

Yhdistetyt asiat C-536/08 ja C-539/08

Staatssecretaris van Financiën

vastaa

X

ja

fiscale eenheid Facet-Facet Trading

(Hoge Raad der Nederlandenin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 17 artiklan 2 ja 3 kohta – 28 b artiklan A kohdan 2 alakohta – Vähennysoikeus – Jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmä – Tavaroiden yhteisöhankinnan paikka

Tuomion tiivistelmä

Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmä

(Neuvoston direktiivin 77/388 17 artiklan 2 ja 3 kohta sekä 28 b artiklan A kohdan 2 alakohta)

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 92/111, 17 artiklan 2 ja 3 kohtaa sekä 28 b artiklan A kohdan 2 alakohtaa on tulkittava siten, että verovelvollisella, joka kuuluu viimeksi mainitun säännöksen 2 alakohdan ensimmäisen alakohdan soveltamisalaan, ei ole oikeutta vähentää välittömästi yhteisöhankintaan sisältyvää arvonlisäveroa.

Koska tavarat, jotka on verotettu sellaisten yhteisöhankintojen perusteella, jotka on katsottu suoritettuna tunnistejäsenvaltiossa kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdan 2 alakohdan ensimmäisen alakohdan mukaisesti, eivät ole koskaan tosiasiasa saapuneet kyseiseen jäsenvaltioon, näitä liiketoimia ei voida pitää sellaisina liiketoimina, joiden osalta on olemassa kuudennen direktiivin 17 artiklassa tarkoitettu vähennysoikeus; kyseisen artiklan mukaan verovelvollisen hankkimiin välivaiheen tavaroihin ja palveluihin – erityisesti silloin, kun hankinta on toteutunut yhteisöhankinnan muodossa – sisältyvän arvonlisäveron vähentämisen edellytyksenä on, että näin hankittuja tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin. Mainitunlaiset yhteisöhankinnat eivät kuulu siten tässä artiklassa säädetyn yleisen vähennysjärjestelmän piiriin.

Kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetyn yleisen vähennysjärjestelmän ei ole määrä korvata mainitunlaisessa tilanteessa kyseisen direktiivin 28 b artiklan A kohdan 2 alakohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua erityisjärjestelmää, joka perustuu sellaiseen veron perusteen alentamismekanismiin, jonka avulla kaksinkertainen verotus voidaan korjata.

(ks. 40–43 ja 45 kohta sekä tuomiolauselma)

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

22 päivänä huhtikuuta 2010 (*)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 17 artiklan 2 ja 3 kohta – 28 b artiklan A kohdan 2 alakohta – Vähennysoikeus – Jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmä – Tavaroiden yhteisöhankinnan paikka

Yhdistetyissä asioissa C-536/08 ja C-539/08,

joissa on kyse EY 234 artiklaan perustuvista ennakkoratkaisupyyntöistä, jotka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 14.11.2008 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet unionin tuomioistuimeen 4.12.2008, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Staatssecretaris van Financiën

vastaa

X (C-536/08),

ja

fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-539/08),

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit R. Silva de Lapuerta, G. Arestis (esittelevä tuomari), J. Malenovský ja T. von Danwitz,

julkisasiamies: J. Mazák,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 19.11.2009 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- fiscale eenheid Facet-Facet Trading, edustajinaan advocaat H. W. M. van Kesteren ja advocaat M. A. J. Raafs,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinään C. Wissels, M. Noort ja M. de Grave,
- Belgian hallitus, asiamiehinään M. Jacobs ja J.-C. Halleux,
- Euroopan komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja C. ten Dam,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

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 L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY (EYVL L 384, s. 47; jäljempänä kuudes direktiivi), 17 artiklan 2 ja 3 kohdan sekä 28 b artiklan A kohdan 2 alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asioissa, joissa vastakkain ovat Staatssecretaris van Financiën (jäljempänä Staatssecretaris) ja X ja Facet-Facet Trading (jäljempänä Facet) ja jotka koskevat arvonlisäveron jälkiverotuspäätöstä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin säännöstö

3 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1–3 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka on velvollinen maksamaan:

– –

d) arvonlisäveron, joka on maksettava 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella.

