JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

CHRISTINE STIX-HACKL

1 päivänä joulukuuta 2005 [1]

I Johdanto

1. Käsiteltävänä olevassa asiassa Kreikan Symvoulio tis Epikrateias pyytää yhteisöjen tuomioistuimelta tulkintaa neuvoston kuudennen arvonlisäverodirektiivin 77/388/ETY [2] (jäljempänä kuudes direktiivi) 15 artiklan niistä kohdista, jotka koskevat viennin ja vastaavien liiketoimien sekä kansainvälisten kuljetusten rahtimaksuihin liittyviä verovapautuksia merialusten tankkausta varten tapahtuvien polttoainekuljetusten yhteydessä. Lisäksi kansallinen tuomioistuin haluaisi tietää siltä varalta, ettei verovapautusta voida soveltaa, voiko verohallinnon toiminta synnyttää verovelvollisessa luottamuksensuojan periaatteen mukaisen perustellun luottamuksen, joka estää määräämästä arvonlisäveroa menneeltä ajalta.

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

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

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

A *Yhteisön lainsäädäntö*

2. Kuudennen direktiivin 15 artiklassa säädetään muun muassa 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:

– –

4. tavaroiden luovutukset seuraavanlaisten vesialusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten:

a) avomeriliikenteeseen käytettävät vesialukset, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan tai joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan taikka kalastukseen,

b) meripelastus- ja avustusalukset sekä rannikkokalastusalukset, lukuun ottamatta jälkimmäisten varastojen täydennystä,

– –

5. edellä 4 alakohdan a ja b alakohdassa tarkoitettujen merialusten luovutus, muutostyö, korjaus, huolto ja vuokraus sekä näihin merialuksiin liittyvän tai niissä käytetyn varustuksen – mukaan lukien kalastusvarusteet – luovutus, vuokraus, korjaus ja huolto;

– –

8. muut kuin 5 alakohdassa tarkoitetut palvelujen suoritukset, jotka suoraan palvelevat siinä tarkoitettujen merialusten tai niiden lastin välittömiä tarpeita; – –"

B *Kansallinen lainsäädäntö*

3. Laissa 1642/1986, jolla kuudes direktiivi saatetaan osaksi Kreikan lainsäädäntöä, 22 §:ssä säädettiin käsiteltävänä olevan asian kannalta merkityksellisenä ajankohtana muun muassa seuraavaa:

"1) Arvonlisäverosta vapautetaan:

a) sellaisten alusten luovutus tai maahantuonti, joita käytetään kaupalliseen meriliikenteeseen tai kalastukseen, kun tällaisen toiminnan harjoittaja itse on arvonlisäverovelvollinen tavanomaisen arvonlisäverosääntelyn mukaisesti, tai joita hyödynnetään muulla tavoin tai jotka on tarkoitettu romutettaviksi taikka sotavoimien tai yleensä valtion käytettäväksi, sekä meripelastusalusten ja rannikon avustusalusten luovutus tai maahantuonti samoin kuin kaikkiin edellä mainittuihin aluksiin liittyvän ja niissä käytetyn varustuksen luovutus ja

maahantuonti; näihin aluksiin ei lasketa kuuluviksi virkistys- tai urheilukäyttöön tarkoitettuja yksityisaluksia,

– –

c) sellaisten alusten, muiden vesikulkuneuvojen ja ilma-alusten poltto- ja voiteluaineiden tankkausta ja varastojen ja muonavarastojen täydennystä varten tarvittavien tavaroiden luovutus ja maahantuonti, jotka on vapautettu arvonlisäverosta edellä olevien a ja b kohdan nojalla; maan sisäiseen kaupalliseen liikenteeseen ja muuhun maan sisäiseen hyväksikäyttöön tarkoitettujen alusten, muiden vesikulkuneuvojen ja ilma-alusten sekä Kreikan aluevesillä kalastavien kalastusalusten osalta vapautus koskee vain poltto- ja voiteluaineita,

d) sellaisten alusten rahtaus tai ilma-alusten vuokraus, joita käytetään verotettavaan toimintaan tai verovapaaseen toimintaan, johon liittyy oikeus vähentää ostoihin sisältyvät verot. Vapautus ei koske virkistys- tai urheilukäyttöön tarkoitettujen yksityisten alusten tai ilma-alusten rahtausta tai vuokrausta; laissa 438/1976 (Fullo Efimeridas kuverniseos – Helleenien tasavallan virallinen lehti – FEK A' 256) tarkoitettujen matkailualalla liiketoiminnassa käytettävien alusten vuokraus on vapautettu arvonlisäverosta siinä tapauksessa, että ne purjehtivat myös Kreikan ulkopuolisiin satamiin – –; näitä laissa 438/1976 tarkoitettuja aluksia koskevia säännöksiä sovelletaan myös muihin liiketoiminnassa käytettäviin aluksiin; – –"

III Tosiseikat, pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

4. Elmekalla on säiliölaiva, jolla se kuljettaa Kreikan alueen sisällä maaöljytuotteita nestemäisten polttoaineiden rahtaajien ja tavarantoimittajien lukuun.

