

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ELEANOR SHARPSTON

6 päivänä helmikuuta 2020 (1)

Asia C-276/18

KrakVet Marek Batko sp. K.

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Ennakkoratkaisupyyntö – F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapestin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari))

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 33 artikla – Verollisten liiketoimien suorittamispaikan määrittäminen – Luovuttajan tai jonkun muun tämän puolesta lähettämät tai kuljettamat tavarat – Oikeuden väärinkäyttö – Asetus (EU) N:o 904/2010 – 7, 13 ja 28–30 artikla – Hallinnollinen yhteistyö – Kaksinkertainen verotus

1. Tämä F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságin (Budapestin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari) ennakkoratkaisupyyntö koskee direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi)(2) ja asetuksen (EU) N:o 904/2010 (jäljempänä arvonlisäveropetosten torjuntaa koskeva asetuskäytäntö)(3) eri säännösten tulkintaa. Milloin tavaroiden on asianmukaisesti katsottava olevan ”luovuttajan tai jonkun muun tämän puolesta – – lähettämiä tai kuljettamia” arvonlisäverodirektiivin 33 artiklassa tarkoitetulla tavalla? Milloin elinkeinonharjoittajan vakiintunutta käytäntöä on pidettävä oikeuden väärinkäyttönä kyseisen säännöksen nojalla? Entä mitä tässä yhteydessä on hallinnollinen yhteistyö, jota eri jäsenvaltioiden veroviranomaisten edellytetään arvonlisäveropetosten torjuntaa koskevan asetuksen 7, 13 ja 28–30 artiklan mukaisesti tekevän sen määrittämiseksi, missä verolliset liiketoimet suoritetaan, kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi?

2. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt viisi näitä kysymyksiä käsittelevää kysymystä. Unionin tuomioistuin on pyytänyt, että tarkastelen tässä ratkaisuehdotuksessani ainoastaan neljättä ja viidettä ennakkoratkaisukysymystä. Ne koskevat arvonlisäverodirektiivin 33 artiklan 1 kohtaan sisältyvän ilmaisun ”luovuttajan tai jonkun muun tämän puolesta – – lähettämien tai kuljettamien tavaroiden” merkitystä ja oikeuden väärinkäytön käsitettä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivi

3. Arvonlisäverodirektiivissä vahvistetaan kattava kehys arvonlisäveron yhdenmukaiselle soveltamiselle koko Euroopan unionissa.
4. Sen johdanto-osan yhdeksännessä perustelukappaleessa todetaan, että "on välttämätöntä säätää siirtymäkaudesta, jotta jäsenvaltioiden lainsäädäntöä voitaisiin asteittain mukauttaa määrätyillä aloilla".
5. Johdanto-osan kymmenennessä perustelukappaleessa selitetään, että "siirtymäkautena olisi muiden verovelvollisten kuin verosta vapautettujen verovelvollisten yhteisön sisäisiä⁽⁴⁾ liiketoimia verotettava määräjäsenvaltioissa näiden jäsenvaltioiden asettamien verokantojen ja edellytysten mukaisesti".
6. Johdanto-osan 11 perustelukappaleessa lisätään, että "tänä siirtymäkautena olisi myös verotettava määräjäsenvaltioissa näiden jäsenvaltioiden asettamien verokantojen ja edellytysten mukaisesti – – tiettyjä etämyyntiä – – käsittäviä yhteisön sisäisiä liiketoimia,⁽⁵⁾ jos tällaiset liiketoimet ilman erityissäännöstä merkittävästi vääristäisivät jäsenvaltioiden välistä kilpailua".
7. Johdanto-osan 17 perustelukappaleessa muistutetaan, että "verollisen liiketoimen suorituspaikan määrittäminen voi johtaa jäsenvaltioiden välisiin toimivaltakiistoihin, jotka koskevat erityisesti tavaroiden luovutusta asennuksineen sekä palvelujen suoritusta. Vaikka palvelun suorituspaikaksi periaatteessa olisi määriteltävä suorittajan liiketoiminnan kotipaikka, suorituspaikka olisi määriteltävä sijaitseväksi hankkijan jäsenvaltiossa, erityisesti tiettyjen sellaisten palvelujen osalta, jotka suoritetaan verovelvollisten välillä ja joissa palvelujen kustannukset sisältyvät tavaroiden hintaan".
8. Johdanto-osan 61 ja 62 perustelukappaleessa, yhdessä luettuina, selitetään, että "olisi ehdottomasti varmistettava arvonlisäverojärjestelmän yhdenmukainen soveltaminen", että "tämä tavoite voitaisiin parhaiten saavuttaa täytäntöönpanotoimenpiteiden avulla" ja että "näillä toimenpiteillä olisi ennen kaikkea puututtava rajat ylittävän kaupan kaksinkertaisen verotuksen ongelmaan, joka voi esiintyä veronalaisten liiketoimien suorituspaikkaa koskevien sääntöjen erilaisen soveltamisen takia jäsenvaltioissa".
9. Arvonlisäverodirektiivin I osastoon ("Kohde ja soveltamisala") kuuluvassa 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;

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

i) verovelvollinen tässä ominaisuudessaan tai oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, jos myyjä on verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan ja johon ei sovelleta 282–292 artiklassa säädettyä pienyritysten verovapautusta eikä 33 tai 36 artiklan säännöksiä;"
10. Arvonlisäverodirektiivin III osaston ("Verovelvolliset") aloittavan 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa: "'Verovelvollisella' tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa

harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.— —”

11. Arvonlisäverodirektiivin IV osasto, jonka otsikko on ”Verolliset liiketoimet”, on jaettu neljään lukuun: ”Tavaroiden luovutukset” (14–19 artikla), ”Tavaroiden yhteisöhankinnat” (20–23 artikla), ”Palvelujen suoritukset” (24–29 kohta) ja ”Tavaroiden maahantuonti” (30 artikla).

Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa määritellään, mitä tavaroiden luovutuksella yksinkertaisimmassa tapauksessa tarkoitetaan, seuraavasti: ”Tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.”

Arvonlisäverodirektiivin 20 artiklassa esitetään vastaava ”tavaroiden yhteisöhankinnan” perusmääritelmä, jonka mukaan sillä tarkoitetaan ”omistajan määräämisvallan saamista irtaimen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon”.

12. Arvonlisäverodirektiivin V osaston (”Verollisten liiketoimien paikka”) 1 luvun 2 jakso koskee kuljetettavien tavaroiden luovutusta. Arvonlisäverodirektiivin 32 artiklaan sisältyy seuraava yleissääntö: ”Luovuttajan tai hankkijan taikka kolmannen lähettämän tai kuljettaman tavarat luovutuspaikkana pidetään paikkaa, jossa tavara on hankkijalle lähettämisen tai kuljetuksen alkaessa.— —”

13. Arvonlisäverodirektiivin 33 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

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

— —”

14. Arvonlisäverodirektiivin 34 artiklassa säädetään luovutusten arvon vähimmäisraja-arvosta 33 artiklan soveltamiselle. Saman 34 artiklan 1 kohdassa säädetään siten, että 33 artiklaa ei sovelleta, jos ”jäsenvaltioon 33 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti suoritettujen luovutusten kokonaisarvo ilman arvonlisäveroa on saman kalenterivuoden aikana enintään 100 000 euroa tai sen vasta-arvo kansallisena valuuttana”. Saman artiklan 2 kohdan mukaan ”jäsenvaltio, jonka alueella tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle, voi rajoittaa 1 kohdassa tarkoitetun raja-arvon 35 000 euroon”.

15. Arvonlisäverodirektiivin 138 artikla kuuluu sen IX osaston (”Vapautukset”) 4 luvun (”Yhteisöliiketoimien vapautukset”) 1 jaksoon (”Tavaroiden luovutusten vapautukset”). Sen 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 [ei-verovelvolliselle] oikeushenkilölle, — — joka toimii tässä ominaisuudessa muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.”

16. Arvonlisäverodirektiivin XIV osaston (”Erinäiset säännökset”) 2 luku sisältää yhden ainoan

artiklan, joka koskee neuvoa-antavaa arvonlisäverokomiteaa (jäljempänä arvonlisäverokomitea). Kyseisen 398 artiklan 1 kohdan mukaan perustetaan arvonlisäverokomitea, kun taas sen 4 kohdassa annetaan arvonlisäverokomitealle toimivalta "[tarkastella] tämän direktiivin mukaisesti neuvottelujen kohteena olevien asioiden lisäksi komitean puheenjohtajan omasta aloitteesta tai jäsenvaltion edustajan pyynnöstä käsiteltäviksi saattamia yhteisön arvonlisäverotusta koskevien säännösten soveltamiseen liittyviä kysymyksiä".

Arvonlisäveropetosten torjuntaa koskeva aset

17. Arvonlisäveropetosten torjuntaa koskevassa asetuksessa käsitellään jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten hallinnollista yhteistyötä petosten torjumiseksi arvonlisäverotuksen alalla.

18. Sen johdanto-osan viidennessä perustelukappaleessa selitetään, että "sisämarkkinoiden toteuttamiseksi suoritettuihin verotuksen yhdenmukaistamistoimenpiteisiin olisi – sisällyttävä yhteisen järjestelmän luominen erityisesti tietojenvaihtoa koskevaa jäsenvaltioiden välistä yhteistyötä varten, jonka mukaisesti jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on autettava toisiaan ja toimittava komission kanssa yhteistyössä tavaroiden ja palvelujen myynnistä, tavaroiden yhteisöhankinnasta sekä tavaroiden maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron moitteettoman soveltamisen varmistamiseksi".

19. Johdanto-osan kuudennessa perustelukappaleessa kuitenkin todetaan, että "hallinnollinen yhteistyö ei saisi johtaa aiheuttamaan hallinnollisen rasituksen siirtoon jäsenvaltioiden välillä".

20. Johdanto-osan seitsemännessä perustelukappaleesta ilmenee, että "maksettavan veron kantamiseksi jäsenvaltioiden olisi oltava yhteistyössä sen varmistamiseksi, että arvonlisäverotus toimitetaan oikein. Sen vuoksi niiden on paitsi valvottava, että niiden alueella toimitettava veronkanto suoritetaan oikein, myös tarjottava apua muille jäsenvaltioille sen varmistamiseksi, että niiden omalla alueella suoritettavaan toimintaan liittyvä mutta toisessa jäsenvaltiossa kannettava veroa sovelletaan moitteettomasti".

21. Johdanto-osan kahdeksannessa perustelukappaleessa huomautetaan, että "muussa jäsenvaltiossa kuin palvelun suorittajan tai tavaran luovuttajan sijoittautumisjäsenvaltiossa verollisia rajatylittäviä liiketoimia koskevan arvonlisäveron moitteettoman soveltamisen valvonta riippuu tiedoista, jotka ovat sijoittautumisjäsenvaltion hallussa tai jotka tämä jäsenvaltio voi saada helpommin. Tällaisten liiketoimien tehokas valvonta riippuu siten siitä, että sijoittautumisjäsenvaltio kerää tai pystyy keräämään kyseiset tiedot".

22. Johdanto-osan 13 perustelukappaleen mukaan "petosten tehokkaan torjumisen kannalta on tarpeen säätää tietojen vaihdosta ilman edeltävää pyyntöä. Tietojen vaihdon helpottamiseksi olisi määritettävä tietoluokat, joiden osalta on tarpeen siirtyä automaattiseen tietojenvaihtoon".

23. Arvonlisäveropetosten torjuntaa koskevan asetuksen 1 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa todetaan, että asetuksessa "määritellään säännöt ja menettelyt, joiden ansiosta jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat toimia yhteistyössä ja vaihtaa keskenään tietoja, joiden avulla arvonlisäverotus voidaan toimittaa oikein, arvonlisäveron moitteetonta soveltamista valvoa erityisesti yhteisöliiketoimien osalta ja arvonlisäveropetoksia torjua".

24. Arvonlisäveropetosten torjuntaa koskevan asetuksen 7 artikla aloittaa asetuksen II luvun ("Pyyntöön perustuva tietojen vaihto"). Siinä säädetään seuraavaa:

"1. Pyyntöön vastaanottavan viranomaisen on toimitettava pyynnön esittäväälle viranomaiselle tämän pyynnöstä 1 artiklassa tarkoitetut tiedot, myös yhden tai useamman konkreettisen

tapauksen osalta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua tietojen toimittamista varten pyynnön vastaanottava viranomainen teettää tietojen hankkimiseksi tarvittavat hallinnolliset tutkimukset.

3. Edellä 1 kohdassa tarkoitettu pyyntö voi 31 päivään joulukuuta 2014 asti sisältää hallinnollista tutkimusta koskevan perustellun pyynnön. Jos pyynnön vastaanottava viranomainen katsoo, että hallinnollista tutkimusta ei tarvita, sen on välittömästi ilmoitettava pyynnön esittäneelle viranomaiselle syyt tähän.

4. Edellä 1 kohdassa tarkoitettu pyyntö voi 1 päivästä tammikuuta 2015 lukien sisältää tiettyä hallinnollista tutkimusta koskevan perustellun pyynnön. Jos pyynnön vastaanottava viranomainen katsoo, että mitään hallinnollista tutkimusta ei tarvita, sen on välittömästi ilmoitettava pyynnön esittäneelle viranomaiselle syyt tähän.

