

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

27 päivänä lokakuuta 2022 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 44 artikla – Verotuksellinen liittymäkohta – Kasvihuonekaasujen päästöoikeuksien siirto – Vastaanottaja, joka on osallisena arvonlisäveropetokseen liiketoimiketjussa – Verovelvollinen, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää kyseisestä petoksesta

Asiassa C-641/21,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Bundesfinanzgericht (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Itävalta) on esittänyt 11.10.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 20.10.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

vastaan

Finanzamt Österreich,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: kolmannen jaoston puheenjohtaja K. Jürimäe (esittelevä tuomari), joka hoitaa kahdeksannen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit N. Jääskinen ja M. Gavalec,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Climate Corporation Emissions Trading GmbH, edustajanaan W. Standfest, Rechtsanwalt,

– Euroopan komissio, asiamiehinaan A. Armenia ja B.-R. Killmann,

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 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 11) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), säännösten tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Climate Corporation Emissions Trading GmbH (jäljempänä Climate Corporation) ja toisaalta Finanzamt Österreich (verohallinto, Itävalta) ja joka koskee kasvihuonekaasujen päästöoikeuksien siirrosta koostuvien liiketoimien arvonnäverotusta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonnäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonnäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

— —

b) jäsenvaltion alueella tapahtuneesta vastikkeellisesta tavaroiden yhteisöankinnasta, jonka on suorittanut:

— —

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

— —”

4 Kyseisen direktiivin V osastossa, jonka otsikko on ”Verollisten liiketoimien paikka”, oleva 3 luku, jonka otsikko on ”Palvelujen suorituspaikka”, sisältää mainitun direktiivin 44 artiklan, jossa säädetään seuraavaa:

”Verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa tällä verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka. Jos nämä palvelut kuitenkin suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseiset palvelut vastaanottavan verovelvollisen kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on.”

5 Kyseinen 44 artikla on säädetty direktiivillä 2008/8, jolla direktiiviä 2006/112 muutettiin palvelujen suorituspaikan osalta. Direktiivin 2008/8 johdanto-osan kolmannessa ja neljännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(3) Kaikkien palvelujen suoritusten verotuspaikan olisi periaatteessa oltava paikka, jossa ne tosiasiallisesti kulutetaan. Vaikka palvelujen suorituspaikkaa koskevaa yleistä sääntöä muutettaisiin tällä tavalla, tietyt poikkeukset tästä yleisestä säännöstä olisivat kuitenkin edelleen tarpeen hallinnollisista ja poliittisista syistä.

(4) Verovelvollisille suoritettavien palvelujen suorituspaikkaa koskevan yleisen säännön olisi perustuttava paikkaan, johon vastaanottaja on sijoittautunut, eikä paikkaan, johon suorittaja on sijoittautunut. — —”

6 Arvonnäverodirektiivin IX osastossa, jonka otsikko on ”Vapautukset”, oleva 1 luku, jonka otsikko on ”Yleiset säännökset”, sisältää kyseisen direktiivin 131 artiklan, jossa 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."

7 Mainittuun IX osastoon sisältyy myös 4 luku, jonka otsikko on "Yhteisöliiketoimien vapautukset". Kyseinen 4 luku sisältää arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdan, jossa 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 [Euroopan] yhteisössä, sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai sellaiselle oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessa muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa."

8 Kyseisen direktiivin 196 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan sellainen verovelvollinen tai sellainen arvonlisäverotunnisteen saanut oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, jolle suoritetaan 44 artiklassa tarkoitettu palvelu, jos kyseisen palvelun suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut kyseisen jäsenvaltion alueelle."

9 Mainitun direktiivin 273 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa."

Itävallan oikeus

10 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz), joka on annettu 23.8.1994 (BGBl. 663/1994), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (BGBl. I 52/2009), 3a §:n 6 momentissa säädetään seuraavaa:

"Jollei 8–16 momentista ja 3a §:stä muuta johdu, 5 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitettulle elinkeinonharjoittajalle suoritettavan palvelun suorituspaikka on paikka, josta palvelun vastaanottaja harjoittaa liiketoimintaansa. Jos palvelu suoritetaan elinkeinonharjoittajan kiinteälle toimipaikalle, tämän kiinteän toimipaikan sijainti on tällöin ratkaiseva."