5. Yhtiön verovuosia 1994, 1995 ja 1996 koskevassa verotarkastuksessa kirjanpidon ja liikeasiakirjat tarkastaneet kansalliset veroviranomaiset havaitsivat, että yhtiön kanssa liikesuhteissa oleviin rahtaajiin ja tavarantoimittajiin kuului Oceanic International Bunkering -niminen Panamaan sijoittautunut yhtiö, jonka tarkoituksena oli kaikenlaisten maaöljytuotteiden ja voiteluaineiden kauppa. Tarkastuksessa ilmeni, että Elmeka ei ollut perinyt tältä yhtiöltä arvonlisäveroa niistä rahtimaksuista, joita se peri alusten öljytank-

kausta varten Kreikan alueella kyseisen ulkomaisen yhtiön lukuun tapahtuvista kuljetuksista. Se nimittäin katsoi, että tällaiset toimitukset oli vapautettu arvonlisäverosta.

6. Elmeka oli esittänyt Pireuksen verovirastolle 21.6.1994 kysymyksen siitä, pitikö sen ulkomaanliikenteessä toimivien alusten tankkauksesta – Pireuksen sataman edustalla sijaitsevista öljynjalostamoista tulevalla polttoaineella – huolehtiessaan lain mukaan laskuttaa arvonlisävero Oceanic International Bunkering -yhtiölle osoittamissaan konossementeissa (rahtikirjoissa) vai oliko se vapautettu kyseisestä verosta lain 1642/1986 nojalla – ja minkä menettelyn mukaisesti. Pireuksen verovirasto vastasi 24.6.1994 päivätyssä kirjeessä, että kyseinen konossementti oli vapautettu arvonlisäverosta.

7. Sillä perusteella, että koska maaöljytuotteiden kuljetusten arvonlisäverovapautus oli poistettu 1.1.1993 lukien ja Elmekan suorittamista palveluista oli tämän jälkeen maksettava 18 prosentin suuruinen arvonlisävero, kun palvelut suoritettiin Kreikan alueella, toimivaltainen veroviranomainen teki 5.6.1997 riidanalaisia verovuosia eli 1.1.–31.12.1994 (asia C-183/04), 1.1.–31.12.1995 (asia C-182/04) ja 1.1.–31.12.1996 (asia C-183/04) koskevat veropäätökset, joissa Elmeka velvoitettiin maksamaan maksamatta jäänyt vero, veronkorotus kultakin kyseiseltä vuodelta väärin ilmoitettujen tietojen vuoksi sekä sakkoa.

8. Elmeka nosti aluksi riidanalaista päätöstä koskevan kanteen Dioikitiko Protodikeio Peiraioksessa (Pireuksen ensimmäisen oikeusasteen hallintotuomioistuin), jossa se hylättiin. Tämän jälkeen se valitti tästä tuomiosta Dioikitiko Efeteio Peiraiokseen (Pireuksen toisen asteen hallintotuomioistuimeen), joka osittain kumosi ensimmäisen asteen tuomioistuimen tuomion. Se oli periaatteessa sitä mieltä, että jos verovelvolliselle on syntynyt hallintoviranomaisten tekoina ilmenneen käyttäytymisen seurauksena pitkäaikainen ja yleisen kokemuksen mukaan perusteltu luottamus siihen, ettei sen ollut maksettava kyseistä arvonlisäveroa, minkä johdosta sen ei tarvinnut vyöryttää veroa kuluttajan maksettavaksi, veron määrääminen menneeltä ajalta ei ole sallittua, jos se vaarantaa kyseisen yrityksen taloudellisen tasapainon. Elmeka ei kuitenkaan vedonnut yrityksen taloudellisen tasapainon vaarantumiseen. Lisäksi Dioikitiko Efeteio katsoi, että arvonlisäverovapautusta on sovellettava ainoastaan tavarantoimittajien itse suorittamiin polttoainetoimituksiin eikä Elmekan kaltaisten kuljetusyritysten tavarantoimittajien lukuun suorittamiin kuljetuksiin. Dioikitiko Efeteio katsoi näin ollen, että Elmekan on maksettava verovelka, muttei veronkorotusta eikä sakkoa, koska se oli ainoastaan noudattanut veroviranomaisten ohjeita.

9. Elmeka saattoi tätä tuomiota koskevan muutoksenhakumenettelyn vireille Symvoulio tis Epikrateiasissa (korkein hallintotuomioistuin). Tämän menettelyn yhteydessä Symvoulio tis Epikrateias pyytää 3.3.2004 antamassaan päätöksessä, joka saapui yhteisöjen tuomioistuimen kirjaamoon 19.4.2004, ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

"1. Koskeeko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 15 artiklan 4 alakohdan a alakohta, johon tämän direktiivin 15 artiklan 5 alakohdassa viitataan, sekä sellaisten avomeriliikenteeseen käytettävien alusten rahtausta, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan, että sellaisten alusten rahtausta, joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan taikka kalastukseen, vai pelkästään avomeriliikenteeseen käytettävien alusten rahtausta, jolloin viimeisessä tapauksessa lain 1642/1986 22 §:n 1 momentin d kohta on ulottuvuudeltaan laajempi sellaisten alusten luokan osalta, joita rahtaus koskee, kuin kyseinen direktiivin säännös?

2. Edellyttääkö vapauttaminen verosta edellä mainitun kuudennen direktiivin 15 artiklan 8 alakohdan mukaan sitä, että palvelut on suoritettu laivanvarustajalle itselleen, vai myönnetäänkö vapautus myös, kun palvelut on suoritettu kolmannelle, asettamalla pelkästään se edellytys, että palvelujen suoritukset suoraan palvelevat saman artiklan 5 kohdassa tarkoitettujen alusten – eli 4 alakohdan a ja b alakohdassa tarkoitettujen alusten – välittömiä tarpeita?

