

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

11 päivänä tammikuuta 2007 1(1)

Asia C-146/05

Albert Collée

vastaan

Finanzamt Limburg an der Lahn

(Bundesfinanzhofin (Saksa) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 28 c artiklan A kohdan a alakohta – Yhteisöluovutus – Vapautus – Todisteelle asetettavat vaatimukset

I Johdanto

1. Nyt käsiteltävänä olevassa ennakkoratkaisupyyntöissä on kyse kuudennen arvonlisäverodirektiivin(2) tulkintaa koskevista kysymyksistä, jotka koskevat niitä vaatimuksia, jotka voidaan asettaa velvollisuudelle todistaa yhteisömyynnin verottomuus. Kysymykset liittyvät läheisesti niihin kysymyksiin, jotka nousivat esiin asioissa C-409/04 (Teleos ym.) ja C-184/05 (Twoh International), joissa myös annan ratkaisuehdotuksen tänään.
2. Bundesfinanzhofissa on vireillä tähän ennakkoratkaisupyyntömenettelyyn liittyvä pääasia, jossa Albert Colléeella Collée KG:n yleisseuraajana (jäljempänä kantaja) on riitaa Finanzamt Limburg an der Lahnin kanssa (Limburg an der Lahnin verovirasto, jäljempänä vastaaja) yhteisömyynnin tunnustamisesta verottomaksi. Kyseinen yhteisöluovutus on tosin kiistatta tapahtunut, mutta vaikka kantaja tiesi, että kyseessä on yhteisöluovutus, se ei oikeaan aikaan esittänyt kansallisen oikeuden nojalla vaadittua kirjanpidollista todistetta.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Yhteisön oikeus

3. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY(3) lisättiin kuudenteen direktiiviin uusi XVI a osasto (Jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmä (28 a–28 m artikla)). Nämä säännökset ovat voimassa edelleen, sillä tähän mennessä ei ole annettu lopullisia säännöksiä elinkeinonharjoittajien välisen kaupankäynnin verottamisesta jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.
4. Kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan mukaan kahden jäsenvaltion välinen

yhteisöluovutus on verotonta. Kyseisessä säännöksessä säädetään muun muassa seuraavaa:

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

a) 5 artiklassa ja 28 a artiklan 5 kohdan a alakohdassa tarkoitettut sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden lukuun kuljettaa tai lähettää 3 artiklassa tarkoitettun 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.

— —"

5. Kuudennen direktiivin 22 artiklassa säännellään veronmaksuvelvollisen muodollisia velvoitteita, ja kyseisessä säännöksessä, sellaisena kuin sitä sovelletaan nyt käsiteltävänä olevassa asiassa,(4) säädetään muun muassa 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 suorittamistaan tavaroiden luovutuksista ja palveluista. 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 jäsenvaltioiden vahvistamassa määräajassa. — —

b) Ilmoituksessa on esitettävä kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän ja suoritettavien vähennysten määrän toteamiseksi, mukaan lukien tarvittaessa tähän veroon ja näihin vähennyksiin liittyvien liiketoimien sekä vapautettujen liiketoimien kokonaisarvo, jos se on tarpeen veron määräytymisperusteen toteamiseksi.

c) Ilmoituksessa on myös esitettävä:

— toisaalta sellaisten 28 c artiklan A kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten arvonlisäveroton kokonaisarvo, joiden verosaatavan syntyminen on syntynyt ilmoituskauden aikana.

— — —

6. — —

b) Arvonlisäverotunnisteen saaneen verovelvollisen on myös annettava yhteenvetoilmoitus niistä arvonlisäverotunnisteen saaneista hankkijoista, joille verovelvollinen on luovuttanut tavaroita 28 c artiklan A kohdan a ja d alakohdassa säädetyin edellytyksin, — —

7. – –

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.”

B Kansallinen lainsäädäntö

6. Saksan Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG) 4 §:n 1 momentin b kohdan mukaan UStG:n 6 a §:ssä tarkoitetut yhteisömyynnit, jotka kuuluvat UStG:n 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin, on vapautettu verosta.

7. UStG:n 6 a §:n 1 momentissa määritellään yhteisöluovutus, ja kyseisen pykälän 3 momenttiin sisältyy seuraava todistustaakkasääntö:

”Elinkeinonharjoittajan on todistettava, että 1 ja 2 momentin mukaiset edellytykset täyttyvät. Liittovaltion valtiovarainministeriö voi liittoneuvoston suostumuksella päättää asetuksella siitä, miten elinkeinonharjoittajan on tämä todistettava.”

8. Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (liikevaihtoverolain täytäntöönpanoasetus, jäljempänä UStDV) on tällainen UStG:n 6 a §:n 3 momentin toisessa virkkeessä tarkoitettu asetus. Kyseisen asetuksen 17 a §:ssä esitetään tositetodisteelle asetettavat vaatimukset, kun kyse on kuljetus- ja lähetystapauksista yhteisömyynnissä:

”(1) Elinkeinonharjoittajan on tämän asetuksen soveltamisalalla todistettava yhteisöluovutusten osalta (lain 6 a §:n 1 momentti) tosittein, että se tai ostaja on kuljettanut tai lähettänyt luovutettavan tavaran muualle yhteisön alueelle. Tämän on käytävä ilmi tositteista yksiselitteisesti ja helposti tarkastettavalla tavalla.

