

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

6 päivänä syyskuuta 2018(1)

Asia C-531/17

Vetsch Int. Transporte GmbH,

muu osapuoli:

Zollamt Feldkirch Wolfurt

(Ennakkoratkaisupyyntö – Verwaltungsgerichtshof (ylin hallintotuomioistuin, Itävalta))

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Maahantuonnin ja sitä seuraavan yhteisöluovutuksen vapauttaminen verosta – Vapautuksen epääminen maahantuonnista hankkijan myöhemmin maahantuotujen tavaroiden osalta tekemän arvonlisäveropetoksen vuoksi – Tuonnin arvonlisäveroa (maahantuojan edustajana) ilmoittavan verovelka – Myöhemmän petostarkoituksen aiheuttama ”tartunta”

I Johdanto

1. Bulgarianlaiset yritykset hankkivat Sveitsistä parfyymituotteita, jotka kolmas osapuoli toi maahan Itävaltaan vapaaseen liikkeeseen ja jotka kuljetettiin sen jälkeen Bulgariaan. Tämä koko prosessi oli asianmukainen. Vasta Bulgariassa sitten ilmeisesti ”unohdettiin” ilmoittaa ja tilittää asianmukaisesti Bulgarian valtiolle arvonlisävero veronalaisesta jälleenmyynnistä. Tästä syystä unionin tuomioistuimen käsiteltävänä ovat jälleen kerran arvonlisäveropetoksen seuraukset.

2. Unionin tuomioistuin on tällä välin antanut jo runsaasti oikeuskäytäntöä mahdollisista seuraamuksista, joita veroviranomaiset voivat määrätä arvonlisäveropetoksesta. Tämän oikeuskäytännön mukaan verovelvollista, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää⁽²⁾ osallistuvansa liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta, on pidettävä arvonlisäverodirektiivin kannalta osallisena tähän petokseen.⁽³⁾ Tämä velvoittaa jäsenvaltiot epäämään verovelvolliselta verovapauden⁽⁴⁾ (jos se on tavaroiden luovuttaja) tai ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden (jos se on luovutuksen vastaanottaja).⁽⁵⁾

3. Tätä unionin tuomioistuimen käyttämää ilmaisua on vielä täsmennettävä. Siten on esimerkiksi epäselvää, voidaanko verovelvolliselta evätä sekä myöhemmän vaiheen liiketoimen verovapaus että oikeus vähentää aikaisemman vaiheen liiketoimeen sisältyvä arvonlisävero. Tästä seuraisi saman liiketoimen *verottaminen kahteen kertaan* samalta henkilöltä. Lisäksi on

selvennettävä sitä koskevia arviointiperusteita, mistä lähtien liiketoimi on osa arvonlisäveropetosta.

4. Käsiteltävä asia ei poikkeuksellisesti koske perinteistä luovutusketjua vaan maahantuontia, jota seuraa ostajan suorittama yhteisön sisäinen siirto. Tähän liittyy kaksi erityispiirrettä. Yhtäältä herää kysymys, "tartuttaako" vasta myöhemmin suunniteltu ja luovutuksen päätteeksi toteutettu arvonlisäveropetos myös sitä edeltävän yhteisön sisäisen siirron. Verotuksellisesti tällä olisi se "etu", että arvonlisäveropetoksen havaitsemisen myötä verotulot moninkertaistuisivat (käsiteltävässä asiassa nelinkertaisiksi(6)).

5. Toisaalta tuonnin arvonlisäveron osalta verovelallinen on nyt tarkasteltavassa tapauksessa ulkopuolinen kolmas osapuoli, nimittäin se, joka ilmoitti maahantuonnista. Tämä kolmas osapuoli ei osallistunut luovutukseen eikä tiennyt toimeksiantajansa myöhemmin tekemästä arvonlisäveropetoksesta. Itävallan verohallinnon näkemyksen mukaan vastaanottajan tekemän petoksen seurauksena tuonnin verovapautus kuitenkin menetettäisiin myös ilmoittajan osalta.

6. Tältä osin käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö tarjoaa unionin tuomioistuimelle tilaisuuden täsmentää oikeuskäytäntöään, joka koskee "petoksen saastuttamia" liiketoimia, joihin osallistuu kolmas osapuoli (tässä maahantuojan edustajana toimiva ilmoittaja). Unionin tuomioistuin saa lisäksi mahdollisuuden kehittää oikeuskäytäntöään, joka koskee vasta myöhemmin ilmenevää petostarkoitusta.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

7. Asiaa koskevat unionin oikeussäännöt sisältyvät yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettuun neuvoston direktiiviin 2006/112/EY(7) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).

8. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetään seuraavaa:

1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

— —

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

— —"

9. Arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä, hankkija tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, mutta kuitenkin yhteisössä, sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai sellaiselle oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessa muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa."

10. Arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Verovelvollisen omalle yritykselle kuuluvien tavaroiden siirto toiseen jäsenvaltioon rinnastetaan vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen. Siirtona toiseen jäsenvaltioon pidetään sitä, kun verovelvollinen tai joku muu tämän puolesta lähettää tai kuljettaa yrityksen tarpeita varten irtainta

aineellista omaisuutta sen sijaintijäsenvaltion ulkopuolelle, mutta kuitenkin yhteisön alueen sisällä.”

11. Arvonlisäverodirektiivin 201 artiklan sanamuoto on seuraava:

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

B Itävallan oikeus

12. Arvonlisäverodirektiivin säännökset on pantu täytäntöön Itävallan oikeudessa vuoden 1994 liikevaihtoverolailailla (Umsatzsteuergesetz 1994).(8) Vuoden 1994 liikevaihtoverolain (Liite – Sisämarkkinat) 6 §:n mukaan verosta on vapautettu sellaisten tavaroiden tuonti, joita ilmoittaja käyttää välittömästi tuonnin jälkeen yhteisöluovutuksiin; ilmoittajan on näytettävä vuoden 1994 liikevaihtoverolain (Liite – Sisämarkkinat) 7 §:n edellytysten täyttyminen toteen kirjanpidollisesti.

