YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

27 päivänä syyskuuta 2007 *

Asiassa C-184/05,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 22.4.2005 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 25.4.2005, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Twoh International BV

vastaan

Staatssecretaris van Financiën,

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: hollanti.

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

– Twoh International BV, edustajanaan advocaat J. H. Sassen,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään H. G. Sevenster, M. de Mol ja P. van Ginneken,

– Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja C. Jurgensen-Mercier,

– Irlanti, asiamiehenään D. O'Hagan, avustajinaan E. Fitzsimons, SC, ja B. Conway, BL,

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

– Puolan hallitus, asiamiehenään T. Nowakowski,

– Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Fernandes ja C. Lança,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja A. Weimar,

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 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18; jäljempänä kuudes direktiivi), 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan, luettuna yhdessä jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15), sellaisena kuin se on muutettuna 25.2.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1; jäljempänä keskinäisestä avusta annettu direktiivi), ja

hallinnollisesta yhteistyöstä välillisen verotuksen (ALV) alalla 27.1.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 218/92 (EYVL L 24, s. 1; jäljempänä hallinnollisesta yhteistyöstä annettu asetus) kanssa, tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Twoh International BV (jäljempänä Twoh) ja Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön valtiosihteeri) ja jonka taustalla on arvonlisäveroa koskenut jälkiverotuspäätös, joka kohdistuu yhtiön vuonna 1996 tekemiin tavaroiden yhteisöluovutuksiin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

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 Kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

"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 oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, joka toimii verovelvollisena muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa."

Keskinäisestä avusta annettu direktiivi

5 Keskinäisestä avusta annetun direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on tämän direktiivin mukaisesti vaihdettava keskenään kaikkia tietoja, jotka voivat mahdollistaa niille tulo- ja varallisuusverojen asianmukaisen määräämisen, sekä kaikkia tietoja, jotka liittyvät seuraavien välillisten verojen määräämiseen:

– arvonlisäverot,

– –"

6 Keskinäisestä avusta annetun direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen voi pyytää toisen jäsenvaltion toimivaltaiselta viranomaiselta 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja yksittäistapausta koskevia tietoja. Sen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen, jolta tietoja pyydetään, ei tarvitse täyttää tätä pyyntöä, jos on ilmeistä, ettei tietoja pyytävän jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen ole täysin hyödyntänyt omia tavanomaisia tietolähteitään, vaikka tämä pyydetyt tiedot saadakseen olisi kyseisissä olosuhteissa voinut sen tehdä vaarantamatta tavoitellun tuloksen saavuttamista."

Hallinnollisesta yhteistyöstä annettu asetus

7 Hallinnollisesta yhteistyöstä annetun asetuksen 4 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Edellä 1 kohdan mukaisesti koottujen tietojen perusteella ja yksinomaan veropetoksen torjumiseksi jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen on, aina kun viranomainen katsoo sen välttämättömäksi tavaroiden yhteisöhankintojen valvonnan kannalta, saatava ilman eri toimenpiteitä ja viipymättä seuraavat tiedot, jotka voivat myös olla suoraan viranomaisten saatavissa:

– 2 kohdan toisessa luetelmakohdassa tarkoitettuja luovutuksia suorittaneiden henkilöiden arvonlisäverotunnisteet,

sekä

– kunkin henkilön kullekin kyseiselle 2 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitetun arvonlisäverotunnisteen saaneelle henkilölle suorittamien tällaisten luovutusten kokonaisarvo; arvot on ilmoitettava kultakin kalenterivuoden neljännekseltä tiedot antavan jäsenvaltion valuuttana."

8 Hallinnollisesta yhteistyöstä annetun asetuksen 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Jos 4 artiklan perusteella annetut tiedot ovat riittämättömät, jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen voi tietyissä tapauksissa milloin tahansa pyytää lisää tietoja. Pyynnön saavan viranomaisen on annettava tiedot mahdollisimman pian ja viimeistään kolmen kuukauden kuluttua pyynnön vastaanottamisesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitetussa tapauksessa pyynnön saavan viranomaisen on annettava pyytävälle viranomaiselle ainakin sellaisten laskujen numerot, päivämäärät ja arvot, jotka liittyvät tiettyihin kyseisissä jäsenvaltioissa olevien henkilöiden välillä suoritettuihin liiketoimiin."

