YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

27 päivänä syyskuuta 2007 *

Asiassa C-146/05,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 10.2.2005 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 1.4.2005, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Albert Collée, Collée KG:n yleisseuraajana,

vastaan

Finanzamt Limburg an der Lahn,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (esittelevä tuomari) ja A. Ó Caoimh,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 15.6.2006 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– A. Collée, Collée KG:n yleisseuraajana, edustajanaan Steuerberater M. Preisinger,

– Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma, F. Huschens ja C. Schulze-Bahr,

– Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, avustajanaan avvocato dello Stato M. Massella Ducci Teri,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään D. Triantafyllou,

kuultuaan julkisasiamiehen 11.1.2007 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 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi), 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat A. Collée, Collée KG:n (jäljempänä Collée) yleisseuraajana, ja Finanzamt Limburg an der Lahn (jäljempänä Finanzamt) ja jossa on kyse siitä, että viimeksi mainittu kieltäytyi myöntämästä vapautusta arvonlisäverosta varainhoitovuonna 1994 tapahtuneen yhteisöluovutuksen osalta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

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

4 Kuudes direktiivi sisältää "Jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmä" -nimisen XVI a osaston, joka on otettu siihen direktiivillä 91/680.

5 Tavaroiden yhteisöluovutusta koskevasta verovapaudesta säädetään kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdassa, 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 ja 28 a artiklan 5 kohdan a alakohdassa 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 oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, joka toimii verovelvollisena muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.

_ _"

6 Kuudennen direktiivin 22 artiklassa, sellaisena kuin se on saman direktiivin 28 h artiklan johdosta, säädetään arvonlisäverovelvollisen muodollisista velvoitteista. Kyseisessä säännöksessä säädetään erityisesti seuraavaa:

"_ _

2. a) Verovelvollisen on pidettävä riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi.

– –

3. a) Verovelvollisen on toimitettava lasku tai laskuna toimiva asiakirja toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, suorittamistaan tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista. Verovelvollisen on toimitettava lasku tai laskuna toimiva asiakirja myös 28 b artiklan B kohdan 1 alakohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutuksista ja 28 c artiklan A kohdassa säädetyin edellytyksin luovutetuista tavaroista. Verovelvollisen on pidettävä itsellään jäljennös kaikista toimitetuista asiakirjoista.

– –

4. a) Verovelvollisen on tehtävä ilmoitus jäsenvaltion vahvistamassa määräajassa. Määräaika ei saa olla pitempi kuin kaksi kuukautta kunkin verokauden päättymisestä. Jäsenvaltiot voivat vahvistaa verokauden kuukaudeksi, kahdeksi kuukaudeksi tai kolmeksi kuukaudeksi. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vahvistaa eri pituisia kausia, jotka eivät kuitenkaan saa olla yhtä vuotta pidempiä.

b) Ilmoituksessa on annettava kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän ja tehtävien vähennysten määrän toteamiseksi,

mukaan lukien tarvittaessa veroon ja vähennyksiin liittyvien liiketoimien sekä vapautettujen liiketoimien kokonaismäärä, jos se on tarpeen veron määräytymisperusteen toteamiseksi.

– –

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

Kansallinen lainsäädäntö

7 Vuoden 1993 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 1993; BGBl. 1993 I, s. 565; jäljempänä UStG) 4 §:n 1 momentin b kohdan mukaan yhteisöluovutukset, jotka kuuluvat kyseisen lain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin, on vapautettu arvonlisäverosta.

8 UStG:n 6 a §:n 1 momentin mukaan yhteisöluovutuksen osalta edellytetään muun muassa sitä, että elinkeinonharjoittaja tai asiakas kuljettaa tai lähettää luovutettavan tavaran muualle yhteisön alueelle.

9 UStG:n 6 a §:n 3 momentin mukaan elinkeinonharjoittajan on todistettava, että kyseisen pykälän 1 momentin edellytykset täyttyvät. Liittovaltion valtiovarainministeriö voi Bundesratin suostumuksella päättää asetuksella siitä, miten elinkeinonharjoittajan on todistettava yhteisöluovutuksen kohteena olevien tavaroiden kuljetus tai lähetys.