3. Onko yhteisön oikeuden arvonlisäveroa koskevien sääntöjen ja periaatteiden mukaan sallittua – ja millä edellytyksin – määrätä menneeltä ajalta vero, kun verovelvollinen ei ole vyöryttänyt sitä kyseisenä ajankohtana sopimuskumppaninsa maksettavaksi ja kun se ei siten ole suorittanut valtiolle tätä veroa, koska se oli ollut veroviranomaisten toiminnan johdosta vakuuttunut siitä, ettei sen pitänyt vyöryttää kyseistä veroa?"

IV Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

10. Sen selvittämiseksi, sovelletaanko kyseisten polttoainekuljetusten rahtimaksuihin kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 tai 8 kohdan mukaisia vapautuksia, kansallinen tuomioistuin haluaa ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellään selvittää, koskeeko kuudennen direktiivin 15 artiklan 4 kohdan a alakohdassa – johon edellä mainituissa

kohdissa viitataan – mainittu avomeriliikenteeseen käyttöä koskeva kriteeri ainoastaan sellaisia vesialuksia, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan, vai myös sellaisia tässä säännöksessä mainittuja vesialuksia, joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan taikka kalastukseen.

A *Osapuolten pääasialliset väittämät*

11. *Komissio* katsoo, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 4 kohdan a alakohdan säännökset koskevat ainoastaan sellaisia avomeriliikenteeseen käytettäviä vesialuksia, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan ja joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan tai kalastukseen. Kaikkiin vesialuksiin on siis sovellettava kriteereitä kumulatiivisesti.

12. *Kreikan hallitus* on komission kanssa samaa mieltä.

13. *Italian hallitus* puolestaan katsoo, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 4 kohdan a alakohdan säännöksiä on tulkittava niin, että vapautus koskee yhtäältä vesialuksia, joita käytetään avomeriliikenteeseen matkustajien kuljettamiseen korvausta vastaan, ja toisaalta vesialuksia, joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan tai kalastukseen.

B *Arviointi*

14. Kuten komissio on huomautuksessaan todennut, kuudennen direktiivin 15 artiklan 4 kohdan a alakohdan useimmat kieliversiot viittaavat siihen, että tämän säännöksen mukaan verovapautusta sovelletaan ainoastaan vesialuksiin, joita käytetään yhtä aikaa sekä avomeriliikenteessä että matkustajien kuljettamiseen korvausta vastaan, kaupalliseen tai teolliseen toimintaan tai kalastukseen. Jotkin kieliversiot mahdollistavat kuitenkin myös muun muassa sellaisen tulkinnan, että ainoastaan matkustajien kuljettamiseen käytettäviä vesialuksia olisi käytettävä myös avomeriliikenteeseen, jotta niihin sovellettaisiin tätä verovapautusta, niin että eri kieliversioiden vertailu tai sanamuotojen tulkinta ei johda yksiselitteiseen tulokseen.

15. Kyseisen säännöksen sisältävän lainsäädännön systematiikka ja säännöksen tavoite [3] tukevat kuitenkin sitä, että avomeriliikenteeseen käyttöä koskeva kriteeri koskee kaikkia tässä säännöksessä mainittuja alustyyppejä.

3 – Vrt. asia C-434/97, komissio v. Ranska, tuomio 24.2.2000 (Kok. 2000, s. I-1129, 22 kohta) ja asia C-372/88, Cricket St. Thomas, tuomio 27.3.1990 (Kok. 1990, s. I-1345, 19 kohta).

16. Aluksi on nimittäin viitattava siihen, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 4 kohdan b alakohdassa säädetään erikseen verovapautuksesta vesialuksille, joita käytetään rannikkokalastukseen. Kuten Kreikan hallitus on osuvasti todennut, tämä säännös olisi tarpeeton, jos avomeriliikenteeseen käyttöä koskeva kriteeri koskisi ainoastaan matkustajien kuljettamiseen käytettäviä vesialuksia ja jos kaikki sellaiset vesialukset, joita käytetään kalastukseen, olisi vapautettu arvonlisäverosta jo 15 artiklan 4 kohdan a alakohdan nojalla.

17. Tämän tulkinnan vahvistaa myös riidanalaisen verovapautuksen tarkoitus ja tavoite. Kuudennen direktiivin 15 artiklan otsikosta (Viennin ja vastaavien liiketoimien sekä kansainvälisten kuljetusten vapautukset) käy nimittäin ilmi, että 15 artiklan säännösten tarkoituksena on vapauttaa arvonlisäverosta luovutukset ja palvelut merialuksille ja ilmaaluksille, joita käytetään kansainväliseen liikenteeseen. [4]

18. Jos avomeriliikenteeseen käyttöä koskevaa kriteeriä sovellettaisiin ainoastaan matkustajaliikenteeseen käytettäviin aluksiin, vapautuksen soveltamisalaan kuuluisivat ilman tätä kriteeriä niiden lisäksi myös useat sellaiset vesialukset, jotka eivät milloinkaan poistu valtion alueelta, esimerkiksi sellaiset vesialukset, joita käytetään tosin merellä, mutta ainoastaan rannikkolaivaliikenteeseen tai kalastukseen kyseisen jäsenvaltion talousvyöhykkeellä, sekä lisäksi vesialukset, joita käytetään ainoastaan kansallisessa liikenteessä teolliseen toimintaan tai kalastukseen sisävesillä tai joissa.

