

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

11 päivänä toukokuuta 2006 *

Asiassa C-384/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 30.7.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 4.9.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Commissioners of Customs & Excise ja

Attorney General

vastaan

Federation of Technological Industries ym.,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J.-P. Puissochet, S. von Bahr (esittelevä tuomari), U. Löhmus ja A. Ó Caoimh,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

julkisasiamies: M. Poiares Maduro,
kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 5.10.2005 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Federation of Technological Industries ym., edustajinaan barrister A. Young ja avocat D. Waelbroeck,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään C. Jackson, avustajinaan J. Peacock, QC, ja barrister T. Ward,
- Saksan hallitus, asiamiehenään C. Schulze-Bahr,
- Irlanti, asiamiehenään D. J. O'Hagan, avustajinaan G. Clohessy, SC, ja barrister-at-law B. Conway,
- Kyproksen hallitus, asiamiehenään N. Charalampidou,

- Alankomaiden hallitus, asiamiehinään H. G. Sevenster ja C. A. H. M. ten Dam,
- Portugalin hallitus, asiamiehenään L. I. Fernandes,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään R. Lyal,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.12.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 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) ja 20.12.2001 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/115/EY (EYVL 2002, L 15, s. 24) (jäljempänä kuudes direktiivi), 21 artiklan 3 kohdan ja 22 artiklan 8 kohdan tulkintaa.

- 2 Tämä pyyntö on esitetty sellaisen judicial review -hakemuksen käsittelyn yhteydessä, jossa hakijoina on 53 matkapuhelinalan ja tietokoneprosessorialan elinkeinonharjoittajaa ja niiden toimialajärjestö Federation of Technological Industries (jäljempänä Federation) ja vastaajina Commissioners of Customs & Excise ja Attorney General (jäljempänä Commissioners) ja joka koskee vuoden 2003 vero- ja talousarviolain (Finance Act 2003) 17 ja 18 §:n, jotka säädettiin arvonnäjäjärjestelmään liittyvien petosten estämiseksi, yhteensopivuutta yhteisön oikeuden kanssa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

- 3 Kuudennen direktiivin 21 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan sisäisen järjestelmän mukaan:

- a) verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta b ja c alakohdassa tarkoitettuja tapauksia.

Jos verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut maan alueelle, jäsenvaltiot voivat säätää vahvistamiensa edellytysten mukaisesti, että veronmaksuvelvollinen on verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelujen suorituksen vastaanottaja;

- b) verovelvolliset, joille toimitetaan 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettuja palveluja, tai henkilöt, jotka on maassa rekisteröity arvonnäverovelvollisina ja joille toimitetaan 28 b artiklan C, D, E ja F kohdassa tarkoitettuja palveluja, jos palvelut suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut kyseiseen maahan;
- c) tavaroiden luovutuksen vastaanottaja seuraavin edellytyksin:
- verollinen liiketoimi on 28 c artiklan E kohdan 3 alakohdassa säädettyjen edellytysten mukaisesti suoritettu tavaroiden luovutus,
 - tämän tavaroiden luovutuksen vastaanottaja on toinen verovelvollinen tai sellainen oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollisen ja jolle on annettu arvonnäverotunnistus maan alueella,
 - verovelvollisen, joka ei ole sijoittautunut maan alueelle, toimittama lasku on 22 artiklan 3 kohdan mukainen.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin säätää poikkeuksesta tähän velvoitteeseen, jos verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut maan alueelle, on nimennyt veroedustajan kyseiseen maahan;

- d) henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa;
- e) henkilö, joka suorittaa verollisen yhteisön sisäisen tavaroiden hankinnan.

2. Poikkeuksena 1 kohdan säännöksiin:

- a) jos tämän artiklan 1 kohdan säännösten mukainen veronmaksuvelvollinen on henkilö, joka ei ole sijoittautunut kyseisen maan alueelle, jäsenvaltiot voivat antaa hänen nimetä veronmaksuvelvolliseksi veroedustajan. Tämä vaihtoehto riippuu kunkin jäsenvaltion asettamista edellytyksistä ja yksityiskohtaisista säännöistä;
- b) jos verollinen toimi suoritetaan sellaisen verovelvollisen toimesta, joka ei ole sijoittautunut maan alueelle, ja jos sen maan kanssa, johon kyseinen verovelvollinen on sijoittautunut tai jossa hänen toimipaikkansa sijaitsee, ei ole tehty sopimusta, joka koskee keskinäistä avunantoa ja jonka soveltamisala vastaa direktiiveissä 76/308/ETY ja 77/799/ETY ja hallinnollisesta yhteistyöstä välillisen verotuksen (ALV) alalla 27 päivänä tammikuuta 1992 annetussa neuvoston asetuksessa (ETY) N:o 218/92 säädettyä soveltamisalaa, jäsenvaltiot voivat määrätä verovelvollisen, joka ei ole sijoittautunut maan alueelle, nimeämään veroedustajan veronmaksuvelvolliseksi.