(2) Niissä tapauksissa, joissa elinkeinonharjoittaja tai ostaja kuljettaa luovutettavan tavaran muualle yhteisön alueelle, elinkeinonharjoittajan on todistettava tämä seuraavasti:

1. laskun jäljennöksellä (lain 14 ja 14 a §),
2. kauppatavan mukaisella tositteella, erityisesti lähetysluettelolla, josta ilmenee määräpaikka,
3. ostajan tai sen valtuuttaman antamalla vastaanottotodistuksella tai
4. siinä tapauksessa, että ostaja kuljettaa tavaran, ostajan tai sen valtuuttaman antamalla vakuutuksella, jonka mukaan luovutettava tavara kuljetetaan muualle yhteisön alueella.”

9. UStDV:n 17 c §:ssä säädetään lisäksi yhteisömyynnin osalta kirjanpidollisia todisteita koskevasta velvoitteesta:

”(1) Elinkeinonharjoittajan on tämän asetuksen soveltamisalalla todistettava yhteisöluovutusten osalta (lain 6 a §:n 1 ja 2 momentti) kirjanpidollisella tavalla verottomuuden edellytykset, ostajan liikevaihtoverotunniste mukaan lukien. Edellytykset on voitava havaita kirjanpidosta yksiselitteisesti ja helposti tarkistettavalla tavalla.

(2) Elinkeinonharjoittajan on tehtävä säännönmukaisesti seuraavat merkinnät:

1. ostajan nimi ja osoite;
2. ostajan valtuuttaman nimi ja osoite sellaisten luovutusten osalta, jotka ovat vähittäismyyntiä tai jotka tehdään vähittäismyyntille tavanomaisia tapoja noudattaen;
3. ostajan elinkeinoala tai ammatti;
4. luovutettavan tavaran kaupallinen nimitys ja määrä tai luovutusta vastaavan valmistussopimukseen perustuvan muun suorituksen laatu ja laajuus;
5. luovutuksen tai luovutusta vastaavan valmistussopimukseen perustuvan muun suorituksen päivämäärä;
6. sovittu vastike tai, jos verotus tapahtuu vastaanotettujen vastikkeiden perusteella, vastaanotettu vastike ja sen vastaanottamispäivä;
7. suoritettun jalostuksen laatu ja laajuus ennen kuljetusta tai lähetystä muualle yhteisön alueelle (lain 6 a §:n 1 momentin toinen virke);
8. kuljetus tai lähetys muualle yhteisön alueelle;
9. määräpaikka muualla yhteisön alueella.

— —”

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

10. Collée KG oli vuonna 1994 kommandiittiyhtiö, jonka verotuksellisesti alisteisena yhteisönä oli eräs Saksaan sijoittautunut autokauppaa harjoittava rajavastuuyhtiö (jäljempänä GmbH), joka puolestaan erään osakeyhtiön eli A-AG:n hyväksymänä jälleenmyyjänä myi sen henkilöautoja. GmbH:lla oli oikeus vaatia A-AG:ltä provisiota ainoastaan lähiympäristön asiakkaille suorittamistaan myynneistä.
11. GmbH teki keväällä 1994 belgialaisen autokauppiaan B:n kanssa kirjallisen sopimuksen 20 esittelyauton myynnistä 1 018 200 Saksan markan (DEM) yhteishintaan. B maksoi GmbH:lle nettokauppahinnan ja rahan tultua perille nouti ajoneuvot.
12. Saadakseen vaatimansa provision A-AG:ltä GmbH otti liiketoimeen mukaan lähistölle Saksassa sijoittautuneen autokauppiaan S:n, joka ilmoitti olevansa valmis vastiketta vastaan ostamaan esittelyautot näennäisesti ja myymään ne eteenpäin B:lle. S jätti tätä varten GmbH:lle blanko-laskulomakkeita, joita GmbH käytti laatiessaan S:n nimissä B:lle laskut esittelyautojen luovutuksesta. Tämän jälkeen S vähensi vuoden 1994 heinä-, elo- ja syyskuun liikevaihtoveroilmoituksissaan GmbH:n siltä laskuttaman 152 730 DEM:n suuruisen liikevaihtoveron ostohintaan sisältyvänä verona.
13. Vuoden 1994 lokakuussa suoritettun erityistarkastuksen jälkeen vastaaja kuitenkin kieltäytyi myöntämästä S:lle ostohintaan sisältyvän veron vähennysoikeutta, koska S oli otettu vain muodollisesti mukaan kauppaan bulvaanina. Kun kantaja, joka oli käsitelty myyntejä aluksi verollisina kotimaisina liiketoimina, sai tietää tästä, se peruutti 25.11.1994 niitä koskevat tilikirjaukset ja kirjasi kyseiset myyntisummat verottomat yhteisömyynnit -tilille. Se käsiteli näitä myyntejä tämän mukaisesti vuoden 1994 marraskuun liikevaihtoveroilmoituksessa.
14. Finanzamt korotti 12.2.1998 tekemällään päätöksellä, jolla muutettiin vuotta 1994 koskevaa

liikevaihtoveron vahvistamispäätöstä, kantajan verollisen liikevaihdon määrää 1 018 200 DEM:lla. Kantajalle kieltäydyttiin myöntämästä verovapautusta B:lle luovutettujen henkilöautojen osalta, koska vaadittuja merkintöjä ei ollut tehty säännöllisesti ja välittömästi kulloisenkin liiketoimen suorittamisen jälkeen.

