Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NICHOLAS EMILIOU
7 päivänä huhtikuuta 2022 [1]

Asia C-696/20

B.
vastaan
Dyrektor Izby Skarbowej w W.

(Ennakkoratkaisupyyntö – Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisäverodirektiivi – 41 artikla – Sovellettavuus – Verollinen yhteisöluovutus – Veroviranomaisen suorittama liiketoimiketjuun kuuluvan liiketoimen uudelleenluokittelu – Velvollisuus maksaa arvonlisäveroa liiketoimesta, jonka asianosainen on virheellisesti luokitellut kotimaiseksi liiketoimeksi – Suhteellisuusperiaate

I Johdanto

1. Virheen tekeminen muuten hyvin suoritetun matemaattisen tehtävän alussa voi yleensä johtaa kahteen mahdolliseen lopputulokseen professorin persoonallisuuden mukaan. Henkilö voi joko saada tunnustusta oikein suoritetusta osasta tai tehtävä voidaan arvostella ankarasti väärin suoritetun osan perusteella. Vaikuttaa siltä, että jos veroviranomaiset käyttäytyisivät kuin matematiikan professorit, ne todennäköisimmin käyttäytyisivät nyt käsiteltävän asian tosiseikkojen perusteella jälkimmäisen skenaarion mukaan.

2. B on Alankomaihin sijoittautunut yhtiö, joka toimi väliportaana liiketoimiketjussa, johon osallistui vähintään kolme toimijaa. B osti tavaroita Puolaan sijoittautuneelta BOP-yhtiöltä ja myi ne edelleen omille asiakkailleen, jotka sijaitsivat muissa jäsenvaltioissa.

3. Vaikka tähän ketjuun ei liittynyt petosta ja vaikka arvonlisävero oli itse asiassa ilmoitettu jokaisessa vaiheessa, Puolan viranomaiset katsoivat kuitenkin, että tämä oli tehty virheellisesti, koska luovutus, joka liittyi kuljetukseen, jolla tavarat lähetettiin suoraan BOP:ltä B:n loppuasiakkaille, oli määritetty virheellisesti. B piti ensimmäistä liiketointa (luovutus BOP:ltä B:lle) kotimaisena liiketoimena ja toista (B:n omat luovutukset asiakkailleen) yhteisöliiketoimena ja kohdisti kuljetuksen jälkimmäiseen, kun taas Puolan viranomaiset kohdistivat kuljetuksen ensimmäiseen liiketoimeen ja pitivät sitä näin ollen yhteisöliiketoimena.

[1] Alkuperäinen kieli: englanti.

4. Tämä uudelleenluokittelu johti siihen, että Puolan viranomaiset sovelsivat arvonlisäverodirektiivin [2] 41 artiklassa luotua fiktiota, jonka mukaan tavaroiden yhteisöhankinnan paikka (ja siten verotuspaikka) on lyhyesti sanottuna se jäsenvaltio, joka antoi arvonlisäverotunnisteen, jolla hankkija on tehnyt hankinnan, lukuun ottamatta tapauksia, joissa arvonlisävero on suoritettu tavaroiden kuljetuksen saapumispaikassa. Koska B ei pystynyt esittämään näyttöä siitä, että se oli suorittanut arvonlisäveroa uudelleenluokitellusta yhteisöhankinnasta tavaroiden lopullisessa määräjäsenvaltioissa, Puolan viranomaiset tukeutuivat Puolan arvonlisäverotunnisteeseen, jota B oli käyttänyt kyseisessä hankinnassa, vaatiessaan arvonlisäveron maksamista.

5. Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, toteaa kuitenkin, että B:n asiakkaat ovat jo suorittaneet veron. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin epäilee näin ollen, onko arvonlisäverodirektiivin 41 artikla neutraalisuus- ja suhteellisuusperiaatteen valossa tulkittuna esteenä tilanteelle, jossa vero on kyseisen tuomioistuimen mukaan maksettu kahdesti, nimittäin B:n asiakkaat maksoivat veron tavaroiden määräjäsenvaltiossa ja B maksoi sen Puolassa kyseisen säännöksen kansallisen täytäntöönpanosäännöksen nojalla.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

1. Unionin oikeus

6. Arvonlisäverodirektiivin 20 artiklassa säädetään seuraavaa:

”’Tavaroiden yhteisöhankinnalla’ tarkoitetaan omistajan määräämisvallan saamista irtaimeen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon.

_ _”

7. Arvonlisäverodirektiivin 40 artiklan mukaan ”tavaroiden yhteisöhankinnan paikkana pidetään paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle”.

8. Arvonlisäverodirektiivin 41 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

[2] Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).

9. Arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa, sellaisena kuin se oli ennen direktiivin (EU) 2018/1910[3] antamista, säädettiin seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä, hankkija tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, mutta kuitenkin yhteisössä, sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai sellaiselle [ei-verovelvolliselle] oikeushenkilölle, – – joka toimii tässä ominaisuudessa muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.”

10. Direktiivin 2018/1910 1 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Muutetaan [arvonlisäverodirektiivin] 138 artikla seuraavasti:

a) korvataan 1 kohta seuraavasti:

’1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä, hankkija tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, mutta kuitenkin yhteisössä, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

a) tavarat luovutetaan sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai sellaiselle [ei-verovelvolliselle] oikeushenkilölle, – – joka toimii tässä ominaisuudessa muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa;

b) verovelvolliselle tai sellaiselle [ei-verovelvolliselle] oikeushenkilölle, – – jolle tavarat luovutetaan, on annettu arvonlisäverotunniste muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa ja hän on ilmoittanut tämän arvonlisäverotunnisteen luovuttajalle.’

– –”

2. Kansallinen oikeus

11. Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, jäljempänä arvonlisäverolaki) 25 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Tavaroiden yhteisöhankinta katsotaan suoritetuksi jäsenvaltiossa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle.

2. Rajoittamatta 1 momentin soveltamista, jos 9 §:n 2 momentissa tarkoitettu hankkija on tavaroiden yhteisöhankintaa tehdessään käyttänyt kyseisen jäsenvaltion, joka on muu kuin se jäsenvaltio, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle, sille yhteisöliiketoimia varten antamaa tunnistetta, tavaroiden yhteisöhankinnan katsotaan tapahtuneen myös tämän jäsenvaltion alueella, jollei hankkija näytä, että tavaroiden yhteisöhankinta

1) on verotettu jäsenvaltiossa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle, tai

[3] Direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta siltä osin kuin on kyse arvonlisäverojärjestelmän tiettyjen sääntöjen yhdenmukaistamisesta ja yksinkertaistamisesta jäsenvaltioiden välisen kaupan verotusta varten 4.12.2018 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2018, L 311, s. 3).

2) on katsottu verotetuksi jäsenvaltiossa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle, sillä perusteella, että on sovellettu yksinkertaistettua menettelyä yhteisön sisäisen kolmikantakaupan tilanteessa, jota tarkoitetaan XII luvussa.”

III Tosiseikat, kansallinen menettely ja ennakkoratkaisukysymys

12. B on Alankomaihin sijoittautunut yhtiö, joka on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi tässä jäsenvaltiossa. Tosiseikkojen tapahtuma-aikaan (huhtikuussa 2012) se oli myös rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi Puolassa.

13. Se toimi kyseisenä ajanjaksona väliportaana samaa tavaraa koskevassa luovutusketjussa, jossa oli osallisena vähintään kolme eri toimijaa. B osti tavaroita BOP:ltä ja myi ne sitten edelleen omille asiakkailleen. Tavarat lähetettiin suoraan Puolassa olevalta alkuperäiseltä luovuttajalta (BOP) luovutusketjun viimeiselle toimijalle.

