JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MACIEJ SZPUNAR
11 päivänä syyskuuta 2014[1]

Yhdistetyt asiat C-131/13, C-163/13 ja C-164/13

Staatssecretaris van Financiën (C-131/13)
vastaan
Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti vof
ja
Turbu.com BV (C-163/13) ja
Turbu.com Mobile Phone's BV (C-164/13)
vastaan
Staatssecretaris van Financiën

(Ennakkoratkaisupyynnöt – Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat))

Arvonlisävero — Jäsenvaltioiden väliseen kauppaan sovellettava siirtymäjärjestely — Euroopan unionin alueen sisällä lähetetyt tai kuljetetut tavarat — Saapumisjäsenvaltiossa tehty petos — Lähetysjäsenvaltiossa tehdyn petoksen huomioon ottaminen — Vapautus arvonlisäverosta

Johdanto

1. Euroopan komission vastikään teettämän tutkimuksen mukaan arvonlisäverosta saatavia tuloja menetettiin jäsenvaltioissa 193 miljardia euroa vuonna 2011, mikä on 18 prosenttia kaikista arvonlisäverotuloista ja 1,5 prosenttia bruttokansantuotteesta (BKT).[2] Tulojen menettämiseen on monia syitä, mutta petokset ovat yksi yleisimmistä syistä. Ei ole siis lainkaan yllättävää, että arvonlisäveropetosten torjuntaa pidetään erityisen tärkeänä jäsenvaltioiden hallinnossa ja tuomioistuimissa. Ongelman merkitys on kasvanut jo jonkin aikaa myös unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä.

2. Unionin sisäisen kaupan verotusta koskeva järjestelmä on erityisen otollista maaperää petoksille, joiden toimintamallina on arvonlisäveromekanismien käyttö voiton saamiseksi vähennysten, vapautusten ja palautusten kautta. Viime aikoina useat unionin tuomioistuimen tuomiot ovat liittyneet tähän ongelmaan. Käsiteltävissä yhdistetyissä asioissa tarjoutuu tilaisuus kehittää ja täydentää tätä oikeuskäytäntöä. Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaiden ylimmän oikeusasteen tuomioistuin) tiedustelee nimittäin, miten laajalle jäsenvaltioiden viranomaisten ja tuomioistuinten toimivalta ja velvollisuudet ulottuvat tämäntyyppisissä petoksissa, kun kansallisessa oikeudessa ei ole nimenomaisia säännöksiä tästä toimivallasta ja näistä velvollisuuksista.

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.

2 — Ks. 19.9.2013 annettu komission lehdistötiedote IP/13/844.

Asiaan sovellettavat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3. Oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero on yksi tärkeimmistä arvonlisäverojärjestelmän toimintamekanismeista. Pääasioiden tosiseikkojen tapahtuma-aikaan tämä oikeus oli vahvistettu jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY,[3] sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY,[4] (jäljempänä kuudes direktiivi) 17 artiklassa, sellaisena kuin se on muutettuna viimeksi mainitun direktiivin 28 f artiklalla. Mainitun artiklan 2 kohdan c ja d alakohdassa ja 3 kohdan b alakohdassa säädetään näin ollen seuraavaa:

”2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka [hän] on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisä[veron], joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut tai suorittanut taikka luovuttaa tai suorittaa toinen, maan alueella veronmaksuvelvollinen verovelvollinen;

– –

d) arvonlisäveron, joka on maksettava 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella.

3. Jäsenvaltioiden on myös myönnettävä verovelvolliselle 2 kohdassa tarkoitettu arvonlisäveron vähennys tai palautus, jos tavaroita tai palveluja käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

– –

b) verovelvollisen – – 28 c artiklan A kohdan perusteella vapautettuihin liiketoimiin – –”.

4. Eri jäsenvaltioihin sijoittautuneiden verovelvollisten välisissä tavarantoimituksissa sovellettavan järjestelmän periaatteena on vapautus verosta luovutusvaltiossa (niin sanottu yhteisöluovutus), niin että samalla säilytetään ostoihin sisältyvän veron vähentämisoikeus, ja veron kanto hankintavaltiossa (niin sanottu yhteisöhankinta) kyseisessä valtiossa sovellettavan verokannan mukaisesti. Tällaista vapautusta nimitetään joskus ”nollaverokannaksi”. Kyseessä ei ole perinteinen vapautus, johon ei liity vähennysoikeutta. Viimeksi mainitun kaltainen vapautus sulkee liiketoimen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle. Näin ei ole yhteisöluovutukseen liittyvän vapautuksen kohdalla, jossa vain siirretään verotusvalta luovutusvaltiolta hankintavaltiolle siten, että liiketoimi säilyy arvonlisäverojärjestelmän piirissä. Verovapausoikeus liittyy ainoastaan tähän asiayhteyteen. Lisäksi koska yhteisöhankinnassa vähennysoikeus on välitön, hankinnasta maksettavan veron määrä on nolla (käännetty verovelvollisuus). Ostaja on velvollinen maksamaan luovutuksen yhteydessä laskutetun veron vasta, kun se luovuttaa tavaran edelleen. Nämä säännöt perustuvat kuudennen direktiivin 28 a, 28 b ja 28 c artiklaan.

3 — EYVL L 145, s. 1.

4 — EYVL L 102, s. 18.

5. Kuudennen direktiivin 28 a artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroa on kannettava myös:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan tai oikeushenkilön, joka ei ole verovelvollinen[,] suorittamista tavaroiden yhteisöhankinnoista, jos myyjä on verovelvollinen, [joka] toimii tässä ominaisuudessaan ja johon ei sovelleta 24 artiklassa tarkoitettua verovapautusta eikä 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisessa virkkeessä tai 28 b artiklan B kohdan 1 alakohdassa tarkoitettuja säännöksiä.

– –

3. Tavaran ’yhteisöhankinnalla’ tarkoitetaan omistajan hallintaoikeuden saamista irtaimeen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija tai joku muu näiden lukuun lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon.

– –”

6. Saman direktiivin 28 b artiklan A kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Yhteisön sisäisenä tavaroiden hankintapaikkana on pidettävä sitä paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle.

2. Edellä 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun yhteisön sisäisen tavaroiden hankintapaikan on kuitenkin katsottava sijaitsevan sen jäsenvaltion alueella, jonka antamalla arvonlisäverotunnistenumerolla hankkija on tehnyt tämän hankinnan, jos hankkija ei osoita, että tästä hankinnasta on kannettu vero 1 kohdan mukaisesti, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 1 kohdan soveltamista.

Jos hankinnasta kuitenkin 1 kohtaa sovellettaessa kannetaan vero tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa sen jälkeen kun hankinnasta on kannettu vero ensimmäistä alakohtaa sovellettaessa, veron perustetta on vastaavasti alennettava siinä jäsenvaltiossa, jonka antamalla arvonlisäverotunnisteella hankkija on tehnyt tämän hankinnan.Ensimmäistä alakohtaa sovellettaessa tavaran yhteisöhankinnan on katsottava olleen 1 kohdan mukaisesti verollinen, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

— hankkija osoittaa suorittaneensa tämän yhteisöhankinnan sellaista myöhempää 1 kohdassa tarkoitetussa jäsenvaltiossa suoritettavaa luovutusta varten, josta vastaanottaja on nimetty veronmaksuvelvolliseksi 28 c artiklan E kohdan 3 alakohdan mukaisesti,

— hankkija on täyttänyt 22 artiklan 6 kohdan b alakohdan viimeisessä alakohdassa säädetyt ilmoitusvelvoitteensa.”

7. 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.”

Alankomaiden oikeussäännöt

8. Edellä mainitut kuudennen direktiivin säännökset on saatettu osaksi Alankomaiden kansallista lainsäädäntöä 28.6.1968 annetun liikevaihtoverolain [5] (wet op de omzetbelasting) 9, 15, 17b ja 30 §:llä.

9. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan Alankomaiden lainsäädännössä ei ole nimenomaista säännöstä, jossa vähennys-, vapautus- tai palautusoikeuden edellytykseksi asetettaisiin se, ettei liiketoimeen liity veropetosta, josta verovelvollinen on ollut tietoinen tai josta tämän olisi pitänyt olla tietoinen.