15. Tämän johdosta tehty oikaisuvaatimus ja nostettu kanne eivät menestyneet. Kantaja vaatii Revision-menettelyssä, että liikevaihtoveron vahvistamispäätöksen muuttamisesta vuonna 1998 tehtyä päätöstä muutetaan siten, että 1 018 200 DEM:n suuruista liikevaihtoa käsitellään verottomana. Se esittää perusteluinaan pääasiallisesti, että S:n yrityksessä suoritettun tarkastuksen alussa ei tosin vielä ollut olemassa GmbH:n B:lle osoittamia laskuja, mutta GmbH:n liiketoimintaa koskevista asiakirjoista sekä tilitapahtumista oli kuitenkin yksiselitteisesti todettavissa, että kyse oli tavarán yhteisömyynnistä B:lle.

16. Bundesfinanzhof on tämän johdosta esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Saako verohallinto kieltäytyä vapauttamasta tavarán 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 tavarán yhteisöluovutus?”

IV Oikeudellinen arviointi

17. Kansallinen tuomioistuin haluaa ensimmäisellä kysymyksellään ennen kaikkea tietää, voiko pelkästään se, että verovelvollinen ei täytä tiettyä muodollista edellytystä – nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa sitä, että kirjanpidollinen tosité on esitettävä oikeaan aikaan –, johtaa siihen, että yhteisöluovutusta kieltäydytään vapauttamasta verosta. Toisella kysymyksellä pyritään täsmentämään, onko yksittäistapauksessa joku muu aineellinen seikka, eli se, että verovelvollinen on mahdollisesti aluksi tietoisesti salannut sen, että kysymyksessä on yhteisöluovutus, otettava tarvittaessa huomioon tehtäessä päätöstä siitä, myönnetäänkö verovapautus vai kieltäydytäänkö sen myöntämisestä. Toisella kysymyksellä siis konkretisoidaan ensimmäinen kysymys, ja se liittyy tiiviisti ensimmäiseen. Molempia Bundesfinanzhofin esittämiä ennakkoratkaisukysymyksiä on siten tutkittava yhdessä.

18. Bundesfinanzhof haluaa ensiksi tietää, onko kuudes direktiivi esteenä kansallisen verohallinnon käytännölle, jonka mukaan jo pelkkä myöhästynyt kirjanpidollinen todiste siitä, että kyseessä on sinänsä kiistaton yhteisöluovutus, johtaa siihen, että verovapautta kieltäydytään myöntämästä.

19. Yhteisömyynnin verovapauden perustana on kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohta. Yhteisömyynnin verovapaus perustuu ajatukseen, jonka mukaan yhteisön liikevaihtoveroa koskevan siirtymäkauden aikana arvonlisävero kannetaan edelleen kulutusverona siinä jäsenvaltiossa, jossa loppukäyttö tapahtuu (määränpäämaaperiaate). Verollista yhteisöhankintaa vastaava yhteisöluovutus on kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi siten vapautettava verosta alkuperäjäsenvaltiossa.(5)

20. Kuudes direktiivi ei kuitenkaan sisällä erityisiä säännöksiä siitä, miten verovelvollinen todistaa, että kyseessä on yhteisöluovutus.(6) Direktiivin 22 artikla sisältää vain yleiset säännökset verovelvollisten kirjanpidosta, laskujen laatimisesta ja veroilmoituksista. Muutoin 22 artiklan 8 kohdassa jätetään jäsenvaltioiden tehtäväksi ”säättää muista velvoitteista, joita ne pitävät välttämättöminä veron asianmukaisesti kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi – –”.

21. Jäsenvaltioiden on 28 c artiklan A kohdan mukaan myös vapautettava tavaroiden yhteisöluovutus verosta ”jäljempänä tarkoitettujen vapautusten oikean ja yksinkertaisen soveltamisen varmistamiseksi sekä mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi määräämillään edellytyksillä – –”.

22. Direktiivin 28 c artiklan A kohdassa ja 22 artiklan 8 kohdassa esitetään siis ainoastaan tavoitteet, mutta niissä jätetään jäsenvaltioiden tehtäväksi asettaa tarkemmin vaatimukset muodolliselle velvollisuudelle esittää todisteet tosiseikoista, jotka vapauttavat arvonlisäverosta.

