



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
YVES BOT
30 päivänä marraskuuta 2017¹

Asia C-580/16

Firma Hans Bühler KG

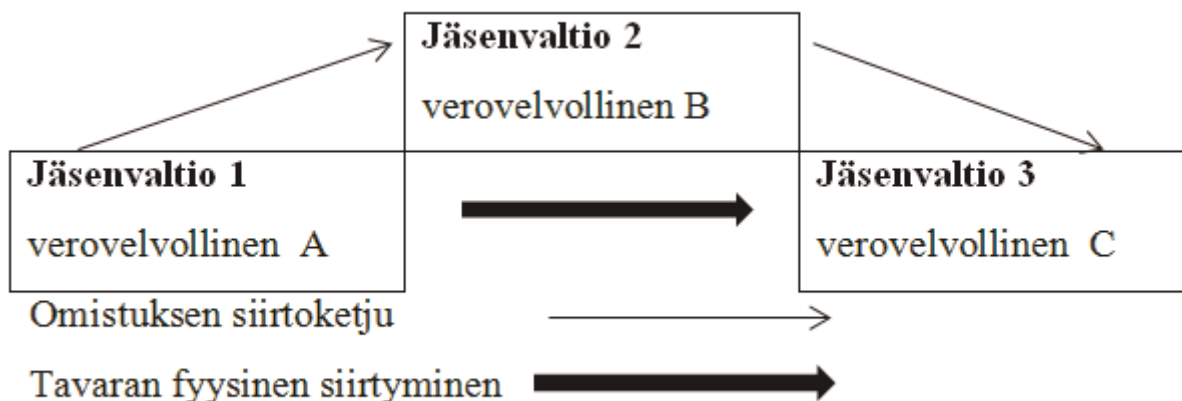
(Ennakkoratkaisupyyntö – Verwaltungsgerichtshof (ylin hallintotuomioistuin, Itävalta))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Euroopan unionin sisällä lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden luovutus – Vapauttaminen verosta – Yhdessä jäsenvaltiossa toimivan verovelvollisen suorittama luovutus toisessa jäsenvaltiossa olevalle hankkijalle – Tilanne, jossa verovelvollinen ilmoittaa laskussa kolmannessa jäsenvaltiossa voimassa olevan arvonlisäverotunnisteensa

1. Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY,² sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan, 141 artiklan c alakohdan sekä 42 ja 265 artiklan, luettuina yhdessä kyseisen direktiivin 41 artiklan ensimmäisen kohdan sekä 197 ja 263 artiklan kanssa, tulkintaa.
2. Pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Firma Hans Bühler KG -yhtiö ja toisaalta Finanzamt Graz-Stadt (Grazin kaupungin verotoimisto, Itävalta) ja joka koskee arvonlisäveron maksamista lokakuun 2012 ja maaliskuun 2013 välisenä ajanjaksona suoritetuista liiketoimista.
3. Pynnön tarkoituksena on saada selvennystä sellaisen toimenpiteen täytäntöönpanon edellytyksistä, jolla yksinkertaistetaan kolmessa eri jäsenvaltiossa arvonlisäverotunnisteen saaneiden kolmen verovelvollisen välisten liiketoimien verotusta.
4. Näissä yhteisöhankeiden erityistapauksissa, joita yleensä nimitetään ”kolmikantakaupoiksi” ja jotka esitetään seuraavanlaisina kaavioina, jäsenvaltiossa 1 arvonlisäverotunnisteen saanut verovelvollinen A luovuttaa tavaran jäsenvaltiossa 2 arvonlisäverotunnisteen saaneelle verovelvolliselle B, joka vuorostaan luovuttaa saman tavaran jäsenvaltiossa 3 arvonlisäverotunnisteen saaneelle verovelvolliselle C, siten, että tavara lähetetään tai kuljetetaan suoraan jäsenvaltiosta 1 jäsenvaltioon 3.

¹ Alkuperäiskieli: ranska.

² EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi.



5. Tavoitteena on, että verovelvollinen B vapautetaan arvonlisäverosta sen yhteisöhankinnan osalta, jonka hän tekee tavarain saapumisjäsenvaltiossa, ja että hän siten vapautuu velvollisuudesta rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi kyseisessä jäsenvaltiossa, kun taas myöhemmin suoritettavasta luovutuksesta kannettava vero jää verovelvollisen C maksettavaksi samassa jäsenvaltiossa.

6. Katson, että jos yhteisöhankintojen aineelliset edellytykset täyttyvät, verovelvollista B ei voida sulkea pois arvonlisäverodirektiivin 141 artiklassa säädetyn yksinkertaistamistoimenpiteen piiristä sillä perusteella, että hänellä ei saa olla arvonlisäverotunnistetta tavarain lähtöjäsenvaltiossa tai että kyseisiä liiketoimia koskevaa yhteenvetoilmoitusta ei ole jätetty tai oikaistu säädettyssä määräajassa.

I. Asiaa koskevat oikeussäännöt

A. Unionin oikeus

7. Arvonlisäverodirektiivin 40 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tavarain yhteisöhankinnan paikkana pidetään paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle.”

8. Kyseisen direktiivin 41 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta 40 artiklan soveltamista 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdassa tarkoitettun yhteisöhankinnan paikan katsotaan sijaitsevan sen jäsenvaltion alueella, jonka antamalla arvonlisäverotunnisteella hankkija on tehnyt tämän hankinnan, jos hankkija ei osoita, että tästä hankinnasta on suoritettu arvonlisävero 40 artiklan mukaisesti.

Jos hankinnasta 40 artiklaa sovellettaessa suoritetaan arvonlisävero tavarain lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa sen jälkeen, kun hankinnasta on suoritettu vero ensimmäisen kohdan mukaisesti, veron perustetta on vastaavasti alennettava siinä jäsenvaltiossa, jonka antamalla arvonlisäverotunnisteella hankkija on tehnyt tämän hankinnan.”

9. Mainitun direktiivin 42 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 41 artiklan ensimmäistä kohtaa ei sovelleta ja tavaroiden yhteisöhankinnasta on katsottava suoritetun arvonlisävero 40 artiklan mukaisesti, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

- a) hankkija osoittaa suorittaneensa tämän hankinnan sellaista myöhempää 40 artiklan mukaisesti määritetyn jäsenvaltion alueella suoritettavaa luovutusta varten, josta vastaanottaja on määrätty veronmaksuvelvolliseksi 197 artiklan mukaisesti;
- b) hankkija on täyttänyt 265 artiklassa säädettyyn yhteenvetoilmoituksen antamiseen liittyvät velvollisuutensa.”

10. Saman direktiivin 141 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jokaisen jäsenvaltion on toteutettava erityiset toimenpiteet sen varmistamiseksi, ettei sen alueella 40 artiklan nojalla suoritetuista tavaroiden yhteisöhankinnoista suoriteta arvonlisäveroa, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

- a) tavaroiden hankinnan suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut kyseisen jäsenvaltion alueelle, mutta jolle on toisessa jäsenvaltiossa annettu arvonlisäverotunniste;
- b) tavaroiden hankinta suoritetaan a alakohdassa tarkoitetun verovelvollisen kyseisen jäsenvaltion alueella myöhemmin suorittamaa näiden tavaroiden luovutusta varten;
- c) a alakohdassa tarkoitetun verovelvollisen näin hankkimat tavarat lähetetään tai kuljetetaan suoraan muusta jäsenvaltiosta kuin siitä, jonka alueella verovelvolliselle on annettu arvonlisäverotunniste, sille henkilölle, jolle verovelvollinen suorittaa myöhemmän luovutuksen;
- d) myöhemmän luovutuksen vastaanottaja on sellainen toinen verovelvollinen tai sellainen [ei-verovelvollinen] oikeushenkilö, – – jolle on annettu arvonlisäverotunniste kyseisen jäsenvaltion alueella;
- e) d alakohdassa tarkoitettu vastaanottaja on 197 artiklan mukaisesti nimetty veronmaksuvelvolliseksi verotusjäsenvaltion alueelle sijoittautumattoman verovelvollisen suorittamasta luovutuksesta.”

11. Arvonlisäverodirektiivin 197 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, jolle luovutetaan tavaroita, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

- a) verollinen liiketoimi on 141 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti suoritettu tavaroiden luovutus;
 - b) henkilö, jolle nämä tavarat luovutetaan, on sellainen toinen verovelvollinen tai sellainen [ei-verovelvollinen] oikeushenkilö, – – jolle on annettu arvonlisäverotunniste siinä jäsenvaltiossa, jossa luovutus suoritetaan;
 - c) verovelvollisen, joka ei ole sijoittautunut tavaroiden vastaanottajan jäsenvaltioon, laatima lasku on laadittu 3 luvun 3–5 jakson mukaisesti.
2. Jos veroedustaja on nimetty veronmaksuvelvolliseksi 204 artiklan säännösten mukaisesti, jäsenvaltiot voivat säätää tämän artiklan 1 kohtaa koskevasta poikkeuksesta.”

