UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

6 päivänä syyskuuta 2012 *

Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — 138 artiklan 1 kohta — Sellaisen yhteisönsisäisen liiketoimen vapauttamisen edellytykset, jossa hankkijalla on velvollisuus huolehtia sellaisten tavaroiden kuljetuksesta, joista se määrää omistajana lastaushetkestä lukien — Myyjän velvollisuus todistaa, että tavarat ovat fyysisesti poistuneet luovutusjäsenvaltion alueelta — Hankkijan arvonlisäverotunnisteen poistaminen rekisteristä taannehtivin vaikutuksin

Asiassa C-273/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Baranya Megyei Bíróság (Unkari) on esittänyt 18.5.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 3.6.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Mecsek-Gabona Kft

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. N. Cunha Rodrigues sekä tuomarit U. Lõhmus (esittelevä tuomari), A. Rosas, A. Ó Caoimh ja A. Arabadjiev,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Sztranc-Sławiczek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 10.5.2012 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Unkarin hallitus, asiamiehinään M. Z. Fehér ja K. Szíjjártó,

— Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,

— Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja V. Bottka,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 7.12.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/88/EU (EUVL L 326, s. 1; jäljempänä direktiivi 2006/112), 138 artiklan 1 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Mecsek-Gabona Kft (jäljempänä Mecsek-Gabona) ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (Dél-dunántúlin alueellinen vero- ja tullivirasto, jäljempänä Főigazgatóság) ja jossa on kyse siitä, että kyseinen viranomainen kieltäytyi myöntämästä pääasian kantajalle vapautusta arvonlisäverosta sellaisen liiketoimen osalta, jota kantaja piti tavaroiden yhteisöluovutuksena.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Direktiivi 2006/112

3 Direktiivillä 2006/112 kumottiin ja korvattiin sen 411 ja 413 artiklan mukaisesti 1.1.2007 lukien tuohon asti voimassa ollut arvonlisäveroa koskeva unionin lainsäädäntö, erityisesti jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

4 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

– –

b) jäsenvaltion alueella tapahtuneesta vastikkeellisesta tavaroiden yhteisöhankinnasta, jonka on suorittanut:

i) verovelvollinen tässä ominaisuudessaan tai oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, jos myyjä on verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan – –”

5 Kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.”

6 Direktiivin IX osastossa, jonka otsikko on ”Vapautukset”, on kymmenen lukua, joista 1 luku sisältää yleisiä säännöksiä. Kyseisessä luvussa on yksi ainoa artikla, 131 artikla, ja siinä säädetään seuraavaa:

”Jäljempänä 2–9 luvussa säädettyjä vapautuksia sovelletaan rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista ja noudattaen jäsenvaltioiden vahvistamia edellytyksiä mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi.”

7 Kyseisen IX osaston 4 luvussa – jonka otsikko on ”Yhteisöliiketoimien vapautukset” – olevan 138 artiklan 1 kohdassa säädetään 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.”

8 Direktiivin 2006/112 131 artikla ja 138 artiklan 1 kohta ovat aineellisesti samansisältöisiä kuin kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se oli muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18), 28 c artiklan A jakson a alakohdan ensimmäinen alakohta.

9 Direktiivin 2006/112 XI osastossa, jonka otsikko on ”Verovelvollisten ja tiettyjen henkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia, velvollisuudet”, on muiden muassa 2 luku, jonka otsikko on ”Rekisteröinti”, ja 3 luku, jonka otsikko on ”Laskutus”.

10 Kyseisessä 2 luvussa on muiden muassa 214 artikla, jossa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotka tekevät mahdolliseksi tunnistaa yksilöllisellä tunnisteella seuraavat henkilöt:

– –

b) jokainen verovelvollinen tai [ei-verovelvollinen] oikeushenkilö, – – joka suorittaa sellaisia tavaroiden yhteisöhankintoja, joista on suoritettava arvonlisäveroa 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti, sekä jokainen verovelvollinen tai [ei-verovelvollinen] oikeushenkilö, – – joka on käyttänyt 3 artiklan 3 kohdassa tarkoitettua valintaoikeutta saattaa yhteisöhankintansa arvonlisäveron alaisiksi;

– –”

11 Saman osaston 3 luvussa olevan 220 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on varmistettava, että verovelvollinen itse, hankkija tai verovelvollisen nimissä ja puolesta kolmas taho laatii laskun seuraavissa tapauksissa:

– –

3) edellä 138 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti tehdyistä tavaroiden luovutuksista;

– –”

