

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

9 päivänä lokakuuta 2014 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 138 artiklan 1 kohta – Yhteisöliiketoimien vapautukset – Hankkija, jota ei ole rekisteröity arvonlisäverotusta varten – Myyjän velvollisuus todeta hankkijan tai tämän edustajan allekirjoituksen aitous – Suhteellisuusperiaate sekä oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet – Välitön oikeusvaikutus

Asiassa C-492/13,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Administrativen sad Varna (Bulgaria) on esittänyt 2.9.2013 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 13.9.2013, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Traum EOOD

vastaa

Direktor na Direktsia ?Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika? Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz (esittelevä tuomari) sekä tuomarit C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász ja D. Šváby,

julkisasiamies: N. Wahl,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Direktor na Direktsia ?Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika? Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, asiamiehenään D. Zhelyazkov,

– Euroopan komissio, asiamiehinään S. Petrova ja L. Lozano Palacios,

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 L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 7.12.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/88/EU (EUVL L 326, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 138 artiklan 1 kohdan ja 139 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Traum EOOD (jäljempänä Traum) ja Direktor na Direktsia ?Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika? Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon Varnan yksikön valitusasioiden ja vero- ja sosiaaliturvakäytäntöjen osaston johtaja, jäljempänä Direktor) ja joka koskee veronokaisupäätöstä, jolla kieltäydyttiin myöntämästä Traumille vapautusta arvonlisäverosta sellaisen liiketoimen osalta, jota tämä piti ?tavaroiden yhteisöluovutuksena?.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 131 artiklassa säädetään seuraavaa:

?[Arvonlisäverodirektiivin IX osaston] 2–9 luvussa säädettyjä vapautuksia sovelletaan rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista ja noudattaen jäsenvaltioiden vahvistamia edellytyksiä mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi.?

4 Kyseisen direktiivin IX osaston 4 lukuun, jonka otsikko on ?Yhteisöliiketoimien vapautukset?, kuuluvan 138 artiklan 1 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 yhteisössä, sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai sellaiselle [ei-verovelvolliselle] oikeushenkilölle, – – joka toimii tässä ominaisuudessa muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.?

5 Mainitun direktiivin 139 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

?Edellä 138 artiklan 1 kohdassa säädettyä vapautusta ei sovelleta sellaisten verovelvollisten suorittamiin tavaroiden luovutuksiin, joihin sovelletaan 282–292 artiklassa pienyrityksille säädettyä verovapautusta.

Vapautusta ei sovelleta myöskään tavaroiden luovutuksiin sellaisille verovelvollisille tai sellaisille [ei-verovelvollisille] oikeushenkilöille, – – joiden yhteisöhankinnat eivät ole arvonlisäveron alaisia 3 artiklan 1 kohdan mukaan.?

Bulgarian oikeus

6 Arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV nro 63, 4.8.2006), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (jäljempänä ZDDS), 7 §:n 1 momentin sanamuoto on seuraava:

?Tavaroiden yhteisöluovutuksella tarkoitetaan sellaisten tavaroiden luovutusta, jotka myyjä, joka on tämän lain mukaisesti rekisteröity arvonlisäverotusta varten, tai joku muu myyjän tai hankkijan puolesta kuljettaa valtion alueelta toisen jäsenvaltion alueelle, kun hankkija on verovelvollinen tai oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen mutta joka on rekisteröity arvonlisäverotusta varten toisessa jäsenvaltiossa.?

