

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

14 päivänä helmikuuta 2019 (\*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 143 artiklan 1 kohdan d alakohta – Tuonnin arvonlisäverovapautukset – Maahantuonti, jota seuraa yhteisön sisäinen siirto – Siirron jälkeen tapahtunut yhteisöluovutus – Veropetos – Vapautuksen epääminen – Edellytykset

Asiassa C-531/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Verwaltungsgerichtshof (ylin hallintotuomioistuin, Itävalta) on esittänyt 29.6.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 8.9.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa, jonka on pannut vireille

**Vetsch Int. Transporte GmbH,**

**Zollamt Feldkirch Wolfurtin** osallistuessa asian käsittelyyn,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

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

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 26.6.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Vetsch Int. Transporte GmbH, edustajanaan P. Csoklich, Rechtsanwalt,
- Zollamt Feldkirch Wolfurt, asiamiehenään G. Kofler,
- Itävallan hallitus, asiamiehinään F. Koppensteine, D. Schwab ja C. Pesendorfer,
- Kreikan hallitus, asiamiehinään M. Tassopoulou ja G. Papadaki,
- Euroopan komissio, asiamiehinään B.-R. Killmann ja F. Clotuche-Duvieusart,

kuultuaan julkisasiamiehen 6.9.2018 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

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) 143 artiklan d alakohdan ja saman direktiivin, sellaisena kuin se on muutettuna 25.6.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/69/EY (EUVL 2009, L 175, s. 12) (jäljempänä muutettu arvonlisäverodirektiivi), 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Vetsch Int. Transporte GmbH (jäljempänä Vetsch) ja Zollamt Felkdirch Wolfurt (Feldkirch Wolfurtin tullitoimipaikka, Itävalta) ja jossa on kyse Sveitsistä Itävaltaan tuotujen ja sieltä edelleen Bulgariaan kuljetettavaksi tarkoitettujen tavaroiden vapauttamisesta arvonlisäverosta.

## Asiaa koskevat oikeussäännöt

### Unionin oikeus

3 Ennakkoratkaisupyyntöä todetaan, että pääasiassa kyseessä olevat ilmoitukset tavaroiden luovuttamisesta vapaaseen liikkeeseen tehtiin 10.12.2010–5.7.2011. Koska arvonlisäverodirektiiviä on muutettu muun muassa direktiivillä 2009/69, jonka täytäntöönpanon määräaika päättyi 1.1.2011, pääasiassa on sovellettava sekä arvonlisäverodirektiivin että muutetun arvonlisäverodirektiivin säännöksiä.

#### *Arvonlisäverodirektiivi*

4 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

— —

d) tavaroiden maahantuonnista.

5 Direktiivin 17 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan sanamuoto on seuraava:

”Verovelvollisen omalle yritykselle kuuluvien tavaroiden siirto toiseen jäsenvaltioon rinnastetaan vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen.”

6 Sen 138 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. 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 ominaisuudessa muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.

2. Jäsenvaltioiden on 1 kohdassa tarkoitettujen luovutusten lisäksi vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

— —

c) tavaroiden luovutukset, jotka muodostuvat siirroista toiseen jäsenvaltioon ja joihin sovellettaisiin 1 kohdassa sekä a ja b alakohdassa säädettyjä vapautuksia, jos luovutukset suoritettaisiin toisen verovelvollisen puolesta.”

7 Sen 143 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

— —

d) kolmannelta alueelta tai kolmannesta maasta lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden maahantuonti muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltioon, jos näiden tavaroiden luovutus on 201 artiklan perusteella veronmaksuvelvolliseksi määrätyn tai hyväksytyn maahantuojan suorittamana 138 artiklan mukaisesti vapautettu verosta;

— —”

8 Sen 201 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Maahantuonnissa arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö tai henkilöt, jotka tuontijäsenvaltio on määrännyt tai hyväksynyt veronmaksuvelvollisiksi.”