Pääasioiden tosiseikat, ennakkoratkaisukysymykset ja asioiden käsittely

Asia C-131/13

10. Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti vof (jäljempänä Italmoda) on Alankomaiden oikeuden mukaan perustettu yhtiö, joka harjoittaa kenkien myyntiä. Tosiseikkojen tapahtuma-aikaan eli vuosina 1999–2000 se toteutti myös tietotekniikkaa koskevia liiketoimia. Italmoda hankki tietotekniikan Alankomaista ja Saksasta ja myi ja luovutti sen arvonlisäverovelvollisille asiakkailleen Italiassa. Italmoda oli ostanut Saksasta peräisin olevat tavarat käyttämällä Alankomaissa myönnettyä arvonlisäverotunnistettaan (kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdan 2 alakohdan mukainen sen maan arvonlisäverojärjestelmän mukaan verotettava hankinta, jossa arvonlisäverotunniste on myönnetty), mutta kuljettanut ne Saksasta suoraan Italiaan.

11. Italmoda teki Alankomaissa hankituista tavaroista kaikki tarvittavat ilmoitukset ja vähensi ostoihin sisältyneen veron arvonlisäveroilmoituksissaan. Sen sijaan Italmoda ei ilmoittanut Saksasta peräisin olevien tavaroiden osalta Saksassa tapahtuneesta yhteisöluovutuksesta eikä Alankomaissa tapahtuneesta yhteisöhankinnasta, vaikka kyseiselle liiketoimelle oli myönnetty vapautus Saksassa. Italiassa ostajat eivät tehneet yhtään ilmoitusta yhteisöhankinnoista eikä arvonlisäveroa maksettu. Italian veroviranomaiset vaativat veron maksamista ja epäsivät kyseisiltä ostajilta vähennysoikeuden.

12. Alankomaiden veroviranomaiset katsoivat, että Italmoda oli ollut tietoisesti osallisena petoksessa, jonka tarkoituksena oli kiertää arvonlisävero Italiassa, ja epäsivät Italmodalta Italiaan toimitettuihin yhteisöluovutuksiin liittyvän verovapausoikeuden, ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden ja Saksasta peräisin olleista tavaroista maksetun veron palautusoikeuden ja tekivät tästä kolme Italmodaa

5 — Staatsblad 1968, nro 329.

koskevaa jälkiverotuspäätöstä. Rechtbank te Haarlem hyväksyi ensimmäisessä oikeusasteessa jälkiverotuspäätöksiä koskevan Italmodan kanteen ja velvoitti veroviranomaiset tekemään uudet päätökset. Italmoda valitti kuitenkin Gerechtshof te Amsterdamiin. Tämä hyväksyi valituksen 12.5.2011 antamassaan tuomiossa ja kumosi Rechtbank te Haarlemin tuomion ja jälkiverotuspäätökset.

13. Staatssecretaris van Financiën teki tuomiosta kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin. Näissä olosuhteissa Hoge Raad der Nederlanden esitti unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten kieltäydyttävä unionin oikeuden perusteella vapauttamasta yhteisöluovutusta arvonlisäverosta, evättävä tavaroiden ostamisen jälkeen toiseen jäsenvaltioon lähetettyjen tavaroiden ostoihin sisältyvä arvonlisäveron vähennys tai evättävä kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdan 2 alakohdan toisen virkkeen soveltamisesta seuraava arvonlisäveron palautus, kun objektiivisten seikkojen perustella on selvää, että kyseessä on arvonlisäveropetos kyseisten tavaroiden osalta ja asianomainen verovelvollinen tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää ottavansa osaa siihen, jos kansallisessa laissa ei säädetä verovapautuksen, vähennyksen tai palautuksen epäämisestä tällaisessa tilanteessa?

2) Onko siinä tapauksessa, että edellä olevaan kysymykseen annetaan myöntävä vastaus, edellä tarkoitettu verovapautus, vähennys tai palautus evättävä myös silloin, jos arvonlisäveroa kierrettiin toisessa jäsenvaltiossa (eri jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetysjäsenvaltiossa) ja verovelvollinen tiesi arvonlisäveropetoksesta tai hänen olisi pitänyt tietää siitä, vaikka verovelvollinen on täyttänyt lähetysjäsenvaltiossa kaikki kansallisissa säännöksissä verovapautukselle, vähennykselle tai palautukselle asetetut (muodolliset) edellytykset ja on antanut aina kyseisen jäsenvaltion veroviranomaisille kaikki tarvittavat tiedot tavaroista, lähettämisestä ja saapumisjäsenvaltiossa olevista tavaroiden ostajista?

3) Jos ensimmäiseen kysymykseen annetaan kieltävä vastaus, miten kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdan 2 alakohdan ensimmäisen virkkeen (lopussa) olevaa käsitettä ’kannettu’ on tulkittava: Tarkoitetaanko sillä yhteisöhankinnasta saapumisjäsenvaltiossa maksettavaksi tulevan arvonlisäveron kirjaamista laissa säädetyssä arvonlisäveroilmoituksessa vai myös – jos sellaista kirjaamista ei ole tehty – saapumisjäsenvaltion veroviranomaisten tilanteen sääntöjenmukaiseksi saattamiseksi toteuttamia toimia? Onko tähän kysymykseen vastaamisen kannalta merkitystä sillä, muodostaako kyseinen liiketoimi osan liiketoimien ketjusta, jonka tarkoituksena oli arvonlisäveropetoksen suorittaminen saapumismaassa, ja sillä, että verovelvollinen tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää tästä?”

Asia C-163/13

14. Turbu.com BV (jäljempänä Turbu.com) on Alankomaiden oikeuden mukaan perustettu yhtiö, joka harjoittaa tieto- ja viestintätekniikan sekä ohjelmistojen tukkukauppaa. Turbu.com toteutti elokuusta joulukuuhun vuonna 2001 erinäisiä matkapuhelinten yhteisöluovutuksia ja sovelsi näissä lainsäädännön mukaista vapautusta sekä vähensi ostoihin sisältyneen veron. Verotarkastuksen perusteella Turbu.comin johtaja tuomittiin vuonna 2005 asiakirjojen väärentämisestä sekä puutteellisen ja virheellisen veroilmoituksen jättämisestä.

15. Veroviranomaiset katsoivat tarkastuksessa, että Turbu.com oli soveltanut vapautusta kyseisiin luovutuksiin väärin perustein, ja tekivät jälkiverotuspäätöksen. Yhtiö haki jälkiverotuspäätökseen muutosta, mutta Rechtbank te Breda vahvisti jälkiverotuspäätöksen ensin ensimmäisessä oikeusasteessa ja sitten muutoksenhakutuomioistuimena toiminut Gerechtshof te ’s-Hertogenbosch teki samoin 25.2.2011 antamassaan tuomiossa.

16. Turbu.com teki tuomiosta kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin. Näissä olosuhteissa Hoge Raad der Nederlanden esitti unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten evättävä unionin oikeuden perusteella arvonlisäverovapautuksen soveltaminen, kun kyse on yhteisöluovutuksesta, jos objektiivisten tietojen perusteella on selvää, että asianomaisten tavaroiden osalta kyseessä on arvonlisäveropetos ja että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää ottavansa osaa siihen, jos kansallisessa lainsäädännössä ei säädetä vapautuksen epäämisestä tällaisessa tilanteessa?”

Asia C-164/13

17. Turbu.com Mobile Phones BV (jäljempänä TMP) on Alankomaiden oikeuden mukaan perustettu yhtiö, joka harjoittaa matkapuhelinten kauppaa. Se oli toteuttanut heinäkuussa 2003 matkapuhelinten yhteisöluovutuksia ja soveltanut niihin laissa säädettyä vapautusta sekä hakenut ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palautusta kyseisistä puhelimista, jotka se oli hankkinut Alankomaihin sijoittautuneilta yrityksiltä. Alankomaiden veroviranomaiset totesivat TMP:n ilmoituksissa useita sääntöjenvastaisuuksia niin ostoihin liittyvissä liiketoimissa kuin kyseisissä yhteisöluovutuksissakin, joten ne epäsivät palautuksen. Rechtbank te Breda kumosi päätöksen tuomiossaan, jonka Gerechtshof te ’s-Hertogenbosc puolestaan kumosi 25.2.2011 antamassaan tuomiossa.

