Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

20 päivänä lokakuuta 2016*

Ennakkoratkaisupyyntö — Verotus — Arvonlisävero — Kuudes direktiivi — 28 c artiklan A kohdan a ja d alakohta — Tavaroiden siirto Euroopan unionin alueella — Oikeus verovapautukseen — Määräjäsenvaltion myöntämän arvonlisäverotunnisteen toimittamista koskevan velvollisuuden noudattamatta jättäminen — Varteenotettavia todisteita veropetoksesta ei ole — Verovapautuksen epääminen — Hyväksyttävyys

Asiassa C-24/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Finanzgericht München (Münchenin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 4.12.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 21.1.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Josef Plöckl

vastaan

Finanzamt Schrobenhausen,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

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

julkisasiamies: H. Saugmandsgaard Øe,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 20.1.2016 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Finanzamt Schrobenhausen, asiamiehinään K. Ostermeier, H. Marhofer-Ferlan ja D. Scherer,

— Saksan hallitus, asiamiehenään T. Henze,

— Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Nasopoulou ja S. Lekkou,

— Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes, A. Cunha ja R. Campos Laires,

— Euroopan komissio, asiamiehinään M. Wasmeier ja M. Owsiany-Hornung,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

kuultuaan julkisasiamiehen 6.4.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 12.12.2005 annetulla neuvoston direktiivillä 2005/92/EY (EUVL 2005, L 345, s. 19) (jäljempänä kuudes direktiivi), 22 artiklan 8 kohdan, sellaisena kuin se ilmenee kuudennen direktiivin 28 h artiklasta, ja 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan ja d alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Josef Plöckl ja Finanzamt Schrobenhausen (Schrobenhausenin verotoimisto, Saksa, jäljempänä veroviranomainen) ja jossa on kyse siitä, että veroviranomainen kieltäytyi vapauttamasta arvonlisäverosta Plöcklin yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan ajoneuvon siirtoa Saksasta Espanjaan vuonna 2006.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

4 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin kyseisen artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

5 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa määritellään tavaroiden luovutuksen käsite aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirroksi.

6 Kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdassa, sellaisena kuin se ilmenee kyseisen direktiivin 28 h artiklasta, säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvoitteista, jollei verovelvollisten suorittamien jäsenvaltioiden sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta muuta johdu, ja jos nämä velvoitteet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

– –”

7 Kuudennen direktiivin 28 a artiklan 5 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Korvausta vastaan suoritettaviin toimituksiin rinnastetaan:

b) verovelvollisen suorittama yrityksensä tavaran siirtäminen toiseen jäsenvaltioon.

Toiseen jäsenvaltioon siirrettynä on pidettävä aineellista omaisuutta, jonka verovelvollinen tai joku muu tämän lukuun lähettää tai kuljettaa yhteisön alueella 3 artiklassa tarkoitetun alueen ulkopuolelle, tämän yrityksen muita tarpeita kuin seuraavia liiketoimia varten:

– –”

8 Kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan ja d alakohdan sanamuoto on seuraava:

”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:

a) 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 [ei-verovelvolliselle] oikeushenkilölle, – – joka toimii [tässä ominaisuudessaan] muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.

– –

d) sellaiset 28 a artiklan 5 kohdan b alakohdassa tarkoitetut tavaroiden luovutukset, joihin sovellettaisiin edellä säädettyjä vapautuksia, jos luovutukset suoritettaisiin toisen verovelvollisen lukuun.”

Saksan oikeus

9 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz) 3 §:n 1a momentissa, sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan (jäljempänä UStG), säädetään seuraavaa:

”Vastikkeelliseen luovutukseen rinnastetaan se, kun elinkeinonharjoittaja siirtää yrityksensä tavaran Saksasta muualle yhteisön alueelle omaan käyttöönsä, lukuun ottamatta vain väliaikaista käyttöä, myös silloin kun elinkeinonharjoittaja on tuonut tavaran Saksaan. Elinkeinonharjoittaja katsotaan luovuttajaksi.”

10 UStG:n 4 §:n 1 kohdan b alakohdan mukaan yhteisöluovutukset on vapautettu liikevaihtoverosta.

11 UStG:n 6a §:ssä yhteisöluovutus määritellään muun muassa seuraavin ilmaisuin:

”– –

(2) Yhteisöluovutuksena pidetään myös luovutukseen rinnastettavaa tavaran siirtoa ([UStG:n] 3 §:n 1a momentti).

(3) Elinkeinonharjoittajan on osoitettava, että 1 ja 2 momentissa mainitut edellytykset täyttyvät. – –”

12 Liikevaihtoverolain täytäntöönpanoasetuksen (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung), sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, 17c §:n 1 ja 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Elinkeinonharjoittajan, johon tätä asetusta sovelletaan, on yhteisöluovutusten osalta ([UStG:n] 6a §:n 1 ja 2 momentti) näytettävä kirjanpitoasiakirjojen avulla toteen, että verovapautuksen edellytykset täyttyvät, myös ilmoittamalla ostajan liikevaihtoverotunnisteen. Näiden edellytysten täyttymisen on käytävä selvästi ilmi kirjanpidosta, josta asia on voitava helposti tarkistaa.

– –

(3) Luovutukseen rinnastettavissa siirroissa ([UStG:n] 6a §:n 2 momentti) elinkeinonharjoittajan on ilmoitettava seuraavat tiedot:

– –

2. toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan yrityksen osan osoite ja liikevaihtoverotunniste;

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

13 Yksityisenä elinkeinonharjoittajana toimiva Plöckl hankki vuonna 2006 yrityksensä käyttöön ajoneuvon. Hän lähetti 20.10.2006 kyseisen ajoneuvon Espanjaan sijoittautuneelle jälleenmyyjälle ajoneuvon myymiseksi Espanjassa. Tästä lähetyksestä on todisteena CMR-rahtikirja (lähetysasiakirja, joka laaditaan Genevessä 19.5.1956 allekirjoitetun tavaran kansainvälisessä tiekuljetuksessa käytettävästä rahtisopimuksesta tehdyn yleissopimuksen perusteella, sellaisena kuin se on muutettuna 5.7.1978 päivätyllä pöytäkirjalla). Mainittu ajoneuvo myytiin 11.7.2007 Espanjaan sijoittautuneelle yritykselle.

14 Plöckl ei ilmoittanut tästä liiketoimesta lainkaan liikevaihtoa vuodelta 2006. Hän ilmoitti vuodelta 2007 liikevaihtoverosta vapautetun yhteisöluovutuksen mainitulle yritykselle.

15 Veroviranomainen katsoi verotarkastuksessa, etteivät yhteisöluovutusta koskevat edellytykset täyttyneet ja että kyse oli luovutuksesta, josta oli kannettava liikevaihtoveroa Saksassa vuodelta 2007. Veroviranomainen teki siten vuoden 2007 liikevaihtoveroa koskevan oikaisevan verotuspäätöksen.

16 Finanzgericht Münchenissä (Münchenin verotuomioistuin) myöhemmin vireille saatetussa oikeudenkäynnissä tämä tuomioistuin totesi, että pääasiassa kyseessä oleva ajoneuvo oli jo Espanjassa vuonna 2007, minkä johdosta veroviranomainen kumosi kyseisen oikaisevan verotuspäätöksen.

17 Tämän kumoamisen johdosta veroviranomainen korjasi vuoden 2006 liikevaihtoverolaskelmaa ja katsoi, että ajoneuvon siirrosta vuonna 2006 Espanjaan oli kannettava liikevaihtovero eikä sitä ollut vapautettu verosta, koska Plöckl ei ollut ilmoittanut Espanjassa myönnettyä arvonlisäverotunnistetta eikä siten toimittanut verovapautusta varten vaadittuja kirjanpidollisia todisteita.

18 Plöckl nosti kyseisestä päätöksestä kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on sitä mieltä, ettei yhtäältä kyseessä ollut yhteisöluovutus, koska ajoneuvon Espanjaan lähetyksen ja sen kyseisessä jäsenvaltiossa toteutetun myynnin välillä ei ollut riittävää ajallista ja aineellista yhteyttä, ja että toisaalta vuonna 2006 toteutetusta yhteisön sisäisestä siirrosta on kannettava liikevaihtovero UStG:n 3 §:n 1a momentin nojalla.

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kuitenkin, onko mainittu siirto vapautettava liikevaihtoverosta (ts. arvonlisäverosta). Se toteaa, että vaikka Plöckl ei toteuttanut kaikkia häneltä kohtuudella edellytettyjä toimenpiteitä määräjäsenvaltion myöntämän arvonlisäverotunnisteen ilmoittamiseksi, ei kuitenkaan ole olemassa varteenotettavia todisteita veropetoksesta, ja että veroviranomaisen mukaan tällaista petosta ei ole tapahtunut. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan Plöckl teki vain oikeudellisen virheen merkitessään kirjanpitoonsa siirtoliiketoimen ja myöhemmän myynnin yhteisöluovutukseksi, eikä hän tehnyt virheellistä ilmoitusta veroviranomaiselle.

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa tältä osin 27.9.2012 annetun tuomion VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) 58 kohtaan, josta ilmenee, että yhteisöluovutuksen arvonlisäverosta vapauttamisen edellytykseksi voidaan asettaa se, että luovuttaja toimittaa hankkijan arvonlisäverotunnisteen, kunhan kyseistä vapautusta ei kieltäydytä myöntämästä pelkästään sillä perusteella, ettei tätä velvollisuutta ole noudatettu, jos luovuttaja ei vilpittömästi voi toteutettuaan kaikki toimenpiteet, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää, toimittaa kyseistä tunnistetta ja jos hän toimittaa toisaalta tietoja, joilla voidaan riittävällä tavalla osoittaa, että hankkija on verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan kyseessä olevassa liiketoimessa.

21 Mainittu tuomioistuin katsoo, että unionin tuomioistuimen kyseisessä tuomiossa tekemää päättelyä voidaan soveltaa myös pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen yhteisön sisäiseen siirtoon ja että siitä voidaan päätellä, että arvonlisäverovapautus voidaan käsiteltävässä asiassa evätä sillä perusteella, ettei Plöckl ole toteuttanut kaikkia toimenpiteitä, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää, määräjäsenvaltion myöntämän arvonlisäverotunnisteen ilmoittamiseksi.

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa kuitenkin unionin tuomioistuimen todenneen mainitun tuomion 52 kohdassa, että on perusteltua edellyttää, että luovuttaja toimii vilpittömässä mielessä ja toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että hänen suorittamansa liiketoimi ei johda siihen, että hän osallistuu veropetokseen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on siten sitä mieltä, että verovelvollisen voidaan edellyttää toteuttavan kohtuullisena pidettäviä toimenpiteitä ainoastaan, jos on olemassa varteenotettavia todisteita veropetoksesta.

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että arvonlisäverovapautusta ei voida evätä ilman varteenotettavia todisteita veropetoksesta, kun tämän vapautuksen aineelliset edellytykset täyttyvät, kuten on tilanne sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa, eikä arvonlisäverotunnisteen toimittaminen ole tällainen edellytys. Tällaisessa tilanteessa verovapautuksen epääminen on vastoin verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta.

24 Finanzgericht München on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Sallitaanko [kuudennen direktiivin] 22 artiklan 8 kohdassa[, sellaisena kuin se ilmenee direktiivin 28 h artiklasta,] ja 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa ja d alakohdassa jäsenvaltioiden evätä yhteisöluovutuksen (tässä: yhteisön sisäisen siirron) vapauttaminen verosta, jos luovuttaja ei ole toteuttanut kaikkia toimenpiteitä, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää arvonlisäverotunnisteen merkintää koskevien muotovaatimusten täyttämiseksi, mutta jos veropetoksesta ei ole konkreettisia todisteita, kun tavara on siirretty toiseen jäsenvaltioon ja myös muut verosta vapauttamisen edellytykset täyttyvät?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohtaa, sellaisena kuin se ilmenee direktiivin 28 h artiklasta, ja 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäistä alakohtaa ja d alakohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että alkuperäjäsenvaltion veroviranomainen kieltäytyy vapauttamasta yhteisön sisäistä siirtoa arvonlisäverosta sillä perusteella, ettei verovelvollinen ole ilmoittanut määräjäsenvaltion myöntämää arvonlisäverotunnistetta, kun veropetoksesta ei ole varteenotettavia todisteita, kun tavara on siirretty toiseen jäsenvaltioon ja kun myös muut verovapautuksen edellytykset täyttyvät.

26 Kuudennen direktiivin 28 a artiklan 5 kohdan b alakohdan ensimmäisen alakohdan mukaan verovelvollisen suorittama yrityksensä tavaran siirtäminen muuhun kuin siihen jäsenvaltioon, johon kyseinen yritys on sijoittautunut, rinnastetaan vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen. Tällaista siirtoa on siis pidettävä kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan ja 5 artiklan 1 kohdan nojalla arvonlisäverollisena liiketoimena.

27 Edellytyksistä, joiden on täytyttävä, jotta liiketoimi voidaan luokitella kuudennen direktiivin 28 a artiklan 5 kohdan b alakohdassa tarkoitetuksi yhteisön sisäiseksi siirroksi, säädetään kyseisen b alakohdan toisessa alakohdassa, jonka mukaan toiseen jäsenvaltioon siirrettynä on pidettävä kaikkea aineellista omaisuutta, jonka verovelvollinen tai joku muu tämän lukuun lähettää tai kuljettaa Euroopan unionin alueella kyseisen direktiivin 3 artiklassa tarkoitetun alueen ulkopuolelle tämän yrityksen tarpeita varten, lukuun ottamatta tiettyjä kyseisessä alakohdassa lueteltuja tarpeita.

28 Kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan d alakohdasta ilmenee, että tällainen yhteisön sisäinen siirto on vapautettava arvonlisäverosta alkuperäjäsenvaltiossa siltä osin kuin siihen sovellettaisiin kyseisen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a–c alakohdassa säädettyjä vapautuksia, jos siirto suoritettaisiin toisen verovelvollisen lukuun.

29 Tästä seuraa, että mainitun 28 a artiklan 5 kohdan b alakohdassa tarkoitetun kaltainen yhteisön sisäinen siirto rinnastetaan arvonlisäverovapautusta varten muun muassa yhteisöluovutukseen, jonka vapauttamisesta arvonlisäverosta säädetään kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa. Tällaiseen yhteisön sisäiseen siirtoon sovellettavan verovapautuksen edellytykset käyvät ilmi yhtäältä viimeksi mainitusta säännöksestä, ilman että tällainen siirto on täytynyt suorittaa toiselle verovelvolliselle. Verovelvollisen tai jonkun muun tämän lukuun on siten lähetettävä tai kuljetettava asianomaiset tavarat unionin alueella tämän direktiivin 3 artiklassa tarkoitetun alueen ulkopuolelle, ja tämä siirto on suoritettava tälle samalle verovelvolliselle tai ei-verovelvolliselle oikeushenkilölle, joka toimii tässä ominaisuudessaan muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.

30 Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 59–61 kohdassa, toisaalta kuudennen direktiivin 28 a artiklan 5 kohdan b alakohdan toisessa alakohdassa tarkoitetun kaltaisten ja tämän tuomion 27 kohdassa lueteltujen yhteisön sisäisen siirron aineellisten edellytysten on myös täytyttävä, jotta tällainen siirto olisi vapautettu arvonlisäverosta.

31 Täten on täsmennettävä, että tavaran siirtäminen verovelvollisen yrityksen tarpeisiin – kuten kyseisessä säännöksessä täsmennetään – merkitsee, että kyseinen siirto suoritetaan tälle verovelvolliselle, joka tässä ominaisuudessaan kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetulla tavalla. Tältä osin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että verovelvollinen toimii tässä ominaisuudessaan tehdessään liiketoimia verollisen toimintansa piirissä (ks. vastaavasti tuomio 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, 49 kohta ja tuomio 8.11.2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, 52 kohta).

32 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan pääasiassa kyseessä olevaa liiketoimea on pidettävä kuudennen direktiivin 28 a artiklan 5 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna yhteisön sisäisenä siirtona. Kyseinen tuomioistuin toteaa tässä yhteydessä, että Plöckl hankki ajoneuvon yrityksensä käyttöön Saksassa ja lähetti sen tämän jälkeen Espanjaan jatkaakseen sen käyttöä siellä elinkeinonharjoittajana.

33 Tästä seuraa, kuten myös ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämän kysymyksen sanamuodosta ilmenee, että edellytykset pääasiassa kyseessä olevan siirron vapauttamiseksi arvonlisäverosta täyttyivät. Veroviranomainen kuitenkin epäsi tämän verovapautuksen siitä syystä, ettei Plöckl ollut toimittanut sille Espanjan kuningaskunnan myöntämää arvonlisäverotunnistetta, kuten liikevaihtoverolain täytäntöönpanoasetuksen 17c §:n 3 momentissa edellytetään, sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan.

34 Euroopan komissio katsoo kirjallisissa huomautuksissaan, että tämän määräjäsenvaltion myöntämän arvonlisäverotunnisteen toimittamista koskevan vaatimuksen tarkoituksena on yhteisön sisäisessä siirrossa osoittaa, että verovelvollinen on siirtänyt kyseessä olevan tavaran kyseiseen jäsenvaltioon ”yrityksensä tarpeita varten”, mikä on tämän tuomion 30 ja 31 kohdasta ilmenevällä tavalla edellytys tällaisen siirron vapauttamiseksi arvonlisäverosta. Veroviranomainen ja Saksan hallitus vahvistivat istunnossa tämän olevan mainitun vaatimuksen tavoitteena. Esillä oleva ennakkoratkaisukysymys koskee siten mahdollisesti asetettavia näyttöä koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä ja olosuhteita, joissa niitä voidaan näin asettaa sen osoittamiseksi, että kyseinen verovapautuksen edellytys täyttyy.

35 Unionin tuomioistuin on jo todennut tästä, että koska kuudennessa direktiivissä ei ole tätä asiaa koskevaa säännöstä vaan sen 28 c artiklan A kohdan alkuosassa säädetään ainoastaan, että jäsenvaltioiden on määrättävä niistä edellytyksistä, joilla ne vapauttavat tavaroiden yhteisöluovutukset verosta, kysymys todistuskeinoista, joihin verovelvolliset voivat turvautua vapautuakseen arvonlisäverosta, kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan (tuomio 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tätä sovelletaan myös tämän säännöksen d alakohdassa tarkoitettuihin yhteisön sisäisiin siirtoihin.

36 Kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdalla, sellaisena kuin se ilmenee kyseisen direktiivin 28 h artiklasta, jäsenvaltioille myönnetään lisäksi oikeus toteuttaa toimenpiteitä veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi, kunhan niillä ei muun muassa mennä pidemmälle kuin on tarpeen tällaisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Näitä toimenpiteitä ei näin ollen voida soveltaa siten, että arvonlisäverotuksen neutraalisuus vaarantuisi niiden johdosta, sillä kyseinen neutraalisuus on yksi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista (tuomio 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Tällainen kansallinen toimenpide menee pidemmälle kuin on tarpeen veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi, jos sen perusteella oikeus arvonlisäveron vapautukseen riippuu pääasiassa muodollisten velvoitteiden noudattamisesta siten, että aineellisia vaatimuksia ei oteta huomioon eikä erityisesti tutkita sitä, onko näitä vaatimuksia noudatettu. Liiketoimia on nimittäin verotettava ottamalla huomioon niiden objektiiviset ominaisuudet (ks. vastaavasti tuomio 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, 29 ja 30 kohta).

38 Tämän tuomion 30 kohdasta ilmenee kuitenkin yhteisön sisäisen siirron objektiivisten ominaispiirteiden osalta, että jos tavaroiden siirto täyttää kuudennen direktiivin 28 a artiklan 5 kohdan b alakohdan toisessa alakohdassa säädetyt edellytykset, kyseinen siirto on vapautettu arvonlisäverosta (ks. analogisesti tuomio 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, 30 kohta).

39 Tästä seuraa, että verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että vapautus arvonlisäverosta myönnetään, jos aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset ovat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset (ks. analogisesti tuomio 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, 31 kohta).

40 Unionin tuomioistuin on tässä yhteydessä todennut yhteisöluovutuksista, että velvollisuus ilmoittaa tavaran hankkijan arvonlisäverotunniste on arvonlisäverovapautusta koskevan oikeuden kannalta muotovaatimus (ks. vastaavasti tuomio 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, 51 kohta).

41 Tämä pätee myös velvollisuuteen toimittaa yhteisön sisäisen siirron yhteydessä määräjäsenvaltion myöntämä verovelvollisen arvonlisäverotunniste. Vaikka tämän tunnisteen toimittamista pidetään näyttönä siitä, että tällainen siirto on toteutettu kyseisen verovelvollisen yrityksen tarpeita varten, ja näin ollen siitä, kuten tämän tuomion 31 kohdasta ilmenee, että mainittu verovelvollinen toimii tässä ominaisuudessaan kyseisessä jäsenvaltiossa, näyttö tällaisesta asemasta ei tältä osin voi kaikissa tapauksissa riippua yksinomaan kyseisen arvonlisäverotunnisteen toimittamisesta. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa, jossa määritellään verovelvollisen käsite, ei nimittäin aseteta tämän aseman edellytykseksi sitä, että asianomaisella henkilöllä on arvonlisäverotunniste (ks. vastaavasti tuomio 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, 49 kohta). Tämän tunnisteen toimittamista ei siten ole pidettävä aineellisena edellytyksenä yhteisön sisäisen siirron vapauttamiselle arvonlisäverosta.

42 Edellä esitetystä seuraa, ettei jäsenvaltion viranomainen voi lähtökohtaisesti evätä yhteisön sisäisen siirron vapautusta arvonlisäverosta yksinomaan siitä syystä, ettei verovelvollinen ole toimittanut määräjäsenvaltion sille myöntämää arvonlisäverotunnistetta.

43 Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 81 kohdassa, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on kuitenkin hyväksytty kaksi tapausta, joissa muotovaatimuksen noudattamatta jättäminen voi johtaa arvonlisäverovapautusta koskevan oikeuden menetykseen.

44 Ensinnäkin verovelvollinen, joka on tarkoituksellisesti osallistunut veropetokseen ja näin vaarantanut yhteisen arvonlisäverojärjestelmän moitteetonta toimintaa, ei voi vedota verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen arvonlisäverovapautuksen saamiseksi (ks. vastaavasti tuomio 7.12.2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, 54 kohta ja tuomio 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, 46 kohta).

45 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on kuitenkin todennut, ettei pääasiassa ole olemassa varteenotettavia todisteita veropetoksesta ja että veroviranomaisen mukaan tällaista petosta ei ole tapahtunut. Täten tätä poikkeusta sääntöön, jonka mukaan vapautus arvonlisäverosta on myönnettävä, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka jotakin muodollista edellytystä ei olekaan noudatettu, ei voida soveltaa tähän oikeusriitaan.

46 Toiseksi muotovaatimuksen laiminlyönti voi johtaa arvonlisäverovapautuksen epäämiseen, jos tämä laiminlyönti estäisi luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia vaatimuksia on noudatettu (ks. vastaavasti tuomio 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, 31 kohta ja tuomio 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, 46 kohta).

47 Täten itse edellytyksestä, jonka täyttyminen on arvonlisäverovapautuksen epäämisen edellytyksenä, seuraa kuitenkin, että kun viranomaisella on tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että aineelliset vaatimukset ovat täyttyneet, se ei voi asettaa verovapautusta koskevalle verovelvollisen oikeudelle sellaisia lisäedellytyksiä, joista voi seurata, ettei tätä oikeutta voida käyttää (ks. analogisesti tuomio 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Kuten tämän tuomion 30 ja 31 kohdassa on mainittu, kuudennen direktiivin 28 a artiklan 5 kohdan b alakohdassa säädetyt yhteisön sisäisen siirron aineelliset edellytykset vastaavat pääasiallisesti kyseisen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdassa lueteltuja aineellisia edellytyksiä tällaisen siirron vapauttamiseksi arvonlisäverosta.

49 Näin ollen on niin, että koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin totesi pääasiassa, kuten tämän tuomion 32 kohdasta ilmenee, että kyseessä olevaa liiketoimea on pidettävä kuudennen direktiivin 28 a artiklan 5 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna yhteisön sisäisenä siirtona, vaikka Plöckl ei olekaan

toimittanut määräjäsenvaltion myöntämää arvonlisäverotunnistetta, veroviranomaisella on katsottava olleen hallussaan tiedot, joiden perusteella voitiin myös todeta edellytysten tämän siirron vapauttamiseksi arvonlisäverosta täyttyneen.

50 Vaikuttaa siten siltä, ettei kumpaakaan niistä kahdesta tilanteesta, joissa unionin tuomioistuin hyväksyi sen, että viranomaisen on mahdollista evätä arvonlisäverovapautus muotovaatimuksen noudattamatta jättämisen vuoksi, voida soveltaa pääasian kaltaisissa olosuhteissa.

51 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa kuitenkin 27.9.2012 annetun tuomion VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) 58 kohtaan, jossa unionin tuomioistuin totesi, ettei kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäinen alakohta ole esteenä sille, että jäsenvaltion veroviranomaiset asettavat yhteisöluovutuksen arvonlisäverosta vapauttamisen edellytykseksi sen, että luovuttaja toimittaa hankkijan arvonlisäverotunnisteen, kunhan kyseistä vapautusta ei kieltäydytä myöntämästä pelkästään sillä perusteella, ettei tätä velvollisuutta ole noudatettu, jos luovuttaja ei vilpittömästi voi toteutettuaan kaikki toimenpiteet, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää, toimittaa kyseistä tunnistetta ja jos hän toimittaa toisaalta tietoja, joilla voidaan riittävällä tavalla osoittaa, että hankkija on verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan kyseessä olevassa liiketoimessa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, seuraako tästä se, että arvonlisäverovapautus voidaan evätä verovelvolliselta, joka ei yhteisön sisäisessä siirrossa ole toteuttanut kaikkia toimenpiteitä, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää, määräjäsenvaltion myöntämän arvonlisäverotunnisteen toimittamiseksi viranomaisille.

52 Unionin tuomioistuimen aikomuksena ei ollut 27.9.2012 antamassaan tuomiossa VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) ottaa käyttöön tällaista yleistä sääntöä.

53 Unionin tuomioistuin vahvisti nimittäin mainitun tuomion 46 kohdassa nimenomaisesti oikeuskäytännön, jonka mukaan – tämän tuomion 44 ja 46 kohdassa mainittuja kahta tapausta lukuun ottamatta – verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että vapautus arvonlisäverosta myönnetään, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvollinen on laiminlyönyt tietyt muotovaatimukset.

54 Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 111 kohdassa, 27.9.2012 annetun tuomion VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) 52 kohdasta ilmenee lisäksi, että toteamus siitä, että vilpittömässä mielessä toimivan verovelvollisen, joka on toteuttanut kaikki toimenpiteet, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää, on mahdotonta toimittaa hankkijan arvonlisäverotunnistetta, liittyy tilanteeseen, jossa on kyse siitä, onko verovelvollinen osallistunut veropetokseen vai ei. Unionin tuomioistuin totesi siten, että luovuttajan osallistuminen tällaiseen petokseen voitiin sulkea pois sillä perusteella, ettei vilpittömässä mielessä toiminut luovuttaja voinut toteutettuaan kaikki toimenpiteet, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää, toimittaa hankkijan arvonlisäverotunnistetta.

55 Tästä seuraa, että pääasian kaltaisessa tilanteessa, jossa verovelvollisen osallisuus veropetokseen on joka tapauksessa suljettu pois, arvonlisäverovapautusta ei voida evätä verovelvolliselta sillä perusteella, ettei hän ole toteuttanut kaikkia toimenpiteitä, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää, muotovelvollisuuden – joka on yhteisön sisäisen siirron määränpäänä olevan jäsenvaltion myöntämän arvonlisäverotunnisteen toimittaminen – täyttämiseksi.

56 Veroviranomainen ja Saksan hallitus korostivat kuitenkin unionin tuomioistuimessa arvonlisäverotunnisteen ensisijaisen tärkeää merkitystä huomattavan määrän yhteisöliiketoimia sisältävän massajärjestelmän valvonnassa.

57 Tällaisella toteamuksella ei voida kuitenkaan muuttaa muotovaatimusta aineelliseksi vaatimukseksi yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä eikä sillä voida perustella verovapautuksen epäämistä siitä syystä, ettei kansallisessa oikeudessa, jolla on pantu kuudes direktiivi täytäntöön, säädettyä muotovaatimusta ole noudatettu.

58 Vaikka nimittäin kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdassa, sellaisena kuin se ilmenee kyseisen direktiivin 28 h artiklasta, sallitaankin jäsenvaltioiden toteuttavan toimenpiteitä arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi, tällainen verovapautuksen epääminen menee pidemmälle kuin näiden tavoitteiden saavuttamiseksi on tarpeen, koska tällaisesta kyseisen kansallisen oikeuden rikkomisesta voidaan määrätä seuraamukseksi rikkomisen vakavuuteen suhteutettu sakko (ks. analogisesti tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, 62 ja 63 kohta ja tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, 47 ja 48 kohta).

59 Edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohtaa, sellaisena kuin se ilmenee direktiivin 28 h artiklasta, ja 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäistä alakohtaa ja d alakohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että alkuperäjäsenvaltion veroviranomainen kieltäytyy vapauttamasta yhteisön sisäistä siirtoa arvonlisäverosta sillä perusteella, ettei verovelvollinen ole ilmoittanut määräjäsenvaltion myöntämää arvonlisäverotunnistetta, kun veropetoksesta ei ole varteenotettavia todisteita, kun tavara on siirretty toiseen jäsenvaltioon ja kun myös muut verosta vapauttamisen edellytykset täyttyvät.

Oikeudenkäyntikulut

60 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:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 12.12.2005 annetulla neuvoston direktiivillä 2005/92/EY, 22 artiklan 8 kohtaa, sellaisena kuin se ilmenee kyseisen kuudennen direktiivin 28 h artiklasta, ja 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäistä alakohtaa ja d alakohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että alkuperäjäsenvaltion veroviranomainen kieltäytyy vapauttamasta yhteisön sisäistä siirtoa arvonlisäverosta sillä perusteella, ettei verovelvollinen ole ilmoittanut määräjäsenvaltion myöntämää arvonlisäverotunnistetta, kun veropetoksesta ei ole varteenotettavia todisteita, kun tavara on siirretty toiseen jäsenvaltioon ja kun myös muut verosta vapauttamisen edellytykset täyttyvät.

Allekirjoitukset