinnalla ehkäistään vilpillisiä liiketoimia, kun sillä vaikeutetaan kyseisten liiketoimien toteuttamista.

59 Näin ollen kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on evätä vähennysoikeus, jos asiassa on objektiivisten seikkojen perusteella osoitettu, että verovelvollinen tiesi tai

hänen olisi pitänyt tietää, että hän osallistui hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäverojärjestelmään kohdistuvaa petosta, ja näin on myös silloin, kun kyseessä oleva liiketoimi täyttää ne objektiiviset arviointiperusteet, joihin käsitteet "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamat tavaroiden luovutukset" ja "taloudellinen toiminta" perustuvat.

60 Edellä esitetystä seuraa, että kysymyksiin on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklaa on tulkittava siten, että sen kanssa on ristiriidassa kansallisen oikeuden sääntö, jonka mukaan kauppasopimuksen purkamisesta sellaisen siviilioikeuden säännöksen nojalla, jonka johdosta kyseinen sopimus on myyjän lainvastaisen tarkoituksen vuoksi valtion oikeusjärjestyksen perusteiden vastaisena absoluuttisesti pätemätön, seuraa – kun tavaroita luovutetaan verovelvolliselle, joka ei tiennyt eikä voinut tietää, että kyseessä oleva liiketoimi oli osa petosta, johon myyjä syyllistyi – että mainittu verovelvollinen menettää arvonlisäveron vähennysoikeuden. Tältä osin sillä ei ole asian kannalta merkitystä, johtuuko mainittu pätemättömyys petoksesta, jonka kohteena on arvonlisäverojärjestelmä, vai muista petoksista.

61 Sitä vastoin silloin, kun asiassa on objektiivisten seikkojen perusteella osoitettu, että tavarat luovutettiin verovelvolliselle, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää, että hän osallistui hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäverojärjestelmään kohdistuvaa petosta, kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on evätä mainitulta verovelvolliselta vähennysoikeus.

Oikeudenkäyntikulut

62 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asiat seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, 17 artiklaa on tulkittava siten, että sen kanssa on ristiriidassa kansallisen oikeuden sääntö, jonka mukaan kauppasopimuksen purkamisesta sellaisen siviilioikeuden säännöksen nojalla, jonka johdosta kyseinen sopimus on myyjän lainvastaisen tarkoituksen vuoksi valtion oikeusjärjestyksen perusteiden vastaisena absoluuttisesti pätemätön, seuraa – kun tavaroita luovutetaan verovelvolliselle, joka ei tiennyt eikä voinut tietää, että kyseessä oleva liiketoimi oli osa petosta, johon myyjä syyllistyi – että mainittu verovelvollinen menettää arvonlisäveron vähennysoikeuden. Tältä osin sillä ei ole asian kannalta merkitystä, johtuuko mainittu pätemättömyys petoksesta, jonka kohteena on arvonlisäverojärjestelmä, vai muista petoksista.

Sitä vastoin silloin, kun asiassa on objektiivisten seikkojen perusteella osoitettu, että tavarat luovutettiin verovelvolliselle, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää, että hän osallistui hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäverojärjestelmään kohdistuvaa petosta, kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on evätä mainitulta verovelvolliselta vähennysoikeus.

Allekirjoitukset