

62018CJ0276

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

18 päivänä kesäkuuta 2020 (*1)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 33 artikla – Verollisten liiketoimien suorittamispaikan määrittäminen – Kuljetettavien tavaroiden luovutus – Luovuttajan tai jonkun muun tämän puolesta lähettämien tai kuljettamien tavaroiden luovutus – Asetus (EU) N:o 904/2010 – 7, 13 ja 28–30 artikla – Jäsenvaltioiden välinen yhteistyö – Tietojen vaihto

Asiassa C-276/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapestin hallinto- ja sosiaaliasioiden tuomioistuin, Unkari) on esittänyt 1.3.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 24.4.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

KrakVet Marek Batko sp.k.

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Regan (esittelevä tuomari) sekä tuomarit I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešić ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: hallintovirkamies R. Frenn,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 20.6.2019 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

–

KrakVet Marek Batko sp.k., edustajinaan P. Jalsovszky, T. Fehér ja Á. Fischer, ügyvédek,

–

Unkarin hallitus, asiamiehinnään M. Z. Fehér, M. Tátrai ja Zs. Wagner,

–

Tšekin hallitus, asiamiehinnään M. Smolek, J. Vlášil ja O. Serdula,

–

Irlanti, asiamiehinään A. Joyce ja J. Quaney, avustajanaan N. Travers, SC,

—

Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan G. De Socio, avvocato dello Stato,

—

Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,

—

Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään S. Brandon ja Z. Lavery, avustajanaan R. Hill, barrister,

—

Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios, J. Jokubauskait? ja L. Havas,

kuultuaan julkisasiamiehen 6.2.2020 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1

Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EU (EUVL 2006, L 347, s. 1) ja etenkin sen 33 artiklan ja hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla 7.10.2010 annetun neuvoston asetuksen (EU) N:o 904/2010 (EUVL 2010, L 268, s. 1) 7, 13 ja 28–30 artiklan tulkintaa.

2

Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat KrakVet Marek Batko sp.k. (jäljempänä KrakVet), joka on Puolan oikeuden mukaan perustettu yhtiö, ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (kansallisen vero- ja tullihallinnon valituslautakunta, Unkari) ja joka koskee arvonlisäveroa, jonka KrakVetin on maksettava verkkosivustojensa välityksellä Unkarissa asuville hankkijoille suorittamastaan tavaroiden myynnistä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Direktiivi 2006/112

3

Direktiivin 2006/112 johdanto-osan 17, 61 ja 62 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(17)

Verollisen liiketoimen suorituspaikan määrittelemisen voi johtaa jäsenvaltioiden välisiin toimivaltakiistoihin, jotka koskevat erityisesti tavaroiden luovutusta asennuksineen sekä palvelujen suoritusta. Vaikka palvelun suorituspaikaksi periaatteessa olisi määriteltävä suorittajan

liiketoiminnan kotipaikka, suorituspaikka olisi määriteltävä sijaitsevaksi hankkijan jäsenvaltiossa, erityisesti tiettyjen sellaisten palvelujen osalta, jotka suoritetaan verovelvollisten välillä ja joissa palvelujen kustannukset sisältyvät tavaroiden hintaan.

— —

(61)

Olisi ehdottomasti varmistettava arvonlisäverojärjestelmän yhdenmukainen soveltaminen. Tämä tavoite voitaisiin parhaiten saavuttaa täytäntöönpanotoimenpiteiden avulla.

(62)

Näillä toimenpiteillä olisi ennen kaikkea puututtava rajat ylittävän kaupan kaksinkertaisen verotuksen ongelmaan, joka voi esiintyä veronalaisten liiketoimien suorituspaikkaa koskevien sääntöjen erilaisen soveltamisen takia jäsenvaltioissa.”

4

Kyseisen direktiivin V osastoon, jonka otsikkona on ”Verollisten liiketoimien paikka”, sisältyvään 1 lukuun, jonka otsikkona on ”Tavaroiden luovutuspaikka”, sisältyy 2 jakso, joka koskee ”Kuljetettavien tavaroiden luovutusta”. Tähän jaksoon sisältyvät muun muassa direktiivin 32 ja 33 artikla.

5

Direktiivin 2006/112 32 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

— —”

6

Tämän direktiivin 33 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Poiketen siitä, mitä 32 artiklassa säädetään, luovuttajan tai jonkun muun tämän puolesta muusta kuin lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiosta lähettämien tai kuljettamien tavaroiden luovutuspaikkana pidetään sitä paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

a)

tavarat luovutetaan verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, joiden tavaroiden yhteisöhankinnat eivät 3 artiklan 1 kohdan nojalla ole arvonlisäveron alaisia, taikka muulle henkilölle, joka ei ole verovelvollinen;

b)

luovutetut tavarat ovat muita kuin uusia kulkuneuvoja tai tavaroita, jotka luovuttaja taikka joku muu tämän puolesta luovuttaa suoritettua kokoonpanon tai asennuksen jälkeen riippumatta siitä, koekäytetäänkö niitä.”

Asetuksen N:o 904/2010 johdanto-osan viidennessä, seitsemännessä ja kahdeksannessa perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(5)

Sisämarkkinoiden toteuttamiseksi suoritettuihin verotuksen yhdenmukaistamistoimenpiteisiin olisi sisällyttävä yhteisen järjestelmän luominen erityisesti tietojenvaihtoa koskevaa jäsenvaltioiden välistä yhteistyötä varten, jonka mukaisesti jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on autettava toisiaan ja toimittava komission kanssa yhteistyössä tavaroiden ja palvelujen myynnistä, tavaroiden yhteisöhankinnasta sekä tavaroiden maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron moitteettoman soveltamisen varmistamiseksi.

— —

(7)

Maksettavan veron kantamiseksi jäsenvaltioiden olisi oltava yhteistyössä sen varmistamiseksi, että arvonlisäverotus toimitetaan oikein. Sen vuoksi niiden on paitsi valvottava, että niiden alueella toimitettava veronkanto suoritetaan oikein, myös tarjottava apua muille jäsenvaltioille sen varmistamiseksi, että niiden omalla alueella suoritettavaan toimintaan liittyvää mutta toisessa jäsenvaltiossa kannettavaa veroa sovelletaan moitteettomasti.

(8)

Muussa jäsenvaltiossa kuin palvelun suorittajan tai tavaran luovuttajan sijoittautumisjäsenvaltiossa verollisia rajatylittäviä liiketoimia koskevan arvonlisäveron moitteettoman soveltamisen valvonta riippuu tiedoista, jotka ovat sijoittautumisjäsenvaltion hallussa tai jotka tämä jäsenvaltio voi saada helpommin. Tällaisten liiketoimien tehokas valvonta riippuu siten siitä, että sijoittautumisjäsenvaltio kerää tai pystyy keräämään kyseiset tiedot.”

Saman asetuksen 1 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tällä asetuksella vahvistetaan edellytykset, joiden mukaisesti arvonlisäverolainsäädännön soveltamisesta vastaavien jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on määrä toimia yhteistyössä keskenään sekä komission kanssa tämän lainsäädännön noudattamisen varmistamiseksi.

Tätä varten tässä asetuksessa määritellään säännöt ja menettelyt, joiden ansiosta jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat toimia yhteistyössä ja vaihtaa keskenään tietoja, joiden avulla arvonlisäverotus voidaan toimittaa oikein, arvonlisäveron moitteetonta soveltamista valvoa erityisesti yhteisöliiketoimien osalta ja arvonlisäveropetoksia torjua. Siinä määritellään erityisesti säännöt ja menettelyt, joita noudattaen jäsenvaltiot voivat kerätä ja vaihtaa kyseisiä tietoja sähköisesti.”

Kyseisen asetuksen II luvussa, jonka otsikkona on ”Pyyntöön perustuva tietojen vaihto”, olevaan 1

jaksoon, jonka otsikkona on ”Tietoja ja hallinnollisia tutkimuksia koskeva pyyntö”, sisältyy 7 artikla, jossa säädetään seuraavaa:

- ”1. Pyyntöön vastaanottavan viranomaisen on toimitettava pyynnön esittäville viranomaiselle tämän pyynnöstä 1 artiklassa tarkoitetut tiedot, myös yhden tai useamman konkreettisen tapauksen osalta.
2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua tietojen toimittamista varten pyynnön vastaanottava viranomainen teettää tietojen hankkimiseksi tarvittavat hallinnolliset tutkimukset.
3. Edellä 1 kohdassa tarkoitettu pyyntö voi 31 päivään joulukuuta 2014 asti sisältää hallinnollista tutkimusta koskevan perustellun pyynnön. Jos pyynnön vastaanottava viranomainen katsoo, että hallinnollista tutkimusta ei tarvita, sen on välittömästi ilmoitettava pyynnön esittäneelle viranomaiselle syyt tähän.

