



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

27 päivänä syyskuuta 2012 *

Verotus — Arvonlisävero — Tavaroiden luovutus — Ketjuliiketoimien verotus —
Vapautuksen epääminen sen vuoksi, ettei hankkijan arvonlisäverotunnistetta ole ilmoitettu

Asiassa C-587/10,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 10.11.2010 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 15.12.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)

vastaan

Finanzamt Plauen,

Bundesministerium der Finanzenin

osallistuessa asian käsittelyyn,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari) sekä tuomarit A. Prechal, K. Schiemann, L. Bay Larsen ja C. Toader,

julkisasiamies: P. Cruz Villalón,

kirjaaja: hallintovirkamies A. Impellizzeri,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 7.3.2012 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR), edustajinaan Rechtsanwalt T. Küffner, Rechtsanwalt S. Maunz ja Rechtsanwalt T. Streit,
- Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan avvocato dello Stato P. Gentili,
- Euroopan komissio, asiamiehinään W. Mölls ja C. Soulay,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

kuultuaan julkisasiamiehen 21.6.2012 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna 12.10.1998 annetulla neuvoston direktiivillä 98/80/EY (EYVL L 281, s. 31; jäljempänä kuudes direktiivi), tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) (jäljempänä VSTR) ja Finanzamt Plauen ja jossa on kyse siitä, että Finanzamt Plauen on kieltäytynyt vapauttamasta arvonlisäverosta kyseisen yhtiön tytäryhtiön suorittamaa tavaroiden luovutusta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa määritellään verovelvollisen käsite seuraavasti:
”Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.”
- 4 Kuudennen direktiivin 22 artiklassa, sellaisena kuin se ilmenee saman direktiivin 28 h artiklasta, säädetään useista veronmaksuvelvollisilla olevista sisäisen järjestelmän velvoitteista, jotka koskevat muun muassa kirjanpitoa, laskutusta, ilmoitusta sekä yhteenvetoilmoitusta, joka niiden on toimitettava veroviranomaisille.
- 5 Kuudennen direktiivin 22 artiklan, sellaisena kuin se ilmenee saman direktiivin 28 h artiklasta, 1 kohdan c alakohdan ensimmäisessä ja kolmannessa luetelmakohdassa säädetään seuraavaa:
”Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotka tekevät mahdolliseksi tunnistaa yksilöllisellä numerolla:
— verovelvolliset, 28 a artiklan 4 kohdassa tarkoitettuja verovelvollisia lukuun ottamatta, jotka suorittavat maan alueella niille vähennysoikeuden antavia tavaroiden luovutuksia tai palveluja – –
— verovelvolliset, jotka maan alueella suorittavat tavaroiden yhteisöhankintoja 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan liittyviä ulkomailla suorittamia liiketoimia varten.”
- 6 Kuudennen direktiivin 22 artiklan, sellaisena kuin se ilmenee kyseisen direktiivin 28 h artiklasta, 3 kohdan a alakohdassa täsmennetään seuraavaa:
”Verovelvollisen on toimitettava lasku tai laskuna toimiva asiakirja toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, suorittamistaan tavaroiden luovutuksista ja palveluista. Verovelvollisen on toimitettava lasku – – myös – – 28 c artiklan A kohdassa säädetyin edellytyksin luovutetuista tavaroista. – –”

- 7 Kuudennen direktiivin 22 artiklan, sellaisena kuin se ilmenee kyseisen direktiivin 28 h artiklasta, 3 kohdan b alakohdan toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Laskussa on myös mainittava:

--

— 28 c artiklan A kohdan a alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta, numero, jolla verovelvollinen on tunnistettu maan alueella, sekä numero, jolla hankkija on tunnistettu toisessa jäsenvaltiossa,

--”

- 8 Kuudennen direktiivin 22 artiklan, sellaisena kuin se ilmenee kyseisen direktiivin 28 h artiklasta, 8 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvoitteista, jollei verovelvollisten suorittamien jäsenvaltioiden sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta muuta johdu, ja jos nämä velvoitteet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.”

