



# Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS  
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE  
6 päivänä huhtikuuta 2016<sup>1</sup>

**Asia C-24/15**

**Josef Plöckl**  
**vastaan**  
**Finanzamt Schrobenhausen**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Finanzgericht München (Münchenin verotuomioistuin, Saksa))

Ennakkoratkaisupyyntö — Verotus — Arvonlisävero — Kuudes direktiivi — 28 c artiklan A kohdan a ja d alakohta — Yhteisön sisäinen siirto — Verovapautus — Alkuperäjäsenvaltion mahdollisuus evätä verovapautus sen perusteella, ettei ole toimitettu määräjäsenvaltion myöntämää arvonlisäverotunnistetta

## I Johdanto

1. Finanzgericht München (Münchenin verotuomioistuin, Saksa) esitti 4.12.2014 tekemällään ja unionin tuomioistuimeen 21.1.2015 saapuneella välipäätöksellä ennakkoratkaisukysymyksen 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 muutettuna 12.12.2005 annetulla neuvoston direktiivillä 2005/92/EY (EUVL L 345, s. 19) (jäljempänä kuudes direktiivi), 22 artiklan 8 kohdan sekä 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan ja d alakohdan tulkinnasta.

2. Kysymys on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Josef Plöckl ja Finanzamt Schrobenhausen (Schrobenhausenin verotoimisto) ja jossa on kyse siitä, että jälkimmäinen on kieltäytynyt vapauttamasta arvonlisäverosta Plöcklin suorittamaa yrityksensä liikeomaisuuteen kuuluvan henkilöauton siirtoa Saksan liittotasavallan alueelta Espanjan kuningaskunnan alueelle sillä perusteella, ettei Plöckl ollut ilmoittanut sille viimeksi mainitun valtion myöntämää arvonlisäverotunnistetta.

## II Asiaa koskevat oikeussäännöt

### A Unionin oikeus

3. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 411 artiklassa säädetään kuudennen direktiivin kumoamisesta.

<sup>1</sup> — Alkuperäinen kieli: ranska.

4. Direktiivin 2006/112 413 artiklan mukaan se tulee voimaan 1.1.2007. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista tosiseikkoja koskevista tiedoista kuitenkin ilmenee, että pääasiassa kyseessä oleva liiketoimi eli se, että Plöckl siirsi yrityksensä liikeomaisuuteen kuuluvan henkilöauton Saksasta Espanjaan, tapahtui 20.10.2006. Direktiivi 2006/112 ei siis ollut vielä tullut voimaan pääasian merkityksellisten tosiseikkojen tapahtuma-aikaan.

5. Edellä sanotusta seuraa, että pääasiassa on sovellettava kuudennen direktiivin säännöksiä.

6. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa määritellään käsite ”tavaroiden luovutus” aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirroksi.

7. Kuudennen direktiivin 22 artiklassa, sellaisena kuin se ilmenee saman direktiivin 28 h artiklasta, säädetään useista veronmaksuvelvollisille kuuluvista velvoitteista, jotka koskevat erityisesti veroilmoitusten jättöä, kirjanpitoa, laskutusta, arvonlisäveron maksamista sekä yhteenvetoilmoituksen toimittamista.

8. Kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdan, sellaisena kuin se ilmenee saman direktiivin 28 h artiklasta, nojalla:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista [arvonlisä]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 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. [Arvonlisä]veroa 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 [arvonlisä]verovapautusta eikä 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisessa virkkeessä tai 28 b artiklan B kohdan 1 alakohdassa tarkoitettuja säännöksiä.

--

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

--

5. Korvausta vastaan suoritettaviin toimituksiin rinnastetaan:

b) verovelvollisen suorittama yrityksensä tavarahan siirtäminen toiseen jäsenvaltioon.

Toiseen jäsenvaltioon siirrettynä on pidettävä aineellista omaisuutta, jonka verovelvollinen tai joku muu tämän lukuun lähettää tai kuljettaa yhteisön alueella 3 artiklassa tarkoitettun alueen ulkopuolelle, tämän yrityksen muita tarpeita kuin seuraavia liiketoimia varten:

--

6. Tavaroiden vastikkeelliseen yhteisöhankintaan on rinnastettava verovelvollisen suorittama tavarankäyttö yrityksensä tarkoituksiin, jos verovelvollinen tai joku muu tämän lukuun lähettää tai kuljettaa tavarankäytön toisesta jäsenvaltiosta, jonka alueella verovelvollinen on yrityksensä toimintaa harjoittaessaan tuottanut tavarankäytön, ottanut sen talteen, valmistanut, ostanut tai tuonut sen maahan taikka hankkinut sen 1 kohdan mukaisesti.”

10. Kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a ja d alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

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

--

d) sellaiset 28 a artiklan 5 kohdan b alakohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutukset, joihin sovellettaisiin edellä säädettyjä vapautuksia, jos luovutukset suoritettaisiin toisen verovelvollisen lukuun.”

11. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee myös hallinnollisesta yhteistyöstä arvonnäköverotuksen alalla ja asetuksen (ETY) N:o 218/92 kumoamisesta 7.10.2003 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1798/2003 (EUVL L 264, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 26.4.2004 annetulla neuvoston asetuksella (EY) N:o 885/2004 (EUVL L 168, s. 1; jäljempänä asetus N:o 1798/2003).

12. Asetuksen N:o 1798/2003 17 artiklassa, joka sisältyy IV lukuun, jonka otsikkona on ”Tietojenvaihto ilman edeltävää pyyntöä”, säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta V ja VI luvun säännösten soveltamista kunkin jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen on ilmoitettava automaattisella tai järjestelmänmukaisella automaattisella tietojenvaihdolla minkä tahansa toisen jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle 1 artiklassa tarkoitettujen tietojen seuraavissa tilanteissa, joissa:

- 1) verotuksen katsotaan tapahtuvan määräjäsenvaltiossa ja tarkastusjärjestelmän tehokasta toimintaa varten tarvitaan alkuperäjäsenvaltion toimittamia tietoja;
- 2) jäsenvaltiolla on syytä uskoa, että toisessa jäsenvaltiossa on tapahtunut tai on todennäköisesti tapahtunut arvonnäköverolainsäädännön rikkominen;
- 3) toisessa jäsenvaltiossa on verotulojen menetyksen vaara.”

13. Asetuksen 1798/2003 V luvun otsikkona on ”Eriyisesti yhteisöliiketoimiin liittyvien tietojen tallennus ja vaihto”. Tähän lukuun sisältyvän 22 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Kunkin jäsenvaltion on ylläpidettävä vastaanottamiensa tietojen säilyttämistä ja käsittelyä varten sähköistä tietokantaa [kuudennen direktiivin] 22 artiklan 6 kohdan b alakohdan mukaisesti, sellaisena kuin se on muutettuna 28 h artiklalla.

--”

14. Asetuksen 1798/2003 23 ja 24 artiklalla säännellään 22 artiklan mukaisesti säilytettyjen tietojen automaattista ilmoittamista koskevia järjestelyjä; tiedot koskevat arvonlisäverotunnisteita kussakin jäsenvaltiossa sekä tavaroiden yhteisöluovutusten kokonaisarvoa arvonlisäverotunnisteen kahden haltijan välillä.

#### B Saksan oikeus

15. Saksan liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG), sellaisena kuin se oli voimassa riidanalaisena vuonna, 3 §:n 1a momentin ensimmäisen virkkeen mukaan ”vastikkeelliseen luovutukseen” rinnastetaan se, kun elinkeinonharjoittaja siirtää yrityksensä tavaran Saksasta muualle yhteisön alueelle omaan käyttöönsä, lukuun ottamatta vain väliaikaista käyttöä, myös silloin kun elinkeinonharjoittaja on tuonut tavaran Saksaan. Mainitun säännöksen toisen virkkeen mukaan elinkeinonharjoittajan katsotaan olevan luovuttaja.

16. UStG:n 4 §:n 1 momentin b kohdan mukaan yhteisöluovutukset on vapautettu verosta.

17. UStG:n 6a §:ssä yhteisöluovutus määritellään muun muassa seuraavasti:

”\_ \_

(2) -- yhteisöluovutuksena pidetään myös luovutukseen rinnastettavaa tavaran siirtoa --.

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

18. Liikevaihtoverolain täytäntöönpanoasetuksen (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung), sellaisena kuin se oli voimassa riidanalaisena vuonna, 17c §:ssä luovuttajalle asetetaan seuraavat velvoitteet:

”(1) Elinkeinonharjoittajan, johon tätä asetusta sovelletaan, on yhteisöluovutusten osalta (UStG:n 6a §:n 1 ja 2 momentti) näytettävä kirjanpitoasiakirjojen avulla toteen, että verovapautuksen edellytykset täyttyvät, myös ilmoittamalla ostajan liikevaihtoverotunnisteen. Näiden edellytysten täyttymisen on käytävä selvästi ilmi kirjanpidosta, josta asia on voitava helposti tarkistaa.

--

(3) Luovutukseen rinnastettavissa siirroissa (UStG:n 6a §:n 2 momentti) elinkeinonharjoittajan on ilmoitettava seuraavat tiedot:

--

2. toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan yrityksen osan osoite ja liikevaihtoverotunniste;

--”

#### III Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

19. Plöckl hankki vuonna 2006 uuden ajoneuvon ja kirjasi sen yhdenmiehenyrityksensä ”HD Equipment” liikeomaisuuteen. Hän lähetti ajoneuvon 20.10.2006 espanjalaiselle autojen jälleenmyyjälle Espanjassa myyntiä varten. HD Equipment -yhtiö myi 11.7.2007 ajoneuvon espanjalaiselle D SL -nimiselle yritykselle (jäljempänä D).