12 Kyseisessä 3 luvussa olevassa 226 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta tämän direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan seuraavat tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia 220 ja 221 artiklan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa:

– –

4) edellä 214 artiklassa tarkoitettu hankkijan arvonlisäverotunniste, jolla tämä on ottanut vastaan tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen, josta tämä on veronmaksuvelvollinen, taikka 138 artiklassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksen;

– –”

Unkarin oikeus

13 Arvonlisäverosta vuonna 2007 annetun lain nro CXXVII (Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény; Magyar Közlöny 2007/128) 89 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verosta on vapautettava sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka on todistettavasti lähetetty tai kuljetettu [Unkarin] alueen ulkopuolelle mutta kuitenkin yhteisöön, siitä riippumatta, lähettääkö tai kuljettaako tavaran myyjä, hankkija vai näiden puolesta joku muu henkilö, sellaiselle verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessa muualla kuin [Unkarissa] mutta kuitenkin jossakin toisessa yhteisön jäsenvaltiossa, tai jossakin toisessa yhteisön jäsenvaltiossa arvonlisäverotusta varten rekisteröidylle oikeushenkilölle, joka ei itse ole verovelvollinen mutta jolla on velvollisuus maksaa vero, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 2 ja 3 momentin säännösten soveltamista.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 Mecsek-Gabona on Unkarin oikeuden mukaan perustettu yhtiö, joka harjoittaa pääasiallisesti viljan, tupakan, siementen ja rehun tukkukauppaa.

15 Se teki 28.8.2009 Italiaan sijoittautunen Agro-Trade srl -nimisen yhtiön (jäljempänä Agro-Trade) kanssa myyntisopimuksen 1 000 tonnin (noin 10 prosentin vaihtelunvaralla) suuruisen rapsierän toimittamisesta 71 500 Unkarin forintin (HUF) tonnihintaan arvonlisäverosta vapautettuna yhteisöhankintana.

16 Kyseisen sopimuksen täytäntöönpanoa koskevissa sopimusehdoissa osapuolet sopivat, että sopimus täytettäisiin tavaran määrän osalta suhteessa myyjän Szentlőrincissä (Unkari) sijaitsevassa toimipaikassa lastatun tavaran painoon sellaisena kuin se ilmeni punnitusmerkinnöistä ja niiden perusteella laadituista laskuista. Hankkijan tehtävänä oli huolehtia kuljetusvälineistä ja tavaran kuljetuksesta toiseen jäsenvaltioon.

17 Hankkija oli ennen kuljetusta ilmoittanut niiden kuorma-autojen rekisterinumerot, jotka tulisivat hakemaan tavarat Mecsek-Gabonan toimipaikasta. Ostettujen tavaroiden määrät mainittiin CMR-rahtikirjoissa (tavaran kansainvälisessä tiekuljetuksessa käytettävästä rahtisopimuksesta Genevessä 19.5.1956 allekirjoitetun yleissopimuksen, sellaisena kuin se on muutettuna 5.7.1978 allekirjoitetulla pöytäkirjalla, perusteella laaditut lähetyskirjat) kuorma-autojen punnituksen jälkeen, ja kuljettajat esittivät allekirjoittamansa kuljetusasiakirjat. Myyjä otti jäljennöksen täytettyjen rahtikirjojen ensimmäisestä kappaleesta, koska kuljettajat pitivät alkuperäisen. Myyjälle lähetettiin 40 juoksevasti numeroitua CMR-rahtikirjaa postitse ostajan Italiassa sijainneesta postiosoitteesta.

18 Pääasiassa kyseessä olevasta arvonlisäverosta vapautetusta myynnistä laadittiin 4.9.2009 kaksi laskua, joista ensimmäinen oli määrältään 34 638 175 HUF ja toinen 34 555 235 HUF; näistä ensimmäinen koski 484,45 tonnin ja jälkimmäinen 483,29 tonnin rapsimäärää. Ensimmäisen laskun maksoi muutama päivä luovutuksen jälkeen Mecsek-Gabonan tilille eräs luonnollinen henkilö, jolla oli Unkarin kansalaisuus. Toista laskua, joka piti maksaa kahdeksan kuukauden kuluessa luovutuksesta, ei sitä vastoin maksettu.

19 Pääasian kantajan arvonlisäverovelvollisista pidettävään rekisteriin 7.9.2009 tekemän tiedustelun mukaan Agro-Tradella oli tuona ajankohtana arvonlisäverotunniste.