14. Hankkiessaan tavaroita BOP:ltä B käytti puolalaista arvonlisäverotunnistettaan. B piti näitä luovutuksia kotimaan luovutuksina ja sovelsi niihin näin ollen 23 prosentin arvonlisäverokantaa. B luokitteli tämän jälkeen asiakkailleen suorittamansa luovutukset yhteisöluovutuksiksi, joihin sovelletaan 0 prosentin arvonlisäverokantaa. Nämä asiakkaat ilmoittivat yhteisöhankinnasta suoritettavan arvonlisäveron.

15. Dyrektor Urządu Kontroli Skarbowej w R. (R:n verovalvontaviraston johtaja, Puola; jäljempänä ensimmäisen asteen veroviranomainen) luokitteli 11.6.2015 tekemällään päätöksellä kyseessä olevan liiketoimen uudelleen todettuaan, että luovutus, johon kuljetus olisi kohdistettava, oli yksilöity virheellisesti. Vaikka B katsoi kuljetuksen kohdistuvan toiseen luovutukseen (jonka se suoritti asiakkailleen), ensimmäisen asteen veroviranomainen katsoi, että kuljetuksen olisi pitänyt kohdistua ketjun ensimmäiseen luovutukseen, jonka BOP suoritti B:lle. Näin ollen se katsoi, että ensimmäinen liiketoimi oli yhteisöluovutus, jonka B:n olisi pitänyt ilmoittaa tavaroiden määräjäsenvaltiossa yhteisöhankintana, jota varten B:n olisi pitänyt rekisteröityä siellä, kun taas B:n luovutuksia asiakkailleen olisi pitänyt verottaa kotimaisina liiketoimina.

16. Lisäksi, koska B käytti puolalaista arvonlisäverotunnistettaan eli arvonlisäverotunnistetta, jonka on antanut jokin muu jäsenvaltio kuin kyseisten tavaroiden kuljetuksen saapumisjäsenvaltio, ensimmäisen asteen veroviranomainen päätti arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan täytäntöönpanemiseksi annetun arvonlisäverolain 25 §:n 2 momentin 1 kohdan perusteella, että B:n oli ilmoitettava (uudelleenluokitellun) yhteisöhankinnan arvonlisävero Puolassa. Samalla se vahvisti, että BOP:n oli laskutettava 23 prosentin suuruinen arvonlisävero B:lle suorittamastaan luovutuksesta [4] ja ettei B:llä ollut oikeutta vähentää vastaavaa ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa. [5]

[4] Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että se, ettei uudelleenluokiteltua yhteisöluovutusta vapautettu verosta, johtui kyseisenä ajankohtana voimassa olleesta kansallisesta säännöstä, jonka mukaan vapautusta ei voitu myöntää, jos ostaja käytti kansallista arvonlisäverotunnistetta.

[5] Ennakkoratkaisupyynnössä ei ole tietoja siitä, miksi B:n vähennysoikeus evättiin.

17. Dyrektor Izby Skarbowej w W. (W:n veroviraston johtaja) vahvisti 11.9.2015 tekemällään päätöksellä olennaisilta osin nämä toteamukset.[6]

18. B riitautti tämän päätöksen Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawiessa (Varsovan voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) joka hylkäsi B:n kanteen perusteettomana.

19. Mainittu tuomioistuin yhtyi veroviranomaisten näkemykseen, jonka mukaan B oli luonnehtinut virheellisesti molemmat kyseessä olevat luovutukset ja määrittänyt virheellisesti sen luovutuksen, johon kuljetuksen olisi pitänyt kohdistua.

20. B teki kassaatiovalituksen Naczelny Sąd Administracyjnyyn, joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

21. B väittää kyseisessä tuomioistuimessa, että arvonlisäverolain 25 §:n 1 momenttia ja 2 momentin 1 kohtaa on sovellettu virheellisesti, koska näitä säännöksiä sovelletaan vain yhteisöhankintoihin eikä kotimaisiin tilanteisiin (eli, kuten B toteaa, kun tavarankuljetus alkaa siinä jäsenvaltiossa, joka antoi arvonlisäverotunnisteen). B väittää myös, että arvonlisäverolain 25 §:n 2 momenttia sekä arvonlisäverodirektiivin 41 artiklaa, luettuna yhdessä täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011[7] 16 artiklan kanssa, on sovellettu virheellisesti, koska arvonlisäverolain 25 §:n 2 momenttia on sovellettu liiketoimeen, joka oli jo verotettu kotimaisena liiketoimena Puolassa. Lopuksi B väittää, että arvonlisäverolain 25 §:n 2 momentin 1 kohtaa on sovellettu virheellisesti sen tilanteeseen, koska kyseisiä luovutuksia oli verotettu kuljetuksen saapumisjäsenvaltioissa (sen omat asiakkaat olivat suorittaneet veron).

22. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että arvonlisävero on maksettu kyseessä olevan ketjun jokaisessa vaiheessa ja että mikään ei viittaa petokseen. Kyseinen tuomioistuin toteaa, että B:n kyseisiä luovutuksia koskeva virheellinen arviointi on johtanut siihen, että kyseinen toimija on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron Puolassa.

23. Se toteaa myös, että Puolan veroviranomaisilla ei ole toimivaltaa tarkastaa koko luovutusketjua, minkä vuoksi B:n asiakkaiden tavaroiden määräjäsenvaltiossa maksamaa arvonlisäveroa ei voida ottaa huomioon. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tämä merkitsee suhteetonta verorasitusta B:lle.

24. Tässä tilanteessa Naczelny Sąd Administracyjny on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Ovatko [arvonlisäverodirektiivin] 41 artikla ja suhteellisuus- ja neutraalisuusperiaate esteenä sille, että [arvonlisäverolain] 25 §:n 2 momentin kaltaista kansallisen oikeuden säännöstä sovelletaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa verovelvollisen tekemään yhteisöhankintaan,

– jos tästä hankinnasta suoritettavan veron ovat tavaroiden saapumisjäsenvaltiossa suorittaneet kyseisen verovelvollisen tavaroiden hankkijat

[6] Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Dyrektor Izby Skarbowej w W. kumosi ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätöksen ja määritti palautettavaksi huhtikuun 2012 osalta hieman suuremman arvonlisäverojen erotuksen määrän. Se totesi myös, että tällä muutoksella ei ole merkitystä esitetyn kysymyksen kannalta, koska Dyrektor Izby Skarbowej w W. vahvisti ensimmäisessä asteessa esitetyt tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja koskevat toteamukset.

[7] Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annettu neuvoston täytäntöönpanoasetus (EUVL 2011, L 77, s. 1).

– kun on osoittautunut, että verovelvollisen toiminta ei liittynyt veropetokseen vaan oli seurausta tavaroiden luovutusten virheellisestä määrittämisestä ketjuliiketoimissa ja että verovelvollinen oli ilmoittanut puolalaisen arvonlisäverotunnisteen kotimaan luovutusta eikä yhteisöluovutusta varten?”

25. B, Dyrektor Izby Skarbowej w W., Puolan hallitus ja Euroopan komissio toimittivat kirjalliset huomautuksensa nyt käsiteltävässä asiassa. Nämä osapuolet esittivät myös suulliset lausumansa 27.1.2022 pidetyssä istunnossa.