7 ZDDS:n soveltamisasetuksen 45 artiklassa säädetään seuraavaa:

?Luovuttajalla on oltava hallussaan seuraavat asiakirjat osoituksena tavaroiden yhteisöluovutuksesta:

1. Luovutusasiakirja, jolla tarkoitetaan

a) luovutusta koskevaa laskua, jossa on mainittu jäsenvaltion antama hankkijan arvonlisäverotunniste, jolla tavara luovutettiin tälle, mikäli hankkija on rekisteröity arvonlisäverotusta varten toisessa jäsenvaltiossa;

b) [ZDDS:n] 117 §:n 2 momentissa tarkoitettua pöytäkirjaa, jos kyseessä on [ZDDS:n] 7 §:n 4 momentissa tarkoitettu yhteisöluovutus;

— —

2. Asiakirjat, jotka osoittavat tavaroiden lähettämisen tai kuljettamisen valtion alueelta toiseen jäsenvaltioon ja joilla tarkoitetaan

a) kuljetusasiakirjaa taikka hankkijan tai tämän valtuuttaman henkilön kirjallista vahvistusta tavaroiden vastaanottamisesta toisessa jäsenvaltiossa, kun kuljetuksen on suorittanut kolmas henkilö luovuttajan tai hankkijan puolesta — —

— —?

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

8 Traum harjoitti syys- ja lokakuussa 2009 toimintaa rakennuksiin ja rakennuslaitteisiin kohdistuvien yleisten rakennustöiden alalla. Ajanjaksoa 1.9.–31.10.2009 koskevassa arvonlisäveroilmoituksessaan Traum ilmoitti suorittaneensa Kreikkaan sijoittautuneelle Evangelos gaitadzis ?yhtiölle teränpitimien ja viimeistelemättömien tavaroiden arvonlisäverosta vapautettuja yhteisöluovutuksia ja esitti ZDDS:n soveltamisasetuksen 45 §:ssä tarkoitettut asiakirjat eli kaksi laskua, joissa oli mainittu Evangelos gaitadzis ?yhtiön kreikkalainen arvonlisäverotunniste, vastaanotto- ja luovutuspyytäkirjat, kansainväliset rahtikirjat sekä allekirjoitetun todistuksen tavarantoimituksesta.

9 Tarkistettuaan 7.10.2009 arvonlisäverotietojen vaihtojärjestelmän (VIES, VAT Information Exchange System) sähköisen tietokannan (jäljempänä VIES-tietokanta) tiedot Bulgarian veroviranomainen antoi 2.11.2009 Traumia koskevan vähennys- ja palautuspäätöksen. Veroviranomainen totesi tässä päätöksessä, että VIES-tietokannan tietojen tarkastuksessa ilmeni, että Evangelos gaitadzis ?yhtiö oli rekisteröity arvonlisäverotusta varten ja että sillä oli ollut voimassa oleva arvonlisäverotunniste 15.11.2005 lähtien.

10 Evangelos gaitadzis ?yhtiö ei sen sijaan ollut ilmoittanut yhteisöhankintaa eikä maksanut arvonlisäveroa Kreikassa.

11 Bulgarian veroviranomainen haki myöhemmässä verotarkastuksessa uudelleen VIES-tietokannasta tietoja ja totesi tässä yhteydessä, ettei Evangelos gaitadzis ?yhtiötä ollut enää 15.1.2006 lähtien rekisteröity arvonlisäverotusta varten. Kyseinen viranomainen antoi tämän johdosta 17.5.2011 Traumia koskevan veronaoikaisupäätöksen, jossa se katsoi Evangelos gaitadzis ?yhtiölle suoritettujen myyntitoimien arvonlisäverollisiksi sen perusteella, ettei kyseistä yhtiötä ollut rekisteröity arvonlisäverotusta varten toisessa jäsenvaltiossa eikä ZDDS:n 7 §:n 1 momentissa säädetty kyseistä verovapautusta koskeva edellytys siitä, että hankkija on verovelvollinen, siten täytynyt.

12 Traum haki kyseiseen veronoinkaisupäätökseen oikaisua Direktorilta ja esitti tässä yhteydessä Bulgarian veroviranomaisen antaman vähennys- ja palautuspäätöksen, jossa todettiin Evangelos gaitadzis ?yhtiöllä olleen voimassa oleva arvonlisäverotunniste liiketoimen toteuttamisen ajankohtana.

13 Direktor vahvisti 5.8.2011 antamallaan päätöksellä veronoinkaisupäätöksen sillä perusteella, ettei tavaroiden kuljetuksesta Bulgarian ulkopuolelle ollut näyttöä ja että hankkijan kirjallinen vahvistus tavaroiden vastaanottamisesta puuttui. Direktor väitti, ettei esitettyyn todistukseen kyseessä olevien tavaroiden vastaanottamisesta eikä esitettyihin vastaanotto- ja luovutuspyötkirjoihin sisältynyt tietoja täsmällisestä osoitteesta, jossa kyseinen tavara otettiin vastaan, eikä Evangelos gaitadzis ?yhtiössä tavarat vastaanotaneen henkilön henkilöllisyydestä, asemasta ja edustusvaltuuksista, joten kyseiset asiakirjat eivät olleet vakuuttavia.

14 Administrativen sad Varnassa (Varnan hallintotuomioistuin) kyseisestä Direktorin päätöksestä nostamansa kanteen tueksi Traum väittää toimittaneensa Bulgarian veroviranomaisille kaikki ZDDS:ssä ja ZDDS:n soveltamisasetuksessa edellytetyt asiakirjat, joilla osoitetaan yhteisöluovutuksen olemassaolo. Traum väittää lisäksi suorittaneensa asianomaiset liiketoimet vilpittömässä mielessä tarkistettuaan ensin Evangelos gaitadzis ?yhtiön arvonlisäverotunnisteen VIES-tietokannasta ennen kyseessä olevien liiketoimien suorittamista.

15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että Bulgarian oikeuskäytännössä on ZDDS:n 7 §:n 1 momenttia sovellettaessa annettu tavaroiden yhteisökuljetusten ja niiden toisessa jäsenvaltiossa tapahtuvan vastaanottamisen todistamisen osalta keskenään ristiriitaisia ratkaisuja kansainvälisten rahtikirjojen todistusvoimasta. Kyseinen tuomioistuin pohtii tässä yhteydessä, ovatko Bulgarian oikeuden nojalla sovellettavat todistusaineistoa koskevat edellytykset unionin oikeuden mukaiset.

16 Administrativen sad Varna on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

?1) Täyttyykö [arvonlisävero]direktiivin 138 artiklan 1 kohdan mukainen verovapautuksen edellytys ja onko niin, että kyseessä ei ole [kyseisen] direktiivin 139 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettu poikkeus, pääasian kaltaisessa tapauksessa, jossa on todettu, että luovutuksen toteuttamisen jälkeen [VIES-tietokannasta] ilmeni, että tavarankkija ei ollut ?arvonlisäverotusta varten rekisteröity henkilö, [ja jossa sen kirjaaminen myöhässä, ettei tämä ollut enää arvonlisäverotusta varten rekisteröity henkilö?, ilmenee Bulgarian veroviranomaisen saamista tiedoista] sekä jossa kantaja väittää noudattaneensa tarvittavaa huolellisuutta, koska se on hakenut [tästä tietokannasta] tietoja, joita ei kuitenkaan ole dokumentoitu?

2) Loukataanko verotuksen neutraalisuuden periaatetta, suhteellisuusperiaatetta ja luottamuksensuojan periaatetta sellaisella kansallisella hallinto- ja oikeuskäytännöllä, jonka mukaan myyjän – kuljetussopimuksen mukaisen lähettäjän – tehtävänä on osoittaa hankkijan allekirjoituksen aitous ja selvittää, onko se hankkijana olevaa yhtiötä edustavan henkilön, vastaavassa asemassa olevan hankkijan työntekijän tai valtuutuksen saaneen henkilön allekirjoitus?

3) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 138 artiklan 1 kohdalla pääasian kaltaisessa tapauksessa välitön oikeusvaikutus ja voiko kansallinen tuomioistuin soveltaa sitä suoraan??

