YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

21 päivänä helmikuuta 2008 *

Asiassa C-271/06,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 2.3.2006 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 22.6.2006, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG

vastaan

Finanzamt Malchin,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit G. Arestis (esittelevä tuomari), E. Juhász, J. Malenovský ja T. von Danwitz,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: J. Mazák,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG, edustajinaan Rechtsanwalt V. Booten ja Rechtsanwalt J. Sprado,

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

– Puolan hallitus, asiamiehenään E. Ośniecka-Tamecka,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään D. Triantafyllou,

kuultuaan julkisasiamiehen 25.10.2007 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) 15 artiklan 2 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty oikeudenkäynnissä, jossa ovat asianosaisina Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG (jäljempänä Netto Supermarkt) ja Finanzamt Malchin (verovirasto, jäljempänä Finanzamt) ja jossa on kyse siitä, että Finanzamt kieltäytyy myöntämästä Netto Supermarktille vapautusta arvonlisäverosta vuosilta 1995–1998.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Kuudennen direktiivin 15 artiklassa, jonka otsikko on ”Yhteisön ulkopuolelle suoritettujen vientitoimien ja niihin verrattavien liiketoimien sekä kansainvälisten kuljetusten vapautukset”, säädetään 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:

– –

2. maan alueelle sijoittautumattoman ostajan toimesta tai tämän lukuun yhteisön ulkopuolelle lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden luovutukset, lukuun ottamatta ostajan itse kuljettamia tavaroita, jotka käytetään huvipursien ja yksityislentokoneiden tai muiden yksityiskäytössä olevien kulkuneuvojen varustamiseen, polttoaineen tankkaukseen ja varastojen täydennykseen;

   Jos toimitukset koskevat matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavia tavaroita, tämä vapautus voidaan myöntää edellyttäen, että:

   – matkustaja ei ole sijoittautunut yhteisön alueelle;

   – tavarat kuljetetaan yhteisön ulkopuolelle kolmen kuukauden kuluessa siitä kuukaudesta, jona toimitus suoritettiin;

– toimituksen kokonaisarvo, arvonlisävero mukaan lukien, on kansallisena valuuttana enemmän kuin 175 [euroa], määriteltynä direktiivin 69/169/ETY – – 7 artiklan 2 kohdan mukaisesti; jäsenvaltiot voivat kuitenkin vapauttaa verosta toimituksen, jonka kokonaisarvo on tätä määrää pienempi.

Toisessa alakohdassa:

– matkustajalla, joka ei ole sijoittautunut yhteisön alueelle, tarkoitetaan matkustajaa, jonka kotipaikka tai pysyvä asuinpaikka ei sijaitse yhteisön alueella. Tässä säännöksessä kotipaikalla tai pysyvällä asuinpaikalla tarkoitetaan paikkaa, joka on sellaisena mainittu passissa, henkilöllisyystodistuksessa tai muussa sen jäsenvaltion tunnustamassa henkilöllisyysasiakirjassa, jonka alueella toimitus tapahtuu,

– vienti osoitetaan esittämällä lasku tai laskun sijasta tosite, jonka se tullitoimipaikka on vahvistanut, jonka kautta tavarat poistuvat yhteisöstä.

Kunkin jäsenvaltion on toimitettava komissiolle näytteet leimoista, joita se käyttää antaessaan kolmannen alakohdan toisessa luetelmakohdassa tarkoitetun hyväksymismerkinnän. Komissio toimittaa tämän tiedon muiden jäsenvaltioiden veroviranomaisille.

– –”

Kansallinen säännöstö

4 Yhteisömyynnin osalta vuoden 1993 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, s. 565; jäljempänä UStG) 6 a §:n 4 momentissa on luottamuksensuojaan liittyvä säännös, jonka sanamuoto on seuraava:

”Jos elinkeinonharjoittaja on käsitellyt tavaroiden luovutusta verottomana, vaikka 1 momentin edellytykset eivät täyttyneet, tavaroiden luovutus on kuitenkin katsottava verottomaksi, jos sen käsittely verottomana perustuu ostajan antamiin vääriin tietoihin eikä elinkeinonharjoittaja voinut havaita näitä tietoja vääriksi edes kaupalliselta toimijalta edellytettyä asianmukaista huolellisuutta noudattaen. Tässä tapauksessa ostaja on velvollinen maksamaan maksamatta jääneen veron.”

5 Tällaista luottamuksensuojasäännöstä ei ole kansallisessa lainsäädännössä kolmansiin maihin tapahtuvien vientiluovutusten osalta.