#### *Muutettu arvonlisäverodirektiivi*

9 Muutetun arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan d alakohta sekä 138 ja 201 artikla vastaavat sanamuodoltaan täysin arvonlisäverodirektiivin vastaavia artikloja. Muutetun arvonlisäverodirektiivin 143 artikla on sen sijaan muotoiltu seuraavasti:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

— —

d) kolmannelta alueelta tai kolmannesta maasta lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden maahantuonti muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltioon, jos näiden tavaroiden luovutus on 201 artiklan perusteella veronmaksuvelvolliseksi määrätyn tai hyväksytyn maahantuojan suorittamana 138 artiklan mukaisesti vapautettu verosta;

— —

2. Edellä 1 kohdan d alakohdassa säädettyä vapautusta sovelletaan tapauksiin, joissa tavaroiden maahantuontia seuraa 138 artiklan 1 kohdan ja 2 kohdan c alakohdan nojalla verosta vapautettu tavaroiden luovutus, ainoastaan, jos maahantuoja on tuontihetkellä toimittanut tuontijäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille ainakin seuraavat tiedot:

a) maahantuojalle tuontijäsenvaltiossa myönnetty arvonlisäverotunniste tai arvonlisäveron maksamisesta vastaavalle maahantuojan veroedustajalle tuontijäsenvaltiossa myönnetty arvonlisäverotunniste;

b) asiakkaan, jolle tavarat luovutetaan 138 artiklan 1 kohdan mukaisesti, toisessa jäsenvaltiossa myönnetty arvonlisäverotunniste tai maahantuojan oma, tavarat lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa myönnetty arvonlisäverotunniste, jos tavarat siirretään 138 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaisesti;

c) näyttö siitä, että maahantuodut tavarat on tarkoitus kuljettaa tai lähettää tuontijäsenvaltiosta

toiseen jäsenvaltioon.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin säätää, että c alakohdassa tarkoitettu näyttö on esitettävä toimivaltaisille viranomaisille ainoastaan pyydettyäessä.”

## **Itävallan oikeus**

10 Vuoden 1994 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 1994, jäljempänä UStG 1994) liitteessä, johon on sijoitettu sisämarkkinoita koskevat säännökset, olevan 6 §:n 3 momentin 1 kohdan mukaan ”verosta on vapautettu sellaisten tavaroiden maahantuonti, jotka ilmoittaja käyttää välittömästi tuonnin jälkeen yhteisöluovutuksiin; ilmoittajan on esitettävä näyttö UStG 1994:n 7 §:ssä säädettyjen edellytysten täyttymisestä kirjanpitoasiakirjojen avulla. Vapautusta voidaan soveltaa ainoastaan, jos tuontia seuraavan yhteisöluovutuksen suorittaa se elinkeinonharjoittaja itse, jonka liiketoimintaa varten tavara on tuotu”.

11 UStG 1994:n 26 §:n 1 momentin mukaan maahantuonnin arvonlisäverotuksessa sovelletaan analogisesti tullilainsäädännön säännöksiä.

12 Tullilainsäädännön toimeenpanolain (Zollrechts-Durchführungsgesetz) 71a §:ssä säädetään, että silloin kun kyse on sisämarkkinoita koskevia säännöksiä koskevassa UStG:n 1994 liitteessä olevan 6 §:n 3 momenttiin perustuvista tuonnin arvonlisäverovapautuksista, myös ilmoittaja on velvollinen maksamaan yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL 1992, L 302, s. 1; jäljempänä tullikoodeksi) 204 artiklan 1 kohdan nojalla syntyneen tuonnin arvonlisäverovelan, ellei tätä katsota velalliseksi jo tullikoodeksin 204 artiklan 3 kohdan nojalla.

## **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

13 Vetsch on Itävallan oikeuden mukaan perustettu rajavastuuyhtiö, joka harjoittaa kuljetustoimintaa.

14 Yhtiö teki ajanjaksolla 10.12.2010 – 5.7.2011 kahden Bulgariaan sijoittautuneen yhtiön K:n ja B:n välillisenä edustajana tullitoimipaikassa ilmoituksia Sveitsistä tuotujen tavaroiden luovuttamisesta vapaaseen liikkeeseen. Vetsch haki ilmoituksissa sisämarkkinoita koskevia säännöksiä koskevassa UStG:n 1994:n liitteessä olevan 6 §:n 3 momentin mukaista vapautusta merkitsemällä niihin tässä tarkoituksessa koodin ”tullimenettely 42”. Kyseiset tavarat luovutettiin näin vapaaseen liikkeeseen vapautettuina maahantuonnin arvonlisäverosta.

15 Tullitoimipaikka vaati 6.9.2011 tekemällään päätöksellä Vetschiä maksamaan kyseisten tavaroiden maahantuonnista arvonlisäveron tullilainsäädännön 204 §:n 1 momentin mukaisesti sillä perusteella, etteivät edellytykset ilmoituksissa haetulle vapautukselle täyttyneet. Vetschistä tuli näin arvonlisäveron maksuvelvollinen. Tullitoimipaikka hylkäsi 31.1.2012 Vetschin tähän päätökseen kohdistaman oikaisuvaatimuksen.