23. Tämän taustalla on ajatus siitä, että kuudennella direktiivillä ei ole tarkoitus täysin yhdenmukaistaa jäsenvaltioiden arvonlisäverojärjestelmiä. Sillä pikemminkin ”pyritään ottamaan käyttöön arvonlisäverojärjestelmän [neutraalisuus]periaatteen takaava yhdenmukainen määräytymisperuste”.(7) Kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo asiassa BP Supergaz antamassaan tuomiossa todennut, jäsenvaltioilla on tältä osin ”suhteellisen merkittävä – – harkintavalta kuudennen direktiivin tiettyjen säännösten täytäntöönpanossa”.(8) Lisäksi julkisasiamies Fennelly on muun muassa yhdistetyissä asioissa Molenheide ym. ja asiassa Schmeink & Cofreth antamissaan ratkaisuehdotuksissa esittänyt, että yleisemmin voidaan todeta, ”että jäsenvaltiot vastaavat arvonlisäjärjestelmän hallinnoimisesta kokonaisuudessaan”.(9)

24. Jäsenvaltioiden ryhtyessä toimenpiteisiin arvonlisäverojärjestelmän säännösten toteuttamiseksi niitä sitoo kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdassa ja 22 artiklan 8 kohdassa asetettujen tavoitteiden lisäksi myös suhteellisuusperiaate. Yhteisöjen tuomioistuin on siten viimeksi asiassa Halifax antamassaan tuomiossa vielä kerran korostanut, että ”toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat ryhtyä kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdan nojalla veron asianmukaiseksi kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi, eivät saa mennä pidemmälle kuin on näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen”.(10)

25. Kyseisessä tuomiossa todetaan edelleen, että jäsenvaltioiden toimenpiteitä ei ”voida soveltaa siten, että niiden johdosta arvonlisäveron neutraalisuus vaarantuisi, sillä kyseinen neutraalisuus on yksi arvonlisäveroa koskevalla yhteisön lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista”.(11) Neutraalisuus olisi vaarassa, jos luovutuksia verotettaisiin kaksinkertaisesti sen takia, että yhteisöluovutusta kieltäydytään vapauttamasta verosta ja yhteisöhankintaa verotetaan vastaavasti määränpäämaassa.(12)

26. Suhteellisuusperiaatteen konkreettisen soveltamisen osalta kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida sitä, ovatko kansalliset säännökset yhteensopivia yhteisön oikeuden kanssa. Yhteisöjen tuomioistuin voi kuitenkin esittää kaikki sellaiset yhteisön oikeuden tulkintaa koskevat seikat, jotka saattavat auttaa kansallista tuomioistuinta arvioimaan tätä yhteensopivuutta siellä vireillä olevaa oikeusriitaa ratkaistaessa.(13)

27. Saksan oikeuden osalta UStDV:n 17 a § ja 17 c §:ssä säädetään, että edellytysten sille, että kyseessä on yhteisöluovutus, on ilmeistä ”yksiselitteisesti ja helposti tarkistettavalla tavalla” sekä tositteista että kirjanpidosta. Bundesfinanzhofin oikeuskäytännön mukaan, joka koskee UStDV:n 13 §:n 1 momentin toista virkettä, jossa säännellään kolmanteen maahan tapahtunutta vientiluovutusta koskevalle todisteelle asetettavia vaatimuksia ja joka sanamuodoltaan tältä osin vastaa UStDV:n 17 a ja 17 c §:ää, tämä vaatimus on ymmärrettävä siten, että merkinnät on

tehtävä ”säännöllisesti ja välittömästi kulloisenkin liiketoimen suorittamisen jälkeen”.

28. Nyt kyseessä olevassa tapauksessa kantaja oli kirjanpidossaan ensiksi käsitellyt vuoden 1994 heinä-, elo- ja syyskuussa suoritettuja luovutuksia verollisina kotimaisina luovutuksina. Marraskuussa 1994, eli noin kaksi kuukautta viimeisen luovutuksen jälkeen, luovutukset kirjattiin uudelleen verottomiksi yhteisömyynneiksi ja otettiin vastaavasti huomioon marraskuuta 1994 koskevassa liikevaihtoveroilmoituksessa. Finanzamt viittasi siihen, että verovapautuksen edellyttämiä merkintöjä ei ollut tehty säännöllisesti ja välittömästi, ja kieltäytyi myöntämästä kantajalle verovapautusta, vaikka oli yksiselitteisesti todettavissa, että kyseessä oli yhteisöluovutus.

29. Saksan hallitus esittää tältä osin kantanaan, että tositetodisteille ja kirjanpidollisille todisteille kansallisessa oikeudessa asetetut vaatimukset ovat suhteellisuusperiaatteen mukaisia. Oikeus verovapautukseen ei täten järjestelmällisesti vaarannu yhteisömyynnin osalta. UStDV:n 17 a §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä säädetyllä velvollisuudella esittää kirjanpidollinen todiste pyritään tavoitteeseen, josta on nimenomaisesti säädetty kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdassa, eli luotettavaan ja mahdollisimman yksinkertaiseen veronkantoon tai verotukseen liittyvien väärinkäytösten torjumiseen. Liittohallituksen näkemyksen mukaan UStDV:n 17 a–17 c § ovat myös tarpeellisia tämän tavoitteen noudattamiseksi ja erityisesti arvonlisäverotukseen liittyvien niin sanottujen karusellipetosten estämiseksi. Tältä osin on merkityksetöntä, onko kyseessä oleva luovutus epäilemättä yhteisöluovutus vai ei.

