UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

7 päivänä joulukuuta 2010 *

Asiassa C-285/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesgerichtshof (Saksa) on esittänyt 7.7.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 24.7.2009, saadakseen ennakkoratkaisun rikosasiassa, jossa vastaajana on

R,

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof in ja

Finanzamt Karlsruhe-Durlach in

osallistuessa asian käsittelyyn,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti V. Skouris, jaostojen puheenjohtajat A. Tizzano, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev sekä tuomarit E. Juhász, G. Arestis, U. Lõhmus (esittelevä tuomari), T. von Danwitz ja C. Toader,

julkisasiamies: P. Cruz Villalón,
kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 5.5.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– R, edustajinaan Rechtsanwalt A. Parsch, Rechtsanwalt D. Sauer, Rechtsanwalt F. Kreilein, Rechtsanwalt C. Prinz ja Rechtsanwalt K.-F. Zapf,

– Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, asiamiehinään M. Harms ja K. Lohse,

– Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja C. Blaschke,

– Irlanti, asiamiehenään D. O'Hagan, avustajanaan barrister B. Doherty,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään G. Kanellopoulos, Z. Chatzipavlou ja V. Karra,

– Euroopan komissio, asiamiehenään D. Triantafyllou,

kuultuaan julkisasiamiehen 29.6.2010 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 17.10.2000 annetulla neuvoston direktiivillä 2000/65/EY (EYVL L 269, s. 44; jäljempänä kuudes direktiivi), 28 c artiklan A kohdan a alakohdan tulkintaa.

2 Pyyntö on esitetty rikosasiassa, jossa R:ää syytetään arvonlisäveron kantamisen osalta tehdystä veropetoksesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Kuudes direktiivi

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta sekä tavaroiden maahantuonnista.

4 Kuudennessa direktiivissä on ”Jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmä” -otsikoitu XVI a osasto, joka on otettu siihen yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388 muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1) ja joka sisältää erityisesti 28 a–28 n artiklan.

5 Kuudennen direktiivin 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava myös

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan tai oikeushenkilön, joka ei ole verovelvollinen[, maan alueella] suorittamista [vastikkeellisista] tavaroiden yhteisöhankinnoista, jos myyjä on verovelvollinen, [joka] toimii tässä ominaisuudessaan ja johon ei sovelleta 24 artiklassa tarkoitettua verovapautusta eikä 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisessa virkkeessä tai 28 b artiklan B kohdan 1 alakohdassa tarkoitettuja säännöksiä.”

6 Tavaroiden yhteisöluovutusta koskevasta verovapautuksesta säädetään kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa, jonka sanamuoto on seuraava:

”Jäsenvaltioiden on jäljempänä tarkoitettujen vapautusten oikean ja yksinkertaisen soveltamisen varmistamiseksi sekä mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi määräämillään edellytyksillä, sanotun kuitenkaan rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista, vapautettava verosta:

a) [5 artiklassa tarkoitetut] sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden lukuun kuljettaa tai lähettää 3 artiklassa tarkoitetun alueen ulkopuolelle mutta yhteisön alueelle sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai [ei-verovelvolliselle] oikeushenkilölle, – – joka toimii [tässä ominaisuudessaan] muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.”

Kansallinen lainsäädäntö

7 Yleisistä verosäännöksistä vuonna 1977 annetun lain (Abgabenordnung 1977; BGBl. 1976 I, s. 613 ja BGBl. 1977 I, s. 269) 370 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Enintään viiden vuoden vapausrangaistukseen tai sakkoon on tuomittava se, joka

1. antaa veroviranomaisille – – vääriä tai epätäydellisiä tietoja verotuksen kannalta merkityksellisistä tosiseikoista,

– –

ja alentaa tällä tavoin veroja ja hankkii itselleen tai muille henkilöille perusteettomia veroetuja.”

8 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamien tietojen mukaan Saksan yleisistä verosäännöksistä 1977 annetun lain 370 § on avoin rangaistussäännös, jossa itsessään ei luetella kaikkia rikostunnusmerkkejä. Sitä täydennetään aineellisen verooikeuden säännöksillä, joiden mukaan sitten määräytyy, mitkä tosiseikat ovat verotuksen kannalta merkityksellisiä ja millä edellytyksillä verosaatava syntyy. Näin ollen rangaistavan veropetoksen edellytyksenä on, että verosaatava on syntynyt.

