

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

9 päivänä helmikuuta 2017 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 131 ja 138 artikla – Yhteisöluovutuksen verovapautuksen edellytykset – Arvonlisäverotietojen vaihtojärjestelmä (VIES) – Hankkijaa ei ole rekisteröity – Verovapautuksen epääminen – Hyväksyttävyyys

Asiassa C-21/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (veroasioiden välimiesoikeus (hallinnollinen välimiesmenettelykeskus), Portugali) on esittänyt 30.11.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 15.1.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal

vastaa

Autoridade Tributária e Aduaneira,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

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

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Portugalin hallitus, asiamiehinnään L. Inez Fernandes, R. Campos Laires ja M. Figueiredo,
- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään L. Lozano Palacios ja G. Braga da Cruz,

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; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 131 artiklan ja 138 artiklan 1 kohdan sekä suhteellisuusperiaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal (jäljempänä Euro Tyre) ja Autoridade Tributária e Aduaneira (vero- ja tulliviranomainen, Portugali) ja joka koskee sitä, että tämä viranomainen on kieltäytynyt vapauttamasta arvonlisäverosta useita toimia, jotka Euro Tyre on katsonut tavaroiden yhteisöluovutuksiksi.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivi

3 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan ”verovelvollisella” tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. ”Liiketoimintana” pidetään tässä säännöksessä kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Mainitussa säännöksessä täsmennetään, että liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

4 Kyseisen direktiivin 131 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäljempänä 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.”

5 Direktiivin 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 [ei-verovelvolliselle] oikeushenkilölle, – – joka toimii tässä ominaisuudessa muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.”

6 Saman direktiivin 213 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on ilmoitettava verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta.

Jäsenvaltioiden on sallittava ja ne voivat vaatia, että ilmoitukset tehdään sähköisesti niiden vahvistamien edellytysten mukaisesti.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 214 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotka tekevät mahdolliseksi tunnistaa yksilöllisellä tunnisteella seuraavat henkilöt:

a) jokainen verovelvollinen, 9 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja verovelvollisia lukuun ottamatta, joka suorittaa jäsenvaltion alueella vähennykseen oikeuttavia tavaroiden luovutuksia tai palveluja, jotka ovat muita kuin sellaisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, joista 194–197 ja 199 artiklan mukaan yksinomaan vastaanottaja on velvollinen maksamaan arvonlisäveron;

b) jokainen verovelvollinen tai [ei-verovelvollinen] oikeushenkilö, – – joka suorittaa sellaisia

tavaroiden yhteisöhankintoja, joista on suoritettava arvonlisäveroa 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti, sekä jokainen verovelvollinen tai [ei-verovelvollinen] oikeushenkilö, – – joka on käyttänyt 3 artiklan 3 kohdassa tarkoitettua valintaoikeutta saattaa yhteisöhankintansa arvonlisäveron alaisiksi;

– – ”

Asetukset (EY) N:o 1798/2003 ja (EU) N:o 904/2010

8 Hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla ja asetuksen (ETY) N:o 218/92 kumoamisesta 7.10.2003 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1798/2003 (EUVL 2003, L 264, s. 1) 27 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Kunkin jäsenvaltion on ylläpidettävä sähköiseen tietokantaan sisältyvää rekisteriä henkilöistä, joille kyseisessä jäsenvaltiossa on annettu arvonlisäverotunniste.”

9 Asetus N:o 1798/2003 on kumottu 1.1.2012 alkavin vaikutuksin hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla 7.10.2010 annetulla neuvoston asetuksella (EU) N:o 904/2010 (EUVL 2010, L 268, s. 1).

10 Kyseisen asetuksen 17 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Kunkin jäsenvaltion on talletettava sähköisessä järjestelmässä seuraavat tiedot:

a) [arvonlisäverodirektiivin] XI osaston 6 luvun mukaisesti keräämänsä tiedot;

b) [arvonlisäverodirektiivin] 213 artiklan mukaisesti kerätyt tiedot sellaisten henkilöiden henkilöllisyydestä, toiminnasta, oikeudellisesta muodosta ja osoitteesta, joille se on antanut arvonlisäverotunnisteen, ja päivä, jona tämä tunniste on myönnetty;

– – ”

Portugalin oikeus

11 Yhteisöliiketoimissa sovellettavalla Portugalin arvonlisäverojärjestelmällä (Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, jäljempänä RITI) on saatettu arvonlisäverodirektiivin mukaiset yhteisöliiketoimia koskevat säännöt osaksi Portugalin oikeutta.