20. Arvonlisäveroveroilmoituksissaan Plöckl ei ilmoittanut yhtään näihin liiketoimiin perustuvaa summaa vuodelta 2006 vaan ilmoitti verottomasta yhteisöluovutuksesta vuoden 2007 osalta. Kirjanpitoonsa hän merkitsi, että ajoneuvo oli lähetetty Espanjaan 20.10.2006 (tämä oli todistettu CMR-rahtikirjalla) ja myyty siellä D:lle vuonna 2007 (tämä oli todistettu 11.7.2007 päivätyllä laskulla). Plöckl ei ilmoittanut yritykselleen Espanjassa myönnettyä arvonlisäverotunnistetta eikä tehnyt veroilmoitusta liikevaihdostaan Espanjassa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista asiakirjoista ilmenee, että Plöcklin toimittamassa laskussa mainitaan D:n arvonlisäverotunniste.

21. Schrobenhausenin verotoimisto katsoi verotarkastuksessa, etteivät yhteisöluovutukseen perustuvat verosta vapauttamisen edellytykset olleet täyttyneet vuonna 2007, ja teki vuoden 2007 arvonlisäverotusta koskevan oikaisevan verotuspäätöksen. Finanzgericht Münchenissä (Münchenin verotuomioistuin) myöhemmin vireille pannussa menettelyssä tämä tuomioistuin huomautti, että ajoneuvo oli Espanjassa jo vuonna 2007, minkä johdosta Schrobenhausenin verotoimisto kumosi kyseisen verotuspäätöksen.

22. Schrobenhausenin verotoimisto korjasi verotuspäätöksen kumoamisen johdosta vuotta 2006 koskevaa arvonlisäverolaskelmaa, koska sen mielestä ajoneuvon siirto Espanjaan vuonna 2006 oli arvonlisäverollinen eikä sitä ollut vapautettu arvonlisäverosta. Plöckl teki päätöksestä oikaisuvaatimuksen, jonka Schrobenhausenin verotoimisto hylkäsi perusteettomana. Sen mukaan siirtoa ei ollut vapautettu arvonlisäverosta, koska Plöckl ei ollut ilmoittanut yritykselleen Espanjassa myönnettyä arvonlisäverotunnistetta eikä siten ollut esittänyt vaadittuja kirjanpidollisia todisteita. Plöckl haki muutosta kyseiseen päätökseen.

23. Saksan veroviranomaiset eivät ole informoineet Espanjan veroviranomaisia tilanteesta.

24. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan pääasian asianosaisten kesken on selvää, että veropetoksen mahdollisuus on suljettu pois.

25. Mainitun tuomioistuimen mielestä ajoneuvon siirto Espanjaan vuonna 2006 on kuudennen direktiivin 28 a artiklan 5 kohdan b alakohdan mukaan arvonlisäverollinen verovelvollisen suorittamana yrityksensä tavaran siirtona toiseen jäsenvaltioon. Sen mukaan siirron suorituspaikka on Saksassa mainitun direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisen virkkeen nojalla.

26. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin sulkee pois mahdollisuuden, että kyse olisi yhteisöluovutuksesta D:lle, koska ajoneuvon Espanjaan siirron ja sen myynnin D:lle välillä ei ollut riittävää ajallista ja aineellista yhteyttä. Se korostaa, että ajoneuvo myytiin vasta usean kuukauden kuluttua sen siirrosta ja ettei ostaja ollut vielä tiedossa siirron ajankohtana.

27. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on näin ollen selvittää, voiko Plöcklin tekemä yhteisön sisäinen siirto saada kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan d alakohdassa tarkoitettun verovapautuksen etenkin kun otetaan huomioon, ettei tämä ole mahdollisesti toteuttanut kaikkia häneltä kohtuudella vaadittuja toimenpiteitä Espanjan viranomaisten myöntämän arvonlisäverotunnisteen ilmoittamiseksi.

28. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on taipuvainen ajattelemaan, että edellä kuvaillun kaltaisissa olosuhteissa tehty yhteisön sisäinen siirto on vapautettava arvonlisäverosta.

29. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan d alakohdan mukaan verosta on vapautettava sellaiset yhteisön sisäiset siirrot, joihin sovellettaisiin saman direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdassa tarkoitettua verovapautusta, ”jos siirrot suoritettaisiin toisen verovelvollisen lukuun”.

30. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että jos pääasiassa kyseessä oleva yhteisön sisäinen siirto olisi tehty toisen verovelvollisen lukuun, se todellakin täyttäisi kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdassa tarkoitettua verovapautuksen saamisen edellytykset. Verovelvollinen Plöckl lähetti näet ajoneuvon Saksasta Espanjaan jatkaakseen siellä sen käyttöä elinkeinonharjoittajana.

31. Mainittu tuomioistuin lisää, että mahdollisia veropetoksia lukuun ottamatta jäsenvaltiot eivät voi asettaa muita edellytyksiä kuin niitä, joista säädetään kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdassa, etenkin tavaroiden vastaavan yhteisöhankinnan verotukselle. Se mainitsee tässä yhteydessä tuomion Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 70 kohta) ja tuomion VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 30 ja 55 kohta).

32. Edelleen saman tuomioistuimen mukaan pääasiassa ei ole vartenotettavia todisteita veropetoksen olemassaolosta. Plöckl on vain ilmeisesti katsonut virheellisesti, että ajoneuvon siirto ja sen myöhempi myynti D:lle merkitsevät yhdessä verotonta yhteisöluovutusta, mikä käy ilmi hänen arvonlisäveroilmoituksistaan ja kirjanpidostaan. Plöcklin olisi tosin pitänyt ilmoittaa Saksassa verovapaasta yhteisön sisäisestä siirrosta sekä yhteisöhankinnasta (kuudennen direktiivin 28 a artiklan 6 kohta), joka on veronalaista Espanjassa (mainitun direktiivin 28 b artiklan A kohdan 1 alakohta) ja jota olisi pitänyt seurata Espanjassa veronalainen tavaroiden luovutus D:lle. Se, ettei yhteisöhankintaa verotettu Espanjassa, ei kuitenkaan voi merkitä veropetosta, koska Plöcklillä olisi ollut oikeus vähentää tämän yhteisöhankinnan perusteella maksettava arvonlisävero.

33. Juuri tässä yhteydessä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo veroviranomaisten mahdollisuutta evätä verovapautus, kun verovelvollinen ei ole ilmoittanut asiakkaansa arvonlisäverotunnistetta (tai toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaa yrityksensä osaa, jos on kyse yhteisön sisäisestä siirrosta).

34. Tähän kysymykseen annettava vastaus riippuu suureksi osaksi siitä, miten tuomiota VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) tulkitaan yhteisön sisäisen siirron yhteydessä. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan mainitun tuomion 44, 46 ja 51 kohdasta voidaan päätellä, että vapautus arvonlisäverosta on myönnettävä, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvollinen olisi laiminlyönyt joitakin muotovaatimuksia. Asia olisi toisin vain siinä tapauksessa, että muotovaatimusten noudattamatta jättäminen estäisi varman näytön esittämisen siitä, että aineelliset vaatimukset on täytetty. Arvonlisäverotunnisteseen liittyvällä muotovaatimuksella ei siten voida kyseenalaistaa oikeutta arvonlisäverovapautukseen silloin, kun aineelliset edellytykset täyttyvät, kuten on tässä pääasiassa.

35. Finanzgericht München (Münchenin verotuomioistuin) päätti edellä esitettyjen seikkojen perusteella lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Sallitaanko [kuudennen direktiivin] 22 artiklan 8 kohdassa ja 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa ja d alakohdassa jäsenvaltioiden evätä yhteisöluovutuksen (tässä: yhteisön sisäisen siirron) vapauttaminen verosta, jos luovuttaja ei ole toteuttanut kaikkia toimenpiteitä, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää [arvonlisä]verotunnisteen merkintää koskevien muotovaatimusten täyttämiseksi, mutta jos veropetoksesta ei ole konkreettisia todisteita, kun tavara on siirretty toiseen jäsenvaltioon ja myös muut verosta vapauttamisen edellytykset täyttyvät?”

#### **IV Menettely unionin tuomioistuimessa**

36. Ennakkoratkaisupyynnö kirjattiin saapuneeksi unionin tuomioistuimeen 21.1.2015.

37. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Schrobenhausenin verotoimisto, Kreikan ja Portugalin hallitukset sekä Euroopan komissio.

38. Schrobenhausenin verotoimiston edustajat, Saksan hallitus ja komissio esittivät suulliset huomautuksensa 20.1.2016 pidetyssä istunnossa.

## V Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

39. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohtaa sekä 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäistä alakohtaa ja d alakohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että alkuperäjäsenvaltion veroviranomaiset epäävät yhteisön sisäisen siirron verovapautuksen sillä perusteella, ettei verovelvollinen ole ilmoittanut määräjäsenvaltion myöntämää arvonlisäverotunnistetta, kun veropetoksen olemassaolosta ei ole yhtään varteenotettavaa todistetta, tavara on siirretty toiseen jäsenvaltioon ja myös muut verosta vapauttamisen edellytykset täyttyvät.

40. Yhteisön sisäisessä siirrossa verovelvollinen siirtää yrityksensä aineellista omaisuutta jäsenvaltion alueelta toisen jäsenvaltion alueelle yrityksensä tarpeita varten.

41. Tämäntyyppinen liiketoimi on lähtökohtaisesti veroton alkuperäjäsenvaltiossa ja arvonlisäverollinen määräjäsenvaltiossa arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisesti. Käsiteltävässä pääasiassa on kyse siitä, että alkuperäjäsenvaltio (tässä tapauksessa Saksan liittotasavalta) on kieltäytynyt myöntämästä verovapautusta sillä perusteella, ettei verovelvollinen ole ilmoittanut tämän jäsenvaltion veroviranomaisille määräjäsenvaltion (tässä tapauksessa Espanjan kuningaskunta) myöntämää arvonlisäverotunnistetta.

