

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

21 päivänä helmikuuta 2018 (\*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Samojen tavaroiden peräkkäiset luovutukset – Toisen luovutuksen luovutuspaikka – Tietojen antaminen ensimmäiselle luovuttajalle – Arvonlisäverotunniste – Vähennysoikeus – Verovelvollisen perusteltu luottamus vähennysoikeuden edellytysten olemassaoloon

Asiassa C-628/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Bundesfinanzgericht (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Itävalta) on esittänyt 30.11.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 5.12.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Kreuzmayr GmbH**

vastaa

**Finanzamt Linz,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit E. Juhász, joka hoitaa jaoston puheenjohtajan tehtäviä, K. Jürimäe (esittelevä tuomari) ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Kreuzmayr GmbH, edustajanaan J. Hochleitner, Rechtsanwalt,
  - Itävallan hallitus, asiamiehenään G. Eberhard,
  - Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja M. Wasmeier,
- päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,
- on antanut seuraavan

**tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 32 artiklan ensimmäisen kohdan ja 168 artiklan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Kreuzmayr GmbH ja Finanzamt Linz (Linzin verotoimisto, Itävalta) ja joka koskee ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta vuoden 2008 aikana toteutetuista liiketoimista.

## **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

### **Unionin oikeus**

3 Arvonlisäverodirektiivin 32 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Luovuttajan tai hankkijan taikka kolmannen lähettämän tai kuljettaman tavaran luovutuspaikkana pidetään paikkaa, jossa tavara on hankkijalle lähettämisen tai kuljetuksen alkaessa.”

4 Tämän direktiivin 138 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä, hankkija tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, mutta kuitenkin [Euroopan unionissa], sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai [ei-verovelvolliselle] oikeushenkilölle, – – joka toimii tässä ominaisuudessa muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.”

5 Kyseisen direktiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”

6 Saman direktiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

– –”

### **Itävallan oikeus**

7 Vuoden 1994 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 1994) 3 §:n 7 momentissa, sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä (jäljempänä UStG 1994), säädetään seuraavaa:

”Tavaran luovutus suoritetaan siellä, missä tavara on sitä koskevan määräämisvallan hankkimisen aikaan.”

8 UStG 1994:n 3 §:n 8 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetään seuraavaa:

”Jos luovuttaja tai ostaja kuljettaa tai lähettää luovutuksen kohteena olevan tavarahan, luovutus katsotaan suoritetuksi siellä, missä kuljetus tai lähetys ostajalle tai sen toimeksiannosta kolmannelle alkaa.”

9 UStG 1994:n 12 §:n 1 momentin ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Elinkeinonharjoittaja voi vähentää ostoihin sisältyvänä arvonlisäverona laskuun erikseen merkityn veron, jonka toinen elinkeinonharjoittaja on perinyt elinkeinonharjoittajan yritykselle maan alueella tekemänsä tavaroiden luovutuksen tai palveluiden suorituksen johdosta.

— —

Jos tavaroiden luovutus tai palveluiden suoritus tehtiin elinkeinonharjoittajalle, joka tiesi tai jonka täytyi tietää, että kyseinen liiketoimi on yhteydessä liikevaihtoveron kiertämiseen tai muihin liikevaihtoveroa koskeviin taloudellisiin väärinkäytöksiin, vähennysoikeutta ei ole. Tämä pätee erityisesti silloin, kun tällainen taloudellinen väärinkäytös koskee edeltävää tai seuraavaa liiketoimea.”

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

10 Saksaan sijoittautunut ja Saksassa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröity BP Marketing GmbH myi kivennäisöljytuotteita BIDI Ltd:lle, joka on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi Itävallassa. Ennakkomaksun jälkeen BP Marketing toimitti BIDI:lle noutonumerot ja todistukset, jotka oikeuttavat kyseessä olevien kivennäisöljytuotteiden noutamiseen. BIDI sitoutui BP Marketingiin nähden järjestämään tuotteiden kuljetuksen Saksasta Itävaltaan.