9 Vuoden 1999 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 1999; BGBl. 1999 I, s. 1270; jäljempänä UStG) 1 §:n 1 momentin mukaan verovelvollisen maan alueella suorittamista vastikkeellisista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista on lähtökohtaisesti suoritettava Saksan liikevaihtoveroa.

10 UStG:n 4 §:n 1 kohdan b alakohdalla on pantu täytäntöön kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohta, ja sen mukaan UStG:n 1 §:n 1 momentin 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvat yhteisöluovutukset on vapautettu liikevaihtoverosta.

11 UStG:n 6 a §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Yhteisöluovutus (4 §:n 1 kohdan b alakohta) on kyseessä silloin, kun luovutus täyttää seuraavat edellytykset:

1. elinkeinonharjoittaja tai ostaja on kuljettanut tai lähettänyt luovutuksen kohteen muualle yhteisön alueelle

2. ostajana on

a) elinkeinonharjoittaja, joka on hankkinut luovutuksen kohteen yritystään varten

b) oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja tai joka ei ole hankkinut luovutuksen kohdetta yritystään varten, tai

c) kuka tahansa muu ostaja silloin, kun kyse on uuden ajoneuvon luovutuksesta

ja

3. luovutuksen kohteen hankinnasta kannetaan ostajalta liikevaihtoveroa toisessa jäsenvaltiossa sovellettavien liikevaihtoverotussäännösten perusteella.

_ _”

12 UStG:n 6 a §:n 3 momentin mukaan elinkeinonharjoittajan on osoitettava, että 1 ja 2 momentissa säädetyt edellytykset täyttyvät. Liittovaltion valtiovarainministeriö voi Bundesratin suostumuksella vahvistaa asetuksella sen, millä tavoin elinkeinonharjoittajan on esitettävä tästä selvitys.

13 UStG:n 18 a §:n 1 momentin mukaan kotimaisen elinkeinonharjoittajan, joka on suorittanut verosta vapautettuja yhteisöluovutuksia, on annettava Bundeszentralamt für Steuernille (keskusveroviranomainen) ilmoitus, jossa on mainittava muun muassa ostajan arvonlisäverotunniste. Ilmoitus muodostaa siten perustan yhteisön sisäisen tavarankaupan valvonnalle, koska tiedot kerätään ja välitetään sitten niitä pyytäville veroviranomaisille arvonlisäverotietojen vaihtojärjestelmässä.

14 UStG:n 18 b §:n mukaan elinkeinonharjoittajan on ilmoitettava yhteisöluovutustensa veron määräytymisperusteet asiassa toimivaltaiselle veroviranomaiselle. Yhteisöluovutuksen veron määräytymisperuste on säännönmukaisesti UStG:n 10 §:n 1 momentin toisen virkkeen mukaisesti nettovastike, jonka suoritteen vastaanottaja on maksanut elinkeinonharjoittajalle. UStG:n 18 b §:n mukaisella ilmoituksella elinkeinonharjoittaja ilmoittaa veroviranomaisille, että luovutukset ovat UStG:n 4 §:n 1 kohdan b alakohdassa ja 6 a §:ssä tarkoitettuja liikevaihtoverosta vapautettuja luovutuksia, jolloin elinkeinonharjoittajan ei ole suoritettava niistä liikevaihtoveroa.

15 Elinkeinonharjoittajan selvitysvelvollisuudet on yksilöity tarkemmin Saksan vuoden 1999 liikevaihtoverolain täytäntöönpanoasetuksessa (Umsatzsteuerdurchführungsverordnung 1999; BGBl. 1999 I, s. 1308; jäljempänä UStDV).

16 UStDV:n 17 a §:n mukaan elinkeinonharjoittajan on yhtäältä osoitettava tarkoitukseen soveltuvin tosittein, että luovutuksen kohde on kuljetettu tai lähetetty muualle unionin alueelle (”tositeselvitys”). Toisaalta UStDV:n 17 c §:n mukaan elinkeinonharjoittajan on todistettava kirjanpidollisesti, ostajan arvonlisäverotunniste mukaan lukien, että verovapautuksen edellytykset täyttyvät (”kirjanpitoselvitys”).