42. Haluan tuoda esiin kolme toteamusta, joita ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on tehnyt tosiseikoista. Ensinnäkin tämä tuomioistuin katsoo, ettei veropetoksesta ole olemassa varteenotettavaa todistetta. Toiseksi se lisää, että kaikki verovapautuksen saamiseksi edellytetyt vaatimukset täyttyvät lukuun ottamatta velvollisuutta ilmoittaa määräjäsenvaltion myöntämä arvonlisäverotunniste. Kolmanneksi sama tuomioistuin tarkentaa, ettei arvonlisäverotunnisteen ilmoittamisella olisi voitu selventää asiaan liittyviä tosiseikkoja, koska nämä olivat jo tiedossa. Vastaan ennakkoratkaisukysymykseen juuri näiden kolmen toteamuksen perusteella.

### A Yhteisön sisäisiin siirtoihin sovellettava järjestelmä

43. Yhteisön sisäisten siirtojen järjestelmä perustettiin siinä yhteydessä, kun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388 muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1) otettiin käyttöön ”jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestely”.

44. Yhteisön sisäinen siirto rinnastetaan mainitussa siirtymäjärjestelyssä yhtäältä tavaroiden luovutukseen, ja se on veroton alkuperäjäsenvaltiossa, ja toisaalta määräjäsenvaltiossa arvonlisäverolliseen yhteisöhankintaan. Tällainen yhteisön sisäisten siirtojen kohtelu vastaa jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelyn tavoitetta verotulojen siirtämisestä siihen jäsenvaltioon, jossa luovutettujen tavaroiden lopullinen kulutus toteutuu.<sup>2</sup>

2 — Tuomio Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, 22 kohta); tuomio R. (C-285/09, EU:C:2010:742, 37 ja 38 kohta) ja tuomio VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 27 ja 28 kohta).

1. Yhteisön sisäisen siirron rinnastus alkuperäjäsenvaltiossa vastikkeellisesti tehtyyn tavaroiden luovutukseen

45. Yhteisön sisäinen siirto ei kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa vahvistetun määritelmän perusteella ole sama asia kuin tavaroiden luovutus. Tämän säännöksen mukaan tavaroiden luovutus edellyttää näet aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Yhteisön sisäisessä siirrossa verovelvollisella säilyy kuitenkin omistajalle kuuluva määräämisvalta kyseessä olevaan omaisuuteen, joka vain siirretään hänen yrityksensä siihen osaan, joka sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa.

46. Tämän näkökohdan perusteella yhteisön sisäiset siirrot voidaan erottaa ”tavanomaisista” yhteisöluovutuksista. Jos aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluva määräämisvalta siirretään toiselle verovelvolliselle (tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen), joka toimii verovelvollisena toisessa jäsenvaltiossa, liiketoimea on pidettävä ”tavanomaisena” yhteisöluovutuksena. Jos sitä vastoin määräämisvaltaa ei siirretä vaan omaisuus pysyy asianomaisen verovelvollisen yrityksen nimissä, liiketoimissa on kyse yhteisön sisäisestä siirrosta.

47. Yhdyn täten ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen arviointiin, jonka mukaan Plöcklin liiketoimia on pidettävä yhteisön sisäisenä siirtona (joka toteutettiin ajoneuvon lähettämisenä Espanjaan), jota seurasi tavaran luovutus D:lle (joka toteutettiin ajoneuvon myyntinä), eikä ”tavanomaisena” yhteisöluovutuksena D:lle. Yhteisöluovutuksena pitäminen edellyttää näet mielestäni, että ostajan henkilöllisyys tiedetään siinä vaiheessa, kun tavara kuljetetaan tai lähetetään toiseen jäsenvaltioon, ja näin ei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteamusten mukaan ollut pääasiassa.<sup>3</sup>

48. Edellä esitetystä seuraa, että yksistään kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa vahvistetun määritelmän perusteella yhteisön sisäisestä siirrosta ei pidä kantaa arvonlisäveroa.

49. Yhteisön sisäinen siirto kuitenkin rinnastetaan kuudennen direktiivin 28 a artiklan 5 kohdan b alakohdassa vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen.

50. Rinnastuksen käytöllä on eräs merkittävä seuraus käytännössä. Yhteisön sisäisestä siirrosta voidaan näet kantaa arvonlisäveroa ainoastaan silloin, kun kaikki kuudennen direktiivin 28 a artiklan 5 kohdan b alakohdassa säädetyt rinnastusta koskevat edellytykset täyttyvät. Mainitusta säännöksestä ilmenevät viisi rinnastusta koskevaa edellytystä ovat seuraavat:

- verovelvollinen tai joku muu tämän lukuun tekee siirron
- siirron kohteena on oltava verovelvollisen yrityksen aineellinen omaisuus
- tavara on lähetettävä tai siirrettävä mainitun direktiivin 3 artiklassa tarkoitetun alueen ulkopuolelle mutta unionin alueella (toisin sanoen jäsenvaltion alueelta toisen jäsenvaltion alueelle)
- tavara on siirrettävä yrityksen tarpeita varten, ja
- tavaraa ei siirretä mainitussa säännöksessä lueteltuja liiketoimia varten.<sup>4</sup>

3 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 26 kohta.

4 — Tässä pääasiassa on selvää, että Plöcklin tekemä siirto täyttää viimeksi mainitun edellytyksen, joten mainitussa säännöksessä lueteltuja liiketoimia ei ole tarpeen tutkia.



51. Lisään vielä, että todistustaakan jakoa koskevien perinteisten sääntöjen mukaan veroviranomaisten tehtävänä on ennen veron kantoa yhteisön sisäisestä siirrosta näyttää toteen, että edellä mainitut rinnastusta koskevat edellytykset täyttyvät. Tätä veroviranomaisille kuuluvaa tehtävää tosin helpottavat verovelvollisille asetetut ilmoitusvelvoitteet,<sup>5</sup> mutta mainitut viranomaiset eivät kuitenkaan voi kantaa arvonlisäveroa yhteisön sisäisestä siirrosta näyttämättä toteen, että kaikki rinnastusta koskevat edellytykset täyttyvät.

52. Tavaroiden luovutukseen rinnastettavan yhteisön sisäisen siirron paikkaan on sovellettava säännöksiä, joilla säännellään tavaroiden luovutuspaikkaa. Kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan tavaroiden luovutukseen ”rinnastettavan” yhteisön sisäisen siirron paikan on katsottava sijaitsevan sen jäsenvaltion alueella, jossa tavara on lähettämisen tai kuljetuksen alkaessa, toisin sanoen Saksan liittotasavallassa tässä pääasiassa.

## 2. Sisäisen siirron vapauttaminen arvonlisäverosta alkuperäjäsenvaltiossa

53. Kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan d alakohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta saman direktiivin 28 a artiklan 5 kohdan b alakohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutukset, ”joihin sovellettaisiin edellä säädettyjä vapautuksia, jos luovutukset suoritettaisiin toisen verovelvollisen lukuun”.

54. Loogisesti on perusteltua pohtia tämän säännöksen – jolla laajennetaan kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a–c alakohdassa säädettyjen vapautusten soveltamisalaa – tarkoitusta. Voidaan näet kysyä, eikö kuudennen direktiivin 28 a artiklan 5 kohdan b alakohdassa tarkoitettu rinnastus riitä siihen, että yhteisön sisäiset siirrot voidaan sisällyttää näiden vapautusten soveltamisalaan.

55. Tämä soveltamisalan laajentamista koskeva säännös oli mielestäni tarpeen sen vuoksi, että kussakin säännöksessä mainitaan nimenomaisesti erikseen kaksi henkilöä eli myyjä ja ostaja. Koska yhteisön sisäisessä siirrosta on määritelmänsä mukaan osallisena vain yksi henkilö, säännösten soveltamisala oli ulotettava yhteisön sisäisiin siirtoihin, joihin niitä sovellettaisiin, jos siirrot tehtäisiin ”toisen verovelvollisen lukuun”.

56. Vielä on tarkasteltava aineellisia vaatimuksia, jotka on täytettävä, jotta yhteisön sisäiseen siirtoon voitaisiin soveltaa kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan d alakohdassa säädettyä verovapautusta. Nämä aineelliset vaatimukset vaihtelevat liiketoimen kohteena olevien tavaroiden mukaan: näitä voivat olla uudet kulkuneuvot, valmisteverolliset tuotteet tai muut tavarat, joihin viitataan kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan b, c ja a alakohdassa.

57. Ennakkoratkaisukysymyksen sanamuodon perusteella ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohtaa – toisin sanoen säännöstä, jolla säädetään muiden tavaroiden verovapautuksista – merkityksellisenä pääasiassa. Tämä valinta merkitsee, ettei Plöcklin siirtämä ajoneuvo ole mainitun direktiivin 28 a artiklan 2 kohdassa ja 28 c artiklan A kohdan b alakohdassa tarkoitettu ”uusi kulkuneuvo”; tämän selvittäminen kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

58. Näin ollen on yksilöitävä kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a ja d alakohdassa säädetyn verovapautuksen saamisen aineelliset edellytykset.

59. Yhtäältä on niin, että kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan d alakohdan mukaan asianomaisen liiketoimen on oltava saman direktiivin 28 a artiklan 5 kohdan b alakohdassa tarkoitettu yhteisön sisäinen siirto. Liiketoimen on siten täytettävä tämän ratkaisuehdotuksen 50 kohdassa mainitut viisi rinnastusta koskevaa edellytystä.

5 — Ks. erityisesti kuudennen direktiivin 22 artiklan 4 kohta, sellaisena kuin se ilmenee saman direktiivin 28 h artiklasta.

60. Toisaalta saman direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa asetetut aineelliset vaatimukset ovat seuraavat:

- tavarat on lähetettävä tai kuljetettava myyjän tai ostajan toimesta tai näiden lukuun 3 artiklassa tarkoitetun alueen ulkopuolelle mutta unionin alueella (toisin sanoen jäsenvaltion alueelta toisen jäsenvaltion alueelle), ja
- luovutus on tehtävä toiselle verovelvolliselle tai ei-verovelvolliselle oikeushenkilölle, joka toimii tässä ominaisuudessaan muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.