19. Tulkinta, jonka mukaan 15 artiklan 4 kohdan a alakohtaa ei sovellettaisi ainoastaan avomeriliikenteeseen käytettäviin vesialuksiin, ei mielestäni vastaisi myöskään vakiintunutta oikeuskäytäntöä, jonka mukaan arvonlisäverovapautuksia koskevia säännöksiä on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisävero on perittävä jokaisesta palvelusta, jonka verovelvollinen suorittaa vastiketta vastaan. [5]

20. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 4 kohdan a alakohta, johon tämän direktiivin 15 artiklan 5 kohdassa viitataan, koskee ainoastaan avomeriliikenteeseen käytettäviä vesialuksia,

4 – Komissio on myöhemmin vahvistanut tämän ehdotuksessaan täsmällisemmäksi yhteisön lainsäädännöksi rajatylittävien ilma- ja merialusten sekä junien varaston arvonlisäverosta: ks. 23.1.1980 annettu ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisön lainsäädännöstä rajatylittävien ilma- ja merialusten sekä junien varaston arvonlisäverosta ja valmisteveroista (EYVL C 31, s. 10). Ehdotuksen perusteluissa todetaan, että kuudennen direktiivin "15 artikla sisältää säännöksiä, joiden mukaan tavaroiden luovutukset kansainvälisessä liikenteessä merialusten ja ilma-alusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten on tietyin edellytyksin vapautettava verosta".

5 – Asia C-212/01, Unterpertinger, tuomio 20.11.2003 (Kok. 2003, s. I-13859, 34 kohta); asia C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler, tuomio 10.9.2002 (Kok. 2002, s. I-6833, 28 kohta); asia C-2/95, Sparekassernes Datacenter, tuomio 5.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3017, 20 kohta) ja asia 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomio 15.6.1989 (Kok. 1989, s. 1737, 13 kohta).

joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan tai joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan tai kalastukseen.

21. Huomautan lopuksi vielä, että kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida tämän vastauksen nojalla, vastaavatko Kreikan lainsäädännön määräykset kuudennen direktiivin vaatimuksia niiden vesialusten luokittelun osalta, joita mainittu rahtaus koskee.

V Toinen ennakkoratkaisukysymys

22. Toisella ennakkoratkaisukysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa selvittää, edellyttääkö kuudennen direktiivin 15 artiklan 8 kohdassa säädetty verosta vapauttaminen sitä, että palvelut on suoritettu kyseisellä vesialuksella avomeriliikennettä harjoittavalle laivanvarustajalle itselleen, vai voidaanko palvelut suorittaa myös kolmannelle, mikäli palvelun suoritus lopulta palvelee tämän vesialuksen välittömiä tarpeita.

A *Osapuolten pääasialliset väittämät*

23. *Komissio,* kuten myös *Kreikan* ja *Italian hallitukset,* katsoo, että palvelu on suoritettava laivanvarustajalle itselleen, jotta se voisi olla kuudennen direktiivin 15 artiklan 8 kohdan nojalla arvonlisäverosta vapautettu.

B *Arviointi*

24. Aluksi on muistutettava käsiteltävänä olevan asian kannalta merkityksellisistä liiketoimista, nimittäin Elmekan suorittamista polttoainekuljetuksista Oceanic International Bunkering -nimiselle rahtaajalle ja tavarantoimittajalle, joka myy polttoaineen kyseisillä vesialuksilla meriliikennettä harjoittaville laivanvarustajille. Elmeka ei siis suorita palvelujaan suoraan viimeksi mainituille, vaan rahtaajalle ja tavarantoimittajalle, joka luovuttaa polttoaineen laivanvarustajalle 15 artiklan 4 kohdan a alakohdan mukaisena arvonlisäverosta vapautettuna luovutuksena, mikäli vapautuksen kaikki edellytykset täyttyvät.

25. Kuten asian osapuolet ovat todenneet, yhteisöjen tuomioistuin on päättänyt asiassa Velker, että direktiivin 15 artiklan 4 kohdassa säädetty verovapautus, joka koskee tavaroiden luovutusta vesialusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten, on ymmärrettävä niin, että se voi koskea vain tavaroiden luovutusta meriliikennettä kyseisillä vesialuksilla harjoittavalle yritykselle, joka käyttää tavaroita vesialusten polttoaineen tankkaukseen ja varastojen täydentämiseen, minkä vuoksi sen soveltamisalaa ei voida laajentaa koskemaan edeltävässä myyntiportaassa tapahtuvia tavaroiden luovutuksia. [6]

6 – Asia C-185/89, Velker, tuomio 26.6.1990 (Kok. 1990, s. I-2561, 22 ja 30 kohta).

26. Tuon tuomion perusteluissa yhteisöjen tuomioistuin totesi ensinnäkin, että on tulkittava suppeasti erityisesti säännöksiä, jotka koskevat verovapautuksia, joissa on kyse poikkeuksesta maan sisällä toteutettujen toimien veronalaisuudesta. [7] Lisäksi se totesi, että 15 artiklan 4 kohdassa mainitut liiketoimet on vapautettu arvonlisäverosta, koska ne on katsottu vientiä vastaaviksi liiketoimiksi, joita 15 artiklan 1 kohdan mukainen verovapautus koskee vain siltä osin kuin vietyjen tavaroiden luovutus tapahtuu lopullisesti luovuttajan toimesta tai tämän lukuun. [8]