- 9 Kuudennen direktiivin 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisessä ja toisessa alakohdassa ja 3 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroa on kannettava myös:

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

Poiketen siitä, mitä ensimmäisessä alakohdassa säädetään, arvonlisäveroa ei ole kannettava verovelvollisen tai oikeushenkilön, joka ei ole verovelvollinen, 1 a kohdassa säädetyn edellytyksin suorittamista tavaroiden yhteisöhankinnoista.

--

3. Tavarain ’yhteisöhankinnalla’ tarkoitetaan [omistajalle kuuluvan määräämisvallan] saamista irtaimen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija tai joku muu näiden lukuun lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon.”

- 10 Kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdassa säädetään seuraavaa:

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

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

Jos hankinnasta kuitenkin 1 [alakohtaa] sovellettaessa kannetaan vero tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa sen jälkeen kun hankinnasta on kannettu vero ensimmäistä alakohtaa sovellettaessa, veron perustetta on vastaavasti alennettava siinä jäsenvaltiossa, jonka antamalla arvonnlisäverotunnisteella hankkija on tehnyt tämän hankinnan.

– –”

- 11 Kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

- a) 5 artiklassa tarkoitettut sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden lukuun kuljettaa tai lähettää 3 artiklassa tarkoitetun alueen ulkopuolelle mutta yhteisön alueelle sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai [ei-verovelvolliselle] oikeushenkilölle, – – joka toimii [tässä ominaisuudessaan] muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.”

Saksan oikeus

- 12 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 6 a §:ssä määritellään yhteisöluovutus seuraavasti:

”(1) Yhteisöluovutus (4 §:n 1 kohdan b alakohta) on kyseessä silloin, kun luovutus täyttää seuraavat edellytykset:

1. elinkeinonharjoittaja tai ostaja on kuljettanut tai lähettänyt luovutuksen kohteen muualle yhteisön alueelle
 2. ostajana on
 - a) elinkeinonharjoittaja, joka on hankkinut luovutuksen kohteen yritystään varten
 - b) oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja tai joka ei ole hankkinut luovutuksen kohdetta yritystään varten, tai
 - c) myös kuka tahansa muu hankkija silloin, kun kysymys on uuden ajoneuvon luovutuksesta
- ja
3. luovutuksen kohteen hankinnasta kannetaan ostajalta liikevaihtoveroa toisessa jäsenvaltiossa sovellettavien liikevaihtoverotussäännösten perusteella.

– –

- (3) Elinkeinonharjoittajan on osoitettava, että 1 ja 2 momentissa mainitut edellytykset täyttyvät. – –”

- 13 Liikevaihtoverolain täytäntöönpanoasetuksen (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) 17 c §:n 1 momentissa luovuttajalle asetetaan seuraavat velvoitteet:

”Elinkeinonharjoittajan on tämän asetuksen soveltamisalalla todistettava yhteisöluovutusten ([UStG:n] 6 a §:n 1 ja 2 momentti) osalta kirjanpidollisesti, ostajan liikevaihtoverotunniste mukaan lukien, että verovapautuksen edellytykset täyttyvät. Se, että kyseiset edellytykset täyttyvät, on voitava havaita yksiselitteisesti kirjanpidosta ja sen on oltava helposti tarkistettavissa sieltä.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 14 VSTR:n Saksaan sijoittautunut tytäryhtiö myi vuoden 1998 marraskuussa Yhdysvaltoihin sijoittautuneelle Atlantic International Trading Co:lle (jäljempänä Atlantic) kaksi kivenmurskauskonetta. Atlanticilla oli sivuliike Portugalissa, mutta sitä ei ollut rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi missään jäsenvaltiossa.
- 15 VSTR:n tytäryhtiö pyysi Atlanticia ilmoittamaan sille arvonlisäverotunnisteensa. Atlantic täsmensi sille myyneensä kyseiset tavarat edelleen Suomeen sijoittautuneelle yritykselle ja antoi sille kyseisen suomalaisen yrityksen arvonlisäverotunnisteen, jonka paikkansapitävyyden tytäryhtiö tarkisti.
- 16 Atlanticin valtuuttama kuljetusyritys haki tämän jälkeen kyseiset tavarat VSTR:n tytäryhtiön toimipaikasta niiden kuljettamiseksi ensin maanteitse Lübeckiin (Saksa) ja sitten meriteitse Suomeen.
- 17 VSTR:n tytäryhtiö laati Atlanticin nimiin kivenmurskauskoneiden luovutuksesta laskun, johon ei ollut lisätty arvonlisäveroa ja johon oli merkitty sen suomalaisen yrityksen, jolle kyseiset tavarat oli myyty edelleen, arvonlisäverotunniste.
- 18 Finanzamt Plauen oli kuitenkin sitä mieltä, ettei VSTR:n tytäryhtiön ja Atlanticin välistä luovutusta voitu vapauttaa arvonlisäverosta sillä perusteella, että ensin mainittu ei ollut toimittanut jälkimmäisen arvonlisäverotunnistetta.
- 19 Sächsisches Finanzgericht, joka käsitteli asiaa ensimmäisenä oikeusasteena, hylkäsi VSTR:n kyseisestä Finanzamt Plauenin päätöksestä nostaman kumoamiskanteen.
- 20 VSTR teki näin ollen Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin ja väitti, että Finanzamt Plauenin vetoama peruste arvonlisäverosta vapauttamisen epäämiselle on ristiriidassa kuudennen direktiivin kanssa. Finanzamt Plauen väitti sitä vastoin, että jäsenvaltiot voivat unionin oikeutta rikkomatta asettaa yhteisöluovutuksen arvonlisäverosta vapauttamisen edellytykseksi sen, että hankkijalla on arvonlisäverotunniste jossakin jäsenvaltiossa.
- 21 Bundesfinanzhof toteaa, että pääasiassa kyseessä oleva liiketoimi on johtanut kahteen peräkkäiseen luovutukseen, joista ensimmäinen on VSTR:n tytäryhtiön suorittama luovutus Atlanticille ja jälkimmäinen Atlanticin suorittama luovutus suomalaiselle yritykselle.
- 22 Bundesfinanzhofin mukaan ensimmäinen luovutus voitaisiin vapauttaa arvonlisäverosta yhteisöluovutuksena erityisesti sillä edellytyksellä, että tavaroiden hankinnasta kannetaan UStG:n 6 a §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen 3 kohdan mukaisesti ostajalta vero Suomessa. Sen mukaan tällainen edellytys saattaisi edellyttää sitä, että hankkijalla on todellakin arvonlisäverotunniste määränpääjäsenvaltiossa, jotta jälkimmäisen valtion viranomaiset voivat kantaa kyseisestä liiketoimesta liikevaihtoveron.
- 23 Bundesfinanzhof on sitä mieltä, että arvonlisäverosta vapauttaminen voitaisiin evätä liikevaihtoveron täytäntöönpanoasetuksen 17 c §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen perusteella, jonka mukaan luovuttajan on esitettävä kirjanpidollinen näyttö ostajan liikevaihtoverotunnisteesta.

- 24 Bundesfinanzhof täsmentää, että vaikka kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa ei edellytetäkään nimenomaisesti, että yhteisöluovutuksen vapauttamiseksi arvonlisäverosta hankkijalla on oltava yksilöllinen arvonlisäverotunniste, tällainen vaatimus saattaisi kuitenkin seurata siitä mainitussa säännöksessä vahvistetusta edellytyksestä, jonka mukaan hankkija on ”verovelvolli[nen] – – joka toimii [tässä ominaisuudessaan] muussa jäsenvaltiossa”. Se pohtii lisäksi sitä, annetaanko kyseisellä edellytyksellä – kun otetaan huomioon kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohta, sellaisena kuin se ilmenee kyseisen direktiivin 28 h artiklasta, ja saman direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäinen alakohta – jäsenvaltioille lupa vahvistaa luovuttajan osalta tällainen näyttöä koskeva yksityiskohtainen sääntö erityisesti silloin, kun – kuten pääasiassa – kolmanteen valtioon sijoittautunutta hankkijaa ei ole rekisteröity missään jäsenvaltiossa ja kun lisäksi luovuttaja ei ole osoittanut, että hankkija on tehnyt yhteisöhankinnasta ilmoituksen veroviranomaisille.
- 25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii myös sitä, saattaisiko velvollisuus toimittaa arvonlisäverotunniste olla perusteltavissa yhteisöluovutuksen verosta vapauttamisen ja yhteisöhankinnan verottamisen vastaavuudella, josta säädetään kuudennessa direktiivissä ja joka on vahvistettu unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä.
- 26 Bundesfinanzhof päätti siis lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Onko jäsenvaltioiden mahdollista katsoa – – kuudennen – – direktiivin – – perusteella, että kyse on verovapaasta yhteisöluovutuksesta ainoastaan silloin, kun verovelvollinen todistaa kirjanpidollisesti hankkijan liikevaihtoverotunnisteen?
- 2) Onko edellä mainittuun kysymykseen vastaamisen kannalta merkitystä sillä, että
- hankkija on kolmanteen maahan sijoittautunut elinkeinonharjoittaja, joka on tosin lähettänyt luovutuksen kohteen ketjuliiketoimen yhteydessä yhdestä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon mutta jota ei ole rekisteröity liikevaihtoverotuksellisesti missään jäsenvaltiossa ja
 - verovelvollinen on todistanut, että hankkija on tehnyt yhteisöhankinnasta veroilmoituksen?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Alustavat huomautukset