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Tutkittavaksi ottaminen

17 Direktor kyseenalaistaa sen, voidaanko ennakkoratkaisupyyntö ottaa tutkittavaksi, väittäen, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt pääasian tosiseikat virheellisesti. Direktorin mukaan ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoi virheellisesti toteennäytetyksi, että tavarat kuljetettiin Kreikkaan ja luovutettiin Evangelos gaitadzis ?yhtiölle.

18 Tässä yhteydessä on todettava yhtäältä, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on vain ilmoittanut unionin tuomioistuimelle asiakirjoista, jotka Traum on esittänyt osoittaakseen tavaroiden yhteisöluovutuksen olemassaolon, eikä se ole itse todennut, että tavarat on tosiasiaassa kuljetettu Kreikkaan tai luovutettu hankkijalle, ja toisaalta, että unionin tuomioistuimelle esitetyt kysymykset koskevat päinvastoin näyttövaatimuksia, joita jäsenvaltiot voivat asettaa yhteisöluovutukseen perustuvalla arvonlisäverovapautukselle.

19 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on lisäksi niin, että SEUT 267 artiklan mukaisessa menettelyssä, joka perustuu kansallisilla tuomioistuimilla ja unionin tuomioistuimella olevien tehtävien selkeään jakoon, unionin tuomioistuin on toimivaltainen lausumaan ainoastaan unionin säädöksen tulkinnasta tai pätevydestä niiden tosiseikkojen perusteella, jotka kansallinen tuomioistuin sille ilmoittaa (ks. tuomio WWF ym., C-435/97, EU:C:1999:418, 31 kohta ja tuomio Endress, C-209/12, EU:C:2013:864, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Etenkin niiden tosiseikkoja koskevien puutteiden ja virheiden osalta, joita ennakkoratkaisupyyntöä on väitetty olevan, on riittävää muistuttaa, ettei ole unionin tuomioistuimen vaan kansallisen tuomioistuimen asiana selvittää oikeudenkäyntiin johtaneet tosiseikat sekä tehdä näistä ne päätelmät, joita tämän annettavana oleva ratkaisu edellyttää (tuomio PreussenElektra, C-379/98, EU:C:2001:160, 40 kohta).

20 Tästä seuraa, että ennakkoratkaisupyyntö voidaan ottaa tutkittavaksi.

Ensimmäinen ja toinen kysymys

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohtaa ja 139 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa tulkittava niin, että ne ovat esteenä sille, että pääasian kaltaisessa tilanteessa jäsenvaltion veroviranomainen epää oikeuden arvonlisäverovapautukseen yhteisöluovutuksen osalta sillä perusteella, ettei hankkijaa ollut rekisteröity arvonlisäverotusta varten toisessa jäsenvaltiossa eikä luovuttaja ole näyttänyt toteen väitetysti verosta vapautettua luovutusta koskevan ilmoituksensa tueksi esittämissään asiakirjoissa olevan allekirjoituksen aitoutta eikä sitä, että nämä asiakirjat hankkijan nimissä allekirjoittaneella henkilöllä oli edustajan valtuudet.

22 Näihin kysymyksiin vastaamiseksi on muistutettava, että yhteisöhankintaan välttämättä liittyvä yhteisöluovutus vapautetaan arvonlisäverosta, jos arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa asetetut edellytykset täyttyvät (tuomio Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Kyseisen säännöksen mukaan 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 sellaiselle ei-verovelvolliselle oikeushenkilölle, joka toimii tässä ominaisuudessaan muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.

24 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tavaroiden yhteisöluovutus on vapautettu

arvonlisäverosta ainoastaan, jos tavaran omistajalle kuuluva määräämisvalta on siirretty hankkijalle, jos luovuttaja osoittaa, että kyseinen tavara on lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon, ja jos tämän lähettämisen tai kuljettamisen seurauksena tavara on fyysisesti poistunut luovutusjäsenvaltion alueelta (ks. mm. tuomio Teleos ym., C-409/04, EU:C:2007:548, 42 kohta).

25 Arvonlisäverodirektiivin 139 artiklan 1 kohdan toisesta alakohdasta ilmenevällä tavalla on lisäksi niin, että kyseinen verovapautus edellyttää, ettei tavaroita luovuteta sellaiselle verovelvolliselle tai sellaiselle ei-verovelvolliselle oikeushenkilölle, jonka yhteisöhankinnat eivät ole arvonlisäverollisia kyseisen direktiivin 3 artiklan 1 kohdan nojalla.

26 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät kysymykset koskevat kuitenkin näyttöä koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä, joita luovuttajalle voidaan asettaa sen osoittamiseksi, että edellytykset arvonlisäverovapautukselle täyttyvät tavaroiden yhteisöluovutuksen yhteydessä.

27 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että koska arvonlisäverodirektiivissä ei ole konkreettista säännöstä siitä, mitä selvityksiä verovelvollisten on toimitettava vapautukseen arvonlisäverosta, jäsenvaltioiden on kyseisen direktiivin 131 artiklan mukaisesti säädettävä niistä edellytyksistä, joiden mukaisesti tavaroiden yhteisöluovutukset on vapautettu verosta, mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi sekä kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi. Jäsenvaltioiden on toimivaltaansa käyttäessään kuitenkin noudatettava unionin oikeusjärjestykseen kuuluvia yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluvat muun muassa oikeusvarmuuden periaate ja suhteellisuusperiaate (tuomio Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Oikeusvarmuuden periaate, josta voidaan johtaa luottamuksensuojan periaate, edellyttää, että oikeussääntöjen on oltava selviä ja täsmällisiä ja että yksityisten on voitava ennakoida lainsäädännön soveltaminen (tuomio Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 On muistutettava, että tätä periaatetta on noudatettava erityisen tiukasti silloin, kun on kyse sääntelystä, joka saattaa saada aikaan taloudellisia rasitteita, jotta ne, joita asia koskee, voivat saada selville tarkasti niille tällä tavoin asetetut velvoitteet. Tästä seuraa, että on tarpeen, että verovelvolliset tuntevat verovelvoitteensa ennen liiketoimen toteuttamista (ks. tuomio Teleos ym., EU:C:2007:548, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Unionin tuomioistuin on täsmentänyt tässä yhteydessä, että verovelvollisen selvitysvelvoite on määritettävä suhteessa kansallisessa oikeudessa tältä osin nimenomaisesti vahvistettuihin edellytyksiin ja samankaltaisiin liiketoimiin sovellettavaan tavanomaiseen käytäntöön (ks. tuomio Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, 38 kohta).

31 Olisi siten oikeusvarmuuden periaatteen vastaista, että jäsenvaltio, joka on säätänyt yhteisöluovutusta koskevan arvonlisäverovapautuksen soveltamisen edellytyksistä vahvistamalla muun muassa luettelon toimivaltaisille viranomaisille esitettävistä asiakirjoista ja joka on aluksi hyväksynyt luovuttajan esittämät asiakirjat verovapautuksen saamiseen oikeuttavana selvityksenä, voisi myöhemmin velvoittaa kyseisen luovuttajan suorittamaan tähän luovutukseen liittyvän arvonlisäveron silloin, kun ilmenee, että muun muassa sellaisen petoksen johdosta, johon hankkija on syylistynyt ja josta luovuttajalla ei ollut eikä voinut olla tietoa, asianomaiset tavarat eivät todellisuudessa ole poistuneet luovutusjäsenvaltion alueelta (ks. tuomio Teleos ym., EU:C:2007:548, 50 kohta).

32 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tällaisessa tilanteessa on niin, että vaikka

ei ole saatu mitään konkreettista selvitystä, jonka perusteella voitaisiin päätellä, että asianomaiset tavarat on siirretty luovutusjäsenvaltion alueen ulkopuolelle, arvonlisäverovapautusten oikeaa ja selkeää soveltamista ei taata sillä, että verovelvollinen velvoitetaan esittämään tällainen selvitys. Kyseinen velvollisuus aiheuttaa päinvastoin sen, että verovelvollinen joutuu epävarmaan tilanteeseen, jossa hän ei tiedä, voidaanko verovapautusta soveltaa yhteisöluovutukseen vai onko arvonlisävero tarpeen sisällyttää myyntihintaan (ks. tuomio Teleos ym., EU:C:2007:548, 49 ja 51 kohta ja tuomio Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, 41 kohta).

33 Ennakkoratkaisupyyynnöstä käy käsiteltävässä asiassa ilmi, että Bulgarian veroviranomainen antoi Traumin ZDDS:n soveltamisasetuksen 45 §:n nojalla toimittamien asiakirjojen perusteella vähennys- ja palautuspäätöksen ilman, että se edellytti lisäksi selvitystä näissä asiakirjoissa olevan hankkijan allekirjoituksen aitoudesta tai allekirjoituksen antaneen henkilön valtakirjan esittämistä. Kyseinen veroviranomainen esitti nämä vaatimukset, joita ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien pitää?lisävaatimuksina?, vasta myöhemmässä verotarkastuksessa.

34 On kuitenkin oikeusvarmuuden periaatteen vastaista evätä oikeus arvonlisäverovapautukseen pääasiassa kyseessä olevien liiketoimien osalta sillä perusteella, ettei luovuttaja ole toimittanut tällaista lisäselvitystä näihin liiketoimiin kohdistuvassa myöhemmässä tarkastuksessa, vaikka Traumin ilmoituksensa tueksi esittämät asiakirjat olivat ZDDS:n soveltamisasetuksen 45 §:ssä säädetyn luettelon mukaisia asiakirjoja, jotka oli esitettävä Bulgarian veroviranomaisille ja jotka kyseinen viranomainen oli aluksi hyväksynyt verovapautuksen saamiseen oikeuttavana selvityksenä, mikä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tutkittava.

35 Siitä, että oikeus arvonlisäverovapautukseen pääasiassa kyseessä olevan luovutuksen osalta evätään sillä perusteella, ettei hankkijaa ollut luovutuksen ajankohtana rekisteröity arvonlisäverotusta varten toisessa jäsenvaltiossa, on todettava, että on tosin totta, että arvonlisäverotunnisteen antaminen osoittaa verovelvollisen verotuksellisen aseman arvonlisäverotuksessa ja helpottaa yhteisöliiketoimien verovalvontaa (ks. vastaavasti tuomio Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, 60 kohta).

36 Koska juuri toimivaltaisten kansallisten viranomaisten velvollisuutena on kuitenkin tarkistaa, onko kyseinen toimija verovelvollinen, ennen kuin ne antavat tälle arvonlisäverotunnisteen, verovelvollisia koskevan rekisterin mahdollisesta sääntöjenvastaisuudesta ei saa aiheutua, että sen tietoja perustana käyttäneeltä toimijalta evättäisiin vapautus, joka sillä olisi oikeus saada. Unionin tuomioistuimien on siten katsonut, että olisi suhteellisuusperiaatteen vastaista, että myyjän katsottaisiin olevan vastuussa arvonlisäveron maksamisesta pelkästään siitä syystä, että hankkijan arvonlisäverotunniste on taannehtivasti poistettu rekisteristä (ks. vastaavasti tuomio Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, 63 ja 64 kohta).