IV Arviointi

26. Jotta arvonlisäverodirektiivin 41 artiklaa voitaisiin soveltaa, on muun muassa oltava kyse tavaroiden yhteisöhankinnasta. Se, voidaanko tiettyä ketjuun kuuluvaa luovutusta (kuten pääasiassa kyseessä olevaa ensimmäistä luovutusta) pitää tällaisena luovutuksena, riippuu ”kuljetuksen kohdistamisesta”. Koska osapuolet esittivät erilaisia näkemyksiä siitä, miten tätä kysymystä olisi arvioitava, aloitan tämän ratkaisuehdotuksen esittämällä alustavia huomautuksia juuri tästä seikasta (A). Käsittelen sen jälkeen nyt käsiteltävän asian kannalta keskeistä kysymystä tarkastelemalla arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan tarkoitusta (B) ja sen sovellettavuutta pääasiassa (C).

A Alustavat huomautukset kuljetuksen kohdistamisesta

27. Totean, että arvioitaessa ketjuun kuuluvien luovutusten verokohtelua on ensiarvoisen tärkeää määritellä täsmällisesti se ketjun osa, johon tässä yhteydessä tapahtuva kuljetus olisi kohdistettava. Kyseisellä kohdistamisella ratkaistaan, mikä osa luovutuksista on luokiteltava yhteisöluovutukseksi, joka jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdan mukaisesti.

28. Kyseisessä säännöksessä, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä oleviin tosiseikkoihin, säädetään, että ”jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä, hankkija tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, mutta kuitenkin yhteisössä, – – sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai sellaiselle [ei-verovelvolliselle] oikeushenkilölle, – – joka toimii tässä ominaisuudessa muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa”.[8]

29. Tulkitessaan tätä säännöstä unionin tuomioistuin on katsonut, että kun kyse on peräkkäisten luovutusten ketjusta, joka johtaa vain yhteen yhteisön sisäiseen kuljetukseen, kyseinen kuljetus ”voi liittyä ainoastaan yhteen näistä luovutuksista ja tämä luovutus on näin ollen ainoa – – verosta vapautettu luovutus – –”.[9]

[8] Arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohtaa on muutettu direktiivillä 2018/1910. Käsittelen muutosta tarkemmin jäljempänä tämän ratkaisuehdotuksen 57 kohdassa.

[9] Ks. esim. tuomio 19.12.2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, 70 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) tai tuomio 23.4.2020, Herst (C-401/18, EU:C:2020:295, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30. Unionin tuomioistuin on todennut, että kysymykseen siitä, mihin ketjun luovutukseen kuljetus kohdistuu, on vastattava kyseessä olevan asian kaikkien erityisten olosuhteiden kokonaisarvioinnin perusteella.[10] Unionin tuomioistuin on korostanut tässä yhteydessä tavaraa koskevan omistajan määräämisvallan luovutuksen ajankohdan tärkeyttä.[11]

31. Nyt käsiteltävässä asiassa B:llä ja Dyrektor Izby Skarbowej w W:llä on erilaiset näkemykset siitä, mihin kuljetus, jossa tavarat lähetettiin ketjun ensimmäiseltä toimijalta (BOP) ketjun viimeiselle toimijalle (B:n asiakkaat), kohdistuu. Vaikka B katsoi, että kyseinen kuljetus on kohdistettava ketjun toiseen luovutukseen eli sen omiin luovutuksiin asiakkailleen, Dyrektor Izby Skarbowej w W. katsoi, että kuljetus on kohdistettava ensimmäiseen luovutukseen (jonka BOP teki B:lle). Tämä näkemysero heijastui näin ollen niiden arviointeihin siitä, mitkä luovutukset olivat yhteisöluovutuksia. Tämä puolestaan vaikutti niiden näkemyksiin kunkin kyseessä olevan luovutuksen verokohtelusta.

32. Nyt käsiteltävässä asiassa B vetoaa erityisesti arvonlisäverodirektiivin 36 a artiklaan väittäessään, että sen kanta kuljetuksen kohdistamiseen on kyseisen säännöksen toisen kohdan mukainen.

33. Totean, että arvonlisäverodirektiivin 36 a artiklassa todellakin selvitetään kysymystä kuljetuksen kohdentamisesta luovutusketjussa säätämällä sen 2 kohdassa, että ”lähetys tai kuljetus liitetään ainoastaan väliportaan toimijan tekemään luovutukseen, jos väliportaan toimija [kuten tässä tapauksessa B] on ilmoittanut luovuttajalleen sen jäsenvaltion hänelle myöntämän arvonlisäverotunnisteen, josta tavarat on lähetetty tai kuljetettu”. Näin ollen, jos sitä sovellettaisiin nyt käsiteltävään asiaan, tämä säännös vahvistaisi B:n kannan. Mielestäni B ei kuitenkaan voi vedota siihen käsiteltävässä asiassa, koska kyseinen säännös sisällytettiin arvonlisäverodirektiiviin direktiivillä 2018/1910,[12] eli useita vuosia sen jälkeen, kun kyseessä oleva liiketoimi oli toteutettu. Sitä ei voida sellaisenaan soveltaa ajallisesti nyt käsiteltävään asiaan. Lisäksi en näe direktiivin 2018/1910 tekstissä tai sen lainsäädäntöhistoriassa mitään sellaista, mikä tukisi B:n väitettä, jonka mukaan arvonlisäverodirektiivin 36 a artiklan 2 kohdan sisältö ilmentäisi unionin tuomioistuimen aikaisempaa oikeuskäytäntöä.

34. Direktiivin 2018/1910 antamiseen johtaneesta komission ehdotuksesta ilmenee, että kyseinen säännös on seurausta siitä, että jäsenvaltiot ovat pyytäneet ”selventämään säännöksiä toimijoiden oikeusvarmuuden lisäämiseksi määritettäessä, mihin liiketoimiketjuun kuuluvaan luovutukseen yhteisökuljetus on liitettävä”.[13] Myös muista valmisteluasiakirjoista käy ilmi, että unionin lainsäätäjän aikomuksena on, että ”vältetään toisistaan poikkeavien toimintatapojen soveltaminen jäsenvaltioissa, mikä saattaa johtaa kaksinkertaiseen verotukseen tai verottamatta jättämiseen, ja parannetaan toimijoiden oikeusvarmuutta”.[14] Tämä huoli on nyt ilmaistu direktiivin 2018/1910 johdanto-osan kuudennessa perustelukappaleessa.

[10] Ks. esim. tuomio 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, 27 kohta) tai tuomio 23.4.2020, Herst (C-401/18, EU:C:2020:295, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[11] Ks. äskettäin tuomio 19.12.2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, 70 ja 72 kohta) ja tuomio 10.7.2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, 39 kohta). Ks. myös lisäohjeeksi julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, 58–64 kohta), jossa hän korostaa erityisesti tavaroiden kuljetuksen aikana tapahtuvaa tavaroiden tuhoutumiseen liittyvää riskiä.

[12] Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen alaviite 3.

[13] Ehdotus neuvoston direktiiviksi direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta arvonlisäverojärjestelmän tiettyjen sääntöjen yhdenmukaistamiseksi ja yksinkertaistamiseksi sekä lopullisen järjestelmän käyttöön ottamiseksi jäsenvaltioiden välisen kaupan verotusta varten (COM(2017) 569 final), s. 11, loppuosa.

[14] Ks. neuvoston asiakirja ST 10335 2018 INIT, 20.6.2018, ehdotetun tekstin johdanto-osan seitsemäs perustelukappale.