9 Hallinnollisesta yhteistyöstä annetun asetuksen 6 artiklan 4 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jokaisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen on huolehdittava, että henkilöt, joita tavaroiden yhteisöluovutukset tai yhteisöpalvelujen suoritukset koskevat, ovat oikeutetut saamaan vahvistuksen tietyn henkilön arvonlisäverotunnisteen voimassaolosta."

10 Tietojen vaihdon edellytykset vahvistetaan hallinnollisesta yhteistyöstä annetun asetuksen III osastossa, jonka 7 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Jäsenvaltion pyynnön saavan viranomaisen on annettava toisen jäsenvaltion pyytävälle viranomaiselle 5 artiklan 2 kohdassa tarkoitetut tiedot, jos:

– pyytävän viranomaisen tietopyyntöjen lukumäärä ja luonne tiettynä ajanjaksona eivät aiheuta pyynnön saavalle viranomaiselle suhteetonta hallinnollista rasitusta,

– pyytävä viranomainen on käyttänyt kaikki tavanomaiset tietolähteet, joita se kyseisissä olosuhteissa on voinut käyttää saadakseen pyydetyt tiedot tavoitellun lopputuloksen saavuttamista vaarantamatta,

– pyytävä viranomainen pyytää virka-apua ainoastaan, jos se voi antaa vastaavaa virka-apua toisen jäsenvaltion pyytävälle viranomaiselle."

Kansallinen lainsäädäntö

11 Liikevaihtoverolain (Wet op de omzetbelasting 1968, jäljempänä vuoden 1968 laki), joka annettiin 28.6.1968 (Staatsblad 1968, nro 329), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan, 9 §:n 2 momentin b kohdan mukaan tämän lain liitteenä olevassa taulukossa II mainittujen tavaroiden ja palvelujen luovutusten verokanta on nolla, jos yleisin hallinnollisin toimenpitein vahvistetut edellytykset täyttyvät.

12 Mainitussa taulukossa II olevan 6 kohdan a alakohdassa säädetään, että nollaverokanta koskee "tavaroita, jotka kuljetetaan toiseen jäsenvaltioon, koska nämä tavarat ovat siellä yhteisöluovutusta koskevan veron alaisia".

13 Vuoden 1968 lain täytäntöönpanoasetuksen (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968) 12 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Oikeus soveltaa nollaverokantaa [vuoden 1968] lakiin liitetyssä taulukossa II tarkoitettuihin luovutuksiin on voimassa vain, jos asiakirjoista ilmenee, että tätä verokantaa voidaan soveltaa."

14 Valtiovarainministeriön valtiosihteerin 20.6.1995 tekemän päätöksen (Besluit van de Staatssecretaris van Financiën), joka koskee yhteisöluovutusten verotusta, 4.3 kohdassa todetaan seuraavaa:

"Jos tavarat toimitetaan ulkomaiselle ostajalle ehdoin 'tehtaalta' tai 'varastosta' (noutokaupat), on mahdollista, että se, että kysymyksessä on tavaroiden yhteisömyynti, ei käy ilmi rahtikirjasta tai luovuttajan omasta kuljetushallintokirjanpidosta.

Kuitenkin voidaan ajatella, että on olemassa sellaisia olosuhteita, joissa tavaran luovuttaja voi olla myös kyseisessä tilanteessa vakuuttunut siitä, että ulkomainen ostaja kuljettaa tavarat toiseen jäsenvaltioon. Hallinnolla jo olevien asiakirjojen ja todistusten lisäksi ostajan on oltava vakioasiakas, paitsi mikäli tavaran luovuttaja tietää, että sen tälle ostajalle yhteisömyyntinä myymistä tavaroista on aiheutunut ongelmia ja että ostaja on antanut lisäksi seuraavassa mainitun ilmoituksen.