12. Kyseisen direktiivin 262 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäverotunnisteen saaneen verovelvollisen on annettava yhteenvetoilmoitus seuraavista seikoista:

- a) niistä arvonlisäverotunnisteen saaneista hankkijoista, joille hän on luovuttanut tavaroita 138 artiklan 1 kohdassa ja 2 kohdan c alakohdassa säädetyin edellytyksin;
- b) niistä arvonlisäverotunnisteen saaneista vastaanottajista, joille hän on luovuttanut 42 artiklassa tarkoitetulla tavalla yhteisöhankintana vastaanottamiaan tavaroita – –”

13. Mainitun direktiivin 263 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Yhteenvetoilmoitus on tehtävä jokaiselta kalenterikuukaudelta jäsenvaltioiden vahvistamia menettelyjä noudattaen määräajassa, joka on enintään yksi kuukausi.

1 a. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vahvistamiensa edellytysten ja rajoitusten mukaisesti sallia verovelvollisten antaa yhteenvetoilmoitus kultakin kalenterivuosi neljännekseltä määräajassa, joka on enintään yksi kuukausi kunkin vuosineljänneksen päättymisestä, kun 264 artiklan 1 kohdan d alakohdassa ja 265 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten neljännesvuositainen arvonlisäveroton kokonaisarvo on kyseisen vuosineljänneksen ja kunkin neljän edellisen vuosineljänneksen osalta enintään 50 000 euroa tai sen vasta-arvo kansallisena valuuttana.

Ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettun oikeuden soveltaminen päättyy sen kuukauden päätyttyä, jonka aikana 264 artiklan 1 kohdan d alakohdassa ja 265 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten arvonlisäveroton kokonaisarvo on kyseisen vuosineljänneksen osalta enemmän kuin 50 000 euroa tai sen vasta-arvo kansallisena valuuttana. Tässä tapauksessa laaditaan yhteenvetoilmoitus vuosineljänneksestä jo kuluneelta kuukaudelta tai kuluneilta kuukausilta määräajassa, joka on enintään yksi kuukausi.

1 b. Jäsenvaltiot voivat 31 päivään joulukuuta 2011 asti vahvistaa 1 a kohdassa säädetyksi määräksi 100 000 euroa tai sen vasta-arvon kansallisena valuuttana.

--

2. Jäsenvaltioiden on sallittava ja ne voivat vaatia, että 1 kohdassa tarkoitettu yhteenvetoilmoitus annetaan siirtämällä tiedostot sähköisesti niiden vahvistamien edellytysten mukaisesti.”

14. Saman direktiivin 265 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Kun kyse on 42 artiklassa tarkoitetuista tavaroiden yhteisöhankinnoista, arvonlisäverotunnisteen siinä jäsenvaltiossa, jonka antamalla arvonlisäverotunnisteella verovelvollinen on tehnyt nämä hankinnat, saaneen verovelvollisen on mainittava yhteenvetoilmoituksessa selvästi seuraavat tiedot:

- a) verovelvolliselle kyseisessä jäsenvaltiossa annettu arvonlisäverotunniste, jota käyttäen verovelvollinen on suorittanut tavaroiden hankinnan ja myöhemmän luovutuksen;
- b) verovelvollisen suorittaman myöhemmän luovutuksen vastaanottajalle tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa annettu arvonlisäverotunniste;
- c) kunkin myöhemmän luovutuksen vastaanottajan osalta verovelvollisen tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa näin suorittamien tavaroiden luovutusten arvonlisäveroton kokonaisarvo.

2. Edellä 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu arvo on ilmoitettava 263 artiklan 1–1 b kohdan mukaisesti vahvistetulta kaudelta, jonka aikana verosaatava on syntynyt.”

15. Arvonlisäverodirektiivin 266 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Poiketen siitä, mitä 264 ja 265 artiklassa säädetään, jäsenvaltiot voivat säätää, että yhteenvetoilmoituksissa on lisäksi annettava muita tietoja.”

B. Itävallan oikeus

16. Liikevaihtoverosta 23.8.1994 annetun liittovaltion vuoden 1994 lain (Umsatzsteuergesetz 1994)³ 3 §:n 8 momentissa säädetään seuraavaa:

”Yhteisöhankinta suoritetaan sen jäsenvaltion alueella, jossa tavara on kuljetuksen tai – – lähetyksen päättyessä. Jos hankkija käyttää luovuttajaan nähden sille toisessa jäsenvaltiossa annettua liikevaihtoverotunnistetta, hankinta katsotaan suoritetuksi kyseisen jäsenvaltion alueella siihen saakka, kunnes hankkija osoittaa, että hankintaa on verotettu ensimmäisessä virkkeessä mainitussa jäsenvaltiossa. Tämän osoittamiseen sovelletaan soveltuvien osin 16 §:ää.”

17. UStG 1994:n, sellaisena kuin sitä sovelletaan vuoteen 2012,⁴ 25 §:ssä, jonka otsikko on ”Kolmikantakauppa”, säädetään seuraavaa:

”Määritelmä(1) Kyseessä on kolmikantakauppa, kun kolme elinkeinonharjoittajaa suorittaa kolmessa eri jäsenvaltiossa samasta tavarasta liiketoimia, kyseinen tavara päätyy suoraan ensimmäiseltä luovuttajalta viimeiselle hankkijalle ja 3 momentissa mainitut edellytykset täyttyvät. Tämä pätee myös, kun viimeinen hankkija on oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja tai ei hanki tavaraa liiketoimintaansa varten.

Yhteisöhankinnan paikka kolmikantakaupassa

(2) Edellä 3 §:n 8 momentin toisessa virkkeessä tarkoitettua yhteisöhankintaa katsotaan verotetun, jos elinkeinonharjoittaja (hankkija) osoittaa, että kyseessä on kolmikantakauppa ja että se on noudattanut 6 momentin mukaista ilmoitusvelvollisuuttaan. Jos elinkeinonharjoittaja ei noudata ilmoitusvelvollisuuttaan, verovapautus lakkaa taannehtivasti.

Tavaroiden yhteisöhankinnan vapauttaminen verosta

(3) Yhteisöhankinta vapautetaan liikevaihtoverosta seuraavin edellytyksin:

- a) elinkeinonharjoittajalla (hankkijalla) ei ole kotipaikkaa tai toimipaikkaa Itävallassa, mutta sille on annettu liikevaihtoverotunniste [unionissa];
- b) hankinta suoritetaan siinä tarkoituksessa, että elinkeinonharjoittaja (hankkija) luovuttaa tavaran sen jälkeen Itävallassa toiselle elinkeinonharjoittajalle tai oikeushenkilölle, jolle on annettu liikevaihtoverotunniste Itävallassa;
- c) hankitut tavarat ovat peräisin muusta jäsenvaltiosta kuin siitä, jossa elinkeinonharjoittajalle (hankkijalle) on annettu liikevaihtoverotunniste;

3 BGBl. 663/1994; jäljempänä UStG 1994.

4 BGBl. I, 34/2010.

- d) määräysvalta hankittuihin tavaroihin siirtyy suoraan ensimmäiseltä elinkeinonharjoittajalta tai ensimmäiseltä ostajalta viimeiselle ostajalle (vastaanottajalle);
- e) velvollinen maksamaan veron on 5 §:n mukaisesti vastaanottaja.

Hankkijan laatima lasku

(4)⁵ Edellä 3 momentin mukaista vapautusta sovellettaessa laskussa on oltava lisäksi seuraavat tiedot:

- nimenomainen maininta siitä, että kyseessä on yhteisön sisäinen kolmikantakauppa ja että viimeinen ostaja on velvollinen maksamaan veron
- liikevaihtoverotunniste, jolla elinkeinonharjoittaja (hankkija) on suorittanut yhteisöhankinnan ja sitä seuranneen tavaroiden luovutuksen, ja
- luovutuksen vastaanottajan liikevaihtoverotunniste.

Veronmaksuvelvollinen

(5) Kolmikantakaupassa veron on velvollinen maksamaan veronalaisen luovutuksen vastaanottaja, jos hankkijan laatima lasku on 4 momentin mukainen.

Hankkijan velvollisuudet

(6) Täyttääkseen 2 momentissa tarkoitetun ilmoitusvelvollisuutensa elinkeinonharjoittajan on mainittava yhteenvedoilmoituksessa seuraavat tiedot:

- Itävallassa annettu liikevaihtoverotunniste, jota käyttäen elinkeinonharjoittaja on suorittanut tavaroiden yhteisöhankinnan ja myöhemmän luovutuksen
- elinkeinonharjoittajan suorittaman myöhemmän luovutuksen vastaanottajalle tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa annettu liikevaihtoverotunniste
- kunkin myöhemmän luovutuksen vastaanottajan osalta elinkeinonharjoittajan tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa näin suorittamista tavaroiden luovutuksista maksettavien vastikkeiden summa. Nämä määrät on ilmoitettava siltä neljännesvuodelta, jonka aikana verovelvollisuus syntyi.

Vastaanottajan velvollisuudet

(7) Laskettaessa veroa 20 §:n mukaisesti määritettyyn arvoon on lisättävä 5 momentin nojalla maksettava määrä.”