3. Jäsenvaltiot voivat määrätä 1 ja 2 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen yhteisvastuulliseksi veron maksamisesta.

4. Maahantuonnissa henkilö tai henkilöt, jotka tuontijäsenvaltio on nimennyt tai hyväksynyt veronmaksuvelvollisiksi, vastaavat arvonlisäveron suorittamisesta.”

4 Kuudennen direktiivin 22 artiklan 7 ja 8 kohdassa säädetään seuraavaa:

”7. Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotta henkilöt, joita 21 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaan pidetään veronmaksuvelvollisina sellaisen verovelvollisen puolesta, joka ei ole sijoittautunut kyseisen maan alueelle, täyttävät tässä artiklassa säädetyt ilmoitus- ja maksuvelvoitteet; jäsenvaltioiden on lisäksi toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotta henkilöt, jotka 21 artiklan 3 kohdan mukaisesti katsotaan yhteisvastuullisiksi veron maksamisesta, täyttävät tässä artiklassa säädetyt maksuvelvoitteet.

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

- 5 Vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994, jäljempänä VAT Act 1994) liitteessä 11 olevassa 4 §:ssä, sellaisena kuin se on muutettuna Finance Act 2003:n 17 §:llä, säädetään seuraavaa:

"1. Commissioners voi asettaa edellytykseksi ostoihin sisältyvän veron vähentämiselle tai palauttamiselle kenelle tahansa henkilölle, että arvonlisäverosta esitetään sen yksilöimät todisteet.

1 A. Verotulojen turvaamisen sitä edellyttäessä Commissioners voi asettaa edellytykseksi arvonlisäveron hyvitykselle, että arvonlisäveron maksamisesta asetetaan sen asianmukaiseksi katsoman suuruinen vakuus.

2. Verotulojen turvaamisen sitä edellyttäessä Commissioners voi asettaa edellytykseksi verolliselle tavaroiden tai palvelujen luovutukselle tai vastaanotamiselle, että verovelvollinen asettaa vakuuden tai lisävakuuden siitä arvonlisäverosta, joka seuraavien henkilöiden on tai voi olla maksettava:

a) verovelvollisen, tai

b) henkilön, joka luovuttaa relevantit tavarat tai suorittaa relevantit palvelut tai joka vastaanottaa ne.

3. Edellä 2 momentissa relevanteilla tavaroilla ja palveluilla tarkoitetaan verovelvollisen luovuttamia tavaroita tai suorittamia palveluja tai tämän vastaanottamia tavaroita tai palveluja.
 4. Edellä 2 momentissa tarkoitetun vakuuden suuruudesta ja asettamistavasta päättää Commissioners.
 5. Edellä 2 momentissa Commissionersille annetut toimivaltuudet eivät rajoita sen 48 §:n 7 momentin mukaisia toimivaltuuksia.”
- 6 VAT Act 1994:n 77A §:ssä, joka lisättiin kyseiseen lakiin Finance Act 2003:n 18 §:llä, säädetään seuraavaa:

”Myyntiketjun eri elinkeinonharjoittajien yhteisvastuullisuus maksamattomasta verosta

1. Tätä pykälää sovelletaan seuraavien kuvausten mukaisiin tavaroihin:
 - a) puhelimet ja kaikki muut sellaiset laitteet, mukaan lukien niiden osat ja lisätarvikkeet, jotka on tehty tai muokattu puhelimien tai televiestinnän yhteydessä käytettäväksi;

- b) tietokoneet ja kaikki muut sellaiset laitteet, mukaan lukien niiden osat, lisätarvikkeet ja ohjelmistot, jotka on tehty tai muokattu tietokoneiden tai tietokonejärjestelmien yhteydessä käytettäviksi.

2. Kun

- a) verovelvolliselle on luovutettu verollisesti tässä pykälässä tarkoitettuja tavaroita ja
- b) luovutusajankohtana verovelvollinen tiesi tai hänellä oli perusteltua syytä epäillä, että tästä luovutuksesta tai jostakin edeltävästä tai myöhemmästä näiden tavaroiden luovutuksesta maksettava arvonlisävero jää kokonaan tai osittain maksamatta,

Commissioners voi osoittaa verovelvolliselle päätöksen, jossa yksilöidään maksamatta jääneen arvonlisäveron määrä ja ilmoitetaan päätöksen oikeusvaikutukset.

3. Tässä pykälässä tarkoitetun päätöksen oikeusvaikutuksena on se, että

- a) päätöksen saanut henkilö ja
- b) henkilö, joka on muutoin kuin tämän pykälän nojalla vastuussa päätöksessä yksilöidystä summasta,

ovat yhteisvastuullisia Commissionersille tämän summan maksamisesta.

