



# Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS  
PEDRO CRUZ VILLALÓN  
21 päivänä kesäkuuta 2012<sup>1</sup>

**Asia C-587/10**

**Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)  
vastaan  
Finanzamt Plauen**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Bundesfinanzhof (Saksa))

Arvonlisävero — Yhteisöluovutus — Ketjuliiketoimet — Vapautus evätään siksi, ettei hankkijan arvonlisäverotunnistetta ole ilmoitettu

## I Johdanto

1. Bundesfinanzhof on esittänyt asiassa unionin tuomioistuimelle joukon kysymyksiä direktiivin 77/388/ETY<sup>2</sup> tulkinnasta asiassa, jossa on kyse sellaisen Saksan veroviranomaisten päätöksen lainmukaisuudesta, jolla tavarat myyneeltä verovelvolliselta evättiin direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdassa tarkoitettu yhteisöluovutuksia koskeva vapautus arvonlisäverosta.
2. Asiassa on erikoista se, että riidanalainen luovutus on osa kahdesta perättäisestä myynnistä ja yhdestä ainoasta yhteisökuljetuksesta muodostuvaa ketjuliiketoimintaa. Vapautus on evätty sillä perusteella, että ensimmäisenä tavarahan luovuttanut saksalainen yritys ei ilmoittanut sen yhdysvaltalaisen yrityksen arvonlisäverotunnistetta, joka osti tavarat, vaan tavarat tämän jälkeen ostaneen, erään suomalaisen yrityksen verotunnisteen.
3. Unionin tuomioistuimelle tarjoutuu esillä olevassa asiassa mahdollisuus kehittää edelleen jo runsaaksi muodostunutta oikeuskäytäntöään yhteisöluovutusten verovapautusten alalla ja tarkentaa niiden toimivaltuuksien ulottuvuutta, jotka annetaan jäsenvaltioille kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan johdantolauseella, jotta ne määrittelisivät edellytykset vapautuksen ”oikean ja yksinkertaisen soveltamisen” varmistamiseksi ja ”mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi”.

1 — Alkuperäinen kieli: espanja.

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määrätymisperuste – 17.5.1977 annettu direktiivi (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan sovellettavassa versiossaan.

## II Sovellettavat oikeussäännöt

### *A Unionin oikeus: kuudes arvonlisäverodirektiivi*

4. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäverovelvollisella tarkoitetaan ”jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta”. Mainitun 2 kohdan mukaan ”edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava”.

5. Kuudennen direktiivin 22 artiklassa, sellaisena kuin se on direktiivin 28 h artiklassa, säädetään joukosta veronmaksuvelvollisten velvoitteita sisäisessä järjestelmässä.

6. Näin 22 artiklan 1 kohdan c alakohdan ensimmäisessä ja kolmannessa luetelmakohdassa säädetään, että ”jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotka tekevät mahdolliseksi tunnistaa yksilöllisellä numerolla: verovelvolliset, 28 a artiklan 4 kohdassa tarkoitettuja verovelvollisia lukuun ottamatta, jotka suorittavat maan alueella niille vähennysoikeuden antavia tavaroiden luovutuksia tai palveluja – – ja verovelvolliset, jotka maan alueella suorittavat tavaroiden yhteisöhankintoja 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan liittyviä ulkomailla suorittamia liiketoimia varten”.

7. Direktiivin 22 artiklan 3 kohdan a alakohdan mukaan ”verovelvollisen on toimitettava lasku tai laskuna toimiva asiakirja toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, suorittamistaan tavaroiden luovutuksista ja palveluista. Verovelvollisen on toimitettava lasku – – myös – – 28 c artiklan A kohdassa säädetyin edellytyksin luovutetuista tavaroista”. Sen 22 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaan laskussa on myös mainittava numero, jolla verovelvollinen tunnistetaan.

8. Direktiivin 22 artiklan 8 kohdan mukaan ”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”.

9. Kuudennessa direktiivissä on XVI a osasto, jonka otsikko on ”Jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmä” ja joka otettiin kuudenteen direktiiviin direktiivillä 91/680 ja jossa ovat 28 a–28 n artikla.

10. Kuudennen direktiivin 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on kannettava myös ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan tai oikeushenkilön, joka ei ole verovelvollinen, [maan alueella] suorittamista [vastikkeellisista] tavaroiden yhteisöhankinnoista – –”.

11. Tavaroiden ”yhteisöhankinnalla” tarkoitetaan 28 a artiklan 3 kohdan mukaan ”omistaja[lle kuuluvan määräämisvallan] saamista irtaimeen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija tai joku muu näiden lukuun lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon”.

12. Direktiivin 28 b artiklan A kohdan 1 alakohdassa säädetään, että yhteisön sisäiseksi tavaroiden hankintapaikaksi katsotaan ”paikka, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle”. Sen 2 alakohdassa tarkennetaan, että ”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”.

13. Direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdassa säädetään verovapaista yhteisöluovutuksista 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 tarkoitettujen 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 [ei-verovelvolliselle] oikeushenkilölle, – – joka toimii [tässä ominaisuudessaan] muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa. – –”

### B Kansallinen oikeus

14. Umsatzsteuergesetzin<sup>3</sup> (liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG) 6 a §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan – UStG:n 4 §:n 1 kohdan b alakohdan mukaan verovapaa – yhteisöluovutus on kyseessä silloin, kun luovutus täyttää seuraavat edellytykset: ”1) elinkeinonharjoittaja tai ostaja on kuljettanut tai lähettänyt luovutuksen kohteen muualle yhteisön alueelle; 2) ostajana on a) elinkeinonharjoittaja, joka on hankkinut luovutuksen kohteen yritystään varten, b) oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja tai joka ei ole hankkinut luovutuksen kohdetta yritystään varten, tai c) kuka tahansa muu hankkija silloin, kun kysymys on uuden ajoneuvon luovutuksesta; ja 3) luovutuksen kohteen hankinnasta kannetaan ostajalta liikevaihtoveroa toisessa jäsenvaltiossa sovellettavien liikevaihtoverotussäännösten perusteella”. UStG:n 6 a §:n 3 momentin mukaan elinkeinonharjoittajan on osoitettava, että mainitut edellytykset täyttyvät.

15. Umsatzsteuer-Durchführungsverordnungin<sup>4</sup> (liikevaihtoverolain täytäntöönpanoasetus, jäljempänä UStDV) 17 c §:n 1 momentissa säädetään, että elinkeinonharjoittajan on kyseisen asetuksen soveltamisalalla todistettava yhteisöluovutuksen osalta kirjanpidollisesti, ”ostajan liikevaihtoverotunniste mukaan lukien”, että verovapautuksen edellytykset täyttyvät.

