

62016CC0026

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

PAOLO MENGOZZI

1 päivänä helmikuuta 2017 (1)

Asia C-26/16

Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda

vastaan

Autoridade Tributária e Aduaneira

(Ennakkoratkaisupyyntö – Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Veroasioiden välimiesoikeus (hallinnollinen välimiesmenettelykeskus), Portugali))

”Ennakkoratkaisupyyntö — Arvonlisävero — Verovapautukset — Yhteisöliiketoimet — Uusien kulkuneuvojen luovuttaminen — Myyjää koskevan verovapautuksen myöntämisedellytykset — Tilanne, jossa ostajan asuinpaikka on määräjäsenvaltiossa — Väliaikainen rekisteröinti määräjäsenvaltiossa — Veropetoksen riski — Vilpitön mieli — Myyjän huolellisuusvelvollisuus”

I Johdanto

1.

Unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi saatettu ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (2) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 138 artiklan 2 kohdan tulkintaa.

2.

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (veroasioiden välimiesoikeus (hallinnollinen välimiesmenettelykeskus), Portugali) tiedustelee, onko jäsenvaltiolla uuden ajoneuvon yhteisöluovutuksen yhteydessä oikeus ensinnäkin asettaa arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetyn arvonlisäverovapautuksen edellytykseksi, että ostaja on sijoittautunut mainitun ajoneuvon määräjäsenvaltioon tai että hänellä on siellä kotipaikka, toiseksi evätä arvonlisäverovapautus, kun ajoneuvo on rekisteröity määräjäsenvaltiossa ainoastaan väliaikaisesti matkailutarkoitukseen, ja kolmanneksi vaatia ajoneuvon myyjää maksamaan arvonlisävero olosuhteissa, jotka voivat viitata siihen, että ostaja on saattanut syyllistyä arvonlisäveropetokseen mutta joissa myyjän ei ole kuitenkaan osoitettu tehneen ostajan kanssa yhteistyötä välttyäkseen arvonlisäveron maksamiselta.

3.

Kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Portugaliin sijoittautunut yhtiö Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda (jäljempänä Santogal) ja Autoridade Tributária e Aduaneira (vero- ja tulliviranomainen, Portugali) ja jossa kyseinen viranomainen on kieltäytynyt myöntämästä Santogalille arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohdan täytäntöön panemiseksi annetun Portugalin lainsäädännön mukaista arvonlisäverovapautusta tämän

luovutettua uuden auton, jonka sen hankkija on kuljettanut Espanjaan.

4.

Ennakkoratkaisukysymyksestä käy tarkemmin sanottuna ilmi, että Santogal on myynyt Angolan kansalaiselle 447665 eurolla 26.1.2010 päivättyä laskua vastaan uuden ajoneuvon, jonka Santogal oli hankkinut aiemmin Mercedes-Benz Portugal -yhtiöltä ja jonka vastaanottamisesta Portugalissa oli tehty 25.6.2009 päivätty ajoneuvoja koskeva tulli-ilmoitus (jäljempänä tulli-ilmoitus). (3)

5.

Myynnin yhteydessä hankkija ilmoitti Santogalille aikovansa ottaa ajoneuvon henkilökohtaiseen käyttöön Espanjassa, johon hän oli jo sijoittautunut, lähettää ajoneuvon Espanjaan vastaamalla itse sen kuljetuksesta sekä katsastuttaa ja rekisteröidä sen Espanjassa. Hän esitti Santogalille Espanjassa saamansa ulkomaalaisen henkilötunnuksen (Número de Identidad de Extranjero, NIE), Espanjan sisäministeriön alaisena toimivan poliisi- ja santarmiviraston (Dirección General de la Policía y de la Guardia Civil) 2.5.2008 Tui Valençan kunnassa myöntämän asiakirjan, joka osoittaa, että hänet on kirjattu valtakunnalliseen ulkomaalaisrekisteriin mainitulla NIE-tunnuksella, sekä jäljennöksen Angolan passistaan. Osoite, jonka hankkija oli ilmoittanut myynnin yhteydessä, ei ollut kuitenkaan sama kuin 2.5.2008 annetussa asiakirjassa oleva osoite.

6.

Santogal katsoi kyseisten asiakirjojen perusteella, että ajoneuvon myynti on vapautettu arvonlisäverosta yhteisöliiketoimia koskevasta arvonlisäverojärjestelmästä annetun lain (Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias, RITI) 14 §:n b kohdan nojalla; kyseisen pykälän tarkoituksena on saattaa arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohta osaksi Portugalin oikeusjärjestystä.

7.

Ajoneuvo kuljetettiin Espanjaan täysin suljetussa rekka-autossa.

8.

Kun ajoneuvo oli katsastettu Espanjassa, hankkija lähetti Santogalille tämän pyynnöstä kaksi asiakirjaa myyntitapahtuman loppuun saattamiseksi. Kyseessä olivat Espanjassa 11.2.2010 annettu katsastustodistus ja 18.2.2010 annettu rekisteriote. Rekisteriote, johon merkitty hankkijan osoite ei ollut sama kuin hänen myynnin yhteydessä ilmoittamansa osoite eikä 2.5.2008 päivätyssä asiakirjassa oleva osoite, koski matkailutarkoitukseen myönnettyä tilapäistä rekisteritunnusta, jonka voimassaolon päättymisajankohta oli 17.2.2011.

9.

Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamien tietojen mukaan tilapäisistä rekisteritunnuksista säädetään Espanjassa matkailutarkoituksiin myönnettyjä tilapäisiä rekisteritunnuksia koskevan sääntelyn mukauttamisesta sisämarkkinoiden veroharmonisoinnista aiheutuviin seurauksiin 10.9.1993 annetulla kuninkaan asetuksella 1571/1993 (Real decreto 1571/1993 por el que se adapta la Reglamentación de la matrícula turística a las consecuencias de la armonización fiscal del mercado interior) (4) ja yleisen ajoneuvosäännösten hyväksymisestä 23.12.1998 annetulla kuninkaan asetuksella 2822/1998 (Real decreto 2822/1998 por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos). (5) Matkailutarkoitukseen myönnetään vain väliaikainen rekisteritunnus, joka voi olla tavallisesti käytössä kuusi kuukautta 12

kuukauden pituisella jaksolla ja jonka voimassaoloa viranomaiset voivat pidentää. Se voidaan myöntää vain henkilölle, joiden vakinainen asuinpaikka ei ole Espanjassa.

10.

Mercedes-Benz Portugal esitti Santogalilta helmikuussa 2011 saamiensa tietojen perusteella ajoneuvoa koskevan täydentävän tullilmoituksen (jäljempänä täydentävä ilmoitus), jonka tarkoituksena oli kumota 25.6.2009 tehty tullilmoitus sen perusteella, että ajoneuvo oli lähetetty Espanjaan. Toimivaltaiset viranomaiset kumosivat ensimmäisen tullilmoituksen 3.3.2011.

11.

Portugalin tullipetoksia käsittelevä virasto (Direção de Serviços Antifraude Aduaneira) kehotti 24.10.2013 päivätyllä kirjeellä Lissabonin verotoimistoa (Direção de Finanças de Lisboa) panemaan maksuun kyseisen ajoneuvon myynnistä suoritettavan arvonlisäveron. Kyseinen virasto muun muassa korosti, että hankkija asui Portugalissa, että hänet oli rekisteröity Portugaliin yritysjohtajaksi ja että hänellä oli ollut siellä jo yli kymmenen vuoden ajan verotunniste. Viraston mukaan Espanjan viranomaiset ovat lisäksi täsmentäneet tiedusteluun antamassaan vastauksessa, ettei hankkija asunut Espanjassa vuonna 2010, että hän ei ollut tehnyt yhtään tuloveroilmoitusta Espanjassa ja että hän ei ollut ollut siellä koskaan arvonlisäverovelvollinen.

12.

Santogalissa tehtiin myöhemmin osittainen tarkastus, joka koski arvonlisäveroa tammikuulta 2010. Tarkastuksen perusteella vero- ja tulliviranomainen laati kertomuksen, jossa katsottiin, ettei ajoneuvon myynti kuulu RITI:n 14 §:ssä säädettyjen verovapautusten piiriin, koska hankkija ei kyseisen pykälän b kohdassa olevan verovapautuksen soveltamiseksi asu eikä harjoita toimintaansa Espanjassa. Kyseinen viranomainen korosti lisäksi, että tietokantojen mukaan hankkijalla oli ennen vuotta 2001 annettu portugalilainen verovelvollisen tunnus ja että hänen asuinmaansa on Portugali.

13.

Vero- ja tulliviranomainen määräsi 14.10.2014 arvonlisäveron lisämaksun, joka oli suuruudeltaan 89533 euroa, sekä 15914,80 euroa hyvityskorkoja ajalta 12.3.2010–20.8.2014. Santogal suoritti nämä maksut joulukuussa 2014.

14.

Santogal on saattanut ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltäväksi maksujen kumoamisvaatimuksen sekä vahingonkorvausvaatimuksen. Se on esittänyt kyseisessä tuomioistuimessa muun muassa, että vero- ja tulliviranomaisen tulkinta RITI:n 14 §:n b kohdasta on vastoin arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohtaa, jolla on välitön oikeusvaikutus. Santogal on väittänyt myös, ettei sitä vastaan voida vedota arvonlisäverojärjestelmään kohdistuvaan petokseen, johon hankkija on mahdollisesti syylistynyt.

15.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää pyynnössään ensinnäkin epäilyjä siitä, mikä oli hankkijan asuinpaikka ajoneuvon myyntiajankohtana. Se korostaa erityisesti, ettei hankkijan vakinainen asuinpaikka ollut Espanjassa. Hänen ei ole kuitenkaan osoitettu asuneen myyntiajankohtana Portugalissa. Kyseinen tuomioistuin katsoo lisäksi, ettei sille esitetyssä asiakirja-aineistossa ole tietoa ajoneuvoon liittyvän arvonlisäveron maksamisesta Espanjassa eikä ajoneuvon kohtalosta tilapäisen rekisteritunnuksen myöntämisen jälkeen. Sen mukaan tilapäisen

rekisteröintijärjestelyn ei ole myöskään osoitettu päättyneen Espanjan lainsäädännön mukaisin menettelyin.

16.

Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, ettei Santogalin ole osoitettu tehneen hankkijan kanssa yhteistyötä välttyäkseen maksamasta arvonlisäveron ajoneuvon myynnistä. Se katsookin sille esitetyistä todisteista ilmenevän, että Santogal on huolehtinut arvonlisäverovapautuksen edellytysten täyttymisestä. Se huomauttaa, etteivät sen enempää tulliasioitsijat kuin tulliviranomaisetkaan ole esittäneet epäilyjä tulli-ilmoituksen kumoamiseksi esitettyjen asiakirjojen riittävydestä ja että tullipetoksia käsittelevän viraston kirje perustui täydentäviin tietoihin, jotka eivät olleet Santogalin saatavissa.

17.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo vielä, ettei unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö eikä etenäkään 7.12.2010 annettu tuomio R. (C-285/09, EU:C:2010:742, 40–46 kohta) tarjoa vastausta sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa esitettyihin kysymyksiin.

18.

Näin ollen ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1)

Onko [arvonlisäverodirektiivin] 138 artiklan 2 kohdan b alakohta esteenä sille, että [RIT:n 1 §:n e kohdassa ja 14 §:n b kohdassa säädetyn kaltaisissa] kansallisen oikeuden säännöksissä – – vaaditaan sellaisen uuden kulkuneuvon, jonka hankkija kuljettaa Portugalin alueelta toiseen jäsenvaltioon, vastikkeellisen luovutuksen vapauttamiseksi arvonlisäverosta, että hankkija on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon tai että hänellä on siellä kotipaikka?

2)

Onko [arvonlisäverodirektiivin] 138 artiklan 2 kohdan b alakohta esteenä sille, että verovapautus evätään kuljetuksen lähtöpaikkana olevassa jäsenvaltiossa, kun ostettu kulkuneuvo on kuljetettu Espanjaan, jossa sille on myönnetty matkailutarkoitukseen tilapäinen rekisteritunnus – – Espanjan [verojärjestelmän] mukaisesti?

3)

Onko [arvonlisäverodirektiivin] 138 artiklan 2 kohdan b alakohta esteenä sille, että uuden kulkuneuvon toimittajaa vaaditaan maksamaan arvonlisävero, kun on epäselvää, onko tilapäisen rekisteritunnuksen voimassaolo päättynyt jollakin [Espanjan lainsäädännössä säädetyistä] tavoista, eikä tiedetä, onko arvonlisävero maksettu tai maksetaanko se kyseisen voimassaolon päättymisen jälkeen?

4)

Ovatko [arvonlisäverodirektiivin] 138 artiklan 2 kohdan b alakohta sekä oikeusvarmuuden periaate, suhteellisuusperiaate ja luottamuksensuojan periaate esteenä sille, että toiseen jäsenvaltioon lähetetyn uuden kulkuneuvon toimittajaa vaaditaan maksamaan arvonlisävero, kun

—

hankkija on ennen lähettämistä ilmoittanut asuvansa määränpäänä olevassa jäsenvaltiossa ja esittänyt kulkuneuvon toimittajalle asiakirjan, joka osoittaa kyseisen jäsenvaltion myöntäneen hankkijalle NIE-tunnuksen ja johon on merkitty kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitseva osoite, joka poikkeaa hankkijan ilmoittamasta osoitteesta;

—

hankkija on esittänyt kulkuneuvon toimittajalle jälkikäteen asiakirjoja, jotka osoittavat, että hankittu kulkuneuvo on katsastettu määränpäänä olevassa jäsenvaltiossa ja että sille on myönnetty siellä matkailutarkoitukseen tilapäinen rekisteritunnus;

—

ei ole näytetty toteen, että toimittaja olisi pyrkinyt yhteistyössä hankkijan kanssa välttämään arvonlisäveron maksamisen;

—

tulliviranomaiset eivät nähneet mitään estettä ajoneuvoa koskevan tulli-ilmoituksen kumoamiselle toimittajan hallussa olleiden asiakirjojen perusteella?”

19.

Santogal, Portugalin hallitus ja Euroopan komissio ovat esittäneet ennakkoratkaisukysymyksistä kirjallisia huomautuksia. Unionin tuomioistuin katsoo saaneensa kyseisten huomautusten perusteella riittävät tiedot, ja se on päättänyt työjärjestyksensä 76 artiklan 2 kohdan nojalla, ettei istuntoa asianosaisten kuulemiseksi pidetä.

II Asian tarkastelu

A Tutkittavaksi ottaminen

20.

Vaikka unionin tuomioistuin on epäilemättä toimivaltainen vastaamaan Tribunal Arbitral Tributáron esittämiin kysymyksiin ja vaikka se on todennut, että nimestään huolimatta kyseinen elin täyttää kaikki välttämättömät edellytykset sen luokittelemiselle SEUT 267 artiklassa tarkoitetuksi jäsenvaltion tuomioistuimeksi, (6) Portugalin hallitus väittää, että ennakkoratkaisukysymys on jätettävä tutkimatta, ja esittää tässä tarkoituksessa kolme perustetta, jotka on mielestäni kaikki hylättävä jäljempänä esitettävistä syistä.

21.

Katson ensinnäkin, että on aivan liian kaavamaisista ja vastoin yhteistyöhenkeä, joka on SEUT 267 artiklalla käyttöön otetun menettelyn taustalla ja jonka tarkoituksena on antaa kansallisille tuomioistuimille niiden käsiteltävänä olevien asioiden ratkaisun kannalta hyödyllinen vastaus, hyväksyä Portugalin hallituksen esittämä vastaväite, jonka mukaan ennakkoratkaisupyyntö on jätettävä tutkimatta sen vuoksi, ettei siinä viitata arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohtaan vaan saman säännöksen b alakohtaan. Kun otetaan huomioon ennakkoratkaisupyyntöjen perustelut sekä se, että esitettyjen kysymysten sanamuodossa mainitaan ainoastaan arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetyn uuden

kulkuneuvon yhteisöluovutus, on nimittäin selvää, että viittaus arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan b alakohtaan on pelkkä muotovirhe, jolla ei ole merkitystä niiden unionin oikeuden tulkintaa koskevien kysymysten ymmärtämisen ja kohteen kannalta, jotka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt. Kyseinen virhe on sitä paitsi korjattu ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen erään välimiehen lähettämässä sähköpostiviestissä, joka on liitetty ennakkoratkaisupyyntöön ja joka on siis osa pääasian asiakirja-aineistoa, minkä kaikki unionin tuomioistuimelle huomautuksia esittäneet osapuolet ovat panneet merkille. Se, että tällainen epävirallinen korjaus on mahdollisesti kansallisten siviiliprosessioikeuden säännösten vastainen, kuten Portugalin hallitus väittää, ei voi johtaa ennakkoratkaisupyyntöä tutkimatta jättämiseen. Unionin tuomioistuin on jo tällaisessa yhteydessä katsonut, ettei sen asiana lähtökohtaisesti ole tutkia, onko tällainen pyyntö esitetty tuomioistuinorganisaatiota ja oikeudenkäyntimenettelyä koskevien kansallisten sääntöjen mukaisesti. (7) Näiden seikkojen vuoksi mikään ei estä unionin tuomioistuinta muotoilemasta esitettyjä kysymyksiä uudelleen siten, että ne koskevat arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohdan tulkintaa. (8)

22.

Vaikka Portugalin hallitus on toiseksi oikeassa väittäessään, ettei ennakkoratkaisupyyntö ole pääasian tosiseikkojen kuvaukseltaan malliesimerkki selkeydestä ja että se on joiltain osin jopa epätarkka tai epä johdonmukainen, tällaiset puutteet eivät riitä kumoamaan merkityksellisyyttä koskevaa olettaa, joka liittyy unionin oikeuden tulkintaa koskeviin ennakkoratkaisukysymyksiin, ja estämään unionin tuomioistuinta vastaamaan niihin. (9) Unionin tuomioistuimella on nimittäin mielestäni tiedossaan ne tosiseikat ja oikeudelliset seikat, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille nyt käsiteltävässä asiassa esitettyihin kysymyksiin. Ne osapuolet, jotka ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia, mukaan lukien Portugalin hallitus (joskin toissijaisesti), ovat myöskin kaikki kyenneet ottamaan ennakkoratkaisupyyntöä esitettyjen oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen perusteella kantaa esitettyihin kysymyksiin.

23.

Kolmanneksi totean, että mielestäni ei myöskään ole hyväksyttävä sitä Portugalin hallituksen esittämää tutkimatta jättämisen perustetta, jonka mukaan unionin tuomioistuin joutuisi vastaamaan hypoteettisiin kysymyksiin siitä syystä, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on jo ennakkoratkaisupyyntönsä todennut arvonlisäveron maksuunpanosta tehdyn vero- ja tulliviranomaisen päätöksen perustelut virheellisiksi, minkä on määrä johtaa kyseisen päätöksen kumoamiseen siitä vastauksesta riippumatta, jonka unionin tuomioistuin antaa ennakkoratkaisupyyntöön.

24.

On totta, että sen tehtävän mukaisesti, joka unionin tuomioistuimelle on annettu SEUT 267 artiklalla käyttöön otetun yhteistyön perusteella ja joka koskee myötävaikuttamista lainkäyttöön jäsenvaltioissa, unionin tuomioistuin kieltäytyy antamasta neuvoa-antavia lausuntoja hypoteettisista kysymyksistä. (10) Tällaisissa tapauksissa kansallisen tuomioistuimen esittämä unionin oikeuden tulkintapyyntö ei nimittäin täytä kyseisen tuomioistuimen objektiivista tarvetta tehdä päätös ja ratkaista siinä vireillä oleva asia. Juuri tällaisia kysymyksiä koskevan oikeuskäytännön mukaisesti unionin tuomioistuin onkin jättänyt tutkimatta ensimmäisen oikeusasteen kansallisen tuomioistuimen unionin tullioikeuden tulkinnasta esittämän ennakkoratkaisupyyntöä tilanteessa, jossa kyseisessä tuomioistuimessa riitautettu päätös tullivelan kantamisesta oli olennaisesti riippuvainen sitä ennen tehdystä päätöksestä, jolla mainitun velan todettiin syntyneen ja jonka kyseisen jäsenvaltion viimeisen oikeusasteen tuomioistuin oli kumonnut. (11) Koska ennakkoratkaisua pyytänyttä tuomioistuinta pyydettiin yksinomaan tekemään päätelmät tullivelan kantamisesta tehdyn päätöksen kumoamisesta siinä vireillä olevan

riita-asian ratkaisemiseksi, se ei enää kyennyt antamaan asian ratkaisemiseksi päätöstä, jossa olisi voitu ottaa huomioon unionin tuomioistuimen vastaukset sille esitettyihin kysymyksiin. Unionin tuomioistuin olisi siis joutunut antamaan neuvoa-antavan lausunnon luonteeltaan hypoteettisista kysymyksistä.

25.

Näin ei kuitenkaan ole nyt käsiteltävässä asiassa.

26.

Ennakkoratkaisupyyntöä ei nimittäin yhtäältä käy ilmi, että sen esittäneen tuomioistuimen toteaman perusteluvirheen olisi johdettava vero- ja tulliviranomaisen päätöksen kumoamiseen kokonaisuudessaan riippumatta vastauksesta, jonka unionin tuomioistuin sille esitettyihin kysymyksiin antaa. Ennakkoratkaisupyyntö vaikuttaa pikemminkin tukevan päinvastaista ajatusta. Todettuaan perustelut virheellisiksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin nimittäin tarkastelee siinä laajasti unionin oikeutta ja tutkii ja hylkää Santogalin esittämiä muita väitteitä, joissa niin ikään arvostellaan vero- ja tulliviranomaisen päätöksen perusteluja, sekä esittää syyt hylätä eräät Santogalin esittämistä todisteista, joilla pyritään osoittamaan, että uuden ajoneuvon hankkija täytti RITI:n säännösten mukaisen edellytyksen asuinpaikasta mainitun ajoneuvon määräjäsenvaltiossa. Tällaiset selostukset olisivat tarpeettomia, jos ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen aiemmin toteama perusteluvirhe voisi itsessään johtaa vero- ja tulliviranomaisen päätöksen kumoamiseen kokonaisuudessaan.

27.

Toisaalta olennaisempaa on se, että ennakkoratkaisukysymykset koskevat suoraan ja epäsuorasti sitä, sopiiko unionin oikeuden kanssa yhteen RITI:n säännöksillä asetettu vaatimus, jonka mukaan arvonlisäverovapautuksen myöntämisen edellytyksenä on ajoneuvon hankkijan asuminen mainitun ajoneuvon määräjäsenvaltiossa. On kuitenkin selvää, että kyseisiin kysymyksiin annettavalla vastauksella on pääasian ratkaisun kannalta merkitystä. Siitä nimittäin riippuu, ovatko yhtäältä ajoneuvon toimittajalle kuuluva velvollisuus osoittaa RITI:llä asetetun asuinpaikkavaatimuksen täyttäminen ja toisaalta vero- ja tulliviranomaisen velvollisuus tutkia tässä tarkoituksessa esitetyt todisteet ja perustella moitteettomasti päätökset, joissa mahdollisesti suljetaan pois sille esitettyjen todisteiden merkityksellisyys tai riittävyys, lainmukaisia.

28.

Kaikkien näiden syiden perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin ottaa ennakkoratkaisupyyntön tutkittavaksi.

B Asiakysymys

29.

Kuten esitykseni alkuosassa jo totesin ja kun otetaan huomioon tämän ratkaisuehdotuksen 21 kohdassa ehdottamani ennakkoratkaisukysymysten uudelleenmuotoilu, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee pääasiallisesti, onko jäsenvaltiolla uuden ajoneuvon yhteisöluovutuksen yhteydessä oikeus a) asettaa arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetyn arvonlisäverovapautuksen edellytykseksi, että ostaja asuu mainitun ajoneuvon määräjäsenvaltiossa (ensimmäinen kysymys), b) evätä arvonlisäverovapautus, kun ajoneuvo on rekisteröity määräjäsenvaltiossa ainoastaan tilapäisesti matkailutarkoitukseen (toinen kysymys), ja c) vaatia ajoneuvon myyjää maksamaan arvonlisäveron olosuhteissa, jotka voivat viitata siihen,

että ostaja on saattanut syyllistyä arvonlisäveropetokseen, mutta joissa myyjän ei ole kuitenkaan osoitettu tehneen ostajan kanssa yhteistyötä välttyäkseen arvonlisäveron maksamiselta (kolmas ja neljäs kysymys).

30.

Käsitellen peräkkäin nämä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien kysymysten kolme näkökohtaa.

1. Oikeus asettaa uuden kulkuneuvon yhteisöluovutuksen arvonlisäverovapautuksen edellytykseksi hankkijan asuminen määräjäsenvaltiossa (ensimmäinen kysymys)

31.

Kuten unionin tuomioistuin on jo useaan kertaan korostanut, 1.1.1993 käyttöön otettu järjestelmä, jonka tarkoituksena on poistaa verotukselliset rajat yhteisössä, perustuu uuteen arvonlisäverotettavaan tapahtumaan eli tavaroiden yhteisöhankintaan, minkä ansiosta verotulot voidaan siirtää siihen jäsenvaltioon, jossa luovutettujen tavaroiden lopullinen kulutus tapahtuu. (12)

32.

Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan ii alakohdan nojalla uuden kulkuneuvon yhteisöhankinta, jonka tehnyt henkilö ei ole arvonlisäverovelvollinen, on siis verotettava määräjäsenvaltion alueella, kun taas arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesti tämän saman uuden kulkuneuvon yhteisöluovutus vapautetaan verosta lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.

33.

Käyttöön otettu mekanismi perustuu verotulojen siirtämiseen siihen jäsenvaltioon, jossa luovutettujen tavaroiden lopullinen kulutus tapahtuu, ja se takaa verotusvallan selkeän jaon.

34.

Sen perusteella, että yhteisöhankintaan välttämättä liittyvä yhteisöluovutus on vapautettu verosta, voidaan siis välttää kaksinkertainen verotus ja näin ollen yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomana osana kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaaminen, (13) ja uusien kulkuneuvojen hankintojen verottamista koskevilla säännöksillä on myös tarkoitus estää erilaisista verokannoista aiheutuva kilpailun vääristyminen jäsenvaltioiden välillä. (14)

35.

Arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan tavaroiden yhteisöhankinta määritellään toimeksi, jolla siirretään omistajalle kuuluva määräämisvalta irtaimen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon.

36.

Arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten uusien kulkuneuvojen luovutukset, jotka lähetetään tai kuljetetaan hankkijalle jäsenvaltion alueen ulkopuolelle mutta kuitenkin unionissa.

37.

Koska uuden kulkuneuvon ja muun tavarahan yhteisöluovutus ja tavarahan yhteisöhankinta riippuvat väistämättä toisistaan ja muodostavat unionin tuomioistuimen mukaan todellisuudessa yhden ja saman liiketoimen, oikeuskäytännössä on jo katsottu, että arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan ensimmäistä kohtaa ja 138 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että niillä on sama merkitys ja ulottuvuus. (15)

38.

Tämän lähestymistavan on koskettava uusien kulkuneuvojen osalta myös arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan ensimmäisen kohdan ja 138 artikla 2 kohdan a alakohdan välistä suhdetta, kuten muun muassa komissio on kirjallisissa huomautuksissaan katsonut. (16)

39.

Oikeuskäytännön mukaan tämä johtaa siihen, että yhteisöhankintaa edeltävä yhteisöluovutus on vapautettu arvonlisäverosta ainoastaan, jos kolme edellytystä täyttyvät eli jos tavarahan omistajalle kuuluva määräämisvalta on siirretty hankkijalle, jos luovuttaja osoittaa, että kyseinen tavara on lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon, ja jos tämän lähettämisen tai kuljettamisen seurauksena tavara on fyysisesti poistunut luovutusjäsenvaltion alueelta. (17)

40.

Pääasian oikeudenkäynnissä on kiistatonta, että Santogal on myynyt uuden ajoneuvon Portugalissa hankkijalle annettua laskua vastaan, että hankkija on kuljettanut ajoneuvon Espanjaan itse ja että ajoneuvo on rekisteröity kyseisessä jäsenvaltiossa. Edellä mainitut kolme edellytystä vaikuttavat siis täyttyvän.

41.

Siitä riippumatta, täyttyvätkö kaikki nämä edellytykset pääasiassa, (18) on kuitenkin selvää, ettei arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohdassa aseteta uuden kulkuneuvon yhteisöluovutuksen verovapautusta koskevan oikeuden edellytykseksi vaatimusta, jonka mukaan kyseisen kulkuneuvon hankkijan asuinpaikan on oltava määräjäsenvaltiossa. (19)

42.

Kuten Portugalin hallitus myöntää, unionin tuomioistuin on täsmentänyt, että kun liiketoimi luokitellaan uuden kulkuneuvon yhteisöhankinnaksi, on tärkeää määrittää, missä jäsenvaltiossa kyseisen kulkuneuvon lopullinen ja pysyvä käyttö tapahtuu. (20)

43.

RITI:n säännöksissä asetettu lisävaatimus, jonka mukaan yhteisöluovutuksen verovapautuksen edellytyksenä on hankkijan asuminen määräjäsenvaltiossa, oikeuttaa Portugalin veroviranomaiset epäämään verovapautuksen ottamatta edes huomioon arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädettyjä aineellisia vaatimuksia ja erityisesti edes pohtimatta, täyttyvätkö nämä vaatimukset. Uuden kulkuneuvon hankkijan asuminen määräjäsenvaltion ulkopuolella ei saa kuitenkaan automaattisesti tarkoittaa, ettei kyseisen kulkuneuvon lopullinen ja pysyvä käyttö tapahdu kyseisessä jäsenvaltiossa ja ettei yhteisöluovutuksen jälkeistä yhteisöhankintaa ole tapahtunut.

44.

Vaikka arvonlisäverodirektiivin 131 artiklan nojalla arvonlisäverovapautuksia sovelletaankin noudattaen edellytyksiä, jotka jäsenvaltiot vahvistavat mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi, tällaisilla edellytyksillä ei saa vaarantaa jäsenvaltioiden välistä verotusvallan jakoa eikä arvonlisäverotuksen neutraalisuutta, joka on – kuten unionin tuomioistuin on toistuvasti muistuttanut – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate. (21)

45.

RITI:n säännöksissä asetettu lisävaatimus, jonka mukaan yhteisöluovutuksen verovapautuksen edellytyksenä on hankkijan asuminen määräjäsenvaltiossa, aiheuttaa tällaisen vaikutuksen. Se oikeuttaa Portugalin verottamaan sellaisen uuden kulkuneuvon yhteisöluovutusta, jonka hankinnasta on maksettava arvonlisävero määräjäsenvaltiossa, riippumatta siitä, täytyvätkö tämän ratkaisuehdotuksen 39 kohdassa luetellut kolme edellytystä. Tällaisella vaatimuksella rikotaan siis arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohtaa, jäsenvaltioiden välistä verotusvallan jakoa ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

46.

Tämä näkemys ei tietenkään tarkoita, ettei hankkijan kotipaikalla olisi merkitystä osoitettaessa, että yhteisöluovutuksen verovapautukseen sovellettavat arvonlisäverodirektiivin olennaiset vaatimukset täyttyvät. Unionin tuomioistuin on nimittäin myöntänyt, että sen määrittämiseksi, onko hankittu tavara todella poistunut luovutusjäsenvaltion alueelta ja, jos näin on, missä jäsenvaltiossa sen loppukulutus tapahtuu, on tarpeen arvioida kokonaisvaltaisesti kaikki objektiiviset seikat, ja hankkijan kotipaikka voi olla tällöin merkityksellinen. (22)

47.

Katson, että tällainen lähestymistapa loppujen lopuksi vain tukee tulkintaa, jonka mukaan tavaran hankkijan asuinpaikka määräjäsenvaltiossa ei voi itsessään olla edellytyksenä yhteisöluovutuksen verovapautuksen myöntämiselle. Se myös vahvistaa, ettei hankkijan asuminen kyseisen jäsenvaltion ulkopuolella saa olla kiistämätön todiste siitä, ettei tavara ole fyysisesti poistunut luovutusjäsenvaltion alueelta määräjäsenvaltiossa tapahtuvaa pysyvää käyttöä varten. (23)

48.

Katson siis Santogalin ja komission tapaan arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohdan olevan esteenä sille, että jäsenvaltio asettaa uuden kulkuneuvon yhteisöluovutuksen verovapautuksen edellytykseksi kyseisen kulkuneuvon hankkijan asumisen liiketoimen määräjäsenvaltiossa.

2. Oikeus evätä arvonlisäverovapautus, kun uusi kulkuneuvo on rekisteröity määräjäsenvaltiossa ainoastaan väliaikaisesti matkailutarkoitukseen (toinen kysymys)

49.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelea toisessa kysymyksessään, voidaanko arvonlisäverovapautus evätä uuden ajoneuvon myyjältä, kun osoitetaan, että kyseinen ajoneuvo on rekisteröity määräjäsenvaltiossa ainoastaan väliaikaisesti matkailutarkoitukseen.

50.

Kuten ennakkoratkaisupyyntöön perustelut osoittavat, tämän kysymyksen yhteydessä on tutkittava, onko vero- ja tulliviranomainen osoittanut perustellusti, ettei hankkija asunut määräjäsenvaltiossa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin nimittäin korostaa, että vero- ja tulliviranomaisen mainitseman Espanjan lainsäädännön nojalla ajoneuvon tilapäinen rekisteritunnus voidaan myöntää yksinomaan henkilöille, jotka eivät asu Espanjassa.

51.

Vero- ja tulliviranomainen on siis käyttänyt perusteena ajoneuvon väliaikaista rekisteröintiä Espanjassa osoittaakseen, ettei ostaja asunut kyseisessä jäsenvaltiossa eikä siis täyttänyt asuinpaikkavaatimusta, joka asetetaan RITI:n säännöksissä ja joka on edellytyksenä myyjän oikeudelle saada arvonlisäverovapautus.

52.

Kuten ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelun yhteydessä jo totesin, tämä RITI:n säännöksillä asetettu vaatimus on kuitenkin arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohdan vastainen.

53.

Jos hyväksytään, että ajoneuvon väliaikaista rekisteröintiä määräjäsenvaltiossa voidaan käyttää perusteena kyseisen uuden kulkuneuvon myyjää koskevan arvonlisäverovapautuksen epäämiselle, katsotaan näin ollen välillisesti päteväksi RITI:n säännöksillä asetettu verovapautuksen edellytys, jonka mukaan hankkijan asuinpaikan on oltava määräjäsenvaltiossa.

54.

Tästä huolimatta on niin, että kun objektiiviset tosiseikat arvioidaan kokonaisvaltaisesti, jotta toimi voidaan luokitella yhteisöluovutukseksi, määräjäsenvaltiossa myönnetyn rekisteritunnuksen väliaikaisuudella voi olla kuitenkin merkitystä arvioitaessa, täyttyykö edellytys, jonka unionin tuomioistuin on tuonut esiin 18.11.2010 annettussa tuomiossa X (C-784/09, EU:C:2010:693, 50 kohta) ja joka koskee uuden kulkuneuvon lopullista ja pysyvää käyttöpaikkaa.

55.

Olisi mielestäni kuitenkin verotusvallan jaon ja arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen vastaista, jos tällaisen uuden kulkuneuvon luovutusjäsenvaltiolla olisi vain tämän yhden seikan perusteella oikeus vaatia myyjää maksamaan arvonlisävero. Kuten pääasian oikeudenkäynnissä on ennakkoratkaisupyyntöä esitettyjen tietojen perusteella käynyt ilmi, Espanjassa myönnetyn kaltainen väliaikainen rekisteritunnus voidaan myöntää kahdentoista kuukauden keskeytymättömäksi ajanjaksoksi, ja sen voimassaoloa voidaan ilmeisesti pidentää mutta se voi myös umpeutua, kun ajoneuvolle myönnetään tavanomainen rekisteritunnus Espanjassa asiaankuuluvien verojen maksamisen jälkeen. Pelkästään se, että uusi ajoneuvo on rekisteröity määräjäsenvaltiossa väliaikaisesti, ei siis tarkoita ipso jure, ettei mainitun ajoneuvon lopullinen ja pysyvä käyttöpaikka ole väliaikaisen rekisteröinnin päätyttyä kyseisen jäsenvaltion alueella ja että olisi katsottava, ettei kyseisestä ajoneuvosta ole tehty yhteisöluovutusta.

56.

Katson siis, että tiettyyn asiaan liittyvistä erityispiirteistä riippumatta jäsenvaltio ei voi evätä

arvonlisäverovapautusta sellaisen uuden ajoneuvon myyjältä, jonka omistaja on kuljettanut toiseen jäsenvaltioon, pelkästään sillä perusteella, että kyseinen ajoneuvo on rekisteröity viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa tilapäisesti.

3. Oikeus vaatia uuden kulkuneuvon myyjää maksamaan arvonlisävero olosuhteissa, jotka voivat viitata siihen, että ostaja on saattanut syyllistyä arvonlisäveropetokseen mutta joissa myyjän ei ole kuitenkaan osoitettu tehneen ostajan kanssa yhteistyötä välttyäkseen arvonlisäveron maksamiselta (kolmas ja neljäs kysymys)

57.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee kolmannessa kysymyksessään, voidaanko arvonlisäverovapautus evätä myyjältä, jos on epäselvää, onko väliaikainen rekisteröintijärjestely päättynyt jollakin määräjäsenvaltion lainsäädännössä säädetyistä tavoista, eikä tiedetä, onko arvonlisävero maksettu tai maksetaanko se kyseisen voimassaolon päättymisen jälkeen. Se myös esittää neljännessä kysymyksessään joitakin muita seikkoja, joista käy ilmi epätietoisuus siitä, missä Santogalin myymä uusi ajoneuvo päättyy lopulliseen kulutukseen, ja jotka voivat viitata siihen, että ostaja on ehkä syyllistynyt arvonlisäveropetokseen; niistä käy kuitenkin myös ilmi, että Santogal on ryhtynyt ostajan ja Portugalin viranomaisten osalta joihinkin toimenpiteisiin mainitun ajoneuvon myynnin jälkeen ja ettei myyjän ole osoitettu tehneen ostajan kanssa yhteistyötä välttyäkseen arvonlisäveron maksamiselta.

58.

Nämä kysymykset, jotka voidaan tutkia yhdessä, koskevat pääasiallisesti sekä todistustaakkaa että todisteita, jotka koskevat uuden kulkuneuvon lopullista ja pysyvää käyttöä määräjäsenvaltiossa ja joita luovutusjäsenvaltion veroviranomaiset voivat vaatia myyjältä, jotta tämä voisi saada tällaisen kulkuneuvon yhteisöluovutukseen sovellettavan arvonlisäverovapautuksen.

59.

Tarkastellessaan kuudennen direktiivin säännöstä, jonka sisältö on sittemmin toistettu arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa, unionin tuomioistuin on jo saanut tilaisuuden täsmentää todistustaakkaa koskevilta osin, että tavaroiden luovuttajan on esitettävä näyttö kyseisen säännöksen soveltamisedellytysten täyttymisestä, ja näihin edellytyksiin luetaan mukaan jäsenvaltioiden verovapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi sekä mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten estämiseksi määräämät edellytykset. (24) Kyseistä oikeuskäytäntöä voidaan mielestäni aivan hyvin soveltaa arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohdan tulkintaan ja soveltamiseen.

60.

Kyseisessä oikeuskäytännössä edellytetään myös, että tavaran luovuttaja toimii vilpittömässä mielessä ja toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita siltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, ettei luovuttajan suorittama liiketoimi johda sen osallistumiseen veropetokseen. (25)

61.

Uuden ajoneuvon myyntiä koskevan liiketoimen luokitteluun yhteisöluovutukseksi tai ?hankinnaksi edellyttää, kuten jo todettiin, kaikkien objektiivisten tosiseikkojen kokonaisvaltaista arviointia, jolloin luovuttajan on veropetokseen osallistumisen välttämiseksi kerättävä kaikki

todisteet, jotka se kykenee kohtuudella saamaan, voidakseen varmistua, että kyseisen ajoneuvon yhteisöluovutukseen liittyvät edellytykset ja erityisesti edellytys lopullisesta ja pysyvästä kulutuksesta määräjäsenvaltiossa täyttyvät.

62.

Uuden kulkuneuvon luovuttajalta vaaditaan valppautta jo tällaista tavaraa koskevien yhteisöliiketoimien ”erityisen luonteenkin” takia. (26) Liiketoimen luokittelu on mutkikkaampaa, koska siitä suoritettavan arvonlisäveron on velvollinen maksamaan myös yksityishenkilö, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen ja johon ei sovelleta ilmoittamis- ja kirjanpitovelvollisuutta, joten hänen toimiaan on mahdotonta valvoa jälkikäteen. Yksityishenkilö ei toisaalta voi loppukuluttajana käyttää arvonlisäveron vähennysoikeutta edes hankkimansa ajoneuvon jälleenmyynnin yhteydessä, ja hänellä on siksi talouden toimijaa suurempi intressi välttää verotukselta. (27)

63.

Vaikka luovuttaja voi tällaisissa liiketoimissa pätevästi nojautua hankkijan aikomuksiin hankintahetkellä, aikomusten tueksi on edellä mainitusta syystä esitettävä objektiivisia seikkoja, (28) jotka veroviranomaiset ja tarvittaessa luovutusjäsenvaltion tuomioistuimet voivat tarkastaa.

64.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistuttaa kuitenkin aiheellisesti, että toimenpiteissä, joita jäsenvaltiot voivat määrätä tavaroiden luovuttajille kaikenlaisten petosten, veronkierron ja väärinkäytösten estämiseksi, on noudatettava yleisiä oikeusperiaatteita ja niistä erityisesti oikeusvarmuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta; (29) lisäksi toimenpiteet eivät saa johtaa arvonlisäveron neutraalisuuden vaarantumiseen. (30)

65.

On siis ymmärrettävää ja perusteltua, että oikeus arvonlisäverovapautukseen voidaan evätä vain poikkeustilanteissa eli kun myyjä on saatu osallistumaan arvonlisäveropetokseen tai kun yhden tai useamman muodollisen vaatimuksen laiminlyöminen estää luotettavan näytön esittämisen siitä, että kyseisen verovapautuksen myöntämiselle asetetut aineelliset edellytykset on täytetty. (31)

66.

Unionin tuomioistuin on noudattanut juuri tätä oikeuskäytäntöä katsoessaan asiassa, jossa oli kyse liiketoimen luokittelemisesta tavaroiden yhteisöhankinnaksi ja hankkijan määrittämisestä verovelvolliseksi, että jos luovuttaja on toteuttanut kaikki toimenpiteet, joita siltä voidaan kohtuudella edellyttää, ja jos ei ole viitteitä sen osallistumisesta arvonlisäveropetokseen, sitä ei voida arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädetyn verovapautuksen saamiseksi edellyttää esittämään todisteita kyseisten tavaroiden yhteisöhankinnan verottamisesta. (32)

67.

Nyt käsiteltävässä asiassa, jossa riitautettu aineellinen edellytys koskee uuden kulkuneuvon lopullista ja pysyvää kulutuspaikkaa ja jossa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa, ettei myyjän ole osoitettu tehneen ostajan kanssa yhteistyötä välttyäkseen arvonlisäveron maksamiselta, kyseisen tuomioistuimen kuuluu tutkia, onko vilpittömässä mielessä toiminut myyjä toteuttanut kaikki toimenpiteet, joita siltä voitiin kohtuudella edellyttää, osoittaakseen, että sen tekemä liiketoimi oli arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu yhteisöluovutus, joka antoi sille oikeuden verovapautukseen.

68.

Veropetoksen torjumisen tavoitteen on nimittäin tarkoitettava, että uusien kulkuneuvojen luovuttajille voidaan asettaa tiukkoja vaatimuksia tämäntyyppisten tavaroiden yhteisöluovutukseen liittyvien edellytysten täyttämistä, kun otetaan huomioon kyseisen liiketoimen erityinen luonne ja siihen liittyvät riskit. (33)

69.

Se, ettei luovuttaja ole tehnyt aktiivisesti (eli harkitusti) ostajan kanssa yhteistyötä välttyäkseen arvonlisäveron maksamiselta, ei vapauta luovuttajaa velvollisuudesta toimia vilpittömässä mielessä jo ennalta ja toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita siltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, ettei ostaja voi tehdä petosta.

70.

Jos käy ilmi, ettei tätä velvollisuutta ole täytetty, luovuttajan velvoittaminen suorittamaan arvonlisävero jälkikäteen voi mielestäni olla perusteltua.

71.

Tällainen näkökanta ei ole vastoin unionin sisäiseen kauppaan sovellettavaa järjestelmää, jolla arvonlisäveron maksamatta jättämisen riski pyritään jakamaan luovuttajan ja hankkijan välillä. (34) Tarkoituksena ei nimittäin mielestäni ole yksinomaan asettaa vastuu arvonlisäveron suorittamisesta jälkikäteen uusien kulkuneuvojen luovuttajille, koska luovutusjäsenvaltion veroviranomaisilla on tietenkin etuoikeus vaatia tämän maksun suorittamista hankkijalta, jos tämä syyllistyy tällaisten hyödykkeiden yhteisöhankinnan tai luovutuksen aineellisten edellytysten rikkomiseen. (35)

72.

Tällaisissa luovutuksissa, jotka edellyttävät verotusvallan siirtämistä määräjäsenvaltioon, tarkoituksena on yksinkertaisesti kannustaa luovuttajia suhtautumaan erityisen valppaasti riskiin liiketoimen jäämisestä kokonaan verottamatta ja huolehtimaan siitä, etteivät ne liiketoimen kannattavuudesta huolehtiessaan (36) päädy ”sulkemaan silmiä” tai hyväksymään menettelyä, joka suosii liikaa niiden sopimuskumppania.

73.

Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on siis nyt käsiteltävässä asiassa tutkittava, onko Santogal vilpittömässä mielessä toimien toteuttanut kaikki käytettävissään olevat kohtuulliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, ettei luovutettaessa uutta ajoneuvoa hankkijalle päädytä rikkomaan aineellisia vaatimuksia, joita edellytetään kyseisen liiketoimen luokitteluksi uuden kulkuneuvon yhteisöluovutukseksi.

74.

Tämä vastaus voi riittää ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toivomaan tulkintatarkoitukseen. Jotta kyseiselle tuomioistuimelle voidaan antaa vastaus, josta sille on hyötyä sen käsiteltäväksi saatetun asian ratkaisemisessa, unionin tuomioistuimen olisi mielestäni kuitenkin hyvä esittää sille joitakin täsmennyksiä todisteista, joita luovuttajalta voidaan tai ei voida vaatia unionin oikeuden periaatteiden mukaisesti. (37)

75.

Uuden kulkuneuvon myyjää ei voida ensinnäkään vaatia luovutusjäsenvaltiossa suoritettavasta arvonlisäverosta vapautuakseen esittämään – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kuitenkin vaikuttaa kolmannessa ennakkoratkaisukysymyksessään harkitsevan – luotettavaa näyttöä siitä, että kyseisestä hyödykkeestä on tosiasiallisesti suoritettu arvonlisävero määräjäsenvaltiossa. Tällainen vaatimus loukkaisi erityisesti suhteellisuusperiaatetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta eikä sitä voitaisi pitää unionin oikeuskäytännössä tarkoitettuna kohtuullisena toimenpiteenä, joka myyjää voidaan vaatia toteuttamaan liiketoimen aikana, varsinkaan silloin, kun – kuten pääasiassa – luovutusjäsenvaltion viranomaiset eivät kykene edes myyjän ulottumattomissa olleisiin tietoihin perustuvan tutkimuksen jälkeen selvästi määrittämään hankkijan asuinpaikkaa eivätkä selvittämään ajoneuvon myöhempää kohtaloa.

76.

Tämä ei kuitenkaan tarkoita, ettei myyjän tarvitsisi ryhtyä toimenpiteisiin pyytääkseen uuden kulkuneuvon hankkijalta tiedot kulkuneuvon myöhemmästä kohtalosta ja näin muodoin arvonlisäveron maksamisesta määräjäsenvaltiossa. Kyseessä on mielestäni kuitenkin pikemmin keinoja koskeva velvollisuus kuin tulosten saavuttamista koskeva velvollisuus. Myyjä on nimittäin pääasiallisesti riippuvainen ostajan kanssa tekemästään yhteistyöstä ja todisteista, joita tämä suostuu sille toimittamaan. Olisi siis kohtuutonta, että luovutusjäsenvaltio asettaisi yhteisöluovutuksen verovapautuksen edellytykseksi, että myyjä esittää näytön siitä, että ostaja on suorittanut arvonlisäveron määräjäsenvaltiossa. Sen sijaan on tärkeää, että myyjä osoittaa toteuttaneensa vilpittömässä mielessä toimenpiteet, joita siltä voidaan kohtuudella vaatia, jotta se saisi ostajalta varmuuden siitä, että luovutettu uusi kulkuneuvo päättyy lopulliseen ja pysyvään käyttöön määräjäsenvaltiossa.

77.

Näin ollen ei mielestäni voi tulla kysymykseen, että myyjää vaadittaisiin yleisesti aloittamaan tarkka tutkimus edellytyksistä, joilla uusi kulkuneuvo voidaan rekisteröidä määräjäsenvaltiossa. Vaikka myyjä olisi autokaupan ammattilainen, kuten pääasiassa, tällainen vaatimus olisi liiallinen, sillä se edellyttäisi, että yhden jäsenvaltion arvonlisäverovelvollisilla olisi asiantuntemusta muiden jäsenvaltioiden lainsäädännöstä tai käytännöistä.

78.

Saatuaan selkeän ja luotettavan tiedon määräjäsenvaltiossa myönnettävän rekisteritunnuksen väliaikaisuudesta autokaupan ammattilaisen on sen sijaan pohdittava, kuten komissio ehdottaa, käytetäänkö ajoneuvoa väliaikaisen rekisteröinnin voimassaolon päätyttyä lopullisesti ja pysyvästi määräjäsenvaltiossa ja onko se siis kyseisessä jäsenvaltiossa arvonlisäveron alainen, ja näin on meneteltävä riippumatta siitä, tuntee myyjä määräjäsenvaltion lainsäädäntöä. Tällaisen ammattilaisen on siis mielestäni toteutettava kaikki käytettävissään olevat kohtuulliset toimenpiteet saadakseen hankkijalta varmistuksen siitä, että tämä aikoo täyttää kyseisen edellytyksen, jolloin aikomuksen tueksi on oikeuskäytännön mukaisesti esitettävä objektiivisia seikkoja. (38)

79.

Nyt käsiteltävässä asiassa vaikuttaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamien tietojen ja komission kirjallisissa huomautuksissaan esittämien seikkojen perusteella siltä, että vaikka Santogal sai muutama päivä myynnin jälkeen tiedon siitä, että ajoneuvolle on myönnetty Espanjassa vain väliaikainen rekisteritunnus vuoden ajaksi, se ei tiedustellut hankkijalta, aikooko

tämä käyttää ajoneuvoa Espanjassa väliaikaisen rekisteröinnin päätyttyä eikä pyytänyt tätä näyttämään toteen aikomustaan. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei myöskään esitä mitään toimenpidettä, jonka Santogal olisi toteuttanut hankkijan osalta tämän vuoden pituisen ajanjakson aikana ja jonka perusteella Santogal olisi voinut määrittää, oliko ajoneuvon tarkoitus jäädä Espanjaan ja oliko sitä määrä käyttää siellä lopullisesti ja pysyvästi.

80.

Kuten komissiokin kirjallisissa huomautuksissaan korostaa, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei myöskään esitä niiden asiakirjojen sisältöä, jotka Santogal lähetti Portugalin vero- ja tulliviranomaiselle muutamaa päivää ennen ajoneuvon tilapäisen rekisteröinnin voimassaolon päättymistä voidakseen tukea tulli-ilmoituksen kumoamisvaatimusta ja ilmoittaa, että ajoneuvo on lähetetty Espanjaan. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei esitä varsinkaan tietoja, joiden avulla voitaisiin selvittää, esitettiinkö näissä asiakirjoissa todisteita siitä, että ajoneuvon oli tarkoitus päätyä lopulliseen ja pysyvään käyttöön määräjäsenvaltiossa.

81.

Tällainen tieto on kuitenkin olennainen, kuten komissio perustellusti korostaa. Olisi nimittäin oikeusvarmuuden periaatteen vastaista, että jäsenvaltio, joka on aluksi hyväksynyt luovuttajan esittämät asiakirjat arvonlisäverovapautukseen oikeuttavana selvityksenä, voisi myöhemmin velvoittaa kyseisen luovuttajan suorittamaan luovutukseen liittyvän arvonlisäveron, vaikka ilmenee, että kyseinen luovuttaja on toiminut vilpittömässä mielessä ja toteuttanut kaikki käytettävissään olevat kohtuulliset toimenpiteet, jotta sen tekemä liiketoimi täyttäisi kaikki arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetut yhteisöluovutuksen aineelliset edellytykset.

82.

Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on näin ollen tutkittava, onko Santogal toiminut vilpittömässä mielessä toteuttaessaan hankkijan osalta toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on saada varmuus siitä, että hankkijan aikomuksena oli uuden ajoneuvon Espanjassa saaman tilapäisen rekisteritunnuksen voimassaolon päättymisen jälkeen jatkaa kyseisen ajoneuvon käyttöä lopullisesti ja pysyvästi määräjäsenvaltiossa, minkä tueksi on esitettävä objektiivisia seikkoja, kuten asiakirjat, jotka Santogal esitti vero- ja tulliviranomaiselle tulli-ilmoituksen kumoamisvaatimuksensa tueksi. Jos näin on tapahtunut, oikeutta arvonlisäverovapautukseen ei voida evätä, vaikka Santogal ei ole korjannut ajoissa alun perin antamaansa laskua eikä ole yrittänyt periä arvonlisäveroa hankkijalta. Jos näin ei ole tapahtunut, katson, että ellei luovutusjäsenvaltio kykene vaatimaan hankkijalta arvonlisäveron maksamista jälkikäteen, minkä tutkiminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä, luovutusjäsenvaltio voi perustellusti vaatia Santogalia suorittamaan arvonlisäveron jälkikäteen, jottei liiketoimi jäisi kokonaan verottamatta.

III Ratkaisuehdotus

83.

Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Tribunal Arbitral Tributárion (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

1)

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 138 artiklan 2 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että se estää jäsenvaltiota asettamasta uuden

kulkuneuvon yhteisöluovutuksen verovapautuksen edellytykseksi kyseisen kulkuneuvon hankkijan asumisen liiketoimen määräjäsenvaltiossa.

2)

Tiettyyn asiaan liittyvistä erityispiirteistä riippumatta direktiivin 2006/112 138 artiklan 2 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että se estää jäsenvaltiota epäämästä arvonlisäverovapautusta sellaisen uuden kulkuneuvon myyjältä, jonka omistaja on kuljettanut toiseen jäsenvaltioon, pelkästään sillä perusteella, että kyseinen kulkuneuvo on rekisteröity viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa väliaikaisesti.

3)

Direktiivin 2006/112 138 artiklan 2 kohdan a alakohtaa sekä oikeusvarmuuden periaatetta, suhteellisuusperiaatetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että ne estävät jäsenvaltiota epäämästä arvonlisäverovapautuksen uuden kulkuneuvon myyjältä, kun kyseinen myyjä ei ole ollut osallisena veropetoksessa, on toiminut vilpittömässä mielessä ja on toteuttanut kaikki käytettävissään olevat kohtuulliset toimenpiteet varmistuakseen siitä, että sen tekemä liiketoimi täyttää kaikki mainitussa artiklassa tarkoitetut yhteisöluovutuksen aineelliset edellytykset ja erityisesti edellytyksen, joka koskee uuden kulkuneuvon lopullista ja pysyvää kulutusta määräjäsenvaltiossa.

Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava, onko myyjä täyttänyt vilpittömää mieltä koskevan vaatimuksen ja kohtuullisen huolellisuuden vaatimuksen pääasiassa, kun otetaan huomioon erityisesti sen ostajan osalta toteuttamat toimenpiteet ja sen esittämä selvitys, joiden avulla sen voidaan osoittaa varmistuneen siitä, että uutta kulkuneuvoa käytetään lopullisesti ja pysyvästi määräjäsenvaltiossa kyseisessä jäsenvaltiossa saadun väliaikaisen rekisteröintitunnuksen voimassaolon päättymisen jälkeen. Jos näin on tapahtunut, myyjältä ei pidä evätä oikeutta arvonlisäverovapautukseen. Jos näin ei ole tapahtunut ja jos luovutusjäsenvaltio ei kykene vaatimaan hankkijalta arvonlisäveron maksamista jälkikäteen, kyseinen jäsenvaltio voi perustellusti vaatia uuden kulkuneuvon myyjää suorittamaan arvonlisäveron jälkikäteen, jottei liiketoimi jäisi kokonaan verottamatta.

(1) Alkuperäinen kieli: ranska.

(2) EUVL 2006, L 347, s. 1.

(3) Asiakirja-aineiston mukaan kyseessä on ylellinen SLR McLaren -mallin urheiluauto, joka on valmistettu pienessä sarjassa.

(4) BOE nro 221, 15.9.1993, p. 27037.

(5) BOE nro 22, 26.1.1999, p. 3440.

(6) Ks. tuomio 12.6.2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, 34 kohta). Unionin tuomioistuin on sittemmin vastannut asiakysymysten osalta saman veroasioita käsittelevän välimiesoikeuden esittämään kahteen muuhun ennakkoratkaisupyyntöön: ks. tuomio 11.6.2015, Lisboagás GDL (C-256/14, EU:C:2015:387) ja tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690).

(7) Ks. vastaavasti mm. tuomio 3.3.1994, Eurico Italia ym. (C-332/92, C-333/92 ja C-335/92, EU:C:1994:79, 13 kohta) ja tuomio 29.6.2010, E ja F (C-550/09, EU:C:2010:382, 35 kohta).

(8) Ollakseni perusteellinen lisään vielä, että jos unionin tuomioistuimelle toimitetun asiakirja-aineiston tila sen mahdollistaa, kuten nyt käsiteltävässä asiassa, unionin tuomioistuimen toimivallalla muotoilla ennakkoratkaisukysymys uudelleen pystytään myös estämään muutoin todennäköinen ennakkoratkaisupyynnön esittäminen uudelleen, joten se perustuu myös prosessiekonomisiin syihin. Ks. vastaavasti ratkaisuehdotukseni Gysen (C?449/06, EU:C:2007:663, 43 kohta) ja ratkaisuehdotukseni Lobkowicz (C?690/15, EU:C:2016:926, 14 kohta).

(9) On hyvä muistaa, 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 tulkintaan liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta, ja tämä oletama voidaan kumota varsinkin silloin, kun unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin: ks. mm. tuomio 18.12.2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti ym. (C?131/13, C?163/13 ja C?164/13, EU:C:2014:2455, 31 ja 36 kohta).

(10) Ks. vastaavasti mm. tuomio 24.10.2013, Stoilov i Ko (C?180/12, EU:C:2013:693, 38 ja 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

(11) Ks. tuomio 24.10.2013, Stoilov i Ko (C?180/12, EU:C:2013:693, 39–47 kohta).

(12) Ks. vastaavasti mm. tuomio 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232, 27 kohta); tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C?409/04, EU:C:2007:548, 21 ja 22 kohta) ja tuomio 18.11.2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, 22 kohta).

(13) Ks. tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C?409/04, EU:C:2007:548, 25 kohta).

(14) Ks. vastaavasti tuomio 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232, 31 ja 40 kohta) ja tuomio 18.11.2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, 24 kohta).

(15) Ks. tuomio 18.11.2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

(16) 18.11.2010 annetun tuomion X (C?84/09, EU:C:2010:693) taustalla olleet tosiseikat koskivat sitä paitsi kansallisen tuomioistuimen uutena pitämän kulkuneuvon (purjealuksen) yhteisöhankintaa.

(17) Ks. tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C?409/04, EU:C:2007:548, 42 kohta); tuomio 18.11.2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, 27 kohta); tuomio 7.12.2010, R. (C?285/09, EU:C:2010:742, 41 kohta) ja tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, 31 kohta).

(18) Tätä kysymystä tarkastellaan tämän ratkaisuehdotuksen 57–82 kohdassa.

(19) Ks. analogisesti tuomio 27.9.2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, 54 kohta), joka koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1997, L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 12.10.1998 annetulla neuvoston direktiivillä 98/80/EY (EYVL 1998 L 281, s. 31), 28 c artiklan A kohdan a alakohdan tulkintaa; kyseinen säännös vastaa sisällöltään arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohtaa.

(20) Ks. tuomio 18.11.2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, 50 kohta).

(21) Ks. mm. tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C?409/04, EU:C:2007:548, 46 kohta), tuomio 27.9.2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, 44 kohta) ja yhteisön sisäistä siirtoa koskevilta osin tuomio 20.10.2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, 36 kohta).

(22) Ks. vastaavasti tuomio 18.11.2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, 44 ja 45 kohta).

(23) Sillä, että hankkija on ennen uuden ajoneuvon myyntiä ja sen jälkeen ilmoittanut kolme eri osoitetta Espanjassa, ei ole merkitystä, kun nyt käsiteltävässä asiassa selvitetään, onko ajoneuvon lopullinen ja pysyvä käyttö (tai kulutus) tapahtunut kyseisessä jäsenvaltiossa.

(24) Ks. mm. tuomio 27.9.2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, 43 kohta).

(25) Ks. mm. tuomio 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C?430/09, EU:C:2010:786, 38 kohta) ja tuomio 27.9.2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, 52 kohta).

(26) Ks. tuomio 18.11.2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, 42 kohta).

(27) Tuomio 18.11.2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, 43 kohta).

(28) Ks. vastaavasti tuomio 18.11.2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, 47 kohta).

(29) Ks. vastaavasti mm. tuomio 18.11.2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, 35 kohta) ja tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, 36 kohta).

(30) Ks. vastaavasti mm. tuomio 18.11.2010, X (C?84/09, EU:C:2010:693, 37 kohta) ja tuomio 27.9.2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, 44 kohta).

(31) Ks. vastaavasti mm. tuomio 27.9.2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, 46 kohta).

(32) Ks. tuomio 27.9.2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, 52, 53 ja 55 kohta).

(33) Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 63 kohta. Muistutan, että 27.9.2007 annetussa tuomiossa Teleos ym. (C?409/04, EU:C:2007:548, 58 kohta) todettiin, että veropetosten torjumisen tavoite oikeuttaa joissakin tapauksissa kohdistamaan tiukempia vaatimuksia luovuttajien velvollisuuksiin. Kuluttajille tarkoitettujen uusien kulkuneuvojen yhteisöluovutuksen erityistilanne on mielestäni tällainen tapaus.

(34) Arvonlisäveron maksuvastuun jakamisen periaatteesta ks. tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C?409/04, EU:C:2007:548, 57 kohta).

(35) Ks. vastaavasti tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C?409/04, EU:C:2007:548, 67 kohta).

(36) Muistutan, että nyt käsiteltävässä asiassa ajoneuvo on peräisin pienestä sarjasta, ja se myytiin lähes 450000 eurolla.

(37) Koska yhdessäkään arvonlisäverodirektiivin säännöksessä ei luetella todistuskeinoja, joihin verovelvolliset voivat turvautua arvonlisäverosta vapautuakseen, tämä kysymys kuuluu lähtökohtaisesti jäsenvaltioiden toimivaltaan (ks. vastaavasti mm. tuomio 27.9.2012, VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, 42 kohta ja tuomio 20.10.2016, Plöckl, C?24/15, EU:C:2016:791, 35 kohta).

(38) Tuomio 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, 47 kohta).