4. Edellä 2 momenttia sovellettaessa luovutuksesta maksettavan arvonlisäveron määrä on seuraavista kahdesta määrästä alhaisempi:
 - a) luovutuksesta perittävä määrä ja
 - b) luovuttajan veroilmoituksen mukaan kyseessä olevalta säädetyltä tilikaudelta maksettu määrä (jos hän on jättänyt veroilmoituksen) lisättynä millä tahansa summalla, jonka maksamiseen hänen arvioidaan olevan velvollinen tältä kaudelta (mistä hänellä on valitusoikeus).
5. Edellä 4 momentin b kohdassa olevalla viittauksella verovelvollisen maksettavan määrän arvioimiseen tarkoitetaan myös tapausta, jossa määrää ei ole käytännön syistä voitu ilmoittaa verovelvolliselle.
6. Edellä 2 momenttia sovellettaessa henkilöllä oletetaan olevan perusteltu syy epäillä, että kyse on kyseisen momentin b kohdassa tarkoitetusta tilanteesta, jos hänen tavaroista maksettavakseen tullut hinta oli:
 - a) alhaisempi kuin alin hinta, joka voidaan kohtuudella odottaa maksettavan avoimilla markkinoilla, tai
 - b) alhaisempi kuin jostakin näiden tavaroiden edeltävästä luovutuksesta maksettu hinta.

7. Edellä 6 momentissa tarkoitettu olettama kumoutuu, jos näytetään, että tavaroista maksettava alhainen hinta johtui olosuhteista, jotka eivät liity arvonlisäveron maksamisen laiminlyöntiin.
8. Edellä oleva 6 momentti ei rajoita muita keinoja näyttää perusteltuja epäilyjä toteen.
9. Valtiovarainministeriö voi asetuksella muuttaa edellä olevaa 1 momenttia. Tällaisella asetuksella voidaan antaa valtiovarainministeriön asianmukaiseksi harkitsevat liitännäiset, täydentävät, seurannaiset tai siirtymäkauden säännökset.
10. Tätä pykälää sovellettaessa:
 - a) 'tavaroilla' tarkoitetaan myös palveluja
 - b) arvonlisäveron määrää pidetään maksamattomana ainoastaan siltä osin kuin se ylittää maksettavan palautuksen määrän."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 7 Finance Act 2003:n 17 ja 18 § annettiin niin sanotun laiminlyövän elinkeinoharjoittajan yhteisössä arvonlisäveron (jäljempänä myös ALV) alalla tekemien petosten, joihin kuuluvat niin sanotut karusellipetokset, ehkäisemiseksi.

- 8 Federation teki näitä säännöksiä koskevan judicial review -hakemuksen ja katsoi erityisesti, että ne eivät ole yhteisön oikeuden mukaan sallittuja.
- 9 Hakemuksen tutki ensin High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) ja sitten valituksen johdosta Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).
- 10 Viimeksi mainittu tuomioistuin toteaa, että Commissionersien mukaan kysymyksessä oleva petos kuuluu tavallisesti jompaankumpaan tämän tuomion 7 kohdassa tarkoitetuista luokista.
- 11 Commissioners kuvaa ensimmäistä luokkaa ilmaisulla hankintapetos. Lähtökohtaisesti Yhdistyneessä kuningaskunnassa ALV-rekisteröity yritys – niin sanottu laiminlyövä elinkeinonharjoittaja – maahantuo tavaroita Euroopan unionissa toimivalta toimittajalta arvonlisäverovapaasti ja myy ne edelleen, yleensä Yhdistyneen kuningaskunnan vähittäiskauppariikinoille joko suoraan tai tukkumyyjän välityksin. Laiminlyövä elinkeinonharjoittaja jättää sitten suorittamatta Commissionersille arvonlisäveron tavarain edelleen luovutuksesta. Kysymyksessä voi myös olla elinkeinonharjoittaja, joka väittää edustavansa olemassa olevaa ALV-rekisteröityä yritystä, mutta jolla ei ole mitään yhteyttä kyseisen yrityksen kanssa (tällaista elinkeinonharjoittajaa kutsutaan usein käytetyn ilmaisun mukaan elinkeinonharjoittajaksi, joka käyttää ”kaapattua arvonlisäveronumeroa”).
- 12 Toinen tyyppi on tullut tunnetuksi karusellipetoksena. Tämä nimi johtuu tavasta, jolla samat tavarat kulkevat ympäri unionia jäsenvaltiosta toiseen ja takaisin saavuttamatta lainkaan loppukäyttäjää. Yksinkertaisimmillaan petos edellyttää kolmea ALV-rekisteröityä elinkeinonharjoittajaa kahdessa eri jäsenvaltiossa, vaikka usein mukana on ainakin kuusi tai seitsemän ALV-rekisteröityä elinkeinonharjoittajaa kahdessa tai useammassa jäsenvaltiossa.