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

17 Portugalin kansalainen R oli toimitusjohtajana Saksaan sijoittautuneessa yhtiössä ja kävi kauppaa arvokkailla ajoneuvoilla. Ennakkoratkaisupyynnössä vahvistettujen tosiseikkojen mukaan yhtiö myi vuodesta 2001 alkaen yli 500 ajoneuvoa vuodessa. Ostajat olivat suurimmaksi osaksi Portugaliin sijoittautuneita ajoneuvojen jälleenmyyjiä.

18 Vuodesta 2002 alkaen R vääristeli myyntejään mahdollistaakseen ajoneuvojen todellisten ostajien henkilöllisyyden salaamisella sen, että Portugalin tasavallan alueelle sijoittautuneet jälleenmyyjät saattoivat kiertää arvonlisäveron tässä jäsenvaltiossa. R saattoi myydä ajoneuvot edullisempaan hintaan, ja hän sai myynnistä suuremman voiton.

19 Käytännössä vääristeleminen tehtiin niin, että R laati kirjanpidossaan luovutusten vastaanottajiksi mainittujen keksittyjen ostajien nimissä tekaistuja laskuja. Hän merkitsi laskuihin keksityn ostajan toiminimen, ostajan arvonlisäverotunnisteen, todellisuudessa aivan toiselle ostajalle luovutetun ajoneuvon yksilöintitiedot, kauppahinnan sekä lisämaininnan ”UStG:n 6 a §:n mukainen verovapaa yhteisöluovutus” ja antoi sillä ymmärtää, että arvonlisävero maksettaisiin Portugalissa. Keksityt ostajat olivat Portugalissa tosiasiallisesti olemassa olevia yrityksiä, joista osa oli tietoisia toiminimensä käyttämisestä, osa taas ei.

20 Todelliset ostajat myivät ajoneuvot edelleen yksityisille loppukuluttajille Portugalissa ilmoittamatta Portugalin veroviranomaisille, että myyntiä oli edeltänyt yhteisöhankinta, ja suorittamatta yhteisöhankinnasta maksettavaksi tulevaa arvonlisäveroa. Todelliset liikesuhteet salattiin lisäksi myös muilla keinoilla. R laaditutti – sikäli kuin lopulliset ostajat olivat jo tiedossa luovutuspäivänä – CMR-rahtikirjan alusta asti näiden henkilöiden nimissä. Hän laati liiketoimesta vielä yhden tekaistun laskun, jonka

vastaanottajana oli lopullinen ostaja ja jossa oli tietoisesti tehty virheellinen lisäys ”UStG:n 25 a §:n mukainen marginaaliverotus”, joka merkitään laskuun käytettyjen autojen kaupassa.

21 Yhtiö, jonka toimitusjohtaja R oli, myi ja luovutti tällä tavoin yli 1 100 ajoneuvoa noin 19 miljoonalla eurolla vuosina 2002 ja 2003. R ilmoitti veroilmoituksissa näiltä kahdelta vuodelta kyseiset liiketoimet verosta vapautetuiksi yhteisöluovutuksiksi ja nimesi Bundeszentralamt für Steuernille toimitetuissa ”yhteenvetoilmoituksissa” keksityt ostajat sopimuskumppaneiksi estääkseen sen, että Portugaliin sijoittautuneiden tosiasiallisten ostajien henkilöllisyys selvitettäisiin unionin arvonlisäverotietojen vaihtojärjestelmän avulla.

22 R oli 30.1.2008 alkaen tutkintavankeudessa koko häntä vastaan käydyn rikosoikeudenkäynnin ajan. Landgericht Mannheim (Mannheimin alioikeus) tuomitsi R:n 17.9.2008 antamallaan tuomiolla kahdesta veropetoksesta, joilla hän oli kiertänyt vuonna 2002 yli miljoonan euron arvonlisäveron ja vuonna 2003 yli 1,5 miljoonan euron arvolisäveron, yhteensä yli kolmen vuoden vapausrangaistukseen. Landgerichtin mielestä salatut luovutukset Portugaliin eivät olleet kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuja yhteisöluovutuksia. Verovapautuksen epääminen Saksassa oli nimittäin unionin sääntöjen tarkoituksellisen väärinkäytön takia oikeutettua. Koska R ei ollut täyttänyt velvollisuuttaan periä kyseisistä luovutuksista Saksan liikevaihtoveroa, tilittää nämä verot veroviranomaisille ja ilmoittaa ne liikevaihtoveron vuosi-ilmoituksissaan, R oli syyllistynyt veropetokseen.