11 Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee tältä osin, että kyseisessä säännöksessä käytetyt käsitteet "elinkeinonharjoittaja" ja "muut suoritukset" vastaavat unionin oikeudessa käytettyjä käsitteitä "verovelvollinen" ja "palvelujen suoritukset".

Pääasian oikeusriita ja ennakkoratkaisukysymys

12 Climate Corporation, jonka kotipaikka on Badenissa (Itävalta), siirsi 1.4–20.4.2010 vastikkeellisesti kasvihuonekaasujen päästöoikeuksia Bauduin Handelsgesellschaft mbH:lle (jäljempänä Bauduin), jonka kotipaikka on Hampurissa (Saksa).

13 Finanzamt Baden Mödling (Baden Mödlingin verotoimisto, Itävalta) luokitteli 27.1.2012 tekemässään vuoden 2010 liikevaihtoveroa koskevassa verotuspäätöksessä kyseiset

kasvihuonekaasujen päästöoikeuksien siirrot verollisiksi ”tavaroiden luovutuksiksi”, joihin ei sovelleta yhteisöluovutuksia koskevaa verovapautusta. Kyseinen verotoimisto katsoi, että Bauduin oli vilpillisenä yhteisöostajana (missing trader) osallistunut arvonlisäveroon liittyvään karusellipetokseen ja että Climate Corporation oli tiennyt tai sen olisi pitänyt tietää, että kyseisiä kiintiöitä käytettäisiin arvonlisäveron kiertämiseen.

14 Climate Corporation valitti 27.2.2012 kyseisestä verotuspäätöksestä ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen, eli Bundesfinanzgerichtiin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Itävalta).

15 Kyseinen tuomioistuin toteaa, että kasvihuonekaasujen päästöoikeuksien siirtoja on, kuten 8.12.2016 annetusta tuomiosta A ja B (C-453/15, EU:C:2016:933) ilmenee, pidettävä ”palvelujen suorituksina” eikä ”tavaroiden luovutuksina”.

16 Mainittu tuomioistuin täsmentää, että näissä olosuhteissa niiden palvelujen suorituspaikka, jotka Climate Corporation on suorittanut Bauduinille, on arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan, liikevaihtoverolain 3a §:n 6 momentin ja Saksan oikeuden mukaisesti Saksassa. Kyseisiä suorituksia ei näin ollen voida verottaa Itävallassa, vaan Saksassa, ja se, joka on velvollinen maksamaan arvonlisäveron viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa, on Bauduin.

17 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen havaintojen mukaan Climate Corporationin olisi pitänyt tietää, että Bauduinille myytyjä kiintiöitä käytettiin petoksellisiin tarkoituksiin arvonlisäveron kiertämiseksi.

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tältä osin, että unionin tuomioistuin on yhteisöluovutuksia merkitsevien liiketoimien yhteydessä todennut 18.12.2014 antamassaan tuomiossa Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti ym. (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455), että verovelvolliselta on evättävä oikeus tällaiseen luovutukseen liittyvään arvonlisäveron vapautukseen, oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero ja oikeus arvonlisäveron palautukseen, jos verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa tällaisella liiketoimella, johon on vedottu kyseisen oikeuden perusteena, luovutusketjun yhteydessä tehtyyn arvonlisäveropetokseen.

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, voidaanko mainittua oikeuskäytäntöä soveltaa analogisesti rajat ylittäviin palvelujen suorituksiin. Tällainen soveltaminen merkitsisi sitä, että sellaisessa tapauksessa, josta on kyse pääasiassa, palvelujen suorituspaikan olisi arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan ja vastaavien kansallisten säännösten päinvastaisesta sanamuodosta huolimatta katsottava olevan Itävallassa eikä Saksassa.

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, ettei vastaus tähän kysymykseen ole ilmeinen, koska yhteisöluovutusten ja unionin sisällä tapahtuvien rajat ylittävien palvelujen suoritusten välillä on sekä yhtäläisyyksiä että eroja.

21 Bundesfinanzgericht on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [arvonlisäverodirektiiviä] tulkittava siten, että jäsenvaltion viranomaisten ja tuomioistuinten on katsottava, että palvelun suorituspaikka, joka kirjoitetun oikeuden mukaan sijaitsee muodollisesti toisessa jäsenvaltiossa, jossa palvelun vastaanottajan kotipaikka on, on mainittujen viranomaisten ja tuomioistuinten kotimaassa, jos palvelun suorittaneen kotimaisen verovelvollisen olisi pitänyt tietää, että suorittamalla kyseisen palvelun se osallistuu suoritusketjun puitteissa tehtyyn arvonlisäveropetokseen?”