- 27 Kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäinen alakohta, jonka mukaan yhteisöluovutukset on vapautettu arvonlisäverosta, on sisällytetty kyseisen direktiivin XVI a osastossa olevaan jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmään, jonka tavoitteena on siirtää verotulot siihen jäsenvaltioon, jossa luovutettujen tavaroiden lopullinen kulutus toteutuu (ks. mm. asia C-285/09, R, tuomio 7.12.2010, Kok., s. I-12605, 37 kohta).
- 28 Kyseisellä siirtymäjärjestelmällä luotu mekanismi muodostuu yhtäältä siitä, että lähtöjäsenvaltio vapauttaa yhteisön sisäiseen lähetykseen tai kuljetukseen johtavan luovutuksen arvonlisäverosta ja antaa vähentää kyseisessä jäsenvaltiossa maksetun ostoihin sisältyvän arvonlisäveron tai palauttaa sen, ja toisaalta siitä, että saapumisjäsenvaltio verottaa yhteisöhankinnasta. Järjestelmän tarkoituksena on näin rajata selvästi kyseisten jäsenvaltioiden verotusvallat (ks. vastaavasti mm. em. asia R, tuomion 38 kohta), ja sillä voidaan välttää kaksinkertainen verotus ja näin ollen varmistaa yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomana osana kuuluva verotuksen neutraalisuus (ks. mm. asia C-409/04, Teleos ym., tuomio 27.9.2007, Kok., s. I-7797, 25 kohta ja asia C-146/05, Collée, tuomio 27.9.2007, Kok., s. I-7861, 23 kohta).