16 Vetsch valitti tullitoimipaikan tekemästä hylkäävästä päätöksestä Bundesfinanzgerichtiin (liittovaltion verotuomioistuin, Itävalta), joka hylkäsi valituksen perusteettomana 30.3.2016 antamallaan tuomiolla.

17 Ennakkoratkaisupyynnön mukaan Bundesfinanzgericht katsoi asiassa näytetyksi, että pääasiassa kyseessä olevien tavaroiden myyjä oli siirtänyt bulgarialaisille vastaanottajille oikeuden määrätä tavaroista, kun nämä olivat Sveitsissä, toisin sanoen ennen Itävallassa toimitettua tulliselvitystä. Asiassa ei ennakkoratkaisupyynnön mukaan kuitenkaan ole näytetty, että tavaroiden vastaanottajat olisivat menettäneet tämän määräysvallan Bulgariassa. Tavaroiden vastaanottajat

olivat ilmoittaneet kyseisten tavaroiden yhteisöhankinnat mutta syyllistyneet Bulgariassa veropetokseen ilmoittamalla perusteettomasti luovuttaneensa kyseiset tavarat Vetschille arvonlisäverosta vapautettuna yhteisöluovutuksena.

18 Vetsch teki ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle Revision-valituksen Bundesfinanzgerichtin tuomiosta.

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tarkentaa edelleen, että Itävallan lainsäädännön mukaan maahantuonnista on maksettava arvonlisävero, mikäli arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitettu verosta vapauttamisen edellytys, joka liittyy tavaroiden siirtoon sen jälkeen kun ne on tuotu Itävaltaan, ei täyty. Tällaisen tilanteen varalta säädetään kansallisessa oikeudessa, että veronmaksuvelvollinen on henkilö, johon edellytyksen noudattamisvaatimus kohdistuu, eli tässä tapauksessa kyseessä olevat tavaroiden bulgarialaiset vastaanottajat, joiden välillisenä edustajana Vetsch on toiminut. Käsiteltävässä pääasiassa Vetsch on kuitenkin katsottu olevan solidaarisessa yhteisvastuussa kyseisen veron maksamisesta.

20 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tuonnin vapauttaminen arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan d alakohdan ja muutetun arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan nojalla riippuu siitä, onko yhteisön sisäinen siirto vapautettu verosta arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan c alakohdan nojalla.

21 Se toteaa tämän osalta Bundesfinanzgerichtin katsoneen, etteivät edellytykset tällaisen verovapauden saamiselle täyttyneet unionin tuomioistuimen sen oikeuskäytännön perusteella, joka mukaan arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohtaan perustuva vapautus arvonlisäverosta on evättävä verovelvolliselta, jos tämä on syyllistynyt veropetokseen tai jos verovelvollinen on tiennyt tai sen olisi pitänyt tietää, että sen suorittama liiketoimi oli osa veropetosta, johon hankkija syyllistyi, eikä se ollut ryhtynyt kaikkiin sellaisiin toimenpiteisiin, jotka sillä kohtuullisesti arvioiden oli käytettävissään, estääkseen petoksen. Unionin tuomioistuin on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tässä yhteydessä rinnastanut yhteisön sisäisen siirron yhteisöluovutukseen.

22 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä oli kyse tilanteista, joissa petos kohdistui liiketoimeen, jonka osalta oli haettu arvonlisäveron vähennysoikeutta, vapautusta arvonlisäverosta tai arvonlisäveron palauttamista, tai liiketoimeen, joka oli tehty ennen tällaista liiketoimea tai sen jälkeen. Se katsoo, että pääasiassa kyseessä olevan tapauksen tosiseikat eroavat kuitenkin kyseisessä oikeuskäytännössä tarkastelluista tapauksista.

