Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

19 päivänä huhtikuuta 2018 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Yhteisöhankinnan paikka – 42 artikla – Tavaroiden yhteisöhankinta ja sitä seuraava luovutus – 141 artikla – Vapauttaminen verosta – Kolmikantakauppa – Yksinkertaistamistoimenpiteet – 265 artikla – Yhteenvetoilmoituksen oikaiseminen

Asiassa C-580/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Verwaltungsgerichtshof (ylin hallintotuomioistuin, Itävalta) on esittänyt 19.10.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 17.11.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Firma Hans Bühler KG

vastaan

Finanzamt Graz-Stadt,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz sekä tuomarit C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe (esittelevä tuomari) ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: Y. Bot,

kirjaaja: hallintovirkamies R. Schiano,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 11.10.2017 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Firma Hans Bühler KG, edustajanaan P. Schulte, Rechtsanwalt,

– Itävallan hallitus, asiamiehinään G. Eberhard, F. Koppensteiner ja S. Pfeiffer,

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja B.-R. Killmann,

kuultuaan julkisasiamiehen 30.11.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU (EUVL 2010, L 189, s. 1) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 141 artiklan c alakohdan sekä 42 ja 265 artiklan, luettuina yhdessä arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan ensimmäisen kohdan sekä 197 ja 263 artiklan kanssa, tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Firma Hans Bühler KG ja toisaalta Finanzamt Graz-Stadt (Grazin kaupungin verotoimisto, Itävalta) ja joka koskee arvonlisäveron maksamista lokakuun 2012 ja maaliskuun 2013 välisenä ajanjaksona suoritetuista liiketoimista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 10 ja 38 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(10) Siirtymäkautena olisi muiden verovelvollisten kuin verosta vapautettujen verovelvollisten yhteisön sisäisiä liiketoimia verotettava määräjäsenvaltioissa näiden jäsenvaltioiden asettamien verokantojen ja edellytysten mukaisesti.

– –

(38) Sellaisten kansallisessa järjestelmässä verollisten, yhteisön sisäiseen tavarakauppaan liittyvien liiketoimien osalta, jotka sen jäsenvaltion alueelle, jolla tavaroiden yhteisöhankinta, ketjuliiketoimet mukaan lukien, tapahtuu, sijoittautumattomat verovelvolliset suorittavat siirtymäkautena, olisi toteutettava yksinkertaistamistoimenpiteitä yhtäläisen kohtelun varmistamiseksi kaikissa jäsenvaltioissa. Tätä varten näiden liiketoimien verotusjärjestelmästä ja veronmaksuvelvollisesta annetut säännökset olisi yhdenmukaistettava. Kuitenkin näiden menettelyjen ulkopuolelle olisi periaatteessa rajattava tavarat, jotka on tarkoitettu luovutettaviksi vähittäiskauppavaiheessa.”

4 Arvonlisäverodirektiivin 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 ja johon ei sovelleta 282–292 artiklassa säädettyä pienyritysten verovapautusta eikä 33 tai 36 artiklan säännöksiä.”

5 Arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

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

6 Arvonlisäverodirektiivin 40 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden yhteisöhankinnan paikkana pidetään paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 41 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

8 Arvonlisäverodirektiivin 42 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 41 artiklan ensimmäistä kohtaa ei sovelleta ja tavaroiden yhteisöhankinnasta on katsottava suoritetun arvonlisävero 40 artiklan mukaisesti, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

a) hankkija osoittaa suorittaneensa tämän hankinnan sellaista myöhempää 40 artiklan mukaisesti määritetyn jäsenvaltion alueella suoritettavaa luovutusta varten, josta vastaanottaja on määrätty veronmaksuvelvolliseksi 197 artiklan mukaisesti;

b) hankkija on täyttänyt 265 artiklassa säädettyyn yhteenvetoilmoituksen antamiseen liittyvät velvollisuutensa.”

9 Arvonlisäverodirektiivin 141 artikla kuuluu seuraavasti:

”Jokaisen jäsenvaltion on toteutettava erityiset toimenpiteet sen varmistamiseksi, ettei sen alueella 40 artiklan nojalla suoritetuista tavaroiden yhteisöhankinnoista suoriteta arvonlisäveroa, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

a) tavaroiden hankinnan suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut kyseisen jäsenvaltion alueelle, mutta jolle on toisessa jäsenvaltiossa annettu arvonlisäverotunniste;

b) tavaroiden hankinta suoritetaan a alakohdassa tarkoitetun verovelvollisen kyseisen jäsenvaltion alueella myöhemmin suorittamaa näiden tavaroiden luovutusta varten;

c) a alakohdassa tarkoitetun verovelvollisen näin hankkimat tavarat lähetetään tai kuljetetaan suoraan muusta jäsenvaltiosta kuin siitä, jonka alueella verovelvolliselle on annettu arvonlisäverotunniste, sille henkilölle, jolle verovelvollinen suorittaa myöhemmän luovutuksen;

d) myöhemmän luovutuksen vastaanottaja on sellainen toinen verovelvollinen tai sellainen [ei-verovelvollinen] oikeushenkilö, – – jolle on annettu arvonlisäverotunniste kyseisen jäsenvaltion alueella;

e) d alakohdassa tarkoitettu vastaanottaja on 197 artiklan mukaisesti nimetty veronmaksuvelvolliseksi verotusjäsenvaltion alueelle sijoittautumattoman verovelvollisen suorittamasta luovutuksesta.”

10 Arvonlisäverodirektiivin 197 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, jolle luovutetaan tavaroita, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

a) verollinen liiketoimi on 141 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti suoritettu tavaroiden luovutus;

b) henkilö, jolle nämä tavarat luovutetaan, on sellainen toinen verovelvollinen tai sellainen [ei-verovelvollinen] oikeushenkilö, – – jolle on annettu arvonlisäverotunniste siinä jäsenvaltiossa, jossa luovutus suoritetaan;

c) verovelvollisen, joka ei ole sijoittautunut tavaroiden vastaanottajan jäsenvaltioon, laatima lasku on laadittu 3 luvun 3–5 jakson mukaisesti.

2. Jos veroedustaja on nimetty veronmaksuvelvolliseksi 204 artiklan säännösten mukaisesti, jäsenvaltiot voivat säätää tämän artiklan 1 kohtaa koskevasta poikkeuksesta.”

11 Arvonlisäverodirektiivin 262 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäverotunnisteen saaneen verovelvollisen on annettava yhteenvetoilmoitus seuraavista seikoista:

a) niistä arvonlisäverotunnisteen saaneista hankkijoista, joille hän on luovuttanut tavaroita 138 artiklan 1 kohdassa ja 2 kohdan c alakohdassa säädetyin edellytyksin;

b) niistä arvonlisäverotunnisteen saaneista vastaanottajista, joille hän on luovuttanut 42 artiklassa tarkoitetulla tavalla yhteisöhankintana vastaanottamiaan tavaroita;

c) niistä verovelvollisista ja niistä arvonlisäverotunnisteen saaneista [ei-verovelvollisista] oikeushenkilöistä, – – joille hän on suorittanut muita palveluja kuin jotka ovat vapautettuja arvonlisäverosta liiketoimen verotusjäsenvaltiossa ja joista palvelun vastaanottaja on verovelvollinen 196 artiklan mukaan.”

12 Arvonlisäverodirektiivin 263 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Yhteenvetoilmoitus on tehtävä jokaiselta kalenterikuukaudelta jäsenvaltioiden vahvistamia menettelyjä noudattaen määräajassa, joka on enintään yksi kuukausi.

– –”

13 Tämän direktiivin 265 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Kun kyse on 42 artiklassa tarkoitetuista tavaroiden yhteisöhankinnoista, arvonlisäverotunnisteen siinä jäsenvaltiossa, jonka antamalla arvonlisäverotunnisteella verovelvollinen on tehnyt nämä hankinnat, saaneen verovelvollisen on mainittava yhteenvetoilmoituksessa selvästi seuraavat tiedot:

a) verovelvolliselle kyseisessä jäsenvaltiossa annettu arvonlisäverotunniste, jota käyttäen verovelvollinen on suorittanut tavaroiden hankinnan ja myöhemmän luovutuksen;

b) verovelvollisen suorittaman myöhemmän luovutuksen vastaanottajalle tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa annettu arvonlisäverotunniste;

c) kunkin myöhemmän luovutuksen vastaanottajan osalta verovelvollisen tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa näin suorittamien tavaroiden luovutusten arvonlisäveroton kokonaisarvo.

2. Edellä 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu arvo on ilmoitettava 263 artiklan 1–1 b kohdan mukaisesti vahvistetulta kaudelta, jonka aikana verosaatava on syntynyt.”

Itävallan oikeus

14 Liikevaihtoverosta 23.8.1994 annetun liittovaltion lain (Umsatzsteuergesetz; BGBl. 663/1994; jäljempänä UStG 1994) liitteen (Sisämarkkinat) (Anhang (Binnenmarkt)) 3 §:n 8 momentissa säädetään seuraavaa:

”Yhteisöhankinta suoritetaan sen jäsenvaltion alueella, jossa tavara on kuljetuksen tai – – lähetyksen päättyessä. Jos hankkija käyttää luovuttajaan nähden sille toisessa jäsenvaltiossa annettua liikevaihtoverotunnistetta, hankinta katsotaan suoritetuksi kyseisen jäsenvaltion alueella siihen saakka, kunnes hankkija osoittaa, että hankintaa on verotettu ensimmäisessä virkkeessä mainitussa jäsenvaltiossa. Jos tämä osoitetaan, sovelletaan soveltuvin osin 16 §:ää.”

15 UStG 1994:n, sellaisena kuin sitä sovelletaan vuoteen 2012 (BGBl. I, 34/2010), 25 §:ssä, jonka otsikko on ”Kolmikantakauppa”, säädetään seuraavaa:

”Määritelmä

(1) Kyseessä on kolmikantakauppa, kun kolme elinkeinonharjoittajaa suorittaa kolmessa eri jäsenvaltiossa samasta tavarasta liiketoimia, kyseinen tavara päätyy suoraan ensimmäiseltä luovuttajalta viimeiselle hankkijalle ja 3 momentissa mainitut edellytykset täyttyvät. Tämä pätee myös, kun viimeinen hankkija on oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja tai ei hanki tavaraa liiketoimintaansa varten.