18. TMP teki tuomiosta kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin. Näissä olosuhteissa Hoge Raad der Nederlanden esitti unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten evättävä unionin oikeuden perusteella vähennysoikeus, jos objektiivisten tietojen perusteella on selvää, että asianomaisten tavaroiden osalta kyseessä on arvonlisäveropetos ja että verovelvollinen tiesi tai että sen olisi pitänyt tietää ottavansa osaa siihen, jos kansallisessa lainsäädännössä ei säädetä vähennysoikeuden epäämisestä tällaisessa tilanteessa?”

Asioiden käsittely unionin tuomioistuimessa

19. Ennakkoratkaisupyynnöt saapuivat unionin tuomioistuimeen 18.3.2013 (C-131/13) ja 2.4.2013 (C-163/13 ja C-164/13). Unionin tuomioistuimen presidentin 25.4.2013 antamalla määräyksellä nämä kolme asiaa yhdistettiin kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten. Italmoda, Turbu.com, TMP, Alankomaiden hallitus ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus sekä komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia. Italmoda, Turbu.com, TMP, Alankomaiden hallitus, Italian hallitus ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus sekä komissio osallistuivat 5.6.2014 pidettyyn istuntoon asianomaisten kuulemiseksi.

Arviointi

Tutkittavaksi ottaminen

Asian C-131/13 ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

20. Italmoda esittää, ettei asian C-131/13 ensimmäistä kysymystä otettaisi tutkittavaksi, koska sen mukaan kysymys kuuluu kansallisen oikeuden soveltamisalaan.

21. On kiistatonta, että kansallisen oikeuden tulkinta ja soveltaminen on kansallisten tuomioistuinten tehtävä. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä kysymys ulottuu kuitenkin sellaisiin jäsenvaltioiden viranomaisten ja tuomioistuinten toimivaltuuksiin ja velvollisuuksiin, jotka johtuvat arvonlisäveron vähentämistä, verosta vapauttamista ja veron palauttamista koskevan unionin oikeuden säännöksistä. Italmodan väite on näin ollen perusteeton.

Asian C-131/13 toinen ennakkoratkaisukysymys

22. Komissio esittää, ettei asian C-131/13 toista kysymystä otettaisi tutkittavaksi. Sen mukaan kysymys perustuu siihen oletukseen, että verovelvollinen on täyttänyt asianmukaisesti kaikki sille kuuluvat velvollisuudet luovutusjäsenvaltion veroviranomaisille toimitettavien tietojen osalta, mutta pääasiassa näin ei kuitenkaan ole.

23. Kuten osoitan jäljempänä, kun kyseessä on arvonlisäveropetos yhteisöluovutuksen yhteydessä, sillä, että petoksessa osallisena ollut verovelvollinen on täyttänyt asianmukaisesti kaikki velvollisuutensa luovutusjäsenvaltiossa, ei ole välttämättä merkitystä arvioitaessa verovelvollisen oikeutta arvonlisäveron vähennykseen, verosta vapauttamiseen tai veron palauttamiseen. Asian C-131/13 toinen kysymys voidaan siis mielestäni ottaa tutkittavaksi.

Asioiden C-163/13 ja C-164/13 ennakkoratkaisupyynnöt

24. Komission mukaan asioissa C-163/13 ja C-164/13 esitettyjä ennakkoratkaisupyyntöjä ei voida ottaa tutkittavaksi, koska pääasioiden tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja ei ole vielä määritetty ja koska esitetyt kysymykset ovat luonteeltaan hypoteettisia.

25. On totta, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan olettamana on, että kansallisen tuomioistuimen niiden oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen perusteella, joiden määrittämisestä se vastaa ja joiden paikkansapitävyyden selvittäminen ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä, esittämillä unionin oikeuden tulkintaan liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta.[6] Kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää, missä käsittelyn vaiheessa sen on syytä esittää ennakkoratkaisukysymys unionin tuomioistuimelle.[7] Unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän pyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin.[8]

26. Totean tässä yhteydessä, että asioissa C-163/13 ja C-164/13 tehdyissä ennakkoratkaisupyyntöpäätöksissä ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on pitänyt kaikkia kassaatiovalituksen valitusperusteita perusteltuina joko siksi, ettei kaikkia väitettyjä tosiseikkoja ollut osoitettu, tai koska valituksenalaisen tuomion perustelut olivat puutteelliset. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mielestä etenkään asiassa C-163/13 ei ole osoitettu, että yhteisöluovutus, jonka osalta verosta vapauttamista oli haettu, oli tosiasiallisesti tapahtunut. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin piti niin ikään perusteltuna Turbu.comin esittämää valitusperustetta, jossa se kiisti olleensa tietoisesti osallinen arvonlisäveropetokseen. Asiassa C-164/13 ei ole osoitettu ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mielestä oikeudellisesti riittävällä tavalla edes petoksen olemassaoloa, eikä verohallinto ottanut toisessa oikeusasteessa esille TMP:n osallisuutta tällaiseen petokseen.

6 — Tuomio Melki ja Abdeli (C-188/10 ja C-189/10, EU:C:2010:363, 27 kohta).

7 — Tuomio Schmidberger (C-112/00, EU:C:2003:333, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

8 — Tuomio Melki ja Abdeli (EU:C:2010:363, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27. Turbu.comin ja TMP:n edustaja väitti suullisessa käsittelyssä, että näiden kahden asian ennakkoratkaisukysymykset olivat merkityksellisiä, sillä jos unionin tuomioistuin vastaisi niihin kieltävästi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voisi kumota jälkiverotuspäätökset palauttamatta asioita toisen oikeusasteen tuomioistuimeen. Tämä ei kuitenkaan vaikuta olevan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tarkoitus. Kyseisissä kahdessa asiassa pääasioiden valittajien esittämät valitusperusteet eivät liity mitenkään ennakkoratkaisukysymyksissä esille tulleeseen ongelmaan eli kansallisten tuomioistuinten mahdolliseen toimivaltaan evätä verovelvollisilta oikeus veron vähentämiseen tai verosta vapauttamiseen. Ennakkoratkaisukysymyksistä tulisi merkityksellisiä ainoastaan siinä tilanteessa, että ”kun asia on palautettu”[9] (toisen oikeusasteen tuomioistuimeen), todetaan, että petos on tapahtunut ja että pääasian valittajat olivat siitä tietoisia tai heidän olisi pitänyt olla siitä tietoisia.

28. Katson siis ensinnäkin, että asioissa C-163/13 ja C-164/13 esitetyt kysymykset ovat luonteeltaan hypoteettisia. Toiseksi totean, että kyseisissä kahdessa pääasiassa tosiseikat ovat edelleen riidanalaisia ja ne on näytettävä toteen. On syytä huomauttaa, etteivät kyseessä olevat tosiseikat liity pelkkään oikeussääntöjen soveltamisen havainnollistamiseen vaan petoksen olemassaoloon, luovutuksen tosiasialliseen tapahtumiseen tai kuvitteellisuuteen ja asianosaisen tietoiseen osallisuuteen kyseiseen petokseen. Tällaiset tosiseikat ovat ratkaisevia arvioitaessa, onko kansallinen elin toimivaltainen epäämään verovelvolliselta yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä johtuvia oikeuksia. Vaikuttaa siis siltä, että näissä kahdessa asiassa unionin tuomioistuimella ei ole käytössään tarvittavia tosiseikkoja, jotta se voisi antaa esitettyihin kysymyksiin hyödyllisen vastauksen.

29. Tässä yhteydessä on lisättävä, että monimutkaisessa arvonlisäveromekanismissa veron maksaminen ja vähentäminen sekä verosta vapauttaminen eivät useinkaan vastaa todellisia rahoitustapahtumia vaan pelkkiä kirjanpitomerkintöjä. Yrityksillä ei kuitenkaan ole varoja, joilla ne voisivat maksaa odottamattomat verot. Vähennysoikeuden epääminen voi siis aiheuttaa yritykselle vakavan taloudellisen ongelman ja johtaa jopa maksujen keskeyttämiseen. On siis ensiarvoisen tärkeää, että veroviranomaiset ja tuomioistuimet tekevät tällaisia epäämispäätöksiä verovelvollisen tietoisen osallisuuden petokseen osoittavien todisteiden ja aihetodisteiden perusteella. Arvonlisäverojärjestelmästä johtuvia oikeuksia ei pidä evätä pelkästään epäilysten tai olettamien perusteella siten, että verovelvollisen olisi osoitettava toimineensa vilpittömässä mielessä.