Sen estämättä, mitä ensimmäisessä alakohdassa säädetään, jäsenvaltio voi kieltäytyä suorittamasta tutkimusta, joka koskee verovelvollisen ilmoittamia määriä, jotka liittyvät niiden liitteessä I lueteltuihin tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin, jotka pyynnön vastaanottavan viranomaisen jäsenvaltioon sijoittautunut verovelvollinen on toteuttanut ja jotka verotetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa pyynnön esittävä viranomainen on, ainoastaan

a) 54 artiklan 1 kohdassa säädetyillä perusteilla, jotka pyynnön vastaanottava viranomainen on arvioinut 58 artiklan 2 kohdassa säädettyä menettelyä noudattaen hyväksyttävän, tämän kohdan ja 54 artiklan 1 kohdan yhteisvaikutuksista annettavan hyviä toimintatapoja koskevan ilmoituksen mukaisesti;

b) 54 artiklan 2, 3 ja 4 kohdassa säädetyillä perusteilla; tai

c) sillä perusteella, että pyynnön vastaanottava viranomainen on jo toimittanut pyynnön esittäville viranomaiselle asianomaista verovelvollista koskevia tietoja, jotka on saatu alle kaksi vuotta aiemmin suoritetussa hallinnollisessa tutkimuksessa.

Jos pyynnön vastaanottava viranomainen kieltäytyy suorittamasta toisessa alakohdassa tarkoitettua hallinnollista tutkimusta a ja b alakohdassa mainituilla perusteilla, sen on kuitenkin ilmoitettava pyynnön esittäville viranomaiselle niiden asianomaisten luovutusten ja suoritusten päivämäärät ja arvot, jotka verovelvollinen on toteuttanut kahden edeltävän vuoden aikana pyynnön esittävän viranomaisen jäsenvaltiossa.”

25. Arvonlisäveropetosten torjuntaa koskevan asetuksen 13 artikla aloittaa asetuksen III luvun (”Ilman edeltävää pyyntöä tapahtuva tietojen vaihto”). Kyseisen artiklan 1 kohdassa säädetään, että ”kunkin jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen on ilman edeltävää pyyntöä toimitettava minkä tahansa toisen jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle 1 artiklassa tarkoitetut tiedot seuraavissa tilanteissa, joissa: a) verotuksen on määrä tapahtua määräjäsenvaltiossa ja alkuperäjäsenvaltion toimittamia tietoja tarvitaan määräjäsenvaltion tarkastusjärjestelmän tehokasta toimintaa varten;

26. Arvonlisäveropetosten torjuntaa koskevan asetuksen 14 artiklaan sisältyvät automaattista tietojenvaihtoa koskevat yksityiskohtaiset järjestelyt. Sen 15 artikla käsittelee tietojen oma-aloitteista ilmoittamista, ja siinä säädetään seuraavaa: ”Toimivaltaisten viranomaisten on ilmoitettava oma-aloitteisesti – tiedossaan olevat 13 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut tiedot, joita ei ole toimitettu 14 artiklassa tarkoitetun automaattisen tiedonvaihdon puitteissa ja joiden ne katsovat voivan olla hyödyksi näille toimivaltaisille viranomaisille.”

27. Arvonlisäveropetosten torjuntaa koskevan asetuksen 28 artiklassa (joka on ainoa VII lukuun, jonka otsikko on "Läsnäolo virastoissa ja osallistuminen hallinnollisiin tutkimuksiin", sisältyvä säännös) vahvistetaan huolelliset järjestelyt, joiden turvin pyynnön esittävän jäsenvaltion viranomaisen valtuuttamat toimivaltaiset virkamiehet voivat olla läsnä tarkkailijoina, kun toisen jäsenvaltion virkamiehet toteuttavat hallinnollisia tutkimuksia, ja saada käyttöönsä näin saadut tiedot.

28. Arvonlisäveropetosten torjuntaa koskevan asetuksen 29 artiklassa (VIII luvun, jonka otsikko on "Samanaikaiset tarkastukset", ensimmäinen säännös) säädetään, että "jäsenvaltiot voivat sopia samanaikaisten tarkastusten suorittamisesta aina, kun ne katsovat, että tällaiset tarkastukset ovat tehokkaampia kuin vain yhden jäsenvaltion suorittamat tarkastukset".

29. Saman asetuksen 30 artiklassa vahvistetaan tällaisten tarkastusten tekemiseen sovellettavat tarvittavat järjestelyt.

Täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011

30. Neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011(6) johdanto-osan 17 perustelukappaleessa selitetään, että "tavaroiden yhteisöhankintojen osalta hankintajäsenvaltion olisi säilytettävä oikeutensa verottaa hankintaa riippumatta siitä, millaista arvonlisäverokohtelua lähtöjäsenvaltio on soveltanut liiketoimeen".

31. Sen 16 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään, että "kun on suoritettu [arvonlisäverodirektiivin] 20 artiklassa tarkoitettu tavaroiden yhteisöhankinta, tavaralähteyksen tai kuljetuksen määräjäsenvaltio käyttää verotusvaltaansa riippumatta liiketoimeen tavaralähteyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa sovelletusta arvonlisäverokohtelusta".

32. Saman artiklan toisen kohdan mukaan "tavaralähteyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltio käsittelee tavaroiden luovuttajan laskuttamien ja tälle jäsenvaltiolle ilmoittamien arvonlisäverojen oikaisua koskevan mahdollisen pyynnön omien kansallisten sääntöjensä mukaisesti".

Arvonlisäverokomitean työasiakirja

33. Arvonlisäverokomitea julkaisi 5.5.2015 työasiakirjan nro 855 arvonlisäverosäännösten soveltamisesta etämyyntiin (jäljempänä työasiakirja).(7)

34. Sen 2 jaksossa selitetään, että Belgian ja Yhdistyneen kuningaskunnan verohallinnot olivat "panneet merkille, että on toteutettu joitain liiketoimintajärjestelyjä, joiden tarkoituksena on erottaa tavaroiden luovutus niiden kuljetuksesta ja toimituksesta, jotta vältetään arvonlisäveron tilittämiseltä ja maksamiselta tavaroiden määräjäsenvaltiossa".

35. Työasiakirjan 3 jaksossa komissio esitti, että arvonlisäverodirektiivin 33 artiklan 1 kohdan sanamuotoa voitaisiin tulkita joko sen sanamuodon mukaisesti tai laajemmin, koska sen voitaisiin ymmärtää käsittävän ainoastaan tilanteet, joissa luovuttaja osallistui suoraan kuljetuksen järjestämiseen, tai käsittävän myös tilanteet, joissa luovuttajan osallistuminen oli pelkästään välillistä.

36. Komissio katsoi, että sanamuodon mukaisen tulkinnan "etuna on se, että se on hyvin yksinkertainen, kun tarkastellaan tiukasti oikeudellista tilannetta ja sopimussuhteita, mutta että se merkitsee myös sitä, että säännöstä olisi verrattain helppo kiertää". Komissio ehdotti, että tällaista kiertämistä "voitaisiin käsitellä ottaen huomioon 'oikeuden väärinkäyttöä' koskeva arviointiperuste", sellaisena kuin yhteisöjen tuomioistuin on vahvistanut sen tuomiossa Halifax,(8) mikä käsittäisi sen tarkastelun, "johtavatko järjestelyt arvonlisäverodirektiivin säännösten tarkoituksen vastaiseen

tulokseen ja onko järjestelyjen pääasiallisena tarkoituksena johtaa tähän tulokseen, ja mitään muita 'taloudellisia' syitä ei ole tai ne ovat vähämerkityksisiä". Komissio viittasi tältä osin lisäksi tuomioon Part Service.(9)

37. Laajemmasta tulkinnasta komissio totesi, että "etämyyntisäännösten soveltamiseksi on otettava huomioon paitsi luovuttajan, kuljettajan ja hankkijan väliset sopimusjärjestelyt myös, mikä tärkeämpää, taloudellinen todellisuus". Lisäksi komissio katsoi, että direktiivin 91/680/ETY(10) (jolla otettiin käyttöön etämyyntiä koskevia säännöksiä) antamisen yhteydessä laadittuun pöytäkirjaan sisältyvässä lausumassa(11) neuvosto ja komissio selvensivät, että "etämyyntiä koskevia erityisjärjestelyjä sovelletaan kaikissa tapauksissa, joissa luovuttaja tai joku muu tämän puolesta lähettää tai kuljettaa tavaroita välillisesti tai suoraan".

38. Tätä taustaa vasten työasiakirjassa kehoitettiin valtuuskuntia "ilmaisemaan näkemyksensä Yhdistyneen kuningaskunnan ja Belgian esille tuomista kysymyksistä ja komission yksiköiden esittämistä huomautuksista. Niitä pyydetään erityisesti esittämään kantansa tarkastelluista kahdesta lähestymistavasta".

Arvonlisäverokomitean suuntaviivat

39. Arvonlisäverokomitea antoi 4.–5.6.2015 pidetyssä 104. kokouksessaan(12) etämyyntiä koskevat suuntaviivat,(13) joissa todetaan, että "arvonlisäverokomitea katsoo lähes yksimielisesti,(14) että arvonlisäverodirektiivin 33 artiklan kannalta tavaroiden katsotaan olevan 'luovuttajan tai jonkun muun tämän puolesta lähettämiä tai kuljettamia' kaikissa tapauksissa, joissa luovuttaja osallistuu suoraan tai välillisesti tavaroiden kuljettamiseen tai lähettämiseen".

40. Suuntaviivoissa todetaan lisäksi, että "arvonlisäverokomitea katsoo yksimielisesti, että luovuttajan katsotaan osallistuneen välillisesti tavaroiden kuljettamiseen tai lähettämiseen seuraavissa tapauksissa:— — iii) luovuttaja laskuttaa ja perii kuljetuspalkkiot hankkijalta ja siirtää ne edelleen kolmannelle osapuolelle, joka järjestää tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen".

41. Suuntaviivoissa todetaan lisäksi, että "arvonlisäverokomitea katsoo lisäksi lähes yksimielisesti, että muissa tapauksissa, etenkin jos luovuttaja mainostaa aktiivisesti kolmannen osapuolen jakelupalveluja hankkijalle, saattaa hankkijan ja kolmannen osapuolen yhteen ja antaa kolmannelle osapuolelle tavaroiden jakelussa tarvittavia tietoja, sen katsotaan myös osallistuneen välillisesti tavaroiden kuljettamiseen tai lähettämiseen".

Direktiivi 2017/2455

42. Komissio esitti 1.12.2006 ehdotuksen arvonlisäverodirektiivin muuttamiseksi.(15) Ehdotuksen perustelujen 5 kohtaan sisältyvän 2 artiklan 2 kohdassa todetaan, että "ehdotuksessa selkeytetään myös, että 33 artiklan 1 kohta on alv-komitean ohjeiden mukainen".

43. Kyseisen ehdotuksen seurauksena annettiin direktiivi 2017/2455. Sen johdanto-osan yhdeksänsässä perustelukappaleessa selitetään yhteisön sisäisestä tavaroiden etämyynnistä, että "tällaisten yritysten oikeusvarmuuden turvaamiseksi olisi kyseisten tavaroiden luovutusten määritelmässä todettava selkeästi, että sitä sovelletaan myös silloin, kun tavarat kuljetetaan tai lähetetään luovuttajan puolesta, mukaan lukien tilanteet, joissa luovuttaja osallistuu välillisesti tavaroiden kuljettamiseen tai lähettämiseen".

44. Direktiivin 2017/2455 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa: "Muutetaan 1 päivästä tammikuuta 2021 alkaen [arvonlisäverodirektiivi] seuraavasti: 1) Lisätään 14 artiklaan kohta seuraavasti: '4. Tässä direktiivissä tarkoitetaan 1) 'yhteisön sisäisellä tavaroiden etämyynnillä' sellaisten tavaroiden luovutuksia, jotka luovuttaja tai joku muu luovuttajan puolesta lähettää tai

kuljettaa, myös silloin kun luovuttaja osallistuu välillisesti niiden kuljettamiseen tai lähettämiseen, muusta jäsenvaltiosta kuin siitä, johon lähetys tai kuljetus hankkijalle päättyy, kun seuraavat edellytykset täyttyvät: a) tavarat luovutetaan – – muulle henkilölle, joka ei ole verovelvollinen”.

45. Direktiivin 2017/2455 2 artiklan 3 kohdassa säädetään, että arvonlisäverodirektiivin 33 artikla korvataan seuraavasti: ”Poiketen siitä, mitä 32 artiklassa säädetään, a) yhteisön sisäisen tavaroiden etämyynnin luovutuspaikkana pidetään sitä paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle”.

Kansallinen oikeus

Arvonlisäverolaki

46. Arvonlisäverosta vuonna 2007 annetun lain CXXVII (Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, jäljempänä arvonlisäverolaki)(16) 2 §:n a kohdassa säädetään, että veroa on suoritettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

47. Sen 25 §:ssä säädetään, että ”jos tavaraa ei lähetetä tai kuljeteta, luovutuspaikkana pidetään paikkaa, jossa tavara on luovutushetkellä”.