27. Lopuksi on syytä viitata yhteisöjen tuomioistuimen samassa tuomiossa esittämiin näkökantoihin: "Se, että verovapautuksen soveltamisalaa laajennettaisiin myyntiportaisiin, jotka edeltävät tavaroiden lopullista luovutusta meriliikennettä harjoittavalle yritykselle edellyttäisi, että jäsenvaltiot ottaisivat käyttöön tarkastus- ja valvontamekanismeja, joiden avulla ne varmistuisivat verottomasti luovutettujen tavaroiden lopullisesta määränpäästä. Nämä mekanismit eivät johtaisi hallinnon yksinkertaistumiseen, vaan muodostaisivat jäsenvaltioille ja kyseisille taloudellisille toimijoille velvoitteita, jotka olisivat yhteensoveltumattomia kuudennen direktiivin 15 artiklan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetun 'vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen' kanssa." [9]

28. Nähdäkseni tuossa tuomiossa esitettyjä näkökohtia voidaan soveltaa myös 15 artiklan 8 kohdassa tarkoitettujen palvelujen vapauttamiseen verosta. En myöskään näe syytä, miksi käsiteltävänä olevassa asiassa pitäisi soveltaa arvonlisäverovapautusta eri tavalla tavaroiden luovutukseen ja palvelujen suorittamiseen – kun molempien kohteena on avomeriliikenteeseen käytettävät vesialukset.

29. Asiassa Velker annetun tuomion nojalla katson siis, että 15 artiklan 4 kohdassa säädettyä verovapautusta, joka koskee tavaroiden luovutusta vesialusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten, vastaavasti myös palvelut, jotka suoraan palvelevat merialusten tai niiden lastin välittömiä tarpeita, on suoritettava kyseisellä vesialuksella avomeriliikennettä harjoittavalle laivanvarustajalle itselleen, jotta ne kuuluisivat 15 artiklan 8 kohdan mukaisen verovapautuksen soveltamisalaan.

30. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että toiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 8 kohdassa säädetyn verovapautuksen edellytyksenä on se, että palvelu suoritetaan laivanvarustajalle itselleen.

VI Kolmas ennakkoratkaisukysymys

31. Kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen tarkoituksena on pääasiassa selvittää, ovatko

7 – Ks. tuomion 19 ja 20 kohta.
8 – Ks. tuomion 21 ja 22 kohta.
9 – Ks. tuomion 24 kohta.

yhteisön oikeuden arvonlisäveroa koskevat säännöt ja periaatteet, erityisesti luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet, esteenä veron määräämiselle menneeltä ajalta, kun otetaan huomioon pääasian olosuhteet.

A *Osapuolten pääasialliset väittämät*

32. *Komissio* katsoo, että yhteisöjen tuomioistuimen myönteisten hallintotoimien peruuttamista koskeva vakiintunut oikeuskäytäntö sekä arvonlisäverotukseen liittyvä luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteita koskeva oikeuskäytäntö tukevat luottamuksensuojan periaatteen soveltamista verovelvollisen eduksi tässä asiassa. Suullisessa käsittelyssä komissio kuitenkin lisäsi tähän, että se Kreikan hallituksen vasta ennakkoratkaisupyyntöön liittyvässä kirjallisessa huomautuksessaan esittämä seikka, että Elmekalle ei ilmoittanut verovapautuksesta toimivaltainen viranomainen, saattaa johtaa toisenlaiseen arvioon.

33. *Kreikan hallitus* lähtee siitä, että luottamuksensuojan periaatteen soveltamista on arvioitava yhtäältä perustellun luottamuksen olemassaolon ja toisaalta laillisuusperiaatteen välillä suoritettavan punninnan nojalla. Yhteisön arvonlisäverojärjestelmä ei ole sen mielestä käsiteltävänä olevassa asiassa esteenä arvonlisäveron takautuvalle perimiselle, koska verovelvollisen luottamus perustui muun muassa siihen, että Elmekan kyselyyn vastasi veroviranomainen, joka ei lain mukaan ollut toimivaltainen vastaamaan tähän kysymykseen.

34. *Italian hallitus* katsoo, että kun otetaan huomioon yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö, erityisesti asiassa Gemeente Leusden annettu tuomio,[10] oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteiden ja yhteisön arvonlisäverojärjestelmän noudattamistarpeen välillä suoritettavan punninnan on johdettava siihen, että jäsenvaltio voisi tosin vaatia itse arvonlisäveron muttei sakkojen tai korkojen maksamista.

B *Arviointi*

35. Aluksi on muistutettava siitä, että yhteisön lainsäädäntöä toteutetaan periaatteessa kansallisen lainsäädännön muodollisten ja aineellisten säännösten mukaisesti, kuitenkin sillä varauksella, ettei yhteisön

10 – Yhdistetyt asiat C-487/01 ja C-7/02, Gemeente Leusden ja Holin Groep, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-5337).

oikeudessa asetetuista ja sen yleisten periaatteiden mukaisista rajoista muuta johdu. [11]

36. Tämä koskee myös kansallisten viranomaisten suorittamaa arvonlisäveron määräämistä ja perimistä. Kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä ei suoranaisesti säädetä mitään jälkikäteisestä veron määräämisestä, joka on käsiteltävänä olevan asian kohteena. Kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, onko tällainen verojen määrääminen sallittua, erityisesti kun otetaan huomioon se seikka, että verohallinnon antamat tiedot ovat saaneet verovelvollisen luottamaan siihen, että sen liiketoimet on vapautettu verosta.