- 13 Tämän petoksen ensimmäinen osa tapahtuu edellä 11 kohdassa kuvatuin tavoin. Tämän jälkeen laiminlyövä elinkeinonharjoittaja myy tavarat tappiolla puskuriyritykselle, joka vaatii sitten Commissionersilta suorittamaansa arvonlisäveroa. Puskuriyritys myy sitten vuorostaan kaikki nämä tavarat voitolla toiselle puskuriyritykselle ja lopulta – mahdollisesti muiden myyntien ja ostojen jälkeen – tavarat päätyvät yritykselle, joka myy ne jossakin toisessa jäsenvaltiossa ALV-rekisteröidylle elinkeinonharjoittajalle, joskus jopa alkuperäiselle ensimmäiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle tavarantoimittajalle. Tämä viimeinen myynti on veroton, ja siihen liittyy oikeus vaatia ostoihin sisältyvän veron palautusta, jota viejäyritys sitten hakee Commissionersilta.
- 14 Tämän tyyppinen petos maksaa Yhdistyneelle kuningaskunnalle verotuloina yli 1,5 miljardia Englannin puntia (GBP) vuosittain.
- 15 Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että Commissionersin mukaan Finance Act 2003:n 17 ja 18 § annettiin kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohdan ja 22 artiklan 8 kohdan perusteella.
- 16 Federation katsoo, ettei kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohdassa eikä 22 artiklan 8 kohdassa anneta jäsenvaltioille toimivaltaa antaa mainittujen 17 ja 18 §:n kaltaisia säännöksiä.
- 17 Edellä esitettyjen seikkojen perusteella Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko [kuudennen] direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna neuvoston direktiivillä 2000/65, mukaista, että jäsenvaltio säätää, että kuka

tahansa voidaan määrätä yhteisvastuulliseksi veron maksamisesta sellaisen henkilön kanssa, joka on veronmaksuvelvollinen 21 artiklan 1 tai 2 kohdan mukaisesti, jollei yhteisön oikeuden yleisistä periaatteista muuta johdu eli edellyttäen, että tämä toimenpide on objektiivisesti perusteltavissa, järkevä, oikeasuhteinen ja noudattaa oikeusvarmuuden periaatetta?

- 2) Onko [kuudennen] direktiivin [77/388, sellaisena kuin se on muutettuna] 22 artiklan 8 kohdan mukaista, että jäsenvaltio säätää, että kuka tahansa voidaan määrätä tällä tavoin vastuulliseksi tai että henkilön on asetettava vakuus toisen henkilön maksettavasta verosta, jollei edellä mainituista yleisistä periaatteista muuta johdu?

- 3) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, mitä rajoituksia 21 artiklan 3 kohdassa annettuun valtaan on edellä mainittujen yleisten periaatteiden lisäksi?

- 4) Jos toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, mitä rajoituksia 22 artiklan 8 kohdassa annettuun valtaan on edellä mainittujen yleisten periaatteiden lisäksi?

- 5) Estääkö [kuudes] direktiivi [77/388], sellaisena kuin se on muutettuna, jäsenvaltioita säätämästä veronmaksuvelvollisten yhteisvastuullisuudesta tai edellyttämästä, että jonkin veronmaksuvelvollisen on asetettava vakuus verosta, jonka maksamiseen toinen on velvollinen, arvonlisäverojärjestelmän väärinkäytön estämiseksi ja tämän järjestelmän mukaan asianmukaisesti perittävien verotulojen suojaamiseksi, jos nämä toimet ovat edellä mainittujen yleisten periaatteiden mukaisia?”

Ensimmäisen ja kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 18 Kansallinen tuomioistuin kysyy ensimmäisellä ja kolmannella kysymyksellään, joita on syytä tarkastella yhdessä, onko kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltio voi sen nojalla antaa pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaisen säännösten, jonka mukaan verovelvollinen, jolle on luovutettu tavaroita tai suoritettu palveluja ja joka tiesi tai jolla oli perusteltua syytä epäillä, että tästä luovutuksesta tai suorituksesta taikka jostakin edeltävästä tai myöhemmästä luovutuksesta tai suorituksesta maksettava arvonlisävero jää kokonaan tai osittain maksamatta, voi olla yhteisvastuussa veronmaksuvelvollisen kanssa tämän veron maksamisesta.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