48. Sen 29 §:n 1 momentissa säädetään, että ”poiketen siitä, mitä 26 ja 28 §:ssä säädetään, jos tavarat on lähettänyt tai kuljettanut luovuttaja tai joku muu tämän puolesta ja luovutuksen seurauksena tavara saapuu muuhun yhteisön jäsenvaltioon kuin siihen, josta se lähetettiin tai kuljetettiin, luovutuspaikkana pidetään paikkaa, jossa tavara on hankkijalle osoitetun lähetyksen tai kuljetuksen saapumishetkellä, jos seuraavat edellytykset täyttyvät: a) tavarat luovutetaan aa) sellaiselle verovelvolliselle tai sellaiselle ei-verovelvolliselle oikeushenkilölle, joiden tavaroiden yhteisöhankinnat eivät 20 §:n 1 momentin a ja d kohdan nojalla ole arvonlisäveron alaisia, taikka ab) muulle ei-verovelvolliselle henkilölle”.

49. Arvonlisäverolain 82 §:n 1 momentissa säädetään, että ”veron määrä on 27 prosenttia veron perusteesta”.

Verotusmenettelystä annettu laki

50. Verotusmenettelystä vuonna 2003 annetun lain nro XCII (Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény, jäljempänä verotusmenettelylaki)(17) 2 §:n 1 momentissa säädetään, että ”kaikkia verotustarkoituksiin perustettuihin oikeussuhteisiin perustuvia oikeuksia on käytettävä niiden tarkoituksen mukaisesti. Verolainsäädännön nojalla sopimusten tekemistä tai muiden liiketoimien suorittamista, joiden tarkoituksena on verolainsäädännön säännösten kiertäminen, ei voida pitää oikeuksien tarkoituksen mukaisena oikeuksien käytönä.”

51. Verotusmenettelylain 86 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa: ”Verotulojen pienenemisen ja talousarviotukea ja veronpalautusta koskevien perusteettomien pyyntöjen estämiseksi veroviranomainen tekee säännöllisesti veronmaksajia ja muita verojärjestelmässä osallisina olevia henkilöitä koskevia tarkastuksia. Tarkastusten tarkoituksena on todeta, onko verolainsäädännössä ja muussa lainsäädännössä asetettuja velvollisuuksia noudatettu tai rikottu. Tarkastusta tehdessään veroviranomainen selvittää ja näyttää toteen tosiseikkoja, olosuhteita tai tietoja, joita käytetään perustana rikkomisen tai oikeuden väärinkäytön toteamiselle ja tällaisen rikkomisen tai väärinkäytön seurauksena aloitetulle hallintomenettelylle.”

52. Verotusmenettelylain 95 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa: ”Veroviranomainen suorittaa tarkastuksen tutkimalla asiakirjoja, täydentäviä asiakirjoja sekä kirjanpitoaineistoa, joita

tarvitaan niiden määrien määrittämiseksi, jotka muodostavat perustan verolle tai talousarviotuelle, mukaan lukien veronmaksajan käyttämät sähköiset tiedot, ohjelmistot ja tietokonejärjestelmät samoin kuin laskelmat ja muut tosiseikat, tiedot ja olosuhteet, jotka liittyvät kirjanpitoon ja kirjanpitoaineiston säilyttämiseen sekä täydentävien asiakirjojen käsittelyyn.”

53. Verotusmenettelylain 108 §:n 1 momentin mukaan ”arvio on yksi näytön muoto, joka osoittaa vakuuttavasti verojen ja talousarviotuen tosiasiallisen, lakisääteisen perustan”.

54. Sen 170 §:n 1 momentissa säädetään, että ”jos maksettu vero on riittämätön, määrätään veroseuraamus. Seuraamuksen määrä, jollei tässä laissa toisin säädetä, on 50 prosenttia maksamatta olevasta määrästä. Seuraamuksen määrä on 200 prosenttia maksamatta olevasta määrästä, jos maksetun ja maksamatta olevan määrän erotus liittyy tulojen salaamiseen tai todisteiden tai kirjanpitoaineiston väärentämiseen tai hävittämiseen.”

55. Verotusmenettelylain 172 §:n 1 momentissa säädetään, että ”lukuun ottamatta sitä, mitä toisessa kohdassa säädetään, voidaan määrätä enintään [200 000 Unkarin forintin (HUF)] suuruinen sakko yksityishenkilöille ja enintään 500 000 HUF:n suuruinen sakko muille verovelvollisille, jos nämä eivät noudata velvollisuutta rekisteröityä (alkuperäinen rekisteröinti ja muutoksista ilmoittaminen), toimittaa tietoja tai avata käyttötili tai velvollisuutta jättää veroilmoitus”.(18)

Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

56. Seuraavassa kuvauksessa olen yhdistänyt ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenevät tiedot, kirjalliset huomautukset ja unionin tuomioistuimen kysymyksiin istunnossa annetut yksityiskohtaiset vastaukset. Korostan kuitenkin, että ainoastaan ensiksi mainitut ovat todettuja tosiseikkoja.

57. KrakVet Marek Batko sp. K. (jäljempänä KrakVet) Puolassa rekisteröity ja Puolaan sijoittautunut yhtiö. Sillä ei ole kiinteää toimipaikkaa, toimistoa tai varastoa Unkarissa. KrakVet myy eläimille tarkoitettuja tuotteita, lähinnä koiran- ja kissanruokia, naapurijäsenvaltioissa etenkin eri aluetunnusten alaisuudessa toimivien zoofast-internetsivustojensa kautta. Sillä on Unkarissa lukuisia asiakkaita, jotka tekevät ostoja www.zoofast.hu-sivuston kautta.

58. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltävänä oleva asia koskee verovuoden 2012 aikaisia tapahtumia. Tuolloin KrakVet tarjosi verkkosivustollaan mahdollisuutta, jossa asiakkaat voivat saada ostamansa tavarat kuljetettua KrakVetin tiloista Puolasta valitsemaansa toimitusosoitteeseen asiakkaan ja Krzysztof Batko Global Trade ?nimisen yhtiön (jäljempänä KBGT) tekemän sopimuksen mukaisesti. Vaihtoehtoisesti asiakas voisi käyttää jonkin toisen kuljetusyrityksen palveluja. KrakVet ei itse tarjonnut kuljetusta.

59. Alle 8 990 HUF:n (noin 30,79 euron)(19) ostoista KBGT:n kuljetuspalvelu maksoi 1 600 HUF (noin 5,54 euroa). Tätä suuremmista ostoista KBGT:n kuljetuspalvelu oli saatavilla ainoastaan 70 HUF:n (noin 0,24 euron) hintaan – näin siksi, että KrakVet myönsi 1 530 HUF:n alennuksen ostettujen tavaroiden hinnasta.

60. KrakVetin tapaan KBGT on Puolassa rekisteröity ja Puolaan sijoittautunut yhtiö. KBGT:n omistaja, Krzysztof Batko, on KrakVetin omistajan, Marek Batkon, veli. KBGT hoiti itse tavaroiden kuljettamisen Puolasta Unkariin. Se teki tavaroiden kuljettamisesta Unkarin sisällä asiakkaan toimitusosoitteeseen alihankintasopimukset seuraavien kahden lähettipalveluyrityksen (jäljempänä unkarilaiset lähettiyritykset) kanssa: Sprinter Futárszolgálat Kft. (jäljempänä Sprinter) ja GLS General Logistics Systems Hungary Kft. (jäljempänä GLS Hungary).

61. Asiakkaat suorittivat yhden maksun, joka käsitti sekä tavarat että kuljetuskustannukset. Asiakkaat suorittivat maksun – jakautuen suunnilleen tasan – joko Sprinterille ja GLS Hungarylle tavaroiden toimituksen yhteydessä tai pankkisiirrolla CIB Bank Zrt. in Hungary -pankissa olevalle tilille (jäljempänä CIB-pankkitili), joka oli KBGT:n omistajan nimissä.
62. Sprinter ja GLS Hungary siirsivät toimituksen yhteydessä saamansa maksut CIB-pankkitilille. KBGT järjesti tämän jälkeen varojen siirtämisen CIB-pankkitililtä KrakVetille. Unionin tuomioistuimelle kerrottiin istunnossa, että kun varoja siirrettiin KrakVetille, KBGT pidatti niistä oman "osuutensa". Ei ole selitetty, oliko tämä "osuus" sopimukseen perustuva kuljetuskustannus vai jokin muu määrä.
63. KrakVet pyysi "sitovaa tulkintaratkaisua" Puolan veroviranomaisilta, jotka vastasivat, että arvonlisäveroa oli suoritettava Puolassa. KrakVetin mukaan tällainen vastaus sitovaa tulkintaratkaisua koskevaan pyyntöön sitoo pyynnön esittävää yritystä, Puolan veroviranomaisia ja puolalaisia tuomioistuimia. Pyyntöön ja saamansa vastauksen perusteella KrakVet maksoi arvonlisäveroa Puolassa 8 prosentin verokannan mukaan, sen sijaan että se olisi maksanut arvonlisäveroa Unkarissa 27 prosentin verokannan mukaan.
64. Vuonna 2013 Unkarin veroviranomainen Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Különös Hatásköri Ellenőrzési Főosztálya teki KrakVetiä ja verovuotta 2012 koskevan tarkastuksen ja antoi tässä yhteydessä 14.8.2013 KrakVetille unkarilaisen verotunnisteen. Unkarin veroviranomainen tarkasti tähän liittyen myös kahden lähettiyrityksen, Sprinterin ja GLS Hungaryn, toimintoja.
65. Vuonna 2014 Puolan veroviranomaiset tekivät myös KrakVetiä ja verovuotta 2012 koskevan tarkastuksen. Tämän jälkeen ne vahvistivat aiemmin sitovaa tulkintaratkaisua koskevaan pyyntöön antamansa vastauksen. KrakVet toimitti 23.11.2015 Unkarin veroviranomaisille epävirallisen käännöksen asiakirjoista, jotka se oli saanut Puolan veroviranomaisilta.
66. KrakVet toimitti lisäksi 28.1.2016 jäljennöksen yleisistä sopimusehdoistaan Unkarin veroviranomaisille ja totesi, että sen pääjohtaja takaa kyseisen version aitouden, koska vuonna 2012 käytettyä verkkosivuston versiota ei ollut enää saatavilla.(20)
67. Unkarin veroviranomaiset pyysivät Puolan veroviranomaisilta KrakVetiä koskevia lisätietoja. Näiden tietojen mukaan silloin, kun KBGT pakkasi kuljetettavat tavarat ja varusti ne päällysmarkkinoilla KrakVetin varastossa, tavarat olivat tässä vaiheessa KrakVetin omaisuutta.
68. Tämän aineiston perusteella Unkarin veroviranomaiset katsoivat, että verovuonna 2012 Sprinter oli suorittanut KBGT:n ja KrakVetin puolesta toimituksia, joiden arvo oli 217 087 988 HUF (noin 751 039,57 euroa) ja joissa tavarat vastaanotettiin Sprinterin keskusvarastolla Budapestissä. Unkarin veroviranomaiset myös totesivat, että samana ajanjaksona GLS Hungary oli GLS General Logistics Systems Slovakia s.r.o:n puolesta suorittanut pakettien toimituspalveluja, joiden arvo oli 64 011 046 HUF (211 453,19 euroa) ja joista se oli saanut korvauksen KrakVetin ja KBGT:n puolesta.
69. Unkarin veroviranomaiset ilmoittivat päätelmänsä KrakVetille 25.5.2016. Viimeksi mainittu esitti huomautuksensa näistä päätelmistä 8.6.2016.
70. Unkarin veroviranomaiset päättivät 16.8.2016, että KrakVet oli ylittänyt arvonlisäverodirektiivin 34 artiklassa säädetyn 35 000 euron raja-arvon(21) ja että sen olisi siten pitänyt suorittaa arvonlisäveroa Unkarissa yhteensä 58 910 000 HUF (noin 190 087 euroa).(22)

Unkarin veroviranomaiset määräisivät näin ollen KrakVetille ilmoittamatta jätetyn arvonlisäveron vuoksi 117 820 000 HUF:n (noin 380 175 euron) suuruisen veroseuraamuksen ja sille korkoa 10 535 000 HUF (noin 36 446 euroa) sekä 500 000 HUF:n (noin 1 730 euron) suuruisen sakon.

71. KrakVet teki Unkarin veroviranomaisten päätöksestä oikaisuvaatimuksen Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóságaan (Unkarin vero- ja tullihallinnon verotuksen valituslautakunta, jäljempänä valituslautakunta). Valituslautakunta pysytti 23.1.2017 tekemällään päätöksellä Unkarin veroviranomaisten päätöksen. Tämän jälkeen KrakVet nosti kanteen Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságissa, joka on esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavat viisi kysymystä:

”1) Onko [direktiivin 2006/112 (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi)] tavoitteita ja erityisesti sen johdanto-osan 17 ja 62 perustelukappaleessa mainittuja jäsenvaltioiden välisten toimivaltakiistojen ja kaksinkertaisen verotuksen estämisen vaatimuksia ja [asetusta N:o 904/2010] ja erityisesti sen johdanto-osan 5, 7 ja 8 perustelukappaletta ja 28–30 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle jäsenvaltion veroviranomaisen käytännölle, joka johtaa verovelvollisen kaksinkertaiseen verotukseen siksi, että siinä annetaan liiketoimelle uusi verotuksellinen luokitus, joka poikkeaa sekä toisen jäsenvaltion veroviranomaisen samasta liiketoimesta ja samoista tosiseikoista tekemästä oikeudellisesta tulkinnasta ja tämän tulkinnan perusteella antamasta sitovasta verotuksellisesta tulkintaratkaisusta että nämä tulkinnat vahvistavasta päätelmästä, johon mainittu viranomainen on verotarkastuksensa perusteella päätenyt?

