



# Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

21 päivänä syyskuuta 2017\*

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Kahdeksas direktiivi 79/1072/ETY – Direktiivi 2006/112/EY – Toisessa jäsenvaltiossa asuva verovelvollinen – Maahantuoduista tavaroista kannetun arvonlisäveron palautus – Edellytykset – Objektiiviset seikat, jotka osoittavat verovelvollisen henkilön aikomuksen käyttää maahantuotuja tavaroita liiketoiminnassaan – Vakava vaara siitä, että maahantuonnin perusteena oleva liiketoimi ei toteudu

Asiassa C-441/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Înalta Curte de Casație și Justiție (ylimmän oikeusasteen tuomioistuin, Romania) on esittänyt 22.6.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 8.8.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**SMS group GmbH**

vastaan

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Berger (esittelevä tuomari) sekä tuomarit E. Levits ja F. Biltgen,

julkisasiamies: M. Campos Sánchez-Bordona,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- SMS group GmbH, edustajanaan E. Băncilă, avocat,
- Romanian hallitus, asiamiehinään R.-H. Radu, C.-M. Florescu ja R.-M. Mangu,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja L. Radu Bouyon,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

\* Oikeudenkäyntikieli: romania.

on antanut seuraavan

### **tuomion**

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY (EYVL 1979, L 331, s. 11; jäljempänä kahdeksas direktiivi) 2–6 artiklan ja jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 17 artiklan 2 kohdan ja 3 kohdan a alakohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain SMS group GmbH ja Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Bukarestin julkisen talouden aluehallinto, Romania; jäljempänä verohallinto) ja joka koskee SMS groupin Romaniassa vuonna 2009 maksaman arvonlisäveron palautusta.

### **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

#### ***Unionin oikeus***

- 3 Pääasia koskee arvonlisäveron palautusta koskevaa hakemusta, joka on esitetty 23.12.2009 tavaroiden 14.9.2009 tapahtuneen maahantuonnin johdosta. Näin ollen nyt käsiteltävään asiaan sovelletaan ajallisesti kahdeksatta direktiiviä ja yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).

#### ***Kahdeksas direktiivi***

- 4 Kahdeksannen direktiivin 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä ’maan alueelle sijoittautumattomalla verovelvollisella’ tarkoitetaan – – verovelvollista, jolla 7 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisessä ja toisessa virkkeessä tarkoitettuna ajanjaksona ei ole ollut kyseisessä maassa taloudellisen toimintansa kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa, josta liiketoimet suoritetaan, taikka tällaisen kotipaikan tai kiinteän toimipaikan puuttuessa omaa kotipaikkaa – –, ja joka ei samana ajanjaksona ole suorittanut yhtään kyseisessä maassa suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelua, lukuun ottamatta:

- a) kuljetussuorituksia – –;
- b) palvelujen suorituksia, joiden osalta veronmaksuvelvollinen on yksinomaan palvelun vastaanottaja – –”

- 5 Kyseisen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Kunkin jäsenvaltion on palautettava jokaiselle maan alueelle sijoittautumattomalle, mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle jäljempänä vahvistetuin edellytyksin arvonlisävero, joka on kannettu muiden verovelvollisten kyseiselle verovelvolliselle maan alueella suorittamista palveluista tai luovuttamasta irtaimesta omaisuudesta taikka tavaroiden maahantuonnista maan alueelle, jos näitä tavaroita ja palveluja käytetään [kuudennen direktiivin] 17 artiklan 3 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien – – suorittamiseen.”

6 Direktiivin 3 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Palautuksen saadakseen 2 artiklassa tarkoitettun verovelvollisen, joka ei ole suorittanut yhtään kyseisen maan alueella suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelua, on

- a) tehtävä – – toimivaltaiselle viranomaiselle – – hakemus – –
- b) osoitettava sijoittautumisvaltionsa viranomaisten antamalla todistuksella olevansa arvonlisäverovelvollinen kyseisessä valtiossa. – –
- c) kirjallisella vakuutuksella todistettava, ettei tämä 7 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisessä ja toisessa virkkeessä tarkoitettuna ajanjaksona ole suorittanut yhtään maan alueella suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelua,
- d) sitouduttava palauttamaan kaikki aiheettomasti maksetut rahamäärät.”