- 19 Ensimmäisen ja kolmannen kysymyksen osalta Federation katsoo, että jäsenvaltio voi kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohdan nojalla antaa säännöksiä, joiden mukaan henkilö on yhteisvastuussa arvonlisäveron maksamisesta veronmaksuvelvollisen kanssa, ainoastaan 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisessa alakohdassa ja c alakohdassa sekä 2 kohdan a tai b alakohdassa tarkoitetuissa tapauksissa. Tämän yhteisvastuun käyttöön ottamista sääntelevät yhteisön oikeuden yleiset periaatteet.
- 20 Federationin mukaan nämä yleiset periaatteet estävät jäsenvaltioita toteuttamasta sellaisia kuudennen direktiivin 21 artiklan täytäntöönpanotoimenpiteitä, joilla asetetaan ostajille velvoite maksaa arvonlisävero yhteisvastuullisesti samaan luovutuksetjuun kuuluvien yksityisten tai yritysten kanssa tavaroista tai palveluista maksettua hintaa koskevien olettamien perusteella.

- 21 Yhdistyneen kuningaskunnan ja Saksan hallitukset, Irlanti, Kyproksen ja Portugalin hallitukset sekä Euroopan yhteisöjen komissio katsovat, että jäsenvaltio voi kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohdan nojalla määrätä kenet tahansa yhteisvastuulliseksi arvonlisäveron maksamisesta sellaisen henkilön kanssa, joka on veronmaksuvelvollinen kyseisen artiklan 1 tai 2 kohdan nojalla, jollei vain yhteisön oikeuden yleisistä periaatteista muuta johdu.
- 22 Alankomaiden hallitus katsoo, että Finance Act 2003:n 18 §:llä käyttöön otetun kaltainen säännös ei kuulu kuudennen direktiivin soveltamisalaan ja näin ollen ei ole tarpeen, että se perustuisi tähän direktiiviin. Tämä säännös ei koske arvonlisäveron määräämistä, vaan sen perimistä. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että kuudennessa direktiivissä ei ole yhtään säännöstä, joka koskisi arvonlisäveron perimistä, ja että jäsenvaltioiden on periaatteessa määritettävä edellytykset, joiden täytyessä veroviranomainen voi periä arvonlisäveron jälkikäteen, kunhan yhteisön oikeudesta seuraavia rajoja ei kuitenkaan ylitetä (ks. 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, 43 kohta ja asia C-395/02, Transport Service, määräys 3.3.2004, Kok. 2004, s. I-1991, 27–29 kohta).
- 23 Siltä varalta, että yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin katsoo, että pääasiassa kysymyksessä oleva säännös kuuluu kuudennen direktiivin soveltamisalaan, Alankomaiden hallitus katsoo, että tämän säännöksen perustana on kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohta tai 22 artiklan 8 kohta.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

- 24 Aivan aluksi on todettava, että toisin kuin Alankomaiden hallitus väittää, Finance Act 2003:n 18 §:llä käyttöön otetun kaltainen säännös, jossa vahvistetaan säännöt,

joiden perusteella verovelvollisen voidaan katsoa olevan yhteisvastuussa jonkin toisen verovelvollisen maksettavana olevan arvonnäveron maksamisesta, koskee sen henkilön määrittämistä, jonka voidaan katsoa olevan vastuussa tämän veron maksamisesta veronsaajalle, eikä veron perimistä. Tästä seuraa, että se kuuluu kuudennen direktiivin 21 artiklan soveltamisalaan.

- 25 Tämän jälkeen on todettava, että 21 artiklan 3 kohdan nojalla jäsenvaltiot voivat saman artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa säätää, että joku muu kuin veronmaksuvelvollinen on yhteisvastuussa arvonnäveron maksamisesta.
- 26 Toisin kuin Federation väittää, ei mikään kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohdan eikä sen 1 ja 2 kohdan sanamuodossa osoita, että 3 kohtaa sovellettaisiin vain tietyissä 1 ja 2 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa. Kyseisen 21 artiklan 3 artiklasta seuraa selvästi ja yksiselitteisesti, että tätä säännöstä sovelletaan 1 ja 2 kohdassa tarkoitetuissa kaikissa tilanteissa.
- 27 Näin ollen ei voida hyväksyä Federationin väitettä, jonka mukaan mahdollisuus katsoa kolmannen olevan yhteisvastuussa arvonnäveron maksamisesta oli rajoitetumpi ennen kuudennen direktiivin 21 artiklan muuttamista direktiivillä 2000/65 ja jonka mukaan uudella, uudelleen laaditulla säännöksellä ei ollut tarkoitus laajentaa tätä mahdollisuutta.
- 28 Jäsenvaltiot voivat siis lähtökohtaisesti kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohdan nojalla antaa säännöksiä, joiden mukaan henkilö on yhteisvastuussa arvonnäveron

maksamisesta sellaisen toisen henkilön kanssa, joka on kyseisen artiklan 1 ja 2 kohdassa määriteltä veronmaksuvelvolliseksi.