2) Jos ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan siten, ettei kyseinen käytäntö ole unionin oikeuden vastainen, voiko jäsenvaltion veroviranomainen [arvonlisäverodirektiivin] ja unionin oikeuden perusteella määrittää verovelvoitteen täysin yksipuolisesti ottamatta huomioon sitä, että toisen jäsenvaltion veroviranomainen on jo useaan kertaan, ensin verovelvollisen pyynnöstä ja myöhemmin verotarkastuksen jälkeen tekemissään verotuspäätöksissä, vahvistanut verovelvollisen menetelleen lainmukaisesti,

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

3) Jos toiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan siten, että kyseisen jäsenvaltion veroviranomainen voi yksipuolisesti muuttaa liiketoimen verotuksellista luokittelua, onko [arvonlisäverodirektiivin] säännöksiä tulkittava siten, että toisen jäsenvaltion veroviranomaisella on velvollisuus palauttaa verovelvolliselle verotarkastukseen päättäneeltä ajanjaksolta maksettu arvonlisävero, jonka tämä viranomainen on sitovassa verotuksellisessa tulkintaratkaisussaan vahvistanut, jotta varmistetaan kaksinkertaisen verotuksen estäminen ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattaminen?

4) Miten on tulkittava arvonlisäverodirektiivin 33 artiklan 1 kohdan ensimmäiseen virkkeeseen sisältyvää ilmaisua, jonka mukaan kuljetuksen suorittaa ’luovuttaja tai joku muu tämän puolesta’? Sisältyykö tähän ilmaisuun tapaus, jossa verovelvollinen myyjänä tarjoaa ostajalle mahdollisuuden tehdä verkkomyyntipaikassa kuljetussopimuksen sellaisen kuljetusliikkeen kanssa, jonka kanssa myyjä tekee yhteistyötä muiden kuin myyntiin liittyvien toimien toteuttamiseksi, jos ostaja voi vapaasti valita myös muun kuin hänelle ehdotetun kuljetusliikkeen ja jos kuljetussopimus tehdään ostajan ja kuljetusliikkeen välillä myyjän siihen osallistumatta?

Onko kyseisen säännöksen tulkinnan kannalta – erityisesti oikeusvarmuuden periaatteen huomioon ottaen – merkitystä sillä, että jäsenvaltioiden on vuoteen 2021 mennessä muutettava lainsäädäntöään, jolla kyseinen [arvonlisäverodirektiivin] säännös [sellaisena kuin se on

muutettuna direktiivillä 2017/2455] on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä, säätämällä, että direktiivin 33 artiklan 1 kohtaa on sovellettava myös silloin, kun myyjä osallistuu välillisesti kuljetusliikkeen valintaan?

5) Onko unionin oikeutta, erityisesti arvonlisäverodirektiiviä, tulkittava siten, että seuraavilla seikoilla on yhdessä tai erikseen merkitystä määritettäessä, onko tavaroiden toimitus-, lähetys- tai kuljetustoimintaa harjoittavien itsenäisten yritysten ja verovelvollisen välillä oikeussuhteita, joilla kierretään arvonlisäverodirektiivin 33 artiklaa ja syyllistytään oikeuden väärinkäyttöön pyrkimällä hyötymään siitä, että toisessa jäsenvaltiossa on pienempi arvonlisäverorasite:

5.1) kuljetukset suorittava kuljetusliike on etuyhteydessä verovelvolliseen ja tarjoaa sille muita, kuljetukseen liittymättömiä palveluja,

5.2) asiakas voi vapaasti olla noudattamatta verovelvollisen ehdotusta antaa kuljetustoimeksianto kuljetusliikkeelle, jonka kanssa verovelvollisella on sopimussuhde, antaakseen sen jollekin toiselle kuljetusliikkeelle tai noutaakseen tavarat itse?"

72. Kirjallisia huomautuksia esittivät KrakVet, Tšekin tasavalta, Unkari, Italia, Puolan tasavalta ja Euroopan komissio. Istunnossa KrakVet, Irlanti, Unkari, Yhdistynyt kuningaskunta ja komissio esittivät suulliset lausumansa.

73. Kuten tämän ratkaisuehdotuksen alussa todettiin, tarkastelen tässä ainoastaan neljättä ja viidettä ennakkoratkaisukysymystä.

Neljäs ja viides ennakkoratkaisukysymys

74. Neljännessä ja viidennessä ennakkoratkaisukysymyksessä tulee esille kolme kysymystä, jotka koskevat arvonlisäverodirektiivin 33 artiklan 1 kohdan tulkintaa. Ensinnäkin, mitä tarkoitettiin arvonlisäverodirektiivin 33 artiklan 1 kohtaan ennen sen muuttamista direktiivillä 2017/2455 sisältyneellä ilmaisulla "luovuttajan tai jonkun muun tämän puolesta – – lähettämien – – tavaroiden"? (Viittaen tähän jäljempänä 33 artiklan 1 kohdan alkuperäisenä versiona). Toiseksi muutettiin kyseiseen säännökseen direktiivillä 2017/2455 tehdyllä muutoksella, jolla otettiin käyttöön 33 artiklan 1 kohdan uusi versio, aiempaa oikeustilaa vai vahvistettiin sillä pelkästään tämä aiempi oikeustila? Kolmanneksi olisiko ennakkoratkaisupyynnössä kuvatun kaltaista toimintaa pidettävä oikeuden väärinkäyttönä, kun otetaan huomioon 33 artiklan 1 kohdan *alkuperäinen* versio?

75. Aluksi on syytä tutkia, onko sanojen "lähettämien" ja "kuljettamien" välillä mitään merkityksellistä eroa. Unionin lainsäätäjä päätti selkeästi käyttää kahta verbiä yhden sijasta. Samoin on selvää, että tavaroiden lähettäminen edeltää niiden kuljettamista. Tämä on kuitenkin se kohta, jossa – ainakin 33 artiklan 1 kohdan alkuperäisessä versiossa – selkeys loppuu.(23)

76. Hyvin laajasti tulkittuna *mikä tahansa* luovuttajan toimi sen prosessin käynnistämiseksi, jossa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen hankkijan tilaamat tavarat liikkuvat kohti määränpäättään (niiden lähettäminen), riittäisi 33 artiklan 1 kohdan soveltamiseen. Riittääkö tähän paketin vieminen postiin? Entä se, että asiakkaan valitsema kuljetuspalvelu soittaa ja sitä ohjeistetaan menemään tiettyyn osoitteeseen tiettyä ajankohtana lähetyksen noutamiseksi? Vaikuttaa epätodennäköiseltä, että unionin lainsäätäjä olisi tarkoittanut näin laajaa 33 artiklan 1 kohdan tulkintaa; tällainen tulkinta myös aiheuttaisi sekaannusta, koska 32 artiklaan sisältyvässä *yleissäännössä* käytetään täysin samaa sanamuotoa "luovuttajan" (ks. jäljempänä 80–82 kohta). Mihin raja sitten pitäisi vetää?

77. Ehdotan, että maalaisjärkeen perustuva lähestymistapa käännettynä oikeusalan kielelle

johtaisi suunnilleen seuraavanlaiseen tulkintaan: ”Jos luovuttaja, omasta aloitteestaan ja päätöksestään, toteuttaa useimmat tai kaikki olennaiset toimet, joita tarvitaan tavaroiden valmistelemiseksi kuljettamista varten, hoitaa järjestelyt tavaroiden noutamiseksi ja niiden matkan alkamiseksi ja luopuu tavaroiden hallinnasta ja määräysvallasta tavaroihin, kyseessä on *luovuttajan* lähetyks.”

78. *Luovuttajan* kuljetus ei ehkä ole yhtä ongelmallinen, koska sen luontainen merkitys on se, että luovuttaja suorittaa joko itse tai asiamiehensä välityksellä fyysisesti kuljetuksen tai omistaa oikeudellisen yksikön, joka hoitaa kuljetuksen, tai käyttää määräysvaltaa siinä.

Luovuttajan tai jonkun muun tämän puolesta lähettämät tai kuljettamat tavarat

79. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on suoritettava siinä jäsenvaltiossa, jossa luovutus tapahtuu. Siellä luovutettuihin tavaroihin sovelletaan siten kyseisen jäsenvaltion arvonlisäverokantoja.

80. Arvonlisäverodirektiivin 32 artiklan 1 kohtaan sisältyy seuraava yleissääntö: ”*Luovuttajan tai hankkijan* taikka *kolmannen* lähettämän tai kuljettaman tavarat luovutuspaikkana pidetään paikkaa, jossa tavara on hankkijalle lähettämisen tai kuljetuksen alkaessa” (kursivointi tässä). Siinä ei eroteta eri toimijoita, jotka voivat olla vastuussa lähettämisestä tai kuljettamisesta.

81. Arvonlisäverodirektiivin 33 artiklan 1 kohtaan sisältyy kuitenkin poikkeus tästä yleissäännöstä. Siinä säädetään, että tietyissä ”*luovuttajan tai jonkun muun tämän puolesta* [jäsenvaltioiden välillä] lähettämien tai kuljettamien tavaroiden” (kursivointi tässä) erityistapauksissa luovutuspaikkana ”pidetään sitä paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle”. Näihin erityistapauksiin kuuluu se, että ”a) tavarat luovutetaan verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen,— – taikka muulle henkilölle, joka ei ole verovelvollinen”.

82. Tästä nähdään, että 32 artiklassa (yleissääntö) ja 33 artiklassa (poikkeus siitä) käytetään hyvin samankaltaista sanamuotoa päinvastaisen lopputuloksen saavuttamiseksi. Arvonlisäverodirektiivin 32 artiklassa käytetään sanamuotoa ”*luovuttajan – – lähettämän tai kuljettaman tavarat*”. Sen 33 artiklassa lisätään tähän ilmaisuun seuraavat sanat (kursivointi tässä): ”*luovuttajan tai jonkun muun tämän puolesta – – lähettämien tai kuljettamien tavaroiden*”. Ikään kuin 32 artiklaan sisältyisivät (näkymättömät) sanat ”*hankkijan puolesta*”. Silloin näiden kahden säännöksen välinen ero käy selväksi.(24)

83. Tämän perusteella vaikuttaa siltä, että niiden välistä eroa voidaan kuvata seuraavalla tavalla. Jos Unkariin sijoittautunut hankkija tilaa internetistä tavaroita Puolaan sijoittautuneelta yritykseltä, sillä ei ole lähtökohtaisesti merkitystä, matkustaako hankkija itse Puolassa sijaitsevalle varastolle noutaakseen ostamansa tavarat vai hoitaako joku toinen (luovuttaja taikka kolmas) logistiikan hänen puolestaan. Kaikissa kolmessa tapauksessa, *edellyttäen että nämä toimet tehdään hankkijan puolesta*, luovutus tapahtuu Puolassa ja arvonlisäveroa on suoritettava siellä Puolan viranomaisten vahvistamien verokantojen mukaisesti. Jos toimet kuitenkin toteutetaan *luovuttajan puolesta*, luovutus tapahtuu määräpaikassa (Unkari), ja arvonlisäveroa on suoritettava siellä Unkarin viranomaisten vahvistamien verokantojen mukaisesti.

84. Arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädetään nimenomaisesti siitä, mitä arvonlisäveroseurauksia on sillä, kun hankkija on verovelvollinen tai sellainen oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen. Molemmissa tapauksissa alkuperäjäsenvaltion ”on vapautettava verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä, hankkija tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, mutta kuitenkin yhteisössä – –”. (Huomautan, että tässä ei eroteta tapauksia, joissa ”myyjä – – tai joku muu [sen] puolesta” lähettää tai kuljettaa tavarat, ja

tapauksia, joissa nämä toimet toteutetaan ”hankkijan” puolesta. Koska 33 artiklan mukaan luovutuspaikkana pidetään sitä paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa, arvonlisäveroa on suoritettava silloin määräjäsenvaltiossa. Kyseiseen artiklaan ei kuitenkaan sisälly yhtä selkeää toteamusta, jossa alkuperäjäsenvaltion edellytettäisiin – ceteris paribus – vapauttavan tavaroiden yhteisöluovutus (sen) arvonlisäverosta, kun luovutus suoritetaan ”*muulle henkilölle, joka ei ole verovelvollinen*”.

85. Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 9–11 perustelukappaleesta ilmenee, että verotusta määräjäsenvaltiossa (sellaisena kuin se ilmaistaan muun muassa 33 ja 138 artiklassa) oli tarkoitus soveltaa ainoastaan ”siirtymäkaudella”. Nämä artiklat ovat kuitenkin jääneet osaksi unionin arvonlisäverolainsäädäntöä, ja niissä keskitytään soveltuvien osien verottamiseen siellä, missä tuotteet kulutetaan.(25) On kuitenkin syytä muistaa, että niiden ei ole tarkoitus edustaa oletusarvoista kantaa. Luovutuspaikkaa silloin, kun tavarat lähetetään tai kuljetetaan (joko luovuttajan, hankkijan tai kolmannen toimesta), koskeva yleissääntö sisältyy edelleen arvonlisäverodirektiivin 32 artiklaan. Kyseisen säännön mukaan luovutuspaikkana ”pidetään paikkaa, jossa tavara on hankkijalle lähettämisen tai kuljetuksen alkaessa”.