Ennakkoratkaisupyyntöön tutkittavaksi ottaminen

22 Climate Corporation esittää, ettei ennakkoratkaisupyyntöä voida ottaa tutkittavaksi. Ennakkoratkaisukysymys on sen mukaan yhtäältä hypoteettinen. Climate Corporation toteaa, että koska pääasiassa kyseessä oleva liiketoimi ei ole verollinen Itävallassa vaan Saksassa, itävaltalaisen tuomioistuimen asiana ei ole esittää unionin tuomioistuimelle kysymyksiä täsmennysten saamiseksi sellaisten hypoteettisten verotukseen liittyvien velvollisuuksien osalta, joita verovelvollisella on toisessa jäsenvaltiossa. Toisaalta mainitun kysymyksen taustalla on Climate Corporationin mukaan analoginen päättely, joka perustuu 18.12.2014 annettuun tuomioon Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti ym. (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455), jota ei voida soveltaa, kun otetaan huomioon pääasian olosuhteiden ja kyseiseen tuomioon johtaneen asian olosuhteiden väliset erot.

23 Tältä osin on palautettava mieleen, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan olettamana on, että kansallisen tuomioistuimen niiden oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen perusteella, joiden määrittämisestä se vastaa ja joiden paikkansapitävyyden selvittäminen ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä, esittämällä unionin oikeuden tulkintaa koskevilla kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta. Unionin tuomioistuin voi jättää lausumatta kansallisen tuomioistuimen esittämästä pyynnöstä ainoastaan, jos on ilmeistä, ettei pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (tuomio 18.12.2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti ym., C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 21.2.2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee selvästi, ettei ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyri selvittämään, mitä velvollisuuksia verovelvollisella on muussa kuin tuomioistuimen omassa jäsenvaltiossa. Kyseinen tuomioistuin haluaa päinvastoin selvittää, voivatko sen oman jäsenvaltion veroviranomaiset kantaa unionin oikeuden nojalla arvonlisäveroa liiketoimista, jotka ovat pääasian kohteena, vaikka sen mukaan kyseisten liiketoimien suorituspaikka on toisessa jäsenvaltiossa. Tästä seuraa, ettei kysymys ole hypoteettinen.

25 Siltä osin kuin Climate Corporation kyseenalaistaa mahdollisuuden soveltaa 18.12.2014 annettuun tuomioon Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti ym. (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455) perustuvia tulkintoja analogisesti sellaisessa tapauksessa, josta on kyse pääasiassa, on riittävää todeta, että nämä argumentit kuuluvat ennakkoratkaisukysymykseen annettavan aineellisen vastauksen alaan.

26 Ennakkoratkaisupyyntö on näin ollen otettava tutkittavaksi.

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin säännöksiä tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että kun on kyse palvelujen suorituksesta, jonka jäsenvaltioon sijoittautunut verovelvollinen suorittaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle, ensiksi mainitun jäsenvaltion viranomaiset katsovat, että kyseisten palvelujen suorituspaikka, joka direktiivin 44 artiklan mukaisesti on kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa, on kuitenkin ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa silloin, kun asianomainen palvelun suorittaja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että se mainitulla suorituksella

osallistui arvonnäveropetokseen, jonka saman palvelusuorituksen vastaanottaja teki liiketoimiketjun yhteydessä.

28 Aluksi on täsmennettävä, että – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut – kasvihuonekaasujen päästöoikeuksien vastikkeellisia siirtoja on arvonnäverodirektiivin kannalta pidettävä palvelujen suorituksina (ks. vastaavasti tuomio 8.12.2016, A ja B, C-453/15, EU:C:2016:933, 30 kohta).

29 Palvelujen suorituspaikka on määritettävä arvonnäverodirektiivin V osaston 3 luvun säännösten mukaisesti. Tältä osin kyseisen luvun 2 jaksossa vahvistetaan yleiset säännökset palvelujen suorituksen verotuspaikan määrittämiseksi ja sen 3 jaksossa tietyt palvelujen suorituksia koskevat erityiset säännökset (ks. vastaavasti tuomio 16.10.2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, 37 kohta).

30 Näiden säännösten, joissa määritetään palvelujen verotuksellinen liittymäkohta, tarkoituksena on välttää yhtäältä toimivaltakiistat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta tulojen verottamatta jääminen (tuomio 16.10.2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 7.5.2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, 25 kohta).

31 Koska mainituilla säännöksillä määritetään näin ollen palvelujen verotuspaikka yhdenmukaisella tavalla, niillä rajataan jäsenvaltioiden toimivaltaa ja vahvistetaan kansallisten arvonnäverolainsäädäntöjen soveltamisalojen järkevä jako (ks. vastaavasti tuomio 16.10.2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, 50 ja 51 kohta).

32 Tässä yhteydessä arvonnäverodirektiivin 44 artiklassa vahvistetaan palvelujen suorituspaikan määrittämistä koskeva yleissääntö.

33 Kyseisen yleissäännön mukaan verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa tällä verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka. Jos nämä palvelut kuitenkin suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka, palvelun suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseiset palvelut vastaanottavan verovelvollisen kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on.

34 Arvonnäverodirektiivin 44 artiklan rakenteessa liiketoiminnan kotipaikka muodostaa näin ollen ensisijaisen liittymäkohdan palvelujen suorituspaikan määrittämiseksi, kun taas siinä mainitut kaksi muuta liittymäkohtaa muodostavat poikkeuksellisen liittymäkohdan ja toissijaisen liittymäkohdan (ks. vastaavasti tuomio 16.10.2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, 53–56 kohta).

35 Lisäksi on todettava, ettei kyseisen direktiivin yhdessäkään säännöksessä vahvisteta erityistä sääntöä, joka koskisi sellaisen liiketoimen verotuspaikan määrittämistä, joka muodostuu kasvihuonekaasujen päästöoikeuksien vastikkeellisesta siirrosta.

36 Tästä seuraa, että arvonnäverodirektiivin 44 artiklan mukaisesti sellaisen liiketoimen paikka, jossa jäsenvaltioon sijoittautunut verovelvollinen siirtää vastikkeellisesti kasvihuonekaasujen päästöoikeuksia toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle, on viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa.

37 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen selityksistä ilmenee, että arvonnäverodirektiivin 44 artiklan ja asianomaisen kansallisen oikeuden vastaavien

säännösten nojalla niiden liiketoimien suorituspaikka, joista on kyse pääasiassa, on suoritettujen palvelujen vastaanottajan jäsenvaltiossa, eli Saksassa, ja että kyseisen direktiivin 196 artiklan ja mainitun kansallisen oikeuden vastaavien säännösten mukaisesti kyseinen palvelujen vastaanottaja on velvollinen maksamaan arvonlisäveroa valtiolle. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan mainittu vastaanottaja on kuitenkin syyllistynyt arvonlisäveropetokseen ja asianomaisen palvelujen suorittajan olisi pitänyt tietää siitä.

38 Nämä alustavat huomautukset huomioon ottaen on määritettävä, voidaanko arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan selvästä sanamuodosta huolimatta katsoa, että sellaisen liiketoimen, joka muodostuu kasvihuonekaasujen päästöoikeuksien vastikkeellisesta siirrosta, jonka jäsenvaltioon sijoittautunut verovelvollinen suorittaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle, suorituspaikka on palvelun suorittajan jäsenvaltiossa, jos kyseinen liiketoimi on osa arvonlisäveropetosta.

39 Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, etteivät oikeussubjektit saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin (tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 54 kohta; tuomio 18.12.2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti ym., C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 43 kohta ja tuomio 15.9.2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687, 27 kohta).

40 Unionin tuomioistuin on näin ollen katsonut, että kansalliset viranomaiset ja tuomioistuimet voivat lähtökohtaisesti evätä ja että niiden jopa on evättävä arvonlisäverodirektiivissä säädetyt oikeudet, joihin vedotaan vilpillisesti tai väärin perustein, kuten oikeuden yhteisöluovutukseen sovellettavaan verovapautukseen. Asia on näin paitsi silloin, kun veropetokseen syyllistyy verovelvollinen itse, myös silloin, kun verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa kyseisellä liiketoimella arvonlisäveropetokseen, johon luovuttaja tai jokin muu kyseisten tavaroiden luovutusketjun aikaisemman tai myöhemmän vaiheen toimija syyllistyy (ks. vastaavasti tuomio 7.12.2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, 51 ja 52 kohta; tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 54 kohta; tuomio 9.10.2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, 42 kohta ja tuomio 18.12.2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti ym., C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 49 ja 50 kohta).

41 On kuitenkin todettava ensinnäkin, että – toisin kuin asioissa, jotka johtivat edellisessä kohdassa mainittuun oikeuskäytäntöön – nyt käsiteltävässä asiassa ei ole kyse vetoamisesta oikeuteen, kuten yhteisöluovutuksen verovapautusta koskevaan oikeuteen, vaan verollisen liiketoimen suorituspaikan määrittämisestä.

42 Tulkinta, jonka mukaan arvonlisäveropetoksen tapauksessa palvelujen suorituspaikan voidaan katsoa sijaitsevan muussa jäsenvaltiossa kuin arvonlisäverodirektiivin palvelujen suorituspaikan määrittämistä koskevien säännösten mukaisesti määritetyssä jäsenvaltiossa, olisi ristiriidassa näiden säännösten tavoitteiden ja yleisen rakenteen – sellaisina kuin ne on esitelty tämän tuomion 30 ja 31 kohdassa – kanssa.

43 Tällainen tulkinta merkitsisi nimittäin mainituista säännöksistä ilmenevän jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon muuttamista. Sellaisessa tapauksessa, josta on kyse nyt käsiteltävässä asiassa, tällainen tulkinta vaikuttaisi konkreettisesti siten, että jäsenvaltion, johon asianomaisen palvelusuorituksen vastaanottaja on sijoittautunut, verotusvalta siirtyisi ilman minkäänlaista oikeusperustaa jäsenvaltioon, johon kyseisen palvelun suorittaja on sijoittautunut.

44 On myös palautettava mieleen, että logiikka, joka on palvelujen suorituspaikan määrittämistä koskevien säännösten taustalla ja jota myös direktiivin 2008/8 kolmas ja neljäs perustelukappale ja arvonlisäverodirektiivin 44 artikla ilmentävät, edellyttää, että verotus tapahtuu mahdollisuuksien mukaan siellä, missä asianomaiset palvelut kulutetaan (ks. analogisesti tuomio

8.12.2016, A ja B, C-453/15, EU:C:2016:933, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tämän tuomion 42 kohdassa esitetyn kaltainen tulkinta johtaisi kuitenkin viime kädessä siihen, että verotulot siirrettäisiin muuhun jäsenvaltioon kuin siihen, jossa kyseiset palvelut lopullisesti kulutetaan.

45 Toiseksi on todettava, että palvelujen suorituksella, jonka jäsenvaltioon sijoittautunut verovelvollinen suorittaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle, on tosiasiallisesti yhtäläisyyksiä yhteisöluovutukseen nähden, koska molemmissa on kyse kahteen jäsenvaltioon sijoittautuneista henkilöistä. Tästä huolimatta on kuitenkin todettava, että unionin oikeuden nykytilassa yhteisöluovutuksia koskeva oikeudellinen järjestelmä ja unionin sisällä tapahtuvia rajat ylittäviä palvelujen suorituksia koskeva oikeudellinen järjestelmä ovat toisiinsa nähden erillisiä järjestelmiä.

46 Yhteisöluovutuksia koskevan järjestelmän osalta on nimittäin todettava, että kaikkiin arvonlisäverodirektiivin 138 artiklassa tarkoitettuihin tavaroiden yhteisöluovutuksiin liittyy mainitun direktiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettu tavaroiden yhteisöhankinta. Yhteisöluovutus ja yhteisöhankinta, joka on toinen verotettava tapahtuma, muodostavat yhden ja saman liiketoimen, jonka osalta verotusvalta jakautuu jäsenvaltion, josta tavara lähetetään, ja jäsenvaltion, johon tavara saapuu, välillä, ja molemmat jäsenvaltiot ovat vastuussa oman toimivaltansa käyttämisestä (ks. vastaavasti tuomio 27.9.2007, Teleos ym., C-409/04, EU:C:2007:548, 22–24 kohta).

47 Näin ollen tavaroiden yhteisöluovutus vapautetaan verosta jäsenvaltiossa, josta kyseinen tavara lähetetään, sanotun rajoittamatta oikeutta sellaisen arvonlisäveron vähennykseen tai palautukseen, joka kyseisessä jäsenvaltiossa on maksettu aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa, kun taas yhteisöhankinnasta kannetaan arvonlisäveroa tavaroiden lähetyksen saapumisjäsenvaltiossa (ks. vastaavasti tuomio 7.12.2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Mainitun tavaroiden lähetyksen lähtöjäsenvaltio voi näin ollen tarvittaessa kieltäytyä myöntämästä verovapautusta sille arvonlisäverodirektiivin 131 artiklan nojalla kuuluvan toimivallan perusteella ja varmistaakseen vapautusten oikean ja yksinkertaisen soveltamisen sekä estääkseen mahdolliset veropetokset, veron kiertämisen ja muut väärinkäytökset (ks. vastaavasti tuomio 7.12.2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, 51 kohta).

49 Kyseistä yhteisön sisäisten liiketoimien järjestelmää ei sitä vastoin voida soveltaa unionissa tapahtuviin rajat ylittäviin palvelujen suorituksiin, joiden osalta verotusvalta on vain yhdellä jäsenvaltiolla, joka määräytyy arvonlisäverodirektiivin säännösten mukaisesti.

50 Näin ollen on todettava, että erotuksena jäsenvaltiolle, josta yhteisöluovutuksen kohteena oleva tavara lähetetään, annettuun toimivaltaan, sellaisena kuin se on esitelty tämän tuomion 46–48 kohdassa, nähden jäsenvaltiolla, johon on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle suoritettuna sellaisen palvelun suorittaja, jonka suorituspaikka on arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan mukaisesti viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa, ei ole kyseisen direktiivin nojalla minkäänlaista toimivaltaa kantaa tällaisesta suorituksesta arvonlisäveroa.

51 Tämän tuomion 40 kohdassa mainittua oikeuskäytäntöä ei näin ollen voida soveltaa analogisesti palvelujen suorituspaikan määrittämiseen.

52 Edellä esitetystä seuraa, että palvelujen suorituspaikkaa ei voida muuttaa arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan selvän sanamuodon vastaisesti sillä perusteella, että kyseiseen liiketoimeen katsotaan liittyvän arvonlisäveropetos.

53 Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat kuitenkin toteuttaa toimenpiteitä veron asianmukaisen kantamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi. Nämä toimenpiteet eivät kuitenkaan saa ylittää sitä, mikä on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi. Lähtökohtaisesti veroviranomaisten tehtävänä on suorittaa verovelvollisia koskevia tarvittavia tarkastuksia sääntöjenvastaisuuksien ja arvonlisäveropetosten havaitsemiseksi ja määrätä seuraamuksia arvonlisäverovelvolliselle, joka on syyllistynyt kyseisiin sääntöjenvastaisuuksiin tai petoksiin (ks. vastaavasti tuomio 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 57 ja 62 kohta ja tuomio 1.7.2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, 38 kohta).

54 Edellä esitetyistä syistä ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin säännöksiä on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että kun on kyse palvelujen suorituksesta, jonka jäsenvaltioon sijoittautunut verovelvollinen suorittaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle, ensiksi mainitun jäsenvaltion viranomaiset katsovat, että kyseisten palvelujen suorituspaikka, joka kyseisen direktiivin 44 artiklan mukaisesti on kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa, on kuitenkin ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa silloin, kun palvelun suorittaja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että se kyseisellä suorituksella osallistui arvonlisäveropetokseen, jonka saman palvelusuorituksen vastaanottaja teki liiketoimiketjun yhteydessä.

Oikeudenkäyntikulut

55 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 (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY, säännöksiä

on tulkittava siten, että

ne ovat esteenä sille, että kun on kyse palvelujen suorituksesta, jonka jäsenvaltioon sijoittautunut verovelvollinen suorittaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle, ensiksi mainitun jäsenvaltion viranomaiset katsovat, että kyseisten palvelujen suorituspaikka, joka direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2008/8, 44 artiklan mukaisesti on kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa, on kuitenkin ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa silloin, kun palvelun suorittaja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että se kyseisellä suorituksella osallistui arvonlisäveropetokseen, jonka saman palvelusuorituksen vastaanottaja teki liiketoimiketjun yhteydessä.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.