

**Asia C-696/20**

**Ennakkoratkaisupyyntö**

**Jättämispäivä:**

21.12.2020

**Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:**

Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola)

**Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

30.6.2020

**Valittaja:**

B.

**Vastapuoli:**

Dyrektor Izby Skarbowej w W.

---

**VÄLIPÄÄTÖS**

30.6.2020

Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) [– –]

[– –],

käsiteltyään **30.6.2020**

**Izba Finansowassa (talousjaosto, Puola)** pidetyssä istunnossa

**B:n, jonka kotipaikka on H.,** kassaatiovalitusta

**Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawien (Varsovan alueen  
voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola)**

**16.5.2017** antamasta tuomioista [– –]

koskien **B:n, jonka kotipaikka on H.,** valitusta

**Dyrektor Izby Skarbowej w W:n**

**11.9.2015** tekemästä päätöksestä,

joka koski **tavaroista ja palveluista kannettavan veron erotuksen määrän, joka on palautettava, määrittämistä huhtikuun 2012 osalta,**

**on tehnyt seuraavan välipäätöksen:**

**1. Euroopan unionin tuomioistuimelle esitetään Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 267 artiklan nojalla [– –] seuraava ennakkoratkaisukysymys:**

**Ovatko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY [– –] 41 artikla sekä suhteellisuus- ja neutraalisuusperiaate esteenä sille, että kansallisen oikeuden säännöstä, kuten tavarosta ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług) [– –] 25 §:n 2 momenttia, [alkup. s. 2] sovelletaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa verovelvollisen tekemään yhteisöhankintaan,**

**– jos tästä hankinnasta suoritettavan veron ovat tavaroiden saapumisjäsenvaltiossa suorittaneet kyseisen verovelvollisen tavaroiden hankkijat**

**– kun on osoittautunut, että verovelvollisen toiminta ei liittynyt veropetokseen vaan oli seurausta tavaroiden luovutusten virheellisestä määrittämisestä ketjuliiketoimissa ja että verovelvollinen oli ilmoittanut puolalaisen arvonlisäverotunnisteen kotimaan luovutusta eikä yhteisöluovutusta varten?**

**2. [– –] asian käsittelyä lykätään, kunnes edellä esitetty ennakkoratkaisukysymys on ratkaistu. [alkup. s. 3]**

## PERUSTELUT

**I. Asiaa koskeva lainsäädäntö**

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

1. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä direktiivi 2006/112) säännökset [– –]:

40 artikla

Tavaroiden yhteisöhankinnan paikkana pidetään paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle.

41 Artikla

Rajoittamatta 40 artiklan soveltamista 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdassa tarkoitetun yhteisöhankinnan paikan katsotaan sijaitsevan sen jäsenvaltion alueella, jonka antamalla arvonlisäverotunnisteella hankkija on tehnyt tämän hankinnan, jos hankkija ei osoita, että tästä hankinnasta on suoritettu arvonlisävero 40 artiklan mukaisesti.

Jos hankinnasta suoritetaan 40 artiklan nojalla arvonlisävero tavaroiden saapumisjäsenvaltiossa sen jälkeen, kun hankinnasta on suoritettu vero ensimmäisen kohdan mukaisesti, veron perustetta on vastaavasti alennettava siinä jäsenvaltiossa, jonka antamalla arvonlisäverotunnisteella hankkija on tehnyt tämän hankinnan.

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

1. Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [– –], jäljempänä arvonlisäverolaki) säännökset:

25 §

1. Tavaroiden yhteisöhankinta katsotaan suoritetuksi jäsenvaltiossa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle.