30. Minusta vaikuttaa näin ollen siltä, että unionin tuomioistuimen on todettava, ettei se ota tutkittavaksi asioissa C-163/13 ja C-164/13 esitettyjä ennakkoratkaisupyyntöjä. Asiassa C-131/13 esitetty ensimmäinen kysymys sisältää näissä kahdessa asiassa esitetyt kysymykset, joten jos ilmenee, että näihin kysymyksiin annettava vastaus on hyödyllinen ennakkoratkaisua pyytävälle tuomioistuimelle tai – mikä todennäköisempää – toisen oikeusasteen tuomioistuimelle, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on käytännössä helppo soveltaa asiassa C-131/13 annettua vastausta kyseiseen tuomioon.

Asiassa C-131/13 esitettyjen ennakkoratkaisukysymysten arviointi

Ketjupetos

31. On myönnettävä, että arvonlisäverojärjestelmä on verrattain monimutkainen. Tässä monimutkaisuudessa on etunsa: kaikki tavarat ja palvelut saadaan veronalaisiksi, vero on täysin neutraali yritysten kannalta ja veronkanto on suhteellisen helppoa veroviranomaisille, koska verovelvolliset suorittavat itse suurimman osan työstä. Järjestelmän asianmukainen toiminta edellyttää kuitenkin toimijoilta vilpitöntä mieltä. Kolikon kääntöpuolella on nimittäin se, että järjestelmän monimutkaisuus antaa mahdollisuuden sen omia mekanismeja käyttäen tehtäviin petoksiin.

9 — Asioissa C-163/13 ja C-164/13 tehdyn ennakkoratkaisupyyntöpäätöksen tarkan sanamuodon mukaisesti.

32. Arvonlisäveromekanismeihin perustuvista petostyypeistä yleisimpiä on niin sanottu ketjupetos (eli MTIC-petos, ”missing trader intra-Community fraud”). Sen toimintamallia on kuvattu useaan otteeseen,[10] mutta minusta on kuitenkin tarpeen palauttaa mieliin sen pääpiirteet tämän ratkaisuehdotuksen ymmärrettävyyden varmistamiseksi.

33. Petoksen taustalla on usein yhteisöluovutus. Jäsenvaltioiden välisen kaupan verotusta koskeva järjestelmä, josta on säädetty kuudennen direktiivin XVI a luvussa, on erityisen altis petoksille, koska siinä sallitaan verovapaa luovutus ja annetaan samanaikaisesti oikeus verovähennykseen ilman esimerkiksi vientiin liittyvien monimutkaisten muodollisuuksien suorittamista. Toimija 1 toteuttaa siis luovutuksen jäsenvaltiosta A jäsenvaltioon B. Toimija 1 ei ole velvollinen maksamaan veroviranomaisille lainkaan veroa jäsenvaltiossa A, sillä yhteisöluovutus on vapautettu verosta. Sillä on kuitenkin oikeus vähentää ostoihin sisältynyt vero samasta tavarasta. Vähennys voidaan tehdä verosta, joka sen olisi maksettava muista liiketoimista, tai siitä voidaan hakea palautusta.

34. Jäsenvaltiossa B toimija 2 suorittaa yhteisöhankinnan. Yhteisöhankinnasta kannetaan jäsenvaltiossa B sovellettavan verokannan mukainen vero, mutta kyseinen vero on välittömästi vähennettävissä. Käytännössä petoksen yhteydessä tästä hankinnasta ei tehtäisi edes ilmoitusta. Toimija 2 myy kyseisen tavaran edelleen toimijalle 3 samassa jäsenvaltiossa. Tästä liiketoimesta kannetaan vero, ja toimija 2 laskuttaa toimijalta 3 hinnan, johon on lisätty arvonlisävero, mutta se ei tilitä kyseistä veroa veroviranomaiselle, toisin kuin sen pitäisi, vaan pitää veron osuuden itsellään ja katoaa. Sitä kutsutaan tällöin kadonneeksi elinkeinonharjoittajaksi (missing trader). Tavallisesti tavara kiertää vielä useiden toimijoiden välillä petoksen peittelemiseksi veroviranomaisilta, ja lopulta tavara myydään pimeästi ilman arvonlisäveroa tai laillisesti huomattavasti halvempaan hintaan. Tavarasta voidaan myös tehdä toinen yhteisöluovutus tai se voidaan viedä kolmanteen maahan. Viimeksi mainitun edelleen myynnin seurauksena petoksen järjestäjä ei maksa lopulta lainkaan arvonlisäveroa tai se maksaa vain hyvin pienen arvonlisäveron. Sama tavara voi myös palata toimijalle 1, joka syöttää sen uudelleen kiertoon. Tällöin puhutaan karusellipetoksesta.

35. Tämäntyyppinen petos voidaan tehdä monenlaisilla tavaroilla. Tietokoneiden tai matkapuhelinten kaltaiset tavarat ovat kuitenkin erityisen suosittuja petoksentekijöiden keskuudessa, koska niiden yksikköarvo on suuri ja niitä on helppo kuljettaa.

36. Tällaisten petosten ehkäisemisen ja torjumisen vaikeus johtuu siitä, että kaikki ketjun liiketoimet ovat laillisia ja ne on toteutettu verotukseen liittyviä velvollisuuksia noudattaen. Lisäksi jotkin toimitusketjun toimijoista voivat jopa olla tietämättömiä osallisuudestaan petokseen ja toimia vilpittömässä mielessä. Ainoastaan kadonnut elinkeinonharjoittaja suorittaa varsinaisen petoksen, kun se jättää tilittämättä veron veroviranomaiselle. Kyseinen toimija toimii kuitenkin useimmiten toisen yrityksen arvonlisäverotunnisteella kyseisen yrityksen tietämättä, tai yritys on perustettu bulvaanin eli tavallisesti jonkun heikossa asemassa olevan henkilön nimellä, joka on antanut luvan henkilötietojensa käyttöön seurauksia ajattelematta. Petoksen jälkeen sen tekijät katoavat ja veroviranomaisten käsiin jää henkilö, jolla ei ole lainkaan varoja ja joka ei kykene kantamaan minkäänlaista taloudellista vastuuta.

37. Tällaista petosta ei pidä sekoittaa tavanomaiseen toimitusketjuun, johon on soluttautunut yksi petoksentekijä, joka ainoastaan jättää veron tilittämättä veroviranomaiselle. Vaikka ajoittain toimitusketjun renkaina käytetään tavallisia yrityksiä joko niiden vapaasta tahdosta tai niiden tietämättä, ketjun toiminta on kuitenkin järjestetty kokonaisuutena niin, että sen ainoana tarkoituksena on veropetoksen toteuttaminen. Veroviranomainen ei ole menettelyn ainoa uhri. Koska kyseessä olevien liiketoimien ainoana tarkoituksena on tehdä petos ja arvonlisävero jätetään

10 — Tukeudun lähinnä ilmiöstä esitettyyn hyvin yksityiskohtaiseen analyysiin artikkelissa Limbourg, N., ”Les différentes typologies répertoriées en matière de carrousel TVA”, *La fraude à la TVA en matière pénale*, Larcier, Bruxelles, 2013, s. 63–93. Ks. myös esim. Griffioen, M. ja van der Hel, L., ”New European Approach to Combat VAT Fraud?”, *Intertax*, vol. 42, 2014, nro 5, s. 298–305; Wolf, R. A., ”VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective”, *Intertax*, vol. 39, 2011, nro 1, s. 26–37 ja Pabiański, T. ja Śliż, W., ”Zorganizowane działania przestępcze wykorzystujące mechanizmy podatku VAT”, *Przegląd podatkowy*, nro 1, 2007, s. 18–27, ja nro 3, 2007, s. 13–23. Ks. myös julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin ratkaisuehdotus Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:174, 27–35 kohta).

maksamatta, petoksentekijöiden saama voitto ei synny voittomarginaalista vaan itse petoksesta. Petoksentekijät voivat näin ollen myydä tuotteensa selvästi markkinahintoja alempaan hintaan, mikä on vahingollista rehellisten talouden toimijoiden kannalta. Ääritapauksissa laillisesta liiketoiminnasta voi tulla tietyillä markkinoilla mahdotonta petosten aiheuttamasta hintojen jyrkästä laskusta johtuvan kannattamattomuuden vuoksi. Lisäksi veropetokset kulkevat usein käsi kädessä muun rikollisen toiminnan, kuten väärentämisen, kanssa.