30. Tässä yhteydessä on ensiksi todettava, että nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa ei ole varsinaisesti kyse direktiivin säännösten tulkitsemisesta UStDV:n 17 a–17 c §:n säännökset huomioon ottaen. Nyt on kyse pikemminkin näitä säännöksiä täytäntöönpantaessa syntyneestä oikeus- ja hallintokäytännöstä, jonka mukaan yhteisöluovutus on todistettava kirjanpidollisesti ”säännöllisesti ja välittömästi”.

31. Kuten kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdasta ja 28 c artiklan A kohdasta ilmenee, jäsenvaltiot voivat laillisesti vaatia ajanmukaista todistetta veronkannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi.(14) Jäsenvaltiot voivat nimittäin pyrkiä suojautumaan asianmukaisesti verotulojen menettämisen vaaralta, missä yhteydessä ne voivat myös säätää muodollisia vaatimuksia, ajallisesti määräytyvät velvoitteet mukaan lukien, veropetosten tai arvonlisäverotukseen liittyvien karusellipetosten torjumiseksi.

32. Käsiteltävänä olevassa tapauksessa on epäselvää, onko tältä osin mahdollista myös se, että laissa säädetään konkreettiset määräajat tositetodisteen ja kirjanpidollisen todisteen esittämiselle tehokkaan veronkannon mahdollistamiseksi ja oikeusvarmuuden takaamiseksi.

33. Kyseessä olevassa kansallisessa säännöksessä ei ensiksikään aseteta konkreettista määräaikaa. UStDV:n 17 a ja 17 c §:ssä säädetään vain ylimalkaisesti, että verovapautuksen edellytysten on ilmentävä ”yksiselitteisesti ja helposti tarkastettavalla tavalla” tositteista tai kirjanpidosta. Myös näitä käsitteitä sovellettaessa syntynyt Bundesfinanzhofin oikeuskäytäntö, jonka mukaan kyseinen ilmaisu on ymmärrettävä ajallisena velvoitteena ja jonka mukaan vaadittavat merkinnät on tehtävä ”säännöllisesti ja välittömästi kulloisenkin liiketoimen suorittamisen jälkeen”, on itsessään tulkinnanvaraista.

34. Tämä on sellaisenaan ongelmallista jo yhteisön oikeudessa tunnustetun oikeusvarmuuden periaatteen kannalta, jota jäsenvaltioiden on yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan noudatettava pantaessa täytäntöön direktiivejä.(15) Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Halifax antamassaan tuomiossa lisäksi korostanut, että oikeusvarmuutta on noudatettava erityisen tiukasti silloin, kun on kyse sääntelystä, jolla voi olla taloudellisia vaikutuksia.(16)

35. Konkreettisten määräaika säännösten itsensä on toiseksi sellaisenaan lähtökohtaisesti tehtävä mahdolliseksi se, että muutokset, jotka koskevat luovutusten luokittelua yhteisömyynneiksi kirjanpidossa, voidaan ottaa huomioon jälkikäteen. Tällaiset korjaukset voivat nimittäin yksittäistapauksissa perustua hyvinkin syihin, jotka eivät mitenkään liity verovelvolliseen. Ne eivät myöskään välttämättä vaikeuta tai vaaranna veronkantoa. Erityisesti lyhyiden määräaikojen osalta voitaisiin poikkeusperusteiden, uudelleenluokitteluperusteiden tai vastaavien säännösten avulla taata se, että tosiasiallisesti kyseessä oleva yhteisöluovutus voidaan poikkeustapauksissa vielä tunnustaa sellaiseksi kirjanpitoon jälkikäteen tehdyn muutoksen perusteella.

36. Oikeutta verovapautukseen, joka kuudennessa direktiivissä halutaan nimenomaan sallia yhteisöluovutusten osalta verotuksen neutraalisuuden periaatteen ottamiseksi huomioon, rajoitettaisiin liikaa ilman tällaista poikkeusperustetta. Myös tapauksissa, joissa luokittelu yhteisömyynniksi on viivästynyt, pätee julkisasiamies Fennellyn toteamus mahdollisuudesta oikaista arvonlisävero, joka on merkitty väärin laskuihin, jotka koskevat liiketoimia, joita ei ole koskaan suoritettu; kyseisen toteamuksen mukaan ”sellainen kansallinen lainsäädäntö, jossa ei säädetä lainkaan oikaisumahdollisuudesta, olisi kuitenkin verotuksen neutraalisuusperiaatteen vastainen”.(17)

37. Niin kauan kuin laissa ei ole säädetty tällaisia konkreettisia määräaikoja ja mahdollisuutta tehdä muutoksia jälkikäteen, UStDV:n 17 a §:ää ja 17 c §:ää sovellettaessa on siten yksittäistapauksittain arvioitava, onko luovutuksen luokittelua koskevan myöhemmän muutoksen kieltäminen suhteellisuusperiaatteen mukaista.