35. Nämä seikat vahvistavat nähdäkseni sen, että pääasiassa kyseessä olevaa kuljetuksen kohdentamista on arvioitava edellä 30 kohdassa mainitun oikeuskäytännön, joka kuvastaa tilannetta ennen kyseisen direktiivin antamista, valossa. Tätä johtopäätöstä tukevat niin sanottuja ”pikaratkaisuja” koskevat selittävät huomautukset, jossa todetaan, että ”arvonlisäverodirektiivissä, sellaisena kuin se oli ennen [1.1.2020], ei kuitenkaan säädetty mitään konkreettista sääntöä tavaroiden yhteisön sisäisen kuljetuksen kohdentamisesta”, joten se oli tehtävä ”kaikkien tapauskohtaisten olosuhteiden kokonaisarvioi[nnin]” perusteella. [15]

36. Näiden selvennysten jälkeen muistutan, että ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen – jolla on yksinomainen toimivalta määrittää pääasian tosiseikasto ja arvioida sitä – [16] tehtävänä on määrittää, mihin luovutusketjun luovutukseen kuljetus kohdistuu. [17] Jäljempänä esitetyllä analyysillä on siten merkitystä vain siinä tapauksessa, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin vahvistaa, että kuljetus kohdistuu ensimmäiseen luovutuksen.

B Arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan tarkoitus

37. Tavaroiden yhteisöhankintaa on yleensä verotettava tavaroiden kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa. Tästä säädetään arvonlisäverodirektiivin 40 artiklassa, ja se kuvastaa nykyisen yhteisen arvonlisäverojärjestelmän pääsääntöä, jonka mukaan verotusoikeus kuuluu valtiolle, jossa luovutettujen tavaroiden lopullinen kulutus tapahtuu. [18]

38. Tästä poiketen (mutta rajoittamatta jälkimmäisen pääsäännön soveltamista) arvonlisäverodirektiivin 41 artiklassa määritetään tavaroiden yhteisöhankinnan paikaksi (ja siten verotuspaikaksi) yksinkertaisesti myös se jäsenvaltio, joka on antanut arvonlisäverotunnisteen, jolla hankkija on tehnyt hankinnan, paitsi jos arvonlisävero on suoritettu tavaroiden kuljetuksen saapumispaikassa.

39. Kuten unionin tuomioistuin on todennut, arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan ”tarkoituksena on taata yhtäältä se, että kyseisestä yhteisöhankinnasta on maksettava arvonlisäveroa, ja toisaalta välttää se, että samaa hankintaa verotettaisiin kahteen kertaan”. [19]

40. Verotulojen menetyksen estämistä koskeva tavoite ilmentää epävarmuutta siitä, mikä jäsenvaltio on tosiasiallisesti lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltio. [20] Tavaroiden yhteisöhankinta seuraa tavaroiden yhteisöluovutusta, joka on lähtökohtaisesti vapautettava verosta arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdan nojalla. [21] Verotulojen menetyksen välttämiseksi on siis tärkeää varmistaa, että hankkija on verovelvollinen saman liiketoimen osalta.

[15] Euroopan komissio, Selittävät huomautukset call off -järjestelyjä, ketjuliiketoimia ja yhteisöluovutusten vapauttamista koskevista Euroopan unionin arvonlisäverotuksen muutoksista (”Vuoden 2020 pikaratkaisut”), neuvoston direktiivi (EU) 2018/1910, neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) 2018/1912, neuvoston asetus (EU) 2018/1909, 2019 (jäljempänä Vuoden 2020 pikaratkaisuja koskevat selittävät huomautukset), 3.2 kohta.

[16] Ks. esim. tuomio 13.1.2022, Benedetti Pietro e Angelo ym. (C-377/19, EU:C:2022:4, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[17] Ks. esim. edellä alaviitteissä 10 ja 11 olevat viittaukset.

[18] Ks. arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan kymmenes perustelukappale ja esim. tuomio 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[19] Ks. kuudennen arvonlisäverodirektiivin 28 b artiklan A kohdan 2 alakohdan, joka vastaa arvonlisäverodirektiivin 41 artiklaa, osalta tuomio 22.4.2010, X (C-536/08 ja C-539/08, EU:C:2010:217, 35 kohta). Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1).

[20] Kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdan 1 alakohdan, joka vastaa arvonlisäverodirektiivin 40 artiklaa, yhteydessä todettiin, että ”[tavaran siirtyminen yhdestä jäsenvaltiosta toiseen] ei ole riittävän varmaa, mikäli tavara ei ole ylittänyt valtioiden rajaa”. Julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:7, 46 kohta).

[21] Ks. myös edellä alaviitteessä 13 mainittu komission ehdotus (COM(2017) 569 final), s. 2.

41. On totta, että arvonlisäverodirektiivin 41 artikla voi tämän tavoitteen saavuttamiseksi johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, koska siinä luodaan kaksi tavaroiden hankintapaikkaa, joista toinen sijaitsee arvonlisäverotunnisteen antaneessa jäsenvaltiossa, mikä on fiktiivinen hankintapaikka, ja toinen tavaroiden kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa (mikä on todellinen hankintapaikka).

42. Tällaisen kaksinkertaisen verotuksen pitäisi kuitenkin olla vain väliaikaista, koska arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan toisessa kohdassa säädetään korjausmekanismista, jonka mukaan asianomainen toimija voi osoittaa, että liiketoimi on verotettu arvonlisäverodirektiivin 40 artiklan mukaisesti eli kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa. Tässä tilanteessa ”veron perustetta on vastaavasti alennettava siinä jäsenvaltiossa, joka on antanut arvonlisäverotunnisteen, jolla hankkija on tehnyt tämän hankinnan”.

43. Arvonlisäverodirektiivin 41 artiklalla, joka mahdollistaa tämän korjausmekanismin käytön, pyritään näin ollen välttämään kaksinkertainen verotus.[22] Tämä on jälleen yksi osoitus siitä, että verotulot pyritään siirtämään jäsenvaltioon, jossa tavaroiden lopullinen kulutus tapahtuu.[23]

C Arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan sovellettavuus pääasiaan

44. Kysymystä arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan sovellettavuudesta pääasiaan on lähestytty tässä oikeudenkäynnissä eri näkökulmista. Tarkastellakseni näitä eri näkökulmia käsittelen ensin B:n väitettä, jonka mukaan arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan soveltaminen on kokonaan poissuljettu, koska B on tehnyt hankinnan käyttämällä puolalaista arvonlisäverotunnistetta eli tavaroiden alkuperäjäsenvaltion arvonlisäverotunnistetta (1).

45. Koska katson, että viimeksi mainittu seikka ei estänyt arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan soveltamista tosiseikkojen tapahtuma-aikana, siirryn sitten käsittelemään ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymystä, joka koski sen seikan merkitystä, että B:n asiakkaat maksoivat veroa kyseessä olevan ketjun *toisesta* liiketoimesta (2).

46. Tältä osin totean myös, että tämä seikka ei vaikuta arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan soveltamiseen. Tässä vaiheessa siirryn nimenomaisesti esitettyä kysymystä pidemmälle ja tarkastelen sitä, että kansalliset viranomaiset pitivät kyseisen ketjun *ensimmäistä luovutusta* sen uudelleenluokittelun jälkeen verollisena yhteisöluovutuksena. Tämän erityistilanteen valossa totean, että arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan täytäntöönpanemiseksi annettujen kansallisten säännösten soveltaminen aiheuttaa suhteettoman verorasituksen eikä niiden soveltaminen tule kyseeseen (3).

1. Sovelletaanko arvonlisäverodirektiivin 41 artiklaa silloin, kun väliportaan toimija käyttää tavaroiden alkuperäjäsenvaltion arvonlisäverotunnistetta?