38. Alankomaiden viranomaisten mukaan pääasiassa kyseessä olevat liiketoimet ovat osa ketjupetosta. Ennakkoratkaisukysymyksiä arvioitaessa on siis pidettävä mielessä edellä mieliin palautetut tämäntyyppisen petoksen ominaispiirteet.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

39. Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään lähinnä, voidaanko verovelvolliselta, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää olleensa osallisena petoksessa, evätä yhteisöluovutuksen yhteydessä oikeus arvonlisäveron vähennykseen, verosta vapautukseen tai arvonlisäveron palautukseen, vaikka kansallisessa oikeudessa ei ole annettu tästä erityissäännöksiä. Vaikka kutakin oikeutta (veron vähentäminen, verosta vapauttaminen ja veron palauttaminen) koskevat lainsäädännön säännökset ja oikeuskäytäntö eroavat toisistaan, kysymykseen on mielestäni mahdollista ja jopa toivottavaa vastata yhdellä ainoalla tavalla. Luon ensin lyhyen katsauksen asiaan liittyvään unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön.

– Verovelvollisen oikeuksia petosten yhteydessä koskeva oikeuskäytäntö

40. Arvonlisäverojärjestelmän moitteeton toiminta edellyttää, että yhtäältä verotuksen neutraalisuuden ja alueellisuuden periaatteet, joita on noudatettava vähentämiseen, vapautukseen ja tarvittaessa palautukseen liittyvissä oikeuksissa, ja toisaalta veropetosten torjunta saadaan rajattua oikeudenmukaisella ja tasapuolisella tavalla. Vähennysoikeuteen liittyvän unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vähennysoikeus kuuluu keskeisesti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä periaatteessa voida rajoittaa.[11] Yhteisöluovutuksen verovapautusta koskevasta oikeudesta unionin tuomioistuin on todennut, että sen avulla voidaan välttää kaksinkertainen verotus ja täten yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomana osana kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaaminen.[12] Veronpalautusta koskevaa oikeuskäytäntöä on niukemmin, mutta siinä on todettu esimerkiksi ostoihin sisältyvästä verosta, jonka määrä ylittää maksettavan veron määrän, että vaikka jäsenvaltioilla on tietty liikkumavara, kun ne määräävät veron palauttamistavoista, nämä palauttamistavat eivät saa vaarantaa arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatetta siten, että arvonlisävero jää kokonaan tai osittain verovelvollisen rasitteeksi.[13] Koska liikaa maksetun veron palauttaminen vaikuttaa aina neutraalisuuden periaatteen noudattamiseen, kyseistä sääntöä voidaan soveltaa yleisesti.

41. Samalla unionin tuomioistuin on korostanut toistuvasti, että veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on kuudennessa direktiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan.[14] Tästä on johdettu, että oikeuskäytännössä vahvistettua periaatetta, jonka mukaan oikeussubjektit eivät saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin, sovelletaan myös arvonlisäverotuksen alalla.[15]

11 — Ks. erityisesti tuomio BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, 18 kohta); tuomio Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, 15 kohta) ja tuomio Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, 24 kohta).

12 — Ks. erityisesti tuomio Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, 23 kohta).

13 — Tuomio Sosnowska (EU:C:2008:395, 17 kohta).

14 — Ks. mm. tuomio Gemeente Leusden ja Holin Groep (C-487/01 ja C-7/02, EU:C:2004:263, 76 kohta); tuomio Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 71 kohta) ja tuomio Sosnowska (EU:C:2008:395, 22 kohta).

15 — Ks. erityisesti tuomio Halifax ym. (EU:C:2006:121, 68–70 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio Maks Pen (EU:C:2014:69, 26 kohta).

42. Tästä seuraa, että väärinkäytön tai petoksen ollessa kyseessä verovelvollisella ei ole oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen.[16] Ketjupetokseen liittyvän karusellipetoksen kohdalla tätä periaatetta on laajennettu koskemaan kaikkia verovelvollisia, jotka eivät itse ole varsinaisen petoksen tekijöitä mutta jotka ovat tienneet tai joiden olisi pitänyt tietää olevansa osallisina arvonlisäveropetoksessa. Unionin tuomioistuimen mukaan tällaista verovelvollista on pidettävä kuudennen direktiivin kannalta osallisena tässä petoksessa siitä riippumatta, saako hän tavaroiden jälleenmyynnistä voittoa vai ei.[17] Näin ollen kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on evätä tällaiselta verovelvolliselta vähennysoikeus.[18] Tällaisella tulkinnalla nimittäin ehkäistään vilpillisiä liiketoimia, kun sillä vaikeutetaan kyseisten liiketoimien toteuttamista.[19] Tämä oikeuskäytäntö on myös vahvistettu hiljattain.[20]

43. Lisäksi unionin tuomioistuin on todennut, että vähennysoikeutta koskevaa oikeuskäytäntöä voidaan soveltaa analogisesti asioihin, jotka koskevat yhteisöluovutusten verovapausoikeutta. Tämän oikeuden myöntämiseksi voidaan edellyttää, että luovuttaja varmistaa, ettei hänen suorittamansa liiketoimi johda siihen, että hän osallistuu veropetokseen.[21]

44. Ratkaisevana tällaisen näkemyksen kehittymiselle oikeuskäytännössä pidetään suuressa jaostossa vuonna 2010 annettua tuomiota.[22] Vaikka kyseisen asian kohteena ollut petos ei ollut tyypillinen ketjupetos, unionin tuomioistuimen tekemät johtopäätökset ovat luonteeltaan yleispäteviä, kun kyseessä on yhteisöluovutuksen verovapausoikeus petosten yhteydessä. Julkisasiamies Cruz Villalón muotoili mielestäni erittäin perustellusti asian kannalta keskeisen oikeudellisen kysymyksen seuraavasti: ”– – kysymys on siitä, onko vilpitön mieli ehdoton edellytys yhteisöluovutusten vapauttamiselle arvonlisäverosta”.[23] Julkisasiamies Cruz Villalón esittää ratkaisuehdotuksessaan ensin yksityiskohtaisen arvion asiaan liittyvästä oikeuskäytännöstä ja vastaa sitten kieltävästi tähän kysymykseen ottamalla perusteeksi alueellisuuden ja neutraalisuuden periaatteet sekä suhteellisuusperiaatteen.[24] Unionin tuomioistuin ei kuitenkaan noudattanut tätä näkemystä. Se totesi tuomiossaan, ettei unionin oikeus ole esteenä sille, että jäsenvaltiot kieltäytyvät myöntämästä petostapauksessa vapautusta, jolloin tällä kieltäytymisellä on varoittava vaikutus, jolla pyritään estämään veropetokset ja veronkierto.[25] Lisäksi unionin tuomioistuin katsoi, että tilanteissa, joissa on vakavaa aihetta epäillä, että kyseiseen luovutukseen liittyvä yhteisöhankinta voi välttyä arvonlisäverotukselta, lähtöjäsenvaltio on periaatteessa velvollinen epäämään tavaroiden luovuttajalta vapautuksen.[26] Tämä toteamus ei ole suhteellisuusperiaatteen, neutraalisuuden periaatteen, oikeusvarmuuden periaatteen tai luottamuksensuojan periaatteen vastainen. Verovelvollinen, joka on tarkoituksellisesti osallistunut veropetokseen ja vaarantanut yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan, ei nimittäin voi vedota näihin periaatteisiin menestyksellisesti.[27]

45. Vaikka verovelvollisen vilpittömän mielen vaatimusta ei ole ilmaistu nimenomaisesti edellisessä kohdassa mainitussa tuomiossa, se vaikutti tuomiossa taustalla ja on vahvistettu uudemmassa tuomiossa, jossa unionin tuomioistuin totesi, että mikäli hankkija on syyllistynyt petokseen, edellytykseksi myyjän oikeudelle saada arvonlisäverovapautus on perusteltua asettaa vilpitön mieli. Näin