- 29 Jäsenvaltioiden on käyttäessään niille yhteisön direktiiveissä annettua valtaa kuitenkin noudatettava yhteisön oikeusjärjestyksen osana olevia yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluvat muun muassa oikeusvarmuuden periaate ja suhteellisuusperiaate (ks. vastaavasti asia C-396/98, Schlosstrasse, tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I-4279, 44 kohta ja asia C-376/02, "Goed Wonen", tuomio 26.4.2005, Kok. 2005, s. I-3445, 32 kohta).
- 30 Erityisesti suhteellisuusperiaatteen osalta on muistettava, että vaikka on perusteltua, että jäsenvaltion kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohdan perusteella antamilla säännöksillä pyritään mahdollisimman tehokkaasti turvaamaan veronsaajan oikeudet, kyseiset säännökset eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin tämän päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen (ks. vastaavasti em. asia Molenheide ym., tuomion 47 kohta).
- 31 Tältä osin pääasiassa kysymyksessä olevien kansallisten säännösten mukaan muun verovelvollisen kuin veronmaksuvelvollisen voidaan katsoa olevan yhteisvastuussa arvonnlisäveron maksamisesta viimeksi mainitun kanssa, kun kyseinen verovelvollinen hänelle tapahtuvan luovutuksen ajankohtana tiesi tai hänellä oli perusteltua syytä epäillä, että tästä luovutuksesta tai jostakin edeltävästä tai myöhemmästä näiden tavaroiden luovutuksesta maksettava arvonnlisävero jää kokonaan tai osittain maksamatta. Henkilöllä oletetaan olevan perusteltu syy epäillä, että tilanne on tällainen, jos hänen tavaroista maksettavakseen tullut hinta on alhaisempi kuin alin hinta, joka voidaan kohtuudella odottaa maksettavan markkinoilla, tai alhaisempi kuin jostakin näiden tavaroiden edeltävästä luovutuksesta maksettu hinta. Tämä oletama kumoutuu, jos näytetään, että tavaroista maksettava alhainen hinta johtui olosuhteista, jotka eivät liity arvonnlisäveron maksamisen laiminlyöntiin.

- 32 Vaikka jäsenvaltio voi kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohdan nojalla asettaa henkilön yhteisvastuulliseksi arvonlisäveron maksamisesta silloin, kun hän on hänen hyväkseen toteutetun liiketoimen ajankohtana tiennyt tai hänen olisi pitänyt tietää, että tästä luovutuksesta tai jostakin edeltävästä tai myöhemmästä luovutuksesta maksettava arvonlisävero jää maksamatta, ja vaikka jäsenvaltio voi tältä osin nojautua olettimiin, nämä olettamukset eivät kuitenkaan saa olla sellaisia, että verovelvollisen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa kumota niitä esittämällä vastanäyttöä. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 27 kohdassa, tällaiset olettamukset johtaisivat aivan varmasti ankaraa vastuuta koskevaan järjestelmään, joka menisi pidemmälle kuin veronsaajan oikeuksien säilyttämisen kannalta on välttämätöntä.
- 33 Elinkeinonharjoittajan, joka toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että hänen liiketoimensa eivät kuulu ketjuun, johon sisältyy arvonlisäveropetos, on voitava luottaa näiden liiketoimien laillisuuteen ilman sitä vaaraa, että hänen katsotaan olevan yhteisvastuussa jonkin toisen verovelvollisen maksettavaksi kuuluvan veron maksamisesta (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006, Kok. 2006, s. I-483, 52 kohta).
- 34 Kansallisen tuomioistuimen on arvioitava, onko pääasiassa kysymyksessä oleva säännöstö yhteisön oikeuden yleisten periaatteiden mukainen.
- 35 Ensimmäiseen ja kolmanteen kysymykseen on siis vastattava, että kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltio voi sen nojalla antaa pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaisen säännösten, jonka mukaan verovelvollinen, jolle on luovutettu tavaroita tai suoritettu palveluja ja joka tiesi tai jolla oli perusteltua syytä epäillä, että tästä luovutuksesta tai suorituksesta taikka

jostakin edeltävästä tai myöhemmästä luovutuksesta tai suorituksesta maksettava arvonlisävero jää kokonaan tai osittain maksamatta, voi olla yhteisvastuussa veronmaksuvelvollisen kanssa tämän veron maksamisesta. Tällaisen säännösten on kuitenkin oltava yhteisön oikeusjärjestyksen osana olevien yleisten oikeusperiaatteiden mukainen, joihin kuuluvat muun muassa oikeusvarmuuden periaate ja suhteellisuusperiaate.