### III Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

16. Kantaja ja Revision-valittaja Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (jäljempänä VSTR) on Saksaan sijoittautuneen Saksan oikeuden mukaan perustettua yhtiötä verotuksessa edustava yhtiö.

3 – BGBl. 1993 I, s. 565.

4 – BGBl. 1999 I, s. 1308.

17. Viimeksi mainittu yhtiö myi marraskuussa 1998 yhdysvaltalaiselle yritykselle ATLANTIC International Trading Co:lle (jäljempänä ATLANTIC) kaksi kivenmurskauskonetta. ATLANTICilla oli toimipaikka Portugalissa, mutta sitä ei ollut kuitenkaan rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi missään unionin jäsenvaltiossa.

18. Myyjäyritys pyysi ATLANTICia ilmoittamaan sille arvonlisäverotunnisteensa. ATLANTIC vastasi myyneensä koneet Suomeen sijoittautuneelle yritykselle ja antoi sille kyseisen suomalaisen yrityksen arvonlisäverotunnisteen. Saksalainen myyjä tarkisti numeron paikkansapitävyyden.

19. Koneiden myynnistä todettakoon, että ATLANTICin palkkaama kuljetusyritys haki 14.12.1998 koneet saksalaisen yrityksen toimipaikasta, kuljetti ne maanteitse Lübeckiin (Saksa) ja lastasi ne kolmen päivän kuluttua Suomeen menevään laivaan.

20. Saksalainen myyjäyritys lähetti ATLANTICille laskun, johon ei ollut lisätty arvonlisäveroa ja johon oli merkitty suomalaisen yrityksen verotunniste.

21. Vuodelta 1998 tekemässään arvonlisäveroilmoituksessa myyjäyritystä verotuksellisesti edustava yhtiö VSTR käsitteli koneiden luovutusta verovapaana. Saksan veroviranomainen (Finanzamt Plauen) katsoi sitä vastoin, että vapautusta ei voitu tässä tapauksessa soveltaa, koska ATLANTIC ei hankkijana ollut käyttänyt tavaroiden määräjäsenvaltion eikä minkään muunkaan jäsenvaltion arvonlisäverotunnistetta.

22. VSTR nosti päätöksestä kanteen Finanzgerichtissä, ja se on tehnyt Revision-valituksen mainitun tuomioistuimen päätöksestä, jolla sen kanne oli hylätty. Revision-menettelyssä Bundesfinanzhofissa VSTR on esittänyt, että syy siihen, että Saksan verohallinto epäsi siltä vapautuksen, on kuudennen direktiivin vastainen. Saksan verohallinto puolestaan katsoo, että jäsenvaltiot voivat edellyttää kyseessä olevan vapautuksen soveltamiselta, että ostajalla on arvonlisäverotunniste jossakin jäsenvaltiossa, niin kuin UStDV:n 17 c §:n 1 momentissa on säädetty.

23. Bundesfinanzhof ei ole varma siitä, millä tavoin kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettujen yhteisöluovutusten verovapautuksen soveltamiselle asetettuja edellytyksiä on tulkittava, ja on päättänyt esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat kysymykset:

- ”1) Onko jäsenvaltioiden mahdollista katsoa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY perusteella, että kyse on verovapaasta yhteisöluovutuksesta ainoastaan silloin, kun verovelvollinen todistaa kirjanpidollisesti hankkijan liikevaihtoverotunnisteen?
- 2) Onko edellä mainittuun kysymykseen vastaamisen kannalta merkitystä sillä, että
  - hankkija on kolmanteen maahan sijoittautunut elinkeinonharjoittaja, joka on tosin lähettänyt luovutuksen kohteen ketjuliiketoimen yhteydessä yhdestä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon mutta jota ei ole rekisteröity liikevaihtoverotuksellisesti missään jäsenvaltiossa ja
  - verovelvollinen on todistanut, että hankkija on tehnyt yhteisöhankinnasta veroilmoituksen?”

#### **IV Asian käsittely unionin tuomioistuimessa**

24. Ennakkoratkaisupyyntö saapui unionin tuomioistuimen kirjaamoon 15.12.2010.

25. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet VSTR, Saksan ja Italian hallitukset ja komissio.

26. VSTR, Saksan hallitus ja komissio esittivät suulliset huomautuksensa 7.3.2012 pidetyssä istunnossa.

## V Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

### *A Alustava kysymys: yhteisöluovutuksen yksilöinti ketjuliiketoimessa*

27. Bundesfinanzhofin kysymykset koskevat kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun yhteisöluovutuksen verovapauden soveltamista.

28. Verovapaudelle on asetettu kolme edellytystä, joiden on täyttyvä, jotta kyse olisi arvonlisäverosta vapautetusta tavaroiden yhteisöluovutuksesta: omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtyminen, tavaroiden siirtyminen fyysisesti jäsenvaltiosta toiseen ja se, että hankkija on verovelvollinen (hankkija voi olla myös muu oikeushenkilö kuin verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa).

29. Ensimmäistä näistä kolmesta vaatimuksesta (tavaroihin kohdistuvan määräämisvallan siirtyminen VSTR:ltä Atlantisille) ei ole asiassa missään vaiheessa kyseenalaistettu. Bundesfinanzhofin kysymykset kohdistuvatkin kolmanteen vaatimukseen (hankkijan on oltava verovelvollinen).

30. Alustavasti on kuitenkin lyhyesti tarkennettava toista vaatimusta (yhteisön sisäinen kuljetus), koska käsiteltävässä asiassa on kyse sellaisen luovutuksen arvonlisäverollisuudesta, joka on osa kahdesta perättäisestä mynnistä muodostuvaa ketjuliiketoimintaa, jossa saksalainen yhtiö on ensin myynyt tavarat pohjoisamerikkalaiselle yhtiölle, joka on tämän jälkeen myynyt ne suomalaiselle yhtiölle, ja yhdestä ainoasta yhteisön sisäisestä tavaroiden kuljetuksesta Saksasta Suomeen.

31. Sen mukaan, mitä asiassa EMAG Handel Eder 6.4.2006 annetussa tuomiossa todettiin esillä olevan kaltaisessa tapauksessa, on niin, että ”siltoin kun kyse on verovelvollisten tässä ominaisuudessaan suorittamasta kahdesta peräkkäisestä vastikkeellisesta luovutuksesta, jotka koskevat samoja tavaroita ja johtavat näiden tavaroiden yhteen ainoaan yhteisön sisäiseen lähetykseen tai kuljetukseen, tämä lähetyks tai kuljetus voi liittyä ainoastaan yhteen näistä kahdesta luovutuksesta, ja tämä luovutus on ainoa kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan nojalla verosta vapautettu luovutus”.<sup>5</sup>

32. Käsiteltävässä tapauksessa on siis ensin ratkaistava se, kumpaan kahdesta perättäisestä tavaroiden luovutuksesta kuljetus voidaan liittää, ja näin se, kumpaa niistä voidaan mahdollisesti pitää – muiden edellytysten täytyessä – arvonlisäverosta vapautettuna yhteisöluovutuksena.