12 RITI:n 14 §:n a kohdassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 2 §:n 1 momentin a kohdassa tarkoitetun verovelvollisen sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä, hankkija tai joku muu näiden lukuun lähettää tai kuljettaa Portugalin alueelta toiseen jäsenvaltioon hankkijalle, kun tämä on luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö, joka on rekisteröity arvonlisäverotusta varten toisessa jäsenvaltiossa ja joka on käyttänyt kyseistä arvonlisäverotunnistetta toteuttaakseen hankinnan ja on siellä tavaroiden yhteisöhankintojen verotusjärjestelmän alainen.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

13 Euro Tyre on Alankomaiden oikeuden mukaan perustetun yhtiön Euro Tyre BV:n portugalilainen sivuliike. Se harjoittaa eri merkkisten renkaiden vientiä ja tuontia ja niiden myyntiä Portugaliin ja Espanjaan sijoittautuneille jälleenmyyjille. Se harjoittaa myyntiä Espanjan markkinoilla joko itse tai jakelijan eli Euro Tyre Distribución de Neumáticos SL:n välityksellä.

14 Pääasian oikeusriita koskee useita myyntejä, jotka on toteutettu vuosien 2010 ja 2012

välisenä aikana Euro Tyre Distribución de Neumáticosille. Näiden myyntien tapahtuessa Euro Tyre Distribución de Neumáticos oli rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi Espanjassa. Se ei sitä vastoin vielä ollut kyseisessä jäsenvaltiossa yhteisöhankintojen verotusjärjestelmän alainen, eikä sitä ollut rekisteröity arvonlisäverotietojen vaihtojärjestelmään (VAT Information Exchange System; jäljempänä VIES-järjestelmä). Espanjan veroviranomaiset myönsivät sille yhteisötoimijan aseman vasta 19.3.2013 ja kirjasivat sen tähän järjestelmään 1.7.2012 alkaen.

15 Euro Tyre ilmoitti kyseiset myynnit yhteisöluovutuksina, jotka oli vapautettu verosta RITI:n 14 §:n a kohdan nojalla.

16 Vuosia 2010–2012 koskevan verotarkastuksen seurauksena Inspeção Tributária (verotarkastusyksikkö, Portugali) katsoi kuitenkin, että RITI:n 14 §:n a kohdan mukaiset edellytykset verovapautukselle eivät täyttyneet, koska kyseessä olevien myyntien tapahtumahetkellä Euro Tyre Distribución de Neumáticosia ei ollut rekisteröity yhteisöliiketoimia varten Espanjassa eikä sitä ollut rekisteröity VIES-järjestelmään.

17 Näin ollen vero- ja tulliviranomainen toteutti Euro Tyren maksettavana olevaa arvonlisäveroa koskevan oikaisun vuosilta 2010–2012 korotettuina viivästyskoroilla.

18 Euro Tyre riitautti nämä oikaisut. Kun Euro Tyren oikaisuvaatimus ja hallinnonsisäinen valitus hylättiin, se saattoi asian ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltäväksi. Kyseisessä tuomioistuimessa Euro Tyre väittää, että RITI:n 14 §:n a kohdassa säädetty edellytys, jonka mukaan ostajan on oltava yhteisöhankintoja koskevan verotusjärjestelmän alainen ja rekisteröity VIES-järjestelmään, on seuraus siitä, että arvonlisäverodirektiiviä ei ole saatettu asianmukaisesti osaksi kansallista lainsäädäntöä. Tällainen edellytys ei nimittäin käy ilmi tämän direktiivin 138 artiklasta ja on korkeintaan yksinomaan Portugalin tasavallan asettama muodollinen vaatimus.

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii sitä, voidaanko arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädetyn yhteisöluovutuksia koskevan verovapautuksen edellytykseksi asettaa se, että hankkija, jonka sääntömääräinen kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltio, on rekisteröity ensin mainitussa jäsenvaltiossa yhteisöliiketoimia varten ja rekisteröity VIES-järjestelmään.

20 Tästä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että Euro Tyre Distribución de Neumáticos oli kesäkuusta 2010 alkaen kirjattu arvonlisäverovelvolliseksi Espanjassa siellä toteutettavia liiketoimia varten verotunnisteella, joka kävi ilmi kaikista kyseisiä myyntejä koskevista laskuista sekä niihin liittyvistä yhteenvetoilmoituksista. Sitä vastoin näiden myyntien tapahtumahetkellä tämä yhtiö, joka oli arvonlisäverollinen, ei ollut yhteisöhankintoja koskevan verotusjärjestelmän alainen eikä sitä ollut rekisteröity VIES-järjestelmään. Euro Tyre oli tietoinen tästä seikasta, mutta se oletti, että Espanjan veroviranomaiset myöntävät Euro Tyre Distribución de Neumáticosille yhteisötoimijan aseman taannehtivin vaikutuksin. Lisäksi Portugalin verohallinto on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan katsonut, että käsiteltävässä asiassa Euro Tyre ei ollut syylistynyt veropetokseen tai veronkiertoon.

21 Tässä tilanteessa Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (veroasioiden välimiesoikeus (hallinnollinen välimiesmenettelykeskus), Portugali) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 131 artiklaa ja 138 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että niiden vastaista on se, että jäsenvaltion verohallinto kieltäytyy yhteisöluovutuksen yhteydessä myöntämästä vapautusta arvonlisäverosta tähän jäsenvaltioon sijoittautuneelle luovuttajalle, koska toiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta hankkijaa ei ole rekisteröity VIES-järjestelmään eikä se ole

siellä tavaroiden yhteisöhankintojen verotusjärjestelmän alainen, vaikka sillä oli liiketoimen toteuttamishetkellä tässä toisessa jäsenvaltiossa pätevä arvonlisäverotunniste, jota käytettiin liiketoimia koskevissa laskuissa, kun kaikki yhteisöluovutuksen aineelliset edellytykset täyttyivät eli kun omistajalle kuuluva oikeus määrätä tavarasta on siirretty hankkijalle ja luovuttaja todistaa, että tämä tavara on lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon ja että tämän lähetyksen tai kuljetuksen seurauksena tavara poistui fyysisesti luovutusjäsenvaltion alueelta ja siirrettiin näin sellaiselle hankkijana olevalle verovelvolliselle tai sellaiselle oikeushenkilölle, joka toimii tässä ominaisuudessa muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähtöjäsenvaltiossa?

2) Onko suhteellisuusperiaate esteenä sellaiselle [arvonlisäverodirektiivin] 138 artiklan 1 kohdan tulkinnalle, jonka mukaan verovapautusta ei myönnetä tilanteessa, jossa jäsenvaltioon sijoittautunut luovuttaja tiesi, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta hankkijaa, vaikka tällä oli pätevä arvonlisäverotunniste tässä toisessa jäsenvaltiossa, ei ollut rekisteröity VIES-järjestelmään eikä se ollut siellä tavaroiden yhteisöhankintojen verotusjärjestelmän alainen, mutta luovuttaja oletti, että se rekisteröitäisiin VIES-järjestelmään taannehtivin vaikutuksin? "

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

22 Kysymyksillään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 131 artiklaa ja 138 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että jäsenvaltion verohallinto kieltäytyy vapauttamasta yhteisöluovutusta arvonlisäverosta sillä perusteella, että tämän luovutuksen toteuttamishetkellä hankkijaa, jolla oli kotipaikka määräjäsenvaltiossa ja tässä jäsenvaltiossa toteutettavia liiketoimia varten voimassa oleva arvonlisäverotunniste, ei ollut rekisteröity VIES-järjestelmään eikä se ollut yhteisöhankintoja koskevan verotusjärjestelmän alainen. Kyseinen tuomioistuin pohtii myös sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohta, jota tulkitaan suhteellisuusperiaatteen valossa, esteenä tällaiselle kieltäytymiselle, kun myyjä on ollut tietoinen arvonlisäveron soveltamista koskevaan hankkijan tilanteeseen liittyvistä seikoista ja on ollut vakuuttunut siitä, että hankkija rekisteröidään myöhemmin yhteisötoimijaksi taannehtivin vaikutuksin.