61. Tämän ratkaisuehdotuksen 50 kohdassa lueteltujen viiden rinnastusta koskevan edellytyksen täytyminen merkitsee mielestäni välttämättä, että kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa vaaditut aineelliset vaatimukset täyttyvät. Erityisesti tavarann siirtäminen ”yrityksen tarpeita varten” merkitsee, että siirto on tehty verovelvolliselle, joka ”toimii tässä ominaisuudessa”.<sup>6</sup>

62. Näin ollen kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdassa asetettu ainoa ylimääräinen aineellinen vaatimus sisältyy mainitun säännöksen toisessa alakohdassa määriteltyihin tapauksiin, joissa verovapautusta ei sovelleta. Unionin tuomioistuimelle toimitetun asiakirja-aineiston yksikään tieto ei kuitenkaan viittaa siihen, että jokin näistä verovapautuksen ulkopuolelle jättämisestä koskevista tilanteista koskisi Plöckliä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuim ei sitä paitsi ole maininnut tätä säännöstä unionin tuomioistuimelle esittämässään ennakkoratkaisukysymyksessä.

63. Edellä esitetystä seuraa, että niillä aineellisilla vaatimuksilla, jotka Plöcklin on täytettävä pääasiassa saadakseen kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a ja d alakohdassa säädetyn verovapautuksen, on saman direktiivin 28 a artiklan 5 kohdan b alakohdassa tarkoitettujen rinnastamista koskevien edellytysten soveltamisalaa vastaava soveltamisala, sellaisina kuin nämä määritellään tämän ratkaisuehdotuksen 50 kohdassa. Tämä näkökohta on erityisen tärkeä sen vastauksen kannalta, jota aion ehdottaa unionin tuomioistuimelle.<sup>7</sup>

3. Yhteisön sisäisen siirron rinnastus määrjäjäsenvaltiossa vastikkeellisesti tehtyyn yhteisöhankintaan

64. Kuudennen direktiivin 28 a artiklan 3 kohdassa tavarann yhteisöhankinta määritellään omistajalle kuuluvan määräämisvallan saamiseksi irtaimen aineelliseen omaisuuteen, joka lähetetään tai kuljetetaan muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon.

65. Yhteisön sisäinen siirto ei voi mainitun määritelmän valossa tarkoittaa yhteisöhankintaa tavarann määrjäjäsenvaltiossa, koska se ei aiheuta omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa toiselle henkilölle.<sup>8</sup>

66. Yhteisön sisäiset siirrot rinnastetaan kuitenkin kuudennen direktiivin 28 a artiklan 6 kohdassa vastikkeelliseen yhteisöhankintaan.

6 — Oikeuskäytännön mukaan verovelvollinen toimii tässä ominaisuudessaan tehdessään liiketoimia verollisen toimintansa piirissä. Ks. vastaavasti tuomio VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 49 kohta).

7 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 100–103 kohta.

8 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 45 ja 46 kohta.

67. Yhteisöhankintaan rinnastettavan yhteisön sisäisen siirron paikkaan on sovellettava säännöksiä, joilla säännellään yhteisöhankintojen paikkaa. Kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdan 1 alakohdan mukaan yhteisöhankintaan ”rinnastettavan” yhteisön sisäisen siirron paikan on katsottava sijaitsevan sen jäsenvaltion alueella, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle, toisin sanoen Espanjan kuningaskunnassa tässä pääasiassa.

*B Velvollisuus ilmoittaa määräjäsenvaltion myöntämä arvonlisäverotunniste on muotovaatimus, jota edellytetään yhteisön sisäisten siirtojen vapauttamiseksi verosta*

68. Pääasiassa on kyse siitä, että Schrobenhausenin verotoimisto on kieltäytynyt vapauttamasta arvonlisäverosta Plöcklin suorittamaa henkilöauton siirtoa Saksasta Espanjaan sillä perusteella, ettei tämä ollut ilmoittanut sille Espanjassa myönnettyä arvonlisäverotunnistetta.

69. Schrobenhausenin verotoimisto, Saksan hallitus ja komissio korostivat asianosaisten kuulemiseksi järjestetyssä istunnossa määräjäsenvaltion myöntämän arvonlisäverotunnisteen ilmoittamisella täytettävän tehtävän merkitystä yhteisön sisäisten liiketoimien valvonnan kannalta. Näiden liiketoimien suuren määrän vuoksi olisi käytännössä mahdotonta valvoa kutakin liiketoimea erikseen. Jäsenvaltioiden veroviranomaiset valvovat siten näitä liiketoimia automatisoidusti, mikä ei olisi mahdollista, jos verovelvollisilla ei olisi velvollisuutta ilmoittaa määräjäsenvaltiossa olevan vastaanottajan arvonlisäverotunnistetta.

70. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ja Portugalin hallitus ovat ottaneet esille myös asetuksella N:o 1798/2003 perustetun järjestelmän. Mainitun asetuksen 17 artiklassa säädetään veroviranomaisten automaattisesta tietojenvaihdosta kolmessa tilanteessa, toisin sanoen silloin, kun verotuksen katsotaan tapahtuvan määräjäsenvaltiossa ja tarkastusjärjestelmän tehokasta toimintaa varten tarvitaan alkuperäjäsenvaltion toimittamia tietoja; kun jäsenvaltiolla on syytä uskoa, että toisessa jäsenvaltiossa on tapahtunut tai on todennäköisesti tapahtunut arvonlisäverolainsäädännön rikkominen, ja kun toisessa jäsenvaltiossa on verotulojen menetyksen vaara.

71. Asetuksen N:o 1798/2003 22–24 artiklalla otetaan lisäksi käyttöön yhteisön sisäisiin liiketoimiin liittyvien tietojen elektroninen tallennus ja automaattinen tietojenvaihto yhteisön sisäisten liiketoimien yhteydessä; tiedot koskevat kunkin jäsenvaltion arvonlisäverotunnisteita sekä tavaroiden yhteisöluovutusten kokonaisarvoa arvonlisäverotunnisteen kahden haltijan välillä.

72. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ei liitetä aineellisten vaatimusten laiminlyönnille samoja seurauksia kuin muotovaatimusten laiminlyönnille,<sup>9</sup> minkä vuoksi on tarpeen selvittää, onko määräjäsenvaltion myöntämän arvonlisäverotunnisteen ilmoittamista koskeva velvollisuus riidanalaisen verovapautuksen saamiseksi asetettu muotovaatimus vai aineellinen vaatimus.

73. Schrobenhausenin verotoimisto sekä Saksan ja Portugalin hallitukset tähdensivät kirjallisissa ja suullisissa huomautuksissaan, että mainittua velvollisuutta olisi muotovaatimuksen sijasta pidettävä ”aineellisena” vaatimuksena, ”aineellisen vaatimuksen tapaisena” vaatimuksena tai ”muotovaatimuksena, jolla on aineellisia vaikutuksia”.

74. Mainittua velvollisuutta on kuitenkin mielestäni pidettävä ”muotovaatimuksena” syistä, jotka esitän seuraavaksi.

9 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 79–103 kohta.

75. Ensinnäkin menetelmässä, jota unionin tuomioistuin on soveltanut yksilöidessään arvonlisäverosta vapauttamista tai sen vähentämistä koskevan oikeuden saamisen aineelliset vaatimukset, tutkitaan kuudennen direktiivin sen säännöksen sanamuotoa, jolla säädetään vaaditusta oikeudesta.<sup>10</sup>

76. Käsiteltävässä asiassa Plöcklin vaatimasta verovapautuksesta säädetään yhdessä kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a ja d alakohdassa. Velvollisuutta ilmoittaa määräjäsenvaltion myöntämä arvonlisäverotunniste ei kuitenkaan mainita kummankaan säännökseen sanamuodossa. Ne aineelliset vaatimukset, jotka voidaan yksilöidä ”tutkimalla” näiden kahden säännöksen sanamuotoa, luotellaan tämän ratkaisuehdotuksen 59 ja 60 kohdassa.

77. Toiseksi unionin tuomioistuin on aina pitänyt arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisvelvollisuutta<sup>11</sup> ja arvonlisäverotunnisteen ilmoittamisvelvollisuutta<sup>12</sup> muotovaatimuksina sekä vähennysoikeuden että yhteisöluovutusten verovapautuksen osalta. Tietääkseni ei ole mitään syytä luopua tästä oikeuskäytännöstä yhteisön sisäisten siirtojen verovapautuksen yhteydessä.

78. Edellä esitetystä seuraa, että jättäessään ilmoittamatta Schrobenhausenin verotoimistolle Espanjassa myönnetyn arvonlisäverotunnisteen Plöckl on laiminlyönyt muotovaatimusta, jonka Saksan lainsäätäjä on asettanut yhteisön sisäisten siirtojen verovapautuksen saamiselle. Seuraavaksi on aiheellista selvittää, mitä seurauksia tällaisen muotovaatimuksen laiminlyönnillä on unionin tuomioistuimen vahvistamien periaatteiden valossa.

#### *C Arvonlisäveroa koskevien muotovaatimusten laiminlyöntiä koskeva oikeuskäytäntö*

79. Voivatko alkuperäjäsenvaltion veroviranomaiset evätä kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a ja d alakohdassa tarkoitettua yhteisön sisäisten siirtojen verovapautuksen sillä perusteella, että on laiminlyöty muotovaatimusta, kuten velvollisuutta ilmoittaa määräjäsenvaltion myöntämä arvonlisäverotunniste?

80. Arvonlisäveroa koskevaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä luonnehtii luopuminen kaavamaisesta verotuksesta. Tämä näkyy käytännössä siten, että jäsenvaltioiden veroviranomaiset ovat velvollisia myöntämään oikeuden, jos kaikki aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka joitakin muotovaatimuksia olisi laiminlyöty.<sup>13</sup>

81. Kaavamaisesta verotuksesta luopumiseen on kuitenkin kaksi poikkeusta. Ensinnäkin tarkoituksellisesti arvonlisäveropetokseen osallistunut verovelvollinen ei voi vedota tähän periaatteeseen.<sup>14</sup> Toiseksi verovelvollinen ei voi vedota siihen välttääkseen velvollisuutensa näyttää toteen aineellisten vaatimusten täyttyminen.<sup>15</sup> Esitän tuonnempana syyt, joiden perusteella katson, ettei näitä kahta poikkeusta voida soveltaa pääasian kaltaisissa olosuhteissa, joten Schrobenhausenin verotoimiston olisi pitänyt vapauttaa arvonlisäverosta Plöcklin tekemä yhteisön sisäinen siirto.