6 Lisäksi yleisistä verosäännöksistä annetun vuoden 1977 lain (Abgabenordnung 1977) 227 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Veroviranomaiset voivat osaksi tai kokonaan vapauttaa verovelvollisen veroista, jotka perustuvat verovelkasuhteeseen, jos veron kantaminen olisi yksittäistapauksessa kohtuutonta; samoin edellytyksin jo maksetut määrät voidaan palauttaa tai hyvittää.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

7 Netto Supermarkt, jolla on Mecklenburg-Vorpommernin osavaltiossa useita halpamyymälöitä, palautti vuosina 1992–1998 asiakkailleen tuhansia Saksan markkoja, jotka nämä asiakkaat olivat maksaneet liikevaihtoverona. Se päätti palauttaa veron kolmansien maiden kansalaisille, jos nämä kansalaiset pystyivät esittämään todisteet ei-kaupallisella matkalla ostettujen tavaroiden viennistä yhteisön ulkopuolelle, ja tällaisina todisteina olivat yhtäältä tullileima, joka oli puoliksi kassakuitissa ja puoliksi tullilomakkeessa, ja toisaalta se, että ulkomaan kansalainen esitti passinsa.

8 Vuonna 1998 Netto Supermarkt pyysi Hauptzollamt Neubrandenburgia (Neubrandenburgin päätullitoimipaikka) tarkastamaan, oliko tullileima nro 73 ja tullilomakkeet, joissa se oli, väärennettyjä. Mainittu päätullitoimipaikka vastasi ensin, että näin ei ollut, mutta sitten ilmoitti Netto Supermarktille, että uudessa tutkimuksessa oli paljastunut, että tämän sille toimittamat asiakirjat olivat väärennettyjä. Sitten verovalvontayksikkö totesi, että vuosina 1993–1998 Puolan kansalaiset olivat väärentäneet suuren määrän todisteita tavaroiden viennistä väärennetyillä tullilomakkeilla tai että näihin väitettyihin todisteisiin oli laitettu väärennetty tullileima. Mainitut Puolan kansalaiset hakivat tällä tavalla liikevaihtoveron palautusta Netto Supermarktilta, ja tämä myönsi sen heille.

9 Vuonna 1999 Finanzamt velvoitti Netto Supermarktin maksamaan vuosilta 1993–1998 lisää liikevaihtoveroa määrän, joka vastasi näinä vuosina tosiasiallisesti toteutunutta liikevaihtoa.

10 Finanzamt hylkäsi 14.2.2000 tekemällään päätöksellä Netto Supermarktin pyynnön saada jälkikäteen vapautus liikevaihtoverosta mainituilta vuosilta. Netto Supermarkt teki oikaisuvaatimuksen tästä hylkäyspäätöksestä.

11 Finanzamt hyväksyi 3.5.2000 tekemällään päätöksellä tämän oikaisuvaatimuksen vain osittain. Se myönsi vapautuksen liikevaihtoverosta vuosilta 1993 ja 1994, sillä näiden vuosien verotuspäätöksiä ei enää voitu muuttaa, ja myönsi vapautuksen koroista vuosilta 1993–1997. Finanzamt hylkäsi muilta osin Netto Supermarktin tekemän oikaisuvaatimuksen ja katsoi, että tämä oli velvollinen maksamaan mainitun veron, sillä se ei voinut esittää asianmukaisessa muodossa olevia todisteita viennistä, johon verovapautus perustuu. Finanzamtin mukaan Netto Supermarktin olisi pitänyt tarkastaa aikaisemmin vientiä koskevien todisteiden aitous ja se olisi voinut asianmukaista huolellisuutta noudattamalla estää sen, että petos jatkui useita vuosia. Lisäksi se katsoi, että sillä, että Netto Supermarkt oli osallistunut tosiseikkojen selvittämiseen, ei ollut merkitystä tämän yhtiön maksettavaksi tulevan liikevaihtoveron määrän kannalta.

12 Sittemmin Netto Supermarkt valitti Finanzgerichtiin tästä 3.5.2000 tehdystä osittaista hylkäämistä koskevasta päätöksestä ja vaati vapautusta liikevaihtoverosta, jota vaadittiin jälkikäteen vuosilta 1995–1998. Finanzgericht hylkäsi tämän valituksen.

13 Netto Supermarkt teki sitten Bundesfinanzhofiin Revision-valituksen, jossa se väittää, että Finanzgerichtin olisi pitänyt vapauttaa verosta tavaroiden myynti puolalaisille ostajille soveltaen analogisesti UStG:n 6 a §:n 4 momentin mukaista luottamuksensuojaa koskevaa kansallista sääntöä, jota sovelletaan yhteisön sisällä. Tässä valituksessa Netto Supermarkt vetoaa myös yleisistä verosäännöksistä annetun vuoden 1977 lain 227 §:ssä ilmaistuun kohtuullisuusperiaatteeseen.