38. Kuten komissio on perustellusti esittänyt, tältä osin on ensiksi selvitettävä, onko tosiasiallisesti kyseessä yhteisöluovutus vai ei. Ensiksi mainitun tapauksen osalta kuudennessa direktiivissä säädetään lähtökohtaisesti verovapautus, kun taas jälkimmäisen tapauksen osalta lähtökohtana on verollisuus. Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Transport Service NV antamassaan tuomiossa vastaavasti todennut, että ”kansallisen tuomioistuimen asiana on määrittää, täyttääkö pääasiassa kyseessä oleva luovutus nämä edellytykset. Mikäli näin on, kyseisestä luovutuksesta ei ole maksettava arvonlisäveroa”.(18) Tätä direktiivissä esitettyä lähtökohtaa ei voida sivuuttaa pelkillä jäsenvaltioiden asettamilla muodollisilla vaatimuksilla. Siitä voidaan poiketa pikemminkin vain silloin, kun se on tarpeen yhteisön oikeuden asianomaisissa säännöksissä säädettyjen tavoitteiden saavuttamiseksi. Liittohallituksen näkemystä, jonka mukaan siinä tapauksessa, että kirjanpidollista tosietta ei ole esitetty oikeaan aikaan, on merkityksetöntä, onko tosiasiallisesti kyseessä yhteisöluovutus, ei siis voida hyväksyä.

39. Jos osoittautuu, että kyse on tosiasiallisesti yhteisömyynnistä, verovapautusta voidaan kuitenkin kansallisia muotomääräyksiä rikottaessa kieltäytyä myöntämästä, jos tämä palvelee direktiivin tavoitteita eli veropetosten estämistä ja veronkannon oikeaa toimittamista sekä erityisesti vapautusperusteiden oikeaa ja yksinkertaista soveltamista. Lisäksi muodolliset vaatimukset eivät saa mennä pidemmälle kuin on näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen.

40. On siis tutkittava yksittäistapauksittain, onko todisteiden esittämisen viivästymisellä seurauksia veronkannon tehokkuuden kannalta vai aiheutuuko viivästys siitä, että on toteutettu toimenpiteitä, jotka voivat jollain tavalla johtaa veronkannon vaarantumiseen. Kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdassa ja 22 artiklan 8 kohdassa nimenomaisesti mainittujen tavoitteiden saavuttaminen ei sitä vastoin edellytä, että verovapautus evätään järjestelmällisesti kaikissa niissä tapauksissa, joissa kirjanpidollinen todiste esitetään liian myöhään.

41. Kun voidaan todeta, että kyseessä on epäilemättä yhteisöluovutus, vaikka vaadittua kirjanpidollista todistetta ei olekaan esitetty oikeaan aikaan, kuudennessa direktiivissä lähtökohtana olevaa yhteisöluovutusten verovapautusta on noudatettava ja vapautus on

myönnettävä. Kieltäytyminen verovapautuksen myöntämisestä edellyttää oikeuskäytännössä asetettujen ja verohallinnon asettamien muodollisten edellytysten rikkomisen lisäksi aina myös kuudennen direktiivin säännöstä vastaavaa muuta perustetta, joka voi olla erityisesti se, että kirjanpidollisen todisteen myöhästyneen esittämisen takia veron oikea määräytyminen tai kantaminen tulisi mahdottomaksi tai vaikeutuisi olennaisesti.

42. Tästä seuraa samalla vastaus toiseen kysymykseen, jolla kansallinen tuomioistuin halusi tietää, riippuuko tähän kysymykseen annettava vastaus siitä, että verovelvollinen aluksi tietoisesti salasi sen, että kysymyksessä oli tavaran yhteisöluovutus.

43. Edellä esitetyn johdosta on yhteisöluovutusten verovapautusta koskevien kuudennen direktiivin säännösten mukaisesti myös tältä osin ratkaisevaa ennen kaikkea se, mistä syistä todisteen esittäminen myöhässä johtuu ja mitä seurauksia myöhästymisestä on veronkannon oikealle toimittamiselle. Kansallisen tuomioistuimen on tutkittava ja arvioitava tämä yksittäistapauksittain. Se tosiseikka, että verovelvollinen halusi ensiksi kotimaassa ottaa liiketoimeen muodollisesti mukaan välikäden, jolloin kyse ei välittömästi ollut yhteisömyynnistä, vaan sellaisesta oli kyse vasta tavaran myöhemmän edelleenluovutuksen yhteydessä, ei sellaisenaan ole ratkaiseva.

44. Tätä tukevat ne toteamukset, jotka yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Schmeink & Cofreth antamassaan tuomiossa esittänyt perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron jälkikäteen tapahtuvan oikaisemisen osalta; tässä tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin lausui seuraavaa: ” – – tapauksissa, joissa laskun laatija on oikea-aikaisesti täysin poistanut uhan verotulojen menettämisestä, arvonlisäveron neutraalisuusperiaate edellyttää, että perusteettomasti laskutettu arvonlisävero voidaan oikaista ilman, että jäsenvaltiot voivat asettaa tällaisen oikaisemisen edellytykseksi kyseisen laskun laatijan vilpittömän mielen”. Näin ollen ”vaatimus siitä, että laskun laatijan on osoitettava toimineensa vilpittömässä mielessä, jos hän on oikea-aikaisesti täysin poistanut uhan verotulojen vähentymisestä, ei ole välttämätön arvonlisäveron kantamiseksi ja veropetosten torjumiseksi”.(19)