47. B väittää, että arvonlisäverodirektiivin 41 artiklaa ei voida soveltaa pääasiassa, koska silloin kun B hankki tavarat BOP:ltä, se käytti puolalaista arvonlisäverotunnistettaan, joka on tavaroiden alkuperäjäsenvaltion antama. B:n mukaan tällainen tilanne on kotimaan luovutus, johon ei voida soveltaa arvonlisäverodirektiivin 41 artiklaa.

[22] Kuudennen direktiivin yhteydessä 22.4.2010 annettu tuomio X (C-536/08 ja C-539/08, EU:C:2010:217, 35 kohta).

[23] Ibid., tuomion 44 kohta. Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 37 kohta.

48. Myönnän, että käsiteltävän asian tosiseikat eivät vastaa tyypillistä skenaariota, joka tulee mieleen arvonlisäverodirektiivin 41 artiklaa käsiteltäessä. Tällaisessa skenaariossa olisi nimittäin kyse kolmesta jäsenvaltiosta, esimerkiksi Alankomaihin sijoittautunut verovelvollinen hankkisi Alankomaiden arvonlisäverotunnisteellaan Puolassa tavaroita, jotka toimitetaan Saksaan.[24] Tässä tilanteessa Alankomaiden viranomaiset toimisivat arvonlisäverodirektiivin 41 artiklassa säädetyn fiktion perusteella ”varmistaakseen” veron kantamisen, paitsi jos (ja kunnes) vero on tosiasiallisesti maksettu tavaroiden lopullisessa määräjäsenvaltiossa (tässä esimerkissä Saksassa).

49. Näin ollen en näe arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan sanamuodosta, sen asiayhteydestä tai tarkoituksesta mitään sellaista,[25] joka rajoittaisi kyseisen säännöksen soveltamista skenaarioon, jossa on osallisena kolme jäsenvaltiota ja joka missään tapauksessa tukisi B:n kantaa, kun sitä tarkastellaan tosiseikkojen tapahtuma-aikaan sovelletun arvonlisäverodirektiivin säännösten valossa.

50. *Ensinnäkin* sanamuodon osalta arvonlisäverodirektiivin 41 artiklasta seuraa, että arvonlisäverotunnisteen antaneen jäsenvaltion viranomaiset voivat käyttää kyseisessä säännöksessä säädettyä toimivaltaansa, kun kyseessä on tavaroiden yhteisöhankinta ja kun elinkeinonharjoittaja on käyttänyt tämän jäsenvaltion antamaa arvonlisäverotunnistetta. Vaikuttaa siltä, että nämä edellytykset ovat täyttyneet nyt käsiteltävässä asiassa. Sitä vastoin kyseisen säännöksen sanamuodon mukaan sen soveltaminen ei edellytä erityistä arvonlisäverotunnistetta.[26]

51. *Toiseksi*, kun tarkastellaan laajempaa normatiivista asiayhteyttä, B väittää, että on otettava huomioon arvonlisäverodirektiivin 20 artikla, josta B:n mukaan seuraa, että tavaroiden yhteisöhankinta edellyttää, että elinkeinonharjoittaja on käyttänyt muun jäsenvaltion kuin tavaroiden alkuperäjäsenvaltion antamaa arvonlisäverotunnistetta.

52. Arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan mukaan ”’tavaroiden yhteisöhankinnalla’ tarkoitetaan omistajan määräämisvallan saamista irtaimeen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon”.

53. B totesi istunnossa, että arvonlisäverodirektiivin 41 artiklassa ei voida laajentaa saman direktiivin 20 artiklassa määriteltyä ”yhteisöhankinnan” käsitettä. B:n mukaan arvonlisäverodirektiivin 41 artiklassa otetaan ainoastaan käyttöön erityinen mekanismi yhteisöhankintojen verotusta varten. B:n mukaan yhteisöhankinnan käsite edellyttää, että tavaroiden lähtö- ja määräjäsenvaltiot ovat eri valtioita. B:n mukaan käsiteltävässä asiassa Puolan viranomaiset kuitenkin verottivat tavaroiden yhteisöhankintaa niiden alkuperäjäsenvaltiossa, vaikka nämä tavarat kuljetettiin juuri tästä valtiosta. Tällaisessa tilanteessa kyseistä liiketointa on B:n mukaan verotettava kotimaisena liiketoimena.

[24] Ks. esim. käytännön esimerkkejä, jotka on annettu tältä osin teoksessa Ben Terra, Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2021, kohta 11.3.1, ja arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan täytäntöönpanemiseksi annetun Saksan lainsäädännön yhteydessä, Marchal teoksessa Rau/Dürrwächter, *Umsatzsteuerrecht*, UStG, 3d §, kohta 16 tai Hummel teoksessa Mössner u.a., *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, kohta 14.387.

[25] Muistutan, että ”unionin oikeuden säännöksen tulkinnassa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto, myös sen säännöstön, johon se kuuluu, asiayhteys ja tavoitteet”. Ks. esim. tuomio 19.4.2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[26] Toisin kuin muissa arvonlisäverodirektiivin säännöksissä. Ks. esim. arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan a, c ja d alakohta.

54. Toisin kuin B väittää, en ymmärrä, miten pääasiaan ajallisesti sovellettavia arvonlisäverodirektiivin säännöksiä olisi tulkittava niin, että 20 artiklassa säädetyn määritelmän mukaan sen arvioiminen, onko tietty liiketoimi yhteisöhankinta, riippuu tietyn arvonlisäverotunnisteen käytöstä.

55. Ennen direktiivin 2018/1910[27] antamista unionin tuomioistuin tukeutui arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan ja 138 artiklan 1 kohdan sanamuotoon ja katsoi, että ”paikka, jossa toimija on saanut arvonlisäverotunnisteen, ei ole yhteisöluovutuksen tai yhteisöhankinnan luokitteluperuste”.[28]

56. Arvonlisäverodirektiivin 20 artiklassa määritelty yhteisöhankinnan käsite on nimittäin sidoksissa saman direktiivin 138 artiklan 1 kohdassa olevaan yhteisöluovutuksen käsitteeseen, koska yhteisöhankinta voi periaatteessa olla kyseessä vain, jos ensin on tapahtunut yhteisöluovutus.[29] Koska arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan soveltamisen edellytyksenä on yhteisöhankinta, kuten sen tekstistä ilmenee, tämä säännös on puolestaan sidoksissa sekä arvonlisäverodirektiivin 20 artiklaan että 138 artiklan 1 kohtaan.[30]

57. Totean, että edellä 55 kohdassa mainittua unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä on nykyään luettava arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdan sanamuotoon myöhemmin tehtyjen muutosten valossa. Kyseisessä säännöksessä määritellään ne aineelliset edellytykset, joiden täyttyessä yhteisöluovutus on vapautettava verosta. Tarkemmin sanottuna ja direktiivin 2018/1910[31] antamiseen saakka yhteisöluovutus oli vapautettava arvonlisäverosta ainoastaan, jos ”tavaran omistajalle kuuluva määräämisvalta on siirretty hankkijalle, jos luovuttaja osoittaa, että kyseinen tavara on lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon, ja jos tämän lähettämisen tai kuljettamisen seurauksena tavara on fyysisesti poistunut luovutusjäsenvaltion alueelta”.[32] Antamalla direktiivin 2018/1910 unionin lainsäätäjä lisäsi uuden edellytyksen siitä, että sellaiselle ”verovelvolliselle tai sellaiselle [ei-verovelvolliselle] oikeushenkilölle, – – jolle tavarat luovutetaan, on annettu arvonlisäverotunniste muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa” ja kyseinen henkilö ”on ilmoittanut tämän arvonlisäverotunnisteen luovuttajalle”, kuten arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdan b alakohdassa nyt säädetään.