86. Käsiteltävässä asiassa KrakVetin asiakkaat olivat Unkariin sijoittautuneita asiakkaita (toisin sanoen henkilöitä, jotka eivät ole verovelvollisia), jotka tekivät ostot KrakVetin verkkosivuston kautta. KBGT hoiti tavaroiden kuljettamisen Puolassa sijaitsevalta varastolta Unkarin rajalle. Sen jälkeisen Unkarin sisäisen kuljetuksen hoitivat lähettiyritykset Sprinter ja GLS Hungary.

87. Voidaan nähdäkseni perustellusti katsoa, että KrakVetin asiakkaat olivat ja ovat kiinnostuneita ensisijaisesti eläinruokien ostamisesta. Kuljetuspalvelu, jota eläinruokien siirtäminen KrakVetin Puolassa sijaitsevalta varastolta asiakkaan toimitusosoitteeseen Unkarissa edellyttää, on olennainen osa liiketoimea, mutta se on sellaisenaan tuskin asiakkaan pääasiallinen mielenkiinnon kohde. Keskeiset tekijät, joiden perusteella asiakkaiden kuljetustavan valinta määräytyy, ovat todennäköisesti olleet kätevyys ja kustannukset.(26)

88. Tätä taustaa vasten KrakVet, Italia ja Puola väittävät, että 33 artiklan 1 kohdan alkuperäistä versiota (toisin sanoen sekä tosiseikkojen tapahtuma-aikaan että nykyisin voimassa olevaa versiota) olisi tulkittava pelkästään sen nykyisen sanamuodon perusteella(27) oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteiden noudattamiseksi.(28) Tšekki, Irlanti, Unkari, Yhdistynyt kuningaskunta ja komissio puolestaan katsovat, että 33 artiklan 1 kohtaa olisi tulkittava siten, että se käsittää jo tilanteen, jossa luovuttaja osallistuu välillisesti kuljetusjärjestelyihin. Ne väittävät, että niiden puoltamassa tulkinnassa kunnioitetaan taloudellista todellisuutta,(29) koska käsiteltävässä asiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa mahdollisuus siihen, että hankkija valitsisi toisen kuljetuspalvelun kuin sen, jota tavaroiden luovuttaja on ehdottanut verkkosivustollaan, on parhaimmillaankin kaukainen ja todennäköisesti täysin hypoteettinen.

89. Työasiakirjassaan(30) jo esittämällään tavalla komissio viittaa myös neuvoston istunnon, jossa hyväksyttiin direktiivi 91/680, pöytäkirjaan sisältyvään lausumaan, jonka mukaan etämyyntiä koskevia erityisjärjestelyjä oli tarkoitus soveltaa kaikissa tapauksissa, joissa luovuttaja tai joku muu tämän puolesta välillisesti tai suoraan lähettää tai kuljettaa tavarat. (Selitän tähän väliin, että direktiivillä 91/680 – joka oli yksi useista direktiiveistä, joilla muutettiin kuudetta direktiiviä(31) – otettiin käyttöön muun muassa yksityiskohtainen uusi 28 b artikla (jonka otsikko on ”Liiketoimien paikka”), joka koostuu viidestä kohdasta. Sen ensimmäisessä kohdassa, jonka otsikko on ”A. Yhteisön sisäinen tavaroiden hankintapaikka”, säädetään, että ”1. Yhteisön sisäisenä tavaroiden hankintapaikkana on pidettävä sitä paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle”. Mainitun artiklan B kohdan ”Tavaroiden luovutuspaikka” 1 kohtaan sisältyi arvonlisäverodirektiivin 33 artiklan 1 kohdan alkuperäisen version edeltäjä.)(32)

90. Komission esittämä väite voidaan kuitenkin hylätä nopeasti. Tuomiossa Antonissen on jo

todettu selvästi, että ”tällaista julistusta ei kuitenkaan voida ottaa huomioon tulkittaessa johdetun oikeuden säännöstä silloin kun, kuten nyt käsiteltävässä asiassa, julistuksen sisältö ei ole millään tavoin vaikuttanut kyseisen säännöksen sanamuotoon. Julistuksella ei näin ollen ole oikeudellista merkitystä”.(33)

91. Käsiteltävässä asiassa on myös viitattu arvonlisäverokomitean suuntaviivoihin, joissa todetaan, että ”tavaroiden katsotaan olevan ’luovuttajan tai jonkun muun tämän puolesta lähettämiä tai kuljettamia’ kaikissa tapauksissa, joissa luovuttaja osallistuu suoraan tai välillisesti tavaroiden kuljettamiseen tai lähettämiseen”. Arvonlisäverokomitea kuitenkin omaksui tämän kannan kolme vuotta sen jälkeen, kun käsiteltävän asian kohteena olevat liiketoimet oli suoritettu; suuntaviivoissa itsessään myös todetaan nimenomaisesti, jokaisen sivun alareunassa, etteivät ne ole sitovia.(34)

92. Tätä taustaa vasten ja, kun 33 artiklan 1 kohdan alkuperäisen version sanamuotoon sovelletaan tavanomaisia tulkintaperiaatteita, en näe mitään perustetta katsoa – kuten Tšekki, Irlanti, Unkari, Yhdistynyt kuningaskunta ja komissio väittävät –, että kyseinen säännös käsittää myös tapaukset, joissa luovuttaja osallistuu *välillisesti*, hankkijan ohjeen mukaisesti, tavaroiden lähettämiseen tai kuljettamiseen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle henkilölle, joka ei ole verovelvollinen.

93. Unionin tuomioistuinta on kuitenkin myös pyydetty tarkastelemaan sitä, muutettiin ko direktiivillä 2017/2455, jolla 14 artiklaan lisättiin uusi 4 kohta ja jolla 33 artiklan 1 kohtaa muutettiin, tehdyillä muutoksilla aiempaa oikeustilaa vai vahvistettiin ko niillä pelkästään tämä aiempi oikeustila. Jos vuonna 2017 tehtyjä muutoksia on pidettävä pelkkänä aiemman oikeudellisen tilanteen ”selvennyksinä”, tämä voi vaikuttaa tulkintaan, joka ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle on annettava käsiteltävässä asiassa.

Arvonlisäverodirektiiviin tehdyt muutokset

94. Direktiivin 2017/2455 2 artiklan 1 kohdassa täsmennetään, että arvonlisäverodirektiiviin ”lisätään” 14 artiklaan uusi 4 kohta. Tähän uuteen kohtaan sisältyi *uusi määritelmä* sille, mitä ”yhteisön sisäisellä tavaroiden etämyynillä” tarkoitetaan. Uuden määritelmän mukaan kyseinen käsite kattaa tietyt erityistilanteet, jotka koskevat ”sellaisten tavaroiden luovutuksia, jotka luovuttaja tai joku muu luovuttajan puolesta lähettää tai kuljettaa, *myös silloin kun luovuttaja osallistuu välillisesti niiden kuljettamiseen tai lähettämiseen*, muusta jäsenvaltiosta kuin siitä, johon lähetys tai kuljetus hankkijalle päättyy” (kursivointi tässä). Näihin tilanteisiin kuuluu se, että ”a) tavarat luovutetaan – – muulle henkilölle, joka ei ole verovelvollinen”.

95. Direktiivin 2017/2455 johdanto-osan perustelukappaleissa eikä aineellisissa säännöksissä ei tarkemmin selitetä, miten laaja luovuttajan välillisen osallistumisen (uuden) käsitteen oli tarkoitus olla, tai syitä sen käyttöönotolle. Komission direktiiviehdotuksen perusteluissa tyydytään viittaamaan yleisesti ”alv-komitean ohjeisiin”. Tässä yhteydessä on syytä muistuttaa, että arvonlisäverokomitean 4.-5.6.2015 päivätyissä suuntaviivoissa tarkastellaan jossain määrin sitä, mikä komitean näkemyksen mukaan on luovuttajan välillistä osallistumista,(35) kun taas näitä suuntaviivoja edeltäneessä työasiakirjassa, joka on päivätty 5.5.2015, jätettiin täysin avoimeksi se, oliko kyseistä käsitettä tulkittava sanamuodon mukaisesti vai laajasti. Suuntaviivojen yksityiskohtaisuus ei myöskään löytänyt tietään uuteen tekstiin.

96. Tšekki on viitannut tuomioon Welmory.(36) Mainitussa tuomiossa unionin tuomioistuin totesi, että kyseisen asetuksen johdanto-osan perustelukappaleista ilmenee, että ”unionin lainsäätäjä halusi selventää tiettyjä käsitteitä, joita tarvitaan verollisten liiketoimien paikkaa koskevien arviointiperusteiden määrittämiseksi, ja ottaa huomioon unionin tuomioistuimen asiaan liittyvän oikeuskäytännön” ja että ”vaikka mainittu asetus ei ollut vielä voimassa pääasian

tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, se on kuitenkin otettava huomioon tältä osin”. Kuten juuri edellä totesin, direktiivin 207/2455 johdanto-osan perustelukappaleista ei kuitenkaan voida johtaa vastaavia ohjeita, ja ”unionin tuomioistuimen asiaan liittyvä oikeuskäytäntö” on vielä antamatta tässä menettelyssä. (Edellä esittämistäni toteamuksista käy selväksi, ettei muutoksilla välttämättä ratkaista taustalla olevaa ongelmaa. Unionin tuomioistuimen sen enempää kuin minunkaan ei onneksi tarvitse lausua käsiteltävässä asiassa lopullisesta tästä seikasta.)

97. Samaan tapaan Yhdistynyt kuningaskunta on vedonnut tuomioon Mensing,(37) jossa unionin tuomioistuin katsoi, että ”vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tulkittamisessa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös sen asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös on”.

98. Tämä periaate todellakin kiteyttää vakiintuneen oikeuskäytännön ja on kiistaton. Kun sitä sovelletaan käsiteltävään asiaan, huomataan kuitenkin, että direktiivin 2017/2455 2 artiklan 1 kohdan johdantokappaleessa todetaan *nimenomaisesti*, että 14 artiklan 4 kohtaan sisältyvää uutta määritelmää sovelletaan ja arvonlisäverodirektiivin 33 artiklan nykyinen sanamuoto korvataan uudella 33 artiklan a alakohdalla ”1 päivästä tammikuuta 2021”: toisin sanoen *niiden oikeusvaikutusta lykätään kahdella vuodella*, toisin kuin useiden muiden kyseisellä direktiivillä tehtyjen muutosten tapauksessa.

99. Tätä oikeusvaikutuksen tietoista lykkäämistä on nähdäkseni mahdotonta sovittaa yhteen sen direktiiviehdotuksen perusteluihin sisältyvän toteamuksen kanssa, että ehdotuksella pelkästään ”selkeytetään” 33 artiklan 1 kohtaa. Jos ehdotuksella pelkästään selkeytettiin sitä, mikä oli aina ollut 33 artiklan 1 kohdan todellinen merkitys, sen soveltamisen lykkäämisessä ei olisi mitään mieltä. Loogisesti tästä on näin ollen pääteltävä, että direktiivillä 2017/2455 tehtiin todellakin muutos ja että se ei edusta tulkintaa, joka olemassa olevalle sanamuodolle olisi joka tapauksessa pitänyt antaa.

100. On tärkeää myös muistaa, että työasiakirjasta ilmenevä tarkastelu tehtiin kolme vuotta sen *jälkeen*, kun käsiteltävässä asiassa kyseessä olevat liiketoimet oli suoritettu.(38) Oikeusvarmuuden periaate on luonnollisesti pidettävä mielessä arvonlisäverodirektiivin 33 artiklan 1 kohtaa tulkittaessa.(39) Direktiiviä 2017/2455 koskevan ehdotuksen perusteluissa nimittäin viitataan tähän periaatteeseen nimenomaisesti ja todetaan, että käsite ”luovuttaja tai joku muu luovuttajan puolesta” on määriteltävä arvonlisäverodirektiivissä, jotta direktiivi käsittää myös luovuttajan välillisen osallistumisen juuri oikeusvarmuuden turvaamiseksi. Ilmaisun ”suoraan tai välillisesti” lukeminen arvonlisäverodirektiivin 33 artiklan 1 kohdan alkuperäisen version sanamuotoon, kun sitä ei siinä mainita, on suoraan oikeusvarmuuden periaatteen vastaista.

101. Katson näin ollen, että siihen saakka, kunnes direktiivillä 2017/2455 tehdyt muutokset tulevat voimaan 1.1.2021, arvonlisäverodirektiivin 33 artiklan 1 kohtaa on tulkittava sen sanamuodon mukaisesti. Sitä ei näin ollen pidä tulkita ottaen huomioon ”yhteisön sisäisen tavaroiden etämyynnin” uusi määritelmä, joka sisältää ilmaisun ”myös silloin kun luovuttaja osallistuu välillisesti niiden kuljettamiseen tai lähettämiseen”, tai ikään kuin se olisi jo korvattu 33 artiklan a alakohdalla, jossa viitataan tähän uuteen määritelmään.