- 29 Niistä edellytyksistä, joiden täyttyessä liiketoimi voidaan luokitella kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetuksi yhteisöluovutukseksi, on todettava oikeuskäytännöstä seuraavan, että tämän käsitteen alaan kuuluvat ja näin ollen arvonlisäverosta vapautettuja ovat sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden lukuun kuljettaa tai lähettää jäsenvaltion alueen ulkopuolelle mutta unionin alueelle sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai ei-verovelvolliselle oikeushenkilölle, joka toimii tässä ominaisuudessaan muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa (ks. mm. em. asia R, tuomion 40 kohta).
- 30 Lukuun ottamatta näitä edellytyksiä, jotka koskevat verovelvollisen asemaa, omistajalle kuuluvan tavaraan kohdistuvan määräämisvallan siirtymistä ja tavaroiden fyysistä siirtämistä jäsenvaltiosta toiseen, liiketoimen määrittelemiselle tavaroiden yhteisöluovutukseksi tai -hankinnaksi ei siten voida asettaa mitään muita edellytyksiä (ks. em. asia Teleos ym., tuomion 70 kohta), kun samalla täsmennetään, että yhteisöluovutuksen käsite on samalla tavalla kuin yhteisöhankinnan käsite objektiivinen ja sitä sovelletaan asianomaisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta (ks. mm. em. asia Teleos ym., tuomion 38 kohta).
- 31 Vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät kysymykset koskevat hankkijan verovelvollisen asemaa, unionin tuomioistuimen mielestä on kuitenkin tarpeen antaa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle tietoja myös kuljetusta koskevasta edellytyksestä. Koska pääasia koskee liiketoimea, jossa myydyt tavarat ovat olleet kahden peräkkäisen luovutuksen mutta vain yhden ainoan yhteisön sisäisen kuljetuksen kohteena, ensimmäisen eli VSTR:n tytäryhtiön ja Atlanticin välisen luovutuksen luokitteluinen yhteisöluovutukseksi, joka voidaan tästä syystä vapauttaa arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan nojalla, riippuu näet siitä – kuten ennakkoratkaisupyyntöä annetaan ymmärtää – voidaanko kyseinen kuljetus tosiasiallisesti liittää tähän ensimmäiseen luovutukseen (ks. vastaavasti asia C-245/04, EMAG Handel Eder, tuomio 6.4.2006, Kok., s. I-3227, 45 kohta ja asia C-430/09, Euro Tyre Holding, tuomio 16.12.2010, Kok., s. I-13335, 21 kohta).
- 32 Kysymykseen annettava vastaus riippuu kaikkien käsiteltävään asiaan liittyvien erityisten olosuhteiden kokonaisvaltaisesta arvioinnista (ks. em. asia Euro Tyre Holding, tuomion 27 kohta) ja etenkin sen ajankohdan määrittämisestä, jolloin omistajalle kuuluva valta määrätä tavarasta on siirretty lopulliselle vastaanottajalle (ks. em. asia Euro Tyre Holding, tuomion 31–35 kohta). Tilanteessa, jossa omistajalle kuuluvan määräämisvallan jälkimmäinen siirtäminen on toteutettu ennen yhteisön sisäistä kuljetusta, kyseistä kuljetusta ei näet voida enää liittää ensimmäiseen luovutukseen ensimmäisen hankkijan hyväksi (ks. vastaavasti em. asia Euro Tyre Holding, tuomion 33 kohta).
- 33 Pääasiassa VSTR:n tytäryhtiön Atlanticille suorittama luovutus ei siten ole arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan nojalla vapautettu yhteisöluovutus, jos kyseisiä tavaroita koskevan omistusoikeuden jälkimmäinen siirtäminen Atlanticilta suomalaiselle yritykselle on toteutunut ennen kuin kyseiset tavarat on kuljetettu yhteisön sisällä Suomeen.
- 34 Unionin tuomioistuin on jo todennut seikoista, jotka harkinnassa voidaan ottaa huomioon, että kun ensimmäinen hankkija on saanut omistajalle kuuluvan määräämisvallan sen jäsenvaltion alueella, jossa ensimmäinen luovutus tehtiin, kun hän ilmoittaa aikomuksestaan kuljettaa tavaran toiseen jäsenvaltioon ja esiintyy jälkimmäisen valtion antamalla arvonlisäverotunnisteellaan, yhteisön sisäinen kuljetus on liitettävä ensimmäiseen luovutukseen sillä ehdolla, että omistajalle kuuluva valta määrätä tavarasta on siirretty jälkimmäiselle hankkijalle yhteisön sisäisen kuljetuksen määränpääjäsenvaltiossa (ks. em. asia Euro Tyre Holding, tuomion 44 ja 45 kohta).

- 35 Unionin tuomioistuin on kuitenkin myös täsmentänyt, ettei tilanne ole tämä, jos hankkija on ilmoittanut sen jälkeen, kun omistajalle kuuluva valta määrätä tavarasta on siirretty hänelle, ensimmäisen luovutuksen suorittaneelle luovuttajalle siitä, että tavara on määrä myydä edelleen toiselle verovelvolliselle ennen tavarain poistumista luovutusjäsenvaltiosta (em. asia Euro Tyre Holding, tuomion 36 kohta).
- 36 Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että pääasian tosiseikat ovat osittain samat kuin tässä jälkimmäisessä esimerkkitapauksessa, koska Atlantic on täsmentänyt VSTR:n tytäryhtiölle ennen kyseisten tavarain kuljettamista Suomeen, että tavarat oli jo myyty edelleen suomalaiselle yritykselle, ja ilmoittanut sille kyseisen yrityksen arvonlisäverotunnisteen.
- 37 Näillä seikoilla ei kuitenkaan voida osoittaa sinällään, että omistajalle kuuluva valta määrätä tavarasta on siirretty suomalaiselle yritykselle ennen kyseisten tavarain kuljettamista Suomeen, ja kansallisen tuomioistuimen on arvioitava kaikkien tämän tapauksen olosuhteiden perusteella, onko näin tapahtunut.
- 38 Tästä seuraa, että kahteen esitettyyn kysymykseen on vastattava siltä osin kuin pääasiassa kyseessä oleva luovutus saattaa olla yhteisöluovutus.