16 — Ks. erityisesti tuomio Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, 32 kohta) ja tuomio Halifax ym. (EU:C:2006:121, 85 kohta).
17 — Tuomio Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 56 kohta).
18 — Ks. edellä alaviitteessä 17 mainitun tuomion 59 kohta.
19 — Ks. edellä alaviitteessä 17 mainitun tuomion 58 kohta.
20 — Tuomio Maks Pen (EU:C:2014:69, 26 ja 27 kohta).
21 — Tuomio Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 65 kohta).
22 — Tuomio R. (C-285/09, EU:C:2010:742).
23 — Ks. julkisasiamies Cruz Villalónin ratkaisuehdotus R. (EU:C:2010:381, 43 kohta).
24 — Edellä alaviitteessä 23 mainitun ratkaisuehdotuksen 57–109 kohta.
25 — Tuomio R. (EU:C:2010:742, 49 ja 50 kohta).
26 — Edellä alaviitteessä 22 mainitun tuomion 52 kohta.
27 — Edellä alaviitteessä 22 mainitun tuomion 53 ja 54 kohta.

ollen, jos kansallinen tuomioistuin tulisi siihen tulokseen, että kyseinen verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että sen toteuttama liiketoimi liittyi hankkijan tekemään petokseen, ja ettei se ollut toteuttanut kaikkia käytettävissään olleita kohtuullisia toimenpiteitä välttääkseen kyseisen petoksen, sen pitäisi evätä kyseiseltä verovelvolliselta oikeus arvonlisäverovapautukseen. [28]

– Verovelvollisen vilpitön mieli arvonlisäverotuksen alan yleisperiaatteena

46. Oikeuskäytännössä on siis periaate, jonka mukaan on niin, että kun liiketoimi liittyy petokseen, oikeussubjektilta edellytetään vilpitöntä mieltä, jotta sillä olisi oikeus yhteisöluovutuksen verovapauteen. Vilpitön mieli ymmärretään tässä laajasti, käsitteen perinteistä tulkintaa laajemmin. Vilpittömän mielen vaatimuksen täyttää nimittäin verovelvollinen, joka ei ole osallistunut aktiivisesti petokseen eikä edes tiennyt eikä voinut tietää osallisuudestaan siihen. Verovelvolliselta edellytetään siis vilpittömyyttä, mutta samalla verovelvollisen on toteutettava tarpeen mukaan tiettyjä varotoimia liiketoimien laillisuuden varmistamiseksi. Tämä toinen vaatimus, jota kutsun kohtuullista huolellisuutta koskevaksi velvollisuudeksi, perustuu verovelvollisen erityiseen asemaan arvonlisäverojärjestelmässä: verovelvollinen ei ole pelkästään veron maksaja vaan myös veron kantaja. Järjestelmän moitteeton toiminta riippuu näin ollen laajalti verovelvollisten omasta menettelystä.

47. Lisäksi on huomattava, että vaikka vilpittömän mielen käsitettä ei käytetä ostoihin sisältyvän veron vähentämisoikeuden yhteydessä, sama vilpittömän mielen periaate voidaan johtaa tämän ratkaisuehdotuksen 42 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä. Kyseisen oikeuskäytännön mukaan on nimittäin niin, että jos liiketoimi liittyy petokseen, vähennysoikeus edellyttää, että verovelvollinen on toiminut vilpittömin mielin ja kohtuullista huolellisuutta noudattaen eli ettei verovelvollinen ole ollut tietoisesti osallisena petoksessa ja että verovelvollinen on toteuttanut tarvittavat toimenpiteet liiketoimen laillisuuden selvittämiseksi.

48. Ennakkoratkaisukysymyksessä niin ikään mainitusta palautusoikeudesta on huomautettava toissijaisesti, että arvonlisäverojärjestelmässä palautus ei ole samalla tavalla itsenäinen oikeus kuin vähennys- tai verovapausoikeus. Veronpalautus on oikaisumekanismi, jota käytetään, kun arvonlisäverojärjestelmän vakiomenettelyjä, erityisesti vähennystä, soveltamalla ei ole pystytty varmistamaan veron neutraalisuutta. [29] Näin on myös silloin, kun kyseessä on kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdan 2 alakohdan mekanismi, jossa veron perustaa voidaan alentaa siinä jäsenvaltiossa, joka on myöntänyt arvonlisäverotunnisteen, jos hankintaa verotetaan määräjäsenvaltiossa (kun kyseessä on kaksi eri valtiota). Vero voidaan tarvittaessa palauttaa ainoastaan, jos se on maksettu ensin mainitussa jäsenvaltiossa.

49. Palautusoikeus liittyy siis erottamattomasti siihen mekanismiin, jota sillä oikaistaan. Vilpittömän mielen periaatteen soveltamisen kannalta sitä on näin ollen luonnollisesti kohdeltava samoin kuin kyseistä mekanismia. Toisin sanoen silloin, kun liiketoimi liittyy petokseen ja verovelvolliselta, joka ei ole toiminut vilpittömin mielin eikä kohtuullista huolellisuutta noudattaen, evätään oikeus veron vähentämiseen tai verovapauteen, verovelvolliselta on evättävä myös kaikki kyseisiin oikeuksiin liittyvät mahdolliset palautukset.

50. Samoin on meneteltävä mielestäni myös silloin, kun kyseessä ovat muut arvonlisäverojärjestelmästä johtuvat oikeudet, kuten kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdan 2 alakohdan mukainen oikeus veron perusteen alentamiseen. Petokseen liittyneen liiketoimen toteuttaneen verovelvollisen vilpitöntä mieltä koskeva vaatimus vastaa yleistä periaatetta, jonka mukaan kukaan ei saa hyötyä väärin perustein tai vilpillisesti unionin oikeusjärjestyksestä johtuvista oikeuksista. Vähennysoikeutta ja verovapausoikeutta ei siis pidä erottaa muista oikeuksista.

28 — Tuomio Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 50 ja 54 kohta).

29 — Esimerkiksi silloin, jos ostoihin sisältyvän veron määrä ylittää kyseiseltä verokaudelta maksettavaksi tulevan veron määrän.

51. Tässä yhteydessä en ole vakuuttunut komission perusteluista, joiden mukaan kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdan 2 alakohdasta johtuvia verovelvollisen oikeuksia on kohdeltava toisin sillä perusteella, että kyseisessä säännöksessä säädetään ainoastaan oikaisumekanismista, jolla varmistetaan veron neutraalisuus tietyissä yhteisöluovutuksissa. Yleissääntönä on, että ostoihin sisältyvän veron vähentämisoikeuden tai yhteisöluovutuksen verovapauden kaltaisten arvonlisäverojärjestelmän mekanismien tarkoituksena on varmistaa, että verorasitus kohdistuu kuluttajaan ja että vero on talouden toimijoiden kannalta neutraali. Ratkaisuehdotuksen 40–45 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä, jonka perusteella totean vilpittömän mielen yleisperiaatteen olemassaolon, käy kuitenkin ilmi, ettei verovelvollinen, joka on ollut tietoisesti tai tahattomasti osallisena petoksessa, voi vedota veron neutraalisuuteen. Tältä kannalta katsottuna en siis näe mitään objektiivista eroa arvonlisäverojärjestelmän mekanismeista johtuvien oikeuksien, kuten vähennysoikeuden, verovapausoikeuden tai palautusoikeuden, välillä.

52. Mainittua vilpittömän mielen periaatetta voidaan siis mielestäni soveltaa vähennys- ja verovapausoikeuden lisäksi myös muihin arvonlisäverojärjestelmään sisältyviin oikeuksiin sekä näihin oikeuksiin liittyvään, maksetun veron palauttamista koskevaan oikeuteen.