Tässä luovutetut tavarat vastaanottavan henkilön allekirjoittamassa kirjallisessa ilmoituksessa on oltava vähintään ostajan nimi ja, jos ostaja ei ota henkilökohtaisesti vastaan tavaroita, tavarat ostajan nimissä vastaanottavan henkilön nimi, sen ajoneuvon rekisterinumero, jolla tavarat on määrä kuljettaa, sen laskun numero, jossa luovutetut tavarat on yksilöity, paikka, jonne noutajan on määrä kuljettaa tavarat, sekä sitoumus siitä, että ostaja on valmis antamaan verohallinnolle pyydettäessä tarkempia tietoja tavaroiden määränpäästä. Tämän ilmoituksen malli on ohessa.

Sellaisten noutokauppojen kohdalla, joissa ostaja ei ole vakioasiakas, joissa tavarat maksetaan käteisellä ja joissa tavaroiden luovuttajalla ei ole myöskään käytettävissään asiakirjoja, jotka voisivat todistaa myynnin olevan yhteisöluovutus, eli niissä tapauksissa, joissa ulkomaisen ostajan nimiin laaditun laskun (jossa mainitaan ostajan ulkomainen arvonlisäveronumero) lisäksi ei ole olemassa mitään muuta asiakirjaa, josta kävisi ilmi, että kysymyksessä on tavaroiden yhteisöluovutus, tavaroiden luovuttaja ei voi perustella vaatimusta, jonka mukaan tavaroita koskevan arvonlisäveroprosentin olisi oltava nolla. Tavaroiden luovuttaja voi välttää tällaisessa tilanteessa jälkiverotusta koskevan riskin sillä, että se laskuttaa ostajalta alankomaalaisen arvonlisäveron. Jos ostaja siirtää tavarat toiseen jäsenvaltioon, sen on ilmoitettava tästä Alankomaiden verohallinnolle. Se voi sen jälkeen vähentää laskuun merkityn Alankomaiden arvonlisäveron."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

15 Twoh-niminen yhtiö, jonka kotipaikka on Alankomaissa, toimitti vuonna 1996 tietokoneita yrityksille, joiden kotipaikka on Italiassa. Myyntisopimusten mukaan osapuolet käyttävät kaupan lauseketta "tehtaalta" ("ex-works" tai EXW), joka kuuluu

kansainvälisen kauppakamarin vahvistamiin kansainvälisen kaupan lausekkeisiin (Incoterms 2000 -lausekkeet). Tämän lausekkeen käyttö tarkoittaa sitä, että Twohin piti vain asettaa tavarat ostajien saataville Alankomaissa sijaitsevaan varastoon, ja ostajat olivat vastuussa kuljetuksesta Italiaan.

16 Twohin italialaiset asiakkaat eivät ole toimittaneet sille Alankomaiden verolainsäädännössä edellytettyä selvitystä siitä, että nämä luovutukset ovat yhteisöluovutuksia, millä perusteella ne voitaisiin vapauttaa arvonlisäverosta Alankomaissa. Twoh on kuitenkin aina olettanut, että sen tekemät luovutukset ovat yhteisöluovutuksia, joihin sovelletaan arvonlisäveron nollaverokantaa. Näin ollen se kirjoitti laskuja, joihin ei sisältynyt arvonlisäveroa, eikä se siten myöskään maksanut arvonlisäveroa näistä luovutuksista.

17 Veroviranomaiset katsoivat tilintarkastuksen jälkeen, ettei ole osoitettu, että tavarat olisi lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon, ja näin ollen arvonlisävero on jätetty virheellisesti maksamatta. Tämän vuoksi se osoitti Twohille ajanjaksoa 1.1.–31.12.1996 koskevan jälkiverotuspäätöksen, jonka mukaan arvonlisäveroa on maksettava pelkästään maksettavana verona 1 466 629 Alankomaiden guldenia, johon lisätään 100 prosentin suuruinen veronkorotus.