33. Kuudennessa direktiivissä ei ole tästä minkäänlaisia säännöksiä, mutta asiassa Euro Tyre Holding 16.12.2010 annetussa tuomiossa todettiin tällaisista ketjuliiketoimista, että se, kumpaan luovutukseen yhteisökuljetus on liitettävä, on ratkaistava ”asian kaikkien olosuhteiden kokonaisvaltaisen arvioinnin pohjalta”.<sup>6</sup> Pääasian ratkaisevan tuomioistuimen tehtävänä on suorittaa tämä asian olosuhteiden arviointi.

34. Bundesfinanzhof ei lähtökohtaisesti aseta kyseenalaiseksi sitä, että käsiteltävässä asiassa kuljetus on liitettävä ensimmäiseen luovutukseen, eli siihen, jossa myyjänä on saksalainen yritys VSTR ja hankkijana amerikkalainen yritys ATLANTIS,<sup>7</sup> mitä mielestäni ei myöskään voida edellä lainatun oikeuskäytännön perusteella katsoa perusteettomaksi.

5 — Asia C-245/04 (Kok., s. I-3227, 45 kohta).

6 — Asia C-430/09 (Kok., s. I-13335, 45 kohta).

7 — Asiakirjoista ei myöskään käy ilmi, että Finanzgericht, joka ratkaisi asian ensimmäisenä asteena, olisi ollut tästä eri mieltä.

35. Esillä oleva tapaus muistuttaa asiassa Euro Tyre Holding kyseessä ollutta tapausta, koska tavaroiden ensimmäinen hankkija sai määräämävallan tavaroihin valtiossa, jossa ensimmäinen luovutus tapahtui (Saksa),<sup>8</sup> ja ilmoitti myyjälle aikomuksestaan kuljettaa ne toiseen jäsenvaltioon, jossa toisen luovutuksen oli määrä tapahtua.<sup>9</sup> Ainoa ero on siinä, että nyt käsiteltävässä asiassa ATLANTIS ei ilmoittanut arvonlisäverotunnistettaan, mihin asiassa Euro Tyre Holding viitattiin yhtenä tällaisissa olosuhteissa huomioon otettavista seikoista.<sup>10</sup> Siitä riippumatta, mitä jäljempänä (ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä tarkasteltaessa) todetaan tämän seikan merkityksestä sille, katsotaanko luovutus verosta vapautetuksi yhteisöluovutukseksi, katson, ettei mainitun tunnisteiden ilmoittaminen ole tässä alustavassa vaiheessa välttämätön edellytys sille, että kuljetus voidaan liittää määrättyyn luovutukseen.

36. Asiassa Euro Tyre Holding annetussa tuomiossa hankkijan verotunnisteen ilmoittamista toisen luovutuksen jäsenvaltiossa käytettiin objektiivisena indisiona siitä, että ensimmäisen hankkijan tarkoituksena oli jo hankintahetkellä myydä tavarat kyseiseen toiseen valtioon.<sup>11</sup> Käsiteltävässä asiassa tällainen indisio ei sitä vastoin välttämättä ole tarpeen, sillä Bundesfinanzhof katsoo muiden objektiivisten seikkojen<sup>12</sup> perusteella näytetyksi, että valta määrätä tavaroista siirtyi toisen kerran tavaroiden määrävältiossa yhteisökuljetuksen jälkeen, joka pitäisi tällaisessa tapauksessa liittää ensimmäiseen luovutukseen.

### *B Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

37. Bundesfinanzhof on ensimmäisellä kysymyksellään halunnut unionin tuomioistuimen vastauksen siihen, voivatko jäsenvaltiot edellyttää yhteisöluovutusten verovapaudelta sitä, että tavarain luovuttaja todistaa kirjanpidoillisesti hankkijan arvonlisäverotunnisteen.

38. Kuten edellä jo todettiin, kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa edellytetään vapautuksen soveltamiselta sellaisten kolmen edellytyksen täyttymistä, joita on vakiintuneen oikeuskäytännön perusteella<sup>13</sup> pidettävä tyhjentyvinä ja joiden joukossa ei ainakaan nimenomaisesti ole mainittu edellytystä, joka liittyisi hankkijan arvonlisäverotunnisteen ilmoittamiseen.

39. Asiassa Collée 27.9.2007 annetussa tuomiossa todettiin, että ”kansallinen toimenpide, jonka perusteella oikeus yhteisöluovutuksen verovapautukseen riippuu pääasiassa muodollisten velvoitteiden noudattamisesta siten, että aineellisia vaatimuksia ei oteta huomioon eikä erityisesti tutkita sitä, onko näitä vaatimuksia noudatettu, menee pidemmälle kuin mikä on tarpeen veron asianmukaiseksi kantamiseksi”. Näin ollen vapautus arvonlisäverosta on myönnettävä aina aineellisten edellytysten täytyessä ja silloinkin, kun verovelvolliset ovat laiminlyöneet joitakin muodollisia vaatimuksia. Asia olisi toisin vain ”siinä tapauksessa, että näiden muotovaatimusten noudattamatta jättäminen estäisi luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia vaatimuksia on noudatettu”.<sup>14</sup>

40. Saksan hallitus katsoo kuitenkin, että vaatimusta siitä, että myyjä ilmoittaa hankkijalla tavaroiden määräjäsenvaltiossa olevan arvonlisäverotunnisteen, ei ole pidettävä uutena aineellisena vaatimuksena, joka eroaisi 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetyistä vaatimuksista, vaan että kyse on välineestä, jonka avulla kolmas voi pitävästi todistaa sen vaatimuksen täyttymisen, joka koskee hankkijan asemaa verovelvollisena.

8 — Em. asia Euro Tyre Holding, tuomion 32 kohta.

9 — Em. asia Euro Tyre Holding, tuomion 33 kohta.

10 — Em. asia Euro Tyre Holding, tuomion 45 kohta: ”Pääasian kaltaisissa olosuhteissa, joissa ensimmäinen hankkija ilmoittaa saatuaan omistajalle kuuluvan oikeuden määrätä tavarasta sen jäsenvaltion alueella, jossa ensimmäinen luovutus tehtiin, aikomuksestaan kuljettaa tavarain toiseen jäsenvaltioon ja esiintyy jälkimmäisen valtion antamalla arvonlisäverotunnisteellaan, yhteisön sisäinen kuljetus on liitettävä ensimmäiseen luovutukseen sillä ehdolla, että omistajalle kuuluva oikeus määrätä tavarasta on siirretty jälkimmäiselle hankkijalle yhteisön sisäisen kuljetuksen määränpääjäsenvaltiossa.” Ks. myös 35 kohta.