3. Jäsenvaltioiden on myös myönnettävä verovelvolliselle 2 kohdassa tarkoitettu arvonlisäveron vähennys tai palautus, jos tavaroita tai palveluja käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

a) verovelvollisen 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan liittyviin liiketoimiin, jotka suoritetaan ulkomailla ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu maan alueella;

b) verovelvollisen 14 artiklan 1 kohdan i alakohdan, 15 artiklan, 16 artiklan 1 kohdan B, C, D ja E alakohdan ja 2 kohdan sekä 28 c artiklan A ja C kohdan perusteella vapautettuihin liiketoimiin;

c) verovelvollisen 13 artiklan B kohdan a alakohdan ja d alakohdan 1–5 alakohdan perusteella vapautettuihin liiketoimiin, jos vastaanottaja on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle tai jos liiketoimet välittömästi liittyvät yhteisön ulkopuolelle vietäviksi tarkoitettuihin tavaroihin.”

4 Kuudennen direktiivin 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava myös:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan tai oikeushenkilön, joka ei ole verovelvollinen, [maan alueella] suorittamista [vastikkeellisista] tavaroiden yhteisöhankinnoista, jos myyjä on verovelvollinen, joku toimii tässä ominaisuudessaan ja johon ei sovelleta 24 artiklassa tarkoitettua verovapautusta eikä 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisessa virkkeessä tai 28 b artiklan B

kohdan 1 alakohdassa tarkoitettuja säännöksiä.”

5 Kuudennen direktiivin 28 a artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tavarain ’yhteisöhankinnalla’ tarkoitetaan [omistajalle kuuluvan määräämisvallan] saamista irtaimeen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija tai joku muu näiden lukuun lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon.”

6 Kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdassa säädetään seuraavaa:

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

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

Jos hankinnasta kuitenkin 1 [alakohdasta] sovellettaessa kannetaan vero tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa sen jälkeen kun hankinnasta on kannettu vero ensimmäistä alakohdasta sovellettaessa, veron perustetta on vastaavasti alennettava siinä jäsenvaltiossa, jonka antamalla arvonlisäverotunnisteella hankkija on tehnyt tämän hankinnan.

Ensimmäistä alakohdasta sovellettaessa tavarain yhteisöhankinnan on katsottava olleen 1 [alakohdan] mukaisesti verollinen, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

- hankkija osoittaa suorittaneensa tämän yhteisöhankinnan sellaista myöhempää 1 kohdassa tarkoitettussa jäsenvaltiossa suoritettavaa luovutusta varten, josta vastaanottaja on nimetty veronmaksuvelvolliseksi 28 c artiklan E kohdan 3 alakohdan mukaisesti,
- hankkija on täyttänyt 22 artiklan 6 kohdan b alakohdan viimeisessä alakohdassa säädettyt ilmoitusvelvoitteensa.”

7 Kuudennen direktiivin 28 c artiklan E kohdan 3 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jokaisen jäsenvaltion on toteutettava erityiset toimenpiteet sen varmistamiseksi, ettei sen alueella 28 b artiklan A kohdan 1 alakohdan mukaisesti suoritetuista tavaroiden yhteisöhankinnoista kanneta arvonlisäveroa, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

- tavaroiden yhteisöhankinnan suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut maan alueelle, mutta jolla on toisessa jäsenvaltiossa annettu arvonlisäverotunniste,
- tavaroiden yhteisöhankinta suoritetaan tämän verovelvollisen maan alueella myöhemmin suoritamaa tavaroiden luovutusta varten,
- tämän verovelvollisen hankkimat tavarat lähetetään tai kuljetetaan suoraan muusta jäsenvaltiosta kuin siitä, jonka alueella verovelvolliselle on annettu arvonlisäverotunniste, sille henkilölle, jonka lukuun verovelvollinen suorittaa myöhemmän luovutuksen,
- myöhemmän luovutuksen vastaanottaja on toinen verovelvollinen tai oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen[,] joille on annettu arvonlisäverotunniste maan alueella,
- tämä vastaanottaja on 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan kolmannen kohdan mukaisesti

nimetty veronmaksuvelvolliseksi maan alueelle sijoittautumattoman verovelvollisen suorittamasta luovutuksesta.”