10 — Ks. yhteisöluovutusten verovapautusten osalta tuomio Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 27 ja 28 kohta); tuomio Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, 30 kohta); tuomio Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, 23 kohta); tuomio VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 29 ja 30 kohta) sekä tuomio Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 31 kohta). Ks. vähennysoikeudesta tuomio Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, 41–43 kohta).

11 — Ks. alaviitteessä 22 mainittu oikeuskäytäntö.

12 — Ks. alaviitteessä 23 mainittu oikeuskäytäntö.

13 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 83–91 kohta.

14 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 92–95 kohta.

15 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 96–103 kohta.

82. Yritän myös tiettyjen unionin tuomioistuimelle esitettyjen kirjallisten ja suullisten huomautusten perusteella kumota mahdollisen kolmannen poikkeuksen kaavamaisesta verotuksesta luopumisen periaatteesta; tämä poikkeus on peräisin tuomiosta VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), ja sen mukaan verovapautus voidaan evätä, jos verovelvollinen ei ole toteuttanut kaikkia kohtuudella vaadittuja toimenpiteitä muotovaatimusten täyttämiseksi.<sup>16</sup>

1. Tuomiossa Collée (C-146/05, EU:C:2007:549) vahvistettu kaavamaisesta verotuksesta luopumisen periaate

83. Tuomiossa Collée (C-146/05, EU:C:2007:549), jossa oli kyse yhteisöluovutuksen verovapautuksen epäämisestä sillä perusteella, että luovutuksen kirjanpidollinen todiste oli toimitettu myöhässä, yhteisöjen tuomioistuin on katsonut kaavamaisesta verotuksesta luopumisen periaatteen perustuvan yhtäältä arvonlisäverolainsäädännössä määriteltyjen käsitteiden objektiivisuuteen ja toisaalta verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen.

84. Yhteisöjen tuomioistuimen ilmaisun mukaan ”kansallinen toimenpide, jonka perusteella oikeus yhteisöluovutuksen verovapautukseen riippuu pääasiassa muodollisten velvoitteiden noudattamisesta siten, että aineellisia vaatimuksia ei oteta huomioon eikä erityisesti tutkita sitä, onko näitä vaatimuksia noudatettu, menee pidemmälle kuin mikä on tarpeen veron asianmukaiseksi kantamiseksi”.<sup>17</sup>

85. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut lisäksi seuraavaa: ”Liiketoimia on verotettava ottamalla huomioon niiden objektiiviset ominaisuudet. Sen määrittämisen osalta, onko kyseessä oleva luovutus luonteeltaan yhteisöluovutus, yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa kuitenkin, että jos luovutus täyttää kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetyt edellytykset, kyseisestä luovutuksesta ei ole maksettava arvonlisävero”.<sup>18</sup>

86. Näin ollen ”verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että vapautus arvonlisäverosta myönnetään, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvolliset ovat laiminlyöneet tiettyjä muotovaatimuksia”.<sup>19</sup>

87. Mainittua periaatetta, jonka mukaan verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että vähennys tai vapautus arvonlisäverosta ”myönnetään, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvolliset ovat laiminlyöneet tiettyjä muotovaatimuksia” (jäljempänä kaavamaisesta verotuksesta luopumisen periaate), on sovellettu useaan otteeseen unionin tuomioistuimessa sekä vähennysoikeuden<sup>20</sup> että yhteisöluovutusten verovapautusten osalta.<sup>21</sup>

16 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 104–117 kohta.

17 — Tuomio Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, 29 kohta).

18 — Tuomio Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, 30 kohta).

19 — Tuomio Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, 31 kohta).

20 — Tuomio Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, 49–52 kohta); tuomio Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 62–65 kohta); tuomio Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, 39–45 kohta); tuomio Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, 42–51 kohta); tuomio Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, 32–37 kohta); tuomio Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, 43–49 kohta); tuomio EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, 60–63 kohta); tuomio Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, 32 ja 33 kohta); tuomio Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, 35 kohta); tuomio Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, 38–40 kohta) ja tuomio Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 58–61 kohta).

21 — Tuomio Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, 29–31 kohta); tuomio Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 59–61 kohta); tuomio VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 45 ja 46 kohta) ja tuomio Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, 35, 36 ja 43 kohta).

88. Periaatetta on sovellettu myös erilaisiin muotovaatimuksiin, kuten velvollisuuteen rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi,<sup>22</sup> velvollisuuteen ilmoittaa sopimuskumppanin arvonlisäverotunniste<sup>23</sup> tai velvollisuuksiin tehdä veroilmoitus,<sup>24</sup> laatia lasku<sup>25</sup> ja kirjanpito<sup>26</sup> kuudennen direktiivin mukaisesti.

89. Pääasiasta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut, että Plöckl täyttää määräjäsenvaltion myöntämän arvonlisäverotunnisteen ilmoittamista koskevaa velvollisuutta lukuun ottamatta kaikki vaatimukset, joita edellytetään hänen tekemänsä yhteisön sisäisen siirron vapauttamiseksi arvonlisäverosta.<sup>27</sup>

90. Koska viimeksi mainittu velvollisuus on muotovaatimus, edellä mainitusta toteamuksesta voidaan päätellä, että Plöckl täyttää kaikki kyseisen vapautuksen saamiseksi säädetyt aineelliset vaatimukset. Schrobenhausenin verotoimisto oli siten lähtökohtaisesti velvollinen vapauttamaan arvonlisäverosta Plöcklin tekemän yhteisön sisäinen siirron.

91. Toisin olisi ainoastaan silloin, jos Plöcklin tilanne kuuluisi jompaankumpaan poikkeukseen kaavamaisesta verotuksesta luopumisen periaatteesta. Näin ei kuitenkaan mielestäni ole syistä, jotka esitän seuraavaksi.

## 2. Ensimmäinen poikkeus: tarkoituksellinen osallistuminen arvonlisäveropetokseen

92. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kaavamaisesta verotuksesta luopumisen periaatetta ei pidä soveltaa, jos verovelvollinen on ”tarkoituksellisesti osallistunut veropetokseen ja näin vaarantanut yhteisen arvonlisäverojärjestelmän moitteetonta toimintaa”. Unionin tuomioistuin onkin todennut, ettei verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen, johon kaavamaisesta verotuksesta luopumisen periaate perustuu,<sup>28</sup> voi menestyksellisesti vedota sellainen verovelvollinen, joka on tarkoituksellisesti osallistunut veropetokseen.<sup>29</sup>

93. Edellä sanotusta on aiheellista muistuttaa, ettei unionin tuomioistuin ole SEUT 267 artiklan perusteella vireille pannussa menettelyssä toimivaltainen sen enempää tarkistamaan kuin arvioimaan pääasiaan liittyviä tosiseikkoja. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on siis arvioida kokonaisvaltaisesti käsiteltävän asian kaikkia osatekijöitä ja olosuhteita selvittäessään, oliko verovelvollinen toiminut vilpittömässä mielessä ja toteuttanut kaikki toimenpiteet, joita siltä voitiin kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, ettei sen suorittama liiketoimi johtanut siihen, että se osallistuisi veropetokseen.<sup>30</sup>

94. Ennakkoratkaisupyynnöstä kuitenkin ilmenee käsiteltävässä asiassa, että pääasian asianosaisten välillä on kiistatonta, ettei Plöckl ole osallistunut veropetokseen. Unionin tuomioistuimelle esitetyn ennakkoratkaisukysymyksen sanamuodon mukaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mielestä veropetoksen olemassaolosta ei ole yhtään vartenotettavaa todistetta. Mainittu tuomioistuin

22 — Tuomio Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, 48–51 kohta); tuomio Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, 31–36 kohta); tuomio Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, 47 kohta); tuomio EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, 60 ja 63 kohta); tuomio Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 59–63 kohta); tuomio Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, 33 kohta) ja tuomio Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 60 ja 61 kohta).

23 — Tuomio VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 47–51 kohta) ja tuomio Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, 43 kohta).

24 — Tuomio Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 60–64 kohta); tuomio Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, 41–45 kohta) ja tuomio Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, 42–46 kohta).

25 — Tuomio Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, 49–53 kohta); tuomio Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, 41–45 kohta); tuomio Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, 44–49 kohta) ja tuomio Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, 42–46 kohta).

26 — Tuomio Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, 28–31 kohta); tuomio Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 60–64 kohta) ja tuomio Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, 42–46 kohta).

27 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 42 kohta.

28 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 83–87 kohta.

29 — Tuomio R. (C-285/09, EU:C:2010:742, 54 kohta) ja tuomio VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 46 kohta).

30 — Tuomio Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 53 kohta) ja tuomio Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, 41 kohta).

mainitsee tästä seuraavat seikat: Ensinnäkin Plöckl on ilmoittanut Schrobenhausenin verotoimistolle kaikki asian kannalta merkitykselliset tiedot<sup>31</sup> ja etenkin ajoneuvon Espanjaan lähettämisen ajankohdan, lähetyksen vastaanottajan (jälleenmyyjän) henkilöllisyyden, ajoneuvon myyntiajankohdan Espanjassa sekä ostajan (tässä tapauksessa D:n) henkilöllisyyden ja arvonlisäverotunnisteen Espanjassa.<sup>32</sup> Toiseksi Plöckl olisi kaiken todennäköisyyden mukaan saanut vähentää yhteisön sisäisestä siirrosta Espanjaan maksettavan arvonlisäveron sillä perusteella, että siirto tehtiin tavaroiden luovuttamiseksi D:lle, mikä on veronalaista.<sup>33</sup>

95. Edellä esitetystä seuraa, ettei Plöckl kuulu mielestäni ensimmäiseen poikkeukseen kaavamaisesta verotuksesta luopumisen periaatteesta.