**[alkup. s. 4]**

2. Rajoittamatta 1 momentin soveltamista, jos 9 §:n 2 momentissa tarkoitettu hankkija on tavaroiden yhteisöhankintaa tehdessään käyttänyt kyseisen jäsenvaltion, joka on muu kuin se jäsenvaltio, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle, sille yhteisöliiketoimia varten antamaa tunnistetta, tavaroiden yhteisöhankinnan katsotaan tapahtuneen myös tämän jäsenvaltion alueella, jollei hankkija näytä, että tavaroiden yhteisöhankinta

1) on verotettu jäsenvaltiossa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle, tai

2) on katsottu verotetuksi jäsenvaltiossa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle, sillä perusteella, että on sovellettu yksinkertaistettua menettelyä yhteisön sisäisen kolmikantakaupan tilanteessa, jota tarkoitetaan XII luvussa.

II. Tosiseikat

Veroviranomaisten käsittely

- 1 Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R. (R:n verotarkastusviraston johtaja, Puola) määräsi 11.6.2015 tekemällään päätöksellä valittajalle, R:ssä sijaitsevalle yhtiö B:lle (jäljempänä yhtiö), palautettavan arvonlisäverojen erotuksen määrän. Veroviranomainen totesi, että yhtiö oli Puolassa rekisteröitynä

arvonlisäverovelvollisena osallistunut samaa tavaraa koskeviin ketjuliiketoimiin, joissa oli osallisena vähintään kolme toimijaa. Näiden liiketoimien seurauksena ensimmäinen toimija luovutti (kuljetti) tavarat suoraan toimitusketjun viimeiselle toimijalle. Yhtiö toimi väliportaana tavaroiden luovuttajan ja saajan välillä. Puolassa yhtiö hankki tavarat yksinomaan B:ltä P:ssä (jäljempänä BOP). Liiketoimet, joihin yhtiö osallistui, toteutettiin seuraavien kaavojen mukaisesti:

– kaava I: BOP, jolla puolalainen arvonlisäverotunniste -> yhtiö, jolla puolalainen arvonlisäverotunniste -> muussa jäsenvaltiossa sijaitseva toimija, jolla jäsenvaltion arvonlisäverotunniste

– kaava II: BOP, jolla puolalainen arvonlisäverotunniste -> yhtiö, jolla puolalainen arvonlisäverotunniste -> ensimmäinen muussa jäsenvaltiossa sijaitseva toimija/hankkija, jolla jäsenvaltion arvonlisäverotunniste -> toinen muussa jäsenvaltiossa sijaitseva toimija/saaja, jolla jäsenvaltion arvonlisäverotunniste

Yhtiö määrittä BOP:n sille suorittamat luovutukset kotimaan luovutuksiksi, joihin sovelletaan 23 prosentin arvonlisäverokantaa. Sitä vastoin muissa jäsenvaltioissa sijaitseville saajille suorittamansa luovutukset yhtiö määrittä tavaroiden yhteisöluovutuksiksi, joihin sovelletaan 0 prosentin arvonlisäverokantaa, minkä seurauksena sille maksettiin arvonlisäveron palautuksia. Tarkistettuaan luovutusten ja kuljetusten [alkup. s. 5] ehdot ja kulun viranomaisen totesi, että yhtiö oli tehnyt virheen määrittäessään, mihin toimitusketjun luovutuksista tavaroiden liike on kohdistettava. Tämän seurauksena viranomaisen määritteli uudelleen edellä esitetyn luovutusten kulun todeten, että tavaroiden liike kohdistui edellä esitetystä luovutuksista ensimmäiseen – BOP:n ja yhtiön väliseen – luovutukseen, jonka se määritteli yhteisöluovutukseksi BOP:n osalta ja yhteisöhankinnaksi yhtiön osalta.

Viranomaisen katsoi, että yhtiö oli toiminut virheellisesti pitäessään jäsenmaissa oleville sopimuskumppaneilleen suorittamiaan luovutuksia yhteisöluovutuksina, joihin sovelletaan 0 prosentin arvonlisäverokantaa, ja totesi, että näitä liiketoimia on verotettava tavaroiden saapumisjäsenvaltioissa (Puolan ulkopuolella). Se huomautti, että tätä tarkoitusta varten yhtiön on rekisteröidyttävä tavaroiden saapumisjäsenvaltioissa ja suoritettava näihin valtioihin verot yhteisöhankinnoista. Sitä vastoin tässä ketjussa tapahtuvaa tavaroiden edelleen myyntiä näissä valtioissa oleville sopimuskumppaneille on jo verotettava tavaroiden saapumisjäsenvaltioissa tapahtuvina luovutuksina siellä sovellettavien säännösten mukaisesti. Viranomaisen totesi, että tavaroiden liikkeen ja yhteisöluovutuksen virheellisen kohdistamisen seurauksena yhteisöluovutusten arvo oli ilmoitettu yhtiön yhteisöluovutuksia koskevassa kirjanpidossa liian suurena.