7 Direktiivin 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Palautuksen saadakseen 2 artiklassa tarkoitettun verovelvollisen, joka ei ole suorittanut yhtään kyseisen maan alueella suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelua, lukuun ottamatta 1 artiklan a ja b alakohdassa tarkoitettuja suorituksia, on

- a) täytettävä 3 artiklan a, b ja d alakohdassa tarkoitettut velvoitteet
- b) kirjallisella vakuutuksella todistettava, ettei tämä 7 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisessä ja toisessa virkkeessä tarkoitettuna ajanjaksona ole suorittanut yhtään maan alueella suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelua lukuun ottamatta 1 artiklan a ja b alakohdassa tarkoitettuja suorituksia”

8 Kahdeksannen direktiivin 5 artiklan ensimmäisen kohdan sanamuoto on seuraava:

”Tätä direktiiviä sovellettaessa oikeus veronpalautukseen määräytyy [kuudennen direktiivin] 17 artiklan mukaisesti, sellaisena kuin sitä sovelletaan palautuksen suorittavassa jäsenvaltiossa.”

9 Direktiivin 6 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Jäsenvaltiot eivät saa määrätä 2 artiklassa tarkoitetuille verovelvollisille 3 ja 4 artiklassa tarkoitettujen velvoitteiden lisäksi muita velvoitteita kuin velvoitteen antaa tietyissä tapauksissa tarvittavia tietoja sen arvioimiseksi, onko palautushakemus perusteltu.”

10 Direktiivin 7 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 3 ja 4 artiklassa säädetyn palautushakemuksen on kohdistuttava tavaroiden tai palvelujen ostoihin, jotka on laskutettu taikka maahantuonteihin, jotka on suoritettu vähintään kolmen kuukauden ja enintään yhden kalenterivuoden ajanjaksona. – –”

### *Arvonlisäverodirektiivi*

- 11 Kuudes direktiivi kumottiin ja korvattiin arvonlisäverodirektiivillä 1.1.2007. Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan ensimmäisen ja kolmannen perustelukappaleen mukaan kuudennen direktiivin uudelleenmuotoilu oli tarpeen, jotta voitiin varmistaa kaikkien sovellettävien säännösten selkeä ja toimiva esitystapa laatimalla uudelleen direktiivin rakenne ja sanamuoto, vaikka olemassa olevan lainsäädännön sisältöä ei periaatteessa muutettu.

12 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. – –”

13 Kyseisen direktiivin 70 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sillä hetkellä, jona tavaroiden maahantuonti tapahtuu.”

14 Direktiivin 146 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

a) sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjän toimesta tai tämän puolesta lähetetään tai kuljetetaan yhteisön ulkopuolelle;

– –”

15 Kyseisen direktiivin 167 artiklassa, joka vastaa sanamuodoltaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohtaa, säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”

16 Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa, joka vastaa sisällöltään kuin kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohtaa, säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

– –

e) kyseiseen jäsenvaltioon tavaroiden maahantuonnista maksettava tai maksettu arvonlisävero.”

17 Arvonlisäverodirektiivin 169 artikla vastaa sisällöltään kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohtaa. Ensin mainitussa artiklassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 168 artiklassa tarkoitetun vähennyksen lisäksi verovelvollisella on oikeus vähentää kyseisessä artiklassa tarkoitettu arvonlisävero, siltä osin kuin tavaroita tai palveluja käytetään seuraavien liiketoimien tarkoituksiin:

a) verovelvollisen 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan kuuluviin liiketoimiin, jotka suoritetaan sen jäsenvaltion ulkopuolella, jossa kyseinen vero on maksettava tai maksettu, ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu tässä jäsenvaltiossa;

b) verovelvollisen – – 146 artiklan – – mukaisesti vapautettuihin liiketoimiin;

--”

- 18 Arvonlisäverodirektiivin 170 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella, joka ei ole sijoittautunut [kahdeksannen direktiivin] 1 artiklassa -- tarkoitettulla tavalla siihen jäsenvaltioon, jossa verovelvollinen ostaa tavaroita ja palveluja tai tuo maahan arvonlisäveron alaisia tavaroita, on oikeus saada kyseinen arvonlisävero palautuksena sikäli kuin tavarat ja palvelut käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

- a) 169 artiklassa tarkoitettuihin liiketoimiin

--”

- 19 Arvonlisäverodirektiivin 171 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron palautus on suoritettava verovelvollisille, jotka eivät ole sijoittautuneet siihen jäsenvaltioon, jossa he ostavat tavaroita ja palveluja tai tuovat maahan arvonlisäveron alaisia tavaroita, mutta jotka ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon, noudattaen [kahdeksannessa direktiivissä] säädettyjä yksityiskohtaisia sääntöjä.