58. Tästä seuraa, että siitä, että ostaja käyttää arvonlisäverotunnistetta, jonka on antanut *muu kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltio*, on tullut aineellinen lisäedellytys tavaroiden yhteisöluovutuksen vapauttamiselle verosta.[33]

59. Tämä vaikuttaa mielestäni arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan, sellaisena kuin se on nykymuodossaan, tulkintaan, koska, kuten edellä 40 kohdassa todettiin, yhteisöhankinta on yhteisöluovutuksen looginen seuraus. Toisin sanoen ensin mainittu ei toteudu, jos jälkimmäistä ei

27 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen alaviite 3.

28 Tuomio 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, 42 kohta). Ks. myös tuomio 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 On muistutettava, että ”’yhteisöluovutuksen’ ja ’yhteisöhankinnan’ käsitteet ovat objektiivisia ja niitä sovelletaan asianomaisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta”. Ks. esim. tuomio 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Ks. julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus X (C-84/09, EU:C:2010:252, 49 kohta), jossa hän toteaa, että ”jäsenvaltioiden on – – tulkittava yhtenäisesti säännöksiä, jotka koskevat yhteisöluovutusten vapautuksia ([arvonlisävero]direktiivin – – 138 artikla) ja yhteisöhankintojen verotusta ([arvonlisävero]direktiivin – – 20 artikla)”.

31 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen alaviite 3.

32 Ks. esim. tuomio 9.10.2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Vuoden 2020 pikaratkaisuja koskevat selittävät huomautukset, ks. edellä alaviite 15, kohta 1.1, s. 9. Ks. myös komission ehdotus (COM(2017) 569 final), edellä alaviite 13, s. 10 ja 11.

ole, koska yhteisöluovutus ja yhteisöhankinta ovat pohjimmiltaan saman kolikon kaksi eri puolta. Arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdan mukaisten yhteisöluovutusten vapautusten aineellisten edellytysten muuttaminen vaikuttaa tällä hetkellä myös arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan soveltamisalaan, koska, kuten on todettu ja kuten B periaatteessa perustellusti väittää, arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan soveltaminen edellyttää arvonlisäverodirektiivin 20 artiklassa tarkoitettua yhteisöhankintaa.

60. Unionin lainsäätäjä teki kuitenkin arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdan sanamuotoon tärkeän muutoksen, jolla arvonlisäverotunniste muutetaan muodollisesta vaatimuksesta aineelliseksi vaatimukseksi direktiivin 2018/1910 antamisen yhteydessä,[34] kun taas nyt käsiteltävä asia kuuluu edelleen aikaisempaan järjestelmään, jossa arvonlisäverotunnistetta ei pidetty aineellisena vaan pikemminkin muodollisena vaatimuksena.[35] Näin ollen, kuten olen jo todennut, se, että B käytti tavaroiden alkuperäjäsenvaltion arvonlisäverotunnistetta, ei sinänsä estä sitä, että liiketoimi on luonteeltaan yhteisön sisäinen ja että arvonlisäverodirektiivin 41 artiklaa voidaan soveltaa pääasiassa kyseessä oleviin tosiseikkoihin.

61. Seuraavaksi tarkastelen, tukevatko arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan kaksi tavoitetta eli veronkierron estäminen ja kaksinkertaisen verotuksen välttäminen kyseisen säännöksen ehdottamaani tulkintaa.

62. Tältä osin totean, että tavaran alkuperäjäsenvaltion viranomaiset voivat tehokkaasti pyrkiä näihin molempiin tavoitteisiin, kun kyseinen alkuperäjäsenvaltio on myös kyseisessä liiketoimessa käytetyn arvonlisäverotunnisteen antanut jäsenvaltio.

63. Unionin tuomioistuin on todennut, että ”kyseisen tunnisteen antaminen kylläkin osoittaa verovelvollisen verotuksellisen aseman arvonlisäverotuksessa ja helpottaa yhteisönsisäisten liiketoimien verovalvontaa”.[36] Ei ole mitään syytä epäillä, etteikö arvonlisäverotunnisteella voisi olla tämä tehtävä ja ettei se voisi helpottaa verovalvontaa, kun valvonnan suorittavat tavaroiden alkuperäjäsenvaltion viranomaiset ja kun ne toimivat arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan nojalla.

64. Selityksenä voidaan todeta, että tavaroiden alkuperäjäsenvaltio, kuten tässä tapauksessa Puola, toimii arvonlisäverodirektiivin 41 artiklassa luodun fiktion perusteella paikkana, jota pidetään kyseessä olevan yhteisöhankinnan paikkana, veronkannon varmistamiseksi ja veronkierron estämiseksi. Se voi myös varmistaa kaksinkertaisen verotuksen välttämisen soveltamalla korjausmekanismia, jos kyseessä oleva elinkeinonharjoittaja esittää todisteet veron maksamisesta tavaroiden lopullisessa määräjäsenvaltiossa.

65. Toisin sanoen arvonlisäverotunnisteen antavalle jäsenvaltiolle arvonlisäverodirektiivin 41 artiklassa luodun fiktion perusteella annettua tehtävää ei millään tavoin hankaloiteta, kun tämä jäsenvaltio on myös tavaroiden alkuperävaltio.

[34] Direktiivin 2018/1910 johdanto-osan kolmannessa perustelukappaleessa todetaan, että ”neuvosto pyysi – – komissiota tekemään rajatylittäviä liiketoimia koskeviin unionin arvonlisäverosääntöihin joitakin parannuksia, jotka koskevat arvonlisäverotunnisteen merkitystä yhteisöluovutusten verosta vapauttamiselle, call off -varastojärjestelyjä, ketjuliiketoimia ja yhteisöliiketoimien vapauttamiseksi tarvittavaa todistetta kuljetuksesta”. Ks. myös johdanto-osan seitsemäs perustelukappale

[35] Ks. esim. tuomio 20.10.2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, 41 ja 42 kohta) tai tuomio 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös edellä alaviitteessä 15 mainitut vuoden 2020 pikaratkaisuja koskevat selittävät huomautukset, 4.3.1 kohta, s. 71.

[36] Tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 60 kohta).

66. Edellä esitetyn perusteella katson, että se, että B:n kaltainen luovutusketjun väliportaan toimija, joka harjoittaa toimintaa ajanjaksona, johon direktiiviä 2018/1910 ei ajallisesti sovelleta, on käyttänyt tavaroiden alkuperäjäsenvaltion arvonlisäverotunnistetta, ei vaikuta siihen, sovelletaanko arvonlisäverodirektiivin 41 artiklaa tämän toimijan tekemään hankintaan.

2. Sen seikan merkitys, että luovutusketjun väliportaan toimijan asiakkaat ovat suorittaneet hankinnasta veron määräjäsenvaltiossa

67. On kiistatonta, että nyt käsiteltävässä asiassa arvonlisävero on suoritettu ketjun jokaisessa vaiheessa, eli myös B:n asiakkaat suorittivat tavaroiden hankinnasta veron määräjäsenvaltiossa.

68. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa viimeksi mainittua seikkaa ja kysyy lähinnä, estääkö tämä erityinen seikka kansallisia viranomaisia velvoittamasta B:tä maksamaan arvonlisäveroa tavaroiden uudelleenluokitellusta yhteisöhankinnasta sovellettaessa arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan kansallista täytäntöönpanosäännöstä. Tämä kysymys perustuu oletukseen, että petosta ei ole tapahtunut, ja siihen, että ketjun väliportaan toimijana toimiva elinkeinonharjoittaja (tässä B) on tehnyt virheen kyseisen liiketoimen luovutusten luokittelussa.