Se huomautti niin ikään, että kun BOP:n (toimitusketjun ensimmäisen toimijan) yhtiölle suorittamat luovutukset luokitellaan luovutuksiksi, joihin tavaroiden liike kohdistuu, yhtiölle syntyy velvoite suorittaa luovutuksiin liittyvät verot tavaroiden saapumisjäsenvaltioon, minkä lisäksi yhtiöön on myös perusteltua soveltaa 25 §:n

2 momentin 1 kohtaa. Koska yhtiö oli käyttänyt näihin yhteisöhankintoihin liittyvissä liiketoimissa puolalaista arvonlisäverotunnistetta, joka oli muun jäsenvaltion kuin tavaroiden saapumisjäsenvaltion antama tunniste, yhtiö oli arvonlisäverolain 25 §:n 2 momentin 1 kohdan nojalla velvollinen suorittamaan arvonlisäveron Puolaan.

- 2 Dyrektor Izby Skarbowej w W. (W:n veroviraston johtaja, Puola) kumosi 11.9.2015 tekemällään päätöksellä ensimmäisen asteen viranomaisen päätöksen kokonaisuudessaan ja määräti palautettavaksi huhtikuun 2012 osalta hieman suuremman verojen erotuksen määrän. Päätöksen muuttamisella ei ollut merkitystä tässä kysymyksessä esiin nostetun ongelman kannalta. Muutoksenhakuelin yhtiä nimittäin merkityksellisten tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen osalta lähes täysin ensimmäisen asteen viranomaisen kantaan.

On tärkeä huomauttaa, ettei kumpikaan viranomainen ole käsiteltävässä asiassa katsonut, että liiketoimet, joihin yhtiö oli osallistunut, olisivat liittyneet veropetokseen. Toimitusketjun [alkup. s. 6] liiketoimista suoritettiin arvonlisävero, ja vero maksettiin jokaisessa kaupankäynnin vaiheessa. Viranomaisten näkemys nojaa arvioon, että yhtiön toiminta on kuitenkin perustunut liiketoimien luonteen virheelliseen määrittämiseen.

- 3 Muutoksenhakuelin katsoi oikeaksi kannan, jonka mukaan yhtiöön sovelletaan arvonlisäverolain 25 §:n 2 momentin 1 kohdassa esitettyä säännöstä, sillä yhtiö oli BOP:lta suorittamiinsa hankintoihin liittyvissä liiketoimissa käyttänyt puolalaista arvonlisäverotunnistetta, joka oli muun jäsenvaltion kuin tavaroiden saapumisjäsenvaltion antama tunniste. Yhtiön katsottiin tällaisen toiminnan seurauksena olevan velvollinen suorittamaan vero Puolaan, koska se ei ollut näyttänyt, että tavaroiden hankinnasta olisi suoritettu veroa tavaroiden saapumisjäsenvaltioon.

Ensimmäisen asteen tuomioistuimen tuomio

- 4 Yhtiö teki muutoksenhakuelimen päätöksestä valituksen Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawieen (Varsovan alueen voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola, jäljempänä WSA), joka 16.5.2017 antamallaan tuomiolla [– –] hylkäsi valituksen perusteettomana.