— —”

10

Asetuksen N:o 904/2010 III luvussa, jonka otsikkona on ”Ilman edeltävää pyyntöä tapahtuva tietojen vaihto”, olevassa 13 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Kunkin jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen on ilman edeltävää pyyntöä toimitettava minkä tahansa toisen jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle 1 artiklassa tarkoitetut tiedot seuraavissa tilanteissa, joissa:

a)

verotuksen on määrä tapahtua määräjäsenvaltiossa ja alkuperäjäsenvaltion toimittamia tietoja tarvitaan määräjäsenvaltion tarkastusjärjestelmän tehokasta toimintaa varten;

b)

jäsenvaltiolla on syytä uskoa, että toisessa jäsenvaltiossa on tapahtunut tai on todennäköisesti tapahtunut arvonlisäverolainsäädännön rikkominen;

c)

toisessa jäsenvaltiossa on verotulojen menetyksen vaara.

2. Ilman edeltävää pyyntöä tapahtuva tietojen vaihto on joko automaattista 14 artiklan mukaisesti tai oma-aloitteista 15 artiklan mukaisesti.

3. Tiedot on toimitettava 58 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua menettelyä noudattaen hyväksyttävillä vakiolomakkeilla.”

11

Kyseisen asetuksen VII luvussa olevassa 28 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Pyyntöön esittävän viranomaisen valtuuttamat toimivaltaiset virkamiehet voivat kyseisen viranomaisen sekä pyynnön vastaanottavan viranomaisen sopimuksesta ja viimeksi mainitun vahvistamien järjestelyjen mukaisesti olla 1 artiklassa tarkoitettujen tietojen vaihtamiseksi läsnä pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion hallintovirkamiesten virastoissa tai muissa paikoissa, joissa nämä viranomaiset suorittavat tehtäviään. Jos pyydyt tiedot sisältyvät asiakirjoihin, jotka ovat

pyynnön vastaanottavan viranomaisen virkamiesten saatavilla, pyynnön esittävän viranomaisen virkamiehille on annettava niistä jäljennökset.

2. Pynnön esittävän viranomaisen nimeämät toimivaltaiset virkamiehet voivat kyseisen viranomaisen sekä pynnön vastaanottavan viranomaisen sopimuksesta ja viimeksi mainitun vahvistamien järjestelyjen mukaisesti olla läsnä pynnön vastaanottavan jäsenvaltion alueella toteutetuissa hallinnollisissa tutkimuksissa 1 artiklassa tarkoitettujen tietojen vaihtamiseksi. Ainoastaan pynnön vastaanottavan viranomaisen virkamiehet suorittavat nämä hallinnolliset tutkimukset. Pynnön esittävän viranomaisen virkamiehet eivät saa käyttää pynnön vastaanottavan viranomaisen virkamiehille myönnettyjä tarkastusvaltuuksia. Heillä on kuitenkin oikeus päästä samoihin toimitiloihin ja saada käyttöönsä samat asiakirjat kuin pynnön vastaanottaneen viranomaisen virkamiehet viimeksi mainittujen välityksellä, mutta vain kyseistä hallinnollista tutkimusta varten.

3. Pynnön esittävän viranomaisen virkamiesten, jotka 1 ja 2 kohdan mukaisesti ovat läsnä toisessa jäsenvaltiossa, on milloin tahansa voitava esittää kirjallinen valtuutus, josta ilmenee heidän henkilöllisyytensä ja virka-asemansa.”

12

Asetuksen N:o 904/2010 29 ja 30 artikla sisältyvät asetuksen VIII lukuun, jonka otsikkona on ”Samanaikaiset tarkastukset”.

13

Tämän asetuksen 29 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat sopia samanaikaisten tarkastusten suorittamisesta aina, kun ne katsovat, että tällaiset tarkastukset ovat tehokkaampia kuin vain yhden jäsenvaltion suorittamat tarkastukset.”

14

Samana asetuksen 30 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltion on yksilöitävä itsenäisesti verovelvolliset, joiden osalta se aikoo ehdottaa samanaikaista tarkastusta. Kyseisen jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ilmoittavat muiden jäsenvaltioiden, joita asia koskee, toimivaltaisille viranomaisille samanaikaisten tarkastusten kohteiksi ehdotetut tapaukset. Se perustelee valintansa toimittamalla mahdollisuuksien mukaan tiedot, joiden perusteella se päätyi valintaansa. Se ilmoittaa ajanjakson, jona tarkastukset olisi suoritettava.

2. Jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen, jolle samanaikaista tarkastusta on ehdotettu, ilmoittaa vastaavalle toisen jäsenvaltion viranomaiselle suostumuksestaan tarkastukseen tai ilmoittaa sille perustellun kieltäytymisensä pääsääntöisesti kahden viikon mutta viimeistään kuukauden kuluessa ehdotuksen vastaanottamisesta.

3. Kukin asianomaisten jäsenvaltioiden toimivaltainen viranomainen nimeää edustajan, jonka tehtävänä on tarkastuksen johto ja yhteensovittaminen.”

Direktiivi (EU) 2017/2455

15

Direktiivin 2006/112/EY ja direktiivin 2009/132/EY muuttamisesta palvelujen suorituksia ja

tavaroiden etämyyntiä koskevien tiettyjen arvonlisäverovelvoitteiden osalta 5.12.2017 annetun neuvoston direktiivin (EU) 2017/2455 (EUVL 2017, L 348, s. 7) 2 artiklassa, jonka otsikkona on "Direktiivin 2006/112/EY muutokset, jotka tulevat voimaan 1 päivänä tammikuuta 2021", säädetään seuraavaa:

"Muutetaan 1 päivästä tammikuuta 2021 alkaen direktiivi 2006/112/EY seuraavasti:

1)

Lisätään 14 artiklaan kohta seuraavasti:

"4. Tässä direktiivissä tarkoitetaan:

1.

'yhteisön sisäisellä tavaroiden etämyynnillä' sellaisten tavaroiden luovutuksia, jotka luovuttaja tai joku muu luovuttajan puolesta lähettää tai kuljettaa, myös silloin kun luovuttaja osallistuu välillisesti niiden kuljettamiseen tai lähettämiseen, muusta jäsenvaltiosta kuin siitä, johon lähetys tai kuljetus hankkijalle päättyy, kun seuraavat edellytykset täyttyvät:

a)

tavarat luovutetaan [sellaiselle] verovelvolliselle tai [sellaiselle ei-verovelvolliselle] oikeushenkilölle, – – jonka tavaroiden yhteisöhankinnat eivät 3 artiklan 1 kohdan nojalla ole arvonlisäveron alaisia, taikka muulle henkilölle, joka ei ole verovelvollinen;

b)

luovutetut tavarat ovat muita kuin uusia kulkuneuvoja tai tavaroita, jotka luovuttaja taikka joku muu tämän puolesta luovuttaa suoritettun kokoonpanon tai asennuksen jälkeen riippumatta siitä, koekäytetäänkö niitä;

– –"

– –

3)

Korvataan 33 artikla seuraavasti:

"33 artikla

Poiketen siitä, mitä 32 artiklassa säädetään,

a)

yhteisön sisäisen tavaroiden etämyynnin luovutuspaikkana pidetään sitä paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle;

b)

kolmansilta alueilta tai kolmansista maista muuhun kuin siihen jäsenvaltioon, johon tavaroiden lähetys tai kuljetus hankkijalle päättyy, tuotujen tavaroiden etämyynnin luovutuspaikkana pidetään sitä paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle;

c)

kolmansilta alueilta tai kolmansista maista siihen jäsenvaltioon, johon tavaroiden lähetys tai kuljetus hankkijalle päättyy, tuotujen tavaroiden etämyynnin luovutuspaikan katsotaan olevan kyseisessä jäsenvaltiossa, jos tavaroiden arvonlisävero on ilmoitettava XII osaston 6 luvun 4 jakson erityisjärjestelmän mukaisesti.

— —”

Unkarin oikeus

16

Vuoden 2007 arvonlisäverolain nro CXXVII (általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian oikeusriidassa (jäljempänä arvonlisäverolaki), 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Tässä laissa säädettyä veroa on suoritettava:

a)

verovelvollisen tässä ominaisuudessaan Unkarin alueella vastiketta vastaan suorittamasta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta

— —”

17

Arvonlisäverolain 25 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Jos tavaraa ei lähetetä tai kuljeteta, luovutuspaikkana pidetään paikkaa, jossa tavara on luovutushetkellä.”

18

Arvonlisäverolain 29 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Poiketen siitä, mitä 26 ja 28 §:ssä säädetään, jos tavarat on lähettänyt tai kuljettanut luovuttaja tai joku muu tämän puolesta ja luovutuksen seurauksena tavarat saapuvat muuhun Euroopan yhteisön jäsenvaltioon kuin siihen, jossa ne olivat lähettämisen tai kuljetuksen alkaessa, tavaroiden luovutuspaikkana pidetään sitä paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

a)

Tavarat luovutetaan

aa)

sellaiselle verovelvolliselle tai sellaiselle ei-verovelvolliselle oikeushenkilölle, jonka tavaroiden yhteisöhankinnat eivät 20 §:n 1 momentin a ja d kohdan nojalla ole arvonlisäveron alaisia, taikka

ab)

muulle henkilölle tai yhteisölle, joka ei ole verovelvollinen, ja

b)

luovutetut tavarat ovat:

ba)

muuta kuin uusia kulkuneuvoja ja

bb)

tavaroita, jotka kootaan tai asennetaan, riippumatta siitä, koekäytetäänkö niitä.

— —”

19

Arvonlisäverolain 82 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Veron määrä on 27 prosenttia veron perusteesta.”

20

Verotusmenettelystä vuonna 2003 annetun lain nro XCII (adózási rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian oikeusriidassa (jäljempänä verotusmenettelylaki), 2 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Kaikkia verotukseen liittyvissä oikeussuhteissa käytettäviä oikeuksia on käytettävä niiden tarkoituksen mukaisesti. Verolainsäädännön soveltamisen yhteydessä tarkoituksenmukaisena oikeuksien käyttönä ei voida pitää sellaisten sopimusten tekemistä tai muiden liiketoimien suorittamista, joiden tarkoituksena on verolainsäädännön säännösten kiertäminen.”

21

Verotusmenettelylain 6 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”’Veronmaksajalla’ tai ’verovelvollisella’ tarkoitetaan kaikkia henkilöitä, joihin kohdistuu sellaisen lain, jolla otetaan käyttöön vero tai talousarviosta maksettava tuki, tai tämän lain nojalla verovelka tai velvollisuus maksaa veroa.”

22

Saman lain 86 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Veroviranomainen tekee verotulojen pienenemisen ja talousarviosta maksettavista tuista ja verojen palauttamisesta esitettävien perusteettomien pyyntöjen estämiseksi säännöllisesti veronmaksajia ja muita verotusjärjestelmässä osallisena olevia henkilöitä koskevia tarkastuksia. Tarkastusten tarkoituksena on todeta, onko verolainsäädännössä ja muissa oikeusnormeissa asetettuja velvollisuuksia noudatettu vai rikottu. Tarkastusta tehdessään veroviranomainen selvittää ja osoittaa paikkansapitäviksi tosiseikat, olosuhteet tai tiedot, joita käytetään perustana rikkomisen tai oikeuden väärinkäytön toteamiselle ja tällaisen rikkomisen tai väärinkäytön seurauksena aloitetulle hallintomenettelylle.”

Kyseisen lain 95 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Veroviranomainen tutkii tarkastuksessa veron tai talousarviosta maksettavan tuen perusteena olevien määrien määrittämiseen tarvittavat asiakirjat, tositteet, kirjanpidon ja rekisterit – mukaan lukien sähköisesti tallennetut tiedot – veronmaksajan käyttämät ohjelmistot ja tietokonejärjestelmät sekä laskelmat ja muut tosiseikat, tiedot ja olosuhteet, jotka liittyvät kirjanpitoon ja kirjanpitoaineiston tallentamiseen sekä tositteiden käsittelyyn.”

Verotusmenettelylain 170 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos maksettu vero ei ole riittävä, määrätään verotuksellinen seuraamusmaksu. Ellei laissa toisin säädetä, seuraamusmaksun määrä on 50 prosenttia maksamatta jätetyn veron määrästä. Seuraamusmaksun määrä nousee 200 prosenttiin maksamattoman veron määrästä, jos maksetun ja maksettavana olevan määrän erotus liittyy tulojen salaamiseen tai todisteiden, tilikirjojen tai kirjanpitoaineiston väärentämiseen tai tuhoamiseen. – –”

Kyseisen lain 178 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”– – [Tässä laissa] tarkoitetaan

– –

’veron erotuksella’: yhtäältä veroilmoituksessa (tai muuten) ilmoitetun, veroilmoituksessa (tai muuten) ilmoittamatta jätetyn tai veroilmoituksen (tai muun ilmoituksen) perusteella todetun tai sovelletun veron määrän ja toisaalta veroviranomaisen myöhemmin vahvistaman veron tai talousarviosta maksettavan tuen määrän välistä erotusta ilman, että sen osalta otettaisiin huomioon myöhemmille ajanjaksoille siirrettävä jäännös.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

KrakVet on Puolaan sijoittautunut yhtiö. Sillä ei ole Unkarissa toimistoa tai varastoa, eivätkä Unkarin veroviranomaiset ole kiistäneet, ettei sillä ole arvonlisäverotukseen vaadittavaa toimipaikkaa Unkarissa.

Sen toiminta koostuu eläimille tarkoitettujen tuotteiden myynnistä, joita se pitää kaupan muun muassa verkkosivustonsa, jonka osoite on www.zoofast.hu, välityksellä. Sillä oli tämän sivuston kautta useita asiakkaita Unkarissa.

KrakVet tarjosi vuonna 2012 verkkosivustollaan hankkijoille mahdollisuutta tehdä Puolaan sijoittautuneen kuljetusyhtiön kanssa sopimus sen kaupan pitämien tavaroiden kuljetuksesta siten, ettei se itse ollut sopimuksen sopimuspuoli. Hankkijat pystyivät kuitenkin myös hakemaan ostetut tavarat suoraan KrakVetin varastolta tai valitsemaan vapaasti jonkin muun kuin niille ehdotetun

kuljetusliikkeen. Lisäksi KrakVet käytti tätä kuljetusyhtiötä tiettyihin sen omiin logistiikkatarpeisiin.

29

Kyseinen kuljetusyhtiö kuljetti kyseiset tavarat tarvittaessa Unkariin sijoittautuneen sellaisen kahden lähettiyhtiön varastoihin, jotka jakoivat ne sitten unkarilaisille asiakkaille. Ostetuista tavaroista maksettava maksu suoritettiin tavaroiden toimituksen yhteydessä lähettipalvelulle tai se maksettiin etukäteen pankkitilille.

30

Koska KrakVet ei ollut varma, mikä jäsenvaltio oli toimivaltainen kantamaan arvonlisäveroa sen toiminnasta, se kääntyi kotipaikkansa veroviranomaisen puoleen tämän kysymyksen ratkaisemiseksi. Puolan veroviranomainen katsoi sitovassa tulkintaratkaisussa, että KrakVetin liiketoimien suorittamispaikka oli Puolassa ja että tämän yhtiön oli maksettava arvonlisäveroa tässä jäsenvaltiossa.

31

Unkarin ensimmäisen asteen veroviranomainen suoritti KrakVetin tiloissa verotarkastuksen tarkistaakseen jälkikäteen vuotta 2012 koskeneet arvonlisäveroilmoitukset. Kyseinen viranomainen antoi tässä yhteydessä verovelvollisen ominaisuudessa olleelle KrakVetille teknisen verotunnisteen.