8 Kuudennen direktiivin 28 d kohdan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

9 Kuudennen direktiivin 28 h artiklassa, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi – tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, säädetään seuraavaa:

”_ _

b) Arvonlisäverovelvollisena rekisteröidyn verovelvollisen on myös toimitettava yhteenvetoilmoitus arvonlisäverovelvollisina rekisteröidyistä hankkijoista, joille hän on toimittanut tavaroita 28 c artiklan A jakson a ja d alakohdassa tarkoitetuissa tilanteissa, sekä sellaisten liiketoimien arvonlisäverovelvollisina rekisteröidyistä vastaanottajista, joihin viitataan viidennessä alakohdassa.

Yhteenvetoilmoitus on tehtävä kalenterivuoden neljännekseltä jäsenvaltioiden vahvistamia määräaikoja ja yksityiskohtaisia sääntöjä noudattaen, ja jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet sen varmistamiseksi, että hallinnollista yhteistyötä välillisen verotuksen alalla koskevia säännöksiä noudatetaan kaikissa tapauksissa.

_ _”

Kansallinen säännöstö

10 Alankomaissa 28.6.1968 annetun liikevaihtoverolain (Wet op de omzetbelasting; Stbl 1968, nro 329; jäljempänä liikevaihtoverolaki) 15 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Tämän lain 2 §:ssä tarkoitettu vero, jonka elinkeinonharjoittaja vähentää, on

_ _

b) siltä verokaudelta, jota ilmoitus koskee, elinkeinonharjoittajan suorittamista 17 a §:n 1 momentissa tarkoitetuista yhteisöhankinnoista maksettavaksi tullut vero edellyttäen, että elinkeinonharjoittajalla on hallussaan säännösten mukaisesti laadittu lasku

c) siltä verokaudelta, jota ilmoitus koskee, maksettavaksi tullut vero

_ _

5. elinkeinonharjoittajan suorittamista 17 a §:n 1 momentissa tarkoitetuista sellaisista yhteisöhankinnoista maksettavaksi tullut vero, jotka eivät ole b kohdassa tarkoitettuja yhteisöhankintoja

_ _

Jos veron palauttamishakemus voidaan jättää 30 §:n 1, 2 ja 3 momentin nojalla, elinkeinonharjoittaja ei voi tehdä vähennystä.

— —”

11 Kyseisen lain 17 a §:n sanamuoto on seuraava:

”1. Tavaroiden yhteisöhankinnalla tarkoitetaan tavaroiden hankintaa sen jälkeen kun elinkeinonharjoittaja on luovuttanut tavarat osana liiketoimintaansa, kun kyse on tavaroista, jotka on lähetetty tai kuljetettu yhdestä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon.

— —”

12 Lain 17 b §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Yhteisöhankinnan paikkana pidetään lähetyksen tai kuljetuksen saapumispaikkaa.

2. Sanotun rajoittamatta 1 momentin soveltamista, yhteisöhankinta suoritetaan sen jäsenvaltion alueella, jonka antamalla arvonlisäverotunnisteella tämä hankinta on tehty, jos ostaja ei osoita, että tästä hankinnasta on kannettu arvonlisävero 1 momentin mukaisesti.

— —”

13 Liikevaihtoverolain 30 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden yhteisöhankinnasta maksettu vero palautetaan hakemuksesta niissä tapauksissa, joissa vero on kannettu 17 b §:n 2 momentin nojalla ja verovelvollinen osoittaa, että samasta hankinnasta on kannettu vero lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa.