14 Luottamuksensuojan periaatteen osalta Bundesfinanzhof katsoo, että joka tapauksessa on epävarmaa, voidaanko yhteisön oikeuden nojalla vientiin yhteisön ulkopuolelle tapahtuva luovutus vapauttaa verosta siinä tapauksessa, että luovutuksen tehnyt luovuttaja ei ole voinut edes kaupalliselta toimijalta edellytettyä asianmukaista huolellisuutta noudattaen havaita ostajan esittämien vientiä koskevien todisteiden väärentämistä, ja onko näin myös silloin, kun tällaisen luovutuksen verovapautuksen edellytykset eivät objektiivisesti täyty siitä syystä, että, kuten tässä asiassa, viennin osoittamiseksi esitetyt asiakirjat on väärennetty.

15 Näissä olosuhteissa Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Ovatko kolmanteen maahan tapahtuvia tavaroiden vientejä koskevista verovapautuksista annetut yhteisön oikeuden säännökset esteenä sille, että jäsenvaltio myöntää verovapautuksen kohtuussyistä, jos vapautuksen edellytykset eivät täyty mutta verovelvollinen ei ole voinut havaita niiden puuttumista edes kaupalliselta toimijalta edellytettyä asiamukaista huolellisuutta noudattaen?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

16 Kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee ennen kaikkea, onko kuudennen direktiivin 15 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltio vapauttaa arvonlisäverosta vientiin yhteisön ulkopuolelle tapahtuneen luovutuksen, kun tällaisen verovapautuksen edellytykset eivät täyty mutta verovelvollinen ei voinut havaita sitä edes kaupalliselta toimijalta edellytettyä asianmukaista huolellisuutta noudattaen, koska ostaja oli väärentänyt esittämänsä todisteet viennistä.

17 Kuten kuudennen direktiivin 15 artiklan ensimmäisestä lauseesta ilmenee, jäsenvaltioiden on vahvistettava edellytykset, joita ne asettavat tavaroiden luovuttamista vientiin yhteisön ulkopuolelle koskevan verovapautuksen soveltamiseksi. Tässä säännöksessä täsmennetään myös, että mainitut valtiot vahvistavat nämä edellytykset muun muassa ”veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi”.

18 On kuitenkin huomautettava, että käyttäessään yhteisön direktiiveillä saamaansa toimivaltaa jäsenvaltioiden on noudatettava yhteisön 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. 1997, s. I-7281, 45–48 kohta; asia C-384/04, Federation of Technological Industries ym., tuomio 11.5.2006, Kok. 2006, s. I-4191, 29 kohta ja yhdistetyt asiat C-181/04–C-183/04, Elmeka, tuomio 14.9.2006, Kok. 2006, s. I-8167, 31 kohta).

19 Erityisesti suhteellisuusperiaatteen osalta yhteisöjen tuomioistuin on jo katsonut, että kyseisen periaatteen mukaisesti jäsenvaltioiden on turvauduttava sellaisiin keinoihin, jotka samalla, kun niiden avulla voidaan tehokkaasti saavuttaa kansallisella lainsäädännöllä tavoiteltu päämäärä, kuitenkin haittaavat mahdollisimman vähän kyseisellä yhteisön lainsäädännöllä tavoiteltujen päämäärien saavuttamista ja siinä asetettujen periaatteiden noudattamista (ks. em. yhdistetyt asiat Molenheide ym., tuomion 46 kohta ja asia C-409/04, Teleos ym., tuomio 27.9.2007, Kok. 2007, s. I-7797, 52 kohta).

20 Niinpä vaikka on oikeutettua, että jäsenvaltioiden toimenpiteillä pyritään mahdollisimman tehokkaasti turvaamaan veronsaajan oikeudet, ne eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin tämän päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen (ks. mm. em. yhdistetyt asiat Molenheide ym., tuomion 47 kohta ja em. asia Federation of Technological Industries ym., tuomion 30 kohta).

21 Tältä osin on todettava, että arvonlisäveron alalla luovuttajat toimivat veron kerääjinä valtion lukuun ja veronsaajan etujen mukaisesti (ks. asia C-10/92, Balocchi, tuomio 20.10.1993, Kok. 1993, s. I-5105, 25 kohta). Näillä luovuttajilla on velvollisuus maksaa arvonlisävero, vaikka vero tulee kulutusverona lopulta loppukuluttajan maksettavaksi (ks. asia C-475/03, Banca popolare di Cremona, tuomio 3.10.2006, Kok. 2006, s. I-9373, 22 ja 28 kohta).