11 — Ks. tästä em. asia Euro Tyre Holding, tuomion 33 ja 39 kohta.

12 — Em. asia Euro Tyre Holding, tuomion 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

13 — Ks. mm. asia C-409/04, Teleos, tuomio 27.9.2007 (Kok., s. I-7797, 70 kohta).

14 — Asia C-146/05 (Kok., s. I-7861, 29 ja 31 kohta).

41. Jäsenvaltioille on Saksan hallituksen mukaan annettu valtuus asettaa tällainen todistamista koskeva vaatimus kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan johdantokappaleen perusteella, jossa säädetään, että jäsenvaltioiden on myönnettävä tämä vapautus "[sen] oikean ja yksinkertaisen soveltamisen varmistamiseksi sekä mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi määräämillään edellytyksillä". Jäsenvaltioiden toimenpiteet voidaan Saksan hallituksen näkemyksen mukaan perustaa myös 22 artiklan 8 kohtaan, joka antaa niille luvan "säätää muista velvoitteista, joita ne pitävät välttämättöminä veron kantamiseksi asianmukaisesti ja veropetosten estämiseksi". Saksan hallituksen mukaan vaatimus siitä, että hankkijan on oltava verovelvollinen, joka "[toimii] tässä ominaisuudessaan", voi täytyä ainoastaan, jos tavaroiden määräjäsenvaltion antama arvonnäköverotunniste ilmoitetaan.

42. Kuten jäljempänä tarkemmin esitän, kuudennessa direktiivissä annetaan yhteisöluovutusten osalta ensisijaisen tärkeä rooli verotunnisteelle, koska se helpottaa huomattavalla tavalla niihin kohdistuvaa verotarkastusta.

43. Katson kuitenkin – ja tämän vaikuttamatta edellä todettuun –, ettei kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäistä alakohtaa ole tulkittava siten, että verovapaa yhteisöluovutus on mahdollinen ainoastaan siinä tapauksessa, että hankkijan arvonnäköverotunniste on ilmoitettu. Yhtäältä on niin, ettei toimijan asema verovelvollisena riipu kyseisen tunnisteiden antamisesta, eikä mikään estä todistamista tätä asemaa muilla keinoin (1). Toisaalta on niin, että kuudennessa direktiivissä asetetun, verotunnisteen ilmoittamista koskevan velvollisuuden laiminlyönti ei voi johtaa arvonnäköverojärjestelmän muuttumiseen (2). Tällainen tulkinta loukkaisi lisäksi arvonnäköverotuksen neutraalisuuden periaatetta, mitä oikeuskäytäntö ei myöskään salli (3).

1. Asema verovelvollisena ei riipu verotunnisteen antamisesta, vaan tämä voidaan todistaa myös muiden objektiivisten seikkojen avulla

44. Arvonnäköverotunniste otettiin käyttöön yhteisön yhteistä arvonnäköverojärjestelmää luotaessa. Järjestelmän pääasiallisena tavoitteena on, kuten tiedämme, taata se, että vero maksetaan tavarain loppukulutuksen jäsenvaltiossa. Tavoite varmistaa järjestelmän asianmukainen soveltaminen loi tarpeen siihen, että tietyt arvonnäköverovelvolliset kyettäisiin tunnistamaan yksilöllisellä numerolla, joka osoittaisi sen jäsenvaltion, joka numeron oli antanut, sekä sen, millaisia liiketoimia kyseinen verovelvollinen suorittaa (kuudennen direktiivin 22 artiklan 1 kohdan c, d ja e alakohta). Tällä tavalla numero palvelee, kuten komissio on todennut, tunnisteena, josta käy ilmi asema verovelvollisena ja josta on apua yhteisöliiketoimien verotarkastusten suorittamisessa.

45. Kuudennen direktiivin 22 artiklassa veronmaksuvelvolliselle asetetaan tätä silmällä pitäen velvollisuus mainita laskussa arvonnäköverotunniste, jolla se on toimittanut tavarat tai suorittanut palvelut, ja tunniste, jota sen asiakas on käyttänyt tässä liiketoimessa (22 artiklan 3 kohdan b alakohta), ja toimittaa neljännesvuosittain yhteenvetoilmoitus "arvonnäköverovelvollisina rekisteröidyistä hankkijoista, joille hän on toimittanut tavaroita 28 c artiklan A jakson a ja d alakohdassa tarkoitetuissa tilanteissa, sekä sellaisten liiketoimien arvonnäköverovelvollisina rekisteröidyistä vastaanottajista, joihin viitataan viidennessä alakohdassa" (22 artiklan 6 kohdan b alakohta).

46. Tähän samaan verotarkastuksia koskevaan tavoitteeseen tähdätään kuudennen direktiivin 28 b artiklan 2 kohdassa, jonka mukaan on niin, että jos hankkija ei osoita, että yhteisön 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu yhteisöhankinnasta on kannettu arvonnäkövero "paik[assa], jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle" (28 b artiklan 1 kohta), hankinnan katsotaan tapahtuneen "sen jäsenvaltion alueella, jonka antamalla arvonnäköverotunnistenumeraalla hankkija on tehnyt tämän hankinnan".<sup>15</sup>

15 — 28 b artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa täydennetään tätä säännöstä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseen tähtäävällä mekanismilla.

47. Kuudennen direktiivin 22 artiklassa säädettyt velvoitteet ja 28 b artiklan 2 kohdassa vahvistettu sääntö ovat kuitenkin verotarkastuksen välineitä, joiden avulla pyritään jo ennakollisesti estämään se, että hankkija jättää arvonlisäveron maksamatta. Niiden perusteella ei voida katsoa, että asema verovelvollisena syntyy vain verotunnisteen saamisen kautta, eikä, että kyseisen tunnisteen ilmoittaminen on ainoa tapa osoittaa, että hankkija teki liiketoimensa verovelvollisen ominaisuudessa. Näin ollen tämän veloitteen laiminlyönti ei voi viedä myyjältä oikeutta vapautukseen.

48. Aluksi on muistettava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa ei edellytetä arvonlisäverovelvollisen noudattavan minkäänlaisia muodollisuuksia tai toimittavan juuri tiettyjä asiakirjoja vaan säädetään tämän aseman syntymisen riippuvan ainoastaan siitä, että asianomainen harjoittaa ”jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta”. Säännöksen sanamuodon mukaan on siis niin, että asemaa verovelvollisena on pidettävä puhtaasti tosiseikkoihin perustuvana ennakoedellytyksenä, joka ei riipu arvonlisäverotunnisteen antamisesta eikä sen käyttämisestä.