23 Se toteaa Bundesfinanzgerichtin katsoneen, että kyseiset kaksi Bulgarian oikeuden mukaan perustettua yritystä, joiden tekemästä yhteisön sisäisestä siirrosta asiassa on kyse, ovat tehneet veroilmoitukset, joissa ne ovat maininneet Bulgariassa toteutetun yhteisöhankinnan. Veropetos on tapahtunut vasta liiketoimen myöhemmässä vaiheessa eli ilmoituksessa yrityksen tekemästä tavaroiden uudesta yhteisöluovutuksesta, jonka kohteena on ollut tavaroiden myynti edelleen Vetschille. Yritykset ovat perusteettomasti katsoneet tämän yhteisöluovutuksen verosta vapautetuksi. Bundesfinanzgericht on perustanut ratkaisunsa siihen, ettei mainittua luovutusta ole tapahtunut. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan Bundesfinanzgericht on katsonut, ettei asiassa ollut kuitenkaan näytetty, että jo hetkellä, jolloin yhteisön sisäinen siirto Bulgariaan suoritettiin, näiden yritysten tarkoituksena oli petos kyseisiin tavaroihin tämän jälkeen kohdistettavan liiketoimen yhteydessä.

24 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen tai

oikeus verosta vapauttamiseen yhteisöluovutuksen perusteella on evättävä silloin, kun verovelvollinen itse on syyllistynyt veropetokseen.

25 Tämän osalta se tuo esiin sen, että kyseinen oikeuskäytäntö koskee veropetoksen tehneen verovelvollisen lisäksi myös verovelvollista, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää, että hänen tekemänsä liiketoimi oli osa tavarantoimittajan tai jonkin muun sellaisen toimijan tekemää veropetosta, joka on ollut mukana luovutusketjussa joko tätä ennen tai tämän jälkeen.

26 Se pohtii siksi, mikä merkitys tällä oikeuskäytännöllä on pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, koska siinä kyseessä oleva petos on tehty vasta luovutusketjun myöhemmässä vaiheessa yhteisön sisäisen siirron ja sen jälkeen tapahtuneen tavaroiden yhteisöhankinnan jälkeen.

27 Verwaltungsgerichtshof (ylin hallintotuomioistuin, Itävalta) on näin ollen päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 138 artiklan mukainen verovapautus evättävä yhteisön sisäiseltä siirrolta toisesta jäsenvaltiosta, jos siirron toisessa jäsenvaltiossa suoritettava verovelvollinen ilmoittaa tässä toisessa jäsenvaltiossa yhteisön sisäiseen siirtoon liittyvän yhteisöhankinnan mutta syyllistyy kyseisiä tavaroita koskevan myöhemmän verollisen liiketoimen yhteydessä toisessa jäsenvaltiossa veropetokseen ilmoittamalla perusteettomasti verosta vapautetun yhteisöluovutuksen tästä toisesta jäsenvaltiosta?

2) Onko ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkityksellistä, oliko verovelvollisella jo yhteisön sisäisen siirron ajankohtana tarkoitus tehdä veropetos kyseisiä tavaroita koskevan myöhemmän verollisen liiketoimen yhteydessä?”

## **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

### **Ensimmäinen kysymys**

28 Todettakoon aluksi, että ensimmäinen kysymys koskee arvonlisäverodirektiivin 138 artiklassa tarkoitettua vapautusta arvonlisäverosta. Ennakkoratkaisupyyntöissä mainituista seikoista käy kuitenkin ilmi, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa evättävä arvonlisäveron vapautukset sellaisista tavaroiden maahantuonneista kolmannelta maasta jäsenvaltioon, jotka täyttävät arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan d alakohdassa ja muutetun arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetyt edellytykset, jos kyseiset tavarat on tämän jälkeen siirretty toiseen jäsenvaltioon henkilölle, joka on siirron jälkeen syyllistynyt petokseen näiden tavaroiden avulla.

29 Edellä todetun perusteella on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa ensimmäisellä kysymyksellään vastauksen asiallisesti siihen, onko arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan d alakohtaa ja muutetun arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa tulkittava siten, että näissä säännöksissä tarkoitettu maahantuonnin arvonlisäverovapautus on evättävä maahantuojalta, joka on direktiivin 201 artiklassa tarkoitetulla tavalla määrätty tai hyväksytty arvonlisäveron maksuvelvolliseksi, jos maahantuontia seuranneen yhteisön sisäisen siirron vastaanottaja syyllistyy petokseen sellaisen liiketoimen yhteydessä, joka on tehty siirron jälkeen ja joka ei liity kyseiseen siirtoon.