5 Kyseistä momenttia muutettiin 14.12.2012 annetulla vuoden 2012 veronmuutoslailla (Abgabenänderungsgesetz 2012; BGBl. I, 112/2012), joka tuli voimaan 1.1.2013. Siinä säädetään seuraavaa:

”(4) Laskun laatimiseen on sovellettava sen jäsenvaltion sääntöjä, josta käsin hankkija harjoittaa liiketoimintaansa. Jos luovutus suoritetaan hankkijan kiinteästä toimipaikasta, sovelletaan sen jäsenvaltion oikeutta, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee – –

Jos laskun laatimiseen sovelletaan tämän liittovaltion lain säännöksiä, siinä on oltava lisäksi seuraavat merkinnät:

nimenomainen maininta siitä, että kyseessä on yhteisön sisäinen kolmikantakauppa ja että viimeinen ostaja on velvollinen maksamaan veron

liikevaihtoverotunniste, jolla elinkeinonharjoittaja (hankkija) on suorittanut yhteisöhankinnan ja sitä seuranneen tavaroiden luovutuksen, ja

luovutuksen vastaanottajan liikevaihtoverotunniste.”

18. UStG 1994:n 21 §:n 3 momentin mukaan yhteenvetoilmoitukset on annettava ilmoituskautta seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä.

II. Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

19. Kommandiitti-yhtiö Firma Hans Bühler, joka on sijoittautunut Saksaan ja saanut siellä arvonlisäverotunnisteen, on kyseisessä jäsenvaltiossa toimiva tuotanto- ja myyntiyriys. Sillä oli lisäksi lokakuusta 2012 huhtikuuhun 2013⁶ Itävallassa annettu arvonlisäverotunniste, koska sen aikomuksena oli perustaa tähän toiseen jäsenvaltioon kiinteä toimipaikka. Ennakkoratkaisupyynnön esittämiseen mennessä tätä aikomusta ei edelleenkään ollut toteutettu.⁷

20. Lokakuun 2012 ja maaliskuun 2013 välillä kyseinen yhtiö osti useita kertoja Saksaan sijoittautuneilta toimittajilta tavaroita, jotka se myi edelleen Tšekkiin sijoittautuneelle ja siellä arvonlisäverotunnisteen saaneelle asiakkaalle. Saksalaiset toimittajat kuljettivat nämä tavarat suoraan tšekkiläiselle asiakkaalle. Firma Hans Bühler käytti näissä liiketoimissa yksinomaan Itävallassa saamaansa arvonlisäverotunnistetta ja katsoi niiden olevan kolmikantakauppoja.

21. Saksalaiset toimittajat merkitsivät Saksassa saamansa arvonlisäverotunnisteen sekä Firma Hans Bühlerin Itävallassa saaman arvonlisäverotunnisteen sille laatimiinsa laskuihin. Jälkimmäinen laati tšekkiläiselle asiakkaalleen laskut, joissa se ilmoitti Itävallassa saamansa arvonlisäverotunnisteen ja hankkijan Tšekissä saaman arvonlisäverotunnisteen. Niissä täsmennettiin, että liiketoimet olivat ”yhteisön sisäisiä kolmikantakauppoja” ja että lopullinen hankkija oli näin ollen niistä arvonlisäverovelvollinen.

22. Firma Hans Bühler toimitti 8.2.2013 Itävallan verohallinnolle lokakuun 2012 ja tammikuun 2013 väliseltä ajanjaksolta yhteenvetoilmoitukset, joissa se oli ilmoittanut Itävallassa saamansa arvonlisäverotunnisteen sekä lopullisen hankkijan Tšekissä saaman arvonlisäverotunnisteen. ”Kolmikantakaupat”-kohtaan ei ollut merkitty mitään.

23. Firma Hans Bühler korjasi näitä yhteenvetoilmoituksia 10.4.2013 täsmentämällä, että se oli suorittanut kolmikantakauppoja, ja toimitti toiset yhteenvetoilmoitukset vuoden 2013 helmi- ja maaliskuulta.

24. Grazin kaupungin verotoimisto katsoi, että näistä saksalaisten toimittajien ja Firma Hans Bühlerin välisistä liiketoimista olisi pitänyt kantaa arvonlisävero Itävallassa yhteisöhankintoina.

25. Se katsoi, että kyseessä olivat ”puutteelliset” kolmikantakaupat, koska kyseinen verovelvollinen ei ollut täyttänyt ilmoitusvelvollisuuksiaan eikä osoittanut, että liiketoimesta oli tosiasiallisesti kannettu arvonlisävero lopullisen hankinnan yhteydessä Tšekissä. Kyseinen hallinto katsoi niin ikään, että vaikka yhteisöhankinnat olivat suoritetut Tšekissä, ne katsottiin suoritetuiksi myös Itävallassa, koska Firma Hans Bühler oli käyttänyt Itävallassa saamaansa arvonlisäverotunnistetta.

26. Bundesfinanzgericht (liittovaltion verotuomioistuin, Itävalta) hylkäsi Firma Hans Bühlerin kyseisestä päätöksestä nostaman kanteen sillä perusteella, että kyseinen hankkija oli UStG 1994:n 25 §:n 2 momentin mukaisesti menettänyt vapautuksen arvonlisäverosta yhteisöhankintojen osalta, koska se ei ollut täyttänyt kyseisessä säännöksessä edellytetyjä erityisiä ilmoitusvelvollisuuksiaan. Bundesfinanzgericht katsoi myös, että Firma Hans Bühlerin Itävallassa saama arvonlisäverotunniste ei ollut voimassa enää 10.4.2013 ja että tämä ei näin ollen ollut myöskään täyttänyt UStG 1994:n 25 §:n 6 momentissa säädettyjä ilmoitusvelvollisuuksiaan vuoden 2013 helmi- ja maaliskuun liiketoimien osalta.

⁶ Ennakkoratkaisupyynnön 7 kohdassa täsmennetään, että arvonlisäverotunniste ei ollut enää voimassa 10.4.2013.

⁷ Istunnossa kyseisen yhtiön edustaja täsmensi, että yhtiö oli luopunut aikomuksestaan.

27. Firma Hans Bühler teki tästä päätöksestä Revision-valituksen Verwaltungsgerichtshofiin (ylin hallintotuomioistuin, Itävalta).

28. Kyseinen tuomioistuin suhtautuu epäilevästi verovelvollisen, Grazin kaupungin verotoimiston ja Bundesfinanzgerichtin yhteiseen näkemykseen kolmikantakauppoja koskevien sääntöjen soveltamisesta.

29. Se tuo esiin, että kaksi ”elinkeinonharjoittajaa” UStG 1994:n 25 §:n 1 momentissa tarkoitettussa merkityksessä on sijoittautunut samaan jäsenvaltioon eli Saksan liittotasavaltaan, ja tiedustelee, mitä siitä seikasta, että tavarat lähetettiin tai kuljetettiin kyseisestä jäsenvaltiosta, seuraa arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan c alakohdan säännösten kannalta ja mikä on näin ollen liiketoimen luokittelun kannalta ratkaiseva seikka. Mikäli tämä seikka olisi vain verovelvollisen käyttämä arvonlisäverotunniste, kyseinen tuomioistuin tuo esiin tällaisen ratkaisun mahdolliset vaikutukset siinä tapauksessa, että arvonlisäverotunniste hankittaisiin pelkästään kolmikantakauppojen suorittamiseksi.

30. Lisäksi Verwaltungsgerichtshof on eri kannalla kuin Grazin kaupunki ja Bundesfinanzgericht siltä osin kuin on kyse ilmoitusvelvollisuuksien noudattamatta jättämisen oikeudellisista seurauksista arvonlisäverodirektiivin 41 ja 42 artiklan sekä laskujen oikaisemista koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa.

31. Tässä tilanteessa Verwaltungsgerichtshof päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 141 artiklan c alakohdalla, josta [arvonlisäverodirektiivin] 42 artiklan (luettuna yhdessä 197 artiklan kanssa) mukaan riippuu [arvonlisäverodirektiivin] 41 artiklan ensimmäisen kohdan soveltamatta jättäminen, tulkittava siten, ettei siinä mainittu edellytys täyty, jos verovelvollinen on sijoittautunut sen jäsenvaltion alueelle, josta tavarat lähetetään tai kuljetetaan, ja sille on annettu arvonlisäverotunniste tuossa jäsenvaltiossa, vaikka kyseinen verovelvollinen käyttää konkreettisessa yhteisöhankeissa toisen jäsenvaltion antamaa arvonlisäverotunnistetta?
- 2) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 42 ja 265 artiklaa, luettuna yhdessä [arvonlisäverodirektiivin] 263 artiklan kanssa, tulkittava siten, että ainoastaan määräajassa annettu yhteenvetoilmoitus johtaa siihen, ettei [arvonlisäverodirektiivin] 41 artiklan ensimmäistä kohtaa sovelleta?”

III. Asian tarkastelu

A. Alustavat huomautukset

32. Ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuinta lausumaan ensimmäistä kertaa niistä arvonlisäverodirektiivin 141 artiklassa⁸ perustetun mekanismin täytäntöönpanon edellytyksistä, joiden on täyttyvä, jotta verovelvollisen suorittamasta tavaroiden yhteisöhankeista niiden myöhempää luovutusta varten saman jäsenvaltion alueella ei kannettaisi arvonlisäveroa kyseisessä jäsenvaltiossa.

33. Koska kyseessä on yksinkertaistamistoimenpide, on mielestäni paikallaan tarkastella sitä aluksi yleisemmässä yhteydessään, osana tavaroiden yhteisökauppaan sovellettavia sääntöjä.⁹

⁸ Sama pätee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun neuvoston kuudennen direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) vastaaviin säännöksiin. Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 34 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

⁹ Pitemmän aikavälin näkökulmasta aihetta tarkastellaan julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotuksessa Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:7, 24–29 kohta).