20 Mecsek-Gabonan veroilmoitusta tarkistaessaan Unkarin veroviranomaiset lähettivät 4.5.2010 Italian viranomaisille hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla ja asetuksen (ETY) N:o 218/92 kumoamisesta 7.10.2003 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1798/2003 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun pyynnön. Italian veroviranomaisten antamien tietojen mukaan Agro-Tradea ei kyetty löytämään ja ilmoitetussa kotipaikassa oli ainoastaan asuintalo. Tämänniminen yhtiö ei ollut koskaan

toiminut kyseisessä osoitteessa. Italian veroviranomaiset eivät myöskään tunteneet Agro-Tradea, sillä se ei ollut koskaan maksanut arvonlisäveroa. Kyseisen yhtiön arvonlisäverotunniste oli 14.1.2010 poistettu rekisteristä 17.4.2009 asti ulottuvin taannehtivin vaikutuksin.

21 Unkarin ensimmäisen asteen veroviranomaiset katsoivat kaikkien näiden seikkojen perusteella, ettei Mecsek-Gabona ollut kyennyt verotusmenettelyssä todistamaan arvonlisäverosta vapautettua yhteisöluovutusta, ja ne totesivat 7.9.2010 tekemässään päätöksessä, että kyseisellä yhtiöllä oli vuoden 2009 syyskuulta 17 298 000 HUF:n suuruinen arvonlisäverovelka, jota korotettiin 1 730 000 HUF:n suuruisella hallinnollisella seuraamusmaksulla ja 950 000 HUF:n suuruisella viivästysseuraamuksella.

22 Főigazgatóság vahvisti 18.1.2011 tekemällään päätöksellä ensimmäisen asteen veroviranomaisten päätöksen sillä perusteella, että Mecsek-Gabonan hallussa olisi pitänyt olla asiakirja, jolla olisi todistettu, että tavarat oli lähetetty ja että ne oli kuljetettu toiseen jäsenvaltioon. Koska kyseinen yhtiö ei ollut kyennyt tarkastuksessa esittämään tällaista asiakirjaa tai sen esittämää asiakirjaa ei voitu pitää uskottavana, se oli velvollinen maksamaan pääasiassa kyseessä olevaan myyntiin liittyvän arvonlisäveron, ellei se ollut ollut vilpittömässä mielessä liiketoimen tekohetkellä.

23 Főigazgatóságin mukaan Mecsek-Gabonan olisi pitänyt olla varovaisempi. Sen lisäksi, että sen olisi pitänyt tarkistaa, että tavarat oli kuljetettu pois, sen olisi pitänyt myös varmistua siitä, että ne olivat saapuneet määränpäähänsä.

24 Pääasian kantaja vaatii ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa sekä Főigazgatóságin että ensimmäisen asteen veroviranomaisten päätöksen kumoamista. Se väittää, ettei sitä voida moittia siitä, että se olisi ollut huolimaton sopimusta tehtäessä tai sitä täytäntöön pantaessa, koska se oli 7.9.2009 tarkistanut Agro-Traden arvonlisäverotunnisteen, koska tuo tunniste oli hyvinkin ollut olemassa ja koska CMR-rahtikirjat oli lähetetty sille hankkijan Italiassa olevasta osoitteesta. Mecsek-Gabona on lisännyt tähän, ettei se voinut tietää, että Italian veroviranomaiset olivat 14.1.2010 poistaneet kyseisen tunnisteen 17.4.2009 asti ulottuvin taannehtivin vaikutuksin ja ettei tällä poistamisella voinut näin ollen olla tässä suhteessa minkäänlaista vaikutusta.

25 Főigazgatóság on vaatinut Mecsek-Gabonan kanteen hylkäämistä ja pitäytynyt perusteluissaan, joiden mukaan kyseinen yhtiö sai soveltaa arvonlisäverovapautusta pääasiassa kyseessä olevaan luovutukseen vain sillä edellytyksellä, että se olisi ensin varmistunut siitä, että tavarat oli kuljetettu pois, ja tämän jälkeen vielä siitä, että ne olivat saapuneet määränpäähänsä.

26 Baranya Megyei Bíróság katsoo, että asiassa on tarpeen tulkita direktiivin 2006/112 138 artiklaa, jotta se kykenisi päättämään, mitkä todisteet riittävät näyttämään toteen, että arvonlisäverosta vapautettu tavaroiden luovutus on tapahtunut, ja jotta se voisi ratkaista kysymyksen siitä, missä määrin myyjä vastaa hankkijan menettelystä tilanteessa, jossa myyjä itse ei hoida kuljetusta. Asiassa C-409/04, Teleos ym., 27.9.2007 annettuun tuomioon (Kok., s. I-7797) viitaten se kysyy lisäksi, voidaanko pääasian kantajan vilpitön mieli asettaa kyseenalaiseksi sen vuoksi, että Agro-Traden arvonlisäverotunniste poistettiin rekisteristä luovutuksen jälkeen, ja voidaanko katsoa, ettei arvonlisäverosta vapautettua luovutusta ole tapahtunut.