45. Nämä perustelut voidaan ulottaa koskemaan tapausta, jossa myyntiä käsitellään jälkikäteen yhteisöluovutuksena ja kirjanpitoon tehdään vastaavat muutokset. Jos yhteisömyynniksi tunnustamisen kannalta olisi merkitystä sillä seikalla, onko verovelvollinen estänyt tämän luokittelun tietoisesti vai tietämättään, se ei mahdollisesti itse saisi vapautusta sellaisessa tapauksessa, jossa sen käyttäytyminen ei olisi vaarantanut veronkantoa. Kieltäytyminen verovapautuksen myöntämisestä muodostuisi siten seuraamukseksi siitä, että yhteisöluovutus aluksi salattiin, mikä menisi muotovaatimusten lainmukaista tavoitetta pidemmälle.

46. Kuten edellä on jo esitetty, kansallisen tuomioistuimen asiana on arvioida yksittäistapausta näiden säännösten kannalta ottamalla huomioon kaikki merkitykselliset seikat. Sen on tällöin edellä todetun mukaisesti erityisesti tutkittava, johtaako se, että kirjanpidollista todistetta ei esitetty oikeaan aikaan, veronkannon vaarantumiseen.

47. Merkitystä voitaneen antaa sille seikalle, että tapahtuman arviointi osoittautuu pääsääntöisesti sitä vaikeammaksi, mitä kaukaisemmasta tapahtumasta on kyse. Mitä lyhyempiä aikarajoitukset ovat, sitä tärkeämpää on sitä vastoin, että jälkikäteen tehty muutokset voidaan vielä ottaa huomioon. Yksittäistapausta arvioitaessa voidaan sitä paitsi ottaa huomioon, missä määrin verovelvollinen on itse aiheuttanut sen, että kirjanpidollisen tosittteen esittäminen on viivästynyt.

48. Nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa tulee esiin sellainen erikoisuus, että suunniteltu bulvaanirakenne ei liittynyt mahdolliseen veropetokseen, vaan sillä pyrittiin provision saamiseen.(20) Tavanomaisesta asetelmasta poiketen nyt ei pyritty uskottelemaan sellaisen

yhteisömyynnin olemassaoloa, jota ei ollut lainkaan tapahtunut,(21) vaan tällaisen tapahtuminen salattiin perustein, jotka olivat verotukselliselta kannalta merkityksettömiä. Arvioitaessa tapahtumia kokonaisuutena bulvaanin oleminen mukana olisi nimittäin ollut merkityksetöntä verotulojen suuruuden kannalta. Yhteisömyynnin tapahtuminen olisi vain siirtynyt GmbH:lta S:lle, joka olisi osaltaan vähentänyt ostohintaan sisältyvän veron ja voinut vaatia yhteisömyynnin vapauttamista verosta.

49. Sen osalta, onko verovelvollinen mahdollisesti aiheuttanut sen, että todisteen esittäminen on myöhästynyt, olisi tämän lisäksi tutkittava, miltä osin kantajan olisi pitänyt tietää, että veroviranomaiset pitävät S:n mukanaoloa liiketoimessa valeoikeustoimena tai että S:ää tultaisiin pitämään bulvaanina. Pelkästään siitä tosiseikasta, että S ei ollut itse luovuttanut myytävää tavaraa B:lle ja että kantaja oli laatinut laskut S:n nimiin, ei nimittäin voi päätellä, että tällaista ”keinotekoista” rakennelmaa ei voida arvioida verollisena liiketoimena. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvioitaessa sitä, onko verollinen liiketoimi suoritettu, merkitystä on vain objektiivisilla arviointiperusteilla. Verovelvollisen tarkoituksella tai luovutuksen tarkoituksella ei sitä vastoin ole merkitystä luovutuksen verotuksellisen luokittelun kannalta.(22)

50. Ensimmäiseen kysymykseen on tämän johdosta vastattava, että kuudes direktiivi on esteenä sellaiselle kansallisen verohallinnon käytännölle, jonka mukaan epäilemättä kyseessä olevaa tavarantoiminnan yhteisöluovutusta kieltäydytään vapauttamasta arvonlisäverosta yksistään sillä perusteella, että verovelvollinen ei ole esittänyt tämän osalta vaadittavaa kirjanpidollista todistetta säännöllisesti ja välittömästi liiketoimien suorittamisen jälkeen.

51. Tältä osin ei ole ratkaisevaa vain se, onko verovelvollinen ottamalla kotimaassa liiketoimeen mukaan bulvaanin halunnut siirtää yhteisömyynnin tapahtuvaksi vasta luovutusketjuun kuuluvana myöhemmänä liiketoimena, missä yhteydessä verohallinto ei hyväksynyt välikäden mukanaoloa, koska kyse oli valeoikeustoimesta (kysymys 2). Jos jäsenvaltio ei ole säätänyt laissa määräaikaa todisteen esittämiselle, yhteisömyynnin verovapautuksesta päätettäessä on pikemminkin otettava huomioon kaikki yksittäistapauksen kannalta merkitykselliset seikat. Tältä osin merkitystä on erityisesti sillä, onko verovelvollinen mahdollisesti aiheuttanut sen, että todisteen esittäminen on myöhästynyt, ja voiko se, että kirjanpidollista tosietta ei ole esitetty oikeaan aikaan, johtaa veronkannon vaarantumiseen.