13. Vapautusta voidaan vuoden 1994 liikevaihtoverolain (Liite – Sisämarkkinat) 6 §:n 3 momentin toisen virkkeen mukaan soveltaa ainoastaan, jos elinkeinonharjoittaja, jonka puolesta tavara on tuotu, suorittaa itse seuraavan yhteisöluovutuksen. Saman pykälän 1 momentin mukaan yhteisöluovutukset on vapautettu verosta.

14. Yhteisöluovutukseksi katsotaan vuoden 1994 liikevaihtoverolain (Liite – Sisämarkkinat) 7 §:n 2 momentin 1 kohdan mukaan myös kyseisen säädöksen 3 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu luovutukseen rinnastettava tavarantoimen siirto.

15. Saman lain 3 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan vastikkeelliseen luovutukseen rinnastetaan se, kun elinkeinonharjoittaja siirtää yrityksensä tavarantoimen Itävaltasta muualle yhteisön alueelle omaan käyttöön, lukuun ottamatta vain – tarkemmin määritettyä – väliaikaista käyttöä, myös silloin, kun elinkeinonharjoittaja on tuonut tavarantoimen Itävaltaan. Elinkeinonharjoittajaa pidetään tällöin luovuttajana.

16. Vuoden 1994 liikevaihtoverolain 26 §:n 1 momentin mukaan – Revision-menettelyn kannalta epäolennaisia poikkeuksia lukuun ottamatta – tuonnin liikevaihtoveroon sovelletaan analogisesti tullilainsäädännön säännöksiä. Tullilainsäädännön toimeenpanolain (Zollrechts-Durchführungsgesetz)(9) 71 a §:ssä säädetään, että vuoden 1994 liikevaihtoverolain (Liite – Sisämarkkinat) 6 §:n 3 momentin mukaisten tuonnin liikevaihtoverovapautusten yhteydessä tullikoodeksin 204 artiklan 1 kohdan mukaisesti syntyvän tuonnin liikevaihtoveron on velvollinen maksamaan myös ilmoittaja, jollei tämä tule kyseeseen velallisena jo tullikoodeksin 204 artiklan 3 kohdan nojalla.

III Pääasia

17. Kaksi bulgarialaista yritystä (jäljempänä B ja K) hankkivat Sveitsissä sijaitsevalta yritykseltä tavaroita ja saivat Sveitsissä määräämisvallan niihin. Vetsch Int. Transporte GmbH (jäljempänä Vetsch), joka toimii muun muassa tavarantoimenilmoittajana ja jonka kotipaikka on Itävallassa, toi kyseiset tavarat B:n ja K:n toimeksiannosta maahan Itävaltaan. Tämän jälkeen B:n ja K:n toimeksiannon saaneen huolitsijan – joka esitti Vetschille vastaavat rahtikirjat – oli tarkoitus kuljettaa tavarat edelleen Bulgariaan B:lle ja K:lle.

18. Vetsch teki 10.12.2010–5.7.2011 kulloisenkin bulgarialaisen vastaanottajan välillisenä edustajana itävaltalaisessa tullitoimipaikassa ilmoitukset Sveitsistä tuotujen tavaroiden luovutuksesta vapaaseen liikkeeseen tullimenettely 42 ?nimisen menettelyn(10) mukaisesti. Samalla se haki kussakin ilmoituksessa vuoden 1994 liikevaihtoverolain (Liite – Sisämarkkinat) 6 §:n 3 momentin mukaista vapautusta tuonnin arvonlisäverosta. Nämä hakemukset hyväksyttiin.

Ennakkoratkaisupyyynnöstä ei ilmene, että Vetsch olisi rikkonut lakisääteisiä ilmoitusvelvollisuuksiaan.

19. Kolmessa tapauksessa Vetsch toimi bulgarialaisen elinkeinonharjoittajan K:n ja kahdessa tapauksessa bulgarialaisen elinkeinonharjoittajan B:n edustajana. Tavarat luovutettiin hakemuksen mukaisesti vapaaseen liikkeeseen kirjaamatta tileihin tuonnin arvonlisäveron määriä. Sen jälkeen huolitsija kuljetti tavarat hankkijoille Bulgariaan.

20. B ja K ilmoittivat tavaroiden yhteisön sisäisestä siirrosta Itävallasta Bulgariaan asianmukaisesti sekä Itävallassa että Bulgariassa ja maksoivat siitä veroa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan voidaan olettaa, että tavarat päätyivät Bulgariaan ja että ne olivat koko kuljetuksen ajan B:n ja K:n määräämisvallassa.

21. B ja K myivät tämän jälkeen tavarat edelleen (ilmeisesti verollisina). Ne eivät kuitenkaan ilmoittaneet tätä myyntiä vaan ilmoittivat sen sijaan suorittaneensa verottoman yhteisöluovutuksen tulli-ilmoitukset aiemmin tehneelle Vetschille. Tällaista luovutusta ei ole kuitenkaan koskaan tapahtunut, mistä menettelyn osapuolet ovat yksimielisiä. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan B ja K syyllistyivät tältä osin veropetokseen Bulgariassa. Ennakkoratkaisupyyntöä ei ole viitteitä siitä, että Vetsch olisi ollut jollakin tavalla osallisena tässä arvonlisäveropetoksessa.

22. Vetschiä vaadittiin 6.9.2011 tehdyllä päätöksellä maksamaan tuonnin arvonlisäveroa, koska mainituissa ilmoituksissa vaaditun verovapautuksen edellytykset eivät täyttyneet. Tullilainsäädännön toimeenpanolain 71 a §:n mukaan myös ilmoittaja on velvollinen maksamaan tuonnin arvonlisäveroa.

23. Vetsch teki päätöksestä 15.9.2011 päivätyllä kirjelmällä oikaisuvaatimuksen Zollamtille, joka hylkäsi sen 31.1.2012 tekemällään päätöksellä. Tästä päätöksestä Vetsch teki valituksen 2.3.2012 päivätyllä kirjelmällä. Bundesfinanzgericht (liittovaltion verotuomioistuin, Itävalta) hylkäsi valituksen perusteettomana 30.3.2016 antamallaan tuomiolla.