23 Aluksi on huomautettava, että arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa asetetaan jäsenvaltioille velvollisuus vapauttaa siinä mainitut edellytykset täyttävät tavaroiden luovutukset verosta (tuomio 9.10.2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, 46 kohta).

24 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.

25 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tavaroiden yhteisöluovutus on vapautettu arvonlisäverosta ainoastaan, jos tavaroiden omistajalle kuuluva määräamisvalta on siirretty hankkijalle, jos myyjä osoittaa, että kyseinen tavara on lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon, ja jos tämän lähettämisen tai kuljettamisen seurauksena tavara on fyysisesti poistunut luovutusjäsenvaltion alueelta (tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöä ilmenevistä seikoista käy ilmi, että esitetyt kysymykset perustuvat siihen lähtökohtaan, että arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut yhteisöluovutuksen aineelliset edellytykset, sellaisina kuin ne on mainittu tämän tuomion 24 ja 25 kohdassa, ovat täyttyneet. Arvonlisäverovapautus on jätetty myöntämättä yksinomaan sillä perusteella, että hankkijaa ei pääasiassa kyseessä olevien myyntien toteuttamishetkellä ollut rekisteröity yhteisöliiketoimia varten Espanjassa eikä sitä ollut rekisteröity

VIES-järjestelmään. Hankkijalla oli tässä jäsenvaltiossa vain arvonlisäverotunniste, joka oli voimassa kyseisessä valtiossa toteuttavia liiketoimia varten mutta ei yhteisöliiketoimien toteuttamista varten.

27 Tästä on todettava, että Euroopan unionin sisäisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmässä menettelyllä, jossa arvonlisäverovelvolliset yksilöidään yksilöllisellä tunnisteella, pyritään kyllä helpottamaan sen jäsenvaltion määrittämistä, jossa toimitettujen tavaroiden lopullinen kulutus tapahtuu (tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 57 kohta ja tuomio 14.3.2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, 19 kohta). Arvonlisäverodirektiivin 214 artiklan 1 kohdan b alakohdassa jäsenvaltioille asetetaan nimittäin velvollisuus toteuttaa tarvittavat toimenpiteet sen takaamiseksi, että jokainen yhteisöhankintoja toteuttava verovelvollinen tai oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, yksilöidään yksilöllisellä tunnisteella.

28 Yhteisöhankintoja toteuttavien verovelvollisten rekisteröimisellä VIES-järjestelmään on tässä yhteydessä myös huomattava merkitys. Tämä järjestelmä mahdollistaa sen, että toimijat voivat varmistaa liikekumppaneidensa arvonlisäverotunnisteet ja että kansalliset veroviranomaiset voivat valvoa yhteisöliiketoimia ja saada selville mahdolliset sääntöjenvastaisuudet. Kyseinen järjestelmä siis vastaa asetuksen N:o 1798/2003 27 artiklassa ja 1.1.2012 alkaen asetuksen N:o 904/2010 17 artiklassa säädettyyn vaatimukseen, jonka mukaan jäsenvaltioiden on ylläpidettävä sähköiseen tietokantaan sisältyvää rekisteriä henkilöistä, joille niissä on annettu arvonlisäverotunniste.

29 Arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ei kuitenkaan mainita yhteisöluovutuksen tyhjentävästi lueteltujen aineellisten edellytysten joukossa sitä, että hankkijalla olisi pakko olla arvonlisäverotunniste (ks. vastaavasti tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 59 kohta) eikä siis myöskään sitä, että sen olisi oltava rekisteröity yhteisöluovutuksia varten ja rekisteröity VIES-järjestelmään.