— —”

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymys

Asia C-536/08

14 Alankomaihin sijoittautunut yritys X myy tietokoneita ja niiden osia ja tarvikkeita. Se osti näitä tavaroita 1.1.1998 ja 31.12.1999 välisenä aikana muissa jäsenvaltioissa kuin Alankomaissa ja Espanjassa sijaitsevilta yrityksiltä (jäljempänä tavaroiden luovuttajat) ja myi ne edelleen Espanjaan sijoittautuneille ostajille.

15 Tavaroiden luovuttajat eivät laskuttaneet X:lle osoittamassaan laskussa arvonlisäveroa vaan merkitsivät laskuun X:n alankomaalaisen arvonlisäverotunnistenumeron. X merkitsi tämän jälkeen siltä tavarat ostaneille ostajille osoittamiinsa laskuihin maininnan kuudennen direktiivin 28 c artiklan E kohdan 3 alakohdan soveltamisesta.

16 X ei ilmoittanut 1.1.1998 ja 30.9.1998 välistä aikaa koskevassa arvonlisäveroilmoituksessaan yhteisöhankinnoista maksettavaa arvonlisäveroa. Se ei myöskään tehnyt vähennystä näistä yhteisöhankinnoista maksetun arvonlisäveron osalta. Se ei esittänyt ilmoituksessa myöskään mitään tietoja liikevaihtoverolain 37 a §:ssä ja kuudennen direktiivin 22 artiklan 6 kohdan b alakohdan viimeisessä alakohdassa tarkoitetuista yhteisöluovutuksista.

17 X ilmoitti sen sijaan 1.10.1998 ja 30.6.1999 välistä aikaa koskevassa arvonlisäveroilmoituksessaan yhteisöhankinnoista maksettavan veron ja teki sitä koskevan vähennyksen. Lisäksi se esitti ilmoituksessa tiedot edellisessä kohdassa mainituissa säännöksissä tarkoitetuista yhteisöluovutuksista. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan ei ole osoitettu, että nämä tavarat olisi lähetetty tai kuljetettu tämän tuomion 14 kohdassa mainittujen liiketoimien yhteydessä suoraan Espanjaan sijoittautuneille ostajille.

18 Katsottuaan, että X oli hankkinut kysymyksessä olevat tavarat liikevaihtoverolain 17 a §:ssä tarkoitetulla tavalla, Inspecteur van de Belastingdienst (jäljempänä Inspecteur) teki X:ää koskevan jälkiverotuspäätöksen edellisessä kohdassa mainitun ajanjakson osalta. Inspecteur katsoi, että X oli hankkinut tavarat Alankomaista liikevaihtoverolain 17 b §:n ja kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdan 2 alakohdan mukaisesti. X teki päätöksestä oikaisuvaatimuksen, josta tekemässään päätöksessä Inspecteur pysytti verotuspäätöksen voimassa ja katsoi lisäksi, että X:llä ei ole minkäänlaista vähennysoikeutta edellä mainittujen yhteisöhankintojen osalta.

19 X riitautti päätöksen Gerechtshof te 's-Gravenhagessa nostamallaan kanteella. Gerechtshof te 's-Gravenhage totesi 22.4.2005 antamallaan tuomiolla, että kanne oli perusteltu, sekä kumosi riidanalaisen päätöksen ja alensi jälkiverotuspäätöksessä määrättyä veron määrää. Staatssecretaris on tehnyt tuomiosta kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin.

20 Tässä tilanteessa Hoge Raad der Nederlanden on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 3 kohtaa sekä 28 b artiklan A kohdan 2 alakohtaa tulkittava siten, että silloin, jos viimeksi mainitun säännöksen ensimmäisen alakohdan mukaan tavaroiden yhteisöhankinnan paikan on katsottava sijaitsevan sen jäsenvaltion alueella, jonka antamalla arvonlisäverotunnistenumera hankkija on tehnyt tämän hankinnan, tällä hankkijalla on sen nojalla oikeus vähentää välittömästi tässä jäsenvaltiossa maksettava arvonlisävero?”