### 3. Toinen poikkeus: velvollisuus näyttää toteen aineellisten vaatimusten täyttyminen

96. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kaavamaisesta verotuksesta luopumisen periaatetta ei pidä soveltaa myöskään silloin, kun ”muotovaatimusten noudattamatta jättäminen estää luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia edellytyksiä on noudatettu”. Tämä kaavamaisesta verotuksesta luopumisen periaatetta koskeva toinen poikkeus, joka koskee todisteita, joita jäsenvaltioiden veroviranomaiset voivat vaatia verovelvollisilta, on vahvistettu unionin tuomioistuimessa niin vähennysoikeuden<sup>34</sup> kuin yhteisöluovutusten verovapautuksenkin<sup>35</sup> osalta.

97. Toinen poikkeus on todistustaakkaa koskevien niiden perinteisten periaatteiden mukainen, joiden mukaan veroetuutta vaativan on esitettävä näyttö tässä tarkoituksessa säädettyjen vaatimusten täytymisestä. Unionin tuomioistuin onkin täsmentänyt yhteisöluovutusten verovapautuksen osalta, että tavaroiden luovuttajan on esitettävä näyttö siitä, että kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan soveltamisedellytykset täyttyvät.<sup>36</sup>

98. Unionin tuomioistuin on kuitenkin vahvistanut poikkeuksen tähän poikkeukseen, millä on erityinen merkitys käsiteltävässä asiassa. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on näet niin, että jos veroviranomaisilla on tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että aineelliset edellytykset täyttyvät, ne eivät voi asettaa lisäedellytyksiä, joiden seurauksena vaadittua oikeutta ei mahdollisesti voida käyttää.<sup>37</sup>

99. Schrobenhausenin verotoimiston vaatimalla, Espanjassa myönnetyn arvonlisäverotunnisteen ilmoittamisella voitaisiin käsiteltävässä pääasiassa esittää näyttö Plöcklin asemasta verovelvollisena tässä jäsenvaltiossa.<sup>38</sup>

31 — Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ilmaisun mukaan sillä, että Plöckl ilmoitti Espanjan myöntämän arvonlisäverotunnisteen, ”ei olisi voitu selvittää asiaan liittyviä tosiseikkoja, koska nämä olivat jo tiedossa”. Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 42 kohta.

32 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 20 kohta.

33 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 32 kohta.

34 — Tuomio EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, 71 kohta) ja tuomio Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, 39 kohta).

35 — Tuomio Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, 31 kohta); tuomio Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 61 kohta) ja tuomio VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 46 kohta).

36 — Tuomio Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, 26 kohta); tuomio R. (C-285/09, EU:C:2010:742, 46 kohta) ja tuomio VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 43 kohta).

37 — Tuomio Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, 51 kohta); tuomio Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 64 kohta); tuomio Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, 40 kohta); tuomio Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, 42 kohta); tuomio Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, 35 kohta); tuomio Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, 43 kohta); tuomio EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, 62 ja 71 kohta); tuomio Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, 40 kohta) sekä tuomio Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 59 kohta).

38 — Tuomio VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 48 ja 49 kohta).

100. Pääasiassa sovellettavaan yhteisön sisäisten siirtojen järjestelmään liittyy kuitenkin tässä suhteessa eräs erityispiirre. Voidaankin kysyä, että kun otetaan huomioon, että kuudennen direktiivin 28 a artiklan 5 kohdan b alakohdan mukaan tavaran lähettäminen tai kuljetus verovelvollisen ”yrityksen tarpeita varten” on aineellinen edellytys sille, että yhteisön sisäinen siirto voidaan rinnastaa vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen, ja koska Schrobenhausenin verotoimisto on todennut tällaisen verotettavan liiketoimen olemassaolon, voiko tämä veroviranomainen kuitenkin evätä mainitun direktiivin 28 c artiklan A kohdan d alakohdassa tarkoitettua arvonlisäverovapautuksen sillä perusteella, ettei verovelvollinen ole näyttänyt toteen, että mainittu siirto on tehty ”verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessa”.

101. Kuten olen edellä todennut, se, että verovelvollinen siirtää tavaran ”yrityksen tarpeita varten” (aineellinen vaatimus siinä vaiheessa, kun siirto rinnastetaan vastikkeellisesti tehtyyn tavaroiden luovutukseen), merkitsee, että siirto on tehty verovelvolliselle, ”joka toimii tässä ominaisuudessa”, toisin sanoen tämä verovelvollinen toimii veronalaisen liiketoimintansa puitteissa (aineellinen vaatimus siinä vaiheessa, kun siirto vapautetaan arvonlisäverosta).<sup>39</sup>

102. Koska siis Schrobenhausenin verotoimisto on päättänyt verottaa Plöcklin tekemästä yhteisön sisäisestä siirrosta, tästä on pääteltävä, että mainitulla verotoimistolla oli hallussaan kaikki tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että siirto oli tehty ”yrityksen tarpeita varten” ja siis verovelvolliselle, ”joka toimi tässä ominaisuudessa”. Tässä mielessä erityistä merkitystä on sillä, että Schrobenhausenin verotoimistolla oli hallussaan Plöcklin toimittama lasku, jolla voitiin näyttää toteen kyseessä olleen ajoneuvon myynti D:lle.<sup>40</sup> Lisään vielä, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää toteen näytettynä myös sitä, että Plöckl lähetti ajoneuvon Saksasta Espanjaan jatkaakseen sen käyttöä siellä elinkeinonharjoittajana.<sup>41</sup>

103. Edellä esitetystä seuraa mielestäni, että Schrobenhausenin verotoimistolla oli hallussaan tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että riidanalaisen verovapautuksen saamisen aineelliset vaatimukset oli täytetty. Näin ollen Plöckl ei kuulu toiseen poikkeukseen kaavamaisesta verotuksesta luopumisen periaatteesta.

*D Tuomiolla VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) käyttöön otettu poikkeus kaavamaisesta verotuksesta luopumisen periaatteeseen ja tämän poikkeuksen puuttuminen*

104. Schrobenhausenin verotoimisto, Portugalin hallitus ja komissio ovat vedonneet tiettyihin tuomion VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) kohtiin ja erityisesti sen 52 ja 58 kohtaan puoltaakseen sellaista, mikä merkitsee käsittääkseni kolmatta poikkeusta kaavamaisesta verotuksesta luopumisen periaatteesta.

105. Niiden mukaan unionin tuomioistuin on antanut veroviranomaisille oikeuden evätä verovelvollisen vaatima oikeus kaikkien aineellisten vaatimusten täyttämistä huolimatta silloin, kun verovelvollinen ei ole toteuttanut kaikkia toimenpiteitä, joita siltä on voitu kohtuudella edellyttää muotovaatimuksen täyttämiseksi. Tämä argumentaatio on erityisen tärkeä käsiteltävässä pääasiassa, koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on nimenomaisesti tiedustellut tätä unionin tuomioistuimelta.

106. Tällainen tuomion VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) ”tiukka” tulkinta on minusta hylättävä niiden kolmen syyn perusteella, jotka esitän seuraavaksi.

39 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 61 kohta ja alaviitteessä 6 mainittu oikeuskäytäntö.

40 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 20 kohta.

41 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 30 kohta.



107. Ensinnäkin tällainen tiukka tulkinta johtuu mielestäni tuomion VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) virheellisestä tulkinnasta. Muistutettakoon, että tuossa asiassa oli kyse yhteisöluovutusten verovapautuksen epäämisestä sillä perusteella, ettei luovuttajalle asetettua muotovaatimusta ilmoittaa hankkijan arvonlisäverotunniste ollut noudatettu (ks. mainitun tuomion 39 kohta).

108. Unionin tuomioistuin kertoo mainitun tuomion 40–47 kohdassa aiempaa oikeuskäytäntöään, joka koskee rajoituksia jäsenvaltioiden valtuuksiin asettaa yhteisöluovutusten verovapautuksen saamisen edellytykseksi sen, että muotovaatimuksia, myös näyttöä koskevia vaatimuksia, noudatetaan. Erityisesti saman tuomion 45 ja 46 kohdassa muistutetaan, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää luopumaan kaavamaisen verotuksen periaatteesta, ellei verovelvollinen ole tarkoituksellisesti osallistunut veropetokseen. Unionin tuomioistuin ei sitä vastoin viittaa mitenkään siihen, että kaavamaisesta verotuksesta luopumiseen olisi olemassa poikkeus silloin, kun verovelvollinen ei ole toteuttanut kaikkia toimenpiteitä, joita siltä on voitu kohtuudella edellyttää muotovaatimuksen täyttämiseksi.

109. Unionin tuomioistuin soveltaa tuomion VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) 48–53 kohdassa edellä mainittuja periaatteita mainitun asian erityisolosuhteisiin. Se soveltaa kaavamaisesta verotuksesta luopumisen periaatetta erityisesti mainitun tuomion 51 kohdassa:

”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.”

110. Saman tuomion 52 kohdassa, joka toistuu osittain sen 58 kohdassa ja johon tämän ratkaisuehdotuksen 104 kohdassa mainittujen asianosaisten tiukka tulkinta perustuu, unionin tuomioistuin tarkastelee kyseistä periaatetta koskevan ensimmäisen poikkeuksen – verovelvollinen osallistuu veropetokseen – merkityksellisyyttä pääasian konkreettisten olosuhteiden valossa:

”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* –, 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 riittäväällä tavalla osoittaa, että hankkija on verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan kyseessä olevassa liiketoimessa.” (kursivointi tässä)

111. Virkkeen alkuosassa muistutetaan nähdäkseni periaatteesta, joka koskee ensimmäistä poikkeusta kaavamaisesta verotuksesta luopumisesta, kun taas virkkeen loppuosassa, joka alkaa ilmaisulla ”vaikka”, tuota poikkeusta sovelletaan käytännössä. Unionin tuomioistuin on näin ollen katsonut, että luovuttajan osallistuminen veropetokseen voidaan sulkea pois sen seikan perusteella, ettei mainittu luovuttaja voinut vilpittömässä mielessä ja toteutettuaan kaikki toimenpiteet, joita häneltä voitiin kohtuudella edellyttää, toimittaa hankkijan arvonlisäverotunnistetta. Saman tuomion 53 kohta vahvistaa tämän tulkinnan, sillä unionin tuomioistuin päättelee siinä, että ”kumpikaan näistä toimijoista ei näytä *toimineen petollisesti*” (kursivointi tässä).