10 Vuonna 1993 annetun liikevaihtoveron täytäntöönpanoasetuksen (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993; BGBl. 1993 I, s. 601) 17 a §:n 1 momentissa säädetään tämän osalta, että elinkeinonharjoittajan on tämän asetuksen soveltamisalalla todistettava yhteisöluovutuksen osalta tosittein, että se tai ostaja on kuljettanut tai lähettänyt luovutettavan tavaran muualle yhteisön alueelle.

11 Lisäksi kyseisen soveltamisasetuksen 17 c §:n 1 momentin mukaan elinkeinonharjoittajan on kirjanpidonmukaisella tavalla todistettava arvonlisäverottomuuden edellytykset. Tässä säännöksessä täsmennetään erityisesti, että se, että elinkeinonharjoittaja on täyttänyt nämä edellytykset, "on voitava havaita yksiselitteisesti kirjanpidosta ja sen on oltava helposti tarkistettavissa sieltä".

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Collée oli emoyhtiö eräälle Saksan oikeuden mukaan perustetulle rajavastuuyhtiölle (jäljempänä GmbH), joka myi henkilöautoja erään osakeyhtiön eli A:n (jäljempänä A-AG) hyväksymänä jälleenmyyjänä. Vuoden 1994 keväällä GmbH teki sopimuksen 20 esittelyauton myynnistä erään belgialaisen jälleenmyyjän eli B:n kanssa, joka maksoi GmbH:n tilille nettokauppahinnan ja GmbH:n saatua rahat nouti ajoneuvot viimeksi mainitun yhtiön toimipaikasta omalla kuljetusajoneuvollaan.

13 GmbH, joka aluesuojasyiden vuoksi pystyi vaatimaan A-AG:tä maksamaan provisiota ainoastaan lähiympäristöönsä sijoittautuneille ostajille suorittamistaan myynneistä, otti liiketoimeen mukaan välittäjäksi autokauppias S:n. Provisiota vastaan S osti muodollisesti esittelyautot ja myi ne eteenpäin. GmbH toimitti S:lle tähän fiktiiviseen myyntiin liittyvät laskut, joihin oli merkitty arvonlisävero. S jätti GmbH:lle blanko-laskulomakkeita, joita käytettiin myöhemmin ajoneuvojen luovuttamiseen B:lle S:n nimissä. S ilmoitti vuoden 1994 heinä-, elo- ja syyskuun arvonlisäveroilmoituksissaan maksaneensa sen ostohintaan sisältyvän veron, jonka GmbH oli siltä laskuttanut.

14 Finanzamtin suoritettua vuoden 1994 lokakuussa erityistarkastuksen se eväsi S:ltä oikeuden vähentää laskuista ostohintaan sisältyvä arvonlisävero, koska se katsoi GmbH:n ja S:n välisen myynnin olleen fiktiivinen, sillä S oli ollut mukana vain muodollisesti.

15 Saatuaan tietää tästä tarkastuksesta Collée ilmoitti S:lle, että vuoden 1994 heinä-, elo- ja syyskuuta koskevat laskut olivat jääneet vaille kohdetta, peruutti 25.11.1994 niitä koskevat tilikirjaukset ja kirjasi kyseiset myyntisummat "verottomat tavaran yhteisöluovutukset" -nimiselle tilille sekä käsitteli luovutuksia tämän mukaisesti vuoden 1994 marraskuuta koskevassa arvonlisäveroilmoituksessaan.

16 Finanzamt korotti 12.2.1998 tekemässään vuoden 1994 arvonlisäveroa koskevassa oikaisupäätöksessä Colléen veronalaista liikevaihtoa määrällä, joka vastaa B:lle luovutettujen autojen myyntihintaa, mutta se epäsi tältä verovapautuksen tämän luovutuksen osalta, koska tarvittavia merkintöjä ei ollut tehty säännöllisesti ja välittömästi kulloisenkin liiketoimen suorittamisen jälkeen.

17 Koska kyseisen verotuspäätöksen johdosta tehty oikaisuvaatimus ja Finanzgerichtissä nostettu kanne hylättiin, A. Collée teki Revision-valituksen Bundesfinanzhofille. Valituksensa tueksi hän vetoaa kauppasopimukseen, kauppahinnan siirtoon ja B:n suorittamasta autojen noudosta annettuun todistukseen liittyviin kirjanpidollisiin todisteisiin, joita on myöhemmin täydennetty GmbH:n B:lle lähettämillä laskuilla. Koska A. Collée itse oli vakuuttunut siitä, että nämä liiketoimintaa koskevat asiakirjat osoittavat, että kyse oli tavaran yhteisöluovutuksesta, hän pyysi kyseisen verotuspäätöksen oikaisemista siten, että vuoden 1994 alussa suoritettua esittelyajoneuvojen luovutusta pidetään verottomana.