Asia C-539/08

21 Facet on Alankomaihin sijoittautunut verotuksellinen yksikkö, joka myy tietokoneen osia ja tarvikkeita. Se osti 1.12.2000 ja 30.9.2001 välisenä aikana näitä tavaroita Saksassa ja Italiassa sijaitsevilta yrityksiltä (jäljempänä tavaroiden luovuttajat) ja myi ne edelleen Kyprokselle sijoittautuneille ostajille (jäljempänä ostajat), joilla oli Kreikkaan sijoittautunut veroedustaja. Tavarat kuljetettiin suoraan Saksasta ja Italiasta Kyprokseen.

22 Tavaroiden luovuttajat eivät laskuttaneet laskuissa arvonlisäveroa. Sen sijaan ne merkitsivät laskuihin Facetin alankomaalaisen arvonlisäverotunnistenumeron. Facet ei myöskään laskuttanut kyproslaisille tavaroiden ostajille osoittamissaan laskuissa arvonlisäveroa. Se merkitsi kuitenkin näihin laskuihin näiden tavaroiden ostajien sille ilmoittaman kreikkalaisen arvonlisäverotunnistenumeron.

23 Facet ilmoitti Alankomaissa arvonlisäveroilmoituksessaan yhteisöhankinnoista maksettavan arvonlisäveron ja teki sitä koskevan vähennyksen. Se käsitteli myös tavaroiden ostajille tehtyjä luovutuksia liikevaihtoverolain 37 a §:ssä ja kuudennen direktiivin 22 artiklan 6 kohdan b alakohdan viimeisessä alakohdassa tarkoitettuina yhteisöluovutuksina siten, että mainitsi tavaroiden ostajien tai niiden veroedustajien kreikkalaisen arvonlisäverotunnistenumeron. Veroedustajat tai tavaroiden ostajat itse eivät kuitenkaan tehneet kyseisistä ostoista yhteisöhankintailmoitusta. Ne eivät myöskään esittäneet veroilmoituksessaan mitään tietoja yhteisöluovutuksista eivätkä jättäneet kuudennen direktiivin 22 artiklan 6 kohdan b alakohdan viimeisessä alakohdassa tarkoitettua ”yhteenvetoilmoitusta”. Lisäksi tavaroiden ostajat eivät olleet

rekisteröityneet arvonlisäveroa varten Espanjassa eivätkä tehneet kyseisessä maassa yhteisöhankintailmoitusta.

24 Inspecteur katsoi, että Facet oli suorittanut yhteisöhankintoja ja että sillä ei ollut vähennysoikeutta. Tämän seurauksena Inspecteur teki jälkiverotuspäätöksen.

25 Facet riitautti päätöksen Gerechtshof te Amsterdamissa nostamallaan kanteella. Gerechtshof te Amsterdam totesi 27.2.2006 antamallaan tuomiolla, että kanne oli perusteltu, sekä kumosi riidanalaisen päätöksen ja alensi jälkiverotuspäätöksessä määrättyä veron määrää. Staatssecretaris on tehnyt tuomiosta kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin.

26 Tässä tilanteessa Hoge Raad der Nederlanden on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle saman kysymyksen kuin se oli esittänyt asiassa C-536/08.

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää kysymyksellään, onko hankkijalla kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 3 kohdan nojalla oikeus vähentää välittömästi yhteisöhankintaan sisältyvä arvonlisävero direktiivin 28 b artiklan A kohdan 2 alakohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetussa tapauksessa.

28 Jotta kysymykseen voitaisiin vastata, on aluksi muistutettava, että oikeus arvonlisäveron vähentämiseen on olennaisena osana arvonlisäveromekanismia yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa (ks. asia C-25/07, Sosnowska, tuomio 10.7.2008, Kok., s. I-5129, 15 kohta ja asia C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, tuomio 23.4.2009, 15 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

29 Vähennysoikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka sisältyy aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin. Tästä seuraa, että kaikki arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitukset vaikuttavat verorasituksen tasoon, ja niitä on sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa (ks. em. asia PARAT Automotive Cabrio, tuomion 16 kohta).