32

Koska Unkarin ensimmäisen asteen veroviranomaisella oli vain vähäisiä tietoja KrakVetistä ja sen toimintatavoista, se ei pystynyt ratkaisemaan, oliko yhtiö sijoittautunut Unkariin arvonlisäverotuksen kannalta. Se suoritti tämän takia tarkastuksia kyseisen yhtiön harjoittamasta toiminnasta.

33

Unkarin ensimmäisen asteen veroviranomainen pyysi tämän verotusta koskevan hallinnollisen menettelyn yhteydessä Puolan veroviranomaisilta tietoja veroalan yhteistyöstä annettujen unionin sääntöjen perusteella.

34

Unkarin ensimmäisen asteen veroviranomainen määräsi 16.8.2016 tekemällään päätöksellä KrakVetin maksamaan arvonlisäveron erotuksen, seuraamusmaksun ja viivästyskorkoja sekä lisäksi sakkoa sillä perusteella, että se oli jättänyt noudattamatta velvollisuuttaan rekisteröityä Unkarin veroviranomaisissa.

35

KrakVet valitti tästä päätöksestä toisen asteen veroviranomaisena toimivalle pääasian vastaajalle, joka pysytti 23.1.2017 tekemällään päätöksellä unkarilaisen ensimmäisen asteen veroviranomaisen antaman päätöksen. KrakVet on riitauttanut viimeksi mainitun päätöksen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa.

36

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että pääasian oikeusriidassa annettava ratkaisu

riippuu yhtäältä siitä, miten laaja jäsenvaltioiden viranomaisien välinen yhteistyövelvollisuus on asetuksen N:o 904/2010 mukaan, ja toisaalta siitä, miten direktiivin 2006/112 33 artiklassa tarkoitettua käsitettä ”luovuttajan tai jonkun muun tämän puolesta [lähettämien tai kuljettamien tavaroiden luovutus]” tulkitaan.

37

Erityisesti se pohtii sitä, voiko Unkarin veroviranomainen – kun otetaan huomioon verotuksen neutraalisuuden periaate ja kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva tavoite – ottaa eri kannan kuin Puolan veroviranomainen. Tätä varten on mahdollisesti tarpeen täsmentää yhtäältä, mitä vaatimuksia jäsenvaltioiden veroviranomaisien yhteistyövelvollisuudesta seuraa pääasiassa kyseessä olevien tavaroiden luovutuspaikan määrittämisen yhteydessä, ja toisaalta, mitä edellytyksiä sovelletaan mahdolliseen oikeuteen saada perusteettomasti maksettu arvonlisävero palautetuksi.

38

Lisäksi mainitun tuomioistuimen mukaan on selvennettävä, kuuluvatko pääasiassa kyseessä olevat liiketoimet direktiivin 2006/112 33 artiklan soveltamisalaan, mistä seuraisi, että luovutuspaikan on katsottava sijaitsevan siinä jäsenvaltiossa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle. Kyseinen tuomioistuin pohtii, kuinka unionin oikeuteen direktiivin 2017/2455 mukaisesti 1.1.2021 voimaantulevat muutokset, joiden mukaan myyjän puolesta suoritettu kuljetus kattaa myös tapaukset, joissa tavarat kuljetetaan tai lähetetään välillisesti myyjän puolesta, mahdollisesti vaikuttavat tällaiseen tulkintaan.

39

Pääasiassa kyseessä olevassa tilanteessa on kysyttävä, onko KrakVetin käytäntöä mahdollista pitää näissä olosuhteissa väärinkäyttönä.

40

Tässä tilanteessa F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapestin hallinto- ja sosiaaliasioiden tuomioistuin, Unkari) on päättänyt lykätä asian ratkaisemista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1)

Onko [direktiivin 2006/112] tavoitteita ja erityisesti sen johdanto-osan 17 ja 62 perustelukappaleessa mainittuja jäsenvaltioiden välisten toimivaltakiistojen ja kaksinkertaisen verotuksen estämisen vaatimuksia ja asetusta [N:o 904/2010] ja erityisesti sen johdanto-osan viidettä, seitsemättä ja kahdeksatta perustelukappaletta ja 7, 13 ja 28–30 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle jäsenvaltion veroviranomaisen käytännölle, joka johtaa verovelvollisen kaksinkertaiseen verotukseen siksi, että siinä annetaan liiketoimelle uusi verotuksellinen luokitus, joka poikkeaa sekä toisen jäsenvaltion veroviranomaisen samasta liiketoimesta ja samoista tosiseikoista tekemästä oikeudellisesta tulkinnasta ja tämän tulkinnan perusteella antamasta sitovasta verotuksellisesta tulkintaratkaisusta että nämä tulkinnat vahvistavasta päätelmästä, johon mainittu viranomainen on verotarkastuksensa perusteella päätenyt?

2)

Jos ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan siten, ettei kyseinen käytäntö ole [unionin] oikeuden vastainen, voiko jäsenvaltion veroviranomainen direktiivin [2006/112] ja unionin

oikeuden perusteella määrittää verovelvoitteen täysin yksipuolisesti ottamatta huomioon sitä, että toisen jäsenvaltion veroviranomainen on jo useaan kertaan, ensin verovelvollisen pyynnöstä ja myöhemmin verotarkastuksen jälkeen tekemissään verotuspäätöksissä, vahvistanut verovelvollisen menetelleen lainmukaisesti?

Vai onko kyseisten jäsenvaltioiden veroviranomaisten toimittava yhteistyössä ja päästävä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamiseksi ja kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi sopimukseen siitä, että verovelvollisen on maksettava arvonlisävero vain toisessa näistä valtioista?

3)

Jos toiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan siten, että kyseisen jäsenvaltion veroviranomainen voi yksipuolisesti muuttaa liiketoimen verotuksellista luokittelua, onko direktiivin [2006/112] säännöksiä tulkittava siten, että toisen jäsenvaltion veroviranomaisella on velvollisuus palauttaa verovelvolliselle sen antamassa sitovassa verotuksellisessa tulkintaratkaisussa vahvistettu ja verotarkastukseen päättyneiltä ajanjaksoilta maksettu arvonlisävero, jotta tällä tavoin vältetään kaksinkertaiselta verotukselta ja noudatetaan arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta?

4)

Miten on tulkittava direktiivin [2006/112] 33 artiklan 1 kohdan ensimmäiseen virkkeeseen sisältyvää ilmaisua, jonka mukaan luovutuksen suorittaa myyjä tai joku muu tämän puolesta? Sisältyykö tähän ilmaisuun tapaus, jossa verovelvollinen tarjoaa myyjänä verkkomyyntipaikassaan ostajalle mahdollisuutta tehdä kuljetussopimus sellaisen kuljetusliikkeen kanssa, jonka kanssa myyjä tekee yhteistyötä muiden kuin myyntiin liittyvien toimien toteuttamiseksi, jos ostaja voi vapaasti valita myös muun kuin hänelle ehdotetun kuljetusliikkeen ja jos kuljetussopimus tehdään ostajan ja kuljetusliikkeen välillä siten, että myyjä ei ole tämän sopimuksen sopimuspuoli?

Onko kyseisen säännöksen tulkinnan kannalta – erityisesti oikeusvarmuuden periaate huomioon ottaen – merkitystä sillä, että jäsenvaltioiden on vuoteen 2021 mennessä muutettava lainsäädäntöään, jolla edellä mainitut direktiivin [2006/112] säännökset on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä, säätämällä, että [tämän direktiivin] 33 artiklan 1 kohtaa on sovellettava myös silloin, kun myyjä osallistuu välillisesti kuljetusliikkeen valintaan?