30 Toisin kuin Portugalin ja Puolan hallitukset ovat väittäneet unionin tuomioistuimessa, tällaisia velvollisuuksia ei voida myöskään päätellä edellytyksestä, jonka mukaan hankkijan on oltava verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa (ks. analogisesti tuomio 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, 40 kohta).

31 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa vahvistettu verovelvollisen määritelmä koskee nimittäin yksinomaan henkilöä, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, eikä tämä asema riipu siitä, että tällä henkilöllä on arvonlisäverotunniste (ks. vastaavasti tuomio 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), joka voi tarvittaessa olla erityisesti yhteisöliiketoimien toteuttamista varten, tai siitä, että kyseinen henkilö on rekisteröity VIES-järjestelmään. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa lisäksi, 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 oikeuskäytäntöviittauksineen),

32 Näin ollen se, että hankkija saa yhteisöluovutuksien toteuttamista varten voimassa olevan arvonlisäverotunnisteen, tai se, että hankkija rekisteröidään VIES-järjestelmään, eivät ole aineellisia edellytyksiä yhteisöluovutuksen vapauttamiselle arvonlisäverosta. Kyse on ainoastaan muodollisista vaatimuksista, joilla ei voida kyseenalaistaa myyjän oikeutta saada arvonlisäverovapautus silloin, kun yhteisöluovutuksen aineelliset edellytykset täyttyvät (ks. analogisesti tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 60 kohta; tuomio 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, 51 kohta ja tuomio 20.10.2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, 40 kohta).

33 Tästä on huomautettava, että koska arvonlisäverodirektiivissä ei ole konkreettista säännöstä siitä, mitä selvityksiä verovelvollisten on toimitettava vapautuakseen 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 (ks. tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 9.10.2014, Tram, C-492/13, EU:C:2014:2267, 27 kohta).

34 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kansallinen toimenpide menee pidemmälle kuin on tarpeen veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi, jos sen perusteella oikeus arvonlisäverovapautukseen 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 (tuomio 20.10.2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Yhteisöluovutuksen objektiivisten ominaispiirteiden osalta edellä 23–25 kohdasta käy kuitenkin ilmi, että jos tavaroiden luovutus täyttää arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädetyt edellytykset, kyseinen luovutus on vapautettu arvonlisäverosta (ks. vastaavasti tuomio 20.10.2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Tästä seuraa, että verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että vapautus arvonlisäverosta myönnetään, jos aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset ovat laiminlyöneet tietyt muodolliset vaatimukset (tuomio 20.10.2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, 39 kohta).

37 Näin ollen jäsenvaltion veroviranomainen ei voi lähtökohtaisesti evätä yhteisöliiketoimen arvonlisäverovapautusta vain sillä perusteella, että hankkijaa ei ole rekisteröity VIES-järjestelmään ja että se ei ole yhteisöhankintoja koskevan verotusjärjestelmän alainen.

38 On siis todettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan on vain kaksi tapausta, joissa muodollisen vaatimuksen noudattamatta jättäminen voi johtaa arvonlisäverovapautusta koskevan oikeuden menetykseen (ks. vastaavasti tuomio 20.10.2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, 43 kohta).

39 Yhtäältä verovelvollinen, joka on tarkoituksellisesti osallistunut veropetokseen ja näin vaarantanut yhteisen arvonlisäverojärjestelmän moitteetonta toimintaa, ei voi vedota verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen arvonlisäverovapautuksen saamiseksi (tuomio 20.10.2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Tästä on todettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden vastaista ei ole edellyttää, että toimija toimii vilpittömässä mielessä ja toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita siltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että sen suorittama liiketoimi ei johda siihen, että se osallistuu veropetokseen (tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Jos kyseinen verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että sen toteuttama liiketoimi liittyi hankkijan tekemään petokseen, eikä verovelvollinen ollut toteuttanut kaikkia käytettävissään olleita kohtuullisia toimenpiteitä välttääkseen kyseisen petoksen, kyseiseltä verovelvolliselta pitäisi evätä oikeus arvonlisäverovapautukseen (tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 54 kohta).