--”

### ***Romanian oikeus***

- 20 Verokoodeksia koskevan lain nro 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal) 147<sup>2</sup> §:ssä, jonka otsikko on ”Veron palauttaminen Romaniassa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimättömälle verovelvolliselle”, säädetään seuraavaa:

”(1) Laissa säädetyin edellytyksin

- a) toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut verovelvollinen, jota ei ole rekisteröity ja joka ei ole velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi Romaniassa, voi vaatia suoritettua veron palauttamista; --

--”

- 21 Verokoodeksin yksityiskohtaista soveltamista koskevien sääntöjen hyväksymisestä tehdyn hallituksen päätöksen nro 44/2004 (Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal) 49 kohdassa määrätään seuraavaa:

”\_ \_

- (3) -- verovelvollisella tarkoitetaan verovelvollista, jota ei -- ole rekisteröity ja joka ei ole velvollinen rekisteröitymään Romaniassa arvonlisäverovelvolliseksi -- ja joka ei ole sijoittautunut Romaniaan ja jolla ei myöskään ole siellä kiinteää toimipaikkaa, josta liiketoimintaa harjoitetaan, sekä joka ei kyseisenä ajanjaksona ole suorittanut tavaroiden luovutuksia tai palveluja Romaniassa --

- (4) -- veronpalautus myönnetään 3 momentissa tarkoitettulle verovelvolliselle, jos Romaniaan tuodut tavarat tai palvelut, joista vero on maksettu, tulevat verovelvollisen käyttöön

- a) liiketoimissa, jotka liittyvät verovelvollisen taloudelliseen toimintaan, jonka osalta verovelvollisella olisi oikeus vähentää vero, jos kyseiset liiketoimet olisi toteutettu Romaniassa

--

--

- (5) Veronpalautuksen saamiseksi 3 momentissa tarkoitetun henkilön on täytettävä seuraavat edellytykset:

--

- c) on vahvistettava kirjallisesti, ettei verovelvollinen ole kyseisenä ajanjaksona luovuttanut tavaroita tai suorittanut palveluja siten, että ne katsottaisiin luovutetuiksi tai suoritetuiksi Romaniassa --

--

- (6) Toimivaltaiset veroviranomaiset eivät voi asettaa veronpalautusta -- hakeville verovelvollisille muita velvollisuuksia kuin 5 momentissa on mainittu. Toimivaltaiset veroviranomaiset voivat poikkeuksellisesti vaatia verovelvolliselta lisätietoja määrittääkseen sen, onko veronpalautushakemus perusteltu.

--”

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

- 22 SMS group on Saksaan sijoittautunut yhtiö, joka markkinoi ja asentaa teräksen jalostamiseen tarkoitettuja järjestelmiä. SMS Meer -niminen yritys, joka sulautui myöhemmin SMS groupiin, teki 7.2.2008 myyjän ominaisuudessa Zimekon Handels GmbH Austrian (jäljempänä ostaja) kanssa sopimuksen ”nro 27”, jonka kohteena oli putkien hitsausjärjestelmän toteuttaminen ja toimittaminen putkiston ja teräsputki-profiilien valmistusta varten sähköisellä saumahitsauksella (jäljempänä RSA). RSA:n vastaanottaja oli OOO Zimekon Ukraine -niminen yhtiö.
- 23 Sopimuksen nro 27 sisältämän maksusuunnitelman mukaan ostajan piti suorittaa RSA:n käyttöönottoa koskevasta ensimmäisestä työvaiheesta maaliskuun 2008 aikana 2 000 000 euron ennakkomaksu ja tämän jälkeen 800 000 euroa 15.4.2008 mennessä, 1 000 000 euroa 15.5.2008 mennessä ja lopuksi 1 000 000 euroa 15.6.2008 mennessä. Toimitus vastaanottajalle piti toteuttaa 1.6.2009 ja 30.9.2009 välisenä aikana sillä edellytyksellä, että sopimuksessa määrätyt maksut oli maksettu määräaikojen kuluessa.
- 24 Vaikka ostaja oli maksanut vain 2 000 000 euron suuruisen ennakkomaksun, SMS Meer teki Turkkiin sijoittautuneen Asmas AES:n kanssa 26.6.2008 alihankintasopimuksen, jonka kohteena oli sellaisen laitteiston toimittaminen, jota SMS Meer tarvitsi RSA:n valmistamiseen (jäljempänä kyseessä olevat tavarat). Sopimuksen nro 27 toteuttamista lykättiin kuitenkin 5.11.2008 ostajan pyynnöstä 1.9.2009 asti tämän taloudellisten vaikeuksien vuoksi. SMS Meer vaati ostajaa maksamaan jäljellä olevat maksut ja täsmensi, että töitä jatkettaisiin vasta, kun erääntyneet maksut oli maksettu.
- 25 SMS Meer toi 14.9.2009 kyseessä olevat tavarat Turkista Romaniaan ja maksoi niitä koskevaa arvonlisäveroa 1 487 739 Romanian leuta (RON) (noin 327 500 euroa). Tuonnin jälkeen kyseessä olevat tavarat sijoitettiin Romaniassa sijaitsevaan varastoon.
- 26 Koska ostaja ei maksanut jäljellä olevia maksuja, sopimuksen nro 27 toteuttamista ei aloitettu uudelleen. SMS groupin mukaan kyseessä olevia tavaroita ei ole voitu käyttää muihin hankkeisiin, ja SMS group aikoo myydä ne romuna.