37. Tältä osin on todettava ensinnäkin, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan luottamuksensuojan periaate on osa yhteisön oikeusjärjestystä, minkä vuoksi paitsi yhteisön toimielinten on noudatettava sitä, myös jäsenvaltioiden – tai kaikkien jäsenvaltioissa yhteisön oikeutta soveltavien viranomaisten – on otettava se huomioon yhteisön lainsäädäntöä toteuttaessaan. [12]

38. Tästä yhteisöjen tuomioistuin on päätellyt, että on katsottava sallituksi, että kansallisessa lainsäädännössä suojellaan perusteltua luottamusta ja oikeusvarmuutta esimerkiksi virheellisesti maksettujen yhteisön tukien takaisinperimisen yhteydessä. Kansalliset säännökset eivät saa kuitenkaan johtaa siihen, että yhteisön lainsäädännön toteuttaminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa, ja kansallista lainsäädäntöä on sovellettava syrjimättä verrattuna menettelyihin, joissa päätetään samantapaisista, puhtaasti kansallisista riita-asioista. Erityisesti yhteisön etu on otettava täysin huomioon. [13]

39. Toiseksi yhteisöjen tuomioistuin on arvioinut kansallisia toimia, erityisesti arvonlisäveron alalla annettua kansallista lainsäädäntöä, useissa tuomioissa myös suoraan luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteiden nojalla. [14]

40. Se on esimerkiksi todennut, että sen jälkeen kun veroviranomainen on virallisesti tunnustanut verovelvollisen aseman, tällaista asemaa ei luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteita loukkaamatta enää voida taannehtivasti poistaa verovelvolliselta,

11 – Yhdistetyt asiat C-80/99, C-81/99 ja C-82/99, Flemmer ym., tuomio 9.10.2001 (Kok. 2001, s. I-7211, 55 kohta) ja yhdistetyt asiat 205/82–215/82, Deutsche Milchkontor GmbH ym., tuomio 21.9.1983 (Kok. 1983, s. 2633, Kok. Ep. VII, s. 229, 17 kohta).

12 – Tässä mielessä mm. asia 316/86, Krücken, tuomio 26.4.1988 (Kok. 1988, s. 2213, 22 kohta); yhdistetyt asiat C-31/91–C-44/91, Lageder ym., tuomio 1.4.1993 (Kok. 1993, s. I-1761, 33 kohta); asia C-381/97, Belgocodex, tuomio 3.12.1998 (Kok. 1998, s. I-8153, 26 kohta) ja asia C-396/98, Schlossstraße, tuomio 8.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4279, 44 kohta).

13 – Ks. mm. asia C-24/95, Alcan, tuomio 20.3.1997 (Kok. 1997, s. I-1591, 24 ja 25 kohta) sekä edellä alaviitteessä 11 mainitut yhdistetyt asiat 205/82–215/82, tuomion 30–32 kohta.

14 – Ks. mm. asia C-376/02, Stichting "Goed Wonen", tuomio 26.4.2005 (Kok. 2005, s. I-3445, 34 kohta); edellä alaviitteessä 10 mainitut yhdistetyt asiat C-487/01 ja C-7/02, tuomion 69 kohta; edellä alaviitteessä 12 mainittu asia C-396/98, tuomion 44 kohta ja edellä alaviitteessä 12 mainittu asia C-381/97, tuomion 26 kohta.

petos- tai väärinkäytöstapauksia lukuun ottamatta, koska muuten verovelvolliselta vietäisiin takautuvasti oikeus vähentää investointimenoihin sisältyvä arvonlisävero. [15]

41. Näissä asioissa oli kuitenkin kysymys siitä, oliko kansallisen lain säännöksillä tai niiden muutoksella mahdollisesti synnytetty verovelvollisessa sellainen perusteltu luottamus, jota olisi suojattava. [16] Käsiteltävänä olevassa asiassa on puolestaan kysymys siitä, oliko tällainen perusteltu luottamus synnytetty verohallinnon antamalla väärällä tiedolla.

42. Mikään ei mielestäni periaatteessa estä hallintotoimintaakaan synnyttämästä perusteltua luottamusta, jota on suojattava yhteisön oikeudessa, koska, kuten edellä jo totesin, [17] yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kaikkien jäsenvaltioissa yhteisön oikeutta soveltavien viranomaisten on otettava luottamuksensuojan periaate huomioon yhteisön oikeutta toteuttaessaan. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on, kuten myös jo mainitsin, [18] todennut luottamuksensuojaa koskevan kansallisen lainsäädännön periaatteessa sallituksi virheellisesti maksettujen yhteisön tukien takaisinperimisen yhteydessä sovellettavan yhteisön oikeuden luottamuksensuojan periaatteen nojalla. Mahdollinen luottamuksen synnyttävä seikka on tukiasioissakin tyypillisesti valtion hallintotoiminta.

43. Toisaalta yhteisöjen tuomioistuin on todennut useissa tuomioissa, jotka myös koskevat kansallisten viranomaisten erehdyksiä tai virheitä yhteisön oikeuden soveltamisessa, että kun "jäsenvaltiossa vallitseva käytäntö on yhteisön oikeuden vastainen, sille taloudelliselle toimijalle, jolle tällä tavoin syntyneestä tilanteesta on etua, ei synny oikeutta perustellun luottamuksen suojaan". [19]

44. Olen kuitenkin sitä mieltä, ettei tämän oikeuskäytännön perusteella voi päätellä, ettei käsiteltävänä olevan asian kaltaisessa tapauksessa voi syntyä perusteltua luottamusta.

45. Tämän oikeuskäytännön perustana on nimittäin pikemminkin ajatus siitä, että jäsenvaltiossa vallitseva käytäntö, joka rikkoo "yhteisön oikeuden säädökseen sisältyvää täsmällistä säännöstä", [20] ei saa johtaa luottamuksensuojan periaatteen nojalla lopulta

15 – Asia C-400/98, Breitsohl, tuomio 8.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4321, 34–38 kohta).