23 R haki tähän tuomioon muutosta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle tekemässään Revision-valituksessa. Hänen mukaansa Landgericht Mannheim ei ole luokitellut kyseisiä liiketoimia oikein, sillä kyse on ollut liikevaihtoverosta vapautetuista

yhteisöluovutuksista, koska ajoneuvot oli luovutettu elinkeinotoimintaa harjoittaville ostajille Portugalissa. Tällä ei vaarannettu missään vaiheessa Saksan liikevaihtoverotuloja, koska liikevaihtovero kuului maksaa määrämaassa eli Portugalin tasavallassa. Sillä, ettei veroa ole suoritettu siellä, ei ole merkitystä.

24 Bundesgerichtshof (liittovaltion ylin tuomioistuin) katsoo ennakkoratkaisupyynnössään, että kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että kaikilta sellaisilta liiketoimilta, jotka on tehty veropetostarkoituksessa, on evättävä niille lähtökohtaisesti tarkoitetut veroedut, mikäli verovelvollinen on tietoinen väärinkäyttönä pidettävästä tai petollisesta käytännöstä ja osallistuu siihen. Tämä seuraa yhtäältä unionin oikeudessa säädetystä väärinkäyttönä pidettävien menettelyjen kiellosta, jota sovelletaan myös arvonlisäveron alalla, ja toisaalta tämän säännöksen tarkoituksesta sekä kuudennen direktiivin tavoitteista.

25 Kyseinen tuomioistuin huomauttaa, että sillä ei ole ollut unionin tuomioistuimen riittävän selvän oikeuskäytännön takia tähän mennessä epäilyksiä siitä, miten kuudetta direktiiviä on tulkittava, ja että se on jo evännyt kahdessa samankaltaisessa tapauksessa yhteisöluovutuksen verovapautuksen.

26 Asiakirjoista käy kuitenkin ilmi, että Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergin verotuomioistuin) on esittänyt R:ää vastaan vireille saatetun ja samoja tosiseikkoja koskevan rinnakkaisen vero-oikeudenkäynnin yhteydessä 11.3.2009 tekemässään päätöksessä epäilyksensä siitä, onko Bundesgerichtshofin tulkinta verovapautuksen epäämisestä oikea, ja määrännyt, että R:lle osoitettujen verotuspäätösten täytäntöönpanoa oli lykättävä. Kyseisen Finanzgerichtin mukaan yhteisön oikeuden mukaista väärinkäytön kieltoa ei voida soveltaa, koska kyseisille liiketoimille oli jokin muu selitys kuin pelkästään halu saada veroetuja. Lisäksi Bundesgerichtshofin

käsitys on Finanzgerichtin mukaan myös arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen ja arvonlisäveron alueperiaatteen vastainen.

27 Bundesgerichtshofin mielestä saksalaisten tuomioistuinten erilaisten arviointien takia asiassa on tarpeen esittää ennakkoratkaisupyyntö, sillä R voi välttyä rikosoikeudelliselta vastuulta, jos kyseiset liiketoimet kuuluvat kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettujen verosta vapautettujen yhteisöhankintojen käsitteen soveltamisalaan. Tällaisessa tapauksessa Saksan verorikosoikeuden nojalla ei voida ryhtyä syytetoimiin sen takia, että saksalainen elinkeinonharjoittaja on osallistunut veropetokseen Portugalissa, koska vastavuoroisia syytetoimenpiteitä ei ole taattu siltä osin. Virheellisten tietojen antaminen ostajasta ei ole rikos vaan pelkästään rikkomus, josta voidaan määrätä enintään 5 000 euron sakko.