- 27 SMS Meer vaati 23.12.2009 verohallinnolta Romanian valtiolle kyseessä olevien tavaroiden tuonnin yhteydessä maksetun arvonlisäveron palautusta. Verohallinnon esittämään lisätietoja koskevaan pyyntöön antamassaan vastauksessa SMS Meer totesi, että sopimuksen nro 27 jäätyä toteutumatta sen aikomuksena oli viedä nämä tavarat maasta. Se ei kuitenkaan toimittanut konkreettisia tietoja tavaroiden käyttötarkoituksesta tai maastavientipäivästä.
- 28 Verohallinto kieltäytyi kuitenkin palauttamasta arvonlisäveroa, koska se katsoi, että SMS Meer ei ollut esittänyt tositteita, jotka osoittaisivat kyseessä olevien tavaroiden myöhemmän liikkeeseen saattamisen ja lopullisen vastaanottajan. Oikaisuvaatimuksia käsittelevän verohallinnon yksikön hylättyä SMS Meerin tästä hylkäävästä päätöksestä tekemän oikaisuvaatimuksen Curtea de Apel București (Bukarestin ylioikeus, Romania) hylkäsi 30.5.2012 antamallaan ensimmäisellä tuomiolla SMS Meerin vaatimuksen näiden verohallinnon kahden päätöksen kumoamiseksi.
- 29 Înalta Curte de Casație și Justiție (ylimmän oikeusasteen tuomioistuin, Romania) kuitenkin kumosi tämän ensimmäisen tuomion ja palautti asian Curtea de Apel Bucureștiin. Viimeksi mainittu hylkäsi uudelleen 9.7.2014 antamallaan tuomiolla SMS Meerin vaatimuksen perusteettomana, koska kyseisen tuomioistuimen mukaan verohallinto oli perustellusti vaatinut, että SMS Meer osoittaa kyseessä olevien tavaroiden myöhemmän liikkeeseen saattamisen. SMS Meerin olisi nimittäin pitänyt lain nro 571/2003 147<sup>2</sup> §:n 1 momentin a kohdan nojalla esittää näyttöä Romaniaan tuotujen tavaroiden käyttötarkoituksesta, koska niiden tosiasiallinen käyttötarkoitus oli merkityksellinen sovellettavan verojärjestelmän kannalta.
- 30 SMS Meer teki kassaatiovalituksen 9.7.2014 annetusta tuomiosta ja väitti, että sopimuksen nro 27 tekeminen ostajan kanssa ja sen osittainen toteuttaminen oli verollinen liiketoimi. Lisäksi sopimus nro 27 oli SMS Meerin mukaan toteutettu maksamalla 2 000 000 euroa sovitusta kokonaissummasta, tekemällä alihankintasopimus ja ostamalla Turkissa olevalta toimittajalta osa RSA:n valmistukseen tarvittavista komponenteista. SMS Meer oli siis osoittanut suoran yhteyden kyseessä olevien tavaroiden maahantuonnin ja verollisten liiketoimien välillä. Arvonlisäveron palauttaminen ei SMS Meerin mukaan voinut riippua näiden tavaroiden maahantuonnin jälkeen tapahtuneen liikkeeseen saattamisen osoittamisesta, koska sopimusta nro 27 ei loppujen lopuksi täytetty. Osapuolet tahtoivat vielä maahantuontihetkellä liiketoimen toteutuvan.
- 31 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan SMS Meerin kannalta oli maahantuontipäivänä olemassa vakava vaara, että sopimus nro 27 purkautuu, koska ostaja ei ollut enää maksanut tämän sopimuksen mukaisia maksueriä. Näissä olosuhteissa herää ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kysymys siitä, merkitseekö se, että maahantuonnin toteuttaminen sellaisena päivänä, jona mainitun sopimuksen täyttäminen oli jo keskeytyneenä, sitä, että kyseessä olevien tavaroiden maahantuonnilla ei enää ollut yhteyttä sopimuksen toteuttamiseen.
- 32 Näissä olosuhteissa Înalta Curte de Casație și Justiție on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Onko kahdeksannen direktiivin 2, 3, 4 ja 5 artiklaa, luettuna yhdessä kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan ja 3 kohdan a alakohdan kanssa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansallisen verohallinnon käytännölle, jonka mukaan ei ole olemassa objektiivisia seikkoja, jotka vahvistaisivat verovelvollisen ilmaiseman aikomuksen käyttää maahantuotuja tavaroita taloudellisen toimintansa yhteydessä, jos sopimuksen, jonka täyttämiseksi verovelvollinen on ostanut ja maahantuonut tavarat, täyttäminen oli tosiasiallisena maahantuontiajankohtana jo keskeytyneenä, mihin liittyy se vakava vaara, että myöhempi luovutus/liiketoimi, johon maahantuodut tavarat oli tarkoitettu, ei enää toteudu?
- 2) Onko näyttö maahantuotujen tavaroiden myöhemmästä saattamisesta liikkeeseen eli sen tosiseikan selvittäminen, että maahantuodut tavarat on tosiasiallisesti tarkoitettu verovelvollisen verollisiin liiketoimiin ja millä tavoin ne on tarkoitettu niihin, kahdeksannen direktiivin 6 artiklassa kielletty