18 Kansallinen tuomioistuin tuo esiin, että sen omasta oikeuskäytännöstä, joka koskee kolmanteen valtioon tapahtuvan viennin osalta esitettäville todisteille asetettavia vaatimuksia ja jota voidaan soveltaa myös sen käsiteltäväksi nyt saatetussa asiassa, ilmenee, että tositteet ovat kirjanpidollisen näytön kiinteä osa ja että tämän näytön osalta vaadittavat merkinnät on tehtävä säännöllisesti ja välittömästi kulloisenkin liiketoimen suorittamisen jälkeen. Todettuaan, että tämä viimeksi mainittu edellytys ei täyty nyt käsiteltävänä olevassa asiassa, kyseinen tuomioistuin pohtii sitä, miten yhteisöluovutusta koskevan todistamisvelvollisuuden ja toisaalta suhteellisuusperiaatteen välinen ristiriita on ratkaistava yhteisön oikeuden mukaisesti.

19 Koska Bundesfinanzhof katsoi, että sen käsiteltäväksi saatetun riidan ratkaisu edellyttää kuudennen direktiivin tulkintaa, se päätti näin ollen lykätä asian ratkaisemista ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Saako verohallinto kieltäytyä vapauttamasta tavaran yhteisöluovutusta, josta epäilemättä on kysymys, arvonlisäverosta yksistään sillä perusteella, että verovelvollinen ei ollut esittänyt oikeaan aikaan tämän osalta vaadittavaa kirjanpidollista todistetta?

2) Riippuuko tähän kysymykseen annettava vastaus siitä, salasiko verovelvollinen tietoisesti aluksi sen, että kysymyksessä oli tavaran yhteisöluovutus?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

20 Kysymyksillään, joita on syytä käsitellä yhdessä, kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, onko kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäistä alakohtaa tulkittava siten, että sen vastaista on se, että jäsenvaltion verohallinto kieltäytyy vapauttamasta tavaran yhteisöluovutusta, joka todella on tapahtunut, arvonlisäverosta yksistään sillä perusteella, että todistetta tällaisesta luovutuksesta ei ole esitetty oikeaan aikaan. Kyseinen tuomioistuin pohtii myös sitä, onko sillä seikalla, että verovelvollinen salasi tietoisesti aluksi sen, että kysymyksessä oli tavaran yhteisöluovutus, tältä osin merkitystä.

21 Aluksi on huomautettava, että jäsenvaltioiden velvollisuudesta vapauttaa tavaroiden yhteisöluovutukset säädetään kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa. Tästä säännöksestä seuraa, että jäsenvaltioiden on vapautettava 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 oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, joka toimii verovelvollisena muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.

22 Poikkeuksena siitä yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomana kuuluvasta perusperiaatteesta, jonka mukaan jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta kannetaan arvonlisävero (ks. erityisesti asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok. 1995, s. I-1883, 16 kohta; yhdistetyt asiat C-354/03, C-355/03

ja C-484/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006, Kok. 2006, s. I-483, 54 kohta ja yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04, Kittel ja Recolta Recycling, tuomio 6.7.2006, Kok. 2006, s. I-6161, 49 kohta), kyseinen verovapautus perustuu yhteisön sisäiseen kauppaan sovellettavaan arvonlisäverotuksen siirtymäjärjestelmään, jossa jäsenvaltioiden välisen kaupan verotus perustuu periaatteeseen, jonka mukaan verotulot kertyvät sille jäsenvaltiolle, jossa lopullinen kulutus tapahtuu (ks. asia C-184/05, Twoh International, tuomio 27.9.2007, Kok. 2007, s. I-7897, 22 kohta).

23 Sen perusteella, että yhteisöluovutus vapautetaan verosta tavaroiden yhteisön sisällä tapahtuvan lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa, mitä vastaa se, että yhteisöhankintaa verotetaan siinä jäsenvaltiossa, johon kyseinen lähetys tai kuljetus saapuu, voidaan näin ollen välttää kaksinkertainen verotus ja täten yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomana osana kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaaminen (ks. vastaavasti asia C-409/04, Teleos ym., tuomio 27.9.2007, Kok. 2007, s. I-7797, 24 ja 25 kohta).