69. Ymmärtääkseni ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että B:hen on kohdistunut suhteeton verorasitus, koska yhtäältä B:n asiakkaat ovat suorittaneet arvonlisäveron tavaroiden lopullisessa määräjäsenvaltiossa (siitä, mitä he oletettavasti pitivät yhteisöhankintana) ja toisaalta Puolan veroviranomaiset vaativat B:tä maksamaan arvonlisäveroa BOP:n B:lle tekemästä ensimmäisestä luovutuksesta sen jälkeen, kun tämä luovutus oli luokiteltu uudelleen yhteisöluovutukseksi ja määritelty arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan kansallisten täytäntöönpanosäännösten mukaisesti.

70. Komissio tekee lähtökohtaisesti saman huomion.

71. En kuitenkaan katso, että sillä seikalla, että B:n asiakkaat suorittivat tavaroiden hankinnasta veron määräjäsenvaltiossa, on merkitystä arvioitaessa arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan sovellettavuutta.

72. Tämä päätelmä johtuu siitä hyvin yksinkertaisesta syystä, että B:n asiakkaiden suorittama vero koskee *heidän* hankkimiaan B:n heille luovuttamia tavaroita, kun taas pääasiassa on kyse arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan sovellettavuudesta *B:n suorittamaan*, BOP:n sille luovuttamien tavaroiden hankintaan. Toisin sanoen B:n asiakkaiden suorittama vero on vero, joka suoritetaan kyseessä olevan ketjun *toisesta* luovutuksesta, kun taas pääasiassa on kyse saman ketjun *ensimmäisen* luovutuksen verotuksesta. Kyse on kahdesta eri liiketoimesta, ja niihin liittyvät verovelvoitteet rasittavat eri toimijoita.

73. Katson näin ollen, ettei B voi vedota Puolan viranomaisissa korjausmekanismin yhteydessä siihen, että B:n asiakkaat ovat suorittaneet arvonlisäveron (jos arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan sovellettavuus vahvistetaan). Ensinnäkin katson, että tämän säännöksen sanamuoto sulkee tämän mahdollisuuden pois, koska fiktio, jonka mukaan hankinta suoritetaan arvonlisäverotunnisteen antaneessa jäsenvaltiossa, ei enää päde, kun ”hankkija – – osoitta[a], että *tästä hankinnasta* on suoritettu arvonlisävero [tavaran määräjäsenvaltiossa]”.[37] Ilmaisulla ”tästä hankinnasta” viitataan

[37] Kursivointi tässä.

mielestäni loogisesti, ja kuten Puolan hallitus on lähinnä väittänyt, yhteisöhankintaan, jonka tekee ”hankkija”, joka on siten mahdollisesti arvonlisäverovelvollinen arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan nojalla.

74. Toiseksi se, että otetaan huomioon B:n asiakkaiden suorittama arvonlisävero B:n verorasituksen keventämiseksi, ei voi edistää arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan kummankaan tavoitteen saavuttamista.

75. Tältä osin se ei takaa veron tehokasta kantamista, koska tässä tilanteessa ei ole mahdollista kantaa veroa tietystä yhteisöhankinnasta arvonlisäverodirektiivin 41 §:ssä luodun fiktion perusteella. A fortiori tässä tilanteessa sovellettuun korjausmekanismiin ei voida vedota kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, koska B:tä ei tässä skenaariossa verotettaisi tavaroiden määräjäsenvaltiossa ja näin ollen vero palautettaisiin lähtökohtaisesti elinkeinonharjoittajalle, joka ei tässä skenaariossa ole maksanut veroa määräjäsenvaltiossa.

76. Edellä esitetyn perusteella totean, että arvonlisäverodirektiivin 41 artikla ja neutraalisuus- ja suhteellisuusperiaate eivät ole esteenä sille, että arvonlisäverolain 25 §:n 2 momenttia sovelletaan verovelvollisen suorittamaan tavaroiden yhteisöhankintaan, kun henkilöt, jotka hankkivat tavarat kyseiseltä verovelvolliselta, ovat suorittaneet arvonlisäveron näiden tavaroiden hankinnasta kuljetuksen saapumisjäsenvaltion alueella.

77. Olen kuitenkin samaa mieltä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ja komission kanssa siitä, että käsiteltävän asian tosiseikat, sellaisina kuin ne esitetään ennakkoratkaisupyynnössä, näyttävät todellakin paljastavan suhteetonta verorasitusta koskevan ongelman, joka mielestäni loppujen lopuksi estää arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan soveltamisen pääasiassa.

78. Toisin kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ja komissio, katson kuitenkin, että sen arvioimiseksi, onko B:lle aiheutunut arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen vastainen verorasitus, on keskityttävä *ensimmäiseen luovutukseen* liittyviin B:n verovelvollisuuksiin, koska pääasia koskee nimenomaisesti tätä toimijaa ja tätä liiketoimea.

79. Tältä osin pidän ongelmallisena sitä, että kansallista lainsäädäntöä, jolla arvonlisäverodirektiivin 41 artikla pantiin täytäntöön, sovellettiin (uudelleenluokiteltuun) yhteisöhankintaan, joka vastaa (uudelleenluokiteltua) yhteisöluovutusta, jota ei kuitenkaan ollut vapautettu verosta.

3. Uudelleenluokitellun yhteisöluovutuksen arvonlisäverosta vapauttamatta jättämisen merkitys

80. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että vaikka Puolan viranomaiset luokittelivat BOP:n B:lle suorittaman luovutuksen uudelleen kotimaisesta luovutuksesta yhteisöluovutukseksi, nämä viranomaiset väittivät, ettei kyseistä luovutusta voitu vapauttaa verosta. Veroviranomaiset katsoivat, että BOP oli velvollinen veloittamaan 23 prosentin arvonlisäveron uudelleenluokitellusta yhteisöluovutuksesta, koska B oli käyttänyt puolalaista arvonlisäverotunnistetta. Näin ollen B:n oli maksettava BOP:n sille laskuttama arvonlisävero. Lisäksi, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, B:n oikeus vähentää vastaava

ostoihin sisältyvä arvonlisävero evättiin.[38] Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa myös, että tämä kysymys ei kuulu ennakkoratkaisukysymyksen piiriin ja että tämä epääminen johti siihen, että B joutui maksamaan yhteensä 46 prosenttia arvonlisäveroa.

81. B viittaa kirjallisissa huomautuksissaan näihin tosiseikkoihin ja väittää, että ne estävät arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan soveltamisen.

82. Kuten Puolan hallitus aivan oikein huomautti istunnossa, näitä seikkoja ei mainita esitetyssä kysymyksessä. Koska ne kuitenkin mainitaan selvästi ennakkoratkaisupyynnössä (ja B kommentoi niitä kirjallisessa huomautuksissaan ja istunnossa), tarkastelen niitä jäljempänä, jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus sen käsiteltävänä olevan asian ratkaisemiseksi. On kuitenkin selvää, että näiden seikkojen oikeudellinen arviointi ei kuulu nyt käsiteltävän asian piiriin.[39]

83. Arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan ymmärtämiseksi tämä säännös on sijoitettava arvonlisäverodirektiiviä koskevan laajemman järjestelmän yhteyteen, jonka mukaan yhtäältä yhteisöluovutukset on lähtökohtaisesti vapautettu verosta tavaroiden alkuperäjäsenvaltiossa ja toisaalta yhteisöhankinnat verotetaan määräjäsenvaltiossa.[40] Tämä ilmentää tavoitetta siirtää verotulojen kantaminen niihin jäsenvaltioihin, joissa tavaroiden lopullinen kulutus tapahtuu.