41 Nyt käsiteltävässä asiassa pelkästään se ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsema seikka, että yhtäältä myyjä oli tietoinen siitä, että hankkijaa ei ollut liiketoimien toteuttamishetkellä rekisteröity VIES-järjestelmään ja että se ei ollut yhteisö Hankintoja koskevan verotusjärjestelmän alainen, ja että toisaalta myyjä oli vakuuttunut siitä, että hankkija rekisteröitäisiin myöhemmin yhteisötoimijaksi taannehtivin vaikutuksin, ei oikeuta kansallista veroviranomaista epäämään arvonlisäverovapautusta. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamista tiedoista, jotka on mainittu tämän tuomion 20 kohdassa, käy nimittäin ilmi, että nyt käsiteltävässä asiassa Euro Tyre ei ollut syyllistynyt veropetokseen tai veronkiertoon.

42 Toisaalta muodollisen vaatimuksen laiminlyönti voi johtaa arvonlisäverovapautuksen epäämiseen, jos tämä laiminlyönti estäisi luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia vaatimuksia on noudatettu (ks. tuomio 20.10.2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Nyt käsiteltävässä asiassa, kuten edellä 26 kohdasta käy ilmi, esitetyt kysymykset perustuvat siihen lähtökohtaan, että arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut yhteisöluovutuksen aineelliset edellytykset ovat täyttyneet. Mikään unionin tuomioistuimelle toimitetussa asiakirja-aineistossa ei myöskään viittaa siihen, että pääasiassa kyseessä oleva muodollisen vaatimuksen rikkominen olisi estänyt toteamasta, että asia oli näin. Tätä koskevien tarpeellisten selvitysten toteuttaminen kuuluu kuitenkin ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

44 Edellä esitettyjen seikkojen perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 131 artiklaa ja 138 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että jäsenvaltion verohallinto kieltäytyy vapauttamasta yhteisöluovutusta arvonlisäverosta yksinomaan sillä perusteella, että tämän luovutuksen toteuttamishetkellä hankkijaa, jolla oli kotipaikka määräjäsenvaltiossa ja tässä jäsenvaltiossa toteutettavia liiketoimia varten voimassa oleva arvonlisäverotunniste, ei ollut rekisteröity VIES-järjestelmään eikä se ollut yhteisö Hankintoja koskevan verotusjärjestelmän alainen, jos ei ole mitään vartenotettavaa todistetta veropetoksesta ja jos on osoitettu, että vapautusta koskevat aineelliset edellytykset täyttyvät. Tällaisessa tapauksessa arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohta, tulkittuna suhteellisuusperiaatteen valossa, on esteenä tällaiselle kieltäytymiselle myös, kun myyjä on ollut tietoinen arvonlisäveron soveltamista koskevaan hankkijan tilanteeseen liittyvistä seikoista ja on ollut vakuuttunut siitä, että hankkija rekisteröidään myöhemmin yhteisötoimijaksi taannehtivin vaikutuksin.

Oikeudenkäyntikulut

45 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:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 131 artiklaa ja 138 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että jäsenvaltion verohallinto kieltäytyy vapauttamasta yhteisöluovutusta arvonlisäverosta yksinomaan sillä perusteella, että tämän luovutuksen toteuttamishetkellä hankkijaa, jolla oli kotipaikka määräjäsenvaltiossa ja tässä jäsenvaltiossa toteutettavia liiketoimia varten voimassa oleva arvonlisäverotunniste, ei ollut rekisteröity arvonlisäverotietojen vaihtojärjestelmään eikä se ollut yhteisöhankintoja koskevan verotusjärjestelmän alainen, jos ei ole mitään vartenotettavaa todistetta veropetoksesta ja jos on osoitettu, että vapautusta koskevat aineelliset edellytykset täyttyvät. Tällaisessa tapauksessa arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohta, tulkittuna suhteellisuusperiaatteen valossa, on esteenä tällaiselle kieltäytymiselle myös, kun myyjä on ollut tietoinen arvonlisäveron soveltamista koskevaan hankkijan tilanteeseen liittyvistä seikoista ja on ollut vakuuttunut siitä, että hankkija rekisteröidään myöhemmin yhteisötoimijaksi taannehtivin vaikutuksin.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.