V Ratkaisuehdotus

52. Ehdotan, että Bundesfinanzhofin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu neuvoston direktiivi 77/388/ETY on esteenä sellaiselle kansallisen verohallinnon käytännölle, jonka mukaan epäilemättä kyseessä olevaa tavarantoiminnan yhteisöluovutusta kieltäydytään vapauttamasta arvonlisäverosta yksistään sillä perusteella, että verovelvollinen ei ole esittänyt tämän osalta vaadittavaa kirjanpidollista todistetta säännöllisesti ja välittömästi liiketoimien suorittamisen jälkeen.

2) Jos jäsenvaltio ei ole säätänyt laissa määräaikaa todisteen esittämiselle, yhteisömyynnin verovapautuksesta päätettäessä on otettava huomioon kaikki yksittäistapauksen kannalta merkitykselliset seikat. Tältä osin on merkitystä erityisesti sillä, onko verovelvollinen mahdollisesti aiheuttanut sen, että todisteen esittäminen on myöhästynyt, ja voiko se, että kirjanpidollista tosietta ei ole esitetty oikeaan aikaan, johtaa veronkannon vaarantumiseen.

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

3 – EYVL L 376, s. 1 ja sitä seuraavat sivut.

4 – Ks. 28 h artikla, sellaisena kuin se on säädettyinä direktiivillä 91/680 ja muutettuna direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY (EYVL L 384, s. 47 ja sitä seuraavat sivut).

5 – Asia C-245/04, EMAG Handel Eder, tuomio 6.4.2006 (Kok. 2006, s. I-3227, 29 kohta) ja kyseisessä asiassa 10.11.2005 antamani ratkaisuehdotuksen 24 ja 25 kohta. Ks. myös tänään antamani ratkaisuehdotus asiassa C-409/04, Teleos ym. (29 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

6 – Ks. vastaavasti myös asia C-395/02, Transport Service, määräys 3.3.2004 (Kok. 2004, s. I-1991, 27 ja 28 kohta) ja asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1609, 90 ja 91 kohta).

7 – 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, 42 kohta).

8 – Asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995 (Kok. 1995, s. I-1883, 34 kohta).

9 – Edellä alaviitteessä 7 mainitut yhdistetyt asiat Molenheide ym., ratkaisuehdotus 20.3.1997 (41 kohta) ja asia C-454/98, Schmeink & Cofreth, ratkaisuehdotus 13.4.2000 (Kok. 2000, s. I-6973, 18 kohta).

10 – Edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Halifax ym., tuomion 92 kohta. Ostohintaan sisältyvän veron vähennysoikeuden osalta vastaavasti jo yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1577, 52 kohta) ja edellä alaviitteessä 7 mainitut yhdistetyt asiat Molenheide ym., tuomion 48 kohta sekä kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohdan osalta asia C-384/04, Federation of Technological Industries ym., tuomio 11.5.2006 (Kok. 2006, s. I-4191, 29 kohta).

11 – Edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Halifax ym., tuomion 92 kohta.

12 – Ks. edellä alaviitteessä 5 mainittu asia EMAG Handel Eder, tuomion 29 kohta ja kyseisessä asiassa antamani ratkaisuehdotuksen 24 ja 25 kohta.

13 – Ks. esim. asia C-55/94, Gebhard, tuomio 30.11.1995 (Kok. 1995, s. I-4165, 19 kohta) ja edellä alaviitteessä 7 mainitut yhdistetyt asiat Molenheide ym., tuomion 49 kohta.

14 – Ks. edellä alaviitteessä 10 mainitut yhdistetyt asiat Gabalfrisa ym., tuomion 52 kohta.

15 – Edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Federation of Technological Industries ym., tuomion 29 kohta.

16 – Edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Halifax ym., tuomion 72 kohta.

17 – Edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Schmeink & Cofreth, ratkaisuehdotuksen 18 kohta.

18 – Edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Transport Service, määräyksen 19 kohta.

19 – Asia C-454/98, Schmeink & Cofreth, tuomio 19.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6973, 58 ja 60 kohta).

20 – Myyntisopimuksen mukaan oikeutta tällaiseen provisioon ei tosin olisi ollut, joskin epäselvää on se, miltä osin vastaavat sopimuslausekkeet olivat tuohon aikaan sallittuja kilpailuoikeuden kannalta.

21 – Ks. tällaisen asetelman osalta ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 5 mainitussa asiassa Teleos ym.

22 – Ks. edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Halifax ym., tuomion 56–60 kohta; yhdistetyt asiat C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen, tuomio 12.1.2006 (Kok. 2006, s. I-483, 44 ja 45 kohta) ja yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04, Kittel ja Recolta Recycling, tuomio 6.7.2006 (41 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).