Toisen ja neljännen kysymyksen tarkastelu

- 36 Kansallinen tuomioistuin kysyy toisella ja neljännellä kysymyksellään, joita on syytä tarkastella yhdessä, onko kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltio voi sen nojalla antaa pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaisen säännösten, jonka mukaan verovelvollinen, jolle on luovutettu tavaroita tai suoritettu palveluja ja joka tiesi tai jolla oli perusteltua syytä epäillä, että tästä luovutuksesta tai suorituksesta taikka jostakin edeltävästä tai myöhemmästä luovutuksesta tai suorituksesta maksettava arvonlisävero jää kokonaan tai osittain maksamatta, voi olla veronmaksuvelvollisen kanssa yhteisvastuussa kyseisen veron maksamisesta, ja/tai säännösten, jonka mukaan verovelvollinen voidaan velvoittaa asettamaan vakuus sen arvonlisäveron maksamisesta, jota vaaditaan tai voidaan vaatia verovelvolliselta, jolle hän luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluja tai jolta hän vastaanottaa niitä.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

- 37 Federation esittää vastauksena toiseen ja neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen, että jäsenvaltio ei voi kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdan nojalla antaa

säännöksiä, joissa asetetaan velvollisuuksia jollekulle muulle kuin veronmaksuvelvolliselle, sellaisena kuin tämä on määritelty kyseisen direktiivin 21 artiklassa.

38 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että jäsenvaltio voi 22 artiklan 8 kohdan nojalla säätää, että ketä tahansa voidaan pitää yhteisvastuullisena arvonlisäveron maksamisesta sellaisen henkilön kanssa, joka on siihen kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 tai 2 kohdan mukaan velvollinen, tai säätää, että henkilö voidaan velvoittaa asettamaan vakuus jonkun toisen henkilön maksettavana olevasta arvonlisäverosta, sillä edellytyksellä, että näitä säännöksiä pidetään välttämättöminä veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi ja että yhteisön oikeuden yleisistä periaatteista ei muuta johdu.

39 Irlanti ja Kyproksen hallitus katsovat, että jäsenvaltio voi kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdan nojalla säätää, että kenet tahansa voidaan velvoittaa asettamaan vakuus arvonlisäverosta, joka jonkun toisen henkilön on maksettava, jollei edellä mainituista yleisistä periaatteista muuta johdu.

40 Portugalin hallituksen näkemyksen mukaan 22 artiklan 8 kohtaa on tulkittava siten, että sen nojalla jäsenvaltio voi säätää kyseisessä säännöksessä säädetyissä rajoissa joko siitä, että ketä tahansa voidaan pitää velvollisena maksamaan arvonlisävero, tai – tämän veron kannon varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi – se voi asettaa muita velvoitteita veronmaksuvelvolliselle sekä tämän kanssa yhteisvastuulliselle kanssavelalliselle taikka kolmannelle; kummassakin tapauksessa nämä velvoitteet on annettava yhteisön oikeutta ja erityisesti sitä ohjaavia yleisiä periaatteita noudattaen.

- 41 Komissio katsoo, että jäsenvaltio ei voi kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdan nojalla laajentaa arvonlisäveron maksuvelvollisuutta sellaisiin henkilöihin, jotka eivät ole veronmaksuvelvollisia tai verosta yhteisvastuussa direktiivin 21 artiklan nojalla. Kyseisen 22 artiklan 8 kohdan nojalla jäsenvaltio ei myöskään voi säätää, että henkilö voidaan velvoittaa asettamaan vakuus arvonlisäverosta, joka toisen henkilön on maksettava. Kuitenkin silloin, kun yhteisvastuu on otettu käyttöön kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohdan nojalla, direktiivin 22 artiklan 8 kohta yhdessä saman artiklan 7 kohdan kanssa mahdollistavat sen, että kuka tahansa arvonlisäveron maksamisesta yhteisvastuussa oleva velvoitetaan asettamaan vakuus maksettavina olevista summista, jollei yhteisön oikeuden yleisistä periaatteista muuta johdu.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

- 42 Ensiksi on todettava, että kuten direktiivin 22 artiklan otsikosta, sellaisena kuin se ilmenee kuudennen direktiivin 28 h artiklasta, ilmenee, 22 artikla koskee vain veronmaksuvelvollisten velvollisuuksia, eikä siinä määritellä viimeksi mainittuja, mikä puolestaan tehdään direktiivin 21 artiklassa.

- 43 Kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdan mukaan jäsenvaltio voi asettaa direktiivin 21 artiklassa määritellyille arvonlisäveron maksuvelvollisille ja heidän kanssaan yhteisvastuussa oleville muita kuin 22 artiklan 8 kohtaa edeltävissä kohdissa säädettyjä, veron kantamisen ja petosten estämisen kannalta välttämättöminä pitämiään velvoitteita, kuten vakuuden asettaminen maksettavasta arvonlisäverosta.