5)

Onko unionin oikeutta, erityisesti direktiiviä [2006/112], tulkittava siten, että seuraavilla seikoilla on yhdessä tai erikseen merkitystä määritettäessä, onko tavaroiden luovutus- tai kuljetustoimintaa harjoittavien itsenäisten yritysten välille perustettu oikeussuhde, jolla verovelvollinen kiertää direktiivin [2006/112] 33 artiklaa ja syyllistyy oikeuden väärinkäyttöön pyrkimällä hyötymään siitä, että toisessa jäsenvaltiossa on pienempi arvonlisäverorasite:

5.1)

kuljetukset suorittava kuljetusliike on sidoksissa verovelvolliseen ja tarjoaa sille muita, kuljetukseen liittymättömiä palveluja

5.2)

ostaja voi vapaasti olla noudattamatta verovelvollisen ehdotusta antaa kuljetustoimeksianto kuljetusliikkeelle, jonka kanssa verovelvollisella on sopimussuhde, ja ostajan on siten mahdollista antaa tavaroiden kuljettamista koskeva toimeksianto jollekin toiselle kuljetusliikkeelle tai noutaa

tavarat itse?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen, toinen ja kolmas kysymys

41

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee ensimmäisellä, toisella ja kolmannella kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, onko direktiiviä 2006/112 ja asetuksen N:o 904/2010 7, 13 ja 28–30 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että jäsenvaltion veroviranomaiset voivat yksipuolisesti soveltaa liiketoimiin sellaista arvonlisäverokohtelua, joka poikkeaa siitä verokohtelusta, jonka nojalla liiketoimia on jo verotettu toisessa jäsenvaltiossa.

42

Tästä on palautettava mieleen, että direktiivin 2006/112 V osastoon sisältyvät säännökset verollisten liiketoimien suorittamispaikan määrittämiseksi ja näiden säännösten tarkoituksena on erityisesti tämän direktiivin johdanto-osan 17 ja 62 perustelukappaleen mukaisesti välttää sellaisia toimivaltaristiriitoja, jotka voivat johtaa sekä kaksinkertaisen verotuksen tilanteisiin että tulojen verottamatta jättämiseen (ks. vastaavasti tuomio 29.3.2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, 43 kohta).

43

Tästä on huomattava, että – kuten asetuksen N:o 904/2010 johdanto-osan viidennestä ja seitsemännestä perustelukappaleesta ilmenee – kyseisen asetuksen on määrä varmistaa luomalla yhteinen järjestelmä jäsenvaltioiden välistä yhteistyötä varten, että arvonlisäverotus toimitetaan oikein erityisesti siltä osin kuin kyse on yhden jäsenvaltion alueella suoritettavista toiminnoista, joihin liittyvä arvonlisävero kannetaan kuitenkin toisessa jäsenvaltiossa. Kuten unionin lainsäätäjä on todennut asetuksen johdanto-osan kahdeksannessa perustelukappaleessa, muussa jäsenvaltiossa kuin palvelun suorittajan tai tavaran luovuttajan sijoittautumisjäsenvaltiossa verollisia rajatylittäviä liiketoimia koskevan arvonlisäveron moitteettoman soveltamisen valvonta riippuu useimmissa tapauksissa tiedoista, jotka ovat sijoittautumisjäsenvaltion hallussa tai jotka tämä jäsenvaltio voi saada helpommin.

44

Edellä mainitussa asetuksessa vahvistetaan sen 1 artiklan 1 kohdan mukaan ne edellytykset, joiden mukaisesti arvonlisäverolainsäädännön soveltamisesta vastaavien jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on määrä toimia yhteistyössä keskenään sekä komission kanssa tämän lainsäädännön noudattamisen varmistamiseksi, ja määritellään tätä varten säännöt ja menettelyt, joiden ansiosta jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat toimia yhteistyössä ja vaihtaa keskenään tietoja, joiden avulla arvonlisäverotus voidaan toimittaa oikein, valvoa arvonlisäveron moitteetonta soveltamista erityisesti yhteisöliiketoimien osalta ja torjua arvonlisäveropetoksia.

45

Asetuksen N:o 904/2010 7 ja 13 artikla koskevat kyseisen asetuksen II ja III lukujen, joihin ne kuuluvat, otsikoiden mukaisesti tietojen vaihtoa jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten välillä joko jonkin jäsenvaltion esittämän pyynnön perusteella tai ilman edeltävää pyyntöä. Asetuksen 28 artikla koskee, kuten asetuksen VII luvun, johon se kuuluu, otsikosta ilmenee, pyynnön esittävän viranomaisen valtuuttamien toimivaltaisten virkamiesten läsnäoloa pyynnön vastaanottavan

jäsenvaltion virastoissa ja heidän osallistumisestaan tämän jäsenvaltion alueella suoritettaviin hallinnollisiin tutkimuksiin. Kyseisen asetuksen 29 ja 30 artikla koskevat asetuksen VIII luvun, johon ne kuuluvat, otsikon mukaisesti samanaikaisia tarkastuksia, joiden suorittamisesta jäsenvaltiot voivat sopia.

46

Asetuksella N:o 904/2010 mahdollistetaan siten se, että jäsenvaltioiden välistä yhteistyötä varten luodaan yhteinen järjestelmä, jonka avulla jäsenvaltion veroviranomainen voi esittää toisen jäsenvaltion veroviranomaiselle pyynnön erityisesti silloin, kun sellainen pyyntö voi osoittautua – kun otetaan huomioon, että jäsenvaltioilla on kyseisen asetuksen seitsemännen perustelukappaleen nojalla velvollisuus olla yhteistyössä sen varmistamiseksi, että arvonlisäverotus toimitetaan oikein – tarkoituksenmukaiseksi tai tarpeelliseksi (ks. vastaavasti tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 57 kohta).

47

Näin voi olla muun muassa silloin, kun jäsenvaltion veroviranomaiset tietävät tai niiden täytyy järkevästi ottaen tietää, että toisen jäsenvaltion veroviranomaisilla on hallussaan tietoja, jotka ovat hyödyllisiä tai jopa välttämättömiä päätettäessä, onko arvonlisäverosaatava syntynyt ensin mainitussa jäsenvaltiossa (tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 58 kohta).

48

On kuitenkin todettava, että asetuksessa N:o 904/2010 sallitaan hallinnollinen yhteistyö pelkästään sellaisten tietojen vaihtamiseksi, jotka voivat olla tarpeellisia jäsenvaltioiden veroviranomaisille. Tässä asetuksessa ei siten säännellä sitä, minkälainen toimivalta näillä viranomaisilla on luokitella kyseisiä liiketoimia näiden tietojen valossa direktiivin 2006/112 kannalta (ks. analogisesti tuomio 27.1.2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, 62 ja 63 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49

Tästä seuraa, että asetuksessa N:o 904/2010 ei säädetä, että kahden jäsenvaltion veroviranomaisilla olisi velvollisuus tehdä yhteistyötä yhteiseen ratkaisuun pääsemiseksi liiketoimen kohtelusta arvonlisäverotuksessa, eikä siinä aseteta vaatimusta, jonka mukaan jäsenvaltion veroviranomaiset olisivat sidottuja toisen jäsenvaltion veroviranomaisten tietystä liiketoimesta tekemään luokitteluun.

50

On täsmennettävä, että direktiivin 2006/112 oikean soveltamisen ansiosta voidaan välttyä kahdenkertaiselta verotukselta ja taata verotuksen neutraalisuus ja näin ollen toteuttaa tämän tuomion 42 kohdassa mieleen palautetut tavoitteet (ks. vastaavasti tuomio 26.7.2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, 43 kohta). Näin ollen se, että yhdessä tai useassa muussa jäsenvaltiossa on kyseisessä jäsenvaltiossa vallitsevasta näkemyksestä poikkeavia lähestymistapoja, ei missään tapauksessa saa johtaa tämän direktiivin säännösten virheelliseen soveltamiseen (ks. vastaavasti tuomio 5.7.2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, 65 kohta).

51

Havaitessaan, että samaa liiketoimintaa kohdellaan jonkin toisen jäsenvaltion verotuksessa eri tavalla, jäsenvaltion tuomioistuimilla, joiden käsiteltävänä on asia, jossa nousee esiin kysymyksiä sellaisten unionin oikeuden säännösten tai määräysten tulkinnasta, joiden suhteen niiden on

tehtävä päätös, on mahdollisuus tai jopa velvollisuus sen mukaan, voidaanko niiden ratkaisuihin kansallisen oikeuden mukaan hakea tuomioistuimessa muutosta vai ei, esittää ennakkoratkaisupyyntö unionin tuomioistuimelle (tuomio 5.7.2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, 64 ja 66 kohta).