30 Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan d alakohdan ja muutetun arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta kolmannelta alueelta tai kolmannelta maasta lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden maahantuonti muuhun

kuin lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltioon, jos näiden tavaroiden luovutus on tämän direktiivin 201 artiklan perusteella veronmaksuvelvolliseksi määrätyn tai hyväksytyn maahantuojan suorittamana vapautettu verosta mainitun direktiivin 138 artiklan mukaisesti.

31 Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, tuonnin arvonlisäverovapautus edellyttää siis sitä, että maahantuoja toteuttaa tuonnin jälkeen yhteisöluovutuksen, joka puolestaan on vapautettu verosta arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan nojalla, ja riippuu siis siitä, noudatetaanko tässä artikkelissa säädettyjä aineellisia edellytyksiä (tuomio 20.6.2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, 47 kohta). Näin on myös silloin, kun – kuten käsiteltävässä tapauksessa – tavaroiden luovutus muodostuu niiden siirtämisestä toiseen jäsenvaltioon.

32 Arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä, hankkija tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa jäsenvaltion alueen ulkopuolelle mutta kuitenkin unionissa, sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai sellaiselle ei-verovelvolliselle oikeushenkilölle, joka toimii tässä ominaisuudessa muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa. Direktiivin 138 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on tämän artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen luovutusten lisäksi vapautettava verosta tavaroiden luovutukset, jotka muodostuvat siirroista toiseen jäsenvaltioon ja joihin sovellettaisiin 1 kohdassa säädettyjä vapautuksia, jos luovutukset suoritettaisiin toisen verovelvollisen puolesta.

33 Yhteisön sisäinen siirto, joka on määritelty arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa verovelvollisen omalle yritykselle kuuluvien tavaroiden siirroksi toiseen jäsenvaltioon, rinnastetaan arvonlisäverovapautusta varten muun muassa yhteisöluovutukseen, jonka vapauttamisesta arvonlisäverosta säädetään direktiivin 138 artikkelissa (ks. jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin (EYVL 1977, L 145, s. 1) vastaavien säännösten osalta tuomio 20.10.2016, Plöckl, C- 24/15, EU:C:2016:791, 29 kohta).

34 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ilmoittamien seikkojen perusteella on tässä tapauksessa kuitenkin katsottava, – tämän vaikuttamatta selvitykseen, jonka mainittu tuomioistuin tekee – että pääasiassa kyseessä oleva yhteisön sisäinen siirto täyttää arvonlisäverodirektiivin 138 artikkelissa säädetty edellytykset, joihin sen 143 artiklan d alakohdassa ja muutetun arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdassa viitataan.

35 Ennakkoratkaisupyyntöä ei käy ilmi seikkoja, joiden perusteella voitaisiin katsoa, etteivät pääasiassa kyseessä olevat tavaroiden maahantuonnit täyttäneet edellisessä kohdassa mainituissa kahdessa jälkimmäisessä säännöksessä tarkoitettuja tuonnin arvonlisäverovapautuksen muita edellytyksiä.

36 On siis lähdettävä siitä, että kyseessä olevien tavaroiden maahantuonnit täyttävät arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan d alakohdassa ja muutetun arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetty tuonnin arvonlisäverovapautuksen edellytykset.

37 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii kuitenkin sitä, miten petollinen liiketoimi, joka on suoritettu kyseessä olevaa tuontia seuranneen siirron jälkeen tehdyn yhteisöluovutuksen yhteydessä, vaikuttaa oikeuteen saada kyseessä oleva arvonlisäverovapautus. Mainittu tuomioistuin ei kuitenkaan esitä miltään osin epäilevänsä sen maahantuonnin ja sen siirron lainmukaisuutta, jotka tapahtuivat ennen veropetoksen kohteena ollutta yhteisöluovutusta.

38 On kuitenkin huomattava, niin kuin komissio on unionin tuomioistuimelle esittämissään huomautuksissa todennut, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa yhtäältä

maahantuonti, jota seuraa yhteisön sisäinen siirto, ja toisaalta yhteisöluovutus, johon petos kohdistuu, on katsottava toisistaan erillisiksi liiketoimiksi.

39 Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan d alakohta ja muutetun arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohta johtavat näet itse asiassa kahteen vapautukseen arvonlisäverosta, sillä ensimmäinen vapautus myönnetään arvonlisäverodirektiivin 201 artiklan mukaan maahantuonnista tavallisesti maksettavasta verosta ja toinen vapautus tuonnin jälkeen tapahtuneen yhteisöluovutuksen tai yhteisön sisäisen siirron perusteella.