34. Arvonlisäverodirektiivin 141 artiklassa toistetaan pääpiirteissään kuudennen direktiivin 28 c artiklan E kohdan 3 alakohdan ensimmäisestä viidenteen luetelmakohta.

35. Kuudennen direktiivin 28 c artiklan E kohta lisättiin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388 muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetun neuvoston direktiivin 91/680/ETY¹⁰ 1 artiklan 22 kohdalla, jolla oli lisätty 28 a–28 m artiklan sisältävä XVI a osasto jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmästä¹¹ ja erityisesti vapautusjärjestelmästä.

36. Kuudennen direktiivin 28 c artiklan E kohdan säännöksiä ei sisällöllisesti ole tarkistettu sen jälkeen, kun niitä muutettiin direktiivin 77/388 muuttamisesta ja toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi 14.12.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/111/ETY¹² 1 artiklan 13 kohdalla.

37. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annettu neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011,¹³ jonka tavoitteena on kyseisen asetuksen johdanto-osan neljännen perustelukappaleen mukaan ”varmistaa nykyisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen yhdenmukaisuus säätämällä direktiivin 2006/112 – – täytäntöönpano-säännöistä erityisesti verovelvollisten, tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten sekä verollisten liiketoimien paikan osalta”, ei sisällä erityissäännöksiä arvonlisäverodirektiivin 138–142 artiklassa tarkoitettuihin yhteisöliiketoimiin liittyvistä vapautuksista.¹⁴

38. Kyseisen direktiivin 141 artikla on siten osa yhteisöhankintojen yleistä vapautusjärjestelmää. Kyseisellä säännöksellä perustetun mekanismin ymmärtämisen helpottamiseksi¹⁵ on nähdäkseni myös syytä kerrata tiettyjä olennaisia yhteisön sisäiseen tavarakauppaan liittyviä käsitteitä, jotka perustuvat arvonlisäverodirektiiviin ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön.

39. Ensinnäkin kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava jäsenvaltion alueella tapahtuneesta vastikkeellisesta tavaroiden yhteisöhankinnasta, jonka on suorittanut verovelvollinen tässä ominaisuudessaan.¹⁶

40. Mainitun direktiivin 20 artiklan ensimmäisessä kohdassa määritellään ”tavaroiden yhteisöhankinnan” tarkoittavan ”omistajan määräämisvallan saamista irtaimeen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon”.

10 EYVL 1991, L 376, s. 1.

11 27.9.2007 annetun tuomion Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548) 22 kohdassa unionin tuomioistuin muistutti, että ”todettuaan, että edellytykset, jotka olisivat sallineet luovutettujen tavaroiden alkuperäjäsenvaltiossa tapahtuvaa verottamista koskevan periaatteen täytäntöönpanon siten, ettei loukattaisi sitä periaatetta, jonka mukaan saatavat verotulot kertyvät sille jäsenvaltiolle, jossa lopullinen kulutus tapahtuu, eivät vielä täytyneet, yhteisön lainsäätäjä otti nimittäin kuudennen direktiivin XVI a osastossa käyttöön jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmän, joka perustuu uuteen verotettavaan tapahtumaan eli tavaroiden yhteisöhankintaan (direktiivin 91/680 seitsemännestä kymmenenteen perustelukappale)”.

12 EYVL 1992, L 384, s. 47; täytäntöönpanoajankohdaksi oli vahvistettu kyseisen direktiivin 4 artiklan mukaisesti 1.1.1993.

13 EUVL 2011, L 77, s. 1. Tiettyjä 3, 11, 23 ja 24 artiklan säännöksiä lukuun ottamatta kyseinen asetus tuli voimaan kahdentenakymmenentenä päivänä sen jälkeen, kun se oli julkaistu Euroopan unionin virallisessa lehdessä, ja sitä sovelletaan 1.7.2011 alkaen (ks. mainitun asetuksen 65 artikla). Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 77/388/ETY täytäntöönpanotoimenpiteistä 17.10.2005 annettu neuvoston asetus (EY) N:o 1777/2005 on kumottu (EUVL 2005, L 288, s. 1, ks. asetuksen N:o 282/2011 64 artikla).

14 Tulevaisuuden osalta ks. 4.10.2017 annettu ehdotus neuvoston täytäntöönpanoasetukseksi asetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta yhteisöliiketoimien tiettyjen vapautusten osalta (COM(2017) 568 final), joka koskee yksinomaan arvonlisäverodirektiivin 138 artiklaa.

15 On huomattava, että tämä mekanismi ei ole pakollinen. Hankkijat voivat valita, että heihin sovelletaan periaatejärjestelmää, jossa keskimmäisen verovelvollisen on täytettävä verovelvollisuudet, jotka hänellä on joko tavaran lähtöjäsenvaltiossa, jossa hän suorittaa yhteisöluovutuksen, tai tavaran saapumisjäsenvaltiossa, jossa hän suorittaa yhteisöhankinnan, jota seuraa jäsenvaltion alueella tapahtuva luovutus, josta kannetaan vero loppuasiakkaalta.

16 Kyseisen artiklan a alakohdassa säädetään ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta” kannettavasta verosta.

41. Arvonlisäverodirektiivin 42 artikla koskee erityistapausta, jossa hankinta suoritetaan myöhempää luovutusta varten, kuten kyseisen direktiivin 141 artiklan b alakohdassa.

42. Tavaroiden yhteisöhankinnan paikkana eli liiketoimen verotuspaikkana ”pidetään” mainitun direktiivin 40 artiklan nojalla ”paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle”.

43. Kuten unionin tuomioistuin on muistuttanut, tilanne on seuraava:

- ”tavarán yhteisöluovutus ja tavarán yhteisöhankinta muodostavat todellisuudessa yhden ja saman liiketoimen, vaikka viimeksi mainittu luo erilaisia oikeuksia ja velvoitteita sekä vaihdannan osapuolille että asianomaisten jäsenvaltioiden veroviranomaisille”¹⁷
- ”jokaiseen yhteisöhankintaan, jota verotetaan kuudennen direktiivin 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan^[18] nojalla siinä jäsenvaltiossa, johon tavaroiden yhteisön sisäinen lähetys tai kuljetus saapuu, liittyy siten välttämättä saman direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan^[19] nojalla veroton luovutus siinä jäsenvaltiossa, josta tämä lähetys tai kuljetus alkaa ([tuomio 6.4.2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232])”²⁰
- ”tästä seuraa, että sen perusteella, että yhteisöhankintaan välttämättä liittyvä yhteisöluovutus on vapautettu verosta, voidaan välttää kaksinkertainen verotus ja näin ollen yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomana osana kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaaminen”²¹ ja
- ”tavarán yhteisöhankinta on tapahtunut ja yhteisöluovutus on vapautettu arvonlisäverosta ainoastaan, jos omistajalle kuuluva määräämisvalta tavararaan on siirretty ostajalle ja luovuttaja osoittaa, että kyseinen tavara on lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon ja että tämän lähettämisen tai kuljettamisen johdosta tavara on fyysisesti poistunut luovutusjäsenvaltion alueelta”.²²

44. Lisäksi arvonlisäverodirektiivissä on ainoastaan kolmikantakauppojen osalta erityissäännös, nimittäin sen 141 artikla, jossa ne määritellään. Sen mukaan kolmikantakauppoja suorittamassa on oltava kolme verovelvollista, joille on annettu arvonlisäverotunnisteet kolmessa eri jäsenvaltiossa, siten, että ensimmäinen verovelvollinen lähettää tai kuljettaa kyseiset tavarat kolmannelle.

45. Kolmikantakaupat on siis erotettava unionin tuomioistuimen aiemmin tarkastelemista, samoja tavaroita koskevista peräkkäisistä liiketoimista tai ketjuliiketoimista, joista on tuloksena yksi ainoa yhteisön sisäinen kuljetus,²³ vaikka näitä tilanteita koskevia ratkaisuja voidaankin vertailla.²⁴

17 Ks. tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 23 kohta).

18 Josta on tullut arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohta.

19 Josta on tullut arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohta.

20 Ks. tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 24 kohta).

21 Ks. tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 25 kohta).

22 Ks. tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 42 kohta). Ks. esimerkkinä tämän vaatimuksen noudattamatta jättämisen seurauksista tuomio 22.4.2010, X ja fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 ja C-539/08, EU:C:2010:217, 41 ja 42 kohta).

23 Ks. esimerkkeinä liiketoimista, joihin osallistuu useampia kuin kaksi verovelvollista, tuomio 22.4.2010, X ja fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 ja C-539/08, EU:C:2010:217); tuomio 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); tuomio 18.12.2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti ym. (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455) ja tuomio 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599).

24 Ks. kolmikantakauppoihin sovellettavan järjestelmän kanssa vertailun osalta julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, 65 kohta).

46. Peräkkäisiä tai ketjuliiketoimia koskevissa tilanteissa oli näet kyseessä yhteisön sisäisen luovutuksen verovapautusta koskevan periaatteen täytäntöönpanoedellytysten määrittäminen, jotta voitaisiin ”saavuttaa yksinkertaisella tavalla – tavoite eli verotulojen siirtäminen siihen jäsenvaltioon, jossa luovutettujen tavaroiden lopullinen kulutus tapahtuu”, ja ”[rajata] selvästi kysymyksessä olevien jäsenvaltioiden verotustoimivallat”²⁵.

47. Unionin tuomioistuin lausui tällöin ensinnäkin, että ”tämä lähetys 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^[26] nojalla verosta vapautettu luovutus”, ja että ”tämä tulkinta pätee siitä riippumatta, kenen kyseisistä verovelvollisista – eli ensimmäisen myyjän, välissä olevan hankkijan vai toisen hankkijan – määräämisvallassa tavarat ovat edellä mainitun lähetysten tai kuljetuksen aikana”.²⁷

48. Unionin tuomioistuin on sittemmin täsmentänyt,²⁸ että ”se, kumpaan liiketoimeen, eli ensimmäiseen vai jälkimmäiseen luovutukseen, tämä kuljetus on liitettävä –, on ratkaistava – käsiteltävän asian kaikkien olosuhteiden kokonaisvaltaisen arvioinnin pohjalta sen toteamiseksi, kumpi näistä luovutuksista täyttää kaikki yhteisöluovutukseen liitetyt edellytykset”.²⁹

49. Arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan soveltamisessa ei kuitenkaan tule esiin kysymystä siitä, kumpaan luovutukseen yhteisön sisäinen kuljetus on liitettävä, mikä johtuu kyseisen artiklan b ja c kohdassa luetelluista edellytyksistä eli yhtäältä siitä, että tavaroiden hankinta on suoritettava verovelvollisen tavaroiden saapumisjäsenvaltiossa ”myöhemmin suorittamaa näiden tavaroiden luovutusta varten”,³⁰ ja toisaalta siitä, että hankitut tavarat on lähetettävä tai kuljetettava suoraan myöhemmän luovutuksen vastaanottajalle.

50. Vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymykset koskevatkin kyseisten verovelvollisten kolmessa eri jäsenvaltiossa saamia arvonlisäverotunnisteita, on näin ollen mielestäni syytä korostaa,³¹ että kolmikantakaupan ominaisuuksiin ei kuulu pelkästään tämä arvonlisäverotunniste. Määräviä ovat ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan. Sen suorittajan on oltava keskimäinen hankkija eli toisin sanoen hankkija-jälleenmyyjä, joka päättää samanaikaisesti tavaroiden hankkimisesta niiden jälleenmyyntiä varten ja niiden kuljettamisesta suoraan luovuttajalta asiakkaalle. Tässä tapauksessa omistajalle kuuluva määräämisvalta tavaraan on väistämättä siirtynyt ensimmäiselle hankkijalle, koska ”yhteisöhankinnan suorittaa – se, joka antaa kuljetustoimeksiannon”.³²

51. Näin ollen minusta vaikuttaa olennaisen tärkeältä, että nämä erityiset seikat, joiden perusteella kolmikantakaupat voidaan erottaa peräkkäisistä tai ketjuliiketoimista, tarkistetaan etukäteen,³³ ennen kuin harkitaan yksinkertaistamista.

25 Ks. tuomio 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, 40 kohta).

26 Josta on tullut arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohta.

27 Ks. tuomio 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, tuomiolauselman 1 kohta).

28 Ks. tuomio 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, 27 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

29 Ks. kyseisen tuomion 44 kohta.

30 Kursivointi tässä.

31 Kuten unionin tuomioistuin teki kysymyksellään, jonka se esitti istunnossa asian osapuolten suullisesti vastattavaksi.

32 Kuten julkisasiamies Kokott asian ilmaisi ratkaisuehdotuksessaan EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, 66 kohta).

33 Ks. vertailun vuoksi tilanteet, jotka on esitetty yhteisön sisäiseen kauppaan sovellettavaa arvonlisäveroa koskevan siirtymäjärjestelmän toiminnasta 23.11.1994 annetussa komission kertomuksessa neuvostolle ja Euroopan parlamentille (KOM(94) 515 lopullinen; jäljempänä vuoden 1994 kertomus), jonka 247 kohdassa todetaan, että ”siinä vastakkaisessa tilanteessa, jossa B vastaanottaa tavarat jäsenvaltiossa 1, tai jos sen hankkija C huolehtii omista nimissään ja omaan laskuunsa kuljetuksesta saapumisjäsenvaltioon 2 [luetaan ’3’ yhdenmukaisuuden vuoksi tämän ratkaisuehdotuksen 4 kohdan kanssa], B suorittaa jäsenvaltion 1 alueella hankinnan, jota seuraa yhteisöluovutus kyseisestä jäsenvaltiosta”. Ks. esimerkkinä ensimmäisestä tilanteesta tuomio 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, 12, 13 ja 40 kohta).

52. Sama koskee yhteisöliiketoimien yleisempiä edellytyksiä, kuten lähetyksen tai kuljetuksen tosiasiallisuutta³⁴ sekä myöhemmän luovutuksen lopullisen vastaanottajan nimeämistä veronmaksuvelvolliseksi kyseisessä jäsenvaltiossa.³⁵

53. Tästä seuraa, että siltä osin kuin pääasiassa kyseessä olevaa yhteisöhankintaa seuraa luovutus jäsenvaltion alueella, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kahteen kysymykseen, jotka koskevat keskimmäisen verovelvollisen hyväksi arvonlisäverodirektiivin 141 artiklassa käyttöön otetun yksinkertaistamistoimenpiteen täytäntöönpanoa, voidaan antaa hyödyllinen vastaus.

B. Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

54. Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys koskee sen edellytyksen tutkimista, jonka mukaan kullakin kolmesta verovelvollisesta on arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan nojalla oltava arvonlisäverotunniste eri jäsenvaltioissa. Tässä kysymyksessä pyydetään täsmentämään, onko syytä tyytyä pelkästään toteamaan, että on käytetty kolmea eri tunnistetta, vai onko päinvastoin tutkittava, onko keskimmäisellä verovelvollisella useita arvonlisäverotunnisteita.

55. On huomattava, että ainoa kyseisen 141 artiklan a ja e alakohdassa nimenomaisesti ilmaistu rajoitus on se, että verovelvollinen, joka suorittaa myöhemmän luovutuksen tavaroiden yhteisöhankintapaikan jäsenvaltiossa eli niiden saapumispaikassa, ei saa olla ”sijoittautunut” sinne.

56. Eri kieliversioissa, muun muassa espanjan-, saksan-, englannin-, italian- ja puolankielisessä versiossa,³⁶ tämä on ainoa esitetty varaus.

57. Sitä perustellaan kyseisen säännöksen tavoitteella. Kuten vuoden 1994 kertomuksen 248 kohdassa muistutetaan, on näet niin, että ”yksinkertaistamistoimenpiteiden tarkoituksena on, että [keskimmäisen] toimijan ei tarvitsisi täyttää tunniste-^[37] ja ilmoitusvelvollisuuksia [tavaroiden saapumispaikan] jäsenvaltiossa” silloin, kun hän suorittaa siellä tavaroiden yhteisöhankinnan, jota seuraa samassa jäsenvaltiossa myöhempi luovutus, josta kannetaan arvonlisävero kyseisessä jäsenvaltiossa sovellettavien sääntöjen mukaan.³⁸

58. Kyseessä on siis ”sen yhteisöhankinnan, joka on periaatteessa veronalainen [kuljetuksen saapumispaikan] jäsenvaltiossa, verotuksen ’purkaminen’ ja [keskimmäisen toimijan] [lopulliselle] myöhemmälle hankkijalle suorittaman myynnin verotuksen siirtäminen jälkimmäiselle”.³⁹

59. Tästä seuraa, että jos kaikki muut arvonlisäverodirektiivin 141 artiklassa säädetyt edellytykset ja erityisesti edellytys, joka koskee veronmaksuvelvollisen verovelvollisen nimeämistä, täyttyvät, muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden saapumisjäsenvaltiossa saadun arvonlisäverotunnisteen käyttö ei voi johtaa siihen, että kyseisestä hankinnasta kannetaan vero siinä jäsenvaltiossa, joka on myöntänyt tunnisteen keskimmäiselle verovelvolliselle.

60. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii kuitenkin arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan soveltamista silloin, kun verovelvollinen on sijoittautunut tavaroiden lähtöjäsenvaltioon, ja erityisesti kyseisen artiklan c alakohdan tulkintaa. On siis syytä täsmentää kaikki käsiteltävät seikat.

34 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 43 kohdan neljäs luetelmakohta.

35 Tämä vaatimus mainitaan arvonlisäverodirektiivin 42 artiklassa ja 141 artiklan e alakohdassa. Muussa tapauksessa on sovellettava kyseisen direktiivin 41 artiklaa. Edellytys on muotoiltu seuraavasti: ”jos hankkija ei osoita, että – hankinnasta on suoritettu arvonlisävero 40 artiklan mukaisesti”. Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 85 kohta sekä ennakkoratkaisupyynnön 6 ja 17 kohta.

36 Ks. Itävallan hallituksen kirjalliset huomautukset (7 kohta). Eri käännösten johdonmukaisuus vapaasti tarkistettu.

37 Ks. arvonlisäverodirektiivin 214 artikla, joka koskee kaikkia liiketoimia koskevia rekisteröitymisvelvollisuuksia. Ks. myös etenkin tavoitteen eli arvonlisäverojärjestelmän toimivuuden varmistamisen osalta tuomio 14.3.2013, *Ablessio* (C-527/11, EU:C:2013:168, 18 ja 19 kohta).