52

Jos kuitenkin – mahdollisesti unionin tuomioistuimen antaman ennakkoratkaisun jälkeen – osoittautuu, että arvonlisävero on jo maksettu perusteettomasti jäsenvaltiossa, on tärkeää korostaa, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeus saada takaisin sellaiset verot, jotka jäsenvaltio on kantanut unionin oikeuden vastaisesti, seuraa niistä oikeuksista, joita yksityisille on annettu unionin oikeussäännöillä, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on näitä oikeussääntöjä tulkinnut, ja sillä täydennetään näitä oikeuksia. Kyseisellä jäsenvaltiolla on siten lähtökohtaisesti velvollisuus palauttaa unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot. Perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista koskeva vaatimus liittyy perusteettoman maksun palauttamista koskevaan oikeuteen, jolla pyritään vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan korjaamaan vaikutuksia, joita veron unionin oikeuden vastaisuudesta aiheutuu, poistamalla se taloudellinen rasitus, joka verosta on perusteetta aiheutunut sille toimijalle, joka on lopulta tosiasiallisesti vastannut tästä verosta (tuomio 14.6.2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, 29 ja 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

53

Edellä olevan perusteella ensimmäiseen, toiseen ja kolmanteen kysymykseen on vastattava, että direktiiviä 2006/112 ja asetuksen N:o 904/2010 7, 13 ja 28–30 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sille, että jäsenvaltion veroviranomaiset voivat yksipuolisesti soveltaa liiketoimiin sellaista arvonlisäverokohtelua, joka poikkeaa siitä verokohtelusta, jonka nojalla liiketoimia on jo verotettu toisessa jäsenvaltiossa.

Neljäs kysymys

54

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee neljännellä kysymyksellään, onko direktiivin 2006/112 33 artiklaa tulkittava siten, että silloin, kun jäsenvaltioon sijoittautuneen luovuttajan toisessa jäsenvaltiossa asuville hankkijoille myymät tavarat kuljettaa näille hankkijoille luovuttajan ehdottama yhtiö, mutta hankkijat voivat kuitenkin vapaasti päättää, tekevätkö ne sen kanssa sopimuksen tavaroiden kuljetuksesta, nämä tavarat on katsottava ”luovuttajan tai jonkun muun tämän puolesta” lähettämiksi tai kuljettamiksi tavaroiksi.

55

Heti aluksi on huomautettava siitä, että direktiivin 2017/2455 2 artiklassa säädetään, että luovuttaja tai joku muu luovuttajan puolesta lähettää tai kuljettaa nämä tavarat myös silloin, kun luovuttaja osallistuu välillisesti niiden kuljettamiseen tai lähettämiseen.

56

Kuten kuitenkin sekä tämän säännöksen otsikosta että säännöksen sanamuodosta ilmenee, siinä säädetyt direktiivin 2006/112 muutokset tulevat voimaan vasta 1.1.2021.

57

Koska tämä muutos ei ole ajallisesti sovellettavissa pääasian oikeusriidassa, luovuttajan välillistä

osallistumista koskevaa kriteeriä ei ole näin ollen otettava huomioon niiden edellytysten määrittämistä varten, joiden mukaan tavarat on katsottava tämän direktiivin 33 artiklassa tarkoitetuiksi ”luovuttajan tai jonkun muun tämän puolesta” lähettämiksi tai kuljettamiksi tavaroiksi.

58

Tämän täsmennyksen jälkeen on huomautettava siitä, että kyseisen direktiivin 32 artiklan mukaan luovuttajan tai hankkijan taikka kolmannen lähettämän tai kuljettaman tavarat luovutuspaikkana pidetään paikkaa, jossa tavara on hankkijalle lähettämisen tai kuljetuksen alkaessa.

59

Saman direktiivin 33 artiklassa säädetään kuitenkin tästä poiketen, että – edellyttäen, että tietyt tässä säännöksessä luetellut edellytykset täyttyvät – luovuttajan tai jonkun muun tämän puolesta muusta kuin lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiosta lähettämien tai kuljettamien tavaroiden luovutuspaikkana pidetään sitä paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle.

60

Vaikka direktiivin 2006/112 33 artikla on poikkeus siitä, mitä 32 artiklassa säädetään, sillä pyritään kuitenkin tähän direktiiviin sisältyvien tavaroiden luovutuspaikkaa koskevien säännösten taustalla olevan logiikan mukaisesti takaamaan, että verotus suoritetaan mahdollisuuksien mukaan siellä, missä tavarat kulutetaan (ks. vastaavasti tuomio 13.3.2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

61

Sen määrittämistä varten, mitä tämän direktiivin 33 artiklassa tarkoitettulla ”luovuttajan tai jonkun muun tämän puolesta” suorittamalla tai suoritettulla lähettämällä tai luovuttamisella ymmärretään, on palautettava mieleen, että taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden huomioon ottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys (ks. vastaavasti tuomio 2.5.2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

62

Tämän taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden takia – kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 102 kohdassa – tavarat lähetetään tai kuljetetaan luovuttajan puolesta, jos päätökset siitä, miten tavarat on määrä lähettää tai kuljettaa, tekee tosiasiasa luovuttaja eikä hankkija.

63

Näin ollen on katsottava, että tavaroiden luovutus kuuluu direktiivin 2006/112 33 artiklan soveltamisalaan silloin, kun luovuttajalla on hallitseva rooli sekä tavaroiden lähettämistä tai kuljettamista koskevan aloitteen että lähettämisen ja kuljettamisen olennaisten vaiheiden järjestämisen osalta.

64

Vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida, onko näin siinä vireillä olevassa oikeusriidassa, siten, että se ottaa tässä arvioinnissa huomioon kaikki pääasian oikeusriidassa kyseessä olevat olosuhteet, unionin tuomioistuin pitää tarpeellisena esittää sille seuraavat seikat.

65

Kuten ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista tiedoista käy ilmi, pääasian kantaja esittää erityisesti, ettei kyseisiä tavaroita voida katsoa lähetetyn tai kuljetetun sen puolesta, koska vaikka se ehdotti siltä tavarat ostaneille hankkijoille kuljetusyhtiötä, hankkijat antoivat tälle kuljetusyhtiölle toimeksiannon sellaisella sopimuksella, jossa pääasian kantaja ei ollut sopimuspuolena.

66

Tarkasteltaessa, mikä merkitys sopimusmääräyksillä on liiketoimen luokittelussa verolliseksi liiketoimeksi, on muistutettava siitä, että koska sopimukseen perustuva tilanne yleensä heijastaa liiketoimien taloudellista ja kaupallista todellisuutta, asiassa merkitykselliset sopimusmääräykset ovat seikka, joka on otettava huomioon (ks. vastaavasti tuomio 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, 43 kohta).

67

Voi kuitenkin ilmetä, että joskus tietyt sopimusmääräykset eivät täysin heijasta liiketoimien taloudellista ja kaupallista todellisuutta (tuomio 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, 44 kohta).

68

Käsiteltävässä asiassa ei voida katsoa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset sopimusmääräykset heijastavat kyseisten liiketoimien taloudellista ja kaupallista todellisuutta, jos hankkijat ainoastaan vahvistavat niillä luovuttajan tekemät valinnat, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava kaikista pääasian oikeusriidan olosuhteista tekemässään analyysissä.

69

Sen määrittämistä varten, onko kyseiset tavarat lähetetty tai kuljetettu luovuttajan puolesta, huomioon on otettava ensinnäkin se, mikä merkitys näiden tavaroiden kuljetuksella hankkijoille on kyseisen luovuttajan toiminnalle ominaisten kaupallisten käytäntöjen valossa. On nimittäin mahdollista esimerkiksi katsoa, että jos luovuttajan toiminta koostuu tavaroiden aktiivisesta tarjoamisesta vastiketta vastaan muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, johon se itse on sijoittautunut, asuville hankkijoille ja jos luovuttajalla ei ole tämän jäsenvaltion alueella toimipaikkaa tai varastoa, se, että luovuttaja järjestää välineet, joilla kyseiset tavarat voidaan kuljettaa niiden hankkijoille, on lähtökohtaisesti edellä mainitun toiminnan olennainen osa.

70

Sen arvioimiseksi, tarjoaako luovuttaja aktiivisesti tavaroita toisessa jäsenvaltiossa asuville hankkijoille, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi ottaa huomioon muun muassa sen, mikä on verkkosivuston, jolla kyseisiä tavaroita tarjotaan, osoitteen maatunnus tai vastaava tunnus, ja kielen, jolla sivusto on käytettävissä.