16 – Vrt. edellä alaviitteessä 12 mainittu asia C-396/98, tuomion 45 kohta.

17 – Ks. edellä 37 kohta.

18 – Ks. edellä 38 kohta.

19 – Ks. edellä alaviitteessä 12 mainitut yhdistetyt asiat C-31/91–C-44/91, tuomion 34 kohta; asia 188/82, Thyssen, tuomio 16.11.1983 (Kok. 1983, s. 3721) ja asia 5/82, Maizena, tuomio 15.12.1982 (Kok. 1982, s. 4601, 22 kohta).

20 – Ks. erityisesti edellä alaviitteessä 12 mainitut yhdistetyt asiat C-31/91–C-44/91, tuomion 35 kohta ja edellä alaviitteessä 12 mainittu asia 316/86, tuomion 24 kohta.

kyseisen yhteisön lainsäädännön toteuttamatta jättämiseen. Tällöin on otettava huomioon myös yleinen mielenkiinto, joka kohdistuu näihin aloihin, esimerkiksi tukiin, vientitukiin tai yhteisön omiin varoihin, joiden yhteydessä jäsenvaltioilla ei ole aina luonnollista omaa intressiään kyseisten yhteisön säännösten asianmukaiseen soveltamiseen. Tätä taustaa vasten luottamuksensuojan periaatteen tiukalla soveltamisella pyritään estämään jäsenvaltioita tekemästä omalla yhteisön oikeuden vastaisella toiminnallaan tyhjäksi yhteisön oikeuden täysimääräistä soveltamista taloudellisiin toimijoihin.

46. Hieman toisin on minusta arvioitava tilannetta arvonlisäveron osalta, jonka kerääminen on pääasiassa jäsenvaltioiden edun mukaista. Siinä yhteydessä on olemassa vähäisempi vaara, että jäsenvaltio hankaloittaa omalla yhteisön oikeuden vastaisella toiminnallaan yhteisön oikeuden täysimääräistä soveltamista taloudellisen toimijan eduksi ja yhteisön tappioksi. Tässä yhteydessä etusijalla on pikemminkin taloudellisen toimijan oikeussuoja jäsenvaltion yhteisön oikeutta soveltaessaan toteuttamia hallinnollisia toimia vastaan, enkä näe syytä, miksi taloudellinen toimija ei voisi vedota yhteisön oikeuteen kuuluvaan luottamuksensuojan periaatteeseen viranomaisten toimia vastaan.

47. Olen näin ollen sitä mieltä, että kuudes direktiivi, tulkittuna luottamuksensuojan periaatteen kannalta, voi periaatteessa aivan hyvin olla esteenä veron määräämiselle menneeltä ajalta, jos verovelvolliselle on syntynyt kansallisen verohallinnon virheellisen vastauksen johdosta perusteltu luottamus.

48. Yhteisöjen tuomioistuimen luottamuksensuojaa koskevan vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan edellytyksenä on tosin, että verovelvollinen on vilpittömässä mielessä uskonut verovapauteen.[21]

49. Käsiteltävänä olevaan asiaan liittyy mielestäni kaksi tältä osin merkittävää näkökohtaa, ensinnäkin verotiedon virheellisyyden havaittavuus ja toiseksi se, kelpaako hallinnollinen toimi synnyttämään verovelvollisessa liiketoimien verovapautta koskevan vilpittömän mielen.

50. Verotiedon virheellisyyden havaittavuutta koskevan kysymyksen osalta on huomautettava, että yhteisöjen tuomioistuin asettaa valtiontukien alalla taloudellisille toimijoille luottamuksensuojan osalta tiukat vaatimukset, koska tuomioistuimen mielestä tuensaajana olevat yritykset voivat luottaa

21 – Vrt. mm. asia C-298/96, Ölmühle Hamburg, tuomio 16.7.1998 (Kok. 1998, s. I-4767, 29 kohta) ja asia C-336/00, Huber, tuomio 19.9.2002 (Kok. 2002, s. I-7699, 59 kohta).

niille myönnetyn tuen lainmukaisuuteen ainoastaan silloin, kun tukea myönnettäessä on noudatettu EY 88 artiklassa säädettyä menettelyä. Yhteisöjen tuomioistuin lähtee tällöin siitä, että huolellisen taloudellisen toimijan on yleensä varmistettava, että tätä menettelyä on noudatettu. [22] Yhteisöjen tuomioistuin vetoaa tosin tässä tukimenettelyn sellaiseen näkökohtaan, joka on suhteellisen selvä, kun taas käsiteltävänä olevassa asiassa on kysymys verovapautuksen lainmukaisuudesta, siis aineellisesta näkökohdasta, jonka oikeellisuudesta kyseinen yritys tuskin voi varmistua. [23]

51. Tässä yhteydessä on myös huomautettava, että kuten kahdesta ensimmäisestä ennakkoratkaisukysymyksestä käy ilmi, riidanalainen verovapautus sallii lähtökohtaisesti useita tulkintoja, minkä vuoksi kuudennen direktiivin vastaavat säännökset eivät ole mielestäni niin selkeitä, ettei verovelvollinen olisi voinut käsiteltävänä olevassa asiassa vilpittömässä mielessä uskoa verohallinnon antamien tietojen oikeellisuuteen.