11 Ilmoittamatta asiasta BP Marketingille BIDI myi kyseiset tuotteet edelleen Kreuzmayrille ja toimitti tälle BP Marketingilta saamansa noutonumerot ja todistukset sekä sopi Kreuzmayrin kanssa, että tämä kuljetuttaa tai kuljettaa kivennäisöljytuotteet Saksasta Itävaltaan. Kreuzmayr antoi kyseessä olevien tavaroiden noutamisen tehtäväksi työntekijöilleen tai rahdinkuljettajille, jotka saivat asiaa koskevan toimeksiannon. Nämä toimet tapahtuivat vuoden 2007 huhtikuun ja lokakuun välisenä aikana.

12 BP Marketing piti BIDI:lle suorittamiaan luovutuksia verosta vapautettuina yhteisöluovutuksina. BIDI laati Kreuzmayrille laskuja, jotka sisälsivät Itävallassa kannettavan arvonlisäveron, jonka Kreuzmayr myös maksoi. Tämän jälkeen Kreuzmayr käytti kyseisiä tuotteita verollisiin liiketoimiinsa ja vähensi arvonlisäveron ostoihin sisältyvänä verona vuodelta 2008.

13 BP Marketingin ja BIDI:n välisessä siviilioikeudenkäynnissä BP Marketing sai tietoonsa, että BIDI oli sopinut Kreuzmayrin kanssa, että tämä huolehtii kyseessä olevien tuotteiden kuljetuksesta. BP Marketing ilmoitti tästä Saksan veroviranomaisille, jotka vaativat sen jälkeen BP Marketingia maksamaan arvonlisäveroa Saksassa kyseessä olevien tuotteiden luovutuksesta.

14 Itävallassa Linzin verotoimisto hyväksyi aluksi Kreuzmayrin vaatiman arvonlisäveron vähennyksen. Verotarkastuksessa kävi kuitenkin ilmi, ettei BIDI ollut ilmoittanut eikä tilittänyt laskuun merkittyä arvonlisäveron määriä, eikä Kreuzmayrille ollut ilmoitettu tästä. BIDI perusteli menettelyään toteamalla, että luovutuksista Kreuzmayrille laskutettiin Saksassa ja ne ovat siten verosta vapautettuja eikä niistä näin ollen myöskään kanneta veroa Itävallassa.

15 Verotarkastuksen jälkeen BIDI lähetti Kreuzmayrille korjatut laskut, jotka eivät sisältäneet arvonlisäveroa. BIDI ei maksanut, kertomansa mukaan erehdyksessä, perusteettomasti saamiaan arvonlisäveron määriä takaisin Kreuzmayrille. Kreuzmayr ei koskaan saanut maksamiaan arvonlisäveron määriä takaisin, koska BIDI tuli maksukyvottomäksi.

16 Korjattujen laskujen mukaan kyseiset luovutukset olivat verosta vapautettuja yhteisöliiketoimia, ja tämän perusteella Linzin verotoimisto katsoi, ettei Kreuzmayrilla ollut oikeutta vähentää arvonlisäveroa. Verotoimisto epäsi näin ollen Kreuzmayrilta vähennysoikeuden ja perusteli tätä sillä, ettei BIDI:n ja Kreuzmayrin välisten luovutusten luovutuspaikka ollut Itävallassa. Kreuzmayr nosti kanteen tästä päätöksestä.

17 Unabhängiger Finanzsenat (itsenäinen veronoikaisuelin, Itävalta) hyväksyi 5.2.2013 antamassaan ratkaisussa Kreuzmayrin vähennysoikeuden epäämisestä tekemän oikaisuvaatimuksen.

18 Linzin verotoimisto valitti päätöksestä Verwaltungsgerichtshofiin (ylin hallintotuomioistuin, Itävalta), joka 29.6.2016 antamallaan tuomiolla kumosi mainitun päätöksen. Verwaltungsgerichtshof katsoi, ettei pelkästään se seikka, että BP Marketing on pitänyt BIDI:lle suorittamiaan luovutuksia virheellisesti mutta vilpittömässä mielessä yhteisöluovutuksina, johda siihen, että Kreuzmayrille syntyy oikeus vähentää luovutuksia koskeviin laskuihin sisältyvä arvonlisävero.