18 Twoh teki oikaisuvaatimuksen tästä arvonlisäveroa koskevasta jälkiverotuspäätöksestä. Oikaisumenettelyn yhteydessä se nimenomaisesti vaati Alankomaiden veroviranomaisia pyytämään keskinäisestä avusta annetun direktiivin ja hallinnollisesta yhteistyöstä annetun asetuksen mukaisesti Italian toimivaltaisilta viranomaisilta sellaisia tietoja, joiden avulla voitaisiin osoittaa, että kyse on yhteisöluovutuksista. Veroviranomaiset eivät täyttäneet tätä pyyntöä ja pitivät arvonlisäveroa koskevan jälkiverotuspäätöksen voimassa.

19 Twoh valitti tästä päätöksestä Gerechtshof te Arnhemiin, joka kumosi päätöksen kolmen luovutuksen osalta ja alensi vastaavasti jälkikäteen perittävää veroa, kun kantaja oli toimittanut näytön kyseessä olevista luovutuksista. Kansallinen tuomioistuin katsoi kuitenkin, että Alankomaiden veroviranomaisilla ei ole velvollisuutta pyytää Italian toimivaltaisia viranomaisia tutkimaan määränpäänä olevassa jäsenvaltiossa, ovatko kyseessä olevat tavarat todellakin saapuneet sinne. Twoh teki Gerechtshof te Arnhemin tuomiota vastaan kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandenissa.

20 Koska Hoge Raad der Nederlanden katsoi, että sen käsiteltävänä olevassa riita-asiassa on kyse yhteisön oikeuden tulkinnasta, joka koskee näyttöä kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetusta tavaroiden lähetyksestä tai kuljetuksesta, se lykkäsi asian käsittelyä ja esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisupyynnön:

"Onko kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan alkuosaa ja a alakohtaa – kun sitä luetaan yhdessä direktiivin [77/799] ja asetuksen [N:o 218/92] kanssa – tulkittava siten, että jos tavaroiden saapumisjäsenvaltio ei ole toimittanut omaaloitteisesti relevantiksi katsottavia tietoja, tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltion on pyydettävä tietoja siltä jäsenvaltiolta, johon tavaroiden väitetään saapuneen, ja otettava näiden tietojensaantipyyntöjen tulokset huomioon tavaroiden lähetystä tai kuljetusta koskevan näytön tutkinnassa?"

Ennakkoratkaisukysymys

21 Kansallinen tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, onko kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäistä alakohtaa, luettuna yhdessä keskinäisestä avusta annetun direktiivin ja hallinnollisesta yhteistyöstä annetun asetuksen kanssa, tulkittava siten, että yhteisöluovutukseen liittyvän tavaroiden

lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltion veroviranomaisten on pyydettävä tietoja luovuttajan ilmoittaman määränpäänä olevan jäsenvaltion viranomaisilta sen määrittelemiseksi, ovatko tavarat tosiasiallisesti olleet yhteisöluovutuksen kohteena.

22 Ensiksi on muistutettava, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1) käyttöön otetussa yhteisön sisäiseen kauppaan sovellettavassa arvonlisäveron siirtymäjärjestelmässä jäsenvaltioiden välisen kaupankäynnin verotus perustuu periaatteeseen, jonka mukaan verotulot kertyvät sille jäsenvaltiolle, jossa lopullinen kulutus tapahtuu. Jokaiseen yhteisöhankintaan, jota verotetaan kuudennen direktiivin 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan nojalla siinä jäsenvaltiossa, johon tavaroiden yhteisön sisäinen lähetys tai kuljetus saapuu, liittyy välttämättä kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan nojalla veroton luovutus siinä jäsenvaltiossa, josta tämä lähetys tai kuljetus alkaa (ks. asia C-245/04, EMAG Handel Eder, tuomio 6.4.2006, Kok. 2006, s. I-3227, 29 kohta ja asia C-409/04, Teleos ym., tuomio 27.9.2007, Kok. 2007, s. I-7797, 22 ja 24 kohta).