- 44 Tästä seuraa yhtäältä, että arvonlisäveron maksua koskevan yhteisvastuun käyttöön ottaminen ei voi perustua kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohtaan, ja toisaalta, että jäsenvaltio ei voi kyseisen säännöksen nojalla myöskään vaatia henkilöltä, joka ei kuudennen direktiivin 21 artiklan nojalla ole arvonlisäveron maksuvelvollinen tai tällaisen henkilön kanssa yhteisvastuussa, että hän asettaisi vakuuden arvonlisäverosta, joka kolmannen on maksettava.
- 45 On kuitenkin muistettava, että kuten ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen annettavasta vastauksesta ilmenee, jäsenvaltiot voivat yhteisön oikeuden yleisten periaatteiden rajoissa käyttää kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohtaa perusteena arvonlisäveron maksamista koskevan yhteisvastuun käyttöön ottamiseksi.
- 46 Tästä seuraa, että jäsenvaltio voi velvoittaa henkilön, joka on yhteisvastuussa arvonlisäveron maksamisesta kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohdan perusteella annetun kansallisen säännöksen mukaisesti, asettamaan vakuuden arvonlisäveron maksamisesta.
- 47 Edellä esitetystä seuraa, että toiseen ja neljänteen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltio ei voi sen nojalla antaa pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaista säännöstöä, jonka mukaan verovelvollinen, jolle on luovutettu tavaroita tai suoritettu palveluja ja joka tiesi tai jolla oli perusteltua syytä epäillä, että tästä luovutuksesta tai suorituksesta tai jostakin edeltävästä tai myöhemmästä luovutuksesta tai suorituksesta maksettava arvonlisävero jää kokonaan tai osittain maksamatta, voi olla yhteisvastuussa veronmaksuvelvollisen kanssa tämän veron maksamisesta, eikä säännöstöä, jonka

mukaan verovelvollinen voidaan velvoittaa asettamaan vakuus sen arvonlisäveron maksamisesta, jota vaaditaan tai voidaan vaatia verovelvolliselta, jolle hän luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluja tai jolta hän vastaanottaa niitä.

- 48 Tämä säännös ei sitä vastoin ole esteenä sellaiselle kansalliselle säännöstölle, jossa asetetaan kaikille kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohdan perusteella annetun kansallisen säännöksen nojalla arvonlisäveron maksamisesta yhteisvastuussa oleville henkilölle velvollisuus asettaa vakuus arvonlisäveron maksamisesta.

Viidennen kysymyksen tarkastelu

- 49 Kun otetaan huomioon neljään ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, viidenteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

- 50 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:

- 1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 17.10.2000 annetulla neuvoston direktiivillä 2000/65/EY ja 20.12.2001 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/115/EY, 21 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltio voi sen nojalla antaa pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaisen säännösten, jonka mukaan verovelvollinen, jolle on luovutettu tavaroita tai suoritettu palveluja ja joka tiesi tai jolla oli perusteltua syytä epäillä, että tästä luovutuksesta tai suorituksesta taikka jostakin edeltävästä tai myöhemmästä luovutuksesta tai suorituksesta maksettava arvonlisävero jää kokonaan tai osittain maksamatta, voi olla yhteisvastuussa veronmaksuvelvollisen kanssa tämän veron maksamisesta. Tällaisen säännösten on kuitenkin oltava yhteisön oikeusjärjestyksen osana olevien yleisten oikeusperiaatteiden mukainen, joihin kuuluvat muun muassa oikeusvarmuuden periaate ja suhteellisuusperiaate.

- 2) Kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiiveillä 2000/65 ja 2001/15, 22 artiklan 8 kohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltio ei voi sen nojalla antaa pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaista säännöstöä, jonka mukaan verovelvollinen, jolle on luovutettu tavaroita tai suoritettu palveluja ja joka tiesi tai jolla oli perusteltua syytä epäillä, että tästä luovutuksesta tai suorituksesta tai jostakin edeltävästä tai myöhemmästä luovutuksesta tai suorituksesta maksettava arvonlisävero jää kokonaan tai osittain maksamatta, voi olla veronmaksuvelvollisen kanssa yhteisvastuussa kyseisen veron maksamisesta, eikä säännöstöä, jonka mukaan verovelvollinen voidaan velvoittaa asettamaan vakuus sen arvonlisäveron maksamisesta, jota vaaditaan tai voidaan vaatia verovelvolliselta, jolle hän luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluja tai jolta hän vastaanottaa niitä.

Tämä säännös ei sitä vastoin ole esteenä sellaiselle kansalliselle säännökselle, jossa asetetaan kaikille kuudennen direktiivin 77/388 21 artiklan 3 kohdan perusteella annetun kansallisen säännöksen nojalla arvonlisäveron maksamisesta yhteisvastuussa oleville henkilölle velvollisuus asettaa vakuus arvonlisäveron maksamisesta.

Allekirjoitukset