Yhteisöhankinnan paikka kolmikantakaupassa

(2) Edellä 3 §:n 8 momentin toisessa virkkeessä tarkoitettua yhteisöhankintaa katsotaan verotetun, jos elinkeinonharjoittaja (hankkija) osoittaa, että kyseessä on kolmikantakauppa ja että se on noudattanut 6 momentin mukaista ilmoitusvelvollisuuttaan. Jos elinkeinonharjoittaja ei noudata ilmoitusvelvollisuuttaan, verovapautus lakkaa taannehtivasti.

Tavaroiden yhteisöhankinnan vapauttaminen verosta

(3) Yhteisöhankinta vapautetaan liikevaihtoverosta seuraavin edellytyksin:

a) elinkeinonharjoittajalla (hankkijalla) ei ole kotipaikkaa tai toimipaikkaa Itävallassa, mutta sille on annettu liikevaihtoverotunniste [unionissa]

b) hankinta suoritetaan siinä tarkoituksessa, että elinkeinonharjoittaja (hankkija) luovuttaa tavaran sen jälkeen Itävallassa toiselle elinkeinonharjoittajalle tai oikeushenkilölle, jolle on annettu liikevaihtoverotunniste Itävallassa

c) hankitut tavarat ovat peräisin muusta jäsenvaltiosta kuin siitä, jossa elinkeinonharjoittajalle (hankkijalle) on annettu liikevaihtoverotunniste

d) määräysvalta hankittuihin tavaroihin siirtyy suoraan ensimmäiseltä elinkeinonharjoittajalta tai ensimmäiseltä ostajalta viimeiselle ostajalle (vastaanottajalle)

e) velvollinen maksamaan veron on 5 momentin mukaisesti vastaanottaja.

Hankkijan laatima lasku

(4) Edellä 3 momentin mukaista vapautusta sovellettaessa laskussa on oltava lisäksi seuraavat tiedot:

– nimenomainen maininta siitä, että kyseessä on yhteisön sisäinen kolmikantakauppa ja että viimeinen ostaja on velvollinen maksamaan veron

– liikevaihtoverotunniste, jolla elinkeinonharjoittaja (hankkija) on suorittanut yhteisöhankinnan ja sitä seuranneen tavaroiden luovutuksen, ja

– luovutuksen vastaanottajan liikevaihtoverotunniste.

Veronmaksuvelvollinen

(5) Kolmikantakaupassa veron on velvollinen maksamaan veronalaisen luovutuksen vastaanottaja, jos hankkijan laatima lasku on 4 momentin mukainen.

Hankkijan velvollisuudet

(6) Täyttääkseen 2 momentissa tarkoitetun ilmoitusvelvollisuutensa elinkeinonharjoittajan on mainittava yhteenvetoilmoituksessa seuraavat tiedot:

– Itävallassa annettu liikevaihtoverotunniste, jota käyttäen elinkeinonharjoittaja on suorittanut tavaroiden yhteisöhankinnan ja myöhemmän luovutuksen

– elinkeinonharjoittajan suorittaman myöhemmän luovutuksen vastaanottajalle tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa annettu liikevaihtoverotunniste

– kunkin myöhemmän luovutuksen vastaanottajan osalta elinkeinonharjoittajan tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa näin suorittamista tavaroiden luovutuksista maksettavien vastikkeiden summa. Nämä määrät on ilmoitettava siltä neljännesvuodelta, jonka aikana veronmaksuvelvollisuus syntyi.

Vastaanottajan velvollisuudet

(7) Laskettaessa veroa 20 §:n mukaisesti määritettyyn arvoon on lisättävä 5 momentin nojalla maksettava määrä.”

16 Tämän pykälän 4 momenttia muutettiin 1.1.2013 alkaen siten, että siinä säädetään (sellaisena kuin se on julkaistu BGBl:ssä I, 112/2012) nykyisin seuraavaa:

”Hankkijan laatima lasku

(4) Laskun laatimiseen on sovellettava sen jäsenvaltion sääntöjä, josta käsin hankkija harjoittaa liiketoimintaansa. Jos luovutus suoritetaan hankkijan kiinteästä toimipaikasta, sovelletaan sen jäsenvaltion oikeutta, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos luovutuksen vastaanottaja, jolle veronmaksuvelvollisuus siirtyy, tekee hyvityslaskun, laskun laatimiseen sovelletaan sen jäsenvaltion sääntöjä, jossa luovutus suoritetaan.

Jos laskun laatimiseen sovelletaan tämän liittovaltion lain säännöksiä, siinä on oltava lisäksi seuraavat merkinnät:

– nimenomainen maininta siitä, että kyseessä on yhteisön sisäinen kolmikantakauppa ja että viimeinen ostaja on velvollinen maksamaan veron

– liikevaihtoverotunniste, jolla elinkeinonharjoittaja (hankkija) on suorittanut yhteisöhankinnan ja sitä seuranneen tavaroiden luovutuksen, ja

– luovutuksen vastaanottajan liikevaihtoverotunniste.”

17 UStG 1994:n 21 §:n 3 momentin mukaan yhteenvetoilmoitukset on annettava ilmoituskautta seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

18 Kommandiittiyhtiö Firma Hans Bühler, joka on sijoittautunut Saksaan ja saanut siellä arvonlisäverotunnisteen, on kyseisessä jäsenvaltiossa toimiva tuotanto- ja myyntiyritys. Lisäksi sillä oli lokakuun 2012 ja maaliskuun 2013 välisenä ajanjaksona arvonlisäverotunniste Itävallassa, jonne se aikoi perustaa kiinteän toimipaikan.

19 Tänä ajanjaksona Firma Hans Bühler käytti Itävallassa saamaansa arvonlisäverotunnistetta ainoastaan toimissa, jotka toteutettiin seuraavasti: se osti Saksaan sijoittautuneilta toimittajilta tuotteita, joita se myi edelleen Tšekkiin sijoittautuneelle ja siellä arvonlisäverotunnisteen saaneelle asiakkaalle. Saksalaiset toimittajat lähettivät kyseiset tavarat suoraan tšekkiläiselle lopulliselle hankkijalle.

20 Saksalaisten toimittajien Firma Hans Bühlerille osoittamiin laskuihin oli merkitty tämän Itävallassa saama arvonlisäverotunniste ja kunkin toimittajan Saksassa saama arvonlisäverotunniste. Firma Hans Bühler puolestaan osoitti laskunsa Tšekissä olevalle lopulliselle hankkijalle ja ilmoitti niissä Itävallassa saamansa arvonlisäverotunnisteen ja asiakkaansa Tšekissä saaman arvonlisäverotunnisteen. Näissä laskuissa myös täsmennettiin, että liiketoimet olivat ”yhteisön sisäisiä kolmikantakauppoja” ja että lopullinen hankkija oli näin ollen niistä arvonlisäverovelvollinen.

21 Firma Hans Bühler toimitti 8.2.2013 Itävallan verohallinnolle lokakuun 2012 ja tammikuun 2013 väliseltä ajanjaksolta yhteenvetoilmoitukset, joissa se ilmoitti Itävallassa saamansa arvonlisäverotunnisteen sekä lopullisen hankkijan Tšekissä saaman arvonlisäverotunnisteen. ”Kolmikantakaupat”-kohtaan ei ollut merkitty mitään. Firma Hans Bühler oikaisi nämä yhteenvetoilmoitukset vasta 10.4.2013 päivätyllä kirjeellä ilmoittamalla, että mainitut liiketoimet kuuluivat kolmikantakauppoihin. Samana päivänä se myös toimitti yhteenvetoilmoitukset helmi- ja maaliskuulta 2013.

22 Grazin kaupungin verotoimisto arvioi, että Firma Hans Bühlerin ilmoittamat liiketoimet olivat ”puutteellisia kolmikantakauppoja” sillä perusteella, ettei tämä verovelvollinen ollut täyttänyt erityisiä ilmoitusvelvollisuuksiaan ja ettei se ollut esittänyt näyttöä siitä, että liiketoimesta oli kannettu arvonlisävero lopullisen hankinnan perusteella Tšekissä. Grazin kaupungin verotoimisto totesi myös, että vaikka yhteisöhankinnat tehtiin Tšekissä, ne katsotaan suoritetuiksi myös Itävallassa, koska Firma Hans Bühler on käyttänyt Itävallassa annettua arvonlisäverotunnistetta. Grazin kaupungin verotoimisto päätti näin ollen kantaa arvonlisäveron Firma Hans Bühlerin suorittamista yhteisöhankinnoista.

23 Firma Hans Bühler nosti tästä päätöksestä kanteen Bundesfinanzgerichtissä (liittovaltion verotuomioistuin, Itävalta), joka hylkäsi kanteen. Kyseisen tuomioistuimen mukaan Firma Hans Bühlerin on täytettävä erityinen ilmoitusvelvollisuutensa, jotta voidaan määrittää, voidaanko sen yhteisöhankinnat vapauttaa arvonlisäverosta. Kolmikantaoperaatioita ei kuitenkaan mainittu lokakuun

2012 ja tammikuun 2013 väliseltä ajanjaksolta annetuissa alkuperäisissä yhteenvetoilmoituksissa. Firma Hans Bühler siis menettää tämän vuoksi verovapautuksen UStG 1994:n 25 §:n 2 momentin mukaisesti. Bundesfinanzgericht totesi myös, että Firma Hans Bühlerin Itävallassa saama arvonlisäverotunniste ei ollut voimassa enää 10.4.2013 ja ettei tämä ollut näin ollen myöskään täyttänyt ilmoitusvelvollisuuksiaan vuoden 2013 helmi- ja maaliskuun liiketoimien osalta.

24 Firma Hans Bühler teki Bundesfinanzgerichtin päätöksestä Revision-valituksen Verwaltungsgerichtshofiin (ylin hallintotuomioistuin, Itävalta). Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin epäilee Grazin kaupungin verotoimiston ja Bundesfinanzgerichtin arviointia kyseisten liiketoimien verotuksesta.

25 Tässä tilanteessa Verwaltungsgerichtshof päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 141 artiklan c alakohtaa, josta [arvonlisäverodirektiivin] 42 artiklan (luettuna yhdessä 197 artiklan kanssa) mukaan riippuu [arvonlisäverodirektiivin] 41 artiklan ensimmäisen kohdan soveltamatta jättäminen, tulkittava siten, ettei siinä mainittu edellytys täyty, kun verovelvollinen on sijoittautunut sen jäsenvaltion alueelle, josta tavarat lähetetään tai kuljetetaan, ja sille on annettu arvonlisäverotunniste tuossa jäsenvaltiossa, vaikka kyseinen verovelvollinen käyttää konkreettisessa yhteisöhankinnassa toisen jäsenvaltion antamaa arvonlisäverotunnistetta?

2) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 42 ja 265 artiklaa, luettuina yhdessä [arvonlisäverodirektiivin] 263 artiklan kanssa, tulkittava siten, että ainoastaan määräajassa annettu yhteenvetoilmoitus johtaa siihen, ettei [arvonlisäverodirektiivin] 41 artiklan ensimmäistä kohtaa sovelleta?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

26 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy olennaisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan c alakohtaa tulkittava siten, ettei siinä mainittu edellytys täyty, kun verovelvollinen on sijoittautunut sen jäsenvaltion alueelle, josta tavarat lähetetään tai kuljetetaan, ja sille on annettu arvonlisäverotunniste tuossa jäsenvaltiossa, vaikka kyseinen verovelvollinen käyttää konkreettisessa yhteisöhankinnassa toisen jäsenvaltion antamaa arvonlisäverotunnistetta.

27 Arvonlisäverodirektiivin 141 artiklassa säädetään poikkeuksesta arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan sääntöön, jonka mukaan jäsenvaltion alueella tapahtuneesta vastikkeellisesta tavaroiden yhteisöhankinnasta on suoritettava arvonlisäveroa.

28 Tässä 141 artiklassa säädetään kumulatiivisista edellytyksistä, joiden täyttyessä jäsenvaltion on toteutettava erityisiä toimenpiteitä, jotta arvonlisäveroa ei kanneta sen alueella tapahtuvista tavaroiden yhteisöhankinnoista arvonlisäverodirektiivin 40 artiklan nojalla eli tilanteessa, jossa kyseinen jäsenvaltio on yhteisön sisäisen lähetyksen tai kuljetuksen määränpää.

29 Näiden edellytysten joukossa arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan a alakohdassa vaaditaan, että tavaroiden hankinnan suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut yhteisön sisäisen lähetyksen tai kuljetuksen määräjäsenvaltioon mutta jolle on toisessa jäsenvaltiossa annettu arvonlisäverotunniste.

30 Arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan b alakohdassa lisätään, että tavaroiden hankinta suoritetaan arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan a alakohdassa tarkoitetun verovelvollisen kyseisen jäsenvaltion alueella myöhemmin suorittamaa näiden tavaroiden luovutusta varten.

31 Arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan c alakohdassa – joka on tämän artiklan ainoa säännös, jota ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymykset koskevat – edellytetään, että kyseisten yhteisöhankintojen kohteena olevat tavarat lähetetään tai kuljetetaan suoraan muusta jäsenvaltiosta kuin siitä, jonka alueella verovelvolliselle on annettu arvonlisäverotunniste, sille henkilölle, jolle verovelvollinen suorittaa myöhemmän luovutuksen.

32 Viimeksi mainitussa säännöksessä vahvistetaan yhteisön sisäisen kuljetuksen lähtöjäsenvaltiota koskeva edellytys sille, että yhteisöhankintaan voidaan soveltaa arvonlisäverodirektiivin 141 artiklassa säädettyä yksinkertaistamistoimenpidettä.

33 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tulkinnassa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto, myös sen säännöstön, johon se kuuluu, asiayhteys ja tavoitteet (ks. vastaavasti tuomio 19.9.2000, Saksa v. komissio, C-156/98, EU:C:2000:467, 50 kohta ja tuomio 26.7.2017, Jafari, C-646/16, EU:C:2017:586, 73 kohta).

34 Tältä osin on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan c alakohdan pelkän sanamuodon perusteella voitaisiin olettaa, että koska pääasiassa kyseessä olevat tavarat lähetettiin Tšekkiin Saksasta ja Firma Hans Bühlerillä oli Saksassa annettu arvonlisäverotunniste, sitä ei pitäisi vapauttaa arvonlisäverosta.

35 Kuten Euroopan komissio kuitenkin huomauttaa kirjallisissa huomautuksissaan, arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan c alakohdasta sekä tämän direktiivin tavoitteista ilmenee, että tässä säännöksessä säädetty edellytys koskee muuta kuin sitä jäsenvaltiota, jonka alueella hankkijalle on annettu arvonlisäverotunniste suorittamaansa yksittäiseen hankintaan.

36 Arvonlisäverodirektiivin muiden säännösten sisällön perusteella arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan c alakohta on tältä osin ymmärrettävä siten, että jos yhtäältä kuljetuksen lähtöjäsenvaltio on myös se valtio, jonka alueella hankkijalle on annettu arvonlisäverotunnus kuljetuksen kohteena olevien tavaroiden hankintaa varten, tämä tarkoittaisi, että liiketoimi on tapahtunut kyseisessä jäsenvaltiossa ja ettei sitä voida luokitella arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitetuksi ”yhteisön sisäiseksi liiketoimeksi”. Tässä tapauksessa ei voitaisi soveltaa arvonlisäverodirektiivin 141 artiklaa, joka koskee yhteisöhankintoja.

37 Toisaalta – kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 70 kohdassa todennut – arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan c alakohtaa on luettava yhdessä tämän direktiivin 42 ja 265 artiklan kanssa, joissa täsmennetään ja täydennetään arvonlisäverodirektiivin 141 artiklassa säädetyn yksinkertaistamistoimenpiteen soveltamisedellytyksiä. Tältä osin on huomattava, että arvonlisäverodirektiivin 265 artiklassa tarkoitetaan jäsenvaltiota, joka on antanut hankkijalle arvonlisäverotunnisteen, jolla tämä on suorittanut hankintansa.

38 Tästä seuraa, että kun hankkijalle on annettu arvonlisäverotunniste useammassa jäsenvaltiossa, vain arvonlisäverotunniste, jolla se on suorittanut yhteisöhankinnan, on otettava huomioon arvioitaessa, täyttyykö arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan c alakohdassa säädetty edellytys.

39 Tämä tulkinta on arvonlisäverodirektiivin ja erityisesti sen 42, 141, 197 ja 265 artiklassa säädetyn yksinkertaistamistoimenpiteen tavoitteiden mukainen. Yhtäältä yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL 1991, L 376, s. 1) käyttöön otetun yhteisön sisäiseen kauppaan sovellettavan arvonlisäveron siirtymäjärjestelmän tavoitteena on siirtää verotulot siihen jäsenvaltioon, jossa luovutettujen tavaroiden lopullinen kulutus toteutuu (ks. vastaavasti tuomio 14.6.2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Toisaalta arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 38 perustelukappaleesta ilmenee, että sellaisten kansallisessa järjestelmässä verollisten, yhteisön sisäiseen tavarakauppaan liittyvien liiketoimien osalta, jotka sen jäsenvaltion alueelle, jolla tavaroiden yhteisöhankinta, ketjuliiketoimet mukaan lukien, tapahtuu, sijoittautumattomat verovelvolliset suorittavat siirtymäkautena, olisi toteutettava yksinkertaistamistoimenpiteitä yhtäläisen kohtelun varmistamiseksi kaikissa jäsenvaltioissa.

41 Tältä osin on todettava, kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 57 kohdassa todennut, että arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan tarkoituksena on, että keskimmäisen toimijan ei tarvitsisi suorittaa 141 artiklassa määriteltyjä toimia eli täyttää tunniste- ja ilmoitusvelvollisuuksia tavaroiden määräjäsenvaltiossa.

42 Näin ollen arvonlisäverodirektiivin 42, 141, 197 ja 265 artiklalla käyttöön otetun yksinkertaistamismekanismin käyttämistä ei pitäisi evätä verovelvolliselta, joka suorittaa hankinnan arvonlisäverodirektiivin 141 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti, yksinomaan siitä syystä, että tälle verovelvolliselle on annettu arvonlisäverotunniste myös yhteisön sisäisen lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa. Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 72 kohdassa, tällainen epääminen aiheuttaisi merkittävän eron verovelvollisten kohteluun ja saattaisi rajoittaa perusteettomasti taloudellisen toiminnan harjoittamista verovelvollisen arvonlisäverotunnisteiden perusteella.

43 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan c alakohtaa on tulkittava siten, että siinä säädetty edellytys täyttyy, kun verovelvollinen on sijoittautunut sen jäsenvaltion alueelle, josta tavarat lähetetään tai kuljetetaan, ja sille on annettu arvonlisäverotunniste tuossa jäsenvaltiossa mutta kyseinen verovelvollinen käyttää konkreettisessa yhteisöhankinnassa toisen jäsenvaltion antamaa arvonlisäverotunnistetta.

Toinen kysymys

44 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy olennaisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 42 ja 265 artiklaa, luettuina yhdessä arvonlisäverodirektiivin 263 artiklan kanssa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että jäsenvaltion veroviranomainen soveltaa arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan ensimmäistä kohtaa yksinomaan sillä perusteella, että jäsenvaltiossa arvonlisäverotunnisteen saanut verovelvollinen ei ole jättänyt ajoissa arvonlisäverodirektiivin 265 artiklassa tarkoitettua yhteenvetoilmoitusta sellaisesta yhteisöhankinnasta, joka suoritetaan kyseisen jäsenvaltion alueella tapahtuvaa myöhempää luovutusta varten.

45 On huomattava, että arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan ensimmäisestä kohdasta, joka koskee jäsenvaltiota, jonka antamalla arvonlisäverotunnisteella hankkija on tehnyt kyseisen yhteisöhankinnan, poiketen arvonlisäverodirektiivin 42 artiklassa säädetään, että yhteisöhankinta on katsottava arvonlisäverolliseksi yhteisön sisäisen kuljetuksen määräjäsenvaltiossa, jos kaksi 42 artiklan a ja b alakohdassa säädettyä kumulatiivista edellytystä täyttyvät.

46 Arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan a alakohdan mukaisesti keskimmäisen hankkijan on osoitettava, että se on suorittanut hankinnan sellaista myöhempää, arvonlisäverodirektiivin 40 artiklan mukaisesti määritetyn jäsenvaltion alueella suoritettavaa luovutusta varten, josta vastaanottaja on velvollinen maksamaan arvonlisäveron arvonlisäverodirektiivin 197 artiklan mukaisesti.

47 Arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan b alakohdassa lisätään toinen edellytys, jonka mukaan hankkijan on täytettävä arvonlisäverodirektiivin 265 artiklan mukaiset velvollisuutensa yhteenvetoilmoituksen antamisesta. Arvonlisäverodirektiivin 265 artiklassa eritellään erityiset liiketoimien ketjuun, sellaisena kuin se määritellään arvonlisäverodirektiivin 141 artiklassa, liittyvät tiedot, jotka keskimmäisen hankkijan on esitettävä yhteenvetoilmoituksessa, joka on jätettävä sen jäsenvaltion veroviranomaisille, joka on antanut sille arvonlisäverotunnisteen, jolla se on suorittanut yhteisöhankinnan.

48 Arvonlisäverodirektiivin 263 artiklassa säädetään säännöistä, jotka koskevat yhteenvetoilmoituksen jättämisen määräaikoja.

49 Toisin kuin Itävallan hallitus on esittänyt unionin tuomioistuimessa, on todettava, että kun arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan a alakohdassa täsmennetään aineellinen edellytys sille, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen hankinta katsotaan arvonlisäverolliseksi direktiivin 40 artiklan mukaisesti, arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan b alakohdassa taas täsmennetään säännöt, joiden mukaisesti näyttö verotuksesta yhteisön sisäisen kuljetuksen tai lähetyksen määräjäsenvaltiossa on esitettävä, ja viitataan erityisiin velvollisuuksiin, joita hankkijan on noudatettava jättäessään yhteenvetoilmoituksen. Tällaiset yhteenvetoilmoituksiin liittyvät velvollisuudet on katsottava muodollisiksi.

50 Verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaan se, että verovelvollinen on laiminlyönyt arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan b alakohdassa säädetyt muotovaatimukset, ei kuitenkaan aseta direktiivin 42 artiklan soveltamista kyseenalaiseksi, jos 42 artiklan a alakohdassa säädetyt aineelliset edellytykset lisäksi täyttyvät (ks. analogisesti tuomio 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, 46 kohta ja tuomio 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, 36 kohta). Arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan soveltamatta jättäminen tällaisella perusteella voisi nimittäin johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, jos myös keskimmäistä hankkijaa verotettaisiin arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan ensimmäisen kohdan nojalla jäsenvaltiossa, joka on antanut sille sen tätä liiketoimea varten käyttämän arvonlisäverotunnisteen, kun taas myös lopullista hankkijaa verotettaisiin arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan e alakohdan ja 197 artiklan nojalla. Tältä osin on lisättävä, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 41 ja 42 artiklan tarkoituksena on taata se, että kyseisestä yhteisöhankinnasta maksaa arvonlisäveron lopullinen hankkija, ja samalla välttää se, että tätä liiketoimea verotettaisiin kahteen kertaan (ks. vastaavasti tuomio 22.4.2010, X ja fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 ja C-539/08, EU:C:2010:217, 35 kohta).

51 Tästä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 42 artiklaa on sovellettava, jos aineelliset edellytykset täyttyvät. Tältä osin merkitystä on sillä, että hankkijan arvonlisäverotunniste on voimassa liiketoimien aikana. Sitä vastoin on merkityksetöntä, ettei tämä numero ole enää voimassa yhteenvetoilmoitusten jättämisajankohtana.

52 Jäsenvaltio siis ylittää sen, mikä on ehdottoman tarpeellista veron oikean kannon varmistamiseksi, jos se säätää mahdollisuudesta oikaista kolmikantaliiketoimiin liittyviä yhteenvetoilmoituksia mutta poistaa tältä oikaisulta vaikutuksen siten, että se ei mahdollista arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan takautuvaa soveltamista keskimmäiseen toimijaan, vaikka tämä toimija esittää näytön aineellisten edellytysten täyttymisestä. Muotovaatimusten noudattamatta jättämisen johdosta määrättäviksi seuraamuksiksi jäsenvaltiot voivat kuitenkin harkita muita seuraamuksia kuin arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan soveltamisen epäämistä, kuten rikkomisen vakavuuteen suhteutetun sakon tai seuraamusmaksun asettamista (ks. analogisesti tuomio 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, 42 kohta).

53 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että lokakuun 2012 ja joulukuun 2012 välistä ajanjaksoa koskevat alkuperäiset yhteenvetoilmoitukset olivat asianmukaisia mutta ne jätettiin myöhässä 8.2.2013. Grazin kaupungin verotoimisto katsoi myös, ettei Firma Hans Bühler ollut täyttänyt ilmoitusvelvollisuuksiaan helmi- ja maaliskuun 2013 osalta, koska kyseisen yhtiön arvonlisäverotunniste ei ollut enää voimassa ajankohtana, jona tämän ajanjakson aikana toteutettuja liiketoimia koskevat yhteenvetoilmoitukset jätettiin.

54 Viimeksi mainitusta ajanjaksosta on todettava, että yksinomaan sitä, että Firma Hans Bühlerin arvonlisäverotunniste ei ollut enää voimassa silloin, kun se jätti pääasiassa kyseessä olevat yhteenvetoilmoitukset, ei voida katsoa arvonlisäverodirektiivin 265 artiklan vastaiseksi. Tässä säännöksessä ei nimittäin edellytetä, että verovelvollisen arvonlisäverotunniste on edelleen voimassa

yhteenvetoilmoituksen jättämishetkellä. Kyseisen säännöksen sanamuodon mukaan yhteenvetoilmoituksessa on mainittava arvonlisäverotunniste, jolla verovelvollinen ”on suorittanut” kyseiset yhteisöhankinnat, eikä sitä tunnistetta, joka sillä on yhteenvetoilmoituksen jättämishetkellä.

55 Myöhässä jätettyjen yhteenvetoilmoitusten osalta verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että arvonlisäverodirektiivin 42 artiklaa voidaan soveltaa, jos arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan a alakohdassa säädetyt aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka 42 artiklan b alakohdan mukaista muotovaatimusta ei ole noudatettu määräajassa. Näin ollen jäsenvaltion veroviranomainen ei lähtökohtaisesti voi verottaa yhteisöhankintaa yksinomaan sillä perusteella, ettei hankkija ole jättänyt ajoissa liiketoimeensa liittyvää asianmukaisesti täytettyä yhteenvetoilmoitusta.

56 On kuitenkin lisättävä, kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 91 kohdassa, että on olemassa kaksi tapausta, joissa muotovaatimuksen noudattamatta jättäminen voi olla peruste arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan soveltamatta jättämiselle (ks. analogisesti tuomio 20.10.2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, 43, 44 ja 46 kohta).

57 Yhtäältä muotovaatimuksen rikkominen voi johtaa arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan soveltamatta jättämiseen, jos verovelvollinen on tarkoituksellisesti osallistunut veropetokseen ja näin vaarantanut yhteisen arvonlisäverojärjestelmän moitteetonta toimintaa (ks. analogisesti tuomio 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

58 Pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevassa asiassa asiakirja-aineistosta ei ilmene mitään siihen viittaavaa, että Firma Hans Bühler olisi osallistunut petokseen.

59 Toisaalta muotovaatimuksen laiminlyönti voi olla peruste arvonlisäverodirektiivin 42 artiklan soveltamatta jättämiselle, jos tämä laiminlyönti estää luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia vaatimuksia on noudatettu (ks. analogisesti tuomio 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

60 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on selvitettävä, estääkö loka- ja joulukuun 2012 välistä ajanjaksoa koskevien alkuperäisten yhteenvetoilmoitusten jättäminen myöhässä luotettavan näytön esittämisen aineellisten vaatimusten noudattamisesta.

61 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 42 ja 265 artiklaa, luettuina yhdessä arvonlisäverodirektiivin 263 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että jäsenvaltion veroviranomainen soveltaa arvonlisäverodirektiivin 41 artiklan ensimmäistä kohtaa yksinomaan sillä perusteella, että jäsenvaltiossa arvonlisäverotunnisteen saanut verovelvollinen ei ole jättänyt ajoissa arvonlisäverodirektiivin 265 artiklassa tarkoitettua yhteenvetoilmoitusta sellaisesta yhteisöhankinnasta, joka suoritetaan kyseisen jäsenvaltion alueella tapahtuvaa myöhempää luovutusta varten.

Oikeudenkäyntikulut

62 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 (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU, 141 artiklan c alakohtaa on tulkittava siten, että siinä säädetty edellytys täyttyy, kun verovelvollinen on sijoittautunut sen jäsenvaltion alueelle, josta tavarat lähetetään tai kuljetetaan, ja sille on annettu arvonlisäverotunniste tuossa jäsenvaltiossa mutta kyseinen verovelvollinen käyttää konkreettisessa yhteisöhankinnassa toisen jäsenvaltion antamaa arvonlisäverotunnistetta.**

2) **Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2010/45, 42 ja 265 artiklaa, luettuina yhdessä direktiivin 2006/112 263 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että jäsenvaltion veroviranomainen soveltaa direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2010/45, 41 artiklan ensimmäistä kohtaa yksinomaan sillä perusteella, että jäsenvaltiossa arvonlisäverotunnisteen saanut verovelvollinen ei ole jättänyt ajoissa direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2010/45, 265 artiklassa tarkoitettua yhteenvetoilmoitusta sellaisesta yhteisöhankinnasta, joka suoritetaan kyseisen jäsenvaltion alueella tapahtuvaa myöhempää luovutusta varten.**

Allekirjoitukset