49. Edellinen toteamus ei ole millään tavoin ristiriidassa sen olennaisen roolin kanssa, joka, kuten edellä todettiin, kuudennessa direktiivissä annetaan verotunnisteelle yhteisöluovutusilanteissa. Kuudennen direktiivin 22 artiklassa säädettyt velvoitteet johtavat kylläkin siihen, että arvonlisäverotunnisteen ilmoittamista pidetään tavanomaisena – ja asianmukaisimpanakin – keinona osoittaa toimijan asema verovelvollisena, mutta tämä ei kuitenkaan merkitse sitä, ettei myyjä voisi tukeutua muihin ”objektiivisiin seikkoihin”<sup>16</sup> osoittaakseen, että hankkija on tehnyt liiketoimen tässä ominaisuudessaan.<sup>17</sup> Nyt käsiteltävä tapaus on hyvä esimerkki tällaisista varmasti poikkeuksellisista tilanteista, joissa myyjä todistaa hankkijan arvonlisäverotunnistetta ilmoittamatta, että viimeksi mainittu teki liiketoimen taloudellisen toiminnan puitteissa, että määräämisvalta tavaroihin siirtyi ja että kyse oli yhteisökuljetuksesta, ja tarjoaa näin riittävät tiedot liiketoimeen kummassakin kyseessä olevassa jäsenvaltiossa kohdistuvaa verovalvontaa varten.

50. Ei siis ole syytä vahvistaa ehdottomasti sitä, että sen muodollisen vaatimuksen laiminlyönti, jonka mukaan laskussa ja yhteenvedoilmoituksissa on ilmoitettava hankkijan verotunniste, estäisi vapautuksen myöntämisen edellyttämän ”luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia vaatimuksia on noudatettu”.<sup>18</sup> Tällainen laiminlyönti saattaa ehkä johtaa seuraamusten määräämiseen mutta ei kuitenkaan arvonlisäverojärjestelmän muuttumiseen.

2. Kuudennen direktiivin 22 artiklassa asetetun verotunnisteen ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti ei voi johtaa arvonlisäverojärjestelmän muuttumiseen

51. Arvonlisäveron vähennysoikeuden osalta oikeuskäytännössä on jo todettu, että kuudennen direktiivin 22 artiklassa asetettujen muodollisten vaatimusten laiminlyönti ei voi olla esteenä mainitun oikeuden tunnustamiselle silloin, kun sen syntymisen aineelliset edellytykset täyttyvät.

52. Asiassa Dankowski<sup>19</sup> annetussa tuomiossa, joka koskee nimenomaan mainitun vähennysoikeuden tunnustamista, oli kyse siitä, että vaikka laskuissa oli palvelujen suorittajan verotunniste, Puolan veroviranomaiset olivat antaneet hänelle numeron viran puolesta ilman, että tämä olisi tehnyt hakemusta tullakseen rekisteröidyksi arvonlisäverovelvolliseksi. Palvelujen suorittaja oli näin laiminlyönyt velvollisuutensa ilmoittaa verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta

16 — Niin kuin em. asiassa Teleos on todettu (tuomion 40 kohta).

17 — Osoituksena tästä voidaan pitää myös yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston asetuksen (EU) N:o 282/2011 (EUVL L 77, s. 1) 18 artiklan 1 kohtaa, jonka mukaan ”palvelujen suorittaja voi, ellei hänellä ole päinvastaista tietoa, katsoa, että yhteisöön sijoittautunut hankkija on verovelvollinen, a) kun hankkija on ilmoittanut palvelujen suorittajalle yksilöllisen arvonlisäverotunnisteensa –; b) kun hankkija ei vielä ole saanut yksilöllistä arvonlisäverotunnistetta mutta ilmoittaa palvelujen suorittajalle pyytäneensä sellaista, jos palvelujen suorittaja saa minkä tahansa muun todisteen –”.

18 — Em. asia Collée, tuomion 31 kohta.

19 — Asia C-438/09, tuomio 22.11.2010 (Kok., s. I-14009).



(kuudennen direktiivin 22 artiklan 1 kohta). Tuomiossa todettiin, että ”vaikka tällainen rekisteröityminen on arvonlisäverojärjestelmän toimivuuden kannalta tärkeä, se, ettei verovelvollinen täytä mainittua velvollisuutta, ei voi kyseenalaistaa vähennysoikeutta, joka kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa annetaan toiselle verovelvolliselle. Kuudennen direktiivin 22 artiklan 1 kohdassa nimittäin säädetään vain verovelvollisten velvollisuudesta ilmoittaa harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta, mutta siinä ei anneta jäsenvaltioille oikeutta tällaisen ilmoituksen puuttuessa lykätä vähennysoikeuden käyttämistä verollisten liiketoimien säännöllisen toteuttamisen tosiasialiseen alkamiseen asti taikka evätä verovelvolliselta tämän oikeuden käyttämistä”.<sup>20</sup>

53. Mielestäni mainittu tuomio kuvaa selvästi ajatusta siitä, että 22 artiklassa säädettyt muodolliset vaatimukset ja vähennysoikeuden (tai vapautuksen, kuten nyt esillä olevassa asiassa) tunnustamisen aineelliset edellytykset toimivat eri tasoilla, minkä vuoksi ensin mainittujen täyttämättä jättäminen ei voi johtaa arvonlisäverojärjestelmän aineelliseen muuttamiseen.

54. Toisaalta on selvää, että vaikka velvollisuus ilmoittaa hankkijan arvonlisäverotunniste kuuluukin myyjälle, se voi täyttää tämän velvollisuuden vain, jos hankkija antaa sille nämä tiedot. Jos myyjä toimii vilpittömässä mielessä ja ryhtyy kaikkiin niihin toimenpiteisiin, joita häneltä voidaan kohtuudella odottaa, varmistuakseen siitä, että liiketoimi, jota hän on tekemässä, ei ole osa veropetosta, ei olisi johdonmukaista, että myyjä kärsisi vahinkoa laiminlyönnistä, joka perustuu hankkijan yhteistyöhaluttomuuteen ja viime kädessä tämän laiminlyöntiin hankkia arvonlisäverotunniste tavaroiden määräjäsenvaltiossa. Edellä mainituissa asiassa Dankowski ja asiassa Euro Tyre Holding annetuissa tuomioissa omaksuttujen ratkaisujen taustalla on ajatus siitä, että muodollisen velvoitteen laiminlyönnistä, johon verovelvollinen syyllistyy, ei voi aiheutua vahinkoa toiselle verovelvolliselle tämän verotuksessa.<sup>21</sup>

3. Verotuksen neutraalisuuden periaatteesta ei voida poiketa muissa kuin niissä tapauksissa, joissa on kyse petoksesta

55. Siihen, että tavaran luovuttajalta, joka ei ilmoita hankkijan arvonlisäverotunnistetta, evätään vapautus siinäkin tapauksessa, että kaikki objektiiviset seikat osoittavat, että kyseessä on kuudennessa direktiivissä tarkoitettu yhteisöluovutus, sisältyy kaksinkertaisen verotuksen riski, ja se merkitsee joka tapauksessa verotusvallan uudelleenjakoa; molemmat tilanteet ovat vastoin arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta.