Vastaus esitettyihin kysymyksiin

- 39 Kahdella kysymyksellään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele lähinnä sitä, onko kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäistä alakohtaa tulkittava siten, ettei se ole esteenä sille, että jäsenvaltion veroviranomaiset asettavat yhteisöluovutuksen arvonlisäverosta vapauttamisen edellytykseksi sen, että luovuttaja toimittaa hankkijan arvonlisäverotunnisteen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuinta täsmentämään, onko se, että hankkija on sijoittautunut kolmanteen valtioon eikä sitä ole myöskään rekisteröity missään jäsenvaltiossa, tai se, että luovuttaja todistaa, että hankkija on tehnyt yhteisöhankinnasta veroilmoituksen, omiaan muuttamaan näihin kysymyksiin annettavaa vastausta.
- 40 Kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa asetettu edellytys, jonka mukaan hankkijan on oltava ”verovelvollinen” – joka toimii [tässä ominaisuudessaan] muussa jäsenvaltiossa”, ei sinänsä merkitse sitä, että hankkijan on toimittava arvonlisäverotunnisteella kyseisen hankinnan yhteydessä.
- 41 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien kysymysten on siis ymmärrettävä koskevan niitä näyttöä koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä, joita luovuttajan osalta voidaan vahvistaa sen osoittamiseksi, että hankkijalla kyseisessä liiketoimessa olevaa verovelvollisen asemaa koskevaa edellytystä on noudatettu.
- 42 Unionin tuomioistuin on jo todennut tästä, että koska kuudennessa direktiivissä ei ole tätä asiaa koskevaa säännöstä vaan sen 28 c artiklan A kohdan alkuosassa säädetään ainoastaan, että jäsenvaltioiden on määrättävä niistä edellytyksistä, joilla ne vapauttavat tavarain yhteisöluovutukset verosta, kysymys todistuskeinoista, joihin verovelvolliset voivat turvautua vapautuakseen arvonlisäverosta, kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan (ks. mm. em. asia Collée, tuomion 24 kohta ja em. asia R, tuomion 43 kohta).
- 43 Unionin tuomioistuin on myös täsmentänyt, että tavarain luovuttajan on esitettävä näyttö siitä, että kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan soveltamisedellytykset täyttyvät, ja näihin edellytyksiin luetaan mukaan jäsenvaltioiden vapautusten

oikean ja yksinkertaisen soveltamisen varmistamiseksi sekä mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi määräävät edellytykset (ks. mm. em. asia R, tuomion 46 kohta).

- 44 Kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdalla, sellaisena kuin se ilmenee kyseisen direktiivin 28 h artiklasta, jäsenvaltioille myönnetään lisäksi oikeus toteuttaa toimenpiteitä veron täsmällisen kantamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi, kunhan niillä ei muun muassa mennä pidemmälle kuin on tarpeen tällaisten tavoitteiden saavuttamiseksi (ks. vastaavasti em. asia Collée, tuomion 26 kohta ja em. asia R, tuomion 45 kohta). Näitä toimenpiteitä ei näin ollen voida soveltaa siten, että arvonlisäverotuksen neutraalisuus vaarantuisi niiden johdosta, sillä kyseinen neutraalisuus on yksi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista (ks. em. asia Teleos ym., tuomion 46 kohta ja em. asia Collée, tuomion 26 kohta).
- 45 Näin ollen sillä, että oikeus yhteisöluovutuksen vapauttamiseen arvonlisäverosta tehdään riippuvaiseksi muodollisten velvoitteiden noudattamisesta siten, että aineellisia vaatimuksia ei oteta huomioon eikä erityisesti tutkita sitä, onko näitä vaatimuksia noudatettu, mennään pidemmälle kuin on tarpeen veron täsmällisen kantamisen varmistamiseksi (ks. em. asia Collée, tuomion 29 kohta).
- 46 Verotuksen neutraalisuuden periaate näet edellyttää, että vapautus arvonlisäverosta myönnetään, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvolliset ovat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset, ja asia olisi toisin vain siinä tapauksessa, että näiden muotovaatimusten noudattamatta jättäminen estäisi luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia vaatimuksia on noudatettu (ks. em. asia Collée, tuomion 31 kohta), kunhan tavaroiden luovuttaja ei kuitenkaan ole tarkoituksellisesti osallistunut veropetokseen ja näin vaarantanut yhteisen arvonlisäverojärjestelmän moitteetonta toimintaa. Viimeksi mainitussa tilanteessa unionin tuomioistuin on näet katsonut, ettei kyseinen henkilö voi menestyksellisesti vedota verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen (ks. em. asia R, tuomion 54 kohta).
- 47 Edellä esitetystä seuraa, että jäsenvaltioilla on oikeus velvoittaa tavaroiden luovuttaja esittämään näyttö siitä, että hankkija on verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan muussa jäsenvaltiossa kuin kyseisten tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa, kunhan yleisiä oikeusperiaatteita ja erityisesti suhteellisuusvaatimusta noudatetaan.
- 48 Kysymyksestä siitä, noudatetaanko näitä vaatimuksia silloin, kun – kuten pääasiassa – jäsenvaltio velvoittaa luovuttajan toimittamaan hankkijan arvonlisäverotunnisteen, on todettava olevan kiistatonta, että kyseinen tunniste liittyy läheisesti verovelvollisen asemaan kuudennella direktiivillä käyttöön otetussa järjestelmässä. Kuudennen direktiivin 22 artiklan, sellaisena kuin se ilmenee kyseisen direktiivin 28 h artiklasta, 1 kohdan c alakohdan ensimmäisessä ja kolmannessa luetelmakohdassa jäsenvaltiot velvoitetaan siis toteuttamaan toimenpiteet, jotka tekevät mahdolliseksi tunnistaa verovelvollinen yksilöllisellä tunnisteella.
- 49 Tämä näyttö ei kaikissa tapauksissa voi kuitenkaan riippua yksinomaan kyseisen tunnisteen toimittamisesta, koska kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa vahvistettu verovelvollisen määritelmä koskee yksinomaan henkilöä, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin kyseisen artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, eikä tämä asema riipu kyseisen säännöksen mukaan siitä, että tällä henkilöllä on arvonlisäverotunniste. Oikeuskäytännöstä seuraa lisäksi, että verovelvollinen toimii tässä ominaisuudessaan tehdessään liiketoimia verollisen toimintansa piirissä (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006, Kok., s. I-483, 42 kohta).
- 50 Ei voida myöskään pitää mahdottomana, ettei luovuttajalla jostakin syystä ole mainittua tunnistetta, varsinkin kun se, noudattaako luovuttaja kyseistä velvollisuutta, riippuu hankkijalta saaduista tiedoista.

- 51 Vaikka arvonlisäverotunniste osoittaa verovelvollisen verotuksellisen aseman ja helpottaa yhteisön sisäisten liiketoimien valvontaa, kyse on kuitenkin ainoastaan muotovaatimuksesta, jolla ei voida kyseenalaistaa oikeutta saada arvonlisäverovapautus silloin, kun yhteisöluovutuksen aineelliset edellytykset täyttyvät (ks. asia C-273/11, Mecsek-Gabona, tuomio 6.9.2012, 60 kohta).
- 52 Vaikka näin ollen on perusteltua edellyttää, että luovuttaja toimii vilpittömässä mielessä ja toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että hänen suorittamansa liiketoimi ei johda siihen, että hän osallistuu veropetokseen (ks. em. asia Euro Tyre Holding, tuomion 38 kohta), jäsenvaltiot menevät kuitenkin veron asianmukaiseksi kantamiseksi ehdottoman välttämättömiä toimenpiteitä pidemmälle, jos ne kieltäytyvät vapauttamasta yhteisöluovutuksen arvonlisäverosta pelkästään sillä perusteella, ettei luovuttaja ole toimittanut arvonlisäverotunnistetta, vaikka hän ei vilpittömästi voi toteutettuaan kaikki toimenpiteet, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää, toimittaa kyseistä tunnistetta mutta hän toimittaa toisaalta muita tietoja, joilla voidaan riittävällä tavalla osoittaa, että hankkija on verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan kyseessä olevassa liiketoimessa.
- 53 Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee tästä, että luovuttaja on pääasiassa pyytänyt Atlanticilta tämän tunnistetta ja että Atlantic, jolla sitä ei ollut, toimitti sille jälkimmäisen hankkijan tunnisteeseen. Kumpikaan näistä toimijoista ei siis näytä toimineen petollisesti. Pääasiassa kyseessä oleva luovutus koskee lisäksi tavaroita, jotka luonteeltaan näyttävät olevan tarkoitettuja käytettäväksi taloudellisessa toiminnassa.
- 54 Se, että hankkija on sijoittautunut kolmanteen valtioon, kuten pääasiassa, ei lähtökohtaisesti voi oikeuttaa erilaista vastausta. Yhteisöluovutusta koskevassa kuudennen direktiivin siirtymäjärjestelmässä ja unionin tuomioistuimen tältä osin omaksumassa oikeuskäytännössä ei näet tehdä eroa hankkijan sijoittautumispaikan mukaan.
- 55 Siitä seikasta, jonka mukaan luovuttaja on esittänyt hankkijan yhteisöhankinnastaan tekemän veroilmoituksen, on huomautettava – kuten tuomion 30 kohdassa on todettu – että lukuun ottamatta niitä edellytyksiä, jotka koskevat verovelvollisten asemaa, omistajalle kuuluvan tavaraan kohdistuvan määräämisvallan siirtymistä ja tavaroiden fyysistä siirtämistä jäsenvaltiosta toiseen, liiketoimen määrittelemiselle tavaroiden yhteisöluovutukseksi tai -hankinnaksi ei voida asettaa mitään muita edellytyksiä. Kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan mukaisen vapautuksen saamiseksi luovuttajaa ei siis voida edellyttää esittämään todisteita kyseisten tavaroiden yhteisöhankinnan verottamisesta.
- 56 Tällaista ilmoitusta ei lisäksi voida pitää yksinään ratkaisevana todisteena hankkijan asemasta verovelvollisena, ja sitä voidaan enintään pitää tätä välillisesti osoittavana seikkana (ks. analogisesti em. asia Teleos ym., tuomion 71 kohta ja asia C-184/05, Twoh International, tuomio 27.9.2007, Kok., s. I-7897, 37 kohta).
- 57 Näin ollen myöskään se, esittääkö luovuttaja kyseisen ilmoituksen, ei voi muuttaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kysymyksen annettavaa vastausta.
- 58 Edellä esitetyn perusteella kysymyksiin on siis vastattava, että kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä sille, että jäsenvaltion veroviranomaiset asettavat yhteisöluovutuksen arvonlisäverosta vapauttamisen edellytykseksi sen, että luovuttaja toimittaa hankkijan arvonlisäverotunnisteen, kunhan kyseistä vapautusta ei kieltäydytä myöntämästä pelkästään sillä perusteella, ettei tätä velvollisuutta ole noudatettu, jos luovuttaja ei vilpittömästi voi toteutettuaan kaikki toimenpiteet, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää, toimittaa kyseistä tunnistetta ja jos hän toimittaa toisaalta tietoja, joilla voidaan riittävällä tavalla osoittaa, että hankkija on verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan kyseessä olevassa liiketoimessa.

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 (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 12.10.1998 annetulla neuvoston direktiivillä 98/80/EY, 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä sille, että jäsenvaltion veroviranomaiset asettavat yhteisöluovutuksen arvonlisäverosta vapauttamisen edellytykseksi sen, että luovuttaja toimittaa hankkijan arvonlisäverotunnisteen, kunhan kyseistä vapautusta ei kieltäydytä myöntämästä pelkästään sillä perusteella, ettei tätä velvollisuutta ole noudatettu, jos luovuttaja ei vilpittömästi voi toteutettuaan kaikki toimenpiteet, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää, toimittaa kyseistä tunnistetta ja jos hän toimittaa toisaalta tietoja, joilla voidaan riittäväällä tavalla osoittaa, että hankkija on verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan kyseessä olevassa liiketoimessa.

Allekirjoitukset