52. Mitä tulee siihen, kelpaako hallinnollinen toimi sinällään todella synnyttämään verovelvollisessa liiketoimien verovapautta koskevan vilpittömän mielen, jää kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi todeta, voidaanko verovelvollisen käsiteltävänä olevan asian todellisten olosuhteiden nojalla katsoa toimineen vilpittömässä mielessä. [24]

53. Se Kreikan hallituksen suullisessa käsittelyssä mainitsema seikka, että tiedon on antanut verohallinnon sellainen viranomainen, jolla ei ole asiassa toimivaltaa, voisi kyseenalaistaa verovelvollisen vilpittömässä mielessä toimimisen vain, jos keskimääräisesti huolellisen taloudellisen toimijan olisi pitänyt havaita viranomaisen toimivallan puute, mikä jää kansallisen tuomioistuimen arvioitavaksi. Viranomaisten erehtymistä sisäisen toimivallanjaon osalta ei mielestäni nimittäin ilman muuta voi panna taloudellisen toimijan maksettavaksi.

54. Myös verohallinnon nopea erehdyksen oikaisu tai ilmoitus tiedon antaneen viranomaisen toimivallan puutteesta kyseenalaistaisi verovelvollisen vilpittömän mielen.

55. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan, että kuudes direktiivi, tulkittuna luottamuksensuojan periaatteen kannalta, on esteenä veron määräämiselle menneeltä

22 – Ks. mm. yhdistetyt asiat C-183/02 P ja C-187/02 P, Daewoo Electronics ja Territorio Histórico de Álava v. komissio, tuomio 11.11.2004 (Kok. 2004, s. I-10609, 44 kohta); asia C-5/89, komissio v. Saksa, tuomio 20.9.1990 (Kok. 1990, s. I-3437, Kok. Ep. X, s. I-521, 14 kohta) ja edellä alaviitteessä 13 mainittu asia C-24/95, tuomion 25 kohta.

23 – Yhteisöjen tuomioistuin ei näytä soveltavan aina yhtä ankaraa mittapuuta huolellisuuden osalta, vaan ottaa huomioon yrityksen todellisen luonteen, esimerkiksi "tavanomaista huolellisuutta noudattavan maanviljelijän": ks. esim. edellä alaviitteessä 21 mainittu asia C-336/00, tuomion 58 kohta, viimeinen luetelmakohta; vrt. myös julkisasiamies Alberin tässä asiassa 14.3.2002 antaman ratkaisuehdotuksen 119 kohta, jonka mukaan "maanviljelijälle ei voida asettaa samanlaista omaehtoisen tiedonhankinnan velvoitetta kuin suuryrityksille on kilpailuoikeudessa asetettu".

24 – Vrt. esim. edellä alaviitteessä 12 mainittu asia C-381/97, tuomion 26 kohta.

ajalta, jos kansallisen verohallinnon antaman tiedon johdosta on syntynyt perusteltu luottamus sellaisten liiketoimien verovapauteen, joista on kysymys käsiteltävänä olevassa asiassa. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida pääasian konkreettisten olosuhteiden nojalla, onko tällainen perusteltu luottamus olemassa, mikä edellyttää, että verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä. Kyseisen virheellisen tiedon antaneen verohallinnon viranomaisen toimivallan puuttuminen voi kyseenalaistaa verovelvollisen vilpittömän mielen ainoastaan, jos kansallinen tuomioistuin katsoo, että keskimääräisen huolellisen taloudellisen toimijan olisi pitänyt havaita tämä toimivallan puuttuminen. Lisäksi verovelvollisen vilpittömän mielen voi kyseenalaistaa myös esimerkiksi verohallinnon nopea erehdyksen oikaisu tai ilmoitus tiedon antaneen viranomaisen toimivallan puuttumisesta.

VII Oikeudenkäyntikulut

56. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet Kreikan ja Italian hallituksille sekä komissiolle huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

VIII Ratkaisuehdotus

57. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Neuvoston kuudennen arvonlisäverodirektiivin 77/388/ETY 15 artiklan 4 kohdan a alakohta, johon 15 artiklan 5 kohdassa viitataan, koskee ainoastaan avomeriliikenteeseen käytettäviä vesialuksia, joilla kuljetetaan matkustajia

korvausta vastaan tai joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan tai kalastukseen.

2) Kuudennen direktiivin 15 artiklan 8 kohdassa säädetyn verovapautuksen edellytyksenä on se, että palvelu suoritetaan laivanvarustajalle itselleen.

3) Kuudes direktiivi, tulkittuna luottamuksensuojan periaatteen kannalta, on esteenä veron määräämiselle menneeltä ajalta, jos kansallisen verohallinnon antaman tiedon johdosta on syntynyt perusteltu luottamus sellaisten liiketoimien verovapauteen, joista on kysymys käsiteltävänä olevassa asiassa. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida pääasian konkreettisten olosuhteiden nojalla, onko tällainen perusteltu luottamus olemassa, mikä edellyttää, että verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä. Kyseisen virheellisen tiedon antaneen verohallinnon viranomaisen toimivallan puuttuminen voi kyseenalaistaa verovelvollisen vilpittömän mielen ainoastaan, jos kansallinen tuomioistuin katsoo, että keskimääräisen huolellisen taloudellisen toimijan olisi pitänyt havaita tämä toimivallan puuttuminen. Lisäksi verovelvollisen vilpittömän mielen voi kyseenalaistaa myös esimerkiksi verohallinnon nopea erehdyksen oikaisu tai ilmoitus tiedon antaneen viranomaisen toimivallan puuttumisesta.