23 Niiden edellytysten osalta, joilla kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettua tavaroiden yhteisöluovutuksen verovapautta sovelletaan, on viitattava yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Teleos ym. antaman tuomion 42 kohtaan, jossa se on katsonut olevan välttämätöntä tässä tarkoituksessa, että omistajalle kuuluva määräämisvalta tavaraan on siirtynyt ostajalle ja luovuttaja osoittaa, että kyseinen tavara on lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon ja että tämän lähettämisen tai kuljettamisen johdosta tavara on fyysisesti poistunut luovutusjäsenvaltion alueelta.

24 Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi todennut edellä mainitussa asiassa Teleos ym. antamansa tuomion 44 kohdassa, että jäsenvaltioiden välisten rajatarkastusten

poistamisen jälkeen veroviranomaiset tarkastavat verovelvollisten toimittaman näytön ja niiden antamien ilmoitusten perusteella, ovatko tavarat fyysisesti poistuneet luovutusjäsenvaltion alueelta.

25 On todettava, ettei yksikään kuudennen direktiivin säännös koske välittömästi kysymystä todisteista, jotka verovelvollisten on toimitettava. Sen 28 c artiklan A kohdan alkuosassa säädetään ainoastaan, että jäsenvaltioiden on määrättävä niistä edellytyksistä, joilla ne vapauttavat tavaroiden yhteisöluovutukset verosta. Jäsenvaltioiden on käyttäessään toimivaltaansa kuitenkin noudatettava yhteisön oikeuden yleisiä periaatteita, joihin kuuluvat muun muassa oikeusvarmuuden periaate ja suhteellisuusperiaate (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, Molenheide ym., tuomio 18.12.1997, Kok. 1997, s. I-7281, 48 kohta sekä asia C-384/04, Federation of Technological Industries ym., tuomio 11.5.2006, Kok. 2006, s. I-4191, 29 ja 30 kohta).

26 Tältä osin on todettava, kuten Euroopan yhteisöjen komissio perustellusti esittää, että periaate, jonka mukaan todistustaakka oikeudesta poikkeuskohteluun tai verovapauteen kuuluu sille, joka vetoaa tuollaiseen oikeuteen, on yhteisön oikeudessa asetettujen rajojen alainen. Kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan soveltamisen osalta tavaroiden luovuttajan on siten esitettävä näyttö siitä, että tämän tuomion 23 kohdassa mainitut verovapauden edellytykset täyttyvät.

27 Tässä yhteydessä on todettava, että yhteisöjen tuomioistuin on katsonut edellä mainitussa asiassa Teleos ym. antamansa tuomion 50 kohdassa, että olisi oikeusvarmuuden periaatteen vastaista, että jäsenvaltio, joka on säätänyt yhteisöluovutusta koskevan vapautuksen soveltamisen edellytyksistä vahvistamalla muun muassa luettelon toimivaltaisille viranomaisille esitettävistä asiakirjoista ja joka on aluksi hyväksynyt luovuttajan esittämät asiakirjat verovapautuksen saamiseen oikeuttavana näyttönä, voisi jälkeenpäin velvoittaa kyseisen luovuttajan suorittamaan tähän luovutukseen liittyvän arvonlisäveron silloin, kun ilmenee, että sellaisen petoksen

johdosta, johon hankkija on syyllistynyt ja josta luovuttajalla ei ollut eikä voinut olla tietoa, asianomaiset tavarat eivät todellisuudessa ole poistuneet luovutusjäsenvaltion alueelta.

28 Toisin kuin edellä mainitussa asiassa Teleos ym., tässä ennakkoratkaisupyynnössä ei käsitellä sen tarkemmin Twohin vilpitöntä mieltä eikä siitä ilmene, syyllistyikö sen asiakas petokseen. Ratkaisevaa käsiteltävänä olevassa asiassa on se, että Twoh, joka ei voinut toimittaa tarvittavaa näyttöä tavaroiden tosiasiallisesta toimittamisesta määränpäänä olevaan jäsenvaltioon, vaati keskinäisestä avusta annetun direktiivin ja hallinnollisesta yhteistyöstä annetun asetuksen nojalla veroviranomaisia pyytämään viimeksi mainitun jäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta tietoja, joilla voitaisiin osoittaa, että nämä luovutukset ovat yhteisöluovutuksia. Tämän vuoksi on kysyttävä, onko verohallinto velvollinen täyttämään tuollaisen pyynnön.

29 Vastaus tähän kysymykseen voidaan johtaa keskinäisestä avusta annetun direktiivin ja hallinnollisesta yhteistyöstä annetun asetuksen tavoitteesta ja sisällöstä.

30 Ensiksi näiden kahden yhteisön säädöksen tavoitteesta on todettava, että keskinäisestä avusta annetun direktiivin ensimmäisestä ja toisesta perustelukappaleesta sekä hallinnollisesta yhteistyöstä annetun asetuksen kolmannesta perustelukappaleesta johtuu, että niillä pyritään estämään veropetoksia ja veron kiertämistä ja mahdollistamaan jäsenvaltioille, että ne voivat vahvistaa perittävän veron määrän oikein (ks. vastaavasti asia C-420/98, W. N., tuomio 13.4.2000, Kok. 2000, s. I-2847, 15 ja 22 kohta sekä hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla ja asetuksen (ETY) N:o 218/92 kumoamisesta 7.10.2003 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1798/2003 (EUVL L 264, s. 1) osalta asia C-533/03, komissio v. neuvosto, tuomio 26.1.2006, Kok. 2006, s. I-1025, 49 ja 52 kohta).

31 Toiseksi on todettava mainittujen yhteisön säädösten sisällöstä, että keskinäisestä avusta annetun direktiivin ja hallinnollisesta yhteistyöstä annetun asetuksen otsakkeista käy ilmi, että ne on annettu jäsenvaltioiden veroviranomaisten yhteistyön ohjaamiseksi. Kuten sekä komissio että julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 23 kohdassa esittävät perustellusti, näillä säädöksillä ei anneta mitään oikeuksia yksityisille, lukuun ottamatta sitä, että ne ovat hallinnollisesta yhteistyöstä annetun asetuksen 6 artiklan 4 kohdan mukaisesti oikeutettuja saamaan vahvistuksen "tietyn henkilön arvonlisäverotunnisteen" voimassaolosta.

32 Keskinäisestä avusta annetun direktiivin mukaan kansalliset viranomaiset voivat veropetosten torjumiseksi pyytää tietoja, joita ne eivät voi itse saada. Näin ollen se seikka, että yhteisön lainsäätäjä on käyttänyt sekä tämän direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa että hallinnollisesta yhteistyöstä annetun asetuksen 5 artiklan 1 kohdassa sanaa "voi", osoittaa, että viranomaisilla on tosin mahdollisuus pyytää tuollaisia tietoja toisen jäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta mutta että heillä ei ole velvollisuutta siihen. Jokaisen yksittäisen jäsenvaltion on arvioitava tapauskohtaisesti, puuttuuko siltä tietoja tuohon jäsenvaltioon sijoittautuneiden verovelvollisten liiketoimista, ja päätettävä, onko näissä tapauksissa perusteltua pyytää tietoja toiselta jäsenvaltiolta.

33 Lisäksi mainituissa yhteisön säädöksissä säädetään myös jäsenvaltioiden välisen yhteistyön rajoista, koska sen valtion viranomaiset, jolta tietoja on pyydetty, eivät ole velvollisia toimittamaan pyydettyjä tietoja kaikissa olosuhteissa. Hallinnollisesta yhteistyöstä annetun asetuksen 7 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa nimittäin säädetään, että tietopyyntöjen lukumäärä ja luonne tiettynä ajanjaksona eivät saa aiheuttaa pyynnön saavalle viranomaiselle suhteetonta hallinnollista rasitusta. Lisäksi tämän säännöksen toisen luetelmakohdan ja keskinäisestä avusta annetun direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan pyynnön saavalla viranomaisella ei ole velvollisuutta antaa tietoja, jos pyytävän jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen ei ole käyttänyt kaikkia omia tavanomaisia tietolähteitään.