56. Niin kuin tiedämme, tällä periaatteella taataan kaiken taloudellisen toiminnan täysin neutraali verotus ”kyseisen toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta, mikäli kyseinen toiminta sellaisenaan on arvonlisäverotuksen alaista”.<sup>22</sup> Elinkeinonharjoittajan on toiminnassaan voitava täysin vapautua maksamastaan tai maksettavaksi tulevasta arvonlisäverosta käyttämällä oikeuttaan vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero. Yhteisluovutuksissa verotuksen neutraalisuus taataan alueperiaatteeseen tukeutumalla. Sen mukaan arvonlisäveron kantaa se jäsenvaltio, jossa tavaran loppukulutus tapahtuu. Kuten oikeuskäytännössä on todettu, tämän mekanismin avulla pystytään jakamaan tarkasti yhteisöluovutuksista saadut arvonlisäverot ja ”rajaamaan selvästi kysymyksessä olevien jäsenvaltioiden verotusvallat”.<sup>23</sup>

20 — Em. asia Dankowski, tuomion 33 ja 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

21 — Em. asia Dankowski, tuomion 36 kohta: ”Se, että palvelujen suorittaja mahdollisesti jättää täyttämättä kuudennen direktiivin 22 artiklan 1 kohdassa säädetyn velvollisuuden, ei voi kyseenalaistaa vähennysoikeutta, joka kyseisten palvelujen vastaanottajalla on mainitun direktiivin 17 artiklan 2 kohdan nojalla.” Vastaavasti em. asia Euro Tyre Holding, tuomion 37 ja 38 kohta.

22 — Ks. mm. asia 268/83, Rompelmann, tuomio 14.2.1985 (Kok., s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 19 kohta).

23 — Em. asia EMAG Andel Eder, tuomion 40 kohta.

57. Jos edellä esitetyllä perusteella luovuttajalta evättäisiin vapautus kantamalla arvonlisävero Saksassa, mutta hankkija ilmoittaisi liiketoimen tavaroiden määräjäsenvaltiossa (Suomi), päädyttäisiin kaksinkertaiseen verotukseen, joka on selvästi vastoin verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Asetuksen (EY) N:o 1777/2005<sup>24</sup> 21 artiklan mukaan ”tavaralähetysten tai -kuljetuksen määräjäsenvaltio, jossa – yhteisöhankinta suoritetaan, käyttää verotusta koskevaa toimivaltaansa riippumatta liiketoimeen tavaralähetysten tai -kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa sovelletusta arvonlisäverokohtelusta”. Kuten asiassa R<sup>25</sup> esittämässäni ratkaisuehdotuksessa totesin, arvonlisäveron mahdollinen palauttaminen Saksassa ei tässä tapauksessa palvelisi kaksinkertaisen verotuksen välttämistä vaan ainoastaan korjaisi siitä jo aiheutuneet vaikutukset, minkä vuoksi se ei riitä turvaamaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

58. Verovapauden epääminen tavaroiden lähtövaltiossa (Saksa) merkitsisi joka tapauksessa, että Saksa kantaisi arvonlisäveron, vaikkei sillä olisi verosaatavaa, sillä yhteisöliiketoimia koskevan järjestelmän tarkoituksena on varmistaa, että vero kannetaan kokonaisuudessaan siinä valtiossa, jossa tavaran kulutus tapahtuu (Suomi). Vaikka siis kaksinkertaista verotusta ei tapahtuisi (eli vaikka Suomi ei onnistuisi kantamaan arvonlisäveroa), tapahtuisi kuitenkin verotustoimivallan uudelleenjakoa, joka olisi verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen.

59. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimenpiteet, joita jäsenvaltiot voivat toteuttaa kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan mukaan yhteisöluovutusten verovapautuksen oikean ja yksinkertaisen soveltamisen varmistamiseksi ja ”veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi”, eivät saa mennä pidemmälle kuin on näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen, eikä niitä voida soveltaa siten, että arvonlisäverotuksen neutraalisuus niiden johdosta vaarantuisi.<sup>26</sup>

60. Toimenpiteellä, jonka mukaan vapautuksen soveltamiselta edellytetään sitä, että luovuttaja on ilmoittanut hankkijan arvonlisäverotunnisteen, olisi edellä kuvatulla tavalla verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen vaikutus, ja sitä olisi tämän johdosta pidettävä kuudennen direktiivin vastaisena.

61. Unionin tuomioistuin on tosin tunnustanut, ettei periaate ole ehdoton ja että siitä voidaan poiketa, kun kyse on petoksesta tai vilpillisestä mielestä. Edellä mainitussa asiassa R annetussa tuomiossa tarkennettiin edelleen, että verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen ja luottamuksensuojan periaatteeseen ei voi menestyksellisesti vedota ”verovelvollinen, joka on tarkoituksellisesti osallistunut veropetokseen ja vaarantanut yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan”.<sup>27</sup> Tuomiossa todettiin myös, että suhteellisuusperiaate ”ei ole esteenä sille, että petokseen osallistunut luovuttaja veloitetaan maksamaan jälkikäteen arvonlisävero suorittamastaan yhteisöluovutuksesta, jos hänen osallistumisensa petokseen on sellainen ratkaiseva tekijä, joka on otettava huomioon kansallisen toimenpiteen oikeasuhteisuutta tutkittaessa”.<sup>28</sup>

62. Asiassa R oli kuitenkin kyse tilanteesta, joka oli hyvin erilainen kuin nyt esillä olevassa asiassa kyseessä oleva tilanne. Yhteisöliiketoimissa luovuttajana ollut R laati tekaistuja laskuja fiktiivisten ostajien nimiin salaten todelliset hankkijat välttyäkseen näin arvonlisäveron maksamiselta tavaroiden määräjäsenvaltiossa. Kyse oli siis selvästä veropetoksesta, toisin kuin nyt esillä olevassa tapauksessa, jossa ei näytä olevan kyse tällaisesta tilanteesta. Koska kansallinen tuomioistuin, jonka tehtävänä on arvioida tapauksen tosiseikat, katsoo, niin kuin asianosaisten ilmoittamista tiedoista käy ilmi, että VSTR ilmoitti laskussa ainoastaan suomalaisen yrityksen arvonlisäverotunnisteen salaamatta kuitenkaan sitä, että ATLANTIS oli hankkinut sille tavarat, ei asiassa R annetussa tuomiossa vahvistettua poikkeusta ole sovellettava eikä vapautusta näin ollen evättävä.