30 Kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdassa, joka on sisällytetty kyseisen direktiivin XVI a osastossa olevaan jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmään, säädetään puolestaan pääasioissa kysymyksessä olevien kaltaisten yhteisöhankintojen paikoista. Tämän siirtymäjärjestelmän tavoitteena on siirtää verotulot siihen jäsenvaltioon, jossa luovutettujen tavaroiden lopullinen kulutus tapahtuu (ks. asia C-245/04, EMAG Handel Edel, tuomio 6.4.2006, Kok., s. I-3227, 40 kohta).

31 Edellä mainitun artiklan A kohdan 1 alakohdassa ilmaistaan yleinen sääntö, jonka mukaan tavaroiden yhteisöhankinnan paikkana on pidettävä sitä paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle.

32 Tästä on todettava, että direktiivillä 92/111 otettiin kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdan 2 alakohtaan viimeinen alakohta, jossa säädetään, että jos hankkija osoittaa suorittaneensa yhteisöhankinnan sellaista tämän artiklan A kohdan 1 alakohdassa tarkoitetussa jäsenvaltiossa suoritettavaa luovutusta varten, josta vastaanottaja on nimetty veronmaksuvelvolliseksi tämän direktiivin 28 c artiklan E kohdan 3 alakohdan mukaisesti, ja jos hankkija on täyttänyt tämän direktiivin 22 artiklan 6 kohdan b alakohdan viimeisessä alakohdassa säädetyt ilmoitusveloitteensa, yhteisöhankinnan on katsottava olleen verollinen edellä mainitun 28 b artiklan A kohdan 1 alakohdassa mainitun yleisen säännön mukaisesti.

33 Sen takaamiseksi, että tästä hankinnasta on maksettava arvonlisäveroa, kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdan 2 alakohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään, että jos hankkija ei osoita, että hankinnasta on kannettu vero tämän artiklan A kohdan 1 alakohdan mukaisesti, hankintapaikan on katsottava sijaitsevan sen jäsenvaltion alueella, jonka antamalla arvonlisäverotunnistenumerolla hankkija on tehnyt tämän hankinnan (jäljempänä tunnistejäsenvaltio).

34 Sellaisessa tilanteessa, että hankinnasta on maksettava arvonlisäveroa kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdan 1 alakohdan mukaisesti tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa sen jälkeen, kun vero on suoritettu 28 b artiklan A kohdan 2 alakohdan ensimmäisen alakohdan mukaisesti, tämän artiklan A kohdan 2 alakohdan toisessa alakohdassa säädetään korjausmekanismista, jonka mukaan veron perustetta on vastaavasti alennettava tunnistejäsenvaltiossa.

35 Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdan 2 alakohdan tarkoituksena on taata yhtäältä se, että kyseisestä yhteisöhankinnasta on maksettava arvonlisäveroa, ja toisaalta välttää se, että samaa hankintaa verotettaisiin kahteen kertaan.

36 Kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdan 2 alakohdan toisessa alakohdassa säädettyä korjausmekanismia voidaan kuitenkin soveltaa ainoastaan, jos tämän tuomion 32 kohdassa mieleen palautetut kyseisen 2 alakohdan viimeisessä alakohdassa mainitut kumulatiiviset edellytykset täyttyvät.

37 Tässä yhteydessä on korostettava ensiksi, että hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla ja asetuksen (ETY) N:o 218/92 kumoamisesta 7.10.2003 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1798/2003 (EUVL L 264, s. 1) antamisen tavoitteena ei ole ollut sellaisen jäsenvaltioiden veroviranomaisten välisen tietojenvaihtojärjestelmän käyttöön ottaminen, jota hyödyntämällä ne voisivat todeta, onko yhteisöhankinnoista todella ollut maksettava arvonlisäveroa tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa sellaisessa tapauksessa, jossa verovelvollinen ei voi itse toimittaa tältä osin tarvittavaa näyttöä (ks. vastaavasti asia C-184/05, Twoh International, tuomio 27.9.2007, Kok., s. I-7897, 34 kohta).