38 Ks. vuoden 1994 kertomuksen 246 kohta, joka koskee verotusperiaatteita.

39 Ks. vuoden 1994 kertomuksen 249 kohta.

61. Ensinnäkin on niin, että – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on selittänyt – arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan c alakohdassa olevan ilmauksen, joka koskee tavaroiden lähetystä tai kuljetusta ”muusta jäsenvaltiosta kuin siitä, jonka alueella [keskimmäiselle toimijalle] on annettu arvonlisäverotunniste”, voitaisiin tulkita kirjaimellisesti merkitsevän, että tapaukset, joissa verovelvollinen on sijoittautunut tavaroiden lähtöjäsenvaltioon ja saanut siellä myös arvonlisäverotunnisteen, suljetaan pois ottamatta huomioon sitä, että hänellä oli liiketoimen suorittamisen yhteydessä mahdollisuus valita käyttämänsä tunniste.

62. Toiseksi tällainen tulkinta ei olisi yksittäistapaus. Kuten kirjoittajat B. Terra ja J. Kajus huomauttavat, eri jäsenvaltioissa on säännöksiä tavaroiden lähtöjäsenvaltiossa saadun tunnisteen poissulkemisesta.⁴⁰

63. Kolmanneksi tälle olisi käytännöllinen perustelu. Koska jäsenvaltioon sijoittautuminen tuottaa verotusta ja ilmoituksia koskevia oikeuksia⁴¹ ja velvollisuuksia, yksinkertaistamistoimenpiteellä ei olisi verovelvollisen kannalta merkitystä.

64. Neljänneksi niiden tilanteiden poissulkemisessa, joissa verovelvollinen on saanut arvonlisäverotunnisteen tavaroiden lähtöjäsenvaltiossa, olisi se etu, että se rajoittaisi tapauksia, joissa hankitaan kertaluonteinen tunniste yksinomaan kolmikantakauppoihin osallistumista varten. Tältä osin komissio oli vuoden 1994 kertomuksessa korostanut tietyn valppauden tärkeyttä,⁴² kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toi esiin.

65. Nämä eri väitteet on mielestäni hylättävä jäljempänä esitetystä syistä.

66. Ensinnäkin niitä vastaan voidaan väittää, että arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan c alakohdan kirjaimellinen tulkinta⁴³ merkitsee niiden tapausten poissulkemista, joissa arvonlisäverotunniste on myönnetty tavaroiden lähtöjäsenvaltiossa ja jotka eivät liity pelkästään verovelvollisen sijoittautumiseen. Tällaista poissulkemista ei kuitenkaan voida perustella ilmoitusvelvollisuuksilla.⁴⁴

67. Vielä merkityksellisempää on se, että koska tapauksista, joissa arvonlisäverotunnisteita on useita, ei ole erityissäännöksiä, väitän, että kyseisen direktiivin 141 artiklaa on tulkittava sekä suppeasti että teleologisesti.

68. Yhtäältä näet arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan säännöksiä on tulkittava suppeasti, koska niiden tarkoituksena on ottaa käyttöön yksinkertaistamistoimenpide, johon liittyy välttämättä niiden tapauksien poissulkeminen, joissa arvonlisäverotunniste on saatu tavaroiden saapumisjäsenvaltiossa. Toisin sanoen yleisistä sanakänteistä ei voida päätellä, että verovelvollisen tavaroiden lähtöjäsenvaltiossa saama arvonlisäverotunniste olisi poissuljettu.

40 Terra, B., ja Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives, Introduction to European VAT*, nide 1, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2017, s. 619, erityisesti alaviite 601. Ks. esimerkkinä myös Ranskassa annettu ohje BOI-TVA-CHAMP-20-40-20120912, joka on saatavilla internetistä osoitteesta <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1342-PGP.html>, 240 kohta, sekä huomautus Belgian lainsäädännöstä teoksessa Baltus, F., *La TVA: fondements et mécanismes*, 2. painos, Larcier, Bryssel, 2016, s. 163.

41 Tietyissä kansallisissa lainsäädännöissä kyseiseen valtioon sijoittautuneen yrityksen Y-tunnus ja verotunniste ovat yhteydessä toisiinsa. Yhteisökaupan arvonlisäverotunniste myönnetään siten automaattisesti kyseisen tunnuksen perusteella.

42 Ks. kyseisen kertomuksen 252, 254 ja 255 kohta.

43 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 61 kohta.

44 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 63 kohta.

69. Kyseisen direktiivin 141 artiklan a alakohdan soveltamisen osalta tätä logiikkaa ei kyseenalaista se toteamus, että poissulkemisen on koskettava paitsi sijoittautumista tavaroiden saapumisjäsenvaltioon myös pelkkää verovelvollisen kyseisessä jäsenvaltiossa saamaa arvonlisäverotunnistetta. Tämä edellytys on näet luonnostaan pääteltävissä kyseisen säännöksen tavoitteesta, joka on se, että keskimmäisen verovelvollisen ei tarvitsisi hankkia arvonlisäverotunnistetta. Tämän analyysin vahvistaa vuoden 1994 kertomus, jossa viitataan siihen, että keskimäinen verovelvollinen käyttää ” – – tunnistetta, jonka on myöntänyt muu kuin tavaroiden saapumisjäsenvaltio”.⁴⁵

70. Toisaalta katson komission tavoin, että arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan säännökset on luettava kokonaisuutena ja yhdistettyinä kyseisen direktiivin sen 265 artiklan säännöksiin,⁴⁶ johon viitataan mainitun direktiivin 42 artiklassa, joka koskee myöhempää luovutusta varten tehdystä yhteisöhankinnasta laadittavan yhteenvetoilmoituksen sisältöä. Ilmaus ”arvonlisäverotunniste, jota käyttäen [hankkija] on suorittanut [kyseisen] hankinnan” viittaa valinnanvapauteen eri tunnisteiden välillä. Tämä sanamuoto on myös saman direktiivin 41 artiklassa, joka koskee tavaroiden yhteisöhankintojen paikan määrittämistä.

71. Tämä tulkinta selittyy kyseisen mekanismin tavoitteella. Mielestäni verotuksen valvonta tavarain lopullisessa kulutuspaikassa riittää perusteeksi unionin lainsäätäjän arvonlisäverodirektiivin 141 artiklassa tekemälle valinnalle, jonka mukaan yksinkertaistamista ei suljeta pois silloin, kun keskimmäisellä hankkijalla on toinen, kyseisen verovelvollisen sijoittautumispaikkaa vastaava arvonlisäverotunniste tavaroiden lähtöjäsenvaltiossa.⁴⁷

72. Päinvastainen ratkaisu, jossa verovelvollinen ei voisi valita arvonlisäverotunnistettaan, aiheuttaisi merkittävän eron verovelvollisten kohteluun ja saattaisi rajoittaa taloudellisen toiminnan harjoittamista, vaikka yksilöllinen arvonlisäverotunniste on pelkkä todistuskeino.⁴⁸

73. Kuten Itävallan hallitus on korostanut,⁴⁹ on lisäksi niin, että taloudelliset tosiseikat ovat perusteena sille, että annetaan etusija hallinnollisen rasituksen vähentämiselle⁵⁰ siten, että säilytetään verovelvollisten vapaus valita arvonlisäverotunnisteensa yhteisöliiketoimissa ja taataan liiketoimien oikeusvarmuus lopullisen hankkijan kannalta.⁵¹ Istunnossa mainittiin niin ikään yksinkertaistamisen tuoma etu verotuksesta vapautetun yrityksen kassanhallinnalle.

74. Ei myöskään ole osoitettu, että sille jäsenvaltiolle, jossa keskimäinen verovelvollinen on saanut arvonlisäverotunnisteen, olisi edullista estää toisen arvonlisäverotunnisteen hankkiminen tavaroiden lähtöjäsenvaltiossa. Tällaisessa tapauksessa näet vain jälkimmäinen jäsenvaltio voi kantaa veron luovutuksesta.

45 Ks. kyseisen kertomuksen 251 kohta.

46 Tarkemmin sanoen kyseisen direktiivin 265 artiklan 1 kohdan a alakohdan.

47 Kyseistä ratkaisua voidaan verrata unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan yhteisöluovutuksen vapauttaminen verosta ei saa riippua arvonlisäverotunnisteen antamisesta tai toimittamisesta eikä myöskään sen poistamisesta. Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 87 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

48 Ks. tuomio 14.3.2013, *Alessio* (C-527/11, EU:C:2013:168, 20 ja 32 kohta).

49 Ks. kyseisen hallituksen kirjallisten huomautusten 9–11 kohta.

50 Tämän tavoitteen ja erityisesti pk-yrityksiä koskevan unionin kasvustrategian välistä yhteyttä koskevien yleisempien näkökohtien osalta ks. 4.10.2017 annettu ehdotus neuvoston täytäntöönpanoasetukseksi asetuksen N:o 282/2011 muuttamisesta yhteisöliiketoimien tiettyjen vapautusten osalta (COM(2017) 568 final, s. 3, 6 kohta).