24. Bundesfinanzgericht katsoi ”petoksen saastuttamia” liiketoimia koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella, että bulgarialaisten yritysten B:n ja K:n myöhemmin tekemän veropetoksen vuoksi yhteisöluovutusta (tarkemmin: yhteisön sisäistä siirtoa) koskeva verovapautus on sen vuoksi evättävä jo Itävallassa. Sen vuoksi myöskään edellytys tuonnin arvonlisäverosta vapauttamiselle ei täyty, koska tämä puolestaan edellyttää maahantuonnin jälkeen suoritettua verotonta luovutusta.

25. Vetsch teki Bundesfinanzgerichtin tuomiosta Revision-valituksen, joka on nyt Verwaltungsgerichtshofin (ylin hallintotuomioistuin, Itävalta) ratkaistavana.

IV Ennakkoratkaisupyyntö ja menettely unionin tuomioistuimessa

26. Verwaltungsgerichtshof esitti 29.6.2017 tekemällään päätöksellä, joka saapui unionin tuomioistuimeen 8.9.2017, unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko [direktiivin 2006/112] 138 artiklan mukainen verovapautus evättävä yhteisön sisäiseltä siirrolta toisesta jäsenvaltiosta, jos siirron toisessa jäsenvaltiossa suoritettava verovelvollinen ilmoittaa tässä toisessa jäsenvaltiossa yhteisön sisäiseen siirtoon liittyvän yhteisöhankinnan mutta syyllistyy kyseisiä tavaroita koskevan myöhemmän verollisen liiketoimen yhteydessä toisessa jäsenvaltiossa veropetokseen ilmoittamalla perusteettomasti verosta vapautetun yhteisöluovutuksen tästä toisesta jäsenvaltiosta?

2) Onko ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkityksellistä, onko verovelvollinen yhteisön sisäisen siirron ajankohtana jo päättänyt tehdä veropetoksen kyseisiä tavaroita koskevan myöhemmän verollisen liiketoimen yhteydessä?"

27. Unionin tuomioistuimen menettelyssä kirjallisia huomautuksia esittivät Vetsch, Itävallan tasavalta, Kreikan tasavalta ja Euroopan komissio, ja nämä samat osallistuivat – Kreikan tasavaltaa lukuun ottamatta – 27.6.2018 pidettyyn istuntoon.

V Arviointi

A Ennakkoratkaisukysymysten ulottuvuus

28. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee nimenomaisesti ainoastaan edellytyksiä arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan mukaisen vapautuksen epäämiselle.(11)

Ennakkoratkaisupyynnöstä voidaan kuitenkin havaita, että molemmissa ennakkoratkaisukysymyksissä on pohjimmiltaan kyse tuonnin arvonlisäveron ilmoittajan (Vetsch) tasolla tehtävän maahantuonnin vapautuksen epäämisen laajuudesta.

29. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee näin ollen lähinnä, onko ilmoittajalta maahantuojaan edustajana evättävä arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukainen vapautus, jos sen jälkeen, kun tavarat on siirretty tuontivaltiosta toiseen jäsenvaltioon (määräjäsenvaltio), vastaanottaja tekee myöhemmin veropetoksen ja aikomus petoksen tekemiseen syntyi myös vasta siirron jälkeen. Ehdotan näin ollen, että ensimmäistä kysymystä tutkitaan ottaen huomioon arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan, luettuna yhdessä 138 artiklan ja 201 artiklan kanssa, mukaiset edellytykset.

30. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on tässä yhteydessä selventänyt, ettei käsiteltävässä asiassa ole todettu, että bulgarialaisen hankkijan aikomuksena olisi jo yhteisön sisäisen siirron suorittamisajankohtana ollut veropetoksen tekeminen. Siten on lähdettävä siitä, ettei petostarkoitusta ollut vielä silloin, kun tavarat tuotiin Itävaltaan ja siirrettiin sen jälkeen Bulgariaan. Tämä on merkityksellistä jo ensimmäisen kysymyksen kannalta, minkä vuoksi toiseen kysymykseen voidaan vastata samoin ensimmäisen kysymyksen yhteydessä.

B Oikeudellinen arviointi

31. Kaikki arvonlisäverodirektiivin 143 ja 138 artiklan objektiiviset edellytykset täyttyvät. Voidaan myös olettaa, että maahantuoja on toimittanut arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdassa (sellaisena kuin sitä kulloinkin sovelletaan) säädetyt tiedot, koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole esittänyt tältä osin epäilyjä. Ennakkoratkaisupyynnöstä voidaan lisäksi päätellä, että tavarat tuotiin maahan Itävaltaan ja siirrettiin sen jälkeen Bulgariaan. Päinvastaisesta ei toistaiseksi ole viitteitä, ja Zollamt ja Itävallan tasavalta ovat ainoastaan esittäneet tätä koskevia yleisiä oletuksia.

32. Jos verohallinto sitä vastoin pystyy näyttämään toteen,(12) etteivät tavarat ole tosiasiallisesti saapuneet toiseen jäsenvaltioon, arvonlisäverodirektiivin 143 artiklassa säädetyt

verovapautuksen objektiiviset edellytykset eivät täyttyisi. Siinä tapauksessa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen olisi käsiteltävä kysymystä siitä, saattoiko Vetsch vilpittömässä mielessä olettaa kyseessä olevan veroton maahantuonti.(13) Se ei kuitenkaan ole kysynyt tätä unionin tuomioistuimelta.

33. Tältä osin on muistutettava, että tosiseikkojen kaikenlainen arviointi kuuluu kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan ja että sen tehtävä on arvioida asian erityispiirteet huomioon ottaen sekä ennakkoratkaisupyynnön tarpeellisuutta asian ratkaisemisen kannalta että unionin tuomioistuimelle esitettävien kysymysten merkityksellisyyttä.

34. Käsiteltävässä asiassa maahantuonnin vapautuksen epäämiseen voitaisiin edellä (31 kohdassa) mainittujen olettamien perusteella päätyä siten ainoastaan kahdella tapaa. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön (jäljempänä 1 jakso) mukaan arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan mukainen vapautus olisi evättävä Vetschiltä ”suoraan”, jos se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää myöhemmin tehtävästä veropetoksesta (jäljempänä 2 jakson a kohta). Lisäksi on mahdollista, että arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan mukainen maahantuonnin vapautus liittyy sitä seuraavan yhteisöluovutuksen vapauttamiseen siten, että yhteisöluovutuksen (tai yhteisön sisäisen siirron) vapautuksen epääminen vaikuttaa maahantuonnin vapautukseen (jäljempänä 2 jakson b ja c kohta), vaikka Vetsch ei olisikaan tiennyt myöhemmästä veropetoksesta. Tämä kuitenkin edellyttää, että B:n ja K:n myöhempi petostarkoitus voi vaikuttaa jollakin tavalla aiemmin suoritettun siirron arviointiin (jäljempänä 2 jakson d kohta).

1 Tuonnin vapautuksen epääminen petosten torjuntaa koskevana toimenpiteenä

35. Veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on päämäärä, joka on arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan. Unionin oikeuden säännöksiin ja määräyksiin ei myöskään voida vedota vilpillisesti tai niitä ei voida käyttää väärin.(14)

36. Toimenpiteet, joita jäsenvaltiot tältä osin toteuttavat, eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin on näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen. Niitä ei etenäkään voida käyttää siten, että niillä asetettaisiin kyseenalaiseksi arvonlisäveron neutraalisuus.(15) Unionin tuomioistuin on todennut useaan otteeseen, ettei hallinto voi velvoittaa verovelvollista tavarantoimittajaansa koskeviin monitahoisiin ja perusteellisiin selvityksiin siirtämällä sille tosiasiallisesti hallinnolle kuuluvat valvontatehtävät.(16)

37. Sitä vastoin unionin oikeuden vastaista ei ole edellyttää, että toimija toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita siltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että sen suorittama liiketoimi ei johda siihen, että se osallistuu veropetokseen.(17)

38. Vähennysoikeuden tai vapautuksen epääminen tulee tässä yhteydessä kyseeseen, kun veropetokseen syyllistyy verovelvollinen itse, mutta sama koskee myös verovelvollista, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää osallistuvansa hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta.(18) Asianomaista verovelvollista on tällaisessa tilanteessa pidettävä arvonlisäverodirektiivin kannalta osallisena tällaiseen petokseen, ja näin on siitä riippumatta, saako se tavaroiden jälleenmyynnistä tai palvelujen käyttämisestä myöhemmissä verollisissa liiketoimissaan voittoa vai ei.(19)

2 Maahantuonnin vapautuksen epääminen maahantuojaan edustajan tasolla

a) Maahantuonnin vapautuksen epääminen suoraan?

39. Tämä petokseen liittyvä oikeuskäytäntö koskee sekä aikaisemman että myöhemmän vaiheen liiketoimea (ts. sekä ostoja että myyntejä). Se mahdollistaa siten sekä vapautuksen

epäämisen(20) että vähennysoikeuden epäämisen,(21) mahdollisesti yhdeltä ja samalta henkilöltä. Tällöin verotulot nousisivat sitä mukaa, mitä pitempi luovutusketju on kyseessä ja mitä enemmän henkilöitä siinä on osallisina.

40. Myös käsiteltävässä asiassa Itävallan tasavalta määrää Vetschille maksettavaksi tuonnin arvonlisäveron ja voi samalla evätä B:ltä ja K:lta siirron vapautuksen Itävallassa. Bulgarian tasavalta puolestaan voi evätä K:lta ja B:ltä ilmoitettua yhteisöhankintaa koskevan vähennysoikeuden ja samalla määrätä maksettavaksi veron luovutuksesta Bulgariassa. Näin yhdestä ja samasta luovutuksesta syntyisi verotuloja nelinkertaisesti. Kuten komissio kuitenkin perustellusti toteaa, arvonlisäveroa koskeva vahinko on syntynyt ainoastaan kerran, nimittäin Bulgariassa.

41. Unionin tuomioistuimen ei ole toistaiseksi tarvinnut ratkaista, onko tällainen henkilön moninkertainen verorasite yhteensopiva neutraalisuusperiaatteen(22) kanssa ja oikeasuhteinen arvonlisäveropetosten torjunnan tavoitteeseen nähden. Sen ei myöskään ole vielä tarvinnut ottaa kantaa kaksoisrangaistavuuden kieltoon(23) mahdollisesti liittyviin ongelmiin. Sille esitettyjen ennakkoratkaisukysymysten asettamissa rajoissa unionin tuomioistuin on tähän saakka myös käsitellyt aina erikseen tästä yhdelle henkilölle tai liiketoimelle aiheutuvia seurauksia.

42. Nyt tarkasteltavaa tapausta voisi olla paikallaan tarkastella kokonaisuutena. Vetschiä tuonnin arvonlisäveron ilmoittajana ei kuitenkaan voida moittia siitä, että sen olisi pitänyt tietää, että se on jollain tavoin tukenut toimeksiantajaansa suunnitellussa arvonlisäveropetoksessa Bulgariassa. Näin ollen edellytykset, jotka koskevat unionin tuomioistuimen kehittämää verovapautuksen suoraa rajoitusta, eivät täyty käsiteltävässä asiassa.

43. Tällaista moitetta ei myöskään voida esittää esimerkiksi – kuten Zollamt on unionin tuomioistuimen asiaa istunnossa tiedustellessa esittänyt – pelkästään sen perusteella, että on käytetty jäsenvaltion saataville asettamaa erityistä tullimenettelyä (tässä ns. tullimenettely 42). Jos kyseinen menettely on tosiasiallisesti erityisen altis petoksille,(24) jäsenvaltion velvollisuus on muuttaa sitä tai luopua siitä kokonaan. Verovelvollista ei kuitenkaan voida missään tapauksessa moittia jälkikäteen pelkästään siitä, että se on noudattanut lainsäädäntöä. Vetsch voi näin ollen lähtökohtaisesti ”vedota” maahantuonnin vapautukseen.

b) Maahantuonnin verovapautuksen yhdistäminen sitä seuraavan yhteisöluovutuksen verottomuuteen

44. Tuonnin vapautus olisi siten evättävä Vetschiltä vain, jos sitä seuraavan yhteisöluovutuksen vapautuksen epääminen vaikuttaisi myös arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaiseen vapautukseen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin vaikuttaa oletavan näin, kun se tiedustelee ainoastaan arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan soveltamisedellytyksiä.

45. Tältä osin käsiteltävässä asiassa ratkaiseva on kysymys siitä, miten arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan tunnusmerkki, jonka mukaan tuontia seuraava tavaroiden luovutus toiseen jäsenvaltioon on ”138 artiklan mukaisesti vapautettu verosta”, on ymmärrettävä: Määräytyykö vapautus siten ainoastaan sen perusteella, että tuontia seuraavan, verosta vapautetun luovutuksen edellytykset täyttyvät abstraktisti? Vai onko luovuttajan (käsiteltävässä asiassa siirron suorittavien bulgarialaisten yritysten, B:n ja K:n) voitava myös konkreettisesti ”vedota” vapautukseen?

46. Abstraktissa tarkastelussa kolmannen osapuolen subjektiivisilla aikoimuksilla ei ole merkitystä. Konkreettisessa tarkastelussa sitä vastoin edellytettäisiin lisäksi, että se, jolle maahantuojan edustajana toimiva tulli-ilmoittaja on tuonut tavarat maahan, voi konkreettisessa tapauksessa myös vaatia sitä seuraavan yhteisöluovutuksen verottomuutta. Sikäli kuin

bulgarialaiset yritykset (B ja K) eivät myöhemmin tekemänsä arvonlisäveropetoksen vuoksi voi vedota maahantuontia seuraavan yhteisöluovutuksen vapautukseen, myöskään Vetschin suorittama maahantuonti ei olisi arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan nojalla enää veroton.

47. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on tosin selventänyt, että Vetschin kaltaisen tuonnin arvonlisäveron ilmoittajan, joka ei tiennyt toimeksiantajansa myöhemmästä arvonlisäveropetoksesta ja joka joutuu vastuuseen siitä, käytettävissä on erityinen menettely, jolla voidaan vaatia vapautusta tästä verosta. Tuonnin arvonlisäverosta vapauttaminen edellyttää kuitenkin veron tulemistä maksettavaksi, joten on ensin tutkittava tätä näkökohtaa.

c) Siirron verottomuuden abstrakti arviointi

48. On epäselvää, annetaanko unionin oikeudessa (erityisesti arvonlisäverodirektiivin 201 artiklassa) jäsenvaltiolle myös mahdollisuus kohdistaa arvonlisäverovelka kolmanteen osapuoleen, joka on (yhteisvastuullisesti) velvollinen maksamaan veron vain siksi, että varsinainen veronmaksuvelvollinen on syyllistynyt veropetokseen, ilman että kolmas osapuoli (käsiteltävässä asiassa Vetsch) tiesi siitä tai sen olisi pitänyt tietää siitä. Näin nimittäin tapahtuisi, jos konkreettisesti tapauksessa otettaisiin lähtökohdaksi se, että maahantuonnin verottomuus liittyy sitä seuraavan yhteisöluovutuksen verottomuuteen. Tämä merkitsisi viime kädessä kolmannen osapuolen tuottamuksesta riippumatonta vastuuta, sellaisena kuin siitä säädetään tullilainsäädännössä.(25)

49. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön lähemmässä tarkastelussa tästä herää kuitenkin epäilyjä. Yhtäältä unionin tuomioistuin on jo todennut, että tullien kantaminen ja velvollisuus suorittaa arvonlisävero eivät ole toisiinsa verrattavia toimia.(26) Unionin tuomioistuimen tullilainsäädännöstä esittämiä toteamuksia ei siksi voida – toisin kuin Zollamt on istunnossa esittänyt – välttämättä soveltaa arvonlisäverodirektiivin tulkintaan.(27)

50. Toisaalta kolmannen osapuolen (käsiteltävässä asiassa tulli-ilmoittajan) veronmaksuvelvollisuus perustuu nyt tarkasteltavassa tapauksessa arvonlisäverodirektiivin 201 artiklaan ja merkitsee joka tapauksessa perusoikeuskirjan 16 artiklassa taatun elinkeinovapauden ja mahdollisesti myös sen 17 artiklassa taatun omistusoikeuden rajoittamista. Tältä osin perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdan toisessa virkkeessä edellytetään, että rajoituksen on oltava oikeasuhteinen. Rajoituksia voidaan siten säätää ainoastaan, jos ne ovat välttämättömiä ja vastaavat tosiasiallisesti unionin tunnustamia yleisen edun mukaisia tavoitteita.(28)

51. Tätä taustaa vasten arvonlisäverodirektiivin kanssa ”on – – ristiriidassa rangaista vähennysoikeuden epäämisellä verovelvollista, joka ei tiennyt eikä voinut tietää, että kyseessä oleva liiketoimi oli osa petosta, johon luovuttaja syyllistyi, tai että luovutusketjussa ennen mainitun verovelvollisen liiketoimea tai sen jälkeen tehdyssä liiketoimessa oli syyllistytty arvonlisäveropetokseen”.(29) Tämä ei tue tunnusmerkin ”138 artiklan mukaisesti vapautettu verosta” konkreettista arviointia.

52. Toisenlaiselle näkemykselle ovat esteenä myös maahantuonnin vapautuksen ja sitä seuraavan yhteisön sisäisen siirron vapautuksen yhdistämisen tarkoitus.

53. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan vapautuksen tarkoituksena(30) on, kuten komissio totesi perustellusti istunnossa, yksinkertaistaminen. Tämä yksinkertaistaminen syntyy siitä, että maahantuonnin vapautuksen perusteella muussa tapauksessa syntyvä oikeus vähentää maahantuonnissa maksettava tai maksettu arvonlisävero (ks. arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan e alakohta) voidaan menettää. Näin helpotetaan yritysten rajat ylittävää tavaroiden liikkumista (käsiteltävässä asiassa maahantuontia ja sitä seuraavaa yhteisöluovutusta). Myös

tämä yksinkertaistamistavoite puoltaa sitä, että etusijalle asetetaan maahantuontia seuraavan yhteisöluovutuksen verottomuuden abstrakti tarkastelutapa.

54. Niin kutsuttuja ”petoksen saastuttamia” liiketoimia koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön seurauksena yhteisöluovutus ei myöskään jää pois (tarvittavat edellytykset ovat edelleen olemassa). Se johtaa ainoastaan siihen, että petokseen syyllistynyt (tai se, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää petoksesta) ei voi vedota oikeastaan olemassa olevaan vapautukseen.(31)

55. Myös tämän unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perustana oleva tarkoitus puoltaa abstraktia tarkastelua. Tässä oikeuskäytännössä vähennysoikeus tai verottomuus evätään vain, jos kyseisen yrityksen menettelyä voidaan konkreettisessa tapauksessa moittia (se tiesi petoksesta tai se ei ole toteuttanut siltä kohtuudella edellyttäviä toimenpiteitä) ja vain tästä syystä. Vasta tämä moite johtaa siihen, ettei yritys voi enää vedota sille edullisiin verolainsäädännön säännöksiin.(32) Käsiteltävää asiaa muistuttavassa asiassa Enteco Baltic unionin tuomioistuin totesi samoin tältä osin, ettei arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan vapautusta voida evätä, jos hankkija on syyllistynyt arvonlisäveropetokseen, josta maahantuoja ei tiennyt tai sen ei pitänyt tietää.(33)

56. Saman on pädeävä myös kolmanteen osapuoleen. Jos tällaista moitetta ei voida esittää myöskään kolmannen osapuolen osalta, unionin oikeudessa säädetyn verovapautuksen rajoittaminen ei tule myöskään käsiteltävässä asiassa kyseeseen (maahantuojan edustajana toimivan) tulli-ilmoittajan tapauksessa, vaikka siirron toteuttaja ei konkreettisessa tapauksessa voisiakaan vedota vapautukseen.

57. Myös kolmannen osapuolen perusoikeudet (ks. edellä 50 kohta) ja suhteellisuusperiaate puoltavat abstraktia tarkastelutapaa. Se, että verovelvollisen mahdollisuus vedota vapautukseen riippuu kolmannen osapuolen (myöhemmästä) menettelystä, johon se ei voi vaikuttaa, on oikeusvarmuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen (ks. tältä osin edellä 51 kohta) vastaista.

58. Koska Vetschiä (tulli-ilmoittajana ja maahantuojan edustajana) ei voida tältä osin moittia mistään, se voi myös edelleen vedota maahantuonnin verottomuuteen. Tilanne voi olla – jollei tarkastellusta kumuloitumis- ja ylikompensaatiovaikutuksesta (tästä edellä 39 kohta ja sitä seuraavat kohdat) muuta johdu – toinen B:n ja K:n tapauksessa, eli ne eivät tämän vuoksi mahdollisesti voi vedota Itävallassa maahantuonnin verottomuuteen.

d) Toissijaisesti: siirron verottomuuden konkreettinen arviointi

59. Siltä varalta, että unionin tuomioistuin tulee kuitenkin siihen tulokseen, että maahantuojan edustajan (käsiteltävässä asiassa Vetschin) suorittaman maahantuonnin verovapautuksen kannalta on merkityksellistä, voiko henkilö (käsiteltävässä asiassa B ja K), joka suorittaa sitä seuraavan yhteisön sisäisen siirron, vedota konkreettisessa tapauksessa arvonlisäverodirektiivin 138 artiklassa säädettyyn verovapautukseen, on tutkittava, täyttyvätkö kyseisen vapautuksen edellytykset.

60. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan yhteisön sisäistä siirtoa koskeva vapautus olisi evättävä B:ltä ja K:lta, jos ne ovat itse syyllistyneet veropetokseen tai ne tiesivät tai niiden olisi pitänyt tietää osallistuvansa liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta.(34) Näin ei kuitenkaan voida olettaa, jos bulgarialaiset vastaanottajat eivät olleet vielä suunnitelleet arvonlisäveropetosta maahantuonnin ajankohtana, kuten ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee. Kyseisenä ajankohtana ne eivät olleet syyllistyneet veropetokseen eivätkä tietoisesti osallistuneet sellaiseen.

61. Tältä osin ratkaiseva kysymys on se, johtavatko verovelvollisen myöhemmin muuttuneet

aikomukset taannehtivasti vapautuksen (tai mahdollisuuden vedota vapautukseen) menettämiseen. Vastaan tähän kieltävästi useista syistä.

1) *Arvonlisäverodirektiivin sanamuoto ja systematiikka*

62. Verovelvollisen aikomusten muuttumisella myöhemmin ei ensinnäkään ole lähtökohtaisesti taannehtivaa vaikutusta arvonlisäverolainsäädännössä. Tämän osoittaa esimerkiksi vähennysoikeutta koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö. Vähennysoikeutta ei menetetä taannehtivasti esimerkiksi silloin, jos suunnitellusta yritystoiminnasta luovutaan ennen sen aloittamista (tulokseton yritystoiminta). Vähennysoikeutta voidaan päinvastoin vaatia sellaisten kustannusten osalta, jotka ovat syntyneet liiketoimintaa valmisteltaessa, myös silloin, kun liiketoimintaa ei aloiteta eivätkä aiotut verolliset liiketoimet toteudu.(35) Myöskään verokannan suuruuden muuttunut arviointi ja vastaava jälkikäteen laskuun merkitty arvonlisäveron määrä eivät unionin tuomioistuimen uudemman oikeuskäytännön mukaan johda taannehtivaan vähennysoikeuteen(36) vaan vähennysoikeuteen ex nunc.

63. Samoin arvonlisäverodirektiivin 63 artiklassa ja siirron osalta sen 68 artiklassa otetaan veron perusteen määrittämisessä tapauskohtaisen tarkastelun yhteydessä verosaatavan syntymisen osalta lähtökohdaksi ajankohta, jona tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan. Tämä ajankohta on siten ratkaiseva arvioitaessa verottomuutta, luovutus- tai suorituspaikkaa tai verokantaa. Unionin tuomioistuin on selventänyt tätä uudelleen äskettäin tuomiossa Kollroß ja Wirtl.(37) Myös arvonlisäverodirektiivin 184 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen mukaisissa vähennysten oikaisemistapauksissa otetaan lähtökohdaksi se, että vähennys oikaistaan muuttuneiden olosuhteiden perusteella ex nunc.

64. Välillisenä verona arvonlisävero on tarkoitettu vyörytettäväksi siviilioikeudelliselle sopimuskumppanille. Tämä edellyttää lähtökohtaisesti, että vyörytettävä arvonlisäveron määrä on tiedossa luovutus- tai suoritusajankohtana eikä ole selvitettävissä vasta jälkikäteen.(38)

2) *"Petoksen saastuttamia" liiketoimia koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö*

65. Unionin tuomioistuin edellyttää oikeuskäytännössään lisäksi, että verovelvollinen osallistuu liiketoimeen, joka "on osa" arvonlisäveropetosta. Jos tavaroiden maahantuonnin ja siirron ajankohtana ei ollut vielä suunniteltu arvonlisäveropetosta, ei voida puhua osallistumisesta liiketoimeen, joka on osa arvonlisäveropetosta. Kyseisenä ajankohtana ei ole olemassa yhteyttä (suunniteltuun) arvonlisäveropetokseen, koska tekijällä ei ole aikomusta tehdä tällaista petosta.

66. "Petoksen saastuttamia" liiketoimia koskeva unionin tuomioistuimen tähänastinen oikeuskäytäntö rajoittuu lisäksi havaittavasti tilanteisiin, joissa – toisin kuin nyt tarkasteltavassa tapauksessa – arvonlisäveropetosta suunniteltiin alusta lähtien. Se koskee lähinnä järjestäytyneen (yleensä rajat ylittävän) rikollisuuden alaa.

67. Tältä osin toteutetun tai aikomuksena olevan petoksen olemassaolo ja siten oman menettelyn moitittavuus luovutuksen (käsiteltävässä asiassa siirron) ajankohtana on ratkaiseva osatekijä, jotta verovapautus ja/tai vähennysoikeus voidaan evätä verovelvolliselta (ja kaikilta "rikoskumppaneilta", toisin sanoen kaikilta, jotka tiesivät tai joiden olisi pitänyt tietää petoksesta(39)).

3) *Vahingon riittävä poistaminen Bulgariassa*

68. Myös Bulgariassa myöhemmin syntynyt arvonlisäveroa koskeva vahinko kompensoitiin jo vahvistamalla vastaava vero, ja siitä voidaan määrätä seuraamuksia Bulgarian rikosoikeuden nojalla.

69. Itävallassa verosta vapautetun siirron taannehtiva ”tartuttaminen” ei – komission näkemyksen mukaisesti – sovellu eikä ole tarpeen (eikä siten myöskään oikeasuhteista) Bulgariassa syntyneen vahingon poistamiseksi. Kuten unionin tuomioistuimien on toisaalla jo todennut, verotuksen alueperiaatteen mukaisesti tällaiset tulot kuuluvat sille jäsenvaltiolle, jossa lopullinen kulutus tapahtuu.⁽⁴⁰⁾ Kyseinen jäsenvaltio oli käsiteltävässä asiassa Bulgaria eikä Itävalta, kuten myös komissio on perustellusti korostanut.

70. Vaikka yhteisön sisäisen siirron verottomuutta tarkasteltaisiin konkreettisesti, kyseessä olisi siten verosta vapautettu luovutus, joten myös Vetschin suorittama maahantuonti on arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan nojalla vapautettu verosta ja säilyy sellaisenaan B:n ja K:n myöhemmin tekemästä veropetoksesta huolimatta.

VI Ratkaisuehdotus

71. Ehdotan näin ollen, että kumpaankin Verwaltungsgerichtshofin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen vastataan yhdessä seuraavasti:

Direktiivin 2006/112/EY 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa, luettuna yhdessä 138 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että viittauksella 138 artiklan mukaiseen verosta vapauttamiseen tarkoitetaan pelkästään vapautuksen abstraktia olemassaoloa. Maahantuonnin vapautuksen epääminen tuonnin arvonlisäveron ilmoittajan osalta ei siten tule kyseeseen, jos ainoastaan tavaroiden vastaanottaja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa tavaroiden yhteisön sisäisellä siirrolla liiketoimeen, joka on osa arvonlisäveropetosta.

1 Alkuperäinen kieli: saksa.

2 Muutamissa vanhemmissa ratkaisuissa käytetään vielä ilmaisua ”voinut tietää” – ks. tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 60 kohta). Tästä liian laajasta muotoilusta, joka perustui yksinomaan ennakkoratkaisukysymykseen, on kuitenkin ilmeisesti sittemmin perustellusti luovuttu.

3 Tuomio 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, 94 kohta); tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, 48 kohta); tuomio 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, 27 kohta); tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 54 kohta); tuomio 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 39 kohta) ja tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 56 kohta).

4 Ks. tuomio 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, 94 kohta); tuomio 9.10.2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, 42 kohta); tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 54 kohta) ja tuomio 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 42 kohta).

5 Ks. tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, 47 kohta); tuomio 18.12.2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 62 kohta); tuomio 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, 26 kohta); tuomio 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 37 kohta) ja tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 59 ja 61 kohta).

6 Itävallan tasavalta voisi vahvistaa tuonnin arvonlisäveron ja samalla myös evätä siirron

verovapauden Itävallassa. Bulgarian tasavalta voisi puolestaan evätä ilmoitettuun yhteisöhankeintaan sisältyvän veron vähentämisen ostoihin sisältyvänä verona ja samalla vahvistaa luovutuksesta kannettavan veron.

7 EUVL 2006, L 347, s. 1.

8 Ennen 31.12.2010 tehtyihin ilmoituksiin sitä sovelletaan vielä sellaisena kuin se oli muutettuna BGBl:ssä nro 756/1996 julkaistulla liittovaltion lailla, sen jälkeen vastaanotettuihin ilmoituksiin sellaisena kuin se oli muutettuna verolain muuttamisesta 2010 annetulla ja BGBl:ssä I nro 34 julkaistulla lailla.

9 Sellaisena kuin sitä sovelletaan vielä tässä Revision-menettelyssä ja sellaisena kuin se sisältyy tullilainsäädännön toimeenpanolain muuttamisesta annettuun kolmanteen lakiin, BGBl. I nro 13/1998.

10 Ks. myös vastaavasti tuomio 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473) ja lähemmin tullimenettelystä 42 julkisasiamies Mengozzin ratkaisuehdotus Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:215, 20 kohta ja alaviite 4).

11 Kyseisessä säännöksessä säädetään yhteisöluovutuksen vapauttamisesta verosta. Käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltainen yhteisön sisäinen siirto rinnastetaan arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 1 kohdan mukaan vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen.

12 Unionin tuomioistuin on jo torjunut verovelvollisen velvollisuuden varmistua siitä, että hankkijan kuljettamat tavarat ovat tosiasiallisesti saapuneet määräjäsenvaltioon – ks. tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 40 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Ks. myös äskettäin tuomio 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, 67 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

13 Ks. tätä koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö: tuomio 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, 95 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 14.6.2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, 74 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 47 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 68 kohta).

14 Tuomio 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, 43 kohta); tuomio 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 42 kohta) ja tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 54 kohta).

15 Tuomio 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, 50 kohta). Vastaavasti myös: tuomio 21.3.2000, Gabalfrisa ym. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 52 kohta) ja tuomio 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 57 kohta).

16 Ks. vastaavasti tuomio 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, 51 kohta); tuomio 31.1.2013, Stroytrans (C-642/11, EU:C:2013:54, 50 kohta) ja tuomio 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 65 kohta).

17 Ks. vastaavasti tuomio 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, 52 kohta); tuomio 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 54 kohta) ja tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 65 ja 68 kohta).

18 Tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, 48 kohta).

19 Tuomio 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, 94 kohta); tuomio 22.10.2015,

- PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, 48 kohta); tuomio 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, 27 kohta); tuomio 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 39 kohta) ja tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 56 kohta).
- 20 Ks. tuomio 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, 94 kohta); tuomio 9.10.2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, 42 kohta) ja tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 54 kohta).
- 21 Ks. tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, 47 kohta); tuomio 18.12.2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 62 kohta); tuomio 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, 26 kohta); tuomio 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 37 kohta) ja tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 59 ja 61 kohta).
- 22 Ks. tuomio 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, 41 kohta); tuomio 15.12.2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, 51 kohta) ja tuomio 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, 57 kohta) sekä ratkaisuehdotukseni Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, 42 kohta).
- 23 Tuomio 20.3.2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197); Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 18.5.2017, Jóhannesson ym. v. Islanti (22007/11) ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 15.11.2016, A ja B v. Norja (24130/11 ja 29758/11). Ks. tästä myös Kokott, J., "Bedeutung und Wirkungen deutscher und europäischer Grundrechte im Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren", *NZWiSt* 2017, 409 (414 ja 415).
- 24 Ks. tästä Euroopan tilintarkastustuomioistuimen lehdistötiedote 12.12.2011 (saatavilla osoitteessa: http://europa.eu/rapid/press-release_ECA-11-47_de.doc).
- 25 Ks. tuomio 17.7.1997, Pascoal & Filhos (C-97/95, EU:C:1997:370, 61 kohta) ja tuomio 14.5.1996, Faroe Seafood ym. (C-153/94 ja C-204/94, EU:C:1996:198, 114 kohta).
- 26 Tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 56 kohta).
- 27 Ks. tästä jo ratkaisuehdotukseni Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:7, 80 kohta).
- 28 Unionin tuomioistuin sovelsi tätä suhteellisuusperiaatetta myös jo ennen perusoikeuskirjan voimaantuloa – ks. tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 58 kohta).
- 29 Tuomio 18.7.2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, 41 kohta); tuomio 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 41 kohta) ja tuomio 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 47 kohta). Samaan tapaan jo tuomiossa 12.1.2006, Optigen ym. (C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, 55 kohta).
- 30 Tämä jätetään vielä avoimeksi tuomiossa 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473) ja julkisasiamies Mengozzin samassa asiassa esittämässä ratkaisuehdotuksessa (C-108/17, EU:C:2018:215).
- 31 Ks. tältä osin unionin tuomioistuimen seuraavat toteamukset: "oikeuskäytännössä on todettu tästä, etteivät oikeussubjektit saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin" tuomiossa 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), joka perustuu tuomioon 21.2.2006, Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 68 kohta).
- 32 Jätän tässä yhteydessä avoimeksi sen, ovatko yhteisöluovutuksen verovapautus ja vähennysoikeus todellakin erioikeuksia, koska niiden tarkoituksena ei ole hyödyttää haltijaa, vaan

ne ovat laissa säädetyn periaatteen ilmentymä ja välttämättömiä edellytyksiä (käsiteltävässä asiassa tavaroiden määräpaikassa tapahtuvan) välillisen kulutusverotuksen toiminnalle. Verotustekniikan käyttämistä koskevia järjestelmälle luonteenomaisia säännöksiä voidaan nähdäkseni tuskin nimittää erioikeudeksi.

33 Tuomio 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, 100 kohta).

34 Tuomio 18.7.2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, 40 kohta) ja tuomio 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 38 ja 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Tuomio 14.2.1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, 24 kohta); tuomio 29.2.1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, 17 kohta) ja tuomio 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, 20 kohta).

36 Tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, 43 kohta) ja tuomio 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, 50 kohta) (vähennysoikeuden kaikki aineelliset ja muodolliset edellytykset täyttyivät vasta laskun oikaisemisen jälkeen). Näin myös jo ratkaisuehdotuksessani Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, 53 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

37 Tuomio 31.5.2018, Kollroß ja Wirtl (C-660/16 ja C-661/16, EU:C:2018:372, 48 kohta).

38 Tällainen taannehtiva vaikutus hylättiin samoin myöhemmin tehdyn petoksen perusteella tuomiossa 31.5.2018, Kollroß ja Wirtl (C-660/16 ja C-661/16, EU:C:2018:372, 48 kohta).

39 Tuomio 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, 94 kohta); tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, 48 kohta); tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 54 kohta); tuomio 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 39 kohta); tuomio 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, 27 kohta) ja tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 56 kohta).

40 Tuomio 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, 37 kohta).