27 Baranya Megyei Bíróság on näin ollen lykännyt asian käsittelyä ja esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko direktiivin 2006/112 138 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että tavaran luovutus vapautetaan arvonlisäverosta, kun tavara on myyty hankkijalle, joka kauppasopimuksen tekohetkellä oli rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi jossakin toisessa jäsenvaltiossa, ja kun tavaraa koskevassa kauppasopimuksessa oli sovittu siitä, että määräämisvalta ja omistusoikeus siirtyvät hankkijalle, kun tavara lastataan kuljetusajoneuvoon, ja että hankkijalla on velvollisuus kuljettaa tavara toiseen jäsenvaltioon?

2) Riittääkö tavaran luovutuksen vapauttamiseen arvonlisäverosta myyjän osalta se, että se varmistuu siitä, että myyty tavara kuljetetaan pois ulkomaisella kuljetusajoneuvolla ja että myyjällä on hankkijan palauttamat CMR-rahtikirjat, vai onko myyjän varmistuttava siitä, että myyty tavara on ylittänyt valtion rajan ja että se on kuljetettu yhteisöön?

3) Voidaanko tavaran luovutuksen vapauttaminen arvonlisäverosta asettaa kyseenalaiseksi pelkästään sillä perusteella, että toisen jäsenvaltion veroviranomaiset poistavat rekisteristä hankkijan yhteisön verotunnisteen taannehtivasti tavaran luovutusta edeltävästä ajankohdasta lukien?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen ja toinen kysymys

28 Kansallinen tuomioistuin tiedustelee kahdella ensimmäisellä kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä, pääasiallisesti, onko direktiivin 2006/112 138 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltion veroviranomaiset kieltäytyvät myöntämästä kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle myyjälle yhteisöluovutukseen perustuvaa arvonlisäverovapautusta tilanteessa, jossa yhtäältä tavaran omistajalle kuuluva määräämisvalta siirtyy kyseisen jäsenvaltion alueella toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle hankkijalle, jolla on liiketoimen toteuttamishetkellä arvonlisäverotunniste tässä toisessa jäsenvaltiossa ja jonka tehtävänä on huolehtia tavaran kuljetuksesta sinne, ja jossa toisaalta myyjä varmistuu siitä, että ulkomaiset kuljetusajoneuvot kuljettavat tavaran pois sen varastosta, ja sen hallussa on hankkijan määräjäsenvaltiosta lähettämät CMR-rahtikirjat todisteena siitä, että tavara on kuljetettu myyjän jäsenvaltion ulkopuolelle.

29 Aluksi on syytä muistuttaa, että yhteisöhankintaan välttämättä liittyvä yhteisöluovutus vapautetaan arvonlisäverosta, jos direktiivin 2006/112 138 artiklan 1 kohdassa asetetut edellytykset täyttyvät (ks. vastaavasti em. asia Teleos ym., tuomion 28 kohta ja asia C-84/09, X, tuomio 18.11.2010, Kok., s. I-11645, 26 kohta).

30 Kyseisen säännöksen mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä, hankkija tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa jäsenvaltion alueen ulkopuolelle mutta kuitenkin unionissa sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai sellaiselle ei-verovelvolliselle oikeushenkilölle, joka toimii tässä ominaisuudessaan muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.

31 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tavaran yhteisöluovutus on vapautettu 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 (ks. em. asia Teleos ym., tuomion 42 kohta; asia C-184/05, Twoh International, tuomio 27.9.2007, Kok., s. I-7897, 23 kohta; asia C-285/09, R, tuomio 7.12.2010, Kok., s. I-12605, 41 kohta ja asia C-430/09, Euro Tyre Holding, tuomio 16.12.2010, Kok., s. I-13335, 29 kohta).

32 Sen seikan, että aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluva määräämisvalta siirretään hankkijalle, on ensinnäkin todettava olevan kaikkiin tavaroiden luovutuksiin luonnostaan liittyvä olosuhde, sellaisina kuin nämä luovutukset on määritelty direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohdassa, eikä sitä, onko kyseinen liiketoimi luonteeltaan yhteisönsisäinen, voida todeta pelkästään sen perusteella.