53. Verovelvollisille näin asetettu vaatimus ei kuitenkaan koske lopputulosta vaan keinoja. Unionin tuomioistuimen käyttämän ilmauksen mukaan elinkeinonharjoittajan, joka toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että hänen liiketoimensa eivät ole osa petosta, on voitava luottaa näiden liiketoimien laillisuuteen. [30] Verovelvolliselta kohtuudella edellytettävissä olevien toimenpiteiden määrittäminen määräytyy olennaisesti käsiteltävän asian olosuhteiden perusteella. Verovelvollisia ei voida kuitenkaan velvoittaa toteuttamaan veroviranomaisten vastuulle tavanomaisesti kuuluvia tarkastuksia. [31] Vilpittömän mielen periaate ei siis ole verovelvollisille pelkästään haitallinen. Päinvastoin, valtaosassa unionin tuomioistuimen käsittelemistä tapauksista verovelvollisen vähennys- tai vapautusoikeus on säilynyt sen seikan ansiosta, ettei verovelvollinen ole tiennyt eikä voinut tietää, että sen liiketoimi on ollut osallisena petoksessa. [32] Tarvittaessa oikeus voidaan vahvistaa ilman, että sen syntymiseen liittyvät aineelliset edellytykset olisivat täyttyneet. [33] Vilpittömän mielen periaatteella voidaan siis varmistaa petoksen riskin tasapuolinen jakautuminen verohallinnon ja verovelvollisten välillä sekä liiketoimessa osallisina olevien osapuolten välillä. [34]

54. Vielä on täsmennettävä, mitä tarkoitetaan petoksessa osallisena olevalla liiketoimella ketjupetoksen yhteydessä. Muistutan, että tämäntyyppisessä petoksessa tapahtuu sarja luovutuksia, joista ainakin yksi on yhteisöluovutus, jonka jälkeen arvonlisävero kannetaan asianmukaisesti (sisältyy hintaan) luovutuksen jälkeisen oston yhteydessä, mutta veroa ei tilitetä veroviranomaiselle. Ensi näkemältä voisi siis vaikuttaa siltä, että petoksessa osallisena on vain kyseinen yhteisöluovutus (ja tietenkin myös sen välitön seuraus eli saman tavaran yhteisöhankinta). Tällöin ei kuitenkaan otettaisi huomioon petoksen monimutkaista luonnetta. Petoksen toimintamalli edellyttää nimittäin useiden luovutusten tapahtumista sekä ennen yhteisöluovutusta että sen jälkeen. Tämä käy selvimmin ilmi niin sanotussa karusellipetoksessa, jossa sama tavara kiertää useita kertoja samojen toimijoiden kautta. Peräkkäisten luovutusten ainoana tarkoituksena on tarjota tilaisuus maksettavaksi tulevan veron kiertoon ja petoksen peittelemiseen. Vaikka jokaisen asian olosuhteita on tietenkin arvioitava tapauskohtaisesti, ensi näkemältä voidaan kuitenkin katsoa, että kaikki ketjupetoksen ketjuun kuuluvat liiketoimet ovat osallisina petoksessa.

30 — Tuomio Kittel ja Recolta Recycling (EU:C:2006:446, 51 kohta).

31 — Tuomio Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 59–65 kohta).

32 — Ks. mm. tuomio Optigen ym. (C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16); tuomio Mahagében ja Dávid (EU:C:2012:373) ja tuomio VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592).

33 — Tuomio Teleos ym. (EU:C:2007:548, tuomiolauselman 2 kohta). Ks. myös tuomio Mecsek-Gabona (EU:C:2012:547), jossa ei ollut varmuutta siitä, olivatko yhteisöluovutuksen kohteena olleet tavarat todella lähteneet jäsenvaltion alueelta. Tästä huolimatta tuomioistuin totesi, että verovapausoikeus oli mahdollista evätä, jos myyjä tiesi tai jos myyjän olisi pitänyt tietää, että liiketoimi liittyi petokseen.

34 — Ks. vastaavasti tuomio Teleos ym. (EU:C:2007:548, 58 kohta).

55. Voi tietenkin olla, että tällaiseen petosketjuun liittyy tietämättään toimija, jolle suoritettu luovutus on tavanomaista liiketoimintaa. Toimija on tällöin turvassa, jos se on toiminut vilpittömin mielin ja riittävän huolellisesti.

– Nimenomaisten säännösten tarve kansallisessa lainsäädännössä

56. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii samoin selvittämään, voidaanko arvonlisäverojärjestelmästä johtuvat oikeudet evätä huolimatta siitä, ettei kansallisessa oikeusjärjestyksessä ole tätä koskevia erityissäännöksiä. Kysymykseen voidaan mielestäni vastata myöntävästi, kun verovelvollisen vilpittömän mielen yleinen periaate tunnustetaan järjestelmässä näiden oikeuksien edellytykseksi.

57. Vilpittömän mielen vaatimus liittyy nimittäin väärinkäytösten ja petosten yleiseen kieltoon sekä periaatteeseen, jonka mukaan kukaan ei saa hyötyä väärin perustein tai vilpillisesti unionin oikeusjärjestyksestä johtuvista oikeuksista. Arvonlisäverojärjestelmään sovellettuna tämä periaate voidaan johtaa jo järjestelmän rakenteesta, joten sitä ei tarvitse vahvistaa konkreettisesti lainsäädännössä. Unionin tuomioistuin ei tarvinnut kuudennessa direktiivissä erityisiä säännöksiä voidakseen vahvistaa vilpittömän mielen periaatteen olemassaolon, joten myöskään kansalliset tuomioistuimet eivät tarvitse kansallisia säännöksiä voidakseen soveltaa tätä periaatetta konkreettisissa tapauksissa.

58. En ole vakuuttunut niistä perusteluista, joita lähinnä komissio esitti kirjallisissa huomautuksissaan ja joiden mukaan vähennysoikeuden tilanne on tältä osin toinen kuin yhteisöluovutusten verovapausoikeuden tilanne. Komission mukaan kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa oleva maininta edellytyksistä, joita jäsenvaltiot asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, merkitsee sitä, että verovapausoikeuden epääminen edellyttää kansallisen oikeuden erityistä säännöstä, toisin kuin vähennysoikeuden epääminen, sillä kuudennessa direktiivissä ei viitata vähennyksen osalta mihinkään kansallisiin sääntöihin.

59. Tällainen tulkinta ei vaikuta minusta mainitun säännöksen systematiikan eikä tarkoituksen mukaiselta. Koska jäsenvaltioiden välisen kaupan verotusta koskeva järjestelmä perustuu verovelvollisten toimittamiin tietoihin, on ollut välttämätöntä vahvistaa muodollisuudet, jotka täyttämällä verovelvolliset voivat osoittaa, että vapautuksen aineelliset edellytykset täyttyvät. Kuudennessa direktiivissä jätetään muodollisten osoittamistapojen vahvistaminen jäsenvaltioiden vastuulle, ja niiden on tätä toimivaltaa käyttäessään toimittava neutraalisuuden periaatteen, suhteellisuusperiaatteen ja oikeusvarmuuden periaatteen mukaisesti.[35] Jäsenvaltioiden näin määrittämillä säännöillä on toki tarkoitus muun muassa ehkäistä väärinkäytöksiä, petoksia ja veronkiertoa. Niitä ei kuitenkaan voida soveltaa yksinomaan petoksessa osallisena olleisiin liiketoimiin, vaan niitä on tarkoitus soveltaa kaikkiin liiketoimiin, joiden joukossa ovat etenkin lailliset liiketoimet. Sen sijaan oikeussääntöjen rikkomisen tai väärinkäytön seuraukset kuuluvat järjestelmän toiminnan osalta unionin oikeuden soveltamisalaan. Verovapausoikeus petoksen yhteydessä liittyy varsinaiseen arvonlisäveromekanismiin ja tässä ratkaisuehdotuksessa mainitusta oikeuskäytännöstä johtuviin yleisiin periaatteisiin.

35 — Ks. vastaavasti tuomio Teleos ym. (EU:C:2007:548, 44 ja 45 kohta).

60. Arvonlisäverojärjestelmästä johtuvien oikeuksien epääminen tilanteessa, jossa verovelvollinen on osallisena petoksessa, ei ole myöskään Italmodan huomauksissa väitetty ”rangaistus aineellisessa merkityksessä”, josta olisi Roomassa 4.11.1950 allekirjoitetun, ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamista koskevan yleissopimuksen 7 artiklan ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 49 artiklan mukaisesti oltava olemassa aiempi lainsäädännön säännös. Verovelvollisen vilpitön mieli on kyseisten oikeuksien saamisen edellytys, eikä niiden epäämistä tulisi pitää rangaistuksena vaan arvonlisäverojärjestelmään olennaisesti kuuluvana piirteenä.

61. En ole myöskään samaa mieltä Italmodan kanssa siitä, että tuomioista Kittel ja Recolta Recycling [36] sekä R. [37] johtuvan oikeuskäytännön soveltaminen nyt käsiteltävään asiaan merkitsisi lain taannehtivaa soveltamista (pääasian tosiseikat edeltävät ajallisesti näitä tuomioita). Velvollisuus toimia vilpittömästi ja huolellisesti liikesuhteissa sekä suhteissa viranomaisiin on olennainen osa kaikkea liiketoimintaa, eivätkä verovelvolliset pysty vetoamaan pätevällä tavalla siihen, että ne olivat tietämättömiä tällaisesta velvollisuudesta.