Sanamuodon mukainen tulkinta: ”luovuttajan tai jonkun muun tämän puolesta – – lähettämien tai kuljettamien tavaroiden”

102. Olen edellä 76–78 kohdassa jo ehdottanut luovuttajan ”lähettämien” ja luovuttajan ”kuljettamien” tavaroiden määritelmiä. Lisään niihin nyt määritelmän ilmaisulle ”puolesta”. Ehdotan, että tavarat lähetetään tai kuljetetaan luovuttajan puolesta, jos luovuttaja eikä hankkija teke tosiasiallisesti päätökset siitä, miten tavarat on tarkoitus lähettää tai kuljettaa.

103. Kansallisen tuomioistuimen, joka yksin arvioi tosiseikkoja, asia on määrittää – ennakkoratkaisupyyntönsä jo esitettyjen tosiseikkojen ja minkä tahansa muun aineiston, jota osapuolet sille esittävät – perusteella, oliko käsiteltävässä asiassa kyseessä olevissa tavaroissa todellisuudessa kyse ”luovuttajan tai jonkun muun tämän puolesta – lähettämistä tai kuljettamista tavaroista”. Päätelmäänsä tehdessään kansallisen tuomioistuimen olisi muistettava, että ”taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden huomioon ottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys”.(40)

104. Tässä yhteydessä seuraavat osatekijät (joita ei luetella tyhjentävästi) ovat nähdäkseni suoraan tai välillisesti merkityksellisiä: i) luovuttajan asiakkailleen verkkosivustollaan tarjoamien mahdollisten kuljetusvaihtoehtojen valikoima, ii) se, missä määrin luovuttaja ja näitä vaihtoehtoja tarjoavat yritykset liittyvät (mahdollisesti) toisiinsa, iii) sovellettiinko tavaroiden ostamiseen ja kuljetuspalvelujen ostamiseen yhtä ainoaa sopimusta vai erillisiä sopimuksia, iv) milloin velvollisuus maksaa tavarat syntyi, v) milloin ja missä omistusoikeus tavaraan ja siihen liittyvä riski siirtyivät ja vi) mitä järjestelyjä käytettiin tavaroiden ja kuljetuspalvelujen maksamiseen. Kansallisen tuomioistuimen on viime kädessä ratkaistava – kaiken käytettävissään olevan aineiston perusteella –, tekikö KrakVet (tai sen omistama tai määräysvallassa oleva yritys) käytännössä päätökset tavaroiden lähettämisestä tai kuljettamisesta vai tekivätkö KrakVetin yksittäiset asiakkaat nämä päätökset.

105. Käsiteltävässä asiassa kaikki tiedossa olevat tosiseikat eivät viittaa samaan suuntaan, eikä tarinan merkityksellisistä osatekijöistä tiedetä tarpeeksi.(41) Korostan, että tosiseikkoja koskevia toteamuksia esitetään ainoastaan ennakkoratkaisupyyntönsä. Muu unionin tuomioistuimelle (kirjallisissa huomautuksissa tai suullisesti istunnossa) esitetty aineisto sisältää tietoja, joita kansallinen tuomioistuin saattaa haluta tutkia lähemmin ja tutkia näytön kannalta, kun asia palaa sen käsiteltäväksi.

106. Ensinnäkin vaikuttaa siltä, että KrakVet ehdotti verkkosivustollaan yhtä ainoaa mahdollista kuljetusyritystä, samalla kun se antoi mahdollisille asiakkaille mahdollisuuden hoitaa kuljetusjärjestelyt itse. Se ei tarjonnut sivustollaan linkkejä, joiden avulla asiakkaat voisivat ottaa yhteyttä useisiin mahdollisiin kuljetusyrityksiin. (Huomautan tähän väliin, että asiassa KrakVet II(42) esitetystä ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että mainitussa asiassa verkkosivustolla *ehdotettiin* useita eri kuljetusyrityksiä ja että asiakkaat tekivät erilliset sopimukset itse tavaroista ja näiden tavaroiden kuljetuksesta.) KrakVet itse ei tarjonnut kuljetuspalveluja. Toiseksi KrakVetin ja KBGT:n omistajat ovat veljeksiä;(43) näiden kahden yrityksen välillä on siten tiiviit perhesuhteet. Kolmanneksi vaikuttaa siltä, että tavaroiden ostamisesta ja kuljetuspalvelujen tarjoamisesta on saatettu tehdä erilliset sopimukset. Neljänneksi ei ole esitetty tosiseikkoja koskevia toteamuksia sen määrittämiseksi täsmällisesti, milloin velvollisuus maksaa tavarat syntyi. Viidenneksi sama pätee kysymykseen siitä, milloin (ja missä) omistusoikeus tavaroihin ja riski niiden vahingoittumisesta tai tuhoutumisesta kokonaan tai osittain siirtyi luovuttajalta hankkijalle. (Huomautan tähän väliin, että istunnossa KrakVet totesi, että sen tuotteet myytiin noudettuna lähettäjältä (EXW). Siten, jos lähetetyt tuotteet vahingoittuvat, tuhoutuvat, katoavat tai varastetaan matkan aikana, asiakas on silti velvollinen maksamaan ne.) Kuudenneksi niissä tapauksissa, joissa KBGT kuljetti tavarat, asiakkaat vaikuttavat joko maksaneen KrakVetille etukäteen sekä tavaroista että kuljetuksesta – asianomainen unkarilainen lähettiyritys siirsi tämän maksun sitten KBGT:n omistajan nimissä olevalle CIB-pankktilille, ja KrakVet ja KBGT jakoivat sen myöhemmin keskenään. Alle 8 990 HUF:n ostoista KBGT:n kuljetuspalvelu maksoi 1 600 HUF, kun taas tätä suuremmista ostoista KBGT:n kuljetuspalvelu oli saatavilla 70 HUF:n hintaan (summa, joka vaikuttaa niin pieneltä, että se on täysin symbolinen) – KrakVet näet myönsi 1 530 HUF:n alennuksen ostettujen tavaroiden hinnasta.

107. Näiden tekijöiden ja minkä tahansa muun sille esitetyn aineiston perusteella ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ratkaistava, tekikö tavaroiden lähettämistä tai kuljettamista koskevat päätökset todellisuudessa KrakVet (tai sen omistama tai määräysvallassa oleva yritys) vai tekivätkö KrakVetin yksittäiset unkarilaiset asiakkaat nämä päätökset.

108. Ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa neljanteen ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Arvonlisäverodirektiivin 33 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että se käsittää ainoastaan tilanteet, joissa luovuttaja tai joku muu tämän puolesta lähettää tai kuljettaa tavarat. Siinä ei käsitellä tilanteita, joissa luovuttaja osallistuu ainoastaan välillisesti tavaroiden lähettämiseen tai kuljettamiseen.

Jos luovuttaja, omasta aloitteestaan ja päätöksestään, toteuttaa useimmat tai kaikki olennaiset toimet, joita tarvitaan tavaroiden valmistelemiseksi kuljettamista varten, hoitaa järjestelyt tavaroiden noutamiseksi ja niiden matkan alkamiseksi ja luopuu tavaroiden hallinnasta ja määräysvallasta tavaroihin, kyseessä on luovuttajan toteuttama ”lähetys”.

Jos luovuttaja suorittaa joko itse tai asiamiehensä välityksellä fyysisesti kuljetuksen tai omistaa oikeudellisen yksikön, joka hoitaa kuljetuksen, tai käyttää määräysvaltaa siinä, kyseessä on luovuttajan toteuttama ”kuljetus”.

Tavarat lähetetään tai kuljetetaan luovuttajan ”puolesta”, jos luovuttaja eikä hankkija tekee tosiasiallisesti päätökset siitä, miten tavarat on tarkoitus lähettää tai kuljettaa.

Oikeuden väärinkäyttö

109. Viidennessä kysymyksessään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa kahta käsiteltävänä olevan asian tosiseikkoihin liittyvää tekijää: 1) KBGT on ”etuyhteydessä” KrakVetiin (millä kansallinen tuomioistuin käsittääkseni viittaa siihen, että näiden kahden yrityksen omistajat ovat veljeksiä) ja tarjoaa kuljettamiseen liittymättömiä muita palveluja (ymmärtääkseni tavaroiden pakkaamista niiden lähettämistä varten), mutta 2) asiakas voi vapaasti valita muita kuljetusvaihtoehtoja ostamilleen tavaroille. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, ovatko nämä kaksi seikkaa merkityksellisiä ratkaistaessa, onko KrakVetin menettelyssä kyse unionin arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitettua oikeuden väärinkäytöstä, mikä oikeuttaisi ankarien taloudellisten seuraamusten määräämisen KrakVetille.

110. Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että lähettäminen ja/tai kuljettaminen suoritettiin luovuttajan eli KrakVetin ”puolesta” eikä yksittäisen asiakkaan puolesta, sen on siinä tapauksessa todellakin pohdittava, olisiko arvonlisäveron maksamista alkuperäjäsenvaltiossa (Puola) eikä määräjäsenvaltiossa (Unkari) pidettävä paitsi virheellisenä myös väärinkäyttönä. Muistutan, että tuomiossa Part Service(44) selitettiin, että ”kansallisen tuomioistuimen tehtäviin kuuluu tässä tuomiossa esitettyjen, tulkintaa koskevien seikkojen nojalla päättää, voidaanko arvonlisäveroa sovellettaessa kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisiin liiketoimiin katsoa liittyvän kuudennessa direktiivissä tarkoitettua oikeuden väärinkäyttöä”. Siten viidenteen ennakkoratkaisukysymykseen vastaamiseksi on mielestäni tarpeen tarkastella laajemmin käsiteltävän asian olosuhteita.

111. Kuten jäljempänä selitän, keskeinen tekijä käsiteltävässä asiassa on se, että KrakVet pyysi *toimivaltaisilta Puolan viranomaisilta ohjeita* ”sitovan tulkintaratkaisun” muodossa siitä, oliko arvonlisäveroa suoritettava alkuperä- vai määräjäsenvaltiossa.(45) Unionin tuomioistuimen menettelyssä yksikään osapuolista ei ole kiistänyt KrakVetin väitettä, jonka mukaan tähän

pyyntöön annettu vastaus sitoi oikeudellisesti sekä KrakVetiä että Puolan arvonlisäveroviranomaisia. Toimivaltaiset Puolan viranomaiset ilmoittivat KrakVetille, että arvonlisäveroa oli suoritettava Puolassa – toisin sanoen, että sovellettiin arvonlisäverodirektiivin 32 artiklaan sisältyvää yleissääntöä eikä sen 33 artiklaan sisältyvää poikkeusta. On riidatonta, että KrakVet tilitti ja maksoi asianmukaisesti arvonlisäveroa Puolassa asian kannalta merkityksellisenä ajanjaksona. Puolan viranomaiset tekivät KrakVetiä koskevan tarkastuksen vuonna 2014. Tämän jälkeen ne vahvistivat aiemmin KrakVetille antamansa vastauksen.

112. KrakVet ja Puola viittaavat tuomioon WebMindLicenses(46) ja väittävät, että verovelvollisella on oikeus hyötyä kansallisten arvonlisäverokantojen välisistä eroista. Ne huomauttavat, että verovelvollisilla on yleensä vapaus valita taloudellisen toimintansa ja verotaakkansa rajoittamisen kannalta asianmukaisimmiksi katsomansa organisaatorakenteet ja liiketoimiensa toteuttamiskeinot(47) ja valita toimintansa kannalta soveltuvimpina pitämänsä liiketoimintarakenteet.(48)

113. Italia väittää, että verovelvolliset eivät saa käyttää unionin oikeutta väärin,(49) kun taas Tšekki, Irlanti, Unkari ja komissio väittävät, että KrakVetin liiketoimintakäytäntö merkitsee väärinkäyttöä, koska siinä pyritään hyötymään kilpailua vääristävästä jäsenvaltioiden arvonlisäverokantojen erosta.(50) Yhdistynyt kuningaskunta ei käsitellyt tätä kysymystä.

114. Muistutan, että tuomiossa Halifax(51) selvennettiin, että ”kun verovelvollinen voi valita kahden liiketoimen välillä, [arvonlisäverodirektiivi] ei edellytä, että tämän on valittava se, joka merkitsee korkeamman arvonlisäveron maksamista. Kuten julkisasiamies muistutti ratkaisuehdotuksensa(52) 85 kohdassa, verovelvollisella on päinvastoin oikeus järjestää toimintansa verorasitustaan keventävällä tavalla”. Näin ollen ”arvonlisäveron alalla väärinkäytön olemassaolon toteaminen edellyttää yhtäältä, että [arvonlisäverodirektiivin] ja kansallisen lainsäädännön, jolla [arvonlisäverodirektiivi] pannaan täytäntöön, asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseessä olevien liiketoimien seurauksena on sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista”. ”Toisaalta edellytyksenä on myös se, että kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseessä olevien toimien keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen” (kursivointi tässä). Nämä edellytykset (jäljempänä Halifax-kriteerit) ovat kumulatiivisia.(53) Tuomiossa Part Service(54) selitettiin, että ”liiketoimea tai liiketoimia voidaan pitää oikeuden väärinkäyttönä, kun sen tai niiden *keskeinen päämäärä* on verotuksellisen edun saaminen” (kursivointi tässä). Tähän oikeuskäytäntöön viitataan myös arvonlisäverokomitean työasiakirjassa.