51 Ks. tuomio 27.9.2007, *Teleos ym.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 48–50 kohta).

75. Katson kaiken edellä esitetyn perusteella, että kun pyritään tekemään vain se, ”mikä on tarpeen veron asianmukaiseksi kantamiseksi” tavaroiden saapumisjäsenvaltiossa,⁵² on arvonlisäverodirektiivin 141 artiklassa säädetyn yksinkertaistamismekanismin täytäntöön panemiseksi riittävää todeta, että on käytetty kolmea eri arvonlisäverotunnistetta, sillä unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön⁵³ mukaisella varauksella, että useiden arvonlisäverotunnisteiden käyttö ei saa olla vilpillistä.

76. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on muistuttanut, komission vuoden 1994 kertomuksessaan⁵⁴ kuvailemien kaltaiset seikat voivat näet johtaa pohtimaan, mikä arvonlisäverotunniste kolmikantakauppojen suorittamista varten on valittava.⁵⁵

77. Lisäksi komission alv-toimintasuunnitelmasta⁵⁶ käy ilmi yleisellä tasolla, että lainsäädännön nykyvaiheessa tarvitaan erityistä tarkkaavaisuutta.

78. Kaiken edellä esitetyn perusteella ehdotan, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan, että arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan c alakohdassa on tulkittava siten, että verovelvollisen, joka täyttää kyseisen artiklan a alakohdassa tarkoitettua arvonlisäverotunnistetta koskevat edellytykset, on täytynyt suorittaa mainitun artiklan b alakohdassa tarkoitettu tavaroiden hankinta käyttäen arvonlisäverotunnistetta, jonka on myöntänyt muu kuin se jäsenvaltio, josta tavarat lähetetään tai kuljetetaan kyseisessä yhteisöhankeissa, riippumatta siitä, onko kyseinen verovelvollinen sijoittautunut kyseiseen jäsenvaltioon tai saanut siellä arvonlisäverotunnisteen.

C. Toinen ennakkoratkaisukysymys

79. Tätä kysymystä on tarkasteltava vain siinä tapauksessa, että on vahvistettu, että kyseessä ovat kolmikantakaupat.

80. Tällä toisella ennakkoratkaisukysymyksellä kansallinen tuomioistuin tiedustelee pääasiassa, onko arvonlisäverodirektiivin 263⁵⁷ ja 265⁵⁸ artiklassa vahvistettujen, yhteenvetoilmoituksen laatimista koskevien vaatimusten noudattaminen aineellinen edellytys kyseisen direktiivin 42 artiklan soveltamiselle ja näin ollen keskimmäisen verovelvollisen arvonlisäverosta vapauttamiselle soveltamalla mainitun direktiivin 141 artiklassa⁵⁹ säädettyjä mekanismeja.

81. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee erityisesti, mitä seurauksia aiheutuu siitä, että yhteenvetoilmoitukset loka–joulukuussa 2012 suoritetuista liiketoimista jätettiin myöhässä⁶⁰ samoin kuin niiden jälkeiset oikaisut, joissa täsmennettiin, että kyse oli kolmikantakaupoista.⁶¹

52 Ks. tuomio 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, 29 kohta) ja tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 61 kohta).

53 Vastaavasti tuomio 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

54 Ks. kyseisen kertomuksen 254 ja 255 kohta.

55 Tältä osin on todettava, että kyseisen kertomuksen perusteella ei ole säädetty lainkaan erityissäännöksiä arvonlisäverodirektiiviä muutettaessa ja asetuksia laadittaessa.

56 Ks. alv-toimintasuunnitelman jatkotoimista 4.10.2017 annettu komission tiedonanto Euroopan parlamentille, neuvostolle ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle – Kohti yhtenäistä EU:n alv-alueita – tekojen aika (COM(2017) 566 final, 3.1.2. kohta, s. 11).

57 Tarkemmin sanoen 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa, joka vastaa kuudennen direktiivin 28 h artiklaa, joka lisättiin direktiivillä 91/680 ja jolla korvattiin kuudennen direktiivin 22 artiklan 6 kohdan b alakohdan toisen alakohdan ensimmäinen virke.

58 Tarkemmin sanoen 1 kohdan a ja b alakohdassa, joka vastaa kuudennen direktiivin 28 h artiklaa, joka lisättiin direktiivillä 91/680 ja jolla korvattiin kuudennen direktiivin 22 artiklan 6 kohdan b alakohdan viidennen alakohdan ensimmäinen ja toinen luetelmakohta.

59 Ks. Itävallan hallituksen kirjallisten huomautusten 16 kohta.

60 Ks. ennakkoratkaisupäätöksen 28 kohta, jossa täsmennetään, että kyseiset yhteenvetoilmoitukset jätettiin 8.2.2013, kun niiden viimeinen jättöpäivä oli 31.1.2013.

61 Ks. ennakkoratkaisupyynnön 5 ja 31 kohta. Nämä oikaisut jätettiin 10.4.2013.

82. On huomattava, että arvonlisäverodirektiivin 265 artiklassa luetellaan tiedot, jotka verovelvollisen on mainittava yhteenvedoilmoituksessa, joka hänen on kyseisen direktiivin 262 artiklan mukaan laadittava. Tämän vaatimuksen seurauksista verotuspaikan määrittämisen kannalta säädetään mainitun direktiivin 42 artiklassa.

83. Vaadittavat aineelliset edellytykset täsmennetään arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan a alakohdassa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 197 artiklan ja erityisesti kyseisen artiklan 1 kohdan a alakohdan kanssa. Sen perusteella mainitun direktiivin 141 artiklassa säädettyjen edellytysten on ensin toteuduttava, jotta ”myöhempää – – luovutusta varten”⁶² suoritettu yhteisöhankinta katsottaisiin arvonlisäveron alaiseksi tavaroiden saapumisjäsenvaltiossa.

84. Arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan b alakohdassa olevaa vaatimusta ”265 artiklassa säädettyyn yhteenvedoilmoituksen antamiseen [liittyvien velvollisuuksien]” täyttämistä on sitä vastoin tarkasteltava yhdenmukaisesti unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa muotovaatimuksena, jonka ainoana tarkoituksena on varmistaa verotus tavaroiden lopullisen kulutuspaikan jäsenvaltiossa.

85. On näet muistettava ensinnäkin, että arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan ensimmäisen kohdan sanamuodon perusteella 42 artiklan b alakohta on luettava kyseisen direktiivin 41 artiklan⁶³ säännösten valossa. Jälkimmäistä artiklaa on sovellettava vain, ”jos hankkija ei osoita, että – – hankinnasta on suoritettu arvonlisävero 40 artiklan mukaisesti”. Tämä sanamuoto ilmaisee korkeampaa vaatimustasoa, ja sen merkitys on laajempi kuin mainitun direktiivin 42 artiklan sanamuodolla, joka koskee pelkkää yhteenvedoilmoituksen jättämistä. On myös otettava huomioon kyseisten säännösten tavoite, josta unionin tuomioistuin on muistuttanut 22.4.2010 antamassaan tuomiossa X ja fiscale eenheid Facet-Facet Trading⁶⁴ ja joka on ”sen takaaminen, että tästä hankinnasta on maksettava arvonlisäveroa”.⁶⁵

86. Toisin kuin Itävallan hallitus, en myöskään ole sitä mieltä, että on tarpeen tukeutua arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan erilaiseen sanamuotoon verrattuna kyseisen artiklan 138 artiklaan, jossa tästä ei sanota mitään. Mielestäni unionin lainsäädännön nykyvaiheessa⁶⁶ ei ole estettä vertailulle sen unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön kanssa, jonka mukaan on niin, että yhteisöluovutuksen aineellisten edellytysten täytyessä arvonlisäverosta vapautusta koskevan oikeuden edellytyksiksi ei voida asettaa muita, hallinnollisia vaatimuksia, ja tätä oikeuskäytäntöä voidaan soveltaa nyt käsiteltävään asiaan.

87. Unionin tuomioistuin on näet lausunut, että tosiasiallisesti tapahtunutta yhteisöluovutusta ei voida kieltäytyä vapauttamasta arvonlisäverosta yksistään sillä perusteella, että todistetta luovutuksesta ei ollut esitetty oikeaan aikaan.⁶⁷ Unionin tuomioistuin on lisäksi maininnut yhteenvetoselvityksen esittämisen verohallinnolle yhtenä niistä muotovaatimuksista, jotka luetellaan kuudennen direktiivin 22 artiklassa, sellaisena kuin se on kyseisen direktiivin 28 h artiklan johdosta, josta on tältä osin tullut arvonlisäverodirektiivin 263 artikla.⁶⁸

62 Mainitun direktiivin 42 artiklan a alakohta.

63 Joka vastaa kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan 2 alakohdan ensimmäistä ja toista alakohtaa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ja Itävallan hallituksen – kirjallisissa huomautuksissaan – esille tuomien seikkojen osalta voidaan myös todeta, että kyseessä voivat olla tapaukset, joissa tavaroiden lopullinen määränpää ei ole tiedossa tai joissa yleisemmin jokin arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan aineellisista edellytyksistä ei täyty.

64 C-536/08 ja C-539/08, EU:C:2010:217, 32–36 kohta.

65 Ks. kyseisen tuomion 33 kohta.

66 Meneillään olevien hankkeiden osalta ks. alv-toimintasuunnitelman jatkotoimista 4.10.2017 annettu komission tiedonanto Euroopan parlamentille, neuvostolle ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle – Kohti yhtenäistä EU:n alv-alueita – tekojen aika (COM(2017) 566 final, 3.1.1.1. kohdan b alakohta, s. 9).