34 Tästä seuraa, että keskinäisestä avusta annetun direktiivin ja hallinnollisesta yhteistyöstä annetun asetuksen tavoitteena ei ole ollut sellaisen jäsenvaltioiden veroviranomaisten välisen tietojenvaihtojärjestelmän käyttöön ottaminen, jota hyödyntämällä ne voisivat todeta, ovatko verovelvollisen, joka ei voi itse toimittaa tarvittavaa näyttöä, tekemät luovutukset yhteisöluovutuksia.

35 Tätä toteamusta tukee myös toimivaltaisten viranomaisten keskinäistä yhteistyötä välittömien verojen alalla koskeva yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö, jota voidaan analogisesti soveltaa pääasiassa kyseessä olevaan tilanteeseen. Tämän oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltio voi aina pyytää keskinäisestä avusta annetun direktiivin nojalla toisen jäsenvaltion toimivaltaisia viranomaisia toimittamaan sille kaikki tiedot, joiden perusteella se voi vahvistaa veron määrän oikein. Mikään ei kuitenkaan estä kyseisiä veroviranomaisia vaatimasta verovelvollista esittämään niiden tarpeelliseksi katsomat todisteet sen arvioimiseksi, voidaanko vaadittu vähennys myöntää (ks. asia C-55/98, Vestergaard, tuomio 28.10.1999, Kok. 1999, s. I-7641, 26 kohta ja asia C-136/00, Danner, tuomio 3.10.2002, Kok. 2002, s. I-8147, 49 ja 50 kohta).

36 Lisäksi ne tiedot, joita jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset voivat pyytää keskinäisestä avusta annetun direktiivin perusteella, ovat kaikki sellaiset tiedot, jotka ne katsovat tarpeellisiksi voidakseen niiden sovellettavana olevan lainsäädännön perusteella vahvistaa veron määrän oikein. Tällä direktiivillä ei mitenkään vaikuteta näiden viranomaisten toimivaltaan arvioida muun muassa sitä, täyttyvätkö tässä lainsäädännössä tietyille vähennyksille asetetut edellytykset (ks. vastaavasti em. asia Vestergaard, tuomion 28 kohta).

37 Lopuksi on lisättävä, että vaikka luovutusjäsenvaltion veroviranomaiset olisivat saaneet määränpäänä olevalta jäsenvaltiolta tiedon siitä, että ostaja on antanut viimeksi mainitun jäsenvaltion veroviranomaisille ilmoituksen yhteisöluovutuksesta,

ei tuollainen ilmoitus ole ratkaiseva todiste siitä, että tavarat ovat tosiasiallisesti poistuneet luovutusjäsenvaltiosta (ks. em. asia Teleos ym., tuomion 71 ja 72 kohta).

38 Edellä esitetty huomioon ottaen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäistä alakohtaa, luettuna yhdessä keskinäisestä avusta annetun direktiivin ja hallinnollisesta yhteistyöstä annetun asetuksen kanssa, on tulkittava siten, että yhteisöluovutukseen liittyvän tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltion veroviranomaiset eivät ole velvollisia pyytämään tietoja luovuttajan ilmoittaman määränpäänä olevan jäsenvaltion viranomaisilta.

Oikeudenkäyntikulut

39 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 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäistä alakohtaa, luettuna yhdessä jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 25.2.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/12/ETY, ja hallinnollisesta yhteistyöstä välillisen verotuksen (ALV) alalla 27.1.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 218/92 kanssa, on tulkittava siten, että yhteisöluovutukseen liittyvän tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltion veroviranomaiset eivät ole velvollisia pyytämään tietoja luovuttajan ilmoittaman määränpäänä olevan jäsenvaltion viranomaisilta.

Allekirjoitukset