112. Näin ollen toisin kuin Schrobenhausenin verotoimisto, Portugalin hallitus ja komissio väittävät, tuomion VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) 52 kohdassa ei vahvisteta sellaista kolmatta poikkeusta kaavamaisesta verotuksesta luopumisen periaatteesta, jonka nojalla verovelvollinen olisi velvollinen toteuttamaan kaikki toimenpiteet, joita siltä voidaan kohtuudella edellyttää *kaikkien muotovaatimusten täyttämiseksi* verovapautuksen menettämisen uhalla. Unionin tuomioistuin on mainitussa kohdassa

mielestäni ainoastaan muistuttanut mainittua periaatetta koskevasta ensimmäisestä poikkeuksesta – sekä soveltanut sitä – jonka nojalla verovelvollisen on toteutettava kaikki toimenpiteet, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää *sen varmistamiseksi, että hänen suorittamansa liiketoimi ei johda siihen, että hän osallistuu veropetokseen*, sillä muutoin hän menettäisi verovapauden.

113. Toiseksi siihen, että olisi olemassa kolmas poikkeus kaavamaisesta verotuksesta luopumisen periaatteeseen, ei löydy minkäänlaista tukea tuomiota VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) edeltävästä eikä sen jälkeisestä oikeuskäytännöstä. Korostan tästä, ettei unionin tuomioistuin ole maininnut mahdollisen kolmannen poikkeuksen – joka perustuu kahteen kriteeriin eli ”vilpittömään mieleen” sekä ”toimenpiteisiin, joita verovelvolliselta voidaan kohtuudella edellyttää” – olemassaoloa yhdessäkään sellaisessa mainitun tuomion jälkeen annettussa tuomiossa, jossa tämä tuomioistuin on vahvistanut kaavamaisesta verotuksesta luopumisen periaatteen.<sup>42</sup>

114. Kolmanneksi ja viimeiseksi Schrobenhausenin verotoimiston, Portugalin hallituksen ja komission ajama tiukka tulkinta ei ole sovitettavissa yhteen unionin tuomioistuimen ennen tuomiota VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) ja sen jälkeen antamissa tuomioissaan tekemien ratkaisujen kanssa. Unionin tuomioistuin ei ole näet koskaan näissä tuomioissa soveltanut näin tiukkaa kriteeriä.

115. Veroilmoituksen tekoa sekä laskun tai kirjanpidon laatimista arvonlisäverolainsäädännön mukaisesti koskevan velvollisuuden,<sup>43</sup> arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisvelvollisuuden<sup>44</sup> tai sopimuskumppanin arvonlisäverotunnisteen ilmoittamisvelvollisuuden<sup>45</sup> laiminlyöntiä koskeva oikeuskäytäntö auttaa selittämään edellä esittämäni. On näet niin, että lukuun ottamatta poikkeuksellisia olosuhteita – kuten niitä, jotka johtivat tuomion VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 53 kohta) antamiseen – verovelvollinen, joka ”toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita siltä voidaan kohtuudella edellyttää”, voi aina täyttää tällaiset muotovaatimukset. Unionin tuomioistuin on kuitenkin useaan otteeseen todennut, ettei muotovaatimuksen laiminlyönti voi johtaa vähennysoikeuden tai verovapautuksen menetykseen, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät.

116. Näin tiukka kriteeri rajaisi mielestäni kaavamaisesta verotuksesta luopumisen periaatteen soveltamisalan ylivoimaisen esteen tapauksiin. Muotovaatimuksen laiminlyönti näet johtaisi aina vaaditun oikeuden menetykseen lukuun ottamatta tilanteita, joissa verovelvollisen on ollut mahdoton täyttää muotovaatimusta, vaikka tämä olisi toteuttanut kaikki kohtuudella edellytetyt toimenpiteet. Tällainen tulkinta muuttaisi mielestäni kiistatta perinpohjaisesti kaavamaisesta arvonlisäverotuksesta luopumista koskevaa unionin tuomioistuimen vakiintunutta oikeuskäytäntöä.

117. Edellä esitetystä seuraa, että on hylättävä Schrobenhausenin verotoimiston, Portugalin hallituksen ja komission ajama tuomion VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) tiukka tulkinta, jossa puolletaan kolmatta poikkeusta kaavamaisesta verotuksesta luopumisen periaatteesta.

*E Riidanalaisen verovapautuksen epäämistä ei voida perustella kuudennella direktiivillä tai sen nojalla asetettujen muiden velvollisuuksien laiminlyönnillä*

118. Unionin tuomioistuimelle esitetyissä kirjallisissa ja suullisissa huomautuksissa on vedottu useisiin kuudennella direktiivillä tai sen nojalla asetettuihin velvollisuuksiin riidanalaisen verovapautuksen epäämisen oikeuttamiseksi sen perusteella, ettei määräjäsenvaltion myöntämää arvonlisäverotunnistetta ole ilmoitettu.

42 — Tuomio Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, 32 kohta); tuomio Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, 35 kohta); tuomio Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, 39 kohta); tuomio Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, 38 kohta) ja tuomio Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 58 kohta).

43 — Ks. alaviitteissä 24, 25 ja 26 mainittu oikeuskäytäntö.

44 — Ks. alaviitteessä 22 mainittu oikeuskäytäntö.

45 — Ks. alaviitteessä 23 mainittu oikeuskäytäntö.

119. Ensimmäinen säännös, johon tässä yhteydessä on vedottu, on kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan ensimmäinen virke, jonka mukaan jäsenvaltioiden tehtävänä on määrätä niistä edellytyksistä, joilla ne vapauttavat yhteisön sisäiset liiketoimet arvonlisäverosta ”jäljempänä tarkoitettujen vapautusten oikean ja yksinkertaisen soveltamisen varmistamiseksi sekä mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi”.

120. Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että jäsenvaltioiden on edellä mainitulla säännöksellä annettua toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeusjärjestyksen kuuluvia yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluvat muun muassa oikeusvarmuuden periaate, suhteellisuusperiaate sekä luottamuksensuojan periaate.<sup>46</sup>

121. On vielä syytä todeta, ettei unionin tuomioistuin ole milloinkaan tulkinnut kyseistä virkettä siten, että se antaisi jäsenvaltioille mahdollisuuden evätä verovapautuksen yksistään muotovaatimuksen laiminlyönnin perusteella. Tarkemmin sanoen unionin tuomioistuin on todennut useaan otteeseen, ettei se, että laiminlyödään muotovaatimusta tai muun muassa vaatimusta ilmoittaa hankkijan arvonlisäverotunniste voi yksistään johtaa kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdassa tarkoitettujen yhteisöluovutusten verovapautuksen epäämiseen.<sup>47</sup> En näe yhtään syytä sille, miksi tästä oikeuskäytännöstä pitäisi yhteisön sisäisten siirtojen osalta luopua.

122. Toinen säännös, johon on vedottu riidanalaisen verovapautuksen epäämisen oikeuttamiseksi ja josta on esitetty ennakkoratkaisukysymys, on kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohta, sellaisena kuin se ilmenee saman direktiivin 28 h artiklasta, jonka mukaan ”jäsenvaltiot voivat säätää muista [arvonlisä]veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvoitteista”.

123. Minun on vielä kerran korostettava, ettei edellä mainittua säännöstä ole milloinkaan tulkittu siten, että se antaisi jäsenvaltioille mahdollisuuden evätä verovapautuksen yksistään muotovaatimuksen laiminlyönnin perusteella. Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä näet ilmenee, että ne toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat mainitun säännöksen nojalla ryhtyä, eivät saa vaarantaa arvonlisäverotuksen neutraalisuuden peruseriaatetta.<sup>48</sup> Tällaisiin toimenpiteisiin ei siis voida ryhtyä niin, että niillä vaarannetaan arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteeseen perustuva kaavamaisesta verotuksesta luopumisen periaate.<sup>49</sup>

124. Toisin sanoen veroviranomaiset voivat evätä verovapautuksen muotovaatimuksen laiminlyönnin perusteella ainoastaan siinä tapauksessa, että verovelvollinen on tarkoituksellisesti osallistunut veropetokseen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on kuitenkin sulkenut pois tämän mahdollisuuden käsiteltävässä pääasiassa.<sup>50</sup>

125. Kuudennen direktiivin kolmanteen säännösr ryhmään on vedottu riidanalaisen verovapautuksen epäämisen oikeuttamiseksi, toisin sanoen säännöksiin, joilla säädetään verovelvollisten tietyistä muodollisista velvollisuuksista, kuten velvollisuudesta laatia lasku, jossa mainitaan myyjän ja ostajan tunnustenumerot (kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohta, sellaisena kuin se ilmenee saman direktiivin 28 h artiklasta), tai velvollisuudesta laatia yhteenvetoilmoitus arvonlisäverovelvollisina

46 — Tuomio *Twoh International* (C-184/05, EU:C:2007:550, 25 kohta); tuomio *R.* (C-285/09, EU:C:2010:742, 45 kohta); tuomio *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 36 kohta) ja tuomio *Traum* (C-492/13, EU:C:2014:2267, 27 kohta).

47 — Ks. alaviitteessä 21 mainittu oikeuskäytäntö.

48 — Ks. erityisesti tuomio *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 26 kohta); tuomio *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 44 kohta) ja tuomio *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, 37 kohta). Ks. lisäksi direktiivin 2006/112 273 artiklan, jolla on korvattu kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohta, sellaisena kuin se ilmenee saman direktiivin 28 h artiklasta, osalta tuomio *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 49 kohta); tuomio *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 47 kohta) ja tuomio *Salomie et Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 62 kohta).