19 Verwaltungsgerichtshof katsoi myös, että Unabhängiger Finanzsenatin perustelut, joiden mukaan Kreuzmayrilla on oikeus vähentää arvonlisävero, ovat virheelliset. Kyseinen tuomioistuin totesi, ettei luottamuksensuojaa voida johtaa ensimmäisten luovutusten, jotka eivät objektiivisesti katsoen ole yhteisöluovutuksia, verovapaudesta.

20 Verwaltungsgerichtshof kumosi näillä perusteilla Unabhängiger Finanzsenatin 5.2.2013 antaman ratkaisun, ja asia on nyt Bundesfinanzgerichtin (liittovaltion ylin verotuomioistuin), joka on sillä välin korvannut Unabhängiger Finanzsenatin, käsiteltävänä.

21 Näin ollen Bundesfinanzgericht on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa tapauksissa,

– joissa verovelvollisella X1 on hallussaan jäsenvaltiossa A varastoitavia tavaroita ja se on myynyt kyseiset tavarat verovelvolliselle X2, joka on ilmoittanut X1:lle aikomuksestaan kuljettaa tavarat jäsenvaltioon B ja ilmoittanut X1:lle jäsenvaltiossa B saamansa arvonlisäverotunnisteen

– joissa X2 on myynyt kyseiset tavarat edelleen verovelvolliselle X3 ja sopinut tämän kanssa, että X3 kuljetuttaa tai kuljettaa tavarat jäsenvaltiosta A jäsenvaltioon B, ja X3 on kuljetuttanut tai kuljettanut tavarat jäsenvaltiosta A jäsenvaltioon B ja saanut omistajalle kuuluvan määräämisvallan tavaroihin jo jäsenvaltiossa A

– joissa X2 ei kuitenkaan ole ilmoittanut X1:lle, että se on jo myynyt tavarat edelleen, ennen kuin tavarat poistuvat jäsenvaltiosta A

– ja joissa X1 ei myöskään voinut olla tietoinen siitä, että X2 ei kuljetuttaisi tai kuljettaisi tavaroita jäsenvaltiosta A jäsenvaltioon B,

unionin oikeutta tulkittava siten, että X1:n X2:lle suorittaman luovutuksen osalta luovutuspaikka määräytyy arvonlisäverodirektiivin 32 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan, jolloin X1:n X2:lle

suorittama luovutus on yhteisöluovutus (ns. liikkuva luovutus)?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko unionin oikeutta tulkittava siten, että X3 voi tästä huolimatta vähentää X2:n sille laatimaan laskuun sisältyvän jäsenvaltiossa B kannettavan arvonlisäveron ostoihin sisältyvänä verona, jos X3 käyttää hankkimiaan tavaroita jäsenvaltiossa B verollisiin liiketoimiinsa eikä ole syytä olettaa X3:n käyttäneen vähennysoikeutta väärin?

3) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi ja X1 saa myöhemmin tietää, että X3 on kuljetuttanut tavarat ja saattoi käyttää omistajalle kuuluvaa määräämisvaltaa niihin jo jäsenvaltiossa A, onko unionin oikeutta tulkittava siten, että X1:n X2:lle suorittama luovutus menettää taannehtivasti yhteisöluovutuksen ominaisuutensa (eli luovutusta on pidettävä taannehtivasti ns. lepäävänä luovutuksena)?”

## **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

### **Ensimmäinen kysymys**

#### *Tutkittavaksi ottaminen*

22 Itävallan hallituksen mukaan ensimmäistä kysymystä ei voida ottaa tutkittavaksi, koska se on luonteeltaan hypoteettinen ja koskee BP Marketingin ja BIDI:n välistä luovutusta, joka ei ole pääasian kohteena.

23 On huomattava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan olettamana on, että kansallisen tuomioistuimen niiden oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen perusteella, joiden määrittämisestä se vastaa ja joiden paikkansapitävyyden selvittäminen ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä, esittämällä unionin oikeuden tulkintaan liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta. Unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän pyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (tuomio 14.6.2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Nyt käsiteltävässä tapauksessa on totta, että ensimmäinen kysymys – kun otetaan huomioon sen muotoilu – koskee BP Marketingin ja BIDI:n välisiä luovutuksia.