WSA yhtiä viranomaisten kantaan siitä, että yhtiö on virheellisesti tulkinnut ketjutoimitusten kulkua ja virheellisesti määrittänyt, mihin luovutukseen tavaroiden liike kohdistuu. Se hyväksyi toteaman, jonka mukaan BOP:n ja yhtiön välinen (toimitusketjun ensimmäinen) liiketoimi oli yhteisöluovutus (eikä kotimaan hankinta, johon sovelletaan 23 prosentin arvonlisäverokantaa, kuten yhtiö asian näki) ja yhtiön ja tavaroiden saajien väliset liiketoimet olivat Puolan alueen ulkopuolella suoritettuja liiketoimia (yhtiö luokitteli ne yhteisöluovutuksiksi, joihin sovelletaan 0 prosentin arvonlisäverokantaa), jotka yhtiön olisi pitänyt ilmoittaa yhteisöhankintoina. Samalla WSA hyväksyi sen

kiistattoman toteaman, että yhtiön tavaroiden hankkijat olivat ilmoittaneet tavaroiden yhteisöhankinnat tavaroiden saapumisjäsenvaltiossa eikä arvonlisäveron menetyksiä ollut aiheutunut.

WSA yhtyi siihen kantaan, että yhtiöön on perusteltua soveltaa arvonlisäverolain 25 §:n 2 momentin 2 kohtaa. Se viittasi periaatteeseen, jonka mukaan viranomaisten suorittaman luovutusten tarkistuksen perusteella oli katsottava, että koska yhtiö oli tavaroiden yhteisöhankintoja suorittavana verovelvollisena käyttänyt eri tunnistetta kuin tavaroiden saapumisjäsenvaltion antama tunniste, on syntynyt tilanne, jossa tavaroiden hankintapaikkoja on kaksi – tavaroiden saapumisjäsenvaltio ja rekisteröintivaltio. Koska yhtiö ei ollut näyttänyt, että se olisi itse suorittanut tavaroiden hankinnasta aiheutuneen veron [alkup. s. 7] tavaroiden saapumisjäsenvaltioon (veron suorittivat tavaroiden saajat), arvonlisäverolain 25 §:n 2 kohdan nojalla tavaroiden yhteisöhankinnan paikaksi katsottiin Puola.

- 5 Asian taustojen valottamiseksi on myös todettava, että Puolassa tapahtuneista yhteisöhankinnoista yhtiön maksettavaksi määrättävä vero ei ollut pääasian ainoa kiistakysymys. Tarkistettuaan ketjuluovutusten kulun viranomaiset kyseenalaistivat nimittäin myös yhtiön oikeuden vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, joka oli merkitty laskuihin ja maksettu BOP:ltä hankituista tavaroista molempien toimijoiden pitäessä luovutuksia kotimaan luovutuksina. Viranomaiset määrittivät nämä liiketoimet yhteisöluovutuksiksi ja totesivat, ettei yhtiöllä ole oikeutta vähentää perusteettomasti laskutettua arvonlisäveroa. Ne katsoivat kuitenkin myös, että laskujen antaja oli velvollinen veloittamaan 23 prosentin arvonlisäveron, koska yhtiö oli käyttänyt näissä liiketoimissa puolalaista arvonlisäverotunnistetta. Vaikka tämä ongelma ei kuulu ennakkoratkaisukysymyksen piiriin, on mainittava, että asiassa omaksutun tulkintatavan ja lain käyttötavan seurauksena yhtiö joutui maksamaan yhteensä 46 prosenttia arvonlisäveroa.

Menettely kansallisessa hallintotuomioistuimessa

- 6 Yhtiö teki valituksen edellä mainitusta tuomiosta kokonaisuudessaan, väittäen, että ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on rikkonut muun muassa:
- arvonlisäverolain 25 §:n 2 momentin 1 kohtaa, luettuna yhdessä arvonlisäverolain 25 §:n 1 momentin kanssa, kun se on soveltanut niitä virheellisesti sillä perusteella, että arvonlisäverolain 25 §:n 2 momentissa esitetyn olettamuksen katsottiin toteutuneen kotimaan tilanteessa (eli silloin, kun laskuissa ilmoitetun arvonlisäverotunnisteen