115. Käsiteltävässä asiassa on selvää, että pääasiallisen liiketoimen muodostaa eläinruokien myynti. KrakVetin liiketoiminta koostuu eläinruokien myynnistä, ja näitä tuotteita KrakVetin asiakkaat ovat kiinnostuneita ostamaan. Niiden kuljetuspalvelujen ostaminen, joita tarvitaan eläinruokien saamiseksi KrakVetin Puolassa sijaitsevalta varastolta asiakkaan toimitusosoitteeseen Unkarissa, on liitännäinen tai toissijainen tähän pääasialliseen liiketoimeen nähden. Käsiteltävän asian olosuhteet eivät siten muistuta sen kaltaista täysin keinotekoisia järjestelyä, jossa yritys järjestää liiketoimintansa yksinomaisena tarkoituksena minimoida verovelvollisuutensa – mikä on klassinen esimerkki arvonlisäveroon liittyvästä väärinkäytöksestä.

116. On kuitenkin myös selvää, että KrakVet sai merkittävää taloudellista hyötyä Puolan (8 prosenttia) ja Unkarin (27 prosenttia) arvonlisäverokantojen erosta. Näin on riippumatta siitä, konkretisoituuko tämä hyöty lisääntyvinä voittoina tai kasvavana markkinaosuutena sen seurauksena, että se pystyy tarjoamaan alhaisempia hintoja loppukuluttajalle.

117. Seuraavaksi lähden siitä *olettamasta*, että kun tämä asia palaa ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen, kyseinen tuomioistuin katsoo, että kyseessä olevat liiketoimet kuuluvat arvonlisäverodirektiivin 33 artiklan eivätkä 32 artiklan soveltamisalaan.

118. Siinä tapauksessa näistä liiketoimista, joiden arvo ylitti merkittävästi 34 artiklassa säädetyn liiketoimien arvolle asetetun raja-arvon, olisi pitänyt suorittaa arvonlisävero Unkarissa. Tällöin verovelvollinen (KrakVet) ja myös Puolan arvonlisäveroviranomaiset olisivat tehneet oikeudellisen virheen, jälkimmäisten tapauksessa vastauksessa, jonka ne olivat antaneet KrakVetin sitovaa tulkintaratkaisua koskevaan pyyntöön.

119. Ensimmäisessä ja toisessa ennakkoratkaisukysymyksessä tiedustellaan, sitooko alkuperäjäsenvaltion tekemä arvonlisäveron arviointi määräjäsenvaltiota. Tällaisessa arvioinnissa alkuperäjäsenvaltion on mielestäni täytynyt – ehkä implisiittisesti – tarkastella matkan varrella sitä, merkitsivätkö esitetyt järjestelyt väärinkäyttöä, ja katsoa, että näin *ei* ollut vaan että ne kuuluivat oikeutetusti arvonlisäverodirektiivin 32 artiklan soveltamisalaan. Koska tässä ratkaisuehdotuksessa tutkitaan ainoastaan neljättä ja viidettä ennakkoratkaisukysymystä, jätän avoimeksi sen, miten ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen olisi vastattava. Lähdän jäljempänä näin ollen siitä, että määräjäsenvaltio *voi* tarkastella sitä, olisiko kyseisestä menettelystä määrättävä seuraamus Halifax-kriteereissä tarkoitettuna oikeuden väärinkäyttönä.

120. Totean aluksi, että arvonlisäveropetosten torjuntaa koskevaan asetukseen ei sisälly säännöksiä, joissa käsiteltäisiin luovuttajien tekemiin sitovaa tulkintaratkaisua koskeviin pyyntöihin vastaamista. Siinä ei myöskään käsitellä sitä, miten yhden jäsenvaltion veroviranomaisten olisi otettava huomioon toisen jäsenvaltion veroviranomaisten antamat tällaiset sitovat vastaukset tai näiden veroviranomaisten tekemien tarkastusten tulokset.

121. Kyseisessä asetuksessa kuitenkin korostetaan toistuvasti jäsenvaltioiden veroviranomaisten yhteistyön tärkeyttä. Tämän yhteistyön, jota pidetään olennaisena arvonlisäverolainsäädännön moitteettoman soveltamisen ja petosten torjunnan kannalta, tärkeydestä ovat osoituksena muun muassa johdanto-osan 7 ja 13 perustelukappale, 1 artiklan 1 kohta (jossa esitetään yhteistyön yleinen laajuus), 7 artiklan 3 kohta (jonka mukaan määräjäsenvaltio voi esittää alkuperäjäsenvaltiolle ”hallinnollista tutkimusta koskevan perustellun pyynnön”), 13 artiklan 1 kohta (jossa veloitetaan alkuperäjäsenvaltio toimittamaan tietoja ilman edeltävää pyyntöä) ja 28–30 artiklaan sisältyvät yhteistä valvontaa koskevat järjestelyt. Näin ollen voidaan katsoa, että arvonlisäveropetosten torjuntaa koskevalla asetuksella pannaan käytännössä täytäntöön SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistettu vilpittömän yhteistyön periaate, jonka mukaisesti ”unioni ja jäsenvaltiot kunnioittavat ja avustavat toisiaan perussopimuksista johtuvia tehtäviä täyttäessään”.(55)

122. Suoraan tämän periaatteen vastaista olisi nähdäkseni, jos toisen jäsenvaltion toimivaltaisilla viranomaisilla olisi sen *lisäksi*, että ne voivat tehdä kaikki sallitut oikaisut maksettavaksi tulevan arvonlisäveron ja sille kertyvän koron osalta, mahdollisuus määrätä ankara seuraamus (Halifax-kriteereissä tarkoitettuna) oikeuden väärinkäyttönä sellaisesta menettelystä, joka oli nimenomaisesti todettu lailliseksi sen jäsenvaltion, jossa verovelvollinen oli rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, viranomaisten tekemässä, oikeudellisesti sitovassa arvioinnissa.

123. Suhtaudun myös hyvin varauksellisesti siihen, olisiko tällainen tulos yhteensopiva luottamuksensuojan periaatteen kanssa.

124. Tuomiossa Kreuzmayr(56) unionin tuomioistuin totesi, että oikeus vedota luottamuksensuojan periaatteeseen ”on kaikilla henkilöillä, joille hallintoviranomaisen toiminnan vuoksi on syntynyt perusteltuja odotuksia, jotka perustuvat viranomaisen hänelle antamiin täsmällisiin vakuutteluihin”.

Sitovaa tulkintaratkaisua koskevaan pyyntöön annettu vastaus – joka, pantakoon merkille, sitoi oikeudellisesti sekä verovelvollista että toimivaltaisia viranomaisia – muodostaa juuri tällaisen täsmällisen vakuuttelun.

125. Korostan saman tien, että Krakvet ei voinut perustellusti luottaa siihen, että vastauksessa sen Puolan arvonlisäveroviranomaisille esittämään sitovaa tulkintaratkaisua koskevaan pyyntöön todellinen oikeudellinen tila määritettiin oikein ja tavalla, jota ei voida kumota. Oli aina olemassa se mahdollisuus, että toisen jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset omaksuisivat toisenlaisen näkemyksen ja että – kuten käsiteltävässä asiassa myös tapahtui – asia saatettaisiin kansallisten tuomioistuinten käsiteltäväksi ja että unionin tuomioistuimelta pyydetäisiin siitä ennakkoratkaisua.

126. KrakVetillä *oli* nähdäkseni kuitenkin oikeus edetä sen perusteella, että jos se harjoittaa liiketoimintaansa tiukasti sen ehdotuksen mukaisesti, jonka se oli esittänyt näille viranomaisille pyynnössään, sitä eivät uhkasi vakavat seuraamukset oikeuden väärinkäytöstä siinä tapauksessa, että oikeudellisesti sitova vastaus osoittautuu lopulta virheelliseksi lainsäädännön nojalla.

127. Oikeuden väärinkäyttö on vakava asia. Jos se näytetään toteen, siitä määrätään oikeutetusti vakavia seuraamuksia. Sitä ei pitäisi väheksyä ja vääristää ulottamalla se koskemaan tilannetta, jossa verovelvollinen on viisaasti pyytänyt neuvoa siitä, miten sen ehdottamaa toimintatapaa olisi luonnehdittava oikein arvonlisäverotuksessa, yksityisen kaupallisen neuvonantajajan sijasta sen jäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta, jossa se on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi.

128. Siltä varalta, ettei unionin tuomioistuin yhdy näkemykseeni tästä periaatteellisesta seikasta, esitän seuraavat kaksi lisähuomautusta.

129. Ensinnäkin vaikuttaa siltä, että – ainakin – määräjäsenvaltion (Unkari) toimivaltaiset viranomaiset olisivat velvollisia antamaan KrakVetille yksityiskohtaiset perustelut sille, miksi – *huolimatta* vastauksesta, jonka KrakVet oli saanut sitovaa tulkintaratkaisua koskevaan pyyntöönsä Puolan arvonlisäveroviranomaisilta – ne katsoivat, että menettely, johon se oli kyseisen vastauksen perusteella ryhtynyt, merkitsi oikeuden väärinkäyttöä.(57)

130. Toiseksi muistutan, että tuomiossa Farkas(58) unionin tuomioistuin katsoi, että ”koska unionin lainsäädäntöä ei ole yhdenmukaistettu niiden seuraamusten osalta, joita sovelletaan unionin [arvonlisäverolainsäädännössä] vahvistetussa järjestelmässä säädettyjen edellytysten noudattamatta jättämisen vuoksi, jäsenvaltiot ovat toimivaltaisia valitsemaan niistä asianmukaisilta vaikuttavat seuraamukset. Niiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen yleisten periaatteiden, näin ollen myös suhteellisuusperiaatteen, mukaisesti”. Näin ollen se, että KrakVet toimi Puolan viranomaisten sen sitovaa tulkintaratkaisua koskevaan pyyntöön antaman vastauksen mukaisesti, olisi yksi huomioon otettava tekijä määritettäessä, olisiko Unkarin veroviranomaisten määrättävä KrakVetille seuraamus ja, jos olisi, määritettäessä tämän seuraamuksen asianmukainen taso.

131. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaa viidenteen ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Jos verovelvollinen pyytää sen jäsenvaltion, jossa se on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, toimivaltaisilta viranomaisilta ratkaisua siihen, miten aiottu toimintatapa olisi luokiteltava oikeudellisesti oikein arvonlisäverotuksessa (ja verovelvollinen esittää yksityiskohtaisesti järjestelyt, joita se aikoo käyttää), saa vastauksen, joka sitoo oikeudellisesti verovelvollista ja asianomaisia veroviranomaisia, ja harjoittaa tämän jälkeen liiketoimintaa tiukasti pyynnössä esitetyn mukaisesti (minkä varmistaminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä), SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistettu vilpittömän yhteistyön periaate ja luottamuksensuojan periaate ovat esteenä sille, että toisen jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset pitävät verovelvollisen toimia

asiassa C-255/02, Halifax, vahvistettujen arviointiperusteiden mukaisesti oikeuden väärinkäyttönä ja määräävät tästä menettelystä vastaavia seuraamuksia.

Ratkaisuehdotus

132. Ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságin neljanteen ja viidenteen ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti, sanotun kuitenkin rajoittamatta vastauksia, jotka unionin tuomioistuin antaa ensimmäiseen, toiseen ja kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen:

Neljäs kysymys:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 33 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että se käsittää ainoastaan tilanteet, joissa luovuttaja tai joku muu tämän puolesta lähettää tai kuljettaa tavarat. Siinä ei käsitellä tilanteita, joissa luovuttaja osallistuu ainoastaan välillisesti tavaroiden lähettämiseen tai kuljettamiseen.

Jos luovuttaja, omasta aloitteestaan ja päätöksestään, toteuttaa useimmat tai kaikki olennaiset toimet, joita tarvitaan tavaroiden valmistelemiseksi kuljettamista varten, hoitaa järjestelyt tavaroiden noutamiseksi ja niiden matkan alkamiseksi ja luopuu tavaroiden hallinnasta ja määräysvallasta tavaroihin, kyseessä on luovuttajan toteuttama ”lähetys”.

Jos luovuttaja suorittaa joko itse tai asiamiehensä välityksellä fyysisesti kuljetuksen tai omistaa oikeudellisen yksikön, joka hoitaa kuljetuksen, tai käyttää määräysvaltaa siinä, kyseessä on luovuttajan toteuttama ”kuljetus”.

Tavarat lähetetään tai kuljetetaan luovuttajan ”puolesta”, jos luovuttaja eikä hankkija tekee tosiasiallisesti päätökset siitä, miten tavarat on tarkoitus lähettää tai kuljettaa.

Viides kysymys:

Jos verovelvollinen pyytää sen jäsenvaltion, jossa se on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, toimivaltaisilta viranomaisilta ratkaisua siihen, miten aiottu toimintatapa olisi luokiteltava oikeudellisesti oikein arvonlisäverotuksessa (ja verovelvollinen esittää yksityiskohtaisesti järjestelyt, joita se aikoo käyttää), saa vastauksen, joka sitoo oikeudellisesti verovelvollista ja asianomaisia veroviranomaisia, ja harjoittaa tämän jälkeen liiketoimintaansa tiukasti pyynnössä näille viranomaisille esittämänsä ehdotuksen mukaisesti (minkä varmistaminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä), SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistettu vilpittömän yhteistyön periaate ja luottamuksensuojan periaate ovat esteenä sille, että toisen jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset pitävät verovelvollisen toimia asiassa C-255/02, Halifax, vahvistettujen arviointiperusteiden mukaisesti oikeuden väärinkäyttönä ja määräävät tästä menettelystä vastaavia seuraamuksia.