25 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee kuitenkin, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys perustuu siihen näkemykseen, että kun kyseessä on kaksi peräkkäistä luovutusta, joihin liittyy vain yksi yhteisön sisäinen kuljetus, arvonlisäverodirektiivin 32 artiklan ensimmäistä kohtaa voidaan soveltaa ainoastaan siihen luovutukseen, johon yhteisön sisäinen kuljetus liittyy. Näin ollen voitaisiin päätellä, että kun kyseistä säännöstä sovelletaan ensimmäiseen luovutukseen, sitä ei voida soveltaa toiseen luovutukseen. Jos kyseistä säännöstä sitä vastoin ei sovellettaisi ensimmäiseen luovutukseen, sitä sovellettaisiin toiseen luovutukseen.

26 Sen vuoksi ei voida katsoa, ettei tällä kysymyksellä ole mitään yhteyttä pääasiaan, ja näin ollen se on otettava tutkittavaksi.

#### *Asiakysymys*

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, onko pääasian kaltaisissa olosuhteissa arvonlisäverodirektiivin 32 artiklan ensimmäistä kohtaa

tulkittava siten, että kun kyse on saman tavarahan kahdesta peräkkäisestä luovutuksesta mutta vain yhdestä yhteisön sisäisestä kuljetuksesta, mainittua säännöstä on sovellettava ensimmäiseen näistä luovutuksista, vai onko sitä päinvastoin sovellettava toiseen niistä.

28 Arvonlisäverodirektiivin 32 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään, että luovuttajan tai hankkijan taikka kolmannen lähettämän tai kuljetettaman tavarahan luovutuspaikkana pidetään paikkaa, jossa tavara on hankkijalle lähettämisen tai kuljetuksen alkaessa.

29 Tämän säännöksen sanamuodosta ilmenee siis, että säännöstä sovelletaan ainoastaan tavaroiden luovutuksiin, joihin liittyy tavaroiden lähettäminen tai kuljetus.

30 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee ensinnäkin, että silloin kun kyse on verovelvollisten tässä ominaisuudessaan suorittamasta kahdesta peräkkäisestä vastikkeellisesta luovutuksesta, jotka koskevat samoja tavaroita ja johtavat näiden tavaroiden yhteen ainoaan yhteisön sisäiseen kuljetukseen, tämä kuljetus voi liittyä ainoastaan yhteen näistä kahdesta luovutuksesta (ks. vastaavasti tuomio 16.12.2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 26.7.2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, 34 kohta).

31 Tästä seuraa, että tässä tapauksessa arvonlisäverodirektiivin 32 artiklan ensimmäistä kohtaa sovelletaan ainoastaan siihen luovutukseen, johon liittyy yhteisön sisäinen kuljetus.

32 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä täsmennetään, että sen määrittämiseksi, kumpaan kyseisestä kahdesta luovutuksesta yhteisön sisäinen kuljetus liittyy, esillä olevan asian kaikkia erityisiä olosuhteita on arvioitava kokonaisvaltaisesti. Mainitussa arvioinnissa on määritettävä muun muassa, millä hetkellä tavaraa koskevan omistajalle kuuluvan määräämisvallan jälkimmäinen siirtäminen eli siirtäminen lopulliselle hankkijalle on tapahtunut (ks. vastaavasti tuomio 26.7.2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, 35 ja 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Tilanteessa, jossa omistajalle kuuluvan määräämisvallan jälkimmäinen siirtäminen on toteutettu ennen yhteisön sisäistä kuljetusta, kyseistä kuljetusta ei näet voida enää liittää ensimmäiseen luovutukseen eli luovutukseen ensimmäiselle hankkijalle (tuomio 26.7.2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Lisäksi on syytä mainita, että sen määrittämisessä, onko luovutus luonteeltaan yhteisöluovutus, on otettava huomioon ostajan aiomukset kyseessä olevan tavarahan hankintahetkellä edellyttäen, että aiomuksia voidaan tukea objektiivisilla seikoilla (ks. vastaavasti tuomio 16.12.2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee nyt käsiteltävässä asiassa, että Kreuzmayr käytti omistajalle kuuluvaa määräämisvaltaa tavaroihin ennen yhteisön sisäistä kuljetusta. Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa yhteisön sisäisen kuljetuksen katsotaan liittyvän väliportaan toimijan ja lopullisen hankkijan väliseen luovutukseen ja että arvonlisäverodirektiivin 32 artiklan ensimmäistä kohtaa sovelletaan näin ollen ainoastaan jälkimmäiseen luovutukseen.