38 Toiseksi on todettava, että silloin, jos kuudennen direktiivin 28 c artiklan E kohdan 3 alakohdassa olevat edellytykset täyttyvät, jokainen jäsenvaltio on velvollinen toteuttamaan erityiset toimenpiteet sen varmistamiseksi, ettei sen alueella 28 b artiklan A kohdan 1 alakohdan mukaisesti suoritetuista tavaroiden yhteisöhankinnoista suoriteta arvonlisäveroa.

39 Näin ollen on kysyttävä, onko verovelvolliselle myönnettävä oikeus arvonlisäveron välittömään vähennykseen kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdan 2 alakohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettussa tapauksessa, jossa verovelvollisen on maksettava veroa tunnistejäsenvaltiossa, koska verovelvollinen ei ole osoittanut, että kyseisestä yhteisöhankinnasta on pitänyt maksaa arvonlisäveroa lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa.

40 Tässä yhteydessä on palautettava aluksi mieliin, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan d alakohdan mukaan verovelvollisen hankkimiin välivaiheen tavaroihin ja palveluihin – erityisesti silloin, kun hankinta on toteutunut yhteisöhankinnan muodossa – sisältyvän arvonlisäveron vähentämisen edellytyksenä on, että näin hankittuja tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin.

41 Pääasioissa kysymyksessä olevan kaltaisissa olosuhteissa on selvää, että tavarat, jotka on verotettu sellaisten yhteisöhankintojen perusteella, jotka on katsottu suoritetun

tunnistejäsenvaltiossa kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdan 2 alakohdan ensimmäisen alakohdan mukaisesti, eivät ole koskaan tosiasiasa saapuneet kyseiseen jäsenvaltioon.

42 Tällaisessa tilanteessa näitä liiketoimia ei voida pitää sellaisina liiketoimina, joiden osalta on olemassa kuudennen direktiivin 17 artiklassa tarkoitettu vähennysoikeus. Sellaiset yhteisöhankinnat eivät kuulu siten tässä artiklassa säädetyn yleisen vähennysjärjestelmän piiriin.

43 On korostettava, että kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetyn yleisen vähennysjärjestelmän ei ole määrä korvata pääasioissa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa kyseisen direktiivin 28 b artiklan A kohdan 2 alakohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua erityisjärjestelmää, joka perustuu sellaiseen veron perusteen alentamismekanismiin, jonka avulla kaksinkertainen verotus voidaan korjata.

44 Lisäksi vähennysoikeuden myöntämisellä kuvatuissa olosuhteissa voitaisiin vaarantaa kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdan 2 alakohdan toisen ja kolmannen alakohdan tehokas vaikutus, koska verovelvollisella, jolla on ollut oikeus verovähennykseen tunnistejäsenvaltiossa, ei olisi enää mitään syytä osoittaa, että kyseessä olevasta yhteisöhankinnasta on maksettu arvonlisävero lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa. Tällainen ratkaisu voisi lopulta vaarantaa sen perussäännön soveltamisen, jonka mukaan yhteisöhankinnan verotuspaikan on katsottava olevan lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa eli siinä jäsenvaltiossa, jossa lopullinen kulutus toteutuu, mikä on siirtymäjärjestelmän tavoite.

45 Edellä esitetyn perusteella kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 3 kohtaa sekä 28 b artiklan A kohdan 2 alakohtaa on tulkittava siten, että verovelvollisella, joka kuuluu viimeksi mainitun säännöksen 2 alakohdan ensimmäisen alakohdan soveltamisalaan, ei ole oikeutta vähentää välittömästi yhteisöhankintaan sisältyvää arvonlisäveroa.

Oikeudenkäyntikulut

46 Pääasioiden asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden 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 (kolmas jaosto) on ratkaissut asiat seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY, 17 artiklan 2 ja 3 kohtaa sekä 28 b artiklan A kohdan 2 alakohtaa on tulkittava siten, että verovelvollisella, joka kuuluu viimeksi mainitun säännöksen 2 alakohdan ensimmäisen alakohdan soveltamisalaan, ei ole oikeutta vähentää välittömästi yhteisöhankintaan sisältyvää arvonlisäveroa.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.