muu kuin kyseisen direktiivin 3 ja 4 artiklassa tarkoitettu arvonlisäveron palauttamisen lisäehto, vai onko se sellainen tarvittava tieto verollisten liiketoimien yhteydessä maahantuotujen tavaroiden käyttöön liittyvän palautuksen aineellisesta edellytyksestä, jota veroviranomainen voi vaatia kahdeksannen direktiivin 6 artiklan nojalla?

- 3) Voidaanko kahdeksannen direktiivin 2, 3, 4 ja 5 artiklaa, luettuina yhdessä kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan ja 3 kohdan a alakohdan kanssa, tulkita siten, että oikeus arvonlisäveron palautukseen voidaan evätä, jos suunniteltu myöhempi liiketoimi, jonka yhteydessä maahantuodut tavarat piti käyttää, ei enää toteudu? Onko tällaisissa olosuhteissa merkitystä tavaroiden tosiasiallisella käyttötarkoituksella eli sillä, onko niitä kuitenkin käytetty, millä tavalla niitä on käytetty ja millä alueella niitä on käytetty, eli onko niitä käytetty siinä jäsenvaltiossa, jossa arvonlisävero on suoritettu, vai tämän valtion ulkopuolella?”

### **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

- 33 Kolmella kysymyksellään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko kahdeksatta direktiiviä, luettuna yhdessä arvonlisäverodirektiivin 170 artiklan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltio epää verovelvolliselta, joka ei ole sijoittautunut sen alueelle, oikeuden tavaroiden maahantuonnista maksetun arvonlisäveron palautukseen pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa sopimuksen, jonka yhteydessä verovelvollinen on ostanut ja tuonut maahan nämä tavarat, täyttäminen oli maahantuontiajankohtana keskeytyneenä ja jossa liiketoimi, jota varten nämä tavarat piti käyttää, ei ole sittemmin toteutunut sekä jossa verovelvollinen ei ole esittänyt näyttöä tavaroiden myöhemmästä liikkeeseen laskemisesta.
- 34 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on huomautettava aluksi, että kahdeksannella direktiivillä pyritään vahvistamaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden verovelvollisten jäsenvaltiossa maksaman arvonlisäveron palauttamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt ja yhdenmukaistamaan näin arvonlisäverodirektiivin 170 artiklan mukainen oikeus palautukseen (tuomio 28.6.2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 35 Tämän osalta kahdeksannen direktiivin 2 artiklasta käy ilmi, että kunkin jäsenvaltion on palautettava jokaiselle maan alueelle sijoittautumattomalle mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle tässä direktiivissä vahvistetuin edellytyksin arvonlisävero, joka on kannettu muun muassa tavaran tuonnista tämän ensimmäisen jäsenvaltion alueelle, jos näitä tavaroita käytetään arvonlisäverodirektiivin 170 artiklassa tarkoitettujen liiketoimien suorittamiseen.
- 36 Tästä kahdeksannen direktiivin 3 ja 4 artiklassa täsmennetään muodollisuudet, jotka on suoritettava tällaisen palautuksen saamiseksi.
- 37 Kuten Euroopan komissio on kuitenkin perustellusti todennut kirjallisissa huomautuksissaan, kahdeksannen direktiivin tarkoituksena ei ole määrittää palautusta koskevan oikeuden soveltamisen edellytyksiä eikä oikeuden laajuutta. Saman direktiivin 5 artiklasta nimittäin käy ilmi, että oikeus arvonlisäveron palautukseen määräytyy asiaa koskevien arvonlisäverodirektiivin säännösten mukaisesti.
- 38 Tässä yhteydessä on todettava, että jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen kahdeksannessa direktiivissä säädetty oikeus saada jossakin toisessa jäsenvaltiossa suorittamansa arvonlisävero palautetuksi vastaa arvonlisäverodirektiivillä verovelvollisen eduksi perustettua oikeutta vähentää arvonlisävero, jonka se on maksanut ostoista omassa jäsenvaltiossaan (tuomio 25.10.2012, Daimler ja Widex, C-318/11 ja C-319/11, EU:C:2012:666, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).