37 Traum oli pääasiassa toimittanut Bulgarian veroviranomaiselle kaksi laskua, joissa oli mainittu Evangelos gaitadzis ?yhtiön kreikkalainen arvonlisäverotunniste, osoittaakseen ZDDS:n soveltamisasetuksen 45 §:n 1 momentin a kohdan mukaisesti olevansa oikeutettu arvonlisäverovapautukseen. Kyseinen veroviranomainen vahvisti nämä tiedot 2.11.2009 antamassaan vähennys- ja palautuspäätöksessä tarkistettuaan ensin ne VIES-tietokannasta. Mainittu veroviranomainen myönsi ja hyväksyi siten aluksi sen, että hankkija oli ZDDS:n 7 §:n 1 momentissa säädetyn edellytyksen mukaisesti arvonlisäverovelvollinen toisessa jäsenvaltiossa. Kyseinen veroviranomainen totesi vasta myöhemmässä tarkastuksessa, ettei viimeksi mainittu edellytys täytynyt. Täten olisi oikeusvarmuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen vastaista evätä arvonlisäverovapautus yhteisöluovutuksen osalta.

38 Direktorin kirjallisissa huomautuksissaan esittämän seikan osalta, jonka mukaan Traumin olisi pitänyt osoittaa muiden keinojen avulla, että Evangelos gaitadzis ?yhtiö oli verovelvollinen,

joka toimi tässä ominaisuudessa toisessa jäsenvaltiossa, jossa yhteisöhankeinnot olivat arvonlisäverollisia, ennakkoratkaisupyyntöstä käy ilmi, ettei pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädetä tällaisesta edellytyksestä, josta myöskään Bulgarian veroviranomainen ei ollut maininnut ennen vähennys- ja palautuspäätöksen antamista, mikä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tutkittava.

39 Direktor väittää kirjallisissa huomautuksissaan vielä, ettei Traum toiminut vilpittömässä mielessä eikä vaadittavan huolellisesti varmistaakseen arvonlisäverovapautusta koskevan hakemuksensa tueksi esittämiensä asiakirjojen aitouden. Se viittaa myös Evangelos gaitadzis ?yhtiön Kreikan veroviranomaisia kohtaan mahdollisesti tekemään veropetokseen. Direktor väittää tässä yhteydessä muun muassa, että kun otetaan huomioon kuljettajien pääasiassa kyseessä olevaan luovutukseen kohdistetun verotarkastuksen yhteydessä antamat vastaukset, ei ole varmaa, vastasivatko toimitetut kuljetusasiakirjat tosiasiallista tilannetta.

40 Ennakkoratkaisupyyntöön ei kuitenkaan sisälly tietoja, joiden perusteella voitaisiin todeta, että pääasiassa kyseessä oleva luovutus oli osa veropetosta tai ettei Traum toiminut vilpittömässä mielessä tilanteessa, jossa hankkija mahdollisesti syyllistyi veropetokseen.

41 Tästä on syytä muistuttaa, että unionin tuomioistuin ei ole SEUT 267 artiklan perusteella vireille pannussa menettelyssä toimivaltainen sen enempää tarkistamaan kuin arvioimaan pääasiaan liittyviä tosiseikkoja. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on siis arvioida kokonaisvaltaisesti pääasian kaikkia osatekijöitä ja olosuhteita, kun se päättää, oliko Traum toiminut vilpittömässä mielessä ja oliko se toteuttanut kaikki toimenpiteet, joita siltä voitiin kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, ettei sen suorittama liiketoimi johtanut siihen, että se osallistuisi veropetokseen (ks. analogisesti tuomio Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, 53 kohta).

42 Jos kansallinen tuomioistuin tulisi siihen tulokseen, että objektiivisilla todisteilla on näytetty toteen, että Traum tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että sen toteuttama liiketoimi liittyi hankkijan tekemään petokseen, ja ettei se ollut toteuttanut kaikkia käytettävissään olleita kohtuullisia toimenpiteitä välttääkseen kyseisen petoksen, siltä voidaan evätä oikeus arvonlisäverovapautukseen (ks. vastaavasti tuomio Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, 54 kohta).