22 Tästä syystä kuudennen direktiivin 15 artiklassa tarkoitetulla veropetosten estämisen tavoitteella voidaan joskus perustella tiukemmat vaatimukset luovuttajien velvoitteiden osalta. Kuitenkin sen, miten riskit jaetaan luovuttajan ja veroviranomaisten välillä sellaisen petoksen johdosta, johon kolmas osapuoli on syyllistynyt, on sovelluttava yhteen suhteellisuusperiaatteen kanssa (em. asia Teleos ym., tuomion 58 kohta).

23 Näin ei voi olla, jos verotusjärjestelmässä asetetaan kaikki vastuu arvonlisäveron maksamisesta luovuttajalle riippumatta siitä, onko se osallisena ostajan tekemässä petoksessa (ks. vastaavasti em. asia Teleos ym., tuomion 58 kohta). On näet niin, että kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 45 kohdassa toteaa, olisi selvästi suhteetonta pitää verovelvollista vastuullisena verotulojen menetyksestä, joka aiheutuu kolmansien petollisesta menettelystä, johon verovelvollisella ei ole mitään vaikutusvaltaa.

24 Sitä vastoin, kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo katsonut, ei ole yhteisön oikeuden vastaista edellyttää, että luovuttaja toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että hänen suorittamansa liiketoimi ei johda siihen, että hän osallistuu veropetokseen (ks. em. asia Teleos ym., tuomion 65 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Näin ollen se, että luovuttaja on toiminut vilpittömässä mielessä, että hän on toteuttanut kaikki toimenpiteet, jotka ovat kohtuudella hänen toteutettavissaan, ja että hänen osallistumisensa petokseen on suljettu pois, ovat tärkeitä seikkoja määritettäessä mahdollisuutta velvoittaa kyseinen luovuttaja suorittamaan arvonlisävero jälkeenpäin (ks. em. asia Teleos ym., tuomion 66 kohta).

26 Olisi vastaavasti oikeusvarmuuden periaatteen vastaista, että jäsenvaltio, joka on säätänyt vientiin yhteisön ulkopuolelle tapahtuvaa luovutusta 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 myöhemmin velvoittaa kyseisen luovuttajan suorittamaan tähän luovutukseen liittyvän arvonlisäveron silloin, kun ilmenee, että sellaisen petoksen johdosta, johon vastaanottaja on syyllistynyt ja josta luovuttajalla ei ollut eikä voinut olla tietoa, verovapautuksen edellytykset eivät tosiasiassa täyttyneet (ks. vastaavasti em. asia Teleos ym., tuomion 50 kohta).

27 Tästä seuraa, että luovuttajan on voitava luottaa toteuttamansa liiketoimen laillisuuteen vaarantamatta oikeuttaan vapautukseen arvonlisäverosta, jos, kuten pääasiassa, se ei pysty havaitsemaan edes kaupalliselta toimijalta edellytettyä asianmukaista huolellisuutta noudattaen sitä, että vapautuksen edellytykset eivät tosiasiassa täyty, koska ostaja oli väärentänyt esittämänsä todisteet viennistä.

28 Lisäksi on todettava, että päinvastoin kuin Saksan hallitus väittää, yhteisöjen tuomioistuimen tullioikeuden alalla omaksumaan oikeuskäytäntöön, jonka mukaan taloudellisen toimijan, joka ei voi todistaa, että tuonti- tai vientitullien peruuttamisen edellytykset täyttyvät, on vastattava sen seurauksista vilpittömästä mielestään riippumatta, ei voida vedota pääasian kaltaisessa tilanteessa edellä esitettyjen näkökohtien kumoamiseksi. On näet niin, kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 53 kohdassa

toteaa, että mainittua oikeuskäytäntöä ei voida soveltaa kuudennella direktiivillä käyttöön otettuun yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvan verovelvollisen erityiseen tilanteeseen tämän järjestelmän ja tullien kantamista koskevan yhteisön järjestelmän rakenteiden, tarkoituksen ja päämäärän erojen johdosta.

29 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä sille, että jäsenvaltio vapauttaa arvonlisäverosta luovutuksen vientiin yhteisön ulkopuolelle, kun tällaisen verovapautuksen edellytykset eivät täyty mutta verovelvollinen ei voinut havaita sitä edes kaupalliselta toimijalta edellytettyä asianmukaista huolellisuutta noudattaen, koska ostaja oli väärentänyt esittämänsä todisteet viennistä.

Oikeudenkäyntikulut

30 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 (neljäs 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, 15 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä sille, että jäsenvaltio vapauttaa arvonlisäverosta luovutuksen vientiin Euroopan yhteisön ulkopuolelle, kun tällaisen verovapautuksen edellytykset eivät täyty mutta verovelvollinen ei voinut havaita sitä edes kaupalliselta toimijalta edellytettyä asianmukaista huolellisuutta noudattaen, koska ostaja oli väärentänyt esittämänsä todisteet viennistä.

Allekirjoitukset