JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
11 päivänä tammikuuta 2007 [1]

I Johdanto

1. Tarkasteltavana olevassa asiassa on pyydetty yhteisöjen tuomioistuinta vastaamaan kysymyksiin, jotka koskevat kuudennen arvonlisäverodirektiivin [2] tulkintaa yhteisöluovutusten vapautusten yhteydessä. Esitetyt kysymykset liittyvät läheisesti asioissa C-146/05 (Collée) ja C-184/05 (Twoh International) esiin nouseviin kysymyksiin. Tänään esitän ratkaisuehdotuksen myös näissä asioissa.

2. Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneet pääasian kantajat eli Teleos plc ja 13 muuta yritystä [3] (jäljempänä Teleos ym.) myivät matkapuhelimia espanjalaiselle yritykselle. Ostajan oli määrä viedä tavarat Yhdistyneestä kuningaskunnasta muihin jäsenvaltioihin. Kuten jälkeenpäin kävi ilmi, tähän liittyi sääntöjenvastaisuuksia, joihin Teleos ym. eivät kuitenkaan olleet osallisia. Veroviranomaiset kieltäytyivät kuitenkin vapauttamasta niiden tekemiä luovutuksia.

3. Kansallinen tuomioistuin haluaa ensiksikin tietää, milloin on tapahtunut yhteisöhankinta tai yhteisöluovutus ja milloin on oikeus saada vapautus arvonlisäverosta maan alueella. Erityisesti on selvitettävä, edellyttääkö tämä tavaran tosiasiallista siirtämistä rajan yli. Toiseksi kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, voidaanko kieltäytyä myöntämästä vapautusta luovuttajalle, jos ostajan esittämät todisteet tavaran siirtämisestä rajan yli osoittautuvat jälkeenpäin virheellisiksi ilman, että luovuttaja olisi tiennyt tai että hänen olisi pitänyt tietää niiden virheellisyydestä.

4. Tähän asiaan sovellettavassa kuudennen direktiivin tulkinnassa on sovitettava yhteen

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) (jäljempänä kuudes direktiivi).

3 – Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd ja Stardex (UK) Ltd.

kaksi tavoitetta. Ensinnäkin on ehkäistävä arvonlisäveropetoksia. Nimenomaan arvokkailla, helposti kuljetettavilla tavaroilla suoritettavien rajat ylittävien liiketoimien arvonlisäverokohtelu on erityisen altis petoksille. Toiseksi yrityksille, jotka harjoittavat rajat ylittävää liiketoimintaa moitteettomasti ja huolellisesti, ei saa määrätä liian suuria riskejä ja rasitteita, jotta yhteisön sisäinen kauppa ei hankaloituisi kohtuuttomasti. Kolmanneksi on tarkasteltava myös sitä, kuka kantaa riskin kolmannen osapuolen petollisesta toiminnasta: sen vilpittömässä mielessä toiminut liikekumppani vaiko valtio.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön oikeus*

5. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY [4] lisättiin kuudenteen direktiiviin uusi, jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmää koskeva XVI a osasto (28 a–28 m artikla). Näitä säännöksiä sovelletaan edelleen, koska lopullista säädöstä yritysten välisen tavaraliikenteen verotuksesta jäsenvaltioiden välisessä kaupassa ei ole toistaiseksi annettu.

6. Kuudennen direktiivin 28 a artiklassa säädetään muun muassa seuraavaa:

"1. Arvonlisäveroa on kannettava myös:

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

– –

3. Tavaran 'yhteisöhankinnalla' tarkoitetaan [omistajalle kuuluvan määräämisvallan] saa-

4 – EYVL L 376, s. 1 ja sitä seuraavat sivut.

mista irtaimeen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija tai joku muu näiden lukuun lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon.

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

_ _"

_ _"

7. Verotettava tapahtuma määritellään kuudennen direktiivin 28 d artiklan 1 kohdassa seuraavasti:

9. Kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan mukaan yhteisöluovutukset kahden jäsenvaltion välillä on vapautettu verosta. Säännöksessä säädetään muun muassa seuraavaa:

"Verotettava tapahtuma toteutuu sinä hetkenä, jona yhteisön tavaroiden yhteisöhankinta suoritetaan. Tavaroiden yhteisöhankinta on katsottava suoritetuksi sinä hetkenä, jona vastaavien tavaroiden hankinta maan alueella katsotaan suoritetuksi."

"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:

8. Yhteisön sisäistä hankintapaikkaa säännellään kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdalla seuraavasti:

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

a) 5 artiklassa tarkoitetut tavaroiden luovutukset, jotka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden lukuun kuljettaa tai

lähettää 3 artiklassa tarkoitetun alueen ulkopuolelle mutta yhteisön alueelle sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, joka toimii verovelvollisena muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.

– –"

B *Kansallinen lainsäädäntö*

10. Value Added Tax Act 1994:n (jäljempänä vuoden 1994 arvonlisäverolaki) 30 §:n 8 momentissa säädetään seuraavaa:

"Asetuksessa voidaan säätää tavaroiden luovutusten tai asetuksessa yksilöityjen tavaroiden luovutusten verokannaksi nolla, mikäli

a) Commissioners katsoo, että tavarat on viety tai viedään jäsenvaltioiden ulkopuolelle tai että luovutukseen liittyy sekä

i) tavaroiden siirtäminen pois Yhdistyneen kuningaskunnan alueelta että

ii) se, että ne ostaa toisessa jäsenvaltiossa henkilö, joka on arvonlisäverovelvollinen hankinnasta kyseisen jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti, ja nämä säännökset vastaavat kyseisen jäsenvaltion osalta 10 §:n säännöksiä; ja

b) täytetään mahdolliset muut edellytykset, jotka vahvistetaan asetuksella tai Commissionersin toimesta."

11. Tämän valtuutuksen täytäntöönpanemiseksi annetun vuoden 1995 Value Added Tax Regulationsin (jäljempänä arvonlisäveroasetus) 134 §:ssä säädetään yksityiskohtaisemmin yhteisöluovutusten vapauttamisesta. Tarkempia määräyksiä on annettu Commissionersin tiedonannoissa (Notices) nro 725 ja 703, jotka ovat vuoden 1994 arvonlisäverolain 30 §:n 8 momentin ja 7 §:n 4 momentin nojalla osittain lain tasoisia. Kuten kansalli-

nen tuomioistuin esittää, oikeus yhteisöluovutuksen vapauttamiseen ja ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen (zero-rating) on kaikkien mainittujen säännösten mukaan olemassa vasta sitten, kun tavarat ovat tosiasiallisesti poistuneet Yhdistyneen kuningaskunnan alueelta.

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

12. Teleos ym. myivät vuonna 2002 matkapuhelimia Espanjaan sijoittautuneelle Total Telecom SA / Ercosys Mobil SA:lle (jäljempänä TT). Sopimusten mukainen tavaroiden määränpää oli useimmiten Ranska, joissakin tapauksissa Espanja. Sopimuksissa käytettiin toimituslauseketta "ex works". [5] Sen mukaisesti Teleos ym. olivat ainoastaan velvollisia toimittamaan tavarat Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevaan TT:n huolitsijan varastoon. Huolitsijan väitetään sitten antaneen tavarat rahdinkuljettajalle kuljetettaviksi määrävaltioihin. Jokaisen toimituksen yhteydessä Teleos ym. saivat TT:ltä kuriiripostissa leimatun ja allekirjoitetun alkuperäisen CMR-rahtikirjan todisteeksi siitä, että matkapuhelimet olivat saapuneet määränpäähänsä. Kansallisen tuomioistuimen esittämien seikkojen mukaan Teleos ym:illa ei ollut mitään syytä epäillä rahtikirjoissa ilmoitettuja tietoja tai rahtikirjojen aitoutta.

13. Teleos ym:iden pyynnöstä luovutukset vapautettiin verosta ja ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus (zero-rating) myönnettiin. Joitakin viikkoja viimeisten luovutusten jälkeen tekemissään tutkimuksissa Commissioners kuitenkin totesi, että CMR-rahtikirjoihin sisältyi runsaasti virheellisiä tietoja määränpäästä, rahdinkuljettajasta ja ajoneuvoista, joita väitettiin käytetyn kuljettamiseen. Tämän vuoksi se katsoi, että matkapuhelimet eivät olleet missään vaiheessa poistuneet Yhdistyneen kuningaskunnan alueelta. Kansallinen tuomioistuin yhtyy tähän arvioon. Sittemmin Commissioners määräsi Teleos ym:iden maksettavaksi jälkikäteen arvonlisäveroja usean miljoonan punnan arvosta. Se myönsi kuitenkin, että Teleos ym. eivät olleet millään tavoin osallistuneet petokseen eivätkä ne tienneet siitä, että matkapuhelimet eivät olleet poistuneet Yhdistyneen kuningaskunnan alueelta.

14. Kansallisen tuomioistuimen selvitysten mukaan TT on tehnyt Espanjassa veroilmoituksia matkapuhelinten yhteisöhankinnoista, vaatinut niistä kannettavan arvonlisäveron palauttamista ostoihin sisältyvänä verona ja

5 – Pariisissa toimivan Kansainvälisen kauppakamarin laatimien Incoterms 2000 -toimituslausekkeiden mukaan lauseke "ex works" tarkoittaa, "että myyjä on toimittanut tavaran, kun hän on asettanut tavarat ostajan käytettäviksi omissa tiloissaan tai muussa nimetyssä paikassa (ts. tehtaassa, tuotantopaikassa, varastossa jne.) ja niitä ei ole vientiselvitetty eikä niitä ole lastattu mihinkään kuljetusajoneuvoon".

ilmoittanut jatkoluovutukset verosta vapautettuina yhteisöluovutuksina.

15. Ennen kuin Teleos ym. solmivat liikesuhteet TT:hen, ne olivat varmistuneet kyseisen ostajan luotettavuudesta tarkistamalla sen espanjalaisen arvonlisäveronumeron, merkitsemisen kaupparekisteriin ja luottokelpoisuuden. Ne olivat selvittäneet myös TT:n käyttämän huolitsijan taustat.

16. High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division, Administrative Court, jossa on vireillä arvonlisäveron maksuunpanoa koskeva oikeudenkäynti, on 7.5.2004 tekemällään (ja 24.9.2004 yhteisöjen tuomioistuimeen saapuneella) päätöksellä esittänyt seuraavat ennakkoratkaisukysymykset EY 234 artiklan mukaisesti.

"1) Onko käsiteltävään asiaan liittyvässä tilanteessa 28 a artiklan 3 kohdassa (tavaroiden yhteisöhankinta) käytetyllä ilmaisulla 'lähettää' katsottava tarkoitettavan, että yhteisöhankinta tapahtuu, kun

a) omistajalle kuuluva määräämisvalta tavaroihin siirtyy ostajalle ja luovuttaja luovuttaa tavarat asettamalla ne (toisessa jäsenvaltiossa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröidyn) ostajan käytettäviksi ex works -toimituslausekkeen sisältävällä myyntisopimuksella, jolla ostaja ottaa vastuun tavaroiden siirtämisestä luovutusjäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon, turvalliseen varastoon, joka sijaitsee luovutusjäsenvaltiossa, ja sopimusasiakirjoissa ja/tai muissa asiakirjoissa todetaan, että tarkoituksena on tavaroiden toimittaminen eteenpäin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan määränpäähän, mutta tavarat eivät ole vielä fyysisesti poistuneet luovutusjäsenvaltion alueelta; vai kun

b) omistajalle kuuluva määräämisvalta tavaroihin siirtyy ostajalle ja tavarat aloittavat matkansa toiseen jäsenvaltioon mutta eivät välttämättä pääse perille (erityisesti silloin, jos tavarat eivät ole vielä fyysisesti poistuneet lähtöjäsenvaltion alueelta); vai kun

c) omistajalle kuuluva määräämisvalta tavaroihin on siirtynyt ostajalle ja tavarat ovat fyysisesti poistuneet luovutusjäsenvaltion alueelta matkallaan toiseen jäsenvaltioon?

Vapautuksen edellytykset

2) Onko 28 c artiklan A kohdan a alakohdassa tulkittava tarkoitettavan sitä, että tavaroiden luovutukset on vapautettu arvonlisäverosta, kun

– tavarat luovutetaan ostajalle, joka on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi toisessa jäsenvaltiossa ja

– ostaja tekee sopimuksen tavaroiden ostamisesta sillä perusteella, että sen jälkeen kun hän on saanut omistajalle kuuluvan määräämisvallan tavaroihin luovuttajan jäsenvaltiossa, hän vastaa tavaroiden kuljettamisesta luovuttajan jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon, ja

a) omistajalle kuuluva määräämisvalta tavaroihin on siirtynyt ostajalle ja luovuttaja on luovuttanut tavarat asettamalla ne ostajan käytettäviksi ex works -toimituslausekkeen sisältävällä myyntisopimuksella, jolla ostaja ottaa vastuun tavaroiden kuljettamisesta luovutusjäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon, turvalliseen varastoon, joka sijaitsee luovuttajan jäsenvaltiossa, ja sopimusasiakirjoissa ja/tai muissa asiakirjoissa todetaan, että tarkoituksena on tavaroiden kuljettaminen eteenpäin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan määränpäähän, mutta tavarat eivät ole vielä fyysisesti poistuneet luovutusjäsenvaltion alueelta; vai kun

b) omistajalle kuuluva määräämisvalta tavaroihin on siirtynyt ostajalle ja tavarat ovat aloittaneet matkansa toiseen jäsenvaltioon mutta eivät välttämättä päässeet perille (erityisesti silloin, jos tavarat eivät ole vielä fyysisesti poistuneet lähtöjäsenvaltion alueelta); vai kun

c) omistajalle kuuluva määräämisvalta tavaroihin on siirtynyt ostajalle ja tavarat ovat poistuneet luovutusjäsenvaltion alueelta matkallaan toiseen jäsenvaltioon; vai kun

d) omistajalle kuuluva määräämisvalta tavaroihin on siirtynyt ostajalle ja tavaroiden voidaan myös näyttää todellisuudessa saapuneen määränpäänä olevaan jäsenvaltioon?

päänä olevan jäsenvaltion veroviranomaisille, jolloin kyseisiin ilmoituksiin sisältyivät yhteisöhankintoina tässä asiassa kyseessä olevat ostot, ostaja kirjasi määrän, jonka oli tarkoitus kuvata hankinnan yhteydessä maksettua veroa, ja myös vaati saman määrän palauttamista ostoihin sisältyvänä verona kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan d alakohdan mukaisesti?"

Arvonlisäverovelvollisuuden uudelleen syntyminen

3) Millä edellytyksillä käsiteltävään asiaan liittyvässä tilanteessa, jossa vilpittömässä mielessä toimiva luovuttaja on toimittanut jäsenvaltionsa toimivaltaisille viranomaisille palautusvaatimuksen esittämisen jälkeen objektiivista näyttöä, joka sen vastaanottamisen ajankohtana selvästi osoitti, että toimijalla oli oikeus saada vapautus tavaroita koskevasta verosta 28 c artiklan A kohdan a alakohdan nojalla, ja jossa toimivaltaiset viranomaiset alun perin hyväksyivät kyseisen näytön vapautuksen saamiseksi, luovutusjäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset voivat (mahdollisesti) kuitenkin myöhemmin edellyttää, että luovuttaja suorittaa arvonlisäveron kyseisistä tavaroista, kun ne saavat tietoonsa lisätodisteita, jotka joko a) herättävät epäilyksen aikaisemman näytön pätevyydestä tai b) osoittavat, että toimitettu näyttö oli aineellisesti paikkansapitämätöntä, mutta luovuttaja ei tiennyt sitä tai ei ollut vaikuttanut siihen?

4) Vaikuttaako kysymykseen 3 annettavaan vastaukseen se, että oli todisteita siitä, että ostaja teki veroilmoituksia määrän-

17. Yhteisöjen tuomioistuimessa käytävässä oikeudenkäynnissä huomautuksia ovat esittäneet Teleos ym. ja Yhdistyneen kuningaskunnan, Irlannin, Ranskan, Kreikan, Italian ja Portugalin hallitukset sekä Euroopan yhteisöjen komissio.

IV Oikeudellinen arviointi

18. Pääasian tosiseikastolle on ominaista se, että ulospäin asia selvästikin näyttää erilaiselta kuin tosiasiallinen tilanne. Niiden asiakirjojen mukaan, jotka Teleos ym. ovat saaneet liikekumppaniltaan TT:ltä ja esittäneet Commissionersille, TT:n huolitsija on vastaanottanut matkapuhelimet Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja kuljetuttanut ne muihin jäsenvaltioihin. Tällöin täyttyisivät kaikki sekä yhteisöhankintaa että yhteisöluovutuksen vapautusta koskevat edellytykset

riippumatta siitä, mikä ensimmäisessä ja toisessa ennakkoratkaisukysymyksessä esitetyistä tulkintavaihtoehdoista asetetaan etusijalle.

19. Kolmas ja neljäs ennakkoratkaisukysymys koskevat sitä, miten luovutuksen verokohteluun vaikuttaa se, että jälkeenpäin käy ilmi, että asiakirjat ja todellisuus eivät vastaa toisiaan. Ensimmäisellä ja toisella ennakkoratkaisukysymyksellä on merkitystä ainoastaan silloin, kun kolmanteen ja neljänteen kysymykseen vastataan, että myöhemmin ilmi tulleet tosiseikat voivat johtaa tilanteen uudelleenarviointiin.

20. Näillä kysymyksillä on nimittäin tarkoitus selvittää, onko mahdollisesti tapahtunut yhteisöhankinta ja verosta vapautettu yhteisöluovutus jo silloin, kun puhelimet eivät (vielä) ole poistuneet Yhdistyneen kuningaskunnan alueelta. Jos veroviranomaiset eivät voisi vedota tähän seikkaan luovuttajaa vastaan, koska tämä vilpittömästi piti rahtikirjoja asianmukaisina, sillä ei olisi merkitystä, myönnetäänkö näin ollen vapautus ja milloin se myönnetään.

21. Kolmannella ja neljännellä kysymyksellä ei puolestaan olisi merkitystä, jos yhteisöjen tuomioistuin päättelisi ensimmäisen ja toisen kysymyksen kohdalla, että verovapautus myönnetään silloinkin, kun tavarat eivät ole poistuneet lähtövaltion alueelta.

22. Näin ollen kysymyksiä ei voida ryhmitellä mihinkään selkeään loogiseen tärkeysjärjestykseen. Niihin on siis vastattava siinä järjestyksessä, jossa kansallinen tuomioistuin ne esitti.

A *Alustava toteamus jäsenvaltioiden välisen kaupan verotusta koskevista säännöksistä* [6]

23. Ennen kuin ryhdyn käsittelemään ennakkoratkaisukysymyksiä, haluan ottaa esille joitakin seikkoja rajat ylittäviä luovutuksia koskevista erityissäännöksistä yhteisön sisäisen kaupan alalla.

24. Arvonlisäverolla verotetaan yksityistä kulutusta tietyn maan alueella. Tämän vuoksi arvonlisävero kannetaan sekä maan alueella suoritetusta tavaroiden luovutuksesta ja pal-

6 – Vrt. 10.11.2005 annettu ratkaisuehdotus asiassa C-245/04, EMAG Handel Eder (Kok. 2006, s. I-3227, 19 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

velujen suorituksesta (kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohta) että tavaroiden maahantuonnista (kuudennen direktiivin 2 artiklan 2 kohta). Yhteisön sisäisen, rajat ylittävän kaupan osalta on otettu direktiivissä 91/680 tarkoitetun jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmän (XVI a osasto) myötä käyttöön uusi verotettava tapahtuma, yhteisöhankinta (28 a artiklan 1 kohdan a alakohta).

25. Sellaisten tavaroiden luovutus, jotka kuljetetaan tai lähetetään kolmanteen maahan, on kuudennen direktiivin 15 artiklan 1 kohdan nojalla vapautettu verosta, jos tavaroita ei käytetä lähtömaan alueella. Kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan mukaan sama koskee luovutuksia toiseen jäsenvaltioon.

26. Ennen jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmän käyttöönottoa tavaroiden luovutuksia kahden jäsenvaltion välillä pidettiin samanlaisina kuin luovutuksia kansainvälisessä kaupassa yleensä. Luovutuksesta oli siten periaatteessa kannettava vero kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetussa luovutuspaikassa eli lähetyspaikassa, mutta viennin yhteydessä veroa ei kannettu. Arvonlisävero kannettiin sitten tuonnin yhteydessä määräävaltiossa. Rajan ylittäminen, joka oli viennin osalta ratkaiseva peruste verovapautukselle ja tuonnin osalta veron kantamiselle, oli ilman muuta näytettävä toteen tulliasiakirjojen avulla myös arvonlisäverotuksen vuoksi.

27. Toteutettaessa sisämarkkinoita lakkautettiin tarkastukset sisäisillä rajoilla, mikä edellytti myös yhteisön sisäistä kauppaa koskevien arvonlisäverosäännösten uudistamista.[7] Uudistus ei kuitenkaan mennyt niin pitkälle, että tietyn maan alueella tapahtuvia tavaroiden luovutuksia koskevia säännöksiä olisi ryhdytty soveltamaan kahden jäsenvaltion väliseen kauppaan. Tämähän olisi merkinnyt sitä, että arvonlisäverotulot – toisin kuin tähän asti – eivät kertyisi valtiolle, johon tavara tuodaan ja jossa sitä käytetään, vaan valtiolle, josta tavara lähetetään.

28. Pikemminkin on niin, että siirtymäjärjestelmällä ei puututa tähänastiseen verotusvallan jakoon jäsenvaltioiden välillä. Sen varmistamiseksi, että arvonlisävero vastedeskin kuuluu jäsenvaltiolle, jossa lopullinen kulutus tapahtuu, direktiivillä 91/680 otettiin käyttöön uusi jäsenvaltioiden välistä kauppaa koskeva verotettava tapahtuma, yhteisöhankinta (28 a artiklan 1 kohdan a alakohta).

7 – Vrt. direktiivin 91/680 johdanto-osan toinen ja kolmas perustelukappale. Vrt. asia C-245/04, EMAG Handel Eder, tuomio 6.4.2006 (Kok. 2006, s. I-3227, 26 ja 27 kohta).

29. Koska yhteisöhankinnasta kannetaan vero tavaran määrävaltiossa, vastaava yhteisöluovutus lähtövaltiossa on vapautettava verosta, jotta vältetään kaksinkertainen verotus ja arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen loukkaaminen (kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohta). [8] Yhteisöhankinnan verotus siis korvaa tuonnin verotuksen, ja yhteisöluovutuksen vapautus puolestaan korvaa viennin vapautuksen.

B *Ensimmäinen ja toinen ennakkoratkaisukysymys*

1. Yhteisöhankinnan ja yhteisöluovutusta koskevan vapautuksen väliset yhteydet

30. Kantajat esittivät pääasiassa vaatimuksen luovutustensa vapauttamisesta kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdassa tarkoitettuina yhteisöluovutuksina. Tästä huolimatta High Court pyytää ensimmäisessä kysymyksessään tulkintaa kuudennen direktiivin 28 a artiklan 3 kohdasta, jolla säännellään yhteisöhankinnan verotusta.

31. Tämä lähestymistapa perustuu oikeanlaiseen oletukseen, jonka mukaan kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdassa tarkoitettu vapautus ja kuudennen direktiivin 28 a artiklan 3 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu verotettava luovutettujen tavaroiden yhteisöhankinta liittyvät toisiinsa. Yhteisöhankinnan myötä verotusoikeus siirtyy lähtövaltiolta määrävaltiolle. [9]

32. Koska hankinta ja vapautus liittyvät toisiinsa tavalla, joka ilmenee myös kuudennen direktiivin vastaavien säännösten sanamuotoon sisältyvinä keskinäisinä viittauksina, ensimmäistä ja toista ennakkoratkaisukysymystä on tarkasteltava yhdessä.

33. Kuudennen direktiivin 28 a artiklan 3 kohdan ensimmäisessä alakohdassa on

8 – Vrt. edellä alaviitteessä 7 mainitun asiassa EMAG Handel Eder annetun tuomion 29 kohta sekä asiaa koskevan ratkaisuehdotuksen 24 ja 25 kohta.

9 – Määrävaltion viranomaisten toteamukset yhteisöhankinnasta eivät kuitenkaan sido lähtövaltion viranomaisia arvioitaessa, täyttyvätkö yhteisöluovutusta koskevan vapautuksen edellytykset (ks. jäljempänä oleva 90 kohta).

asetettu yhteisöhankinnalle seuraavat kaksi edellytystä:

– Ostaja on saanut omistajalle kuuluvan määräämisvallan irtaimeen aineelliseen omaisuuteen. [10]

– Myyjä tai ostaja tai joku muu näiden lukuun lähettää tai kuljettaa kyseiset tavarat ostajalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon.

34. Yhteisöluovutusta koskevalle vapautukselle on asetettu kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdassa seuraavat edellytykset:

– Myyjä tai ostaja taikka joku muu näiden lukuun kuljettaa tai lähettää tavarat [kuudennen direktiivin] 3 artiklassa tarkoitetun alueen [siis maan alueen] ulkopuolelle mutta yhteisön alueelle.

– Luovutukset tehdään sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai ei-verovelvolliselle oikeushenkilölle, joka toimii muussa jäsenvaltiossa kuin lähtövaltiossa verovelvollisena taikka oikeushenkilönä, joka ei ole verovelvollinen.

35. Yhteisöhankinnan edellytysten täyttymisen osalta asianosaiset ovat yhtä mieltä siitä, että TT on saanut omistajalle kuuluvan määräämisvallan tavaroihin, vaikka se ei olekaan itse ottanut niitä haltuunsa vaan haltuunoton on suorittanut sen käyttämä huolitsija. Vapautuksen toinen edellytys eli luovutus verovelvolliselle, joka toimii lähtövaltion ulkopuolella verovelvollisena, ei aiheuta ongelmia.

36. Asianosaiset ovat erimielisiä ainoastaan toiseen jäsenvaltioon lähettämisen käsitteen oikeasta tulkinnasta; tämä käsite mainitaan samantapaisesti kuudennen direktiivin 28 a artiklan 3 kohdan ensimmäisessä alakohdassa ja 28 c artiklan A kohdan a alakohdassa.

10 – Yhteisöjen tuomioistuin on jo täsmentänyt tätä vastaavasta kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan sanamuodosta, että siihen sisältyvät kaikki toisen osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja; ks. asia C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, tuomio 8.2.1990 (Kok. 1990, s. I-285, Kok. Ep. X, s. 311, 7 kohta) ja asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1609, 43 kohta).

2. Kuudennen direktiivin 28 a artiklan 3 kohdassa ja 28 c artiklan A kohdan a alakohdassa tarkoitettu lähettäminen ja kuljettaminen

37. Teleos ym. katsovat, että lähettäminen on tarkasteltavana olevan asian kaltaisissa tilanteissa tapahtunut jo silloin, kun luovuttaja luovuttaa tavarat lähtövaltiossa ostajan valtuuttamalle taholle, mikä osoittaa sopimuspuolten sopineen siitä, että ostaja vie tavarat toiseen jäsenvaltioon. Luovuttamisen myötä kyse on siis yhteisöhankinnasta, jonka perusteella Teleos ym. katsovat, että oikeus yhteisöluovutusta koskevaan vapautukseen on olemassa.

38. Ne nojautuvat ensinnäkin asiaa koskevien säännösten sanamuotoon. Niiden mukaan lähettämisellä tarkoitetaan kuljetustapahtuman alkua muttei sen päättymistä tavaran saapuessa määrävaltioon. Toiseksi ne tähdentävät, että luovuttaessaan tavaran ostajalle luovuttaja menettää määräämisvallan tavaraan, minkä vuoksi myös verovelvollisuuden on siirryttävä ostajalle.

39. Asian käsittelyyn osallistuvat jäsenvaltiot ja komissio sitä vastoin katsovat, että lähettäminen toiseen jäsenvaltioon edellyttää vähintään sitä, että tavarat ovat tosiasiallisesti poistuneet lähtövaltion alueelta tai saapuneet määrävaltioon. Ne katsovat, että ainoastaan kytkemällä asia tähän objektiiviseen tapahtumaan varmistetaan arvonlisäverojärjestelmän moitteeton toiminta. Ostajan pelkkä aikomus tai sopimusvelvoite viedä tavarat toiseen jäsenvaltioon ei riitä.

40. Tosiasiallisesti lähettämisen käsite (dispatch) ei ole täysin yksiselitteinen yhdessäkään kuudennen direktiivin kielitoisinnoista. Pelkästään kielellisesti voidaan katsoa sen tarkoittavan vain yksittäistä tapahtumaa, kuten Teleos ym. esittävät.

41. On kuitenkin kyseenalaista, onko tässä asiassa ylipäänsä kyse lähettämisestä. Kummassakin asiaa koskevassa säännöksessä nimittäin mainitaan sen ohella kuljettaminen. Kuljettamisen käsitteellä ei – toisin kuin mahdollisesti lähettämisen käsitteellä – kuvata mitään yksittäistä tapahtumaa vaan tavaran jatkuvaa liikettä. Näin ollen ei voitane katsoa, että kuljetus toiseen jäsenvaltioon on saatettu päätökseen, jos tavara ei ole vielä poistunut lähtövaltion alueelta.

42. Nähdäkseni lähettämisen ja kuljettamisen ero on seuraavanlainen: Lähettämisestä on kyse silloin, kun myyjä tai ostaja antaa kuljettamisen tehtäväksi riippumattomalle kolmannelle osapuolelle – esimerkiksi postille – jonka ei kuljetuksen aikana tarvitse noudattaa myyjän tai ostajan antamia ohjeita. Luovuttaessaan tavaran kolmannelle osapuolelle eli lähettäessään sen luovuttaja menettää määräämisvallan tavaraan, ja ostaja ei saa vielä omistajan oikeuksia. Kyseinen oikeus siirtyy ostajalle vasta sitten, kun kolmas osapuoli luovuttaa tavaran sille määrävaltiossa. Tällöin tapahtuu yhteisöhankinta.

43. Direktiivissä tarkoitetusta kuljettamisesta sitä vastoin on kyse silloin, kun myyjä tai ostaja suorittaa tavaran kuljettamisen itse tai antaa sen tehtäväksi valtuuttamalleen taholle, jonka on noudatettava myyjän tai ostajan antamia ohjeita. Jos kuljettamisesta vastaa myyjä, kyse on yhteisöhankinnasta, mikäli myyjä tai sen valtuuttamana toimittaa tavaran ostajalle määrävaltiossa. Jos taasen ostaja huolehtii kuljettamisesta, se tai sen valtuuttama saa lähtövaltiossa omistajalle kuuluvan määräämisvallan tavaraan. Tässäkin tapauksessa yhteisöhankinnasta on kyse vasta silloin, kun kuljetus toiseen jäsenvaltioon on saatettu päätökseen.

44. Pääasiassa väitettiin yhteisöhankinnan tapahtuneen, kun matkapuhelimet luovutettiin huolitsijalle ja kuljetettiin määrävaltioon. Koska huolitsija ei ollut riippumaton kolmas osapuoli vaan toimi TT:n valtuuttamana, kyseessä ei ole lähettäminen vaan kuljettaminen. Lähettämisen käsitteen merkitykseen perustuvat Teleos ym:iden väitteet menettävät tämän vuoksi merkityksensä.

45. Tässä esitetty lähettämisen ja kuljettamisen käsitteiden tulkinta johtaa – tosin toista kautta – samaan päätelmään kuin jäsenvaltioiden ja komission esittämä ratkaisu: yhteisöhankinta ja siihen liittyvä yhteisöluovutuksen vapautus edellyttävät, että tavara on tosiasiallisesti poistunut lähtövaltion alueelta.

46. Tämä päätelmä käy yksiin jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmän tarkoituksen kanssa, kuten erityisesti komissio esittää osuvasti. Perusoletuksena tällöin on, että tavara siirretään jäsenvaltiosta toiseen ja että verotettava lopullinen kulutus siten siirtyy vastaavalla tavalla. Näin ollen verotettavan yhteisöhankinnan tapahtumapaikaksi määritellään myös kuudennen direktiivin 28 b artiklan A

kohdan 1 kohdassa määräjäsenvaltio. Tämä siirtyminen ei ole riittävän varmaa, mikäli tavara ei ole ylittänyt valtioiden rajaa.

47. On myös otettava huomioon, että kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan johdantolauseessa kehotetaan jäsenvaltioita vapauttamaan verosta yhteisöluovutukset "jäljempänä tarkoitettujen vapautusten oikean ja yksinkertaisen soveltamisen varmistamiseksi sekä mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi".

48. Tätä tarkoitusta palvelee vuoden 1994 arvonlisäverolain 30 §:n 8 momentin a kohdan i alakohta, jonka mukaan yhteisöluovutukselle myönnetään vapautus vain, mikäli tavarat ovat tosiasiallisesti poistuneet maan alueelta. Teleos ym. ovat sinänsä oikeassa esittäessään, että kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan johdantolauseen täytäntöön panemiseksi luetellut kansalliset edellytykset eivät saa olla direktiivin muiden säännösten vastaisia.[11] Kuten edellä esitetyistä seikoista on käynyt ilmi, asianlaita ei kuitenkaan ole näin.

49. Muilta osin liiketoiminnan ja tavaroiden luovutuksen käsitteet, jotka määrittelevät kuudennen direktiivin mukaisesti verolliset liiketoimet, ovat vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan aina luonteeltaan objektiivisia, ja niitä sovelletaan asianomaisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta.[12]

50. Tämä pätee myös yhteisöluovutuksen käsitteeseen. Koska tämän käsitteen määritelmä perustuu tavaran fyysiseen siirtymiseen rajan yli, myös se on kytköksissä objektiiviseen tapahtumaan. Myös tällaista tavaroiden siirtämistä koskevien asiakirjojen osalta ei tosin voida koskaan täysin sulkea pois manipuloinnin mahdollisuutta, kuten pääasian tosiseikasto havainnollisesti osoittaa. Silti objektiiviset, ulospäin ilmenevät tapahtumat ovat helpommin tarkasteltavissa kuin ostajan aikomukset ja sopimusvelvoitteet, joihin ostaja on sitoutunut.[13] Tässä suhteessa tosiasiallista lähtövaltiosta siirtämistä koskeva edellytys voi osaltaan edistää veropetosten estämistä.

51. Objektiivisten seikkojen käyttäminen arviointiperusteena edistää myös oikeusvar-

11 – Vrt. asia C-287/00, komissio v. Saksa, tuomio 20.6.2002 (Kok. 2002, s. I-5811, 50 kohta) ja asia C-498/03, Kingscrest Associates ja Montecello, tuomio 26.5.2005 (Kok. 2005, s. I-4427, 24 kohta) kuudennen direktiivin 13 artiklan samankaltaisen johdantolauseen osalta.

12 – Asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 19 kohta); yhdistetyt asiat C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006 (Kok. 2006, s. I-483, 43 ja 44 kohta) ja yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04, Kittel ja Recolta Recycling, tuomio 6.7.2006 (Kok. 2006, s. I-6161, 41 kohta).

13 – Vrt. vastaavien subjektiivisten seikkojen merkityksettömyys ostoihin sisältyvän veron vähentämisen osalta: asia C-4/94, BLP Group, tuomio 6.4.1995 (Kok. 1995, s. I-983, 24 kohta) ja edellä alaviitteessä 12 mainitut yhdistetyt asiat Optigen, tuomion 45 kohta.

muuden turvaamista ja helpottaa arvonlisäveron soveltamiseen liittyviä toimenpiteitä. [14]

52. Teleos ym. vastustavat lisäväitteidensä nojalla sitä, että yhteisöluovutukselle myönnetään vapautus vasta sitten, kun tavara on tosiasiallisesti poistunut lähtövaltion alueelta. Ne moittivat ensisijaisesti sitä, että luovuttajan on vastattava tavaroiden tosiasiallisesta kuljettamisesta lähtövaltiosta, vaikka se on luovuttaessaan tavarat ostajalle tai sen käyttämälle huolitsijalle menettänyt määräämisvallan tavaroihin. Ne katsovat, että tämän tulkinnan myötä kansainvälisessä kaupassa yleiseen toimitusmuotoon "ex works" ja useisiin muihin Incoterms-lausekkeiden mukaisiin toimitusmuotoihin (esim. CIF ja FOB) liittyy huomattavia riskejä. Niiden mukaan tämä vähentää yhteisön sisäisen tavaraliikenteen houkuttelevuutta ja on siten EY 29 artiklan vastainen.

53. Pitää paikkansa, että luovuttajaan kohdistuu erityinen riski toimituslausekkeen "ex works" mukaisen yhteisöluovutuksen yhteydessä. Jos ostaja ei vastoin sopimusehtoja kuljeta tavaroita toiseen jäsenvaltioon, kyseinen liiketoimi ei tosiasiallisesti ole verosta vapautettu yhteisöluovutus, josta ostajan on maksettava vero määrävaltiossa. Suoritusta on tällöin pikemminkin pidettävä maan alueella tehtynä luovutuksena, josta luovuttajan on tilitettävä vero. Luovuttaja ei luultavasti useimmiten peri ostajalta arvonlisäveroa, koska sen tähtäimessä oli verosta vapautettu yhteisöluovutus.

54. Luovuttajan riski joutua maksamaan arvonlisävero ostajan sopimuksenvastaisen toiminnan vuoksi johtuu ensisijaisesti sopimussuhteiden muodosta. Jos luovuttaja antaa ostajan tehtäväksi tavaroiden kuljettamisen toiseen jäsenvaltioon, mikä on kuudennen direktiivin mukaan täysin sallittua, sen on tämän sopimusvelvoitteen täyttymättä jäädessä käännyttävä sopimuskumppaninsa puoleen ja vaadittava sitä maksamaan arvonlisävero, jonka se on velkaa maan alueella tehdystä luovutuksesta. Varautuakseen tämänkaltaisiin tilanteisiin luovuttaja voi vaatia ostajalta arvonlisäveron suuruisen vakuuden, kunnes on esitetty todisteet kuljetuksesta toiseen jäsenvaltioon, kuten Commissionersin tiedonannossa nro 703 kehotetaan tekemään.

55. Teleos ym. ehdottavat tulkintaa, jonka mukaan hankinta sitä vastoin aikaistuisi ajankohtaan ennen kuljetusta lähtövaltiosta. Niiden mukaan jo ostajan kotipaikkavaltiolla olisi tästä ajankohdasta alkaen oikeus kantaa

14 – Vrt. tältä osin edellä alaviitteessä 13 mainittu asia BLP Group, tuomion 24 kohta ja alaviitteessä 12 mainitut yhdistetyt asiat Optigen, tuomion 45 kohta.

vero, vaikka tavarat eivät olisikaan tosiasiallisesti saapuneet sen alueelle vaan jääneet lähtövaltioon, jossa niitä oletettavasti myös käytetään. Tämä tulkinta olisi siis siirtymäjärjestelmän tavoitteena olevan verotusoikeuden jakamisen vastainen.

56. Riski siitä, että ostajan sopimusvelvoite viedä tavarat toiseen jäsenvaltioon jää täyttymättä, kohdistuisi viime kädessä tavaroiden lähtövaltion verohallintoon. Verohallinto ei kuitenkaan ole osallisena luovuttajan ja ostajan välisissä sopimussuhteissa. Koska yhteisöhankintaan liittyy yhteisöluovutuksen vapautus, tavaroiden lähtövaltion verohallinto ei voisi enää kääntyä maan alueelle sijoittautuneen luovuttajan puoleen. Pikemminkin sen olisi pyrittävä kantamaan arvonlisävero ostajalta, joka mahdollisesti ei ole edes rekisteröity verovelvollinen kyseisessä valtiossa. [15]

57. Ei ole tarpeen tutkia sitä, rajoittavatko rasitteet ja riskit, joita tarkasteltavana olevassa tilanteessa voi liittyä yhteisöluovutuksiin luovuttajan näkökulmasta, ylipäänsä tavaroiden liikkuvuutta yhteisön alueella. Riskit nimittäin riippuvat ennen muuta sopimuksen mukaisen suorituksen toteuttamisesta "ex works" -toimituksena, kuten luovuttaja on asian sopinut, eivätkä kuudennen direktiivin asiaa koskevien säännösten tulkinnasta. Joka tapauksessa vastaavat rajoitukset olisivat perusteltuja, sillä ne mahdollistaisivat asianmukaisen arvonlisäveron kantamisen rajat ylittävien luovutusten tapauksessa ja edistäisivät kuudennessa direktiivissä tunnustettua ja tuettua tavoitetta eli veropetosten torjuntaa. [16]

58. Vastattaessa kolmanteen kysymykseen on kuitenkin tutkittava, menisikö luovuttajan vastuu tarkasteltavana olevan asian kaltaisissa tilanteissa liian pitkälle ja rajoittaisiko se tavaroiden vapaata liikkuvuutta suhteettomasti tai olisiko se yleisten oikeusperiaatteiden vastainen.

15 – Tätä varten tarvittaisiin monimutkainen rakennelma: olisi katsottava, että on tehty teoreettinen takaisinluovutus tavaroiden lähtövaltioon – tässä tapauksessa siis Yhdistyneeseen kuningaskuntaan – ja samassa yhteydessä uusi verotettava yhteisöhankinta – jonka tässä tapauksessa on tehnyt TT – kyseisessä valtiossa. Teleos ym. toteavat, että Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaiset antoivat TT:lle arvonlisäveronumeron ja ilmeisesti pyrkivät kantamaan veron kuvatulla tavalla myös TT:ltä. Ne pitävät tätä kaksinkertaisena verotuksena. On selvää, että veron saa kantaa vain kerran, joko Teleos ym:ilta tai TT:ltä. Se, onko vero kannettava ensisijaisesti Teleos ym:ilta vai TT:ltä, riippuu vastauksesta kolmanteen kysymykseen.

16 – Yhdistetyt asiat C-487/01 ja C-7/02, Gemeente Leusden ja Holin Groep, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-5337, 76 kohta) ja edellä alaviitteessä 12 mainitut yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 54 kohta.

59. Ensimmäiseen ja toiseen ennakkoratkaisukysymykseen onkin vastattava seuraavasti:

Kuudennen direktiivin 28 a artiklan 3 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu tavaran yhteisöhankinta edellyttää, että ostaja saa omistajalle kuuluvan määräämisvallan tavaroihin, jotka lähetetään tai kuljetetaan toiseen jäsenvaltioon ja jotka ovat näin ollen fyysisesti poistuneet lähtövaltion alueelta.

Kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdassa tarkoitettu yhteisöluovutuksen vapautus edellyttää, että luovutetut tavarat lähetetään tai kuljetetaan toiseen jäsenvaltioon ja ne ovat näin ollen fyysisesti poistuneet lähtövaltion alueelta.

C Kolmas ennakkoratkaisukysymys

60. Vastattaessa kolmanteen kysymykseen on selvitettävä, voidaanko jälkikäteen kieltäytyä myöntämästä luovutuksen vapautusta luovuttajalle, joka on vilpittömästi esittänyt ostajan käyttöön antamat todisteet lähtövaltiosta tapahtuneesta kuljetuksesta, mikäli todisteet osoittautuvat virheellisiksi.

61. Asian käsittelyyn osallistuvat jäsenvaltiot katsovat yksimielisesti, että luovuttajan on osoitettava luovutuksen vapautuksen edellytysten täyttyminen. Jos sen esittämät todisteet osoittautuvat verohallinnon suorittamissa tarkastuksissa virheellisiksi, niiden mukaan näyttöä ei ole esitetty ja vapautuksen myöntämisestä on sen vuoksi kieltäydyttävä jälkikäteen.

62. Komissio sitä vastoin katsoo, että yhteisöluovutukset hankaloituisivat kohtuuttomasti, jos luovuttaja ei saisi vapautusta, vaikka se olisi tehnyt kaiken voitavansa täyttääkseen vapautuksen edellytykset ja esittääkseen todisteet siitä. Se viittaa pöytäkirjaan merkittyyn yhteiseen lausumaan, jonka neuvosto ja komissio ovat antaneet direktiivin 91/680 hyväksymisen johdosta. Lausuman mukaan siirtymäjärjestelmä ei missään tapauksessa saa johtaa siihen, että 28 c artiklan A kohdassa tarkoitetun vapautuksen myöntämisestä kieltäydytään siksi, että jälkikäteen käy ilmi, että ostajan antamat asiaa koskevat tiedot ovat virheellisiä, kun verovelvollinen on kuitenkin toteuttanut kaikki tarvittavat toimenpiteet sulkeakseen pois arvonlisäverosäännösten virheellisen soveltamisen mahdollisuuden yrityksensä suorittamien luovutusten osalta.

63. Ensinnäkin on tähdennettävä sitä, että kuudennessa direktiivissä määritellään arvonlisäverolle erittäin laaja soveltamisala. [17] Tästä seuraa, että vapautuksia verosta on tulkittava suppeasti poikkeuksena yleisestä periaatteesta. [18] Sen, joka haluaa vedota tällaiseen poikkeukseen, on osoitettava, että poikkeuksen edellytykset täyttyvät.

64. Kuten kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan johdantolauseesta käy ilmi, jäsenvaltiot määrittelevät muodolliset vaatimukset, joita sovelletaan yhteisöluovutuksen vapautuksen edellytyksiä koskeviin todisteisiin. [19] Hyödynnettäessä kuudennessa direktiivissä jäsenvaltioille jätettyä liikkumavaraa on kuitenkin otettava huomioon EY:n perustamissopimuksen määräykset, direktiivin tarkoitus sekä suhteellisuusperiaatteen kaltaiset yleiset oikeusperiaatteet. [20]

65. Jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmä otettiin käyttöön direktiivillä 91/680 perustettaessa sisämarkkinat ja poistettaessa verorajat. [21] Pohjimmiltaan toimenpiteillä siis tähdätään tavaroiden vapaaseen liikkuvuuteen jäsenvaltioiden välillä, mikä varmistetaan EY 28 ja EY 29 artiklalla. Kuten komissio esittää osuvasti, yhteisöluovutuksen todisteita koskevat vaatimukset eivät näin ollen saa johtaa siihen, että tavaroiden liikkuvuus yhteisön alueella on siirtymäjärjestelmän vuoksi hankalampaa kuin ennen rajatarkastusten poistamista.

66. Silloin kun rajatarkastuksia vielä tehtiin, verovelvollisten oli mahdollista osoittaa luovutettujen tavaroiden vienti tulliviranomaisten antamien asiakirjojen avulla. Sisärajojen poistuttua verovelvollisilla ei ole enää käytössään tätä erityisen luotettavaa todistetta.

17 – Edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Halifax ym., tuomion 41 kohta; alaviitteessä 12 mainitut yhdistetyt asiat Optigen ym., tuomion 37 kohta ja alaviitteessä 12 mainitut yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 40 kohta.

18 – Asia C-185/89, Velker International Oil Company, tuomio 26.6.1990 (Kok. 1990, s. I-2561, 19 kohta); asia C-382/02, Cimber Air, tuomio 16.9.2004 (Kok. 2004, s. I-8379, 25 kohta) ja yhdistetyt asiat C-181/04–C-183/04, Elmeka, tuomio 14.9.2006 (Kok. 2006, s. I-8167, 15 kohta).

19 – Ks. tältä osin asia C-395/02, Transport Service, määräys 3.3.2004 (Kok. 2004, s. I-1991, 27 ja 28 kohta) ja edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Halifax ym., tuomion 90 ja 91 kohta). Ks. myös yksityiskohtaisempi tarkastelu asiassa C-146/05, Collée, 11.1.2007 antamani ratkaisuehdotuksen 20 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa (ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

20 – Vrt. tältä osin kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohtaan liittyen alaviitteessä 10 mainittu asia Halifax ym., tuomion 92 kohta. Tältä osin ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden yhteydessä myös yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1577, 52 kohta) ja yhdistetyt asiat C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, Molenheide ym., tuomio 18.12.1997 (Kok. 1997, s. I-7281, 48 kohta) sekä kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohdan osalta asia C-384/04, Federation of Technological Industries ym., tuomio 11.5.2006 (Kok. 2006, s. I-4191, 29 kohta).

21 – Vrt. edellä alaviitteessä 4 mainitun direktiivin 91/680 johdanto-osan ensimmäinen ja toinen perustelukappale.

Yleensä ottaen todisteena tavaran siirtämisestä rajan yli voi nykyään käyttää ainoastaan yksityisten antamia lausumia.

67. Tähän tarkoitukseen soveltuu erityisesti rahtikirja, joka on laadittu tavaran kansainvälisessä tiekuljetuksessa käytettävästä rahtisopimuksesta tehdyn yleissopimuksen (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road, jäljempänä CMR-sopimus) mukaisesti ja johon vastaanottaja on merkinnyt vastaanottaneensa tavaran toisessa jäsenvaltiossa.

68. Tavaran lähettäjä ja rahdinkuljettaja allekirjoittavat CMR-rahtikirjan, mikä on osoitus siitä, että rahdinkuljettaja on ottanut vastaan tavaran.[22] Tavaran mukana seuraa rahtikirjan yksi kappale, joka annetaan vastaanottajalle tämän vaatimuksesta.[23] Jos vastaanottaja merkitsee rahtikirjaan vastaanottaneensa tavaran, ainakin kolme useimmiten toisistaan riippumatonta henkilöä on osallistunut toiseen jäsenvaltioon siirtämistä koskevan todisteen laatimiseen. Tämä vähentää manipuloinnin riskiä mutta ei voi kuitenkaan täysin sulkea sitä pois.

69. Jos verovelvollinen esittää tällä tavoin laaditun rahtikirjan, tämä on yleensä riittävä todiste kuljettamisesta tai lähettämisestä lähtövaltiosta toiseen jäsenvaltioon. Muiden edellytysten täyttyessä on siten olemassa myös oikeus yhteisöluovutusta koskevaan vapautukseen. Tämä ei estä sitä, että kuljettaminen tai lähettäminen voidaan osoittaa myös muulla tavoin, mikäli tavaroiden liikkuvuus rajojen yli ei sen seurauksena ole hankalampaa kuin sovellettaessa ennen sisärajojen poistumista voimassa olleita näyttövaatimuksia.

70. On tarkasteltava, mitä seuraa siitä, jos rahtikirjassa esitetyt tiedot osoittautuvat jälkeenpäin virheellisiksi ja jos on syytä olettaa, että tavaraa ei tosiasiallisesti ole kuljetettu rajan yli, ja verovelvollinen ei ole tehnyt salaa yhteistyötä rahtikirjan laatijoiden kanssa, eikä hänen voida olettaa tienneen rahtikirjan virheellisyydestä.

71. Yhtäältä luovutusta voitaisiin jälkeenpäin pitää myöhemmin ilmenevän tilanteen mukaisesti valtion sisäisenä luovutuksena, jota ei ole vapautettu verosta, ja luovuttajaa voitaisiin vaatia maksamaan arvonlisävero. Jäsenvaltiot kannattavat tätä näkemystä. Komissio sitä vastoin katsoo, että arvonlisäveroa ei tässä tapauksessa voida vaatia luovuttajalta.

22 – Vrt. CMR-sopimuksen 5 artiklan 1 kohta ja 9 artiklan 1 kohta.

23 – Vrt. CMR-sopimuksen 5 artiklan 1 kohta ja 13 artiklan 1 kohta.

72. En yhdy jäsenvaltioiden kannattamaan näkemykseen. Se johtaa kohtuuttomaan luovuttajan rasitteeseen ja siten tavaroiden vapaan liikkuvuuden rajoittamiseen. Jos ostaja ei tosiasiallisesti vie tavaroita mutta uskottelee hoitaneensa kuljetuksen manipuloitujen kuljetusasiakirjojen avulla, luovuttajan riski joutua maksamaan arvonlisävero voi saada luovuttajan pidättymään rajat ylittävistä liiketoimista. Näin ollen jäsenvaltioiden kannattama näkemys on siirtymäjärjestelmän tavoitteiden vastainen.

73. Kuten käy ilmi komission lainaamasta pöytäkirjaan merkitystä lausumasta, jonka neuvosto ja komissio ovat antaneet direktiivin 91/680 hyväksymisen yhteydessä, luovuttajan vastuun ei tule lainsäätäjänkään mielestä mennä näin pitkälle.

74. Kuudennessa direktiivissä tunnustetulla ja tuetulla tavoitteella eli asianmukaisen arvonlisäveron kantamisen varmistamisella ja veropetosten torjunnalla [24] voidaan tosin perustella tavaroiden vapaan liikkuvuuden rajoituksia. [25] Jäsenvaltioiden kannattama näkemys soveltuukin rikollisesta toiminnasta aiheutuvien veromenetysten estämiseen. Sen seurauksena riskit kolmannen osapuolen rikollisesta toiminnasta jakautuvat kuitenkin epäasianmukaisella tavalla luovuttajan ja verohallinnon välillä, minkä vuoksi näkemys on suhteellisuusperiaatteen vastainen.

75. Luovuttajaa koskee epäilemättä velvollisuus tehdä kaikki voitavansa varmistaakseen yhteisöluovutuksen asianmukaisen suorittamisen. [26] Jos se antaa tavaran siirtämisen toiseen jäsenvaltioon sopimuksella ostajan tehtäväksi, sen on – ensimmäisen kysymyksen yhteydessä esitettyjen seikkojen mukaisesti – vastattava seurauksista ostajan laiminlyödessä tämän velvollisuuden.

76. Lisäksi luovuttajan on varmistuttava liikekumppaninsa luotettavuudesta. Veropetosten torjuntaa koskevan tavoitteen perusteella tälle velvollisuudelle on asetettava suuret vaatimukset. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on päättää, onko luovuttaja täyttänyt sen. Kansallisen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnössä esittämien tietojen mukaan Teleos ym. näyttävät käyttäneen kaikki saatavilla olleet mahdollisuudet TT:n taustojen tarkistamiseksi.

77. Sen sijaan olisi liioiteltua edellyttää, että luovuttaja vastaisi myös liikekumppaninsa

24 – Edellä alaviitteessä 16 mainitut yhdistetyt asiat Gemeente Leusden ja Holin Groep, tuomion 76 kohta ja alaviitteessä 12 mainitut yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 54 kohta.

25 – Ks. edellä oleva 57 kohta.

26 – Edellä alaviitteessä 20 mainittu asia Federation of Technological Industries ym., tuomion 33 kohta ja alaviitteessä 12 mainitut yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 51 kohta.

rikollisesta toiminnasta, jolta se ei voi suojautua. [27] Niinpä tässä tapauksessa luovuttajalle ei ole hyötyä siitä, että se vaatii ostajalta arvonlisäveron suuruisen vakuuden, kunnes on esitetty todisteet kuljetuksesta toiseen jäsenvaltioon, kuten Commissionersin tiedonannossa nro 703 kehotetaan tekemään. Näyttöä koskeva vaatimus näyttää täyttyvän esitettäessä rahtikirja, johon sisältyviä virheellisiä tietoja luovuttaja ei voi havaita. Näin ollen luovuttajan olisi rahtikirjan saadessaan palautettava vakuus, vaikka kuljetusta rajan yli ei tosiasiallisesti ole tapahtunut, kuten vasta myöhemmin käy ilmi.

78. Tätä päätelmää ei voida vastustaa myöskään asioissa Faroe Seafood ym. [28] ja Pascoal & Filhos [29] annettujen tuomioiden perusteella.

79. Nämä asiat koskivat tullin kantamista kolmansista maista peräisin olevista tavaroista. Kummassakin tapauksessa maahantuoja oli vientivaltion antaman alkuperätodistuksen perusteella saanut vapautuksen tullista. Myöhemmin kävi ilmi, että alkuperätodistukset eivät pitäneet paikkaansa, joten tullietuus oli myönnetty perusteettomasti. Mainituissa tuomioissa maahantuojaan ei yhteisöjen tuomioistuimen mielestä kohdistunut kohtuutonta rasitusta, kun tulli kannettiin tässä tilanteessa jälkikäteen, vaikka maahantuoja olikin vilpittömässä mielessä tukeutunut vientivaltion (virheelliseen) alkuperätodistukseen. [30]

80. Näitä tullilainsäädäntöä koskevia seikkoja ei voida soveltaa kuudennen direktiivin tulkintaan. Tullioikeuden alalla voi riippua tavaran alkuperästä, onko maahantuojan maksettava tulli vai ei. Sitä vastoin jäsenvaltioiden välistä kauppaa koskevien säädösten mukaan määräytyy paitsi se, onko luovutus vapautettu verosta, myös se, onko myös hankinnasta kannettava vero. Hankinta ja vapautus ratkaisevat verotusoikeuden jakautumisen sisämarkkinoilla. Ne eivät johda verovelvollisuuden täydelliseen poistumiseen vaan sen siirtymiseen luovuttajalta ostajalle. Jos vapautus myönnetään virheellisten todisteiden perusteella, verohallinto voi kääntyä ostajan puoleen. Sen sijaan tullioikeuden alalla vastuu on yksinomaan sillä, jonka

27 – Ajatus, jonka mukaan huolellisen ja rehellisen verovelvollisen ei tarvitse arvonlisäveron kantamisen yhteydessä vastata muiden petollisesta toiminnasta, ilmenee useista ns. karuselipetoksia koskevista päätöksistä (ks. erityisesti alaviitteessä 20 mainittu asia Federation of Technological Industries ym., tuomion 33 kohta; alaviitteessä 12 mainitut yhdistetyt asiat Optigen ym., tuomion 52 kohta ja sitä seuraavat kohdat ja alaviitteessä 12 mainitut yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 45 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Nämä asiat eivät ole kuitenkaan tosiasiallisesti ilman muuta rinnastettavissa tarkasteltavana olevaan tilanteeseen, koska niissä oli kyse useista erillisistä liiketoimista, kun taas tarkasteltavana oleva asia koskee vain yhtä yhteisöluovutusta, jonka toteuttamiseen tosin osallistui useita henkilöitä.

28 – Yhdistetyt asiat C-153/94 ja C-204/94, Faroe Seafood ym., tuomio 14.5.1996 (Kok. 1996, s. I-2465).

29 – Asia C-97/95, Pascoal & Filhos, tuomio 17.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4209).

30 – Ks. erityisesti edellä alaviitteessä 28 mainitut yhdistetyt asiat Faroe Seafood ym., tuomion 114 kohta ja alaviitteessä 29 mainittu asia Pascoal & Filhos, tuomion 55 kohta.

nimissä tuontitulli-ilmoitus on tehty.[31] Sen tilalle ei tule mikään muu velallinen, joka maksaisi tuontivaltiolle tullin, jos alkuperätodistus osoittautuisi virheelliseksi.

81. Lisäksi on otettava huomioon, että esteetön kauppa kolmansien maiden kanssa ei ole minkään perustamissopimuksessa määrätyn perusvapauden nojalla suojattu yksityisen oikeussubjektin oikeus. Kolmansien maiden kanssa harjoitettavan kaupan rajoituksiin sovelletaan näin ollen lievempiä kriteerejä kuin jäsenvaltioiden välisen tavaraliikenteen rajoituksiin.

82. Kuten komissio on lisäksi esittänyt osuvasti, mainituissa päätöksissä sovellettiin erityistä tullisäädöstä,[32] joka koski nimenomaan alkuperätodistuksen korjaamista jälkikäteen. Sen mukaan tullin jälkikannon voi jättää suorittamatta ainoastaan toimivaltaisten tulliviranomaisten tekemän virheen perusteella. Tarkasteltavana olevaan asiaan sovellettavia vastaavia säännöksiä ei ole.

83. Olen tietoinen siitä, että tässä esitettyyn tulkintaan sisältyy tietty riski. Se voi houkutella luovuttajan toimimaan ajattelemattomasti, jos sen ei siinä tapauksessa, että ostaja ainoastaan uskottelee siirtäneensä tavaran rajan yli, tarvitse varautua maksamaan arvonlisäveroa. Siksi on syytä korostaa vielä kerran, että arvonlisävero voidaan jättää vaatimatta luovuttajalta jälkikäteen ainoastaan silloin, kun mitkään seikat eivät viittaa siihen, että luovuttaja olisi osallistunut petoksiin tai että luovuttaja olisi myöskään tiennyt niistä mitään, ja kun luovuttaja on tehnyt kaiken voitavansa varmistaakseen asianmukaisen arvonlisäveron kantamisen.

84. Lopuksi on vielä tarkasteltava lyhyesti seurauksia, joita edellä esitetyistä toteamuksista seuraa. Komissio on esittänyt tässä yhteydessä erilaisia vaihtoehtoja. Ensinnäkin vapautuksen edellytysten voidaan katsoa täyttyneen jo esitettäessä asiakirjoja, joiden virheellisyys ei ole havaittavissa, jolloin tilanteen aineellinen uudelleenarviointi jälkikäteen ei tule kyseeseen (aineellisoikeudellinen ratkaisu). Komissio on tämän ratkaisun kannalla. Toiseksi se katsoo, että tilanne voidaan arvioida jälkikäteen saatujen tietojen perusteella uudelleen aineellisesti kuitenkin siten, että verovelvollinen ei arvioinnin vuoksi menetä jo myönnettyä vapautusta (menettelyllinen ratkaisu).

85. Pidän aineellisoikeudellista ratkaisua ensisijaisena. Tämä ratkaisu mahdollistaa

31 – Vrt. edellä alaviitteessä 29 mainittu asia Pascoal & Filhos, tuomion 49 kohta.

32 – Tuonti- tai vientitullien maksamisvelvoitteen sisältävään tullimenettelyyn ilmoitetuista tavaroista velalliselta kantamatta jääneiden tuonti- tai vientitullien kantamisesta jälkitullauksin 24.7.1979 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 1697/79 (EYVL L 197, s. 1) 5 artiklan 2 kohta.

sen, että luovutuksen vapautusta vastaavasti ostajan – tässä tapauksessa TT – oletetaan suorittaneen yhteisöhankinnan alkuperäisessä lähtövaltiossa. [33] Toinen ratkaisumalli voisi sen sijaan johtaa niin sanotusti verooikeudelliseen ei-kenenkään-maahan. Luovutusta pidettäisiin jälkikäteen aineellisoikeudellisesti maan alueella tehtynä luovutuksena, mutta veroa ei voitaisi vaatia sinänsä verovelvolliselta luovuttajalta. Samanaikaisesti olisi tuskin mahdollista perustella, kuinka on voitu tehdä verotettava yhteisöhankinta, jos siihen ei liity yhteisöluovutusta.

86. Näin ollen kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava seuraavasti:

Jos vilpittömässä mielessä toimiva luovuttaja toimittaa objektiivista näyttöä siitä, että hänen luovuttamansa tavarat ovat poistuneet lähtövaltion alueelta, ja jos kyseisen valtion viranomaiset sitten vapauttavat luovutuksen verosta kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan nojalla, ne eivät voi jälkikäteen vaatia luovuttajaa maksamaan veroa pääasian olosuhteissa, jos käy ilmi, että toimitettuun näyttöön sisältyi virheellisiä tietoja, joista luovuttaja ei tiennyt eikä myöskään voinut tietää mitään. Tämä edellyttää kuitenkin, että luovuttaja on tehnyt kaiken voitavansa varmistaakseen asianmukaisen arvonlisäverosäännösten soveltamisen.

D *Neljäs ennakkoratkaisukysymys*

87. Kysymys koskee sitä, vaikuttaako yhteisöhankinnan ilmoitus määrävaltiossa verokohteluun lähtövaltiossa. Ne asianosaiset, jotka ovat ottaneet kantaa kysymykseen, katsovat, että ilmoituksella ei ole vaikutusta.

88. Kuten edellä jo todettiin, vapautus lähtövaltiossa ja hankinnan verotus määrävaltiossa liittyvät periaatteessa toisiinsa ja edistävät verotusoikeuksien jakamista. [34]

89. Tästä huolimatta olisi suoranaista petoksiin houkuttelemista, jos lähtövaltio vapauttaisi luovutuksen verosta automaattisesti sen jälkeen, kun ostaja on tehnyt veroilmoituksen kyseisten tavaroiden yhteisöhankinnasta

33 – Ks. tältä osin edellä alaviitteessä 15 mainittu monimutkainen, mutta Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten tosiasiallisesti valitsema ratkaisumalli.

34 – Vrt. tämän ratkaisuehdotuksen 29 ja 31 kohta.

määrävaltiossa. Tekemällä virheellisen veroilmoituksen (oletetussa) hankintavaltiossa ostaja voisi manipuloida verotuspaikkaa ja esimerkiksi valita valtion, jonka verokanta on erityisen alhainen. Vaikka hankintaa koskevat tiedot tarkastettaisiinkin määrävaltiossa mahdollisesti puutteellisella tavalla, virheellinen ilmoitus johtaisi kuitenkin luovutuksen vapautukseen verosta lähtövaltiossa.

90. Asianmukaista veronkantoa edistää pikemminkin se, jos toimivaltaiset veroviranomaiset tarkastavat sekä yhteisöhankinnan edellytykset että vastaavaa luovutusta koskevan vapautuksen edellytykset toisistaan riippumattomina. Viranomaisten on kuitenkin – tarvittaessa veronpalautuksin – varmistettava, että luovutuksen ja hankinnan asianmukainen suorittaminen ei johda kaksinkertaiseen verotukseen.

91. Esitettäessä näyttöä verosta vapautetun yhteisöluovutuksen toteuttamisesta sen osoittamiseksi, että ostaja on tosiasiallisesti vienyt tavarat pois maasta, voidaan korkeintaan pitää täydentävänä todisteena sitä, että tämä esittää määrävaltiossa tehdyn veroilmoituksen tavaroiden yhteisöhankinnasta. Tällaisesta ilmoituksesta käy nimittäin vain epäsuorasti ilmi, että tavarat on viety lähtövaltiosta määrävaltioon. Luovuttaja ei saa kuitenkaan nojautua yksinomaan tähän siksikään, että määrävaltiossa tehty veroilmoitus hankinnasta ei sido lähtövaltion veroviranomaisia näiden tehdessä päätöksen verovapautuksesta.

92. Neljänteen kysymykseen onkin siis vastattava, että verosta vapautettua yhteisöluovutusta koskevan näytön kannalta ratkaisevaa ei ole se, että ostaja on tehnyt määrävaltion verohallinnolle veroilmoituksen kyseisen tavaran yhteisöhankinnasta.

V Ratkaisuehdotus

93. Edellä esitettyjen seikkojen perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 28 a artiklan 3 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu tavaran yhteisöhankinta edellyttää, että ostaja saa omistajalle kuuluvan määräämisvallan tavaroihin, jotka lähetetään tai kuljetetaan toiseen jäsenvaltioon ja jotka ovat näin ollen fyysisesti poistuneet lähtövaltion alueelta.

2) Kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdassa tarkoitettu yhteisöluovutuksen vapautus edellyttää, että luovutetut tavarat lähetetään tai kuljetetaan toiseen jäsenvaltioon ja ne ovat näin ollen fyysisesti poistuneet lähtövaltion alueelta.

3) Jos vilpittömässä mielessä toimiva luovuttaja toimittaa objektiivista näyttöä siitä, että hänen luovuttamansa tavarat ovat poistuneet lähtövaltion alueelta, ja jos kyseisen valtion viranomaiset sitten vapauttavat luovutuksen verosta kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan nojalla, ne eivät voi jälkikäteen vaatia luovuttajaa maksamaan veroa pääasian olosuhteissa, jos käy ilmi, että toimitettuun näyttöön sisältyi virheellisiä tietoja, joista luovuttaja ei tiennyt eikä myöskään voinut tietää mitään. Tämä edellyttää kuitenkin, että luovuttaja on tehnyt kaiken voitavansa varmistaakseen asianmukaisen arvonlisäverosäännösten soveltamisen.

4) Verosta vapautettua yhteisöluovutusta koskevan näytön kannalta ratkaisevaa ei ole se, että ostaja on tehnyt määrävaltion verohallinnolle veroilmoituksen kyseisen tavaran yhteisöhankinnasta.