- 39 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kyseinen vähennysoikeus kuuluu olennaisena osana arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettujen liiketoimien yhteydessä (tuomio 22.6.2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 40 Vähennysjärjestelmällä ja näin ollen palautuksilla pyritään nimittäin vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään tällä tavoin takaamaan täydellinen neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio 22.3.2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 41 Erityisesti palautusta koskevan oikeuden edellytyksistä arvonlisäverodirektiivin 170 artiklasta käy tämän direktiivin 169 artiklan kanssa yhdessä luettuna ilmi, että verovelvollisella, joka ei ole sijoittautunut kahdeksannen direktiivin 1 artiklassa tarkoitetulla tavalla siihen jäsenvaltioon, johon verovelvollinen tuo arvonlisäveron alaisia tavaroita, on oikeus saada kyseinen arvonlisävero palautuksena sikäli kuin näitä tavaroita käytetään joko arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuihin toimiin, jotka suoritetaan sen jäsenvaltion ulkopuolella, jossa kyseisen vero on maksettava tai maksettu, ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu tässä jäsenvaltiossa, tai tiettyihin vapautettuihin liiketoimiin.
- 42 Oikeus palautukseen syntyy arvonlisäverodirektiivin 70 ja 167 artiklan mukaisesti verosaatavan syntyessä eli tavaroiden maahantuontihetkellä (ks. analogisesti tuomio 22.3.2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 43 Ensinnäkin siitä, voidaanko SMS Meer katsoa kahdeksannen direktiivin 1 artiklassa tarkoitetuksi verovelvolliseksi, on huomautettava, että tässä säännöksessä säädetään kahdesta kumulatiivisesta edellytyksestä. Yhtäältä kyseessä olevalla verovelvollisella ei tämän direktiivin 7 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna ajanjaksona saa olla toimipaikka jäsenvaltiossa, josta se haluaa hakea tätä veronpalautusta. Toisaalta verovelvollinen ei saa olla samana ajanjaksona suorittanut yhtään kyseisessä jäsenvaltiossa suoritettua katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelua, lukuun ottamatta tiettyjä nimenomaisesti mainittuja palvelusuorituksia (ks. vastaavasti tuomio 6.2.2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, 42 kohta).
- 44 Nyt käsiteltävässä asiassa ei ole riitautettu sitä, että SMS Meer täyttää mainitut edellytykset. Erityisesti on kiistatonta, että tämä yhtiö on ollut pääasiassa kyseessä olevalla maahantuontihetkellä arvonlisäverovelvollinen Saksassa yhtiönä, joka harjoittaa tässä jäsenvaltiossa liiketoimintaa markkinoimalla ja asentamalla teräksen jalostamiseen tarkoitettuja järjestelmiä, ja että se ei ole ollut velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi Romaniassa.
- 45 Toiseksi siitä, onko SMS Meer toiminut verovelvollisena kyseessä olevien tavaroiden Romaniaan tuomisen hetkellä, on todettava, että verovelvollisen käsite on määritelty arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan suhteessa liiketoiminnan käsitteeseen (tuomio 29.11.2012, Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 46 Henkilö, joka hankkii tavaroita tässä säännöksessä tarkoitettua liiketoimintaa varten, tekee sen verovelvollisen ominaisuudessa myös silloin, kun tavaroita ei välittömästi käytetä tällaisessa liiketoiminnassa (ks. vastaavasti tuomio 29.11.2012, Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä nimittäin käy ilmi, että sitä, joka suorittaa investointimenoja tarkoituksenaan – joka voidaan näyttää objektiivisten seikkojen avulla toteen – harjoittaa arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimintaa, on pidettävä verovelvollisena (ks. vastaavasti tuomio 14.2.1985,

Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, 24 kohta; tuomio 29.2.1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, 17 kohta ja tuomio 22.10.2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 47 Se, toimiiko verovelvollinen tässä ominaisuudessaan, on tosiseikkoja koskeva kysymys, jota arvioitaessa on otettava huomioon kaikki kyseisessä asiassa merkitykselliset seikat, kuten kyseessä olevien tavaroiden luonne sekä aika, joka on kulunut tavaroiden hankkimisesta siihen, kun kyseinen verovelvollinen on ottanut ne käyttöön liiketoiminnan harjoittamisessa (tuomio 22.3.2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 48 Tässä yhteydessä on huomautettava, että ennakkoratkaisumenettelyssä kansallinen tuomioistuin on yksin toimivaltainen arvioimaan pääasian tosiseikkoja ja tulkitsemaan kansallista lainsäädäntöä. Unionin tuomioistuin, jonka tehtävänä on antaa kansallista tuomioistuinta hyödyttäviä vastauksia, on kuitenkin toimivaltainen antamaan pääasian asiakirjojen ja sille esitettyjen huomautusten perusteella ohjeita, joiden avulla kansallinen tuomioistuin voi antaa ratkaisun (tuomio 11.5.2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 49 Nyt käsiteltävässä asiassa on näytetty toteen, että SMS Meer teki 2 000 000 euron ennakkomaksun saatuaan 26.6.2008 alihankintasopimuksen, jonka kohteena olivat kyseessä olevat tavarat, jotka ostettiin RSA:n valmistukseen tarvittavina välineinä ja näin ollen sopimuksen nro 27 täyttämiseksi. Näiden toteamusten perusteella vaikuttaa siltä, että tämä yhtiö toi kyseessä olevat tavarat maahan tarkoituksenaan – joka voidaan näyttää toteen objektiivisten seikkojen avulla – harjoittaa liiketoimintaa.
- 50 Tässä yhteydessä on todettava, että pelkästään se seikka, että ajankohtana, jolloin kyseessä olevat tavarat tuotiin maahan, sopimuksen nro 27 täyttäminen oli keskeytyneenä, on vailla merkitystä erityisesti siitä syystä, että on oletettava, että SMS Meer olisi rikkonut sopimusvelvoitteita alihankkijaansa kohtaan, jos se olisi kieltäytynyt tavaroiden toimituksesta vain sillä perusteella, että sopimuksen nro 27 täyttäminen oli keskeytetty. Lopullinen luopuminen sopimuksen täyttämisestä tapahtui sitä paitsi vasta sen jälkeen, kun nämä tavarat oli tuotu maahan, ja tämä tapahtui SMS Meeristä riippumattomista syistä eli ostajan maksuvaikeuksien vuoksi.
- 51 SMS Meer on näin ollen toiminut kyseessä olevien tavaroiden tuontihetkellä arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna verovelvollisena.
- 52 Kolmanneksi tavaroiden käyttämisestä arvonlisäverodirektiivin 170 artiklassa tarkoitettuihin toimiin on todettava, että on kiistatonta, että RSA:n, jonka valmistamista varten SMS Meer oli hankkinut nämä tavarat, ostaja oli Ukrainassa. Näin ollen mainittujen tavaroiden maahantuonti tapahtui lopullisesti arvonlisäverodirektiivin 146 artiklassa tarkoitettua vientiä varten, ja tämän direktiivin 170 artiklassa viitataan tällaiseen toimeen.
- 53 Näissä olosuhteissa on katsottava, että SMS Meerille on syntynyt oikeus maksetun arvonlisäveron palautukseen hetkellä, jona kyseiset tavarat on tuotu Romaniaan.
- 54 Tämän oikeuden olemassaoloa ei voida kyseenalaistaa sillä, että toimea, jonka yhteydessä tavarat piti käyttää, ei lopulta toteutettu, eikä sillä, että SMS Meer ei ole voinut esittää verohallinnon vaatimaa näyttöä mainittujen tavaroiden myöhemmästä liikkeelle laskemisesta.