33 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee tässä suhteessa, ettei ole kiistetty, että tämä edellytys, joka liittyy tavaran omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtymiseen hankkijalle, täyttyy pääasiassa, koska osapuolten välisen sopimuksen mukaan määräämisvalta siirtyi sillä hetkellä, jolloin tavarat lastattiin hankkijan toimittamiin kuljetusajoneuvoihin, ja koska Unkarin veroviranomaiset eivät ole kiistäneet kyseistä lastaamista.

34 Toiseksi on muistutettava, että luovuttajan velvollisuus osoittaa, että kyseinen tavara on lähetetty tai kuljetettu pois luovutusjäsenvaltiosta, on asetettava siihen erityiseen asiayhteyteen, joka liittyy 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) 1.1.1993 toteutetun sisäisten rajojen poistamisen vuoksi käyttöön otettuun jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmään (em. asia Teleos ym., tuomion 21 kohta).

35 Tästä on todettu oikeuskäytännössä, että vaikka tavaroiden yhteisöluovutuksen sovelletaan objektiivista edellytystä, jonka mukaan ne on pitänyt kuljettaa fyysisesti pois luovutusjäsenvaltiosta, veroviranomaisten on jäsenvaltioiden välisten rajatarkastusten poistamisen jälkeen ollut vaikeaa tarkastaa sitä, ovatko tavarat fyysisesti poistuneet mainitun jäsenvaltion alueelta. Siksi viranomaiset suorittavat tällaisen tarkastuksen pääasiallisesti verovelvollisten esittämän selvityksen ja niiden antamien ilmoitusten perusteella (em. asia Teleos ym., tuomion 44 kohta ja em. asia R, tuomion 42 kohta).

36 Oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että koska direktiivissä 2006/112 ei ole konkreettista säännöstä siitä, mitä selvityksiä verovelvollisten on toimitettava vapautuakseen arvonlisäverosta, jäsenvaltioiden on direktiivin 2006/112 131 artiklan mukaisesti säädettävä niistä edellytyksistä, joiden mukaisesti tavaroiden yhteisöluovutukset on vapautettu verosta, vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi sekä petosten, verojen kiertämisen ja kaikenlaisten väärinkäytösten estämiseksi. Jäsenvaltioiden on toimivaltaansa käyttäessään kuitenkin noudatettava unionin oikeusjärjestykseen kuuluvia yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluvat muun muassa oikeusvarmuuden periaate ja suhteellisuusperiaate (ks. vastaavasti asia C-146/05, Collée, tuomio 27.9.2007, Kok., s. I-7861, 24 kohta; em. asia Twoh International, tuomion 25 kohta; em. asia X, tuomion 35 kohta ja em. asia R, tuomion 43 ja 45 kohta).

37 Tässä yhteydessä on huomattava, ettei ennakkoratkaisupyynnössä selvitetä, säädetäänkö Unkarin oikeudessa mahdollisesti konkreettisista velvollisuuksista, kuten luettelosta niistä asiakirjoista, jotka toimivaltaisille viranomaisille on esitettävä, jotta yhteisöluovutuksen vapautusta voitaisiin soveltaa. Unkarin hallituksen unionin tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa antamien selitysten mukaan Unkarin lainsäädännössä säädetään pelkästään, että luovutuksen on oltava todistettu, ja vaadittujen selvitysten taso riippuu kyseisen liiketoimen konkreettisista olosuhteista.

38 Verovelvollisen selvitysvelvoite on näin ollen määritettävä suhteessa kansallisessa oikeudessa tältä osin nimenomaisesti vahvistettuihin edellytyksiin ja samankaltaisiin liiketoimiin sovellettavaan tavanomaiseen käytäntöön.

39 Kuten oikeuskäytännöstä ilmenee, oikeusvarmuuden periaate edellyttää, että verovelvolliset voivat tuntea verovelvoitteensa ennen liiketoimen toteuttamista (em. asia Teleos, tuomion 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Kansallinen tuomioistuin kysyy erityisesti, voiko jäsenvaltio yhteisöluovutuksen vapauttamiseksi vaatia verovelvollista varmistumaan siitä, että tavara on fyysisesti poistunut kyseisen jäsenvaltion alueelta.

41 Oikeuskäytännössä tästä on jo todettu, että tilanteessa, jossa ei ole olemassa mitään konkreettista selvitystä, jonka perusteella voitaisiin päätellä, että asianomaiset tavarat on siirretty luovutusjäsenvaltion alueen ulkopuolelle, vapautusten oikeaa ja selkeää soveltamista ei taata sillä, että verovelvollinen velvoitetaan esittämään tällainen selvitys. Kyseinen velvollisuus aiheuttaa päinvastoin

sen, että verovelvollinen joutuu epävarmaan tilanteeseen, jossa hän ei tiedä, voidaanko verovapautusta soveltaa yhteisöluovutukseen vai onko arvonlisävero tarpeen sisällyttää myyntihintaan (ks. vastaavasti em. asia Teleos ym., tuomion 49 ja 51 kohta).

42 Lisäksi on tärkeää täsmentää, että silloin, kun hankkija saa kyseisen tavaran omistajalle kuuluvan määräämisvallan luovutusjäsenvaltiossa ja kun hankkijan tehtävänä on kuljettaa tavara määräjäsenvaltioon, selvitys, jonka luovuttaja pystyy esittämään veroviranomaisille, riippuu olennaisesti niistä tiedoista, jotka se on saanut sitä ennen hankkijalta tätä varten (ks. vastaavasti em. asia Euro Tyre Holding, tuomion 37 kohta).

43 Oikeuskäytännössä on näin ollen katsottu, että sen jälkeen, kun luovuttaja on täyttänyt yhteisöluovutusta koskevan selvitysvelvoitteensa mutta hankkija ei ole täyttänyt sopimukseen perustuvaa velvoitetta lähettää tai kuljettaa kyseiset tavarat luovutusjäsenvaltion ulkopuolelle, juuri hankkijan pitää olla velvollinen maksamaan arvonlisävero luovutusjäsenvaltiossa (ks. vastaavasti em. asia Teleos ym., tuomion 66 ja 67 kohta sekä em. asia Euro Tyre Holding, tuomion 38 kohta).

44 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Mecsek-Gabona on pääasiassa vedonnut oikeuteensa saada vapautus arvonlisäverosta käyttäen perustana Italian viranomaisten hankkijalle myöntämää arvonlisäverotunnistetta, sitä tosiseikkaa, että myydyt tavarat haettiin ulkomaisilla kuljetusajoneuvoilla, ja hankkijan postiosoitteestaan lähettämiä CMR-rahtikirjoja, joissa todettiin, että tavarat oli kuljetettu Italiaan.

45 Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on edellä tämän tuomion 38 kohdassa täsmennettyjen edellytysten valossa arvioida, täyttikö Mecsek-Gabona näin toimiessaan selvityksen esittämiseen ja huolellisuuteen liittyvät velvoitteensa.

46 Jos kyseinen luovutus liittyy hankkijan tekemään petokseen ja jos veroviranomaiset eivät ole varmoja siitä, että tavarat ovat todellakin poistuneet luovutusjäsenvaltion alueelta, kolmanneksi on tutkittava, voivatko kyseiset viranomaiset myöhemmin velvoittaa myyjän maksamaan kyseiseen luovutukseen liittyvän arvonlisäveron.

47 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on päämäärä, joka on tunnustettu direktiivissä 2006/112 ja johon siinä rohkaistaan (ks. yhdistetyt asiat C-487/01 ja C-7/02, Gemeente Leusden ja Holin Groep, tuomio 29.4.2004, Kok., s. I-5337, 76 kohta; em. asia R, tuomion 36 kohta sekä yhdistetyt asiat C-80/11 ja C-142/11, Mahagében ja Dávid, tuomio 21.6.2012, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), ja joskus se oikeuttaa tiukkojen vaatimusten asettamisen myyjien velvollisuuksille (em. asia Teleos ym., tuomion 58 ja 61 kohta).

48 Unionin oikeuden vastaista ei näin ollen ole edellyttää, että toimija toimii vilpittömässä mielessä ja toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita siltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että sen suorittama liiketoimi ei johda siihen, että se osallistuu veropetokseen (em. asia Teleos ym., tuomion 65 kohta ja em. yhdistetyt asiat Mahagében ja Dávid, tuomion 54 kohta).

49 Oikeuskäytännössä on näet katsottu, että nämä ovat tärkeitä seikkoja määritettäessä mahdollisuutta velvoittaa myyjä suorittamaan arvonlisävero jälkeenpäin (ks. vastaavasti em. asia Teleos ym., tuomion 66 kohta).

50 Mikäli hankkija on syyllistynyt petokseen, edellytykseksi myyjän oikeudelle saada arvonlisäverovapautus on siis perusteltua asettaa vilpitön mieli.

51 Ennakkoratkaisupyynnöstä ei voida päätellä, että Mecsek-Gabona tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että hankkija oli tehnyt petoksen.

52 Unkarin hallitus väittää unionin tuomioistuimessa esittämissään kirjallisissa ja suullisissa huomautuksissa kuitenkin, että useat ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenemättömät seikat todistavat pääasian kantajan vilpillisen mielen. Kyseinen hallitus esittää, että siitä huolimatta, ettei Mecsek-Gabona tuntenut pääasiassa kyseessä olevaa tavaroiden ostajaa, se ei ollut vaatinut tältä minkäänlaista vakuutta, se oli tarkistanut tämän arvonlisäverotunnisteen vasta liiketoimen suorittamisen jälkeen, se ei ollut etsinyt lisätietoja kyseisestä hankkijasta, se oli siirtänyt tälle tavaroiden omistusoikeuden suostuen siihen, että kauppahinta maksettaisiin erissä, ja se oli esittänyt hankkijan lähettämät CMR-rahtikirjat, vaikka ne olivat epätäydellisiä.

53 Tästä on syytä muistuttaa, että unionin tuomioistuin ei ole SEUT 267 artiklan perusteella vireille pannussa menettelyssä toimivaltainen sen enempää tarkistamaan kuin arvioimaankaan pääasiaan liittyviä tosiseikkoja. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on siis arvioida kokonaisvaltaisesti pääasian kaikkia osatekijöitä ja olosuhteita, kun se päättää, oliko Mecsek-Gabona toiminut vilpittömässä mielessä ja oliko se toteuttanut kaikki toimenpiteet, jotka olivat kohtuullisesti sen toteutettavissa, sen varmistamiseksi, ettei sen suorittama liiketoimi johtanut siihen, että se osallistuisi veropetokseen.

54 Jos kansallinen tuomioistuin tulisi siihen tulokseen, että kyseinen verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että sen toteuttama liiketoimi liittyi hankkijan tekemään petokseen, ja ettei se ollut toteuttanut kaikkia käytettävissään olleita kohtuullisia toimenpiteitä välttääkseen kyseisen petoksen, sen pitäisi evätä kyseiseltä verovelvolliselta oikeus arvonlisäverovapautukseen.

55 Edellä todetusta seuraa, että ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 138 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä sille, että myyjän oikeus yhteisöluovutuksen verovapautukseen evätään pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa, edellyttäen, että objektiivisten seikkojen avulla on osoitettu, ettei myyjä ollut täyttänyt selvitysvelvoitettaan tai että se tiesi taikka sen olisi pitänyt tietää, että sen toteuttama liiketoimi liittyi hankkijan tekemään petokseen, eikä se ollut toteuttanut kaikkia toteutettavissaan olleita kohtuullisia toimenpiteitä välttyäkseen osallistumasta kyseiseen petokseen.

Kolmas kysymys

56 Kansallinen tuomioistuin tiedustelee kolmannella kysymyksellään pääasiallisesti, voidaanko direktiivin 2006/112 138 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu yhteisöluovutuksen verovapautus evätä myyjältä sillä perusteella, että toisen jäsenvaltion veroviranomaiset ovat poistaneet hankkijan arvonlisäverotunnisteen rekisteristä siten, että vaikka poistaminen on tehty tavaran luovutuksen jälkeen, se on tullut voimaan taannehtivasti luovutusta edeltävästä ajankohdasta lukien.

57 Jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmässä, jonka tavoitteena on siirtää verotulot siihen jäsenvaltioon, jossa luovutettujen tavaroiden lopullinen kulutus tapahtuu (ks. em. asia Teleos ym., tuomion 36 kohta sekä yhdistetyt asiat C-536/08 ja C-539/08, X ja fiscale eenheid Facet-Facet Trading, tuomio 22.4.2010, Kok., s. I-3581, 30 kohta), menettelyllä, jossa arvonlisäverovelvolliset yksilöidään yksilöllisellä tunnisteella, pyritään helpottamaan sen jäsenvaltion määrittämistä, jossa kyseinen lopullinen kulutus tapahtuu.

58 Direktiivin 2006/112 214 artiklan 1 kohdan b alakohdassa jäsenvaltioille asetetaan yhtäältä velvollisuus toteuttaa tarvittavat toimenpiteet sen takaamiseksi, että jokainen yhteisöhankintoja suorittava verovelvollinen yksilöidään yksilöllisellä tunnisteella. Toisaalta tämän direktiivin 226 artiklan 4 kohdassa vaaditaan, että laskussa, joka yhteisöluovutustilanteessa on aina annettava, on mainittava hankkijan arvonlisäverotunniste, jolla tämä on ottanut vastaan kyseisen direktiivin 138 artiklassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksen.

59 Direktiivin 2006/112 138 artiklan 1 kohdassa ja edellä tämän tuomion 31 kohdassa mieliin palautetussa oikeuskäytännössä ei kuitenkaan mainita tyhjentävästi lueteltujen yhteisöluovutuksen aineellisten edellytysten joukossa sitä, että yhteisöluovutuksen osapuolella olisi pakko olla arvonlisäverotunniste.

60 Kyseisen tunnisteen antaminen kylläkin osoittaa verovelvollisen verotuksellisen aseman arvonlisäverotuksessa ja helpottaa yhteisönsisäisten liiketoimien verovalvontaa. Se on kuitenkin muotovaatimus, jolla ei voida kyseenalaistaa oikeutta saada arvonlisäverovapautus silloin, kun yhteisöluovutuksen aineelliset edellytykset täyttyvät (ks. analogisesti vähennysoikeudesta asia C-385/09, Nidera Handelscompagnie, tuomio 21.10.2010, Kok., s. I-10385, 50 kohta ja asia C-438/09, Dankowski, tuomio 22.12.2010, Kok., s. I-14009, 33 ja 47 kohta).

61 Oikeuskäytännöstä nimittäin ilmenee, että kansallinen toimenpide, jonka perusteella oikeus yhteisöluovutuksen verovapautukseen riippuu pääasiassa muodollisten velvoitteiden noudattamisesta siten, että aineellisia vaatimuksia ei oteta huomioon, menee pidemmälle kuin veron asianmukaiseksi kantamiseksi on tarpeen (em. asia Collée, tuomion 29 kohta), paitsi jos muotovaatimusten noudattamatta jättäminen estää luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia vaatimuksia on noudatettu (ks. vastaavasti em. asia Collée, tuomion 31 kohta).

62 Käsiteltävässä asiassa on kiistatonta, että hankkijan tunniste oli pätevä liiketoimen suorittamishetkellä mutta että Italian viranomaiset poistivat taannehtivasti tuon tunnisteen verovelvollisten rekisteristä useita kuukausia kyseisen liiketoimen jälkeen.

63 Koska juuri toimivaltaisten kansallisten viranomaisten velvollisuutena on tarkistaa, onko kyseinen toimija verovelvollinen, ennen kuin ne antavat tälle arvonlisäverotunnisteen, tämän rekisterin mahdollisesta sääntöjenvastaisuudesta ei saa aiheutua, että sen tietoja perustana käyttäneeltä toimijalta evättäisiin vapautus, joka sillä olisi oikeus saada.

64 Kuten Euroopan komissio aivan oikein toteaa, olisi suhteellisuusperiaatteen vastaista, että myyjän katsottaisiin olevan vastuussa arvonlisäveron maksamisesta pelkästään siitä syystä, että hankkijan arvonlisäverotunniste on taannehtivasti poistettu rekisteristä.

65 Kolmanteen kysymykseen on näin ollen vastattava siten, että direktiivin 2006/112 138 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua yhteisöluovutuksen verovapautusta ei voida evätä myyjältä yksinomaan sillä perusteella, että toisen jäsenvaltion veroviranomaiset ovat poistaneet hankkijan arvonlisäverotunnisteen rekisteristä siten, että vaikka poistaminen on tehty tavaran luovutuksen jälkeen, se on tullut voimaan taannehtivasti luovutusta edeltävästä ajankohdasta lukien.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 7.12.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/88/EU, 138 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä sille, että myyjän oikeus yhteisöluovutuksen vapautukseen evätään pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa, edellyttäen, että objektiivisten seikkojen avulla on osoitettu, ettei myyjä ollut täyttänyt selvitysvelvoitettaan tai että se tiesi taikka sen olisi pitänyt tietää, että sen

toteuttama liiketoimi liittyi hankkijan tekemään petokseen, eikä se ollut toteuttanut kaikkia toteutettavissaan olleita kohtuullisia toimenpiteitä välttyäkseen osallistumasta kyseiseen petokseen.

2) **Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2010/88, 138 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua yhteisöluovutuksen verovapautusta ei voida evätä myyjältä yksinomaan sillä perusteella, että toisen jäsenvaltion veroviranomaiset ovat poistaneet hankkijan arvonlisäverotunnisteen rekisteristä siten, että vaikka poistaminen on tehty tavaran luovutuksen jälkeen, se on tullut voimaan taannehtivasti luovutusta edeltävästä ajankohdasta lukien.**

Allekirjoitukset