49 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 83–87 kohta.

50 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 94 kohta.

rekisteröidyistä hankkijoista, joille verovelvollinen on luovuttanut tavaroita kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a ja d alakohdassa säädetyn edellytyksin (tästä velvollisuudesta säädetään mainitun direktiivin 22 artiklan 6 kohdan b alakohdassa, sellaisena kuin se ilmenee saman direktiivin 28 h artiklasta).

126. En kyseenalaista mahdollisuutta määrätä oikeasuhteinen seuraamus, jos näitä muodollisia velvollisuuksia on laiminlyöty, mutta en näe yhtään syytä, jonka perusteella tällainen laiminlyönti voisi johtaa kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a ja d alakohdassa säädetyn verovapautuksen epäämiseen. Etenkään näissä viimeksi mainituissa säännöksissä mainitun verovapautuksen saamisen edellytykseksi ei aseteta kuudennen direktiivin muissa säännöksissä säädettyjen muodollisten velvollisuuksien noudattamista.

127. Neljäs säännösr ryhmä, johon on vedottu riidanalaisen verovapautuksen epäämisen oikeuttamiseksi, koskee velvollisuutta ilmoittaa yhteisön sisäisestä siirrosta yhteisöhankintaa vastaavana toimena, joka on arvonlisäverollinen määräjäsenvaltiossa (eli Espanjan kuningaskunnassa).

128. Plöckl on pääasiassa ilmeisesti ajatellut, että pääasiassa kyseessä olevan ajoneuvon siirto Espanjaan ja sen myynti siellä tarkoittavat kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdassa tarkoitettua tavanomaista yhteisöluovutusta. Niinpä hän ei ilmoittanut tätä yhteisöhankintaa vastaavaa toimea määräjäsenvaltiossa. Tässä tilanteessa näet ajoneuvon ostajan D:n olisi kuulunut ilmoittaa yhteisöhankinnasta.

129. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on kuitenkin niin, ettei yhteisöluovutuksen verovapautusta voida evätä alkuperäjäsenvaltiossa sillä perusteella, ettei vastaavasta yhteisöhankinnasta ole ilmoitettu määräjäsenvaltiossa.<sup>51</sup>

130. Schrobenhausenin verotoimistolla ei siten ollut pääasiassa oikeutta evätä riidanalaista verovapautusta sillä perusteella, ettei Plöckl ollut ilmoittanut vastaavasta yhteisöhankinnasta Espanjassa. Toisin olisi ainoastaan silloin, jos verovelvollinen olisi tarkoituksellisesti osallistunut veropetokseen,<sup>52</sup> mutta muistutuksena todettakoon, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on sulkenut pois tämän mahdollisuuden pääasiassa.<sup>53</sup>

131. Edellä esitetystä seuraa, ettei riidanalaisen verovapautuksen epäämistä määräjäsenvaltion myöntämän arvonlisäverotunnisteen ilmoittamatta jättämisen perusteella voida perustella edellä mainituilla kuudennen direktiivin säännöksillä tai niiden nojalla asetettujen velvollisuuksien laiminlyönnillä.

#### *F Mahdollisuus määrätä seuraamus, jos edellä mainittua velvollisuutta on laiminlyöty*

132. Kaikesta edellä esitetystä seuraa, ettei Schrobenhausenin verotoimistolla ollut oikeutta kieltäytyä vapauttamasta arvonlisäverosta riidanalaista yhteisön sisäistä siirtoa sillä perusteella, ettei Plöckl ollut noudattanut velvollisuutta ilmoittaa Espanjassa myönnettyä arvonlisäverotunnistetta, koska

- tämä velvollisuus on muotovaatimus
- veropetoksen olemassaolosta ei ole yhtään varteenotettavaa todistetta, ja
- Schrobenhausenin verotoimistolla oli hallussaan tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että aineelliset edellytykset oli täytetty.

51 — Tuomio Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 69–72 kohta) ja tuomio VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 55–57 kohta).

52 — Tuomio R. (C-285/09, EU:C:2010:742, 51–55 kohta).

53 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 94 kohta.

133. Tämä päätelmä on minusta lisäksi suhteellisuusperiaatteen mukainen. Riidanalaisen verovapautuksen epääminen ja siitä mahdollisesti seuraava yhteisön sisäisen siirron kaksinkertainen verotus<sup>54</sup> merkitsisi näet mielestäni suhteetonta seuraamusta siltä osin kuin – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää – Plöckliä voidaan pitää syyllisenä ainoastaan kyseessä olleen liiketoimen virheelliseen oikeudelliseen luokitteluun.

134. Velvollisuus vapauttaa arvonlisäverosta riidanalainen yhteisön sisäinen siirto pääasian olosuhteissa ei kuitenkaan merkitse sitä, etteivät alkuperäjäsenvaltion veroviranomaiset voisi määrätä seuraamuksia siitä, ettei verovelvollinen ole ilmoittanut määräjäsenvaltion myöntämää arvonlisäverotunnistetta.

135. Haluan kuitenkin korostaa edellä sanotusta, ettei ajamallani lähestymistavalla ole tarkoitus vaarantaa *periaatetta*, jonka mukaan verovelvollisilla on velvollisuus ilmoittaa määräjäsenvaltion myöntämä arvonlisäverotunniste yhteisön sisäisten siirtojen yhteydessä, kun otetaan etenkin huomioon tämän tunnisteiden merkitys yhteisön sisäisten liiketoimien valvonnassa. Tämä lähestymistapa eroaa Schrobenhausenin verotoimiston, Saksan ja Portugalin hallitusten sekä komission esittämästä lähestymistavasta oikeastaan vain tähän velvollisuuteen liitetyn *seuraamuksen* osalta.

136. Kaavamaisesta verotuksesta luopumista koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa olen näet sitä mieltä, että toisin kuin mainitut asianosaiset väittävät, määräjäsenvaltion myöntämän arvonlisäverotunnisteiden ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä ei voida rangaista epäämällä riidanalainen verovapautus.

137. Mielestäni on kuitenkin selvää, että tuon velvoitteen laiminlyönnistä voidaan määrätä hallinnollinen seuraamus. Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä näet ilmenee, että kuudennella direktiivillä tai sen nojalla vahvistettuja muodollisia vaatimuksia noudattamatta jättäneelle verovelvolliselle voidaan määrätä hallinnollinen seuraamus niiden kansallisten toimenpiteiden mukaisesti, joilla tämä direktiivi on pantu täytäntöön kansallisessa oikeudessa.<sup>55</sup>

138. Jos unionin lainsäädäntöä ei ole yhdenmukaistettu niiden seuraamusten osalta, joita sovelletaan unionin lainsäädännössä vahvistetussa järjestelmässä säädettyjen edellytysten noudattamatta jättämisen vuoksi, jäsenvaltiot ovat näet toimivaltaisia valitsemaan niistä asianmukaisilta vaikuttavat seuraamukset. Niiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen yleisten periaatteiden ja näin ollen suhteellisuusperiaatteen mukaisesti.<sup>56</sup>

139. Sen arvioimiseksi, onko kyseessä oleva seuraamus suhteellisuusperiaatteen mukainen, on otettava huomioon erityisesti rikkomuksen, josta kyseisellä seuraamuksella on tarkoitus rangaista, luonne ja vakavuus sekä seuraamuksen määrän määrittämistä koskevat yksityiskohtaiset säännöt.<sup>57</sup>

140. Jäsenvaltioiden veroviranomaiset voivat näiden periaatteiden mukaisesti vapaasti määrätä hallinnollisen seuraamuksen verovelvolliselle, joka ei täytä muotovaatimusta, kuten velvollisuutta ilmoittaa määräjäsenvaltion myöntämä arvonlisäverotunniste. Seuraamuksen suuruus voi kertoa juuri siitä, miten tärkeänä arvonlisäverotunnisteiden ilmoittamista on istunnossa asianosaisten kuulemiseksi pidetty yhteisön sisäisten siirtojen valvonnan kannalta.<sup>58</sup> Schrobenhausenin verotoimisto on myöntänyt

54 — Siirrosta verotetaan ensimmäisen kerran alkuperäjäsenvaltiossa (verollisena) tavaroiden luovutuksena sekä toisen kerran määräjäsenvaltiossa yhteisöhankintana.

55 — Tuomio *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 52 kohta) sekä vastaavasti tuomio *Salomie ja Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 63 kohta).

56 — Tuomio *Rédlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, 44 kohta) ja vastaavasti tuomio *Equoland* (C-272/13, EU:C:2014:2091, 34 kohta).

57 — Tuomio *Rédlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, 47 kohta) ja tuomio *Equoland* (C-272/13, EU:C:2014:2091, 35 kohta).

58 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 69–71 kohta.

istunnossa asianosaisten kuulemiseksi, että Saksan lainsäädännössä todella säädetään mahdollisuudesta määrätä hallinnollinen seuraamus, jos mainittua velvollisuutta laiminlyödään. Seuraamuksen oikeasuhteisuutta koskeva lopullinen arviointi kuuluu joka tapauksessa ainoastaan ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.<sup>59</sup>

## VI Ratkaisuehdotus

141. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Finanzgericht Münchenin (Münchenin verotuomioistuin) esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 12.12.2005 annetulla neuvoston direktiivillä 2005/92/EY, 22 artiklan 8 kohtaa sekä 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäistä alakohtaa ja d alakohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että alkuperäjäsenvaltion veroviranomainen epää yhteisön sisäisen siirron verovapautuksen sillä perusteella, ettei verovelvollinen ole ilmoittanut määräjäsenvaltion myöntämää arvonlisäverotunnistetta, kun veropetoksen olemassaolosta ei ole yhtään varteenotettavaa todistetta, tavara on siirretty toiseen jäsenvaltioon ja myös muut verovapautuksen edellytykset täyttyvät.

59 — Tuomio Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, 48 kohta).