43 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohtaa ja 139 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa on tulkittava niin, että ne ovat esteenä sille, että pääasian kaltaisessa tilanteessa jäsenvaltion veroviranomainen epäa oikeuden arvonlisäverovapautukseen yhteisöluovutuksen osalta sillä perusteella, ettei hankkijaa ollut rekisteröity arvonlisäverotusta varten toisessa jäsenvaltiossa eikä luovuttaja ole näyttänyt toteen väitetystä verosta vapautettua luovutusta koskevan ilmoituksensa tueksi esittämässään asiakirjoissa olevan allekirjoituksen aitoutta eikä sitä, että nämä asiakirjat hankkijan nimissä allekirjoittaneella henkilöllä oli edustajan valtuudet, vaikka luovuttajan ilmoituksensa tueksi esittämä verovapautuksen saamiseen oikeuttava selvitys koostui kansallisessa lainsäädännössä säädetyn luettelon mukaisista asiakirjoista, jotka oli esitettävä mainitulle veroviranomaiselle ja jotka tämä oli aluksi hyväksynyt tällaisena selvityksenä, mikä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tutkittava.

Kolmas kysymys

44 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmannella kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että sillä on välitön oikeusvaikutus, jolloin verovelvolliset voivat vedota siihen kansallisissa tuomioistuimissa valtiota vastaan saadakseen arvonlisäverovapautuksen yhteisöluovutuksen osalta.

45 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että aina kun direktiivin säännökset ovat

sisältönsä osalta ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, yksityiset voivat kansallisissa tuomioistuimissa vedota niihin valtiota vastaan riippumatta siitä, missä ominaisuudessa tämä toimii (ks. vastaavasti tuomio Portgás, C-425/12, EU:C:2013:829, 18 ja 23 kohta ja tuomio Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Käsiteltävässä asiassa arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa asetetaan jäsenvaltioille velvollisuus vapauttaa siinä mainitut edellytykset täyttävät tavaroiden luovutukset verosta.

47 Vaikka kyseisen direktiivin 131 artiklassa annetaan jäsenvaltioille tiettyä harkintavaltaa niiden vahvistaessa kyseisen direktiivin 138 artiklassa säädetty arvonlisäverovapautuksen edellytykset mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi, tämä seikka ei kuitenkaan vaikuta viimeksi mainitussa artiklassa säädetyn verovapautusta koskevan velvollisuuden täsmällisyyteen ja ehdottomuuteen (ks. analogisesti tuomio Association de médiation sociale, EU:C:2014:2, 33 kohta).

48 Tästä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että sillä on välitön oikeusvaikutus, jolloin verovelvolliset voivat vedota siihen kansallisissa tuomioistuimissa valtiota vastaan saadakseen arvonlisäverovapautuksen yhteisöluovutuksen osalta.

Oikeudenkäyntikulut

49 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 (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 7.12.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/88/EU, 138 artiklan 1 kohtaa ja 139 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa on tulkittava niin, että ne ovat esteenä sille, että pääasian kaltaisessa tilanteessa jäsenvaltion veroviranomainen epää oikeuden arvonlisäverovapautukseen yhteisöluovutuksen osalta sillä perusteella, ettei hankkijaa ollut rekisteröity arvonlisäverotusta varten toisessa jäsenvaltiossa eikä luovuttaja ole näyttänyt toteen väitetysti verosta vapautettua luovutusta koskevan ilmoituksensa tueksi esittämissään asiakirjoissa olevan allekirjoituksen aitoutta eikä sitä, että nämä asiakirjat hankkijan nimissä allekirjoittaneella henkilöllä oli edustajan valtuudet, vaikka luovuttajan ilmoituksensa tueksi esittämä verovapautuksen saamiseen oikeuttava selvitys koostui kansallisessa lainsäädännössä säädetyn luettelon mukaisista asiakirjoista, jotka oli esitettävä mainitulle veroviranomaiselle ja jotka tämä oli aluksi hyväksynyt tällaisena selvityksenä, mikä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tutkittava.**

2) **Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2010/88, 138 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että sillä on välitön oikeusvaikutus, jolloin verovelvolliset voivat vedota siihen kansallisissa tuomioistuimissa valtiota vastaan saadakseen arvonlisäverovapautuksen yhteisöluovutuksen osalta.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.