28 Bundesgerichtshof on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että siinä tarkoitetuilta tavaroiden luovutuksilta on evättävä verovapautus, jos luovutus on kyllä tosiasiallisesti tapahtunut mutta objektiivisten seikkojen nojalla on selvää, että verovelvollinen myyjä

a) on tiennyt osallistuvansa luovutuksellaan tavarantoimitukseen, jonka tarkoituksena on tehdä arvonlisäverojärjestelmään kohdistuva petos, tai

b) on toteuttanut toimia, joiden tavoitteena on ollut salata todellisen ostajan henkilöllisyys, jotta tämä tai kolmas osapuoli voisivat tehdä arvonlisäverojärjestelmään kohdistuvan petoksen?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

Tutkittavaksi ottaminen

29 R:n mukaan ennakkoratkaisupyyntöä ei voida ottaa tutkittavaksi kahdesta syystä. Ensinnäkin hän väittää, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt pääasian tosiseikat virheellisesti katsoessaan, että käytetyt autot oli myyty ”tekaistuille yrityksille” tai ”missing traderseille”, vaikka kyse oli todellisille taloudellisille toimijoille suoritetuista aidoista luovutuksista ja nämä luovutukset olivat taloudellisesti kannattavia ja markkinaehtojen mukaisia liiketoimia. Ennakkoratkaisupyyntöä ei voida ottaa tutkittavaksi, koska ennakkoratkaisukysymyksellä ei ole yhteyttä kyseisen asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, eikä se ole objektiivisesti tarpeen asian ratkaisemiseksi.

30 Toiseksi kysymys on R:n mukaan hypoteettinen, koska direktiivillä ei voi olla välitöntä oikeusvaikutusta rikosoikeudenkäynnissä. Hän viittaa tältä osin seuraaviin ennakkoratkaisuihin: asia 80/86, Kolpinghuis Nijmegen, tuomio 8.10.1987 (Kok., s. 3969, Kok. Ep. IX, s. 215), yhdistetyt asiat C-74/95 ja C-129/95, X, tuomio 12.12.1996 (Kok., s. I-6609, 23 kohta) ja yhdistetyt asiat C-387/02, C-391/02 ja C-403/02, Berlusconi ym., tuomio 3.5.2005 (Kok., s. I-3565, 73 kohta ja sitä seuraavat kohdat). R:n mukaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä kuudennen direktiivin tulkinta ei ilmene Saksan oikeudessa voimassa olevista asian kannalta merkityksellisistä säännöksistä. Saksan valtiosääntöoikeus, erityisesti rikosoikeudellinen laillisuusperiaate, asettaa rajat kuudennen direktiivin mukaiselle tulkinnalle siinä tapauksessa, että tulkinta johtaisi rikostuomion antamiseen pääasian oikeudenkäynnissä.

31 Tästä on huomautettava, että SEUT 267 artiklan mukaisessa menettelyssä yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko

ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen unionin tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Kun esitetyt kysymykset koskevat unionin oikeuden tulkintaa ja/tai pätevyyttä, unionin tuomioistuimen on siksi lähtökohtaisesti ratkaistava ne (ks. vastaavasti mm. asia C-415/93, Bosman, tuomio 15.12.1995, Kok., s. I-4921, 59 kohta; asia C-454/98, Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomio 19.9.2000, Kok., s. I-6973, 37 kohta ja asia C-97/09, Schmelz, tuomio 26.10.2010, Kok., s. I-10465, 28 kohta).

32 Unionin tuomioistuin voi siis jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän ennakkoratkaisupyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, ettei pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (ks. yhdistetyt asiat C-94/04 ja C-202/04, Cipolla ym., tuomio 5.12.2006, Kok., s. I-11421, 25 kohta; yhdistetyt asiat C-317/08–C-320/08, Alassini ym., tuomio 18.3.2010, Kok., s. I-2213, 26 kohta ja em. asia Schmelz, tuomion 29 kohta).

33 Näin ei kuitenkaan ole käsiteltävässä asiassa. Kansallinen tuomioistuin on toimittanut unionin tuomioistuimelle sellaisia tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, joilla on ilmeinen yhteys kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian kohteeseen, sekä esittänyt syyt, joiden perusteella se päätyi katsomaan, että 28 c artiklan A kohdan a alakohdan tulkinta on tarpeen tuomion antamista varten.

34 Ennakkoratkaisupyyntö on näin ollen otettava tutkittavaksi.

Asiakysymys

35 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, onko kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että pääasian kaltaisissa olosuhteissa, joissa tavaran luovutus toiseen jäsenvaltioon on todella tapahtunut mutta joissa luovuttaja on salannut luovutuksen yhteydessä todellisen ostajan henkilöllisyyden mahdollistaakseen sen, että todellinen ostaja voi kiertää yhteisöluovutusta vastaavasta yhteisöhankinnasta maksettavan arvonlisäveron, yhteisöluovutukselta on evättävä vapautus liikevaihtoverosta.

36 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on aluksi muistutettava siitä, että veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on kuudennessa direktiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan (ks. mm. yhdistetyt asiat C-487/01 ja C-7/02, Gemeente Leusden ja Holin Groep, tuomio 29.4.2004, Kok., s. I-5337, 76 kohta ja asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006, Kok., s. I-1609, 71 kohta.

37 Tavaroiden yhteisöluovutukset on vapautettu verosta kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan nojalla, joka on sisällytetty kyseisen direktiivin XVI a osastossa olevaan jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmään, jonka tavoitteena on siirtää verotulot siihen jäsenvaltioon, jossa luovutettujen tavaroiden lopullinen kulutus toteutuu (ks. asia C-409/04, Teleos ym., tuomio 27.9.2007, Kok., s. I-7797, 36 kohta; asia C-146/05, Collée, tuomio 27.9.2007, Kok., s. I-7861, 22 kohta; asia C-184/05, Twoh International, tuomio 27.9.2007, Kok., s. I-7897, 22 kohta ja yhdistetyt asiat C-536/08 ja C-539/08, X ja fiscale eenheid Facet-Facet Trading, tuomio 22.4.2010, Kok., s. I-3581, 30 kohta).

38 Kyseisellä siirtymäjärjestelmällä luotu mekanismi muodostuu yhtäältä siitä, että lähtöjäsenvaltio vapauttaa yhteisön sisäiseen lähetykseen tai kuljetukseen johtavan luovutuksen arvonlisäverosta ja antaa vähentää kyseisessä jäsenvaltiossa maksetun ostoihin sisältyvän arvonlisäveron tai palauttaa sen, ja toisaalta siitä, että saapumisjäsenvaltio

verottaa yhteisöhankinnasta. Tämän mekanismin tarkoituksena on rajata selvästi kyseisten jäsenvaltioiden verotusvallat (ks. vastaavasti asia C-245/04, EMAG Handel Eder, tuomio 6.4.2006, Kok., s. I-3227, 30 ja 40 kohta).

39 Kuten kaikki muutkin käsitteet, joilla määritellään kuudennen direktiivin mukaiset verolliset liiketoimet (ks. erityisesti yhdistetyt asiat C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006, Kok., s. I-483, 44 kohta ja yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04, Kittel ja Recolta Recycling, tuomio 6.7.2006, Kok., s. I-6161, 41 kohta), yhteisöluovutuksen ja yhteisöhankinnan käsitteet ovat objektiivisia, ja niitä sovelletaan asianomaisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta (em. asia Teleos, tuomion 38 kohta).

40 Erityisesti yhteisöluovutuksista on todettava, että kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisestä alakohdasta seuraa, että tämän käsitteen alaan kuuluvat ja verosta vapautettuja ovat sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden lukuun kuljettaa tai lähettää jäsenvaltion alueen ulkopuolelle mutta yhteisön alueelle sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai ei-verovelvolliselle oikeushenkilölle, joka toimii tässä ominaisuudessaan muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa; kyseistä käsitettä sovelletaan kuitenkin jäsenvaltioiden vapautusten oikean ja yksinkertaisen soveltamisen varmistamiseksi sekä mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi määräämillä edellytyksillä.

41 Oikeuskäytännössä tätä säännöstä on tulkittu siten, että yhteisöluovutus on vapautettu arvonlisäverosta ainoastaan, jos omistajalle kuuluva määräämisvalta tavaraan on siirretty ostajalle ja luovuttaja osoittaa, että kyseinen tavara on lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon ja että tämän lähettämisen tai kuljettamisen vuoksi tavara on fyysisesti poistunut luovutusjäsenvaltion alueelta (ks. em. asia Teleos ym., tuomion 42 kohta ja em. asia Twoh International, tuomion 23 kohta).