84. Arvonlisäverodirektiivin 41 artiklalla pyritään tässä laajemmassa järjestelmässä varmistamaan arvonlisäveron kantaminen siten, että luodaan fiktio, jonka mukaan yhteisöhankinnan paikka on se jäsenvaltio, jossa arvonlisäverotunniste on annettu. Koska tavaroiden yhteisöhankintaan liittyy lähtökohtaisesti veroton yhteisöluovutus, on tärkeää varmistaa, että kyseessä oleva liiketoimi verotetaan joko siinä jäsenvaltiossa, joka on antanut arvonlisäverotunnisteen, tai siinä jäsenvaltiossa, jossa hankinta on (tosiasiallisesti) tapahtunut.

85. Tästä huolimatta muistutan, että jäsenvaltioiden toteuttamia toimenpiteitä veron oikean kantamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi ei voida soveltaa siten, että niiden johdosta vaarantuisi arvonlisäveron neutraalisuus, jonka vastaista on se, että samanlaista toimintaa harjoittavia talouden toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin ja jolla pyritään vapauttamaan verovelvollinen kokonaan arvonlisäverosta sen liiketoiminnan yhteydessä.[41] Lisäksi suhteellisuusperiaatteen mukaisesti veron tehokkaan kantamisen varmistamiseksi käytettävät toimenpiteet ”eivät saa mennä pidemmälle kuin tämän päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen”.[42]

86. Se, että kansalliset viranomaiset päättivät, että BOP:n B:lle suorittama yhteisöluovutus sen uudelleenluokittelun jälkeen ei ole vapautettu verosta, merkitsee sitä, että kyseistä toimintaa verotettiin todellakin Puolassa.

38 Kuten edellä alaviitteessä 5 todettiin, ennakkoratkaisupyynnössä ei ole mitään tietoa tämän epäämisen syistä.

39 Merkityksellisten seikkojen osalta muistutan, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisöluovutuksen verovapautus on myönnettävä, jos aineelliset edellytykset täyttyvät. Näihin edellytyksiin kuuluu nyt arvonlisäverotunniste, kuten edellä tämän ratkaisuehdotuksen 57–61 kohdassa on esitetty. Nyt käsiteltävä asia ei kuitenkaan ajallisesti kuulu tämän uuden oikeussäännön soveltamisalaan.

40 Ks. tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös edellä alaviitteessä 13 mainittu komission ehdotus (COM(2017) 569 final), s. 2.

41 Ks. neutraalisuusperiaatteen molempien näkökohtien osalta julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

87. Vaikka toiminnan tosiasiallinen verottaminen tavaroiden alkuperävaltiossa ei vaikuta määräjäsenvaltion toimivaltaan,[43] tämä verottaminen tekee mielestäni arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan soveltamisen tarpeettomaksi, koska, kuten edellä on todettu, vero on suoritettu eikä mahdollisesta veronkierrosta ole enää aiheellista kantaa huolta.

88. Verottomia luovutuksia ja verollisia hankintoja koskevan yleisen järjestelmän nojalla arvonlisäverodirektiivin 41 artiklassa säädetään, että arvonlisäverotunnisteen antanut jäsenvaltio voi puuttua asiaan estääkseen menetykset, joita voi aiheutua verovapaudesta tavaroiden alkuperämaassa. Koska tavaroiden alkuperäjäsenvaltiossa ei kuitenkaan myönnetty verovapautusta, katson, ettei veronkierron vaaraa ollut. Näin ollen arvonlisäverotunnisteen antaneella jäsenvaltiolla ei ollut mitään syytä ryhtyä toimenpiteisiin, kuten B pääosin väittää.

89. On totta, että jos B maksaisi veron uudelleenluokitellusta yhteisöhankinnastaan tavaroiden määräjäsenvaltiossa, se voisi vedota arvonlisäverodirektiivin 41 artiklassa säädettyyn korjausmekanismiin, kuten Puolan hallitus vahvisti istunnossa. Lisäverorasitus, joka nyt aiheutuu arvonlisäverolain 25 §:n 2 momentin soveltamisesta B:hen, kun sitä tarkastellaan erikseen, lievenee tällöin. Tämä ei kuitenkaan muuta sitä lähtökohtaa, että koska kyseessä olevaa yhteisöluovutusta ei vapautettu verosta, kyseisen säännöksen soveltaminen oli tarpeetonta ja johti tarpeettomaan verorasitukseen.

90. Tässä tilanteessa katson, että kansalliset viranomaiset ovat toimineet suhteellisuusperiaatteen vastaisesti, kun ne ovat soveltaneet arvonlisäverolain 25 §:n 2 momenttia yhteisöhankintaan, joka oli seurausta verollisesta yhteisöluovutuksesta.

91. Arvonlisäverolain 25 §:n 2 momentin soveltamisesta B:lle aiheutunutta tarpeetonta verorasitusta näyttää vielä pahentavan se, että B ei saanut vähentää uudelleenluokitellusta yhteisöhankinnasta maksamaansa ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa. En kuitenkaan katso, että tämä seikka on sinänsä ratkaiseva edellä tekemäni päätelmän kannalta, joka koskee arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan soveltumattomuutta. Mielestäni tämä päätelmä olisi sama, vaikka vähennysoikeus myönnettäisiin, koska tämä seikka ei vaikuttaisi siihen, ettei kyseessä olevaa uudelleenluokiteltua yhteisöluovutusta vapautettu verosta, mikä, kuten olen todennut, tekee arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan soveltamisen tarpeettomaksi.

92. Edellä esitetystä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 41 artikla ja suhteellisuusperiaate ovat esteenä sille, että arvonlisäverolain 25 §:n 2 momenttia sovelletaan tavaroiden yhteisöhankintaan, kun tämä hankinta oli seurausta yhteisöluovutuksesta, jota ei kohdeltu verottomana, minkä tarkistaminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä.

V Ratkaisuehdotus

93. Ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Naczelny Sąd Administracyjnylle seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 41 artikla sekä neutraalisuus- ja suhteellisuusperiaate eivät ole esteenä tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o

[43] Edellä alaviitteessä 7 mainitun täytäntöönpanoasetuksen 282/2011 16 artiklassa säädetään seuraavaa: ”Kun on suoritettu direktiivin 2006/112/EY 20 artiklassa tarkoitettu tavaroiden yhteisöhankinta, tavaralähetyksen tai -kuljetuksen määräjäsenvaltio käyttää verotusvaltaansa riippumatta liiketoimeen tavaralähetyksen tai -kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa sovelletusta arvonlisäverokohtelusta – –” Ks. myös julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus X (C-84/09, EU:C:2010:252, 49 kohta).

podatku od towarów i usług, arvonlisäverolaki) 25 §:n 2 momentin soveltamiselle verovelvollisen suorittamaan tavaroiden yhteisöhankintaan silloin, kun henkilöt, jotka hankkivat tavarat kyseiseltä verovelvolliselta, suorittivat arvonlisäveron näiden tavaroiden hankinnasta kuljetuksen saapumisjäsenvaltion alueella.

Direktiivin 2006/112 41 artikla ja suhteellisuusperiaate ovat kuitenkin esteenä sille, että arvonlisäverolain 25 §:n 2 momenttia sovelletaan tavaroiden yhteisöhankintaan, kun tämä hankinta oli seurausta yhteisöluovutuksesta, jota ei kohdeltu verottomana, minkä tarkistaminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä.