JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
11 päivänä tammikuuta 2007 [1]

I Johdanto

1. Hoge Raad der Nederlanden pyytää tällä ennakkoratkaisupyynnöllä kuudennen arvonlisäverodirektiivin [2] sekä muiden säädösten, joissa säädetään veroviranomaisten keskinäisestä avusta, tulkintaa. Pääosin on kyse siitä, onko veroviranomaisilla velvollisuus hankkia tietoja toisesta jäsenvaltiosta, kun verovelvollinen ei voi itse osoittaa, että hän on tehnyt verottoman yhteisöluovutuksen, koska toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut vastaanottaja ei ole toimittanut hänelle tähän vaadittavia asiakirjoja. Kysymyksillä on läheinen yhteys asioissa C-409/04 (Teleos ym.) ja C-146/05 (Collée) esitettyihin kysymyksiin, joissa myös annan tänään ratkaisuehdotuksen.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön oikeus*

2. Kuudenteen direktiiviin lisättiin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680 [3] uusi XVI a osasto (jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmä; 28 a–28 m artikla). Nämä säännökset ovat edelleenkin merkityksellisiä, koska tähän mennessä ei ole vielä annettu lopullista sääntelyä jäsenvaltioiden välisen kauppaan liittyvän yritysten välisen tavarakaupan verottamisesta.

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 – EYVL L 376, s. 1.

3. Kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdassa säädetään tavaroiden luovutusten vapautuksista. Sen mukaan

"jäsenvaltioiden on jäljempänä tarkoitettujen vapautusten oikean ja yksinkertaisen soveltamisen varmistamiseksi sekä mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi määräämillään edellytyksillä – – vapautettava verosta:

a) 5 artiklassa ja 28 a artiklan 5 kohdan a alakohdassa tarkoitetut sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden lukuun kuljettaa tai lähettää 3 artiklassa tarkoitetun alueen ulkopuolelle mutta yhteisön alueelle sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, joka toimii verovelvollisena muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.

– –"

4. Kuudennen direktiivin 22 artiklassa säädetään sen käsiteltävänä olevassa asiassa merkityksellisessä muodossa [4] veronmaksuvelvollisten muodollisista velvoitteista muun muassa seuraavaa:

"2. a) Verovelvollisen on pidettävä riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi.

– –

3. a) Verovelvollisen on toimitettava lasku tai laskuna toimiva asiakirja toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, suorittamistaan tavaroiden luovutuksista ja palveluista. Verovelvollisen on toimitettava lasku tai laskuna toimiva asiakirja myös 28 b artiklan B kohdan 1 alakohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutuksista ja 28 c artiklan A kohdassa säädetyin edellytyksin luovutetuista tavaroista. Verovelvollisen on pidettävä itsellään jäljennös kaikista toimitetuista asiakirjoista.

– –

4 – Vrt. direktiivillä 91/680/ETY lisätyn ja viimeksi direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi – tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18) muutettu 28 h artikla.

4. a) Verovelvollisen on tehtävä ilmoitus jäsenvaltion vahvistamassa määräajassa. – –

b) Ilmoituksessa on annettava kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän ja tehtävien vähennysten määrän toteamiseksi, mukaan lukien tarvittaessa veroon ja vähennyksiin liittyvien liiketoimien sekä vapautettujen liiketoimien kokonaismäärä, jos se on tarpeen veron määräytymisperusteen toteamiseksi.

c) Ilmoituksessa on myös esitettävä:

– toisaalta sellaisten 28 c artiklan A kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten arvonlisäveroton kokonaisarvo, joiden verosaatavan syntyminen on syntynyt ilmoituskauden aikana.

– –

6. – –

b) Arvonlisäverovelvollisena rekisteröidyn verovelvollisen on myös toimitettava yhteenvetoilmoitus arvonlisäverovelvollisina rekisteröidyistä hankkijoista, joille hän on toimittanut tavaroita 28 c artiklan A jakson a ja d alakohdassa tarkoitetuissa tilanteissa, – –

– –

Yhteenvetoilmoituksessa on esitettävä:

– –

– numero, jolla tavaroita hankkiva henkilö on rekisteröity arvonlisäverovelvollisena toisessa jäsenvaltiossa ja jota käyttäen tavarat on toimitettu hänelle, – –

– –

8. Jäsenvaltiot voivat säätää muista veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvoitteista, jollei vero-

velvollisten suorittamien jäsenvaltioiden sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta muuta johdu, ja jos nämä velvoitteet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa."

5. Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annettua neuvoston direktiiviä 77/799/ETY [5] sovelletaan sen 1 artiklan 1 kohdan mukaan erityisesti arvonlisäveron määrittämisessä ja kantamisessa tarvittaviin tietoihin. Direktiivin 77/799 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen voi pyytää toisen jäsenvaltion toimivaltaiselta viranomaiselta 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja yksittäistapausta koskevia tietoja. Sen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen, jolta tietoja pyydetään, ei tarvitse täyttää tätä pyyntöä, jos on ilmeistä, ettei tietoja pyytävän jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen ole täysin hyödyntänyt omia tavanomaisia tietolähteitään, vaikka tämä pyydetyt tiedot saadakseen olisi kyseisissä olosuhteissa voinut sen tehdä vaarantamatta tavoitellun tuloksen saavuttamista."

5 – EYVL L 336, s. 15; sellaisena kuin direktiivi on muutettuna valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1). Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY muuttamisesta 7.10.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/93/EY (EUVL L 264, s. 23) voimaantulosta alkaen direktiivi 77/799 ei enää koske arvonlisäveroa.

6. Direktiivin 3 artiklan mukaan jäsenvaltiot vaihtavat tietyissä tilanteissa tietoja ilman erillistä pyyntöä. Direktiivin 4 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on lisäksi erityistapauksissa annettava tietoja oma-aloitteisesti.

7. Hallinnollisesta yhteistyöstä välillisen verotuksen (ALV) alalla 27.1.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 218/92 [6] 4 artiklan mukaan jokaisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen on ylläpidettävä sähköistä tietokantaa kuudennen direktiivin 22 artiklan 6 kohdan b alakohdan mukaisesti vastaanottamiensa tietojen tallennusta ja käsittelyä varten. Tämän tietokannan perusteella jäsenvaltiot antavat toisilleen tiettyjä tietoja tai ne voivat olla jopa suoraan saatavissa.

8. Asetuksen N:o 218/92 5 artiklassa säädetään muiden tietojen vaihdosta yksittäistapauksessa seuraavaa:

"1. Jos 4 artiklan perusteella annetut tiedot ovat riittämättömät, jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen voi tietyissä tapauksissa milloin tahansa pyytää lisää tietoja. Pyynnön saavan viranomaisen on annettava tiedot

6 – EYVL L 24, s. 1.

mahdollisimman pian ja viimeistään kolmen kuukauden kuluttua pyynnön vastaanottamisesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitetussa tapauksessa pyynnön saavan viranomaisen on annettava pyytävälle viranomaiselle ainakin sellaisten laskujen numerot, päivämäärät ja arvot, jotka liittyvät tiettyihin kyseisissä jäsenvaltioissa olevien henkilöiden välillä suoritettuihin liiketoimiin."

9. Jäsenvaltion pyynnön saavan viranomaisen on annettava toisen jäsenvaltion pyytävälle viranomaiselle asetuksen N:o 218/92 7 artiklassa tarkoitetut tiedot ainoastaan, jos

"– pyytävän viranomaisen tietopyyntöjen lukumäärä ja luonne tiettynä ajanjaksona eivät aiheuta pyynnön saavalle viranomaiselle suhteetonta hallinnollista rasitusta

– pyytävä viranomainen on käyttänyt kaikki tavanomaiset tietolähteet, joita se kyseisissä olosuhteissa on voinut käyttää saadakseen pyydetyt tiedot tavoitellun lopputuloksen saavuttamista vaarantamatta

– pyytävä viranomainen pyytää virka-apua ainoastaan, jos se voi antaa vastaavaa virka-apua toisen jäsenvaltion pyytävälle viranomaiselle."

10. Hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla ja asetuksen (ETY) N:o 218/92 kumoamisesta 7.10.2003 annettu neuvoston asetus (EY) N:o 1798/2003 [7], jolla yhdistettiin eri säännökset keskinäisestä virka-avusta arvonlisäveron alalla, tuli voimaan 1.1.2004. Asetuksen 5 artiklassa säädetään tietojen pyytämisestä. Asetuksen N:o 1798/2003 40 artikla sisältää samanlaisen tietojen antamista koskevan varauksen kuin direktiivin 77/799 2 artiklan 1 kohdan toinen virke ja asetuksen N:o 218/92 7 artikla.

B *Kansallinen lainsäädäntö*

11. Vuoden 1968 Wet op de omzetbelastingin (liikevaihtoverolaki) 9 §:n 2 momentin b kohdan, luettuna yhdessä tähän lakiin sisältyvässä taulukossa II olevan a kohdan 6 alakohdan kanssa, mukaan yhteisöluovutusten verokanta on nolla. Vuoden 1968 Uit-

7 – EYVL L 264, s. 1.

voeringsbesluit omzetbelastingin (liikevaihtoveron täytäntöönpanoasetus) 12 §:n mukaan vapautus soveltuu, kun sen edellytysten täyttyminen käy ilmi kirjanpidosta tai asiakirjoista.

12. Staatssecretaris van Financiënin 20.6.1995 tekemän päätöksen nro VB 95/2120 (jäljempänä tiedonanto 38) [8] 4.3 kohdassa asetetaan seuraavat ehdot noutokauppojen osalta yhteisöluovutuksesta esitettävälle näytölle:

"Jos tavarat toimitetaan ulkomaiselle ostajalle ehdoin 'tehtaalta' tai 'varastosta' (noutokaupat), on mahdollista, että se, että kysymyksessä on tavaroiden yhteisömyynti, ei käy ilmi rahtikirjasta tai luovuttajan omasta kuljetushallintokirjanpidosta.

Kuitenkin voidaan ajatella, että on olemassa sellaisia olosuhteita, joissa tavaran luovuttaja voi olla myös kyseisessä tilanteessa vakuuttunut siitä, että ulkomainen ostaja kuljettaa tavarat toiseen jäsenvaltioon. Hallinnolla jo olevien asiakirjojen ja todistusten lisäksi ostajan on oltava vakioasiakas, paitsi mikäli tavaran luovuttaja tietää, että sen tälle ostajalle yhteisömyyntinä myymistä tavaroista on aiheutunut ongelmia ja että ostaja on antanut lisäksi seuraavassa mainitun ilmoituksen.

Tässä luovutetut tavarat vastaanottavan henkilön allekirjoittamassa kirjallisessa ilmoituksessa on oltava vähintään ostajan nimi ja, jos ostaja ei ota henkilökohtaisesti vastaan tavaroita, tavarat ostajan nimissä vastaanottavan henkilön nimi, sen ajoneuvon rekisterinumero, jolla tavarat on määrä kuljettaa, sen laskun numero, jossa luovutetut tavarat on yksilöity, paikka, jonne noutajan on määrä kuljettaa tavarat, sekä sitoumus siitä, että ostaja on valmis antamaan verohallinnolle pyydettäessä tarkempia tietoja tavaroiden määränpäästä. Tämän ilmoituksen malli on ohessa.

Sellaisten noutokauppojen kohdalla, jossa ostaja ei ole vakioasiakas ja joissa tavarat maksetaan käteisellä ja joissa tavaroiden luovuttajalla ei ole myöskään käytettävissään asiakirjoja, jotka voisivat todistaa myynnin olevan yhteisöluovutus, eli niissä tapauksissa, joissa ulkomaisen ostajan nimiin laaditun laskun (jossa mainitaan ostajan ulkomainen arvonlisäveronumero) lisäksi ei ole olemassa mitään muuta asiakirjaa, josta kävisi ilmi, että kysymyksessä on tavaroiden yhteisöluovutus, tavaroiden luovuttaja ei voi perustella vaatimusta, jonka mukaan tavaroita koskevan arvonlisäveroprosentin olisi oltava nolla. Tavaroiden luovuttaja voi välttää tällaisessa tilanteessa jälkiverotusta koskevan riskin

8 – V-N 1995, s. 2324.

sillä, että se laskuttaa ostajalta alankomaalaisen arvonlisäveron. Jos ostaja siirtää tavarat toiseen jäsenvaltioon, sen on ilmoitettava tästä Alankomaiden verohallinnolle. Se voi sen jälkeen vähentää laskuun merkityn Alankomaiden arvonlisäveron."

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymys

13. Twoh International BV:tä (Twoh) vaadittiin jälkikäteisellä maksuunpanopäätöksellä maksamaan arvonlisävero sekä rangaistusmaksu vuoden 1996 luovutuksista. Twohin näkökannan mukaan kyseessä olevat luovutukset olivat yhteisöluovutuksia ja näin ollen verovapaita. Verohallinto hylkäsi kuitenkin vapautuksen, koska Twoh ei voinut esittää riittävää näyttöä tavaran lähettämisestä tai kuljettamisesta toiseen jäsenvaltioon. Twoh katsoi sitä vastoin, että Alankomaiden veroviranomaisten pitäisi direktiivin 77/799 ja asetuksen N:o 218/92 nojalla pyytää tietoja vastaanottovaltioiden veroviranomaisilta vahvistaakseen, että on kyse yhteisöluovutuksista. Verohallinto kiisti tämän. Twohin päävaatimus ei menestynyt alioikeudessa.

14. Hoge Raad pyytää kassaatiomenettelyssä 22.4.2005 tekemällään päätöksellä EY 234 artiklan nojalla Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraavaan kysymykseen:

"Onko kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohtaa – kun sitä luetaan yhdessä keskinäisestä avusta annetun direktiivin [77/799] ja asetuksen [N:o 218/92] kanssa – tulkittava siten, että jos tavaroiden saapumisjäsenvaltio ei ole toimittanut omaaloitteisesti relevantiksi katsottavia tietoja, tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltion on pyydettävä tietoja siltä jäsenvaltiolta, johon tavaroiden väitetään saapuneen, ja otettava näiden tietojensaantipyyntöjen tulokset huomioon tavaroiden lähetystä tai kuljetusta koskevan näytön tutkinnassa?"

15. Twoh, Ranskan hallitus, Irlanti, Italian, Alankomaiden, Puolan ja Portugalin hallitukset sekä Euroopan yhteisöjen komissio ovat esittäneet huomautuksia yhteisöjen tuomioistuimen menettelyssä.

IV Oikeudellinen arviointi

16. Kuten olen esittänyt asiassa Teleos ym. tänään antamassani ratkaisuehdotuksessa, yhteisöluovutuksen verovapauden edellytyk-

senä on kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan mukaan se, että luovutettu esine lähetetään tai kuljetetaan toiseen jäsenvaltioon ja se on näin ollen fyysisesti jättänyt luovutusvaltion. [9]

17. Tällöin on otettava huomioon, että arvonlisäveron soveltamisala on kuudennen direktiivin mukaan hyvin laaja ja verovapautuksia on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia tästä periaatteesta. [10] Sen, joka vetoaa tuollaiseen poikkeukseen, on osoitettava, että sen soveltamisedellytykset täyttyvät. Jotta kuudennen direktiivin lainmukainen soveltaminen taataan, on välttämätöntä, että luovuttajalla on yhteisöluovutuksen verovapautuksen edellytyksenä velvollisuus esittää näyttö tavaroiden kuljettamisesta pois luovutusvaltiosta.

18. Kuten kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan johdantolauseesta seuraa, jäsenvaltiot vahvistavat yhteisöluovutuksen verovapautuksen edellytysten osoittamisen muodolliset vaatimukset. [11] Lisäksi jäsenvaltiot voivat kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdan mukaan säätää muista verovelvollisten velvollisuuksista, joita ne pitävät välttämättöminä veron asianmukaisesti kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi. [12] Jäsenvaltioiden on kuitenkin kuudennessa direktiivissä niille jätettyä harkintavaltaa käyttäessään otettava huomioon EY:n perustamissopimuksen määräykset, itse direktiivin tarkoitus sekä yleiset oikeusperiaatteet, kuten suhteellisuusperiaate. [13]

19. Alankomaiden lainsäädännössä säädetään tiedonannossa 38 tarkemmin näyttöä koskevista vaatimuksista silloin, kun kyse on noutokaupasta. Ennakkoratkaisukysymyksen esittänyt tuomioistuin tai menettelyn osapuolet eivät ole esittäneet epäilyksiä siitä, ovatko nämä säännökset kuudennen direktiivin tai yleisten oikeusperiaatteiden mukaisia.

20. Twoh ei ole kuitenkaan onnistunut tosiseikat tutkineen kansallisen tuomioistuimen mukaan esittämään tiedonannon 38 vaatimusten mukaista näyttöä siitä, että luovutuksensaaja olisi kuljettanut Alankomaista luovutetut esineet toiseen jäsenval-

9 – Ks. etenkin asiassa C-409/04, Teleos ym., 11.1.2007 annetun ratkaisuehdotuksen 45 ja 59 kohta (ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

10 – Edellä alaviitteessä 9 mainitussa asiassa Teleos ym. annetun ratkaisuehdotuksen 63 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

11 – Ks. tältä osin myös asia C-395/02, Transport Service, määräys 3.3.2004 (Kok. 2004, s. I-1991, 27 ja 28 kohta) ja asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1609, 90 ja 91 kohta). Tästä lähemmin asiassa C-146/05, Collée, 11.1.2007 antamani ratkaisuehdotuksen 20 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa (ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

12 – Edellä alaviitteessä 11 mainitussa asiassa Halifax ym. annetun tuomion 92 kohta.

13 – Vrt. tältä osin oikeudesta ostoihin sisältyvän veron vähennykseen myös jo asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1577, 52 kohta) ja 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).

tioon. Twoh katsoo kuitenkin, että veroviranomaiset ovat direktiivin 77/799 ja asetuksen N:o 218/92 nojalla velvollisia hankkimaan tietoja vastaanottovaltioiden viranomaisilta luovutusten rajatylittävän luonteen toteamiseksi.

21. Tätä ei voida hyväksyä.

22. Direktiivin 77/799 tarkoituksena on edistää virka-apua ja tietojenvaihtoa jäsenvaltioiden välillä veropetosten estämiseksi. [14] Tätä päämäärää palvelee myös asetus N:o 218/92, joka täydentää direktiiviä 77/799 välillisten verojen alalla. [15] Tietojenvaihtojärjestelmä, joka on luotu asetuksella N:o 218/92, tuli tarpeelliseksi etenkin sisämarkkinoiden toteuttamisen ja siitä johtuvan rajatarkastusten poistumisen vuoksi, ja sen tarkoituksena on ehkäistä verotulojen menettämistä, kun yhteisön sisäiseen kauppaan sovelletaan kuudennen direktiivin siirtymäsäännöksiä. [16]

23. Näiden oikeudellisten toimien tarkoituksena on ensisijaisesti jäsenvaltioiden veroviranomaisten yhteistyö, eikä niillä anneta oikeuksia yksityisille, jos ei oteta lukuun asetuksen N:o 218/92 6 artiklan 4 kohdassa tarkoitettuja arvonlisäverotunnistetietoja. Rajatylittävä tietojenvaihto ei tarkoita sitä, että verovelvolliset vapautettaisiin kuudennen direktiivin mukaisesta näyttövelvollisuudesta. Tietojenvaihdon avulla viranomaiset voivat tarkastaa verovelvollisten toimittamat tiedot ja näytön, mutta sen ei ole määrä korvata niitä. Jo direktiivin 77/799 2 artiklan 1 kohdasta ja asetuksen N:o 218/92 5 artiklasta seuraa, että jäsenvaltion viranomainen *voi* hankkia tietoja mutta se ei ole velvollinen hankkimaan niitä.

24. Kuten komissio esittää, pyynnön saaneen valtion viranomaiset eivät lisäksi ole tietyissä olosuhteissa velvollisia antamaan tietoja. Tietoja on asetuksen N:o 218/92 7 artiklan mukaan annettava vain silloin, kun pyytävän viranomaisen tietopyyntöjen lukumäärä ja luonne tiettynä ajanjaksona eivät aiheuta pyynnön saavalle viranomaiselle suhteetonta hallinnollista rasitusta ja kun pyytävä viranomainen on käyttänyt kaikki omat tietolähteensä. [17]

25. Mikäli viranomaisilla olisi velvollisuus hankkia vastaanottovaltiosta tietoja yhteisö-

14 – Vrt. direktiivin 77/799 ensimmäinen perustelukappale. Asetuksen N:o 1798/2003 uusi säännöstö ei ole muuttanut tätä tavoitteenasettelua (vrt. asetuksen N:o 1798/2003 ensimmäinen perustelukappale).

15 – Vrt. asetuksen N:o 218/92 neljäs perustelukappale.

16 – Vrt. asetuksen N:o 218/92 ensimmäinen, toinen ja kolmas perustelukappale.

17 – Ks. myös direktiivin 77/799 2 artiklan 1 kohdan toinen virke.

hankinnasta aina silloin, kun luovuttaja ei kykene esittämään siitä näyttöä, pyyntöjen määrä voisi nousta sillä tavalla, että pyyntöjen kohteena olevat viranomaiset hylkäisivät ne suhteettoman suuren hallinnollisen rasituksen vuoksi asetuksen N:o 218/92 7 artiklaan viitaten.

26. Tuollaisista käytännön seikoista riippumatta vastaanottovaltion veroviranomaisten tiedot eivät myöskään rajoituksetta sovellu näytön esittämiseen kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan mukaisen yhteisöluovutuksen verovapautuksesta.

27. Kuten olen esittänyt asiassa Teleos ym. antamassani ratkaisuehdotuksessa, luovutusja vastaanottovaltion veroviranomaiset tarkastavat toisistaan riippumatta, täyttyvätkö yhteisöluovutuksen verovapautuksen tai yhteisöhankinnan verottamisen edellytykset.[18] Se tosiasia, että vastaanottovaltiossa on ilmoitettu tavaroiden yhteisöhankinnasta, on aihetodiste siitä, että nämä tavarat ovat tosiasiallisesti fyysisesti jättäneet luovutusvaltion. Tämä seikka voi kuitenkin täydentävästi tukea vaatimusta luovutuksen verovapautuksesta, mikäli luovutusvaltion toimivaltaisella veroviranomaisella on vastaavia tietoja sen vuoksi, että vastaanottovaltion viranomaiset ovat oma-aloitteisesti[19] toimittaneet niitä.[20]

28. Myönnän kyllä, että verovelvolliselta kielletään Twohin tilanteessa tässä puolletun näkökannan mukaan lähetyksen verovapautus, vaikka se, ettei verovelvollinen voi osoittaa kuljetusta valtion ulkopuolelle, johtuu vain sen liikekumppanin laiminlyönneistä. Mikäli luovuttaja jättää ostajan tehtäväksi tavaran siirtämisen valtion ulkopuolelle, hän ottaa tietoisen riskin vastaavan näytön puuttumisesta, jos ostaja ei toimita sitä hänelle. Verohallinto ei voi puuttua asiaan tällaisessa tilanteessa. Luovuttajan täytyy tukeutua liikekumppaniinsa ja hankkia tältä näyttöä tai vaatia tältä jälkikäteen arvonlisäveroa, jos tämä ei esitä näyttöä kuljetuksesta luovutusvaltion ulkopuolelle. Luovuttaja voi suojautua tällaisilta riskeiltä vaatimalla arvonlisäveron suuruisen vakuuden ja vapauttamalla sen vasta kuljetusdokumenttien esittämistä vastaan.

18 – Edellä alaviitteessä 9 mainitussa asiassa Teleos ym. annetun ratkaisuehdotuksen 90 kohta.

19 – Käsiteltävänä olevassa asiassa on riidatonta, ettei Alankomaiden viranomaisilla ollut vastaavia oma-aloitteisesti luovutettuja tietoja. On myös kyseenalaista, kuuluvatko vastaanottovaltion yhteisöhankintojen verotukseen liittyvät tiedot ilman erillistä pyyntöä toimitettaviin tietoihin. Vastaanottovaltion ei tarvitse toimittaa luovutusvaltiolle tietoja, joita yhteisöluovutuksen verovapautus edellyttää. Luovutusvaltion on pikemminkin asetuksen N:o 218/92 4 artiklan mukaan toimitettava sille 22 artiklan 6 kohdan b alakohdan mukaan toimitetut tiedot vastaanottovaltiolle (eli luovuttajan tiedot vastaanottajasta), jotta sen viranomaiset voivat varmistaa hankinnan verotuksen.

20 – Vrt. edellä alaviitteessä 9 mainitussa asiassa Teleos ym. annetun ratkaisuehdotuksen 91 kohta.

29. Veroviranomainen ei siis ole kyseessä olevassa tilanteessa velvollinen pyytämään toisen jäsenvaltion viranomaiselta tietoa siitä, onko tuossa valtiossa jätetty veroilmoitusta tiettyjen tavaroiden yhteisöhankinnasta.

V Ratkaisuehdotus

30. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Hoge Raadin esittämään ennakkoratkaisupyyntöön seuraavasti:

Sen, joka hakee yhteisöluovutuksen verovapautusta jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 28 c artiklan A kohdan a alakohdan nojalla, on osoitettava, että vastaanottaja on saanut omistajalle kuuluvan määräysvallan luovutettuun tavaraan, joka on lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon ja joka on näin ollen fyysisesti jättänyt luovutusvaltion.

Luovutusvaltion veroviranomaisilla ei ole velvollisuutta pyytää jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY ja hallinnollisesta yhteistyöstä välillisen verotuksen (ALV) alalla 27.1.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 218/92 nojalla tietoja vastaanottovaltion veroviranomaisilta, kun verovelvollinen ei itse kykene toimittamaan näyttöä tavaroiden lähetyksestä tai kuljetuksesta.