24 On todettava, ettei yksikään kuudennen direktiivin säännös koske välittömästi kysymystä todisteista, jotka verovelvollisten on toimitettava vapautuakseen arvonlisäverosta. Kyseisen direktiivin 28 c artiklan A kohdan alkuosassa säädetään ainoastaan, että jäsenvaltioiden on määrättävä niistä edellytyksistä, joilla ne vapauttavat tavaroiden yhteisöluovutukset verosta (em. asia Twoh International, tuomion 25 kohta).

25 Kuudennen direktiivin 22 artiklassa toki määrätään verovelvollisille tiettyjä muodollisia velvoitteita, jotka koskevat kirjanpitoa, laskutusta, arvonlisäveroilmoitusta ja yhteenvetoselvityksen esittämistä verohallinnolle. Tämän saman artiklan 8 kohdassa jäsenvaltioille annetaan kuitenkin oikeus säätää muista velvoitteista, joita ne pitävät välttämättöminä veron asianmukaiseksi kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi.

26 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee kuitenkin, että toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdan nojalla ryhtyä veron asianmukaiseksi kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi, eivät saa mennä pidemmälle kuin on näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen (ks. yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok. 2000, s. I-1577, 52 kohta ja asia C-395/02, Transport Service, määräys 3.3.2004, Kok. 2004, s. I-1991, 29 kohta). Näitä toimenpiteitä ei näin ollen voida soveltaa siten, että arvonlisäverotuksen neutraalisuus vaarantuisi niiden johdosta, sillä kyseinen neutraalisuus on yksi arvonlisäveroa koskevalla yhteisön lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista (ks. asia C-454/98, Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomio 19.9.2000, Kok. 2000, s. I-6973, 59 kohta ja asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006, Kok. 2006, s. I-1609, 92 kohta).

27 Saksan hallitus väittää, että tositteilla ja kirjanpitoasiakirjoilla esitettävää näyttöä koskevat vaatimukset ovat suhteellisuusperiaatteen mukaisia, koska ne eivät järjestelmällisesti vaaranna oikeutta arvonlisäverovapautukseen yhteisöluovutuksen osalta. Näillä vaatimuksilla pyritään tavoitteeseen, josta on nimenomaisesti säädetty kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa eli oikeaan ja yksinkertaiseen veronkantoon sekä väärinkäytösten torjumiseen, ja ne ovat toisaalta tarpeellisia karusellipetosten tyyppisten petosten ehkäisemiseksi.

28 Tältä osin on todettava, että se, että pääasiassa on evätty arvonlisäverovapautus, ei ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen mukaan johdu Saksan lainsäädännön vaatimuksesta, jonka mukaan verovelvollisen on esitettävä todisteet yhteisöluovutuksesta tositteilla ja kirjanpitoasiakirjoilla. Tämä epääminen on itse asiassa seurausta Bundesfinanzhofin oikeuskäytännöstä, jonka mukaan kirjanpidolliselta todisteelta vaadittavat merkinnät on tehtävä säännöllisesti ja välittömästi kulloisenkin liiketoimen suorittamisen jälkeen, ja tämä edellytys ei täyttynyt kyseisessä asiassa, vaikka on selkeästi osoitettu, että kysymyksessä on yhteisöluovutus, minkä myös Finanzamt on sitä paitsi myöntänyt.

29 Mitä tulee ensiksikin siihen, voiko verohallinto kieltäytyä vapauttamasta yhteisöluovutusta arvonlisäverosta pelkästään sillä perusteella, että kirjanpidollinen todiste tästä luovutuksesta on esitetty myöhässä, on todettava, että kansallinen toimenpide, jonka perusteella oikeus yhteisöluovutuksen verovapautukseen riippuu pääasiassa muodollisten velvoitteiden noudattamisesta siten, että aineellisia vaatimuksia ei oteta huomioon eikä erityisesti tutkita sitä, onko näitä vaatimuksia noudatettu, menee pidemmälle kuin mikä on tarpeen veron asianmukaiseksi kantamiseksi.

30 Liiketoimia on nimittäin verotettava ottamalla huomioon niiden objektiiviset ominaisuudet (ks. erityisesti em. yhdistetyt asiat Optigen ym., tuomion 44 kohta ja em. yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 41 kohta). Sen määrittämisen osalta, onko kyseessä oleva luovutus luonteeltaan yhteisöluovutus, yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa kuitenkin, että jos luovutus täyttää kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetyt edellytykset, kyseisestä luovutuksesta ei ole maksettava arvonlisäveroa (em. asia Transport Service, määräyksen 18 ja 19 kohta).

31 Koska ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä ilmenee näin ollen pääasian osalta, että ei ole epäilystä siitä, että yhteisöluovutus on tapahtunut, verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää – kuten myös Euroopan yhteisöjen komissio perustellusti väittää – että vapautus arvonlisäverosta myönnetään, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvolliset ovat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset. Asia olisi toisin vain siinä tapauksessa, että näiden muotovaatimusten noudattamatta jättäminen estäisi luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia vaatimuksia on noudatettu. Ei kuitenkaan vaikuta siltä, että pääasiassa asia olisi näin.

32 Lisäksi on tuotava esiin, että edellytys, jonka mukaan vaaditut kirjaukset on tehtävä välittömästi liiketoimen suorittamisen jälkeen, vaikka tältä osin ei olekaan säädetty täsmällistä määräaikaa, on omiaan vaarantamaan oikeusvarmuuden periaatteen, joka kuuluu yhteisön oikeusjärjestykseen ja jota jäsenvaltioiden on noudatettava käyttäessään yhteisön direktiiveissä niille annettua toimivaltaa (ks. asia C-384/04,

Federation of Technological Industries ym., tuomio 11.5.2006, Kok. 2006, s. I-4191, 29 kohta).

33 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 35 kohdassa perustellusti esittänyt, on nimittäin tärkeää tehdä mahdolliseksi se, että verovelvollisten kirjanpidossa voidaan ottaa huomioon ne muutokset, jotka koskevat luovutuksen luokittelua yhteisöluovutukseksi ja jotka tehdään tämän liiketoimen toteuttamisen jälkeen. Tällaiset oikaisut voivat tilanteen mukaan osoittautua välttämättömiksi sellaisten olosuhteiden johdosta, jotka ovat syntyneet verovelvollisten tahdosta riippumatta. Se, että luovutus on luonteeltaan yhteisöluovutus, on näin ollen tunnustettava, kun kirjanpitoa myöhemmin oikaistaan, edellyttäen, että ne objektiiviset kriteerit täyttyvät, joihin perustuvat ne käsitteet, joilla kyseinen liiketoimi määritellään.

34 Mitä toiseksi tulee siihen, onko sillä seikalla, että verovelvollinen aluksi salasi sen, että kysymyksessä oli tavaran yhteisöluovutus, merkitystä kansalliselle tuomioistuimelle annettavan vastauksen kannalta ja voidaanko arvonlisäverosta vapauttamisen edellytykseksi näin ollen asettaa verovelvollisen vilpitön mieli, on todettava, että tähän kysymykseen annettava vastaus riippuu siitä, onko asianomaisen jäsenvaltion kannalta olemassa vaara verotulojen menettämisestä.

35 Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa C-342/87, Genius Holding, 13.12.1989 antamansa tuomion (Kok. 1989, s. 4227) 18 kohdassa nimittäin katsonut, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden varmistamiseksi jäsenvaltioiden on kansallisessa oikeusjärjestyksessään säädettävä mahdollisuudesta oikaista kaikki perusteettomasti laskutetut verot, kun laskun laatija osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä. Se kuitenkin täsmensi edellä mainitussa asiassa Schmeink & Cofreth ja Strobel antamansa tuomion 60 ja 63 kohdassa, että kun laskun laatija on oikeaaikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran, arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että perusteettomasti laskutettu vero voidaan oikaista ilman, että tällaisen oikaisun edellytykseksi voitaisiin asettaa kyseisen laatijan vilpitöntä mieltä (ks. yhdistetyt asiat C-78/02–C-80/02, Karageorgou ym., tuomio 6.11.2003, Kok. 2003, s. I-13295, 50 kohta). Nämä samat säännöt soveltuvat myös kirjanpidon oikaisemiseen yhteisöluovutuksen vapauttamiseksi verosta.

36 Kansallisen tuomioistuimen on näin ollen otettava huomioon kaikki sen käsiteltäväksi saatetun asian merkitykselliset olosuhteet ja tarkistettava, saattoiko viivästys kirjanpidollisen todisteen esittämisessä aiheuttaa verotulojen menetyksen tai vaarantaa arvonlisäveron kannon.

37 Tältä osin on todettava, että verotulojen menettämisenä ei voida pitää sitä, että sellaiseen yhteisöluovutukseen, joka oli alun perin virheellisesti katsottu maan sisällä tapahtuneeksi ja siten periaatteessa arvonlisäverolliseksi luovutukseksi, liittyvä arvonlisävero jää kantamatta. Verotuksen alueperiaatteen mukaisesti tällaiset tulot kuuluvat nimittäin sille jäsenvaltiolle, jossa lopullinen kulutus tapahtuu.

38 Kansallisen tuomioistuimen on lisäksi tarkistettava, että yhteisön sisäisen liiketoimen salaamisessa ja siinä viivästyksessä, joka tästä aiheutui siihen liittyvien tilikirjausten oikaisemisen osalta, ei ole kyse arvonlisäveropetoksesta. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeussubjektit eivät nimittäin saa vedota yhteisön oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin (ks. erityisesti em. yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 54 kohta). Lisäksi yhteisön lainsäädännön soveltamista ei voida laajentaa toimiin, jotka toteutetaan joidenkin yhteisön lainsäädännössä säädettyjen etujen väärinkäyttämiseksi (ks. vastaavasti em. asia Halifax ym., tuomion 69 kohta).

39 Senkaltaisessa tilanteessa, josta pääasiassa on kyse, välittäjään turvautumista sopimukseen perustuvien provisioiden saamiseksi ei voida kuitenkaan rinnastaa liiketoimeen, jossa on kyse veropetoksesta, eikä liioin yhteisön oikeuden väärinkäyttöön, jos on selvää, että tällaista liiketointa ei ole suoritettu perusteettoman veroedun saamiseksi.

40 Lopuksi on vielä korostettava, että yhteisön oikeus ei estä sitä, että tietyissä olosuhteissa jäsenvaltiot pitävät sen salaamista, että kysymyksessä on yhteisön sisäinen liiketoimi, arvonlisäveropetoksen yrityksenä ja että ne tällaisessa tapauksessa soveltavat kansallisen oikeutensa mukaisia sakkorangaistuksia tai maksuseuraamuksia (ks. vastaavasti em. asia Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomion 62 kohta). Kuten komissio on perustellusti esittänyt, tällaisten seuraamusten on kuitenkin aina oltava oikeassa suhteessa väärinkäytön vakavuuteen.

41 Esitettyihin kysymyksiin on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava siten, että sen vastaista on se, että jäsenvaltion verohallinto kieltäytyy vapauttamasta tavaran yhteisöluovutusta, joka todella on tapahtunut, arvonlisäverosta yksistään sillä perusteella, että todistetta tällaisesta luovutuksesta ei ole esitetty oikeaan aikaan.

42 Kun kansallinen tuomioistuin tutkii oikeutta saada vapautus tällaiseen luovutukseen liittyvästä arvonlisäverosta, sen on otettava huomioon se seikka, että verovelvollinen on aluksi täysin tietoisesti salannut sen, että kysymyksessä on yhteisöluovutus, vain siinä tapauksessa, että on olemassa vaara verotulojen menettämisestä ja että verovelvollinen ei ole täysin poistanut tätä vaaraa.

Oikeudenkäyntikulut

43 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 asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY, 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava siten, että sen vastaista on se, että jäsenvaltion verohallinto kieltäytyy vapauttamasta tavaran yhteisöluovutusta, joka todella on tapahtunut, arvonlisäverosta yksistään sillä perusteella, että todistetta tällaisesta luovutuksesta ei ole esitetty oikeaan aikaan.

Kun kansallinen tuomioistuin tutkii oikeutta saada vapautus tällaiseen luovutukseen liittyvästä arvonlisäverosta, sen on otettava huomioon se seikka, että verovelvollinen on aluksi täysin tietoisesti salannut sen, että kysymyksessä on yhteisöluovutus, vain siinä tapauksessa, että on olemassa vaara verotulojen menettämisestä ja että verovelvollinen ei ole täysin poistanut tätä vaaraa.

Allekirjoitukset