40 Näin ollen silloin, kun arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan d alakohdassa ja muutetun arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitetut edellytykset täyttyvät, arvonlisävero kolmannesta maasta unioniin lähetetyistä tai kuljetetuista tavaroista on lähtökohtaisesti maksettava ensimmäisen kerran ja vero tulee maksettavaksi lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa eikä siinä jäsenvaltiossa, jonka alueelle tavarat on ensin tuotu. Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 53 kohdassa todennut, näiden säännösten tarkoituksena on yksinkertaistaminen, jolla helpotetaan rajatylittävää vaihdantaa sivuuttamalla maahantuonnin vapautuksen avulla oikeus vähentää maahantuonnista maksettava arvonlisävero eli vähennysoikeus, joka muussa tapauksessa myönnettäisiin.

41 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa kyseessä oleva petos on tehty Bulgariassa sellaisen yhteisöluovutuksen puitteissa, joka on lähtenyt Bulgariasta, tämän jäsenvaltion viranomaisten tehtävänä on evätä tätä luovutusta koskevan arvonlisäveron vapautus.

42 Kun on näytetty, ettei petos kohdistu siirtoon, josta arvonlisäverodirektiivin 143 artikla d alakohdassa ja muutetun arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettu tuonnin arvonlisäverovapautuksen myöntäminen riippuu, vapautusta ei voida evätä direktiivin 201 artiklassa tarkoitettulla tavalla veronmaksuvelvolliseksi määrätyltä tai hyväksytyltä maahantuojalta tilanteessa, jossa ei ole mitään, – kuten ennakkoratkaisupyyntöä käy ilmi – minkä perusteella olisi katsottava, että maahantuoja tiesi tai että sen olisi pitänyt tietää, että tuontia seuraava luovutus oli osa tavarán bulgariaalaisten vastaanottajien tekemää veropetosta.

43 Edellä todetun perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan d alakohtaa ja muutetun arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa on tulkittava siten, että näissä säännöksissä tarkoitettua maahantuonnin arvonlisäverovapautusta ei saa evätä maahantuojalta, joka on direktiivin 201 artiklassa tarkoitettulla tavalla määrätty tai hyväksytty arvonlisäveron maksuvelvolliseksi, pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa maahantuontia seuranneen yhteisön sisäisen siirron vastaanottaja syyllistyy petokseen sellaisen liiketoimen yhteydessä, joka on tehty siirron jälkeen ja joka ei liity kyseiseen siirtoon, ja jossa ei ole mitään, minkä perusteella voitaisiin katsoa, että maahantuoja tiesi tai että sen olisi pitänyt tietää, että tämä myöhempi liiketoimi oli osa vastaanottajan tekemää petosta.

## **Toinen kysymys**

44 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa toisella kysymyksellään vastauksen siihen, mikä vaikutus ensimmäiseen kysymykseen annettavaan vastaukseen voisi olla sillä, että siirrettyjen tavaroiden vastaanottajan tarkoituksena oli jo tavaroiden yhteisön sisäisen siirron tapahtumahetkellä tehdä veropetos tavaroihin kohdistuvan myöhemmän liiketoimen yhteydessä.

45 Ennakkoratkaisupyyntöä käy nimenomaisesti ilmi, ettei käsiteltävässä tapauksessa ole näyttöä tällaisesta tarkoituksesta. Tällainen luonteeltaan hypoteettinen kysymys on näin ollen jätettävä tutkimatta.

## Oikeudenkäyntikulut

46 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 143 artiklan d alakohtaa ja tämän direktiivin, sellaisena kuin se on muutettuna 25.6.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/69/EY, 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa on tulkittava siten, että näissä säännöksissä tarkoitettua maahantuonnin arvonlisäverovapautusta ei saa evätä maahantuojalta, joka on direktiivin 201 artiklassa tarkoitettulla tavalla määrätty tai hyväksytty arvonlisäveron maksuvelvolliseksi, pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa maahantuontia seuranneen yhteisön sisäisen siirron vastaanottaja syyllistyy petokseen sellaisen liiketoimen yhteydessä, joka on tehty siirron jälkeen ja joka ei liity kyseiseen siirtoon, ja jossa ei ole mitään, minkä perusteella voitaisiin katsoa, että maahantuojat tiesi tai että sen olisi pitänyt tietää, että tämä myöhempi liiketoimi oli osa vastaanottajan tekemää petosta.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: saksa.