1 Alkuperäinen kieli: englanti.

2 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1). Tosiseikkojen tapahtuma-aikaan arvonlisäverodirektiiviä oli muutettu 19.12.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/138/EY (EUVL 2006, L 384, s. 92); 20.12.2007 annetulla neuvoston direktiivillä 2007/75/EY (EUVL 2007, L 346, s. 13); 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 11); 6.12.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/117/EY (EUVL 2009, L 14, s. 7); 5.5.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/47/EY (EUVL 2009, L 116, s. 18); 25.6.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/69/EY (EUVL 2009, L 175, s. 12); 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EU (EUVL 2010, L 10, s. 14); 16.3.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/23/EU (EUVL 2010, L 72, s. 1); 13.7.2010

annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU (EUVL 2010, L 189, s. 1) ja 7.12.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/88/EU (EUVL 2010, L 326, s. 1). Direktiivin konsolidoitu versio on saatavilla EUR-Lex-sivustolla CELEX-asiakirjana 02006L0112-20130101.

3 Hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla 7.10.2010 annettu neuvoston asetusta (EUVL 2010, L 268, s. 1). Tosiseikkojen tapahtuma-aikaan kyseistä asetusta ei ollut muutettu.

4 Käsite ”yhteisön sisäisiä” (eikä esimerkiksi ”unionin sisäisiä” tai ”EU:n sisäisiä”) on säilytetty unionin arvonlisäverolainsäädännössä. Ks. van Doesum, A., van Kesteren, H. ja van Norden, G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2016, s. 436.

5 ”Etämyynti” arvonlisäverosäännösten yhteydessä määriteltiin ensimmäisen kerran direktiivin 2006/112/EY ja direktiivin 2009/132/EY muuttamisesta palvelujen suorituksia ja tavaroiden etämyyntiä koskevien tiettyjen arvonlisäverovelvoitteiden osalta 5.12.2017 annetussa neuvoston direktiivissä (EU) 2017/2455 (EUVL 2017, L 348, s. 7). Ks. lisäksi jäljempänä 44 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

6 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annettu neuvoston täytäntöönpanoasetus (EUVL 2011, L 77, s. 1). Tosiseikkojen tapahtuma-aikaan kyseistä asetusta ei ollut muutettu.

7 Asiakirja taxud.c.1(2015)2158321.

8 Tuomio 21.2.2006, Halifax (C-255/02, EU:C:2006:121, 61 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

9 Tuomio 21.2.2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, 31 ja 45 kohta).

10 Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annettu neuvoston direktiivi (EYVL 1991, L 376, s. 1). Ks. lisäksi jäljempänä 89 kohta.

11 Tällaisen neuvoston kokouksen pöytäkirjaan sisältyvän lausuman oikeudellisesta arvosta ks. jäljempänä 89 kohta.

12 Asiakirja C – taxud.c.1(2015)4820441 – 876.

13 Kuten arvonlisäverokomitea itse selittää julkaisunsa ”Guidelines resulting from meetings of the VAT Committee up until 12 December 2019” alussa. ”Koska arvonlisäverokomitea on neuvoa-antava komitea eikä sillä ole lainsäädäntövaltaa, se ei voi tehdä oikeudellisesti sitovia päätöksiä. Se voi antaa direktiivin soveltamisesta ohjeita, jotka eivät kuitenkaan sido millään tavalla Euroopan komissiota tai jäsenvaltioita.” Teksti on saatavilla kokonaisuudessaan osoitteessa ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf. Ks. lisäksi jäljempänä 91 kohta.

14 ”Lähes yksimielisesti” kuvaa tässä yhteydessä sitä, että tätä näkemystä kannatti 24–27 kaikkiaan 28 jäsenvaltiosta. Ks. *Guidelines resulting from meetings of the VAT committee up until 12 December 2019*.

15 Ehdotus neuvoston direktiiviksi direktiivin 2006/112/EY ja direktiivin 2009/132/EY muuttamisesta palvelujen suorituksia ja tavaroiden etämyyntiä koskevien tiettyjen arvonlisäverovelvoitteiden osalta (COM(2016) 757 final).

- 16 Sellaisena kuin sitä sovellettiin tosiseikkojen tapahtuma-aikaan.
- 17 Sellaisena kuin sitä sovellettiin tosiseikkojen tapahtuma-aikaan.
- 18 Nämä määrät vastaavat suunnilleen 645,35:tä euroa ja 1 613,37:ää euroa.
- 19 Olen käyttänyt Euroopan keskuspankin keskimääräistä vaihtokurssia vuonna 2012 HUF:ien muuntamiseen euroiksi.
- 20 Vaikuttaa siltä, että Unkarin veroviranomaisten tietoteknologiasta vastaava osasto (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Informatikai Ellenőrzési Főosztályt) haki kyseistä verkkosivuston versiota internetistä, mutta unionin tuomioistuimelle ei ole kerrottu tämän haun tuloksista.
- 21 Ks. edellä 14 kohta.
- 22 HUF:ien muuntamisessa euroiksi käytetään Euroopan keskuspankin keskimääräistä vaihtokurssia 16.8.2016.
- 23 Huomautan – hieman pahoitellen –, ettei direktiivin 2017/2455 2 artiklalla tehdyissä muutoksissa käsitellä tätä kysymystä.
- 24 On aina helpompi arvostella jonkun toisen lainsäädäntötyötä kuin hoitaa se itse menestyksekkäästi. Ihannetapauksessa poistettaisiin todennäköisesti myös 33 artiklan 1 kohdan sana ”tai”, jotta säännön ja poikkeuksen välinen ero olisi täysin selvä.
- 25 Ks. lisäksi tuomio 8.12.2016, A ja B (C-453/15, EU:C:2016:933, 25 kohta); tuomio 29.6.2017, L.?. (C-288/16, EU:C:2017:502, 19 kohta) ja tuomio 8.11.2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887, 34 kohta). On syytä huomata, että kaikki kolme asiaa koskivat direktiivin 2006/112 146 artiklan 1 kohtaan sisältyvää poikkeusta ja *palvelujen* suoritusta.
- 26 Tilattujen tavaroiden todellisten kuljetuskustannusten varastolta asiakkaalle on siten mielestäni täytynyt olla huomattavasti suuremmat kuin kuluttajilta, jotka valitsivat KBGT:n kuljetuspalvelun, veloitetut määrät (ks. edellä 61 kohta). KBGT:n omien kustannusten lisäksi tulevat myös unkarilaisten lähettiyritysten kustannukset siitä matkan osasta, joka tapahtui Puolan sijaan Unkarissa. Kuljettamiseen liittyneet tarkat taloudelliset yksityiskohdat ovat asia, jota unionin tuomioistuimen ei – onneksi – tarvitse selvittää. Riittää, kun todetaan, että arvonlisäverokannan erotuksella (8 prosenttia Puolassa ja 27 prosenttia Unkarissa) on täytynyt olla merkittävä asema tämän toiminnan kannattavuudessa KrakVetille ja/tai KBGT:lle. Tämä ei itsessään tee siitä petosta tai lainvastaista.
- 27 Tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, 41 ja 44 kohta) ja tuomio 29.3.2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, 43 kohta).
- 28 Tuomio 19.12.2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, 29 kohta) ja tuomio 6.7.2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, 36 kohta).
- 29 Tuomio 20.6.2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, 42 kohta) ja tuomio 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, 43–45 kohta).
- 30 Ks. edellä 37 kohta.
- 31 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes

neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1).

32 ”1. Poiketen siitä, mitä 8 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja 2 kohdassa säädetään, luovuttajan tai jonkun muun tämän lukuun eri jäsenvaltiosta kuin lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiosta lähettämien tai kuljettamien tavaroiden luovutuspaikkana on pidettävä sitä paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa ostajalle, jos seuraavat edellytykset täyttyvät: – tavarat luovutetaan verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, joille on myönnetty 28 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisessa alakohdassa tarkoitettu poikkeus, taikka muulle henkilölle, joka ei ole verovelvollinen – –”. Direktiivin 2006/112 32 artikla vastaa pääosin kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohtaa.

33 Tuomio 26.2.1991 (C-292/89, EU:C:1991:80, 18 kohta).

34 ”Arvonlisäverokomitean suuntaviivat ovat pelkästään neuvoa-antavan komitean näkemyksiä. Niissä ei esitetä virallista tulkintaa unionin oikeudesta, eikä Euroopan komissio ole välttämättä hyväksynyt niitä. Ne eivät sido Euroopan komissiota tai jäsenvaltioita, jotka voivat valita olla noudattamatta niitä. Tätä asiakirjaa lainattaessa on mainittava tämä varauma.”

35 Ks. edellä 42–44 kohta.

36 Tuomio 16.10.2014 (C-605/12, EU:C:2014:2298, 45 ja 46 kohta).

37 Tuomio 29.11.2018 (C-264/17, EU:C:2018:968, 24 kohta).

38 Ks. edellä 1 kohta.

39 Tuomio 19.12.2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, 29 kohta).

40 Tuomio 20.6.2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, 42 kohta).

41 Ks. edellä 58–62 kohta.

42 Vireillä oleva asia C-108/19, KrakVet (jäljempänä asia KrakVet II), jossa Curtea de Apel București (ylioikeus, Bukarest, Romania) on esittänyt ennakkoratkaisupyyntö.

43 Tältä osin huomautan, että direktiivin 2006/112 80 artiklan 1 kohdan mukaan läheiset perhesuhteet voidaan ottaa huomioon sen varmistamiseksi, että ”veron perusteena käytetään käypää markkina-arvoa”.

44 Tuomio 21.2.2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, 63 kohta).

45 Ks. edellä 63 ja 65 kohta.

46 Tuomio 17.12.2015 (C-419/14, EU:C:2015:832, 27 ja 40 kohta).

47 Tuomio 22.12.2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, 53 kohta). Ks. myös julkisasiamies Bobekin ratkaisuehdotus SEB Bankas (C-532/16, EU:C:2017:1019), jossa kollegani toteaa, että toimivaltaisilla veroviranomaisilla on velvollisuus pyrkiä kussakin tapauksessa oikeudenmukaiseen tasapainoon laintulkinnan yhtenäisyyden vaatimuksen ja kunkin yksittäistapauksen sellaisten erityisolosuhteiden välillä, joista verovelvolliselle on saattanut syntyä perusteltu luottamus (83 ja 84 kohta).

48 Tuomio 22.12.2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, 53 kohta) ja julkisasiamies Bobekin ratkaisuehdotus SEB bankas (C-532/16, EU:C:2017:1019, 83 kohta).

49 Se vetoaa tuomioon 12.5.1998, Kefalas ym. (C-367/96, EU:C:1998:222, 20 kohta); tuomioon 23.3.2000, Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, 33 kohta) ja tuomioon 3.3.2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, 32 kohta).

50 Ne vetoavat tuomioon 21.2.2006, Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 74 kohta); tuomioon 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, 35 ja 36 kohta) ja tuomioon 22.11.2017, Cussens (C-251/16, EU:C:2017:881, 27 kohta).

51 Tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 73–75 kohta).

52 Julkisasiamies Poiares Maduron ratkaisuehdotus Halifax ym. (C-255/02, C-419/02 ja C-223/03, EU:C:2005:200).

53 Näitä kriteereitä on todellakin käsitelty oikeuskirjallisuudessa varsin laajasti. Ks. Vanistendael, F., "Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?", *EC Tax Review*, nide 15, 2006, nro G, s. 192–195; Pistone, P., "Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (before) Emsland-stärke 1 to Halifax (and beyond)", *Prohibition of abuse of Law: A new German principle of EU Law?*, 1. painos, 2011, Hart Publishing, Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Studies, Oxford; De la Feria, R., "Giving themselves extra VAT? The ECJ ruling in Halifax", *British Tax Review*, nro 2, 2006, s. 119–123 ja De la Feria, R., "Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax", *Common Market Law Review*, nide 45, 2008, nro 2, s. 395–441.

54 Tuomio 21.2.2008 (C-425/06, EU:C:2008:108, 45 kohta).

55 Tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, 41 kohta).

56 Tuomio 21.2.2018 (C-628/16, EU:C:2018:84, 46 kohta).

57 Ks. mm. tuomio 9.11.2017, LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839), jossa unionin tuomioistuin totesi, että "kansallisten viranomaisten velvollisuus perustella päätöksensä on erityisen tärkeä, koska sen ansiosta päätöksen adressaatti kykenee puolustamaan oikeuksiaan parhaissa mahdollisissa olosuhteissa ja päättämään kaikista asiaan vaikuttavista seikoista tietoisena, onko hänen etujensa mukaista nostaa päätöksestä kanne. Perusteleminen on tarpeen myös, jotta tuomioistuimet voivat tutkia näiden päätösten laillisuuden" (40 kohta).

58 Tuomio 26.4.2017 (C-564/15, EU:C:2017:302, 59 kohta).