67 Ks. tuomio 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, tuomiolauselman 1 kohta).

68 Ks. tuomio 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, 25 kohta).

88. Pääasiaan sovellettavissa olevien tilanteiden osalta sama koskee voimassa olevan tunnisteiden lisäksi asetettavia vaatimuksia, kuten arvonlisäverotietojen vaihtojärjestelmään (VAT Information Exchange System (VIES)) rekisteröitymistä tai yhteisöhankintojen verotusjärjestelmän piiriin kuulumista⁶⁹ taikka hankkijan arvonlisäverotunnisteen toimittamista.⁷⁰

89. Saman logiikan mukaan laskun oikaisemisella pakollista tietoa eli arvonlisäverotunnistetta koskevilta osin voi olla taannehtiva vaikutus.⁷¹ Lisäksi yhteisöluovutuksen verovapautusta ei voida evätä yksinomaan sillä perusteella, että toisen jäsenvaltion veroviranomaiset ovat poistaneet hankkijan arvonlisäverotunnisteen rekisteristä siten, että poistaminen on tullut voimaan luovutusta edeltävästä ajankohdasta lukien.⁷²

90. Lopuksi on syytä ottaa huomioon yhtäältä kaikkien arvonlisäverotunnisteen saaneiden verovelvollisten velvollisuus tehdä yhteenvetoilmoituksia,⁷³ mikä mahdollistaa annettujen tietojen vertailun. Toisaalta on tuotava laajemmasta näkökulmasta esiin arvonlisäverotuksen alan hallinnollista yhteistyötä koskevan unionin lainsäädännön kehitys.⁷⁴ Hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla 7.10.2010 annetussa neuvoston asetuksessa (EU) N:o 904/2010,⁷⁵ joka tuli voimaan 1.1.2012, vahvistetaan näet yhteiset säännöt ja menettelyt etenkin tietojen vaihdolle toimivaltaisten kansallisten viranomaisten välillä, jotta arvonlisäveroa sovellettaisiin oikein.⁷⁶ Tämä järjestely lieventää väistämättä epätäydellisen tai myöhästyneen ilmoituksen seurauksia.

91. Tästä ”kaavamaisesta verotuksesta luopumisen periaatteesta”,⁷⁷ joka perinteisesti perustuu arvonlisäverodirektiivissä määriteltyjen käsitteiden objektiivisuuteen ja verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen, on kuitenkin kaksi poikkeusta, joita sovelletaan riippumatta siitä, mitä oikeuksia unionin oikeudesta seuraa.⁷⁸ Kyseessä ovat yhtäältä tarkoituksellinen osallistuminen veropetokseen⁷⁹ ja toisaalta aineellisten vaatimusten noudattamista koskevan näytön puuttuminen.⁸⁰

69 Ks. tuomio 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, 37 kohta).

70 Ks. tuomio 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 51 kohta ja tuomiolauselma) ja tuomio 20.10.2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, 52 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

71 Ks. tuomio 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, tuomiolauselma).

72 Ks. tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 60 ja 61 kohta (muotovaatimuksen osalta) sekä tuomiolauselman 2 kohta).

73 Ks. arvonlisäverodirektiivin 262 ja 263 artikla.

74 Vastaavasti tuomio 22.4.2010, X ja fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 ja C-539/08, EU:C:2010:217, 37 kohta).

75 EUVL 2010, L 268, s. 1.

76 Ks. asetuksen N:o 904/2010 johdanto-osan seuraavat perustelukappaleet:

”(7) Maksettavan veron kantamiseksi jäsenvaltioiden olisi oltava yhteistyössä sen varmistamiseksi, että arvonlisäverotus toimitetaan oikein. Sen vuoksi niiden on paitsi valvottava, että niiden alueella toimitettava veronkanto suoritetaan oikein, myös tarjottava apua muille jäsenvaltioille sen varmistamiseksi, että niiden omalla alueella suoritettavaan toimintaan liittyvä mutta toisessa jäsenvaltiossa kannettava veroa sovelletaan moitteettomasti.

(8) Muussa jäsenvaltiossa kuin palvelun suorittajan tai tavarantoimittajan sijoittautumisjäsenvaltiossa verollisia rajatylittäviä liiketoimia koskevan arvonlisäveron moitteettoman soveltamisen valvonta riippuu tiedoista, jotka ovat sijoittautumisjäsenvaltion hallussa tai jotka tämä jäsenvaltio voi saada helpommin. Tällaisten liiketoimien tehokas valvonta riippuu siten siitä, että sijoittautumisjäsenvaltio kerää tai pystyy keräämään kyseiset tiedot.

--

(19) Kulutusjäsenvaltio on ensisijaisesti vastuussa siitä, että sijoittautumattomat toimittajat noudattavat velvoitteitaan --”

77 Kuten julkisasiamies Saugmandsgaard Øe asian ilmaisi ratkaisuehdotuksessaan Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, 82 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Hänen päättelynsä perustuu 27.9.2007 annetussa tuomiossa Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, 31 kohta) esitettyihin periaatteisiin, joihin on äskettäin viitattu 9.2.2017 annetussa tuomiossa Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, 36–38 kohta).

78 Ks. tuomio 18.12.2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti ym. (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 42–49 kohta).

79 Ks. tuomio 20.10.2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, 44 ja 45 kohta). Ks. esimerkkinä tapauksesta, jossa tavaroiden saapumisjäsenvaltiossa on vilpillisesti jätetty ilmoitukset tekemättä kolmikantasuhteessa mutta turvautumatta yksinkertaistamistoimenpiteeseen, tuomio 18.12.2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti ym. (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455).

80 Ks. tuomio 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, 42 ja 43 kohta).

92. Mielestäni – ja toisin kuin Itävallan hallitus esittää⁸¹ – juuri tämä poikkeus selittää 22.4.2010 annetussa tuomiossa X ja fiscale eenheid Facet-Facet Trading⁸² valitun ratkaisun, koska unionin tuomioistuin totesi, että kysymyksessä olleet tavarat eivät olleet tosiasiaa saapuneet tunnistejäsenvaltioon.⁸³

93. Näin ollen katson, että oikeus vapautukseen arvonlisäverosta voi perustua ainoastaan arvonlisäverodirektiivin 141 artiklassa ja 42 artiklan a alakohdassa vahvistettujen edellytysten noudattamiseen, sillä kyseisen direktiivin 42 artiklan b alakohdassa vahvistetussa edellytyksessä määritellään vain sen käytännön täytäntöönpanotapa.

94. Mikäli unionin tuomioistuin kuitenkin on eri mieltä, on syytä ottaa huomioon, että pääasiassa ei ollut kyse yhteenvetoilmoituksen tai muun ilmoituksen puuttumisesta, kuten komissio on korostanut.

95. Ehdotan siis, että toiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan, että kyseisen direktiivin 42 artiklan b alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että sen jäsenvaltion verohallinto, joka on antanut sen arvonlisäverotunnisteen, jolla verovelvollinen on suorittanut yhteisöhallinnon myöhempää luovutusta varten, kieltäytyy vapauttamasta sitä arvonlisäverosta yksistään sillä perusteella, että verovelvollinen toimitti mainitun direktiivin 265 artiklassa tarkoitetun yhteenvetoilmoituksen myöhässä tai oikaisi sitä myöhemmin, vaikka ei ole mitään vakavaa viitettä petoksen olemassaolosta ja vaikka on todettu, että vapautuksen aineelliset edellytykset täyttyvät.

IV. Ratkaisuehdotus

96. Kaiken edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Verwaltungsgerichtshofin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

- 1) Yhtenäisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 141 artiklan c alakohtaa on tulkittava siten, että verovelvollisen, joka täyttää kyseisen artiklan a alakohdassa tarkoitetut arvonlisäverotunnistetta koskevat edellytykset, on täytynyt suorittaa mainitun artiklan b alakohdassa tarkoitettu tavaroiden hankinta arvonlisäverotunnisteella, jonka on myöntänyt muu kuin se jäsenvaltio, josta tavarat lähetetään tai kuljetetaan kyseisessä yhteisöhallinnassa, riippumatta siitä, onko kyseinen verovelvollinen sijoittautunut kyseiseen jäsenvaltioon tai saanut siellä arvonlisäverotunnisteen.
- 2) Direktiivin 2006/112 42 artiklan b alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että sen jäsenvaltion verohallinto, joka on antanut sen arvonlisäverotunnisteen, jolla verovelvollinen on suorittanut yhteisöhallinnon myöhempää luovutusta varten, kieltäytyy vapauttamasta sitä arvonlisäverosta yksistään sillä perusteella, että verovelvollinen toimitti kyseisen direktiivin 265 artiklassa tarkoitetun yhteenvetoilmoituksen myöhässä tai oikaisi sitä myöhemmin, vaikka ei ole mitään vakavaa viitettä petoksen olemassaolosta ja vaikka on todettu, että vapautuksen aineelliset edellytykset täyttyvät.

⁸¹ Ks. kyseisen hallituksen kirjallisten huomautusten 23, 27 ja 39 kohta.

⁸² C-536/08 ja C-539/08, EU:C:2010:217.

⁸³ Ks. kyseisen tuomion 41 ja 42 kohta.