24 — Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 77/388/ETY täytäntöönpanotoimenpiteistä 17.10.2005 annettu neuvoston asetus (EYVL L 288, s. 1).

25 — Asia C-285/09, ratkaisuehdotus 29.6.2010 (64 kohta) ja tuomio 1.12.2010 (Kok., s. I-12605).

26 — Ks. mm. em. asia Collée, tuomion 26 kohta.

27 — Em. asia R, tuomion 54 kohta.

28 — Em. asia R, tuomion 53 kohta.

63. Lukuun ottamatta tapauksia, joissa on kyse petoksesta, kuten asiassa R, jäsenvaltiot eivät voi yksipuolisesti poiketa arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista. Mainitussa tuomiossa omaksuttu ratkaisu perustuu nimenomaisesti siihen, että kyseessä oli myyjän petollinen menettely. Tuomiossa todetaan, että suhteellisuusperiaatteen kannalta luovuttajan ”osallistuminen petokseen on ratkaiseva tekijä” (53 kohta), minkä jälkeen siinä painotetaan sitä, että petokseen osallistumisen on pitänyt olla tarkoituksellista ja sillä on pitänyt vaarantaa arvonlisäverojärjestelmän toiminta.

64. Voidaan siis todeta, että asiassa R annetussa tuomiossa otettiin käyttöön sellainen poikkeus verotuksen neutraalisuuden periaatteesta, jota ei voida soveltaa muissa kuin kyseisessä tuomiossa määritellyissä tilanteissa. Verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaamista puhtaasti yleisestävistä syistä silloin, kun luovuttaja on voinut osoittaa, ettei se ole syyllistynyt petolliseen menettelyyn, ei voida pitää oikeasuhteisena keinona, joka olisi oikeuskäytännön valossa perusteltavissa.

#### 4. Ratkaisuehdotus ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen

65. Edellä esitetyn perusteella on katsottava, että kuudennessa direktiivissä ei edellytetä verovelvollisen aseman tunnustamiselta – ei yleisesti eikä yhteisöluovutuksiin sovellettavan vapautuksen soveltamisen osalta – arvonlisäverotunnisteen ilmoittamista, vaan sidotaan asema puhtaasti siihen, että kyseessä on taloudellisen toiminnan harjoittaminen, jota esillä olevassa tapauksessa tuskin voidaan kieltää.<sup>29</sup>

66. Se, että myyjä on yhteisöliiketoimessa laiminlyönyt velvollisuutensa ilmoittaa hankkijan arvonlisäverotunnisteen, voi johtaa sanktioihin, ja jos osoittautuu, että myyjä on näin ollut osallisen petokseen, yhteisöluovutukseen perustuvan vapautuksen epäämiseen asiassa R annetun tuomion mukaisesti. Kumpaakin näistä voidaan pitää oikeasuhteisena keinona petoksen torjunnassa.

67. Olisi sitä vastoin suhteetonta, että mikä tahansa muodollisen velvoitteen laiminlyönti, johon ei ole liittynyt petollista menettelyä, johtaisi yhteisöluovutusmekanismin toiminnan täydelliseen muodonmuutokseen ja verotusvallan siirtymiseen yksipuolisesti jäsenvaltiolle, jolle sen käyttäminen ei kuulu.

#### C Toinen ennakkoratkaisukysymys

68. Bundesfinanzhof mainitsee toisessa kysymyksessään kaksi eri tilannetta, jotka saattavat sen mukaan vaikuttaa ensimmäiseen kysymykseen annettavaan vastaukseen.

##### 1. Toisen kysymyksen ensimmäinen osa

69. Toisen kysymyksen ensimmäinen osa koskee erityisesti sitä, mikä merkitys annettavan vastauksen kannalta on sillä, että hankkijana on kolmanteen maahan sijoittautunut elinkeinonharjoittaja, joka on lähettänyt luovutuksen kohteen jäsenvaltiosta toiseen ketjuliiketoimessa mutta jota ei ole rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi yhdessäkään jäsenvaltiossa.

70. Nähdäkseni tähän kysymykseen voidaan vastata vain kielteisesti. Kuten komissio on asianmukaisesti esittänyt, yhdessäkään nyt esillä olevassa asiassa sovellettavista säännöksistä ei tilanteita ole käsitelty eri tavoin sen perusteella, onko hankkija sijoittautunut jäsenvaltion vai jonkin kolmannen maan alueelle.

29 — Kun otetaan huomioon se, millaisia tavaroita tapauksessa myytiin (kivenmurskauskoneet), voitaneen katsoa, että niitä ei ole tarkoitettu ”yksityiskäyttöön”, joka sulkee pois direktiivissä tarkoitettua ”taloudellisen toiminnan”.

71. Se, että hankkijana on kolmanteen maahan sijoittautunut elinkeinonharjoittaja, jota ei ole rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi, ei vaikutuksiltaan poikkea sellaisesta muilta osin eri tilanteesta, jossa hankkijalla ei ole arvonlisäverotunnistetta tai jossa se vain ei ole ilmoittanut sitä. Vastauksen kannalta ainoina merkityksellisinä seikkoina on pidettävä sitä, että verotunnistetta ei ole ilmoitettu, siitä riippumatta, mistä tämä johtuu, ja sitä, onko menettelyllä tähdätty petokseen.

## 2. Toisen kysymyksen toinen osa

72. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy lopuksi, voiko ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä olla sillä, että verovelvollinen on osoittanut, että hankkija on ilmoittanut yhteisöhankinnan verotuksessaan.

73. Nähdäkseni tällä kysymyksellä voi olla merkitystä ainoastaan siinä tapauksessa, kuten nyt esillä olevassa asiassa, että katsotaan, ettei verovapauden myöntämiseltä voida edellyttää, että verovelvollinen todistaa kirjanpidollisesti hankkijan arvonlisäverotunnisteen.

74. Tämän perusteella viimeisen kysymyksen kohteena olisi sen selvittäminen, voidaanko vapautuksen myöntämiseltä edellyttää vaihtoehtoisesti, että luovuttaja todistaa, että hankkija ilmoitti yhteisöhankinnan tavaroiden määräjäsenvaltiossa.

75. Ennakkoratkaisupyynnössä tätä kysymystä perustellaan vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisella vaatimuksella siitä, että verovapaan yhteisöluovutuksen ja verollisen yhteisöhankinnan on ”vastattava toisiaan”.