71

Toiseksi on tutkittava, kummanko näistä kahdesta – luovuttajan vai hankkijan – voidaan tosiasiallisesti katsoa olevan se, joka valitsee kyseisten tavaroiden lähettämisen- tai kuljettamistavan.

72

Kyseisiä tavaroita ei voida katsota lähetettävän tai kuljetettavan luovuttajan puolesta pelkästään sen tosiseikan perusteella, että hankkijat ovat tehneet sopimuksen näiden tavaroiden kuljetuksesta sellaisen yhtiön kanssa, joka tekee kyseisen luovuttajan kanssa yhteistyötä muiden kuin luovuttajan tavaroiden myyntiin liittyvien toimien osalta.

73

Toisin olisi sitä vastoin silloin, kun hankkijat ainoastaan hyväksyvät tällaisella sopimuksella luovuttajan tekemät valinnat, koskevatpa ne sitten kyseisten tavaroiden kuljetuksesta vastaavan yhtiön valintaa tai näiden tavaroiden lähettämisen- ja tai kuljettamistapaa.

74

Tällaiseen arviointiin voitaisiin päätyä muun muassa sen perusteella, että luovuttajan ehdottamien yhtiöiden, jotka hoitavat kyseisten tavaroiden kuljetuksen, valikoima on suppea tai se on jopa rajoitettu pelkästään yhteen ainoaan yhtiöön taikka että näiden tavaroiden kuljetusta koskevat sopimukset voidaan tehdä suoraan tämän luovuttajan verkkosivustolta käsin ilman, että hankkijoiden pitäisi itsenäisesti tehdä joitakin toimenpiteitä ottaakseen yhteyttä tästä kuljetuksesta vastaaviin yhtiöihin.

75

Kolmanneksi on tutkittava, mikä talouden toimija kantaa kyseisten tavaroiden lähetykseen ja kuljetukseen liittyvän riskin.

76

Pääasian kantaja esittää, että hankkijoiden ja kuljetusyhtiön välisistä sopimusmääräyksistä käy ilmi, että tämä riski kuuluu kuljetusyhtiölle, ja johtaa tästä, että pääasiassa kyseessä olevia tavaroita ei lähetetty tai kuljetettu pääasian kantajan puolesta. On kuitenkin huomattava, että sillä tosiseikalla, että kuljetusyhtiö kantaa kyseisten tavaroiden kuljetukseen liittyvän riskin, ei sinänsä ole merkitystä sen kysymyksen kannalta, suoritetaanko näiden tavaroiden kuljetus luovuttajan vai hankkijan puolesta.

77

Yhtä kaikki voitaisiin katsoa, että niistä sopimusmääräyksistä huolimatta, joissa tämä riski saatetaan tavaroiden kuljetuksesta vastaavan yhtiön kannettavaksi, tavaroiden lähettäminen tai kuljettaminen suoritetaan luovuttajan puolesta, jos kyseisen kuljettamisen tai lähettämisen yhteydessä syntyneiden vahinkojen korvaamiseen liittyvät kustannukset jäävät lopulta luovuttajan vastattaviksi.

78

Neljänneksi on arvioitava sekä kyseisten tavaroiden luovuttamisen että niiden lähettämisen tai kuljettamisen maksutapaa koskevat yksityiskohtaiset ehdot. Jos siitä huolimatta, että hankkijat

ovat muodollisesti sidottuja luovuttajaan ja kuljetusyhtiöön erillisten sopimusten kautta, näiden tavaroiden hankkimisessa ja niiden lähettämisessä tai kuljettamisessa on kyse yhdestä ja ainoasta taloudellisesta transaktiosta, tällaista seikkaa on pidettävä osoituksena luovuttajan merkittävästä osallistumisesta kyseisten tavaroiden kuljetukseen.

79

Kuten pääasian kantaja on myöntänyt unionin tuomioistuimessa toimitetussa suullisessa käsittelyssä, tavanomaisena käytäntönä on, että hankkijat maksavat kyseisten tavaroiden vastaanottamisen yhteydessä niiden kuljettajalle sekä näistä tavaroista että niiden kuljetuksesta.

80

Tällainen luovuttajan osallistuminen voisi olla kyseisten liiketoimien taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden takia kyseessä myös silloin, jos osoittautuisi, että lähetys- tai kuljetuskustannukset ovat – lähtökohtaisesti tai ainoastaan tiettyjen ehtojen, kuten tietyn vähimmäisostomäärän saavuttamisen, täytyttyä – luonteeltaan ainoastaan symbolisia tai että luovuttaja myöntää samaan lopputulokseen johtavaa alennusta tavaroiden hinnasta.

81

Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevien tietojen mukaan, ja jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suoritettavana olevasta tarkistuksesta muuta johdu, voidaan näin ollen lähteä siitä, että pääasian kantajalla on hallitseva rooli sekä tavaroiden lähettämistä tai kuljettamista koskevan aloitteen että lähettämisen ja kuljettamisen olennaisten vaiheiden järjestämisen osalta, joten nämä tavarat on katsottava kuljetetun luovuttajan puolesta direktiivin 2006/112 33 artiklassa tarkoitetulla tavalla.

82

Edellä olevien seikkojen perusteella neljänteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 33 artiklaa on tulkittava siten, että silloin, kun jäsenvaltioon sijoittautuneen luovuttajan toisessa jäsenvaltiossa asuville hankkijoille myymät tavarat kuljettaa näille hankkijoille luovuttajan ehdottama yhtiö, mutta hankkijat voivat kuitenkin vapaasti päättää, tekevätkö ne sen kanssa sopimuksen tavaroiden kuljetuksesta, nämä tavarat on katsottava ”luovuttajan tai jonkun muun tämän puolesta” lähettämiksi tai kuljettamiksi tavaroiksi silloin, kun kyseisellä luovuttajalla on hallitseva rooli sekä tavaroiden lähettämistä tai kuljettamista koskevan aloitteen että lähettämisen ja kuljettamisen olennaisten vaiheiden järjestämisen osalta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava ottamalla huomioon kaikki pääasian oikeusriidan olosuhteet.

Viides kysymys

83

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee viidennellä kysymyksellään, onko unionin oikeutta ja erityisesti direktiiviä 2006/112 tulkittava siten, että toimet, joilla luovuttajan ehdottama yhtiö kuljettaa luovuttajan myymät tavarat hankkijoille, ovat oikeuden väärinkäyttöä silloin, kun yhtäältä luovuttaja ja yhtiö ovat sidoksissa toisiinsa siten, että yhtiö ottaa tästä kuljetuksesta riippumatta vastattavakseen tietyistä luovuttajan logistiikkatarpeista, ja toisaalta hankkijat voivat kuitenkin vapaasti päättää, että ne käyttävät muuta yhtiötä tai noutavat tavarat itse.

84

Tässä yhteydessä on muistutettava, että mahdollisten veropetosten, veronkierron ja

väärinkäytösten estäminen on tavoite, joka on arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan, ja että arvonlisäveron alalla sovellettavasta väärinkäytösten kiellon periaatteesta seuraa se, että ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevat täysin keinotekoiset järjestelyt, jotka on toteutettu ainoastaan veroedun saamiseksi, ovat kiellettyjä (tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

85

Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että arvonlisäveron alalla väärinkäytöksen olemassaolon toteaminen edellyttää yhtäältä, että mainitun direktiivin ja sen täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lainsäädännön asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseisistä liiketoimista seuraa sellaisen veroedun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista, ja toisaalta, että kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseisten toimien keskeisenä tavoitteena on saada tällainen veroetu (tuomio 10.7.2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

86

Heti aluksi on näin ollen todettava, että koska väärinkäytöksen olemassaolon edellytyksenä on direktiivin 2006/112 asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollinen noudattaminen, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei voi pohtia sitä, oliko pääasian kantajan menettely mahdollisesti luonteeltaan väärinkäyttöä, jos mainittu tuomioistuin päätyy – neljänteen kysymykseen annetun vastauksen yhteydessä esitetyt seikat huomioon ottaen – siihen, että kyseinen kantaja on jättänyt noudattamatta direktiivin 33 artiklaa, koska pääasiassa kyseessä olevat tavarat on katsottava kuljetetun luovuttajan puolesta tuossa artiklassa tarkoitettulla tavalla.

87

Tämän täsmennyksen jälkeen on todettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan pääasiassa kyseessä oleva luovuttaja, johon ei ole sovellettu kyseisen direktiivin 33 artiklan säännöksiä luovuttajan tai jonkun muun luovuttajan puolesta lähettämien tai kuljettamien tavaroiden luovutuksista, pääsi hyötymään sen jäsenvaltion, johon se on sijoittautunut, alemmasta arvonlisäverokannasta.

88

Ensinnäkin siitä kysymyksestä, seuraako liiketoimista, joiden yhteydessä toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut luovuttaja luovuttaa vastiketta vastaan tavaroita toisen jäsenvaltion alueella asuville hankkijoille ja suosittelee samalla niille kuljetusyhtiötä näiden tavaroiden kuljettamista varten, direktiivin 2006/112 tavoitteiden vastaisen veroedun saaminen, on huomattava yhtäältä, että siinä tapauksessa, että tämän direktiivin 33 artiklassa säädettyä poikkeusta ei sovelleta näihin liiketoimiin, kyseiset liiketoimet kuuluvat tämän direktiivin 32 artiklan – jossa säädetään, että luovutuspaikkana pidetään paikkaa, jossa tavara on hankkijalle lähettämisen tai kuljetuksen alkaessa – soveltamisalaan.

89

Toisaalta jäsenvaltioissa sovellettujen yleisten arvonlisäverokantojen väliset erot johtuvat siitä, ettei direktiivillä 2006/112 tehty yhdenmukaistaminen ole täydellinen, koska sillä vahvistetaan vain vähimmäiskanta. Sitä, että verovelvolliseen sovelletaan jossakin jäsenvaltiossa sellaista yleistä arvonlisäverokantaa, joka on alempi kuin toisessa jäsenvaltiossa voimassa oleva verokanta, ei näin ollen sellaisenaan voida pitää veroetuna, jonka myöntäminen olisi direktiivin tavoitteiden

vastaista (tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 39 ja 40 kohta).

90

Toiseksi siitä kysymyksestä, onko kyseisten toimien keskeisenä tavoitteena kyseisen veroedun saaminen, on syytä muistuttaa arvonlisäveroalan oikeuskäytännössä jo katsotun, että kun verovelvollinen voi valita kahden liiketoimen välillä, sen ei ole pakko valita sitä, joka merkitsee korkeamman arvonlisäveron maksamista, vaan sillä on oikeus järjestää toimintansa verovelkaansa pienentävällä tavalla. Verovelvollisilla on näin yleensä vapaus valita verotaakkansa rajoittamisen ja liiketoimintansa kannalta asianmukaisimmiksi katsomansa organisaattiorakenteet ja liiketoimiensa toteuttamiskeinot (tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 42 kohta).

91

Näin ollen sen toteamista varten, että pääasian oikeusriidan olosuhteet muodostavat väärinkäytöksen, on osoitettava, että kyseisten tavaroiden luovuttajan ja sen ehdottaman kuljettajan välinen erottelu on täysin keinotekoinen järjestely, jolla peitetään se tosiseikka, että nämä kaksi yhtiötä muodostavat tosiasiaassa yhden ainoan taloudellisen yksikön.

92

Mainitun seikan arviointia varten on huomautettava yhtäältä, että sillä, että tavaroiden hankkijoiden oli mahdollista antaa tavaroiden kuljettamista koskeva toimeksianto jollekin muulle kuin luovuttajan ehdottomalle kuljetusliikkeelle, ei ole merkitystä.

93

Toisaalta se seikka, että luovuttaja ja kuljetusyhtiö ovat sidoksissa toisiinsa siten, että tämä yhtiö suorittaa luovuttajalle luovuttajan tavaroiden kuljetuksesta riippumattomia muita logistiikkapalveluja, ei vaikuta sellaisenaan ratkaisevalta seikalta.

94

Kuitenkin olisi mahdollista katsoa, että kyseessä on täysin keinotekoinen järjestely, jos luovuttajan ehdottoman yhtiön suorittamia kyseisten tavaroiden lähetys- tai kuljetuspalveluita ei suoriteta todellisen liiketoiminnan yhteydessä.

95

On todettava, että mikään unionin tuomioistuimelle esitetyistä tiedoista ei viittaa siihen, että pääasian oikeusriidassa kyseessä olevan luovuttajan ehdottama kuljetusyhtiö ei harjoittanut todellista liiketoimintaa, eikä tämä liiketoiminta rajoittunut siihen, että yhtiö ottaa vastattavakseen tietyistä tämän luovuttajan logistiikkatarpeista ja luovuttajan tavaroiden kuljettamisesta. Kyseinen kuljetusyhtiö näyttää siten harjoittaneen toimintaa omissa nimissään ja omaan lukuunsa sekä omalla vastuullaan ja riskillään (ks. vastaavasti tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 45 kohta).

96

Edellä olevien seikkojen perusteella viidenteen kysymykseen on vastattava, että unionin oikeutta ja erityisesti direktiiviä 2006/112 on tulkittava siten, että toimet, joilla luovuttajan ehdottama yhtiö kuljettaa luovuttajan myymät tavarat hankkijoille, eivät ole oikeuden väärinkäyttöä silloin, kun yhtäältä luovuttaja ja yhtiö ovat sidoksissa toisiinsa siten, että yhtiö ottaa tästä kuljetuksesta riippumatta vastattavakseen tietyistä luovuttajan logistiikkatarpeista, ja toisaalta hankkijat voivat

kuitenkin vapaasti päättää, että ne käyttävät muuta yhtiötä tai noutavat tavarat itse, jos nämä olosuhteet eivät ole esteenä sille, että luovuttajan ja sen ehdottaman kuljetusyhtiön katsotaan olevan itsenäisiä yhtiöitä, jotka harjoittavat omaan lukuunsa todellista liiketoimintaa, eikä näitä liiketoimia voida tästä syystä luokitella väärinkäytöksi.

Oikeudenkäyntikulut

97

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 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY ja hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla 7.10.2010 annetun neuvoston asetuksen (EU) N:o 904/2010 7, 13 ja 28–30 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sille, että jäsenvaltion veroviranomaiset voivat yksipuolisesti soveltaa liiketoimiin sellaista arvonlisäverokohtelua, joka poikkeaa siitä verokohtelusta, jonka nojalla liiketoimia on jo verotettu toisessa jäsenvaltiossa.

2)

Direktiivin 2006/112 33 artiklaa on tulkittava siten, että silloin, kun jäsenvaltioon sijoittautuneen luovuttajan toisessa jäsenvaltiossa asuville hankkijoille myymät tavarat kuljettaa näille hankkijoille luovuttajan ehdottama yhtiö, mutta hankkijat voivat kuitenkin vapaasti päättää, tekevätkö ne sen kanssa sopimuksen tavaroiden kuljetuksesta, nämä tavarat on katsottava ”luovuttajan tai jonkun muun tämän puolesta” lähettämiksi tai kuljettamiksi tavaroiksi silloin, kun kyseisellä luovuttajalla on hallitseva rooli sekä tavaroiden lähettämistä tai kuljettamista koskevan aloitteen että lähettämisen ja kuljettamisen olennaisten vaiheiden järjestämisen osalta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava ottamalla huomioon kaikki pääasian oikeusriidan olosuhteet.

3)

Unionin oikeutta ja erityisesti direktiiviä 2006/112 on tulkittava siten, että toimet, joilla luovuttajan ehdottama yhtiö kuljettaa luovuttajan myymät tavarat hankkijoille, eivät ole oikeuden väärinkäyttöä silloin, kun yhtäältä luovuttaja ja yhtiö ovat sidoksissa toisiinsa siten, että yhtiö ottaa tästä kuljetuksesta riippumatta vastattavakseen tietyistä luovuttajan logistiikkatarpeista, ja toisaalta hankkijat voivat kuitenkin vapaasti päättää, että ne käyttävät muuta yhtiötä tai noutavat tavarat itse, jos nämä olosuhteet eivät ole esteenä sille, että luovuttajan ja sen ehdottaman kuljetusyhtiön katsotaan olevan itsenäisiä yhtiöitä, jotka harjoittavat omaan lukuunsa todellista liiketoimintaa, eikä näitä liiketoimia voida tästä syystä luokitella väärinkäytöksi.

Allekirjoitukset

(*1) Oikeudenkäyntikieli: unkari.