62. Tässä yhteydessä on lisättävä, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tulkinnalla, jonka unionin tuomioistuin esittää unionin oikeussäännöstä käyttäessään SEUT 267 artiklassa sille annettua toimivaltaa, selvennetään ja täsmennetään kyseisen oikeussäännön merkitystä ja ulottuvuutta niin, että unionin tuomioistuimen tulkinnasta ilmenee, miten tätä oikeussääntöä täytyy tai olisi täytynyt tulkita ja soveltaa sen voimaantulosta lähtien. Tästä seuraa, että tuomioistuimet voivat soveltaa ja niiden on sovellettava tällaista tulkintaa myös sellaisiin oikeussuhteisiin, jotka ovat syntyneet tai luotu ennen tulkintapyynnön johdosta annettua tuomiota. [38] Ennakkoratkaisun vaikutusten ajallinen rajoittaminen on poikkeuksellisesti mahdollista, jos tätä varten tarvittavat edellytykset täyttyvät. [39] Näin ei ollut 61 kohdassa mainituissa tuomioissa.

63. Edellä esitetyn perusteella asiassa C-131/13 esitettyyn ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin säännöksiä on tulkittava siten, että kansallisten viranomaisten on evättävä verovelvolliselta, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää olevansa osallisena petoksessa, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus, yhteisöluovutuksen verovapausoikeus ja kyseisen direktiivin 28 b artiklan A kohdan 2 alakohdan toisen alakohdan mukaiseen mekanismiin perustuva oikeus veron perusteen alentamiseen sekä oikeus kaikkiin näihin liittyviin mahdollisiin palautuksiin, vaikkei kansallisessa lainsäädännössä ole annettu tätä koskevia nimenomaisia säännöksiä.

Asian C-131/13 toinen ennakkoratkaisukysymys

64. Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, vaikuttaako se seikka, että petos on tapahtunut muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, joka on toimivaltainen epäämään verovelvolliselta oikeudet, mahdollisuuteen tai velvollisuuteen evätä oikeudet.

65. Kysymykseen on vastattava mielestäni kieltävästi kolmesta syystä.

66. Ensinnäkin verovelvollisen oikeuksia arvioitaessa ratkaisevana perusteena on verovelvollisen tietoisuus, joten alueella, jolla petos on tapahtunut, ei ole merkitystä. Tapahtuipa petos siinä jäsenvaltiossa, joka on toimivaltainen epäämään verovelvolliselta oikeudet, tai jossain muussa jäsenvaltiossa, jos verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää olleensa osallisena petoksessa, se ei joka tapauksessa toiminut vilpittömin mielin eikä riittävän huolellisesti.

36 — EU:C:2006:446.

37 — EU:C:2010:742.

38 — Ks. erityisesti tuomio Denkavit italiana (61/79, EU:C:1980:100, 16 kohta) ja tuomio Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33, 55 kohta).

39 — Ks. erityisesti tuomio Brzeziński (EU:C:2007:33, 56 kohta).

67. Toiseksi, vaikka verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, arvonlisäverojärjestelmä on kuitenkin yhteinen järjestelmä, jossa tulot tilitetään osittain unionin talousarvioon. Jäsenvaltioilla on siis velvollisuus tehdä yhteistyötä koko järjestelmän moitteettoman toiminnan suojaamiseksi. Olisi tämän velvollisuuden vastaista, jos jäsenvaltiot voisivat tai niiden pitäisi torjua yksinomaan niiden omalla alueella tehtyjä petoksia.

68. Kolmanneksi tietyntyyppiset rikokset, kuten ketjupetos, perustuvat nimenomaan unionin sisäisen kaupan verotusta koskevan järjestelmän mekanismeihin. Tällaisissa petoksissa voitto syntyy lähinnä yhteisöhankinnan hinnan, johon ei sisälly arvonlisäveroa (koska siihen liittyvä luovutus on vapautettu verosta), ja vaihdannan myöhemmässä vaiheessa tapahtuvan saman tavaran luovutuksen hinnan, johon on lisätty arvonlisävero (jota ei tilitetä veroviranomaiselle), välisestä erosta. Lisäksi se seikka, että petollinen liiketoimi kuuluu kahden eri valtion veroviranomaisten toimivaltaan, vaikeuttaa petoksen havaitsemista. Yhden ainoan jäsenvaltion sisällä tehdystä vastaavasta petoksesta tekijät hyötyisivät ainoastaan oston yhteydessä maksetun veron ja myynnistä maksettavaksi tulevan veron välisen erotuksen, ja veroviranomaiset saisivat petoksen nopeasti selville pelkästään vertaamalla ilmoituksia laskuihin ja muihin tositteisiin. Ei siis olisi tehokasta, jos ketjupetosta torjuisi ainoastaan se yksi valtio, jolle on aiheutunut suoraan vahinkoa. Lisäksi useita jäsenvaltioita kattavien vilpillisten toimitusketjujen yhteydessä voi olla vaikeaa määrittää täsmällisesti kunkin asianomaisen jäsenvaltion menettämiä verotuloja.

Asian C-131/13 kolmas ennakkoratkaisukysymys

69. Kolmannella ennakkoratkaisukysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selventämään kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdan 2 alakohdassa mainitun käsitteen ”kannettu” tulkintaa, jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi. Kysymyksellä pyritään tarkemmin sanottuna selvittämään, tapahtuuko veronkanto hankkijan ilmoituksen tuloksena vai voiko se seurata muista seikoista, erityisesti veroviranomaisten suorittamasta veron perimisestä. Koska ehdotan, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan myöntävästi, vastaus kolmanteen kysymykseen on merkityksetön. Verovelvollisen vilpitön mieli on ratkaiseva seikka myönnettäessä tai evättäessä kyseisestä säännöksestä johtuva oikeus, joten mainitun käsitteen määritelmällä ei ole merkitystä, sillä kun käsiteltävässä asiassa ei ole toimittu vilpittömässä mielessä, mainitun säännöksen mekanismia ei voida soveltaa.

70. Jos unionin tuomioistuin vastaa ensimmäiseen kysymykseen kieltävästi ainakin kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdan 2 alakohdasta johtuvan oikeuden osalta, katson, että vastaus kolmanteen kysymykseen voidaan johtaa tulkinnasta, jonka unionin tuomioistuin on jo antanut 28 b artiklan A kohdan 2 alakohdan toiselle ja kolmannelle alakohdalle ja jonka mukaan toisen alakohdan korjausmekanismia voidaan soveltaa ainoastaan, jos kolmannessa alakohdassa luetellut kumulatiiviset edellytykset – hakija on esimerkiksi täyttänyt ilmoitusvelvoitteensa – täyttyvät. [40]

71. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee vielä kolmannella kysymyksellään, onko sillä seikalla, että kyseinen luovutus liittyi petokseen, josta verovelvollinen oli tietoinen tai josta sen olisi pitänyt olla tietoinen, merkitystä kannetun käsitettä tulkittaessa. Asiassa ei kuitenkaan ole kyse mainitun käsitteen tulkinnasta vaan siitä, sovelletaanko arvioitavana olevan säännöksen mekanismia. Mekanismin soveltaminen määräytyy joka tapauksessa ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettavan vastauksen perusteella.

40 — Tuomio X ja fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 ja C-539/08, EU:C:2010:217, 36 kohta).

Ratkaisuehdotus

72. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, ettei unionin tuomioistuin ota asioissa C-163/13 ja C-164/13 esitettyjä ennakkoratkaisupyyntöjä tutkittavaksi ja vastaa asiassa C-131/13 esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, säännöksiä on tulkittava siten, että kansallisten viranomaisten on evättävä verovelvolliselta, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää olevansa osallisena petoksessa, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus, yhteisöluovutuksen verovapausoikeus ja mainitun direktiivin 28 b artiklan A kohdan 2 alakohdan toisen alakohdan mukaiseen mekanismiin perustuva oikeus veron perusteen alentamiseen sekä oikeus kaikkiin näihin liittyviin mahdollisiin palautuksiin, vaikkei kansallisessa lainsäädännössä ole annettu tätä koskevia nimenomaisia säännöksiä.

2) Se seikka, että petos on tapahtunut jossain muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, joka on toimivaltainen epäämään edellisessä kohdassa luetellut oikeudet, ei vaikuta kansallisten viranomaisten velvollisuuteen evätä oikeudet.