76. Oikeuskäytännössä on todettu, että ”tavarain yhteisöluovutus ja tavarain yhteisöhankinta muodostavat todellisuudessa yhden ja saman liiketoimen” ja että ”jokaiseen yhteisöhankintaan, jota verotetaan kuudennen direktiivin 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan nojalla siinä jäsenvaltiossa, johon tavaroiden yhteisön sisäinen lähetys tai kuljetus saapuu, liittyy välttämättä kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan nojalla veroton luovutus siinä jäsenvaltiossa, josta tämä lähetys tai kuljetus alkaa”.<sup>30</sup>

77. Tämä merkitsee sitä, että verovapaa luovutus ja verollinen hankinta liittyvät toisiinsa ja muodostavat yhden liiketoimen jäsenvaltioiden verotusvallan kannalta ja näin arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen kannalta.<sup>31</sup> Ei kuitenkaan voi olla niin, että tämän siteen vaikutukset voisivat ulottua niin pitkälle, että vapautuksen myöntämiseltä vaadittaisiin todistetta – jonka esittäminen olisi luovuttajan tehtävänä – siitä, että hankkija on ilmoittanut hankinnan tavaroiden määräjäsenvaltiossa. Tällaista vaatimusta ei ole myöskään kuudennessa direktiivissä, ja se loukkaisi verotuksen neutraalisuuden periaatetta syistä, jotka jo esitettiin arvonlisäverotunnistetta koskevan vaatimuksen tarkastelun yhteydessä, sen lisäksi, että sitä olisi pidettävä suhteettomana.

78. Verotuksen neutraalisuuden periaatteesta on todettava, ettei se, ettei yhteisöluovutusta voida erottaa yhteishankinnasta, voi vaikuttaa sen verotusvallan käyttöön, jota tavaroiden lähtöjäsenvaltio ja tavaroiden määräjäsenvaltio käyttävät.

79. Tämä ajatus on vahvistettu vastakkaisen tilanteen yhteydessä asetuksen N:o 1777/2005 21 artiklassa, jota edellä on lainattu ja jonka mukaan tavaroiden määräjäsenvaltio, jossa yhteisöhankinta suoritetaan, ”käyttää verotusta koskevaa toimivaltaansa riippumatta liiketoimeen tavaralähetysten tai -kuljetusten lähtöjäsenvaltiossa sovelletusta arvonlisävero-kohtelusta”. Tämän säännöksen perusteella voidaan katsoa, että veronkanto tavaroiden määräjäsenvaltiossa on voitava

30 — Ks. em. asia EMAG Andel Eder, tuomion 29 kohta ja em. asia Teleos, tuomion 24 kohta.

31 — Ks. tämän osalta em. asia Teleos, tuomion 25 kohta.

suorittaa selvittämättä sitä, onko vapautus myönnetty tavaroiden lähtöjäsenvaltiossa. Edellä mainitussa asiassa Teleos annetussa tuomiossa on kuitenkin ilmeisesti haluttu ulottaa tämä ajatus päinvastaiseen tapaukseen, koska siinä todetaan, että ”yhteisöhankintaa ja -luovutusta koskevassa siirtymäjärjestelmässä on arvonlisäveron oikean kantamisen varmistamiseksi välttämätöntä, että toimivaltaiset veroviranomaiset tarkastavat toinen toisistaan riippumatta, ovatko yhteisöhankintaa ja vastaavan luovutuksen vapauttamista koskevat edellytykset täyttyneet. Näin ollen, vaikka se, että ostaja toimittaa yhteisöhankintaa koskevan veroilmoituksen, voi olla osoitus siitä, että tavarat on tosiasiaa siirretty luovutusjäsenvaltion ulkopuolelle, tällaisella ilmoituksella ei kuitenkaan ole ratkaisevaa merkitystä verosta vapautetun yhteisöluovutuksen toteennäyttämisen kannalta”.<sup>32</sup>

80. Yhteisöhankinnan ilmoittaminen tavaroiden määräjäsenvaltiossa poistaisi varmastikin tavaroiden lähtöpaikkaa koskevan ongelman, josta esillä olevassa asiassa on kyse, koska tällaisen ilmoituksen tuloksena olisi mitä todennäköisimmin se, että hankkijana olevalle yhtiölle annettaisiin kyseisessä jäsenvaltiossa arvonlisäverotunniste.

81. Tästä huolimatta on katsottava, ettei näytön puuttuminen siitä, että liiketoimi on ilmoitettu määränpäässään, eikä se, ettei hankkijan arvonlisäverotunnistetta ole ilmoitettu, voi johtaa sellaiseen luovutuksen vapautuksen epäämiseen. Erityisesti vaatimus sen todistamisesta, että yhteisöhankinta on ilmoitettu tavaroiden määräjäsenvaltiossa, vaikuttaa suhteettomalta.

82. Edellä mainitussa asiassa R annetussa tuomiossa todetaan, että lähtöjäsenvaltiolla on periaatteessa velvollisuus evätä myyjältä vapautus ”tietyissä tilanteissa, joissa on vakavaa aihetta epäillä, että kyseiseen luovutukseen liittyvä yhteisöhankinta voi välttyä arvonlisäverotukselta määräjäsenvaltiossa”,<sup>33</sup> mutta tässä on, kuten on jo todettu, kyse vapautusten epäämisestä petostilanteessa.

83. Tämän perusteella katson, ettei myyjältä voida vaatia yhteisöluovutuksen verovapautuksen myöntämiseksi, että se todistaa, että hankkija on ilmoittanut yhteisöhankinnan verotuksessaan tavaroiden määräjäsenvaltiossa.

## VI Ratkaisuehdotus

84. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin (Saksa) ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

- 1) Jäsenvaltiot eivät voi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY perusteella katsoa, että kyse on verovapaasta yhteisöluovutuksesta ainoastaan silloin, kun verovelvollinen todistaa kirjanpidollisesti hankkijan arvonlisäverotunnisteen.
- 2) Edellisen vastauksen kannalta merkitystä ei ole sillä, että hankkija on kolmanteen maahan sijoittautunut elinkeinonharjoittaja, joka on tosin lähettänyt luovutuksen kohteen ketjuliikeyhteydessä yhdestä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon mutta jota ei ole rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi missään jäsenvaltiossa.

Direktiivi 77/388 ei anna jäsenvaltioille mahdollisuutta edellyttää yhteisöluovutuksen verovapaudelta sitä, että verovelvollinen todistaa, että hankkija on ilmoittanut yhteisöhankinnan verotuksessaan tavaroiden määräjäsenvaltiossa.

32 — 71 kohta.

33 — 52 kohta.