- 55 Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä nimittäin käy ilmi, että kerran syntynyt palautusta koskeva oikeus pysyy voimassa, jos kyse ei ole petos- tai väärinkäytöstilanteesta ja jos arvonlisäverodirektiivissä säädettyjen edellytysten mukaisista mahdollisista oikaisuista ei muuta johdu (ks. analogisesti tuomio 22.3.2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 56 Erityisesti palautusta koskeva oikeus pysyy voimassa silloin, kun verovelvollinen ei ole tahdostaan riippumattomista syistä voinut käyttää verollisessa liiketoiminnassaan tavaroita, joiden osalta palautusoikeus on syntynyt, koska tällöin ei ole olemassa minkäänlaista petoksen tai väärinkäytöksen vaaraa, jolla palautuksen epääminen voitaisiin perustella (ks. analogisesti tuomio 22.3.2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tätä päättelyä on sovellettava SMS Meerin kaltaiseen verovelvolliseen sitäkin suuremmalla syyllä, koska SMS Meerin ilmoitusten mukaan sillä ei ollut kyseisille tavaroille mitään muuta käyttöä.
- 57 Tästä seuraa nyt käsiteltävässä asiassa, että siltä osin kuin kansallisilla veroviranomaisilla ei ole objektiivista näyttöä siitä, että palautusta koskeva oikeus on syntynyt petoksen tai väärinkäytöksen kautta, mikä on viime kädessä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tutkittava, maahantuonnin jälkeen tapahtuneet tosiseikat ovat vailla merkitystä. Erityisesti se, että SMS Meeriä vaaditaan esittämään näyttöä siitä, että kyseessä olevat tavarat on lopulta viety Romaniasta pois, merkitsee tosiasiaa sitä, että palautusta koskevan oikeuden käyttämiselle asetetaan sellainen aineellinen lisäedellytys, josta ei ole säädetty arvonlisäverojärjestelmässä.
- 58 Kaiken edellä esitetyn perusteella on esitettyihin kysymyksiin vastattava, että kahdeksatta direktiiviä, luettuna yhdessä arvonlisäverodirektiivin 170 artiklan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltio epää verovelvolliselta, joka ei ole sijoittautunut sen alueelle, oikeuden tavaroiden maahantuonnista maksetun arvonlisäveron palautukseen pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa sopimuksen, jonka yhteydessä verovelvollinen on ostanut ja tuonut maahan nämä tavarat, täyttäminen oli maahantuontipäivänä keskeytyneenä ja jossa toimi, jota varten nämä tavarat piti käyttää, ei ole sittemmin toteutunut sekä jossa verovelvollinen ei ole esittänyt näyttöä tavaroiden myöhemmästä liikkeeseen laskemisesta.

### Oikeudenkäyntikulut

- 59 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annettua kahdeksatta neuvoston direktiiviä 79/1072/ETY, luettuna yhdessä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 170 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltio epää verovelvolliselta, joka ei ole sijoittautunut sen alueelle, oikeuden tavaroiden maahantuonnista maksetun arvonlisäveron palautukseen pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa sopimuksen, jonka yhteydessä verovelvollinen on ostanut ja tuonut maahan nämä tavarat, täyttäminen oli maahantuontipäivänä keskeytyneenä ja jossa toimi, jota varten nämä tavarat piti käyttää, ei ole sittemmin toteutunut sekä jossa verovelvollinen ei ole esittänyt näyttöä tavaroiden myöhemmästä liikkeeseen laskemisesta.**

Allekirjoitukset