42 Oikeuskäytännön mukaan on osoittautunut, että veroviranomaisten on jäsenvaltioiden välisten rajatarkastusten poistamisen jälkeen vaikeaa tarkastaa sitä, ovatko tavarat fyysisesti poistuneet mainitun jäsenvaltion alueelta. Siksi viranomaiset suorittavat tällaisen tarkastuksen pääasiallisesti verovelvollisten esittämän näytön ja niiden antamien ilmoitusten perusteella (em. asia Teleos ym., tuomion 44 kohta ja em. asia Twoh International, tuomion 24 kohta).

43 Koska missään kuudennen direktiivin säännöksessä ei kuitenkaan säädetä konkreettisesti siitä, mitä selvitystä verovelvollisten on toimitettava vapautuakseen arvonlisäverosta, tämä kysymys kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, kuten kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan alkuosasta käy ilmi.

44 Kyseisessä säännöksessä säädetään yhtäältä, että jäsenvaltioiden on määrättävä niistä edellytyksistä, joiden mukaisesti tavaroiden yhteisöluovutukset on vapautettu verosta, vapautusten oikean ja yksinkertaisen soveltamisen varmistamiseksi sekä mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi.

45 Jäsenvaltioiden on toimivaltaansa käyttäessään kuitenkin noudatettava unionin oikeusjärjestykseen kuuluvia yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluvat muun muassa oikeusvarmuuden periaate, suhteellisuusperiaate ja luottamuksensuojan periaate (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, Molenheide ym., tuomio 18.12.1997, Kok., s. I-7281, 48 kohta; asia C-384/04, Federation of Technological Industries ym., tuomio 11.5.2006, Kok., s. I-4191, 29 ja 30 kohta ja asia C-271/06, Netto Supermarkt, tuomio 21.2.2008, Kok., s. I-771, 18 kohta). Unionin tuomioistuin on jo katsonut erityisesti suhteellisuusperiaatteesta, että tämän periaatteen mukaan ne toimenpiteet, joita jäsenvaltioilla on tällä tavoin oikeus toteuttaa, eivät saa mennä pitemmälle kuin on tarpeen veron täsmällistä kantamista ja petosten

estämistä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi (ks. mm. asia C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, tuomio 29.7.2010, Kok., s. I-7639, 26 kohta).

46 Toisaalta oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan nojalla tavaroiden luovuttajan on arvonlisäverosta vapautuakseen esitettävä näyttö siitä, että tämän säännöksen soveltamisedellytykset täyttyvät, ja näihin edellytyksiin luetaan mukaan jäsenvaltioiden vapautusten oikean ja yksinkertaisen soveltamisen varmistamiseksi sekä mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi määräämät edellytykset (ks. vastaavasti em. asia Twoh International, tuomion 26 kohta).

47 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että R vetoaa kansallisen tuomioistuimen käsittelemässä asiassa oikeuteensa arvonlisäverovapautukseen sellaisissa olosuhteissa, joissa luovutetut tavarat ovat todella poistuneet Saksan alueelta mutta joissa R:n Saksan veroviranomaisille näyttönä yhteisön sisäisistä liiketoimista toimittamat laskut ja antamat ilmoitukset olivat tarkoituksellisesti paikkansapitämättömiä. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan R nimittäin salasi laskuissaan todellisten ostajien henkilöllisyyden mahdollistaakseen sen, että nämä voivat kiertää Portugalissa suoritetusta yhteisöhankinnasta maksettavan arvonlisäveron.

48 Tekaistujen laskujen tai virheellisten ilmoitusten antaminen sekä kaikenlainen todisteiden vääristely on omiaan estämään veron täsmällisen kantamisen ja näin ollen kyseenalaistamaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän moitteettoman toiminnan. Sellaiset menettelyt ovat sitäkin vakavampia silloin, kun ne tehdään yhteisön sisäisten liiketoimien verotuksen siirtymäjärjestelmässä, jonka toimivuuden kannalta verovelvollisen toimittamalla näytöllä on keskeinen merkitys, kuten tämän tuomion 42 kohdassa on todettu.

49 Näin ollen unionin oikeus ei ole esteenä sille, että jäsenvaltiot pitävät virheellisten laskujen laatimista veropetokseen kuuluvana menettelynä ja kieltäytyvät myöntämästä sellaisessa tapauksessa vapautusta (ks. vastaavasti em. asia Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomion 62 kohta ja asia C-395/02, Transport Service, määräys 3.3.2004, Kok., s. I-1991, 30 kohta).

50 Vapautuksen epäämisellä sellaisessa tapauksessa, jossa kansallisessa oikeudessa asetettua velvollisuutta – tässä asiassa velvollisuutta ilmoittaa yhteisöluovutuksen vastaanottajana oleva hankkija – ei ole noudatettu, on varottava vaikutus, ja epäämisen tarkoituksena on näin varmistaa kyseisen velvollisuuden tehokkuus ja estää veropetokset ja veron kierto (ks. vähennettävän arvonlisäveron määrän pienentämisestä analogisesti em. asia Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, tuomion 28 kohta).

51 Näin ollen pääasian tilanteessa yhteisöluovutuksen lähtöjäsenvaltio saa kieltäytyä myöntämästä verovapautusta sille kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan alkuosan nojalla kuuluvan toimivallan perusteella ja varmistaakseen vapautusten oikean ja yksinkertaisen soveltamisen sekä estääkseen mahdolliset veropetokset, veron kiertämisen ja muut väärinkäytökset.

52 Kuitenkin tietyissä tilanteissa, joissa on vakavaa aihetta epäillä, että kyseiseen luovutukseen liittyvä yhteisöhankinta voi – kyseisten jäsenvaltioiden veroviranomaisten keskinäisestä avusta ja hallinnollisesta yhteistyöstä huolimatta – välttyä arvonlisäverotukselta määräjäsenvaltiossa, lähtöjäsenvaltio on periaatteessa velvollinen epäämään tavaroiden luovuttajalta vapautuksen ja velvoittamaan sen suorittamaan veron jälkikäteen sen välttämiseksi, että kyseinen liiketoimi välttyy kokonaan verottamiselta. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteen mukaan arvonlisäveroa kannetaan näet jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta sen jälkeen, kun on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron

määrä (ks. mm. em. asia Transport Service, määräyksen 20 ja 21 kohta; em. yhdistetyt asiat Optigen ym., tuomion 54 kohta ja em. asia Collée, tuomion 22 kohta).

53 Suhteellisuusperiaatteesta on todettava, ettei se ole esteenä sille, että petokseen osallistunut luovuttaja velvoitetaan maksamaan jälkikäteen arvonlisävero suorittamastaan yhteisöluovutuksesta, jos hänen osallistumisensa petokseen on sellainen ratkaiseva tekijä, joka on otettava huomioon kansallisen toimenpiteen oikeasuhteisuutta tutkittaessa.

54 Tämän tuomion 51 kohdan toteamus ei myöskään ole verotuksen neutraalisuuden periaatteen, oikeusvarmuuden periaatteen tai luottamuksensuojan periaatteen vastainen. Verovelvollinen, joka on tarkoituksellisesti osallistunut veropetokseen ja vaarantanut yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan, ei voi vedota näihin periaatteisiin menestyksellisesti.

55 Kaikkien edellä esitettyjen seikkojen perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että pääasian kaltaisissa olosuhteissa, joissa tavaroiden yhteisöluovutus on todella tapahtunut mutta joissa luovuttaja on salannut luovutuksen yhteydessä todellisen ostajan henkilöllisyyden mahdollistaakseen sen, että todellinen ostaja voi kiertää arvonlisäveron, yhteisöluovutuksen lähtöjäsenvaltio saa kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan alkuosan mukaan sille kuuluvan toimivallan perusteella evätä verovapautuksen tältä liiketoimelta.

Oikeudenkäyntikulut

56 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin 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 unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Pääasian kaltaisissa olosuhteissa, joissa tavaroiden yhteisöluovutus on todella tapahtunut mutta joissa luovuttaja on salannut luovutuksen yhteydessä todellisen ostajan henkilöllisyyden mahdollistaakseen sen, että todellinen ostaja voi kiertää arvonlisäveron, yhteisöluovutuksen lähtöjäsenvaltio saa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 17.10.2000 annetulla neuvoston direktiivillä 2000/65/EY, 28 c artiklan A kohdan alkuosan mukaan sille kuuluvan toimivallan perusteella evätä verovapautuksen tältä liiketoimelta.

Allekirjoitukset