36 Lisäksi ennakkoratkaisupyyntön valossa vaikuttaa siltä, että BIDI ja Kreuzmayr olivat tietoisia siitä, että tavaraa koskeva omistajalle kuuluva määräämisvalta oli siirretty Kreuzmayrille Saksassa ennen yhteisön sisäistä kuljetusta. Tällaisissa olosuhteissa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen luovutusten ketjun toista luovutusta ei voida määrittää ottamatta huomioon väliportaan toimijan ja lopullisen hankkijan tiedossa olleita merkityksellisiä objektiivisia tosiseikkoja, eikä

määrittäminen voi riippua ainoastaan siitä, miten ensimmäinen luovuttaja luokittelee ensimmäisen luovutuksen yksinomaan niiden virheellisten tietojen perusteella, jotka väliportaan toimija on sille toimittanut.

37 Tähän päätelmään ei voi vaikuttaa se, ettei – kuten pääasiassa – ensimmäiselle luovuttajalle ollut ilmoitettu, että väliportaan toimijan oli määrä myydä tavarat edelleen lopulliselle hankkijalle ennen yhteisön sisäistä kuljetusta ja että väliportaan toimija oli esittänyt ensimmäiselle luovuttajalle arvonlisäverotunnisteen, jonka yhteisön sisäisen kuljetuksen määräpaikan jäsenvaltio oli myöntänyt.

38 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että pääasian kaltaisissa olosuhteissa arvonlisäverodirektiivin 32 artiklan ensimmäistä kohtaa on tulkittava siten, että kun kyse on saman tavarahan kahdesta peräkkäisestä luovutuksesta mutta vain yhdestä yhteisön sisäisestä kuljetuksesta, tätä säännöstä sovelletaan jälkimmäiseen luovutukseen.

## **Toinen kysymys**

39 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele toisella ennakkoratkaisukysymyksellään lähinnä, onko siinä tapauksessa, että kahden peräkkäisen luovutuksen muodostaman ketjun, johon liittyy vain yksi yhteisön sisäinen kuljetus, jälkimmäinen luovutus katsotaan yhteisöluovutukseksi, luottamuksensuojan periaatetta tulkittava siten, että lopullinen hankkija, joka on virheellisesti käyttänyt oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen, voi silti vähentää väliportaan toimijan toimittamien laskujen perusteella maksamansa arvonlisäveron, kun väliportaan toimija on virheellisesti pitänyt luovutusta sisäisenä luovutuksena.

40 On syytä huomata, että tavaroiden yhteisöluovutukset ovat arvonlisäverosta vapautettuja liiketoimia arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetyin edellytyksin (ks. vastaavasti tuomio 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 On myös korostettava, että arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus on arvonlisäverojärjestelmän erottamaton osa, jota ei lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta (ks. vastaavasti tuomio 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on arvonlisäverollista (ks. vastaavasti tuomio 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttäminen rajoittuu veroihin, jotka on maksettava, eikä sitä näin ollen voida ulottaa perusteettomasti maksettuun arvonlisäveroon (ks. analogisesti tuomio 14.6.2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, 35 ja 36 kohta). Tästä seuraa, ettei vähennysoikeuden käyttäminen ulotu arvonlisäveroon, joka on maksettava yksinomaan sen vuoksi, että se on mainittu laskussa (ks. vastaavasti tuomio 13.12.1989, Genius, C-342/87, EU:C:1989:635, 19 kohta ja tuomio 6.11.2003, Karageorgou ym., C-78/02–C-79/02, EU:C:2003:604, 51 kohta).

44 Jos kahden peräkkäisen luovutuksen ketjun, johon liittyy vain yksi yhteisön sisäinen kuljetus, jälkimmäinen luovutus on yhteisöluovutus, lopullinen hankkija ei voi pelkästään luovuttajan toimittaman virheellisen laskun perusteella vähentää maksettavakseen tulevasta arvonlisäveron

määrästä sen arvonlisäveron määrää, jonka se on perusteettomasti maksanut sille verosta vapautettuna yhteisöluovutuksena toimitetuista tavaroista.

45 Ennakkoratkaisupyyynnöstä ilmenee kuitenkin, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii myös selvittämään, saattoiko Kreuzmayrin kaltainen toimija kuitenkin luottamuksensuojan periaatteen nojalla luottaa pelkkiin luovuttajan toimittamassa laskussa oleviin tietoihin, joiden mukaan kyseessä oli sisäinen luovutus, vedotakseen arvonlisäveron vähennysoikeuteen.

46 Tältä osin on korostettava, että oikeus vedota luottamuksensuojan periaatteeseen on kaikilla henkilöillä, joille hallintoviranomaisen toiminnan vuoksi on syntynyt perusteltuja odotuksia, jotka perustuvat viranomaisen hänelle antamiin täsmällisiin vakuutteluihin (tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 Tästä seuraa, ettei toimija voi pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa vedota luottamuksensuojan periaatteeseen suhteessa luovuttajaan saadakseen oikeuden vähentää arvonlisäveron.

48 Pääasian kaltaisessa tilanteessa oleva toimija, kuten Kreuzmayr, voi sen sijaan vaatia virheellisen laskun toimittaneelle toimijalle perusteettomasti maksamansa veron palauttamista kansallisen oikeuden säännösten mukaisesti (ks. vastaavasti tuomio 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 Toiseen kysymykseen on kaiken edellä todetun perusteella vastattava, että tilanteessa, jossa kahden peräkkäisen luovutuksen muodostaman ketjun, johon liittyy vain yksi yhteisön sisäinen kuljetus, jälkimmäinen luovutus katsotaan yhteisöluovutukseksi, luottamuksensuojan periaatetta on tulkittava siten, ettei lopullinen hankkija, joka on virheellisesti käyttänyt oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen, voi vähentää väliportaana toimijan toimittamien laskujen perusteella toimittajalleen maksamaansa arvonlisäveroa, kun tämä toimija on luokitellut luovutuksen virheellisesti.

### **Kolmas kysymys**

50 Mikäli vastaus ensimmäiseen kysymykseen on kielteinen, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii kolmannella kysymyksellään selvittämään, voidaanko pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten toimien arviointia muuttaa takautuvasti, kun ensimmäinen luovuttaja saa tietoonsa kuljetukseen ja jälkimmäiseen luovutukseen liittyvät olosuhteet.

51 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastus, kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

### **Oikeudenkäyntikulut**

52 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 (yhdeksäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Pääasian kaltaisissa olosuhteissa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 32 artiklan ensimmäistä kohtaa on tulkittava siten, että kun kyse on saman tavarankahdesta peräkkäisestä luovutuksesta mutta vain yhdestä yhteisön sisäisestä kuljetuksesta, tätä säännöstä sovelletaan jälkimmäiseen**

**luovutukseen.**

**2) Tilanteessa, jossa kahden peräkkäisen luovutuksen muodostaman ketjun, johon liittyy vain yksi yhteisön sisäinen kuljetus, jälkimmäinen luovutus katsotaan yhteisöluovutukseksi, luottamuksensuojan periaatetta on tulkittava siten, ettei lopullinen hankkija, joka on virheellisesti käyttänyt oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen, voi vähentää väliportaan toimijan toimittamien laskujen perusteella toimittajalleen maksamaansa arvonlisäveroa, kun tämä toimija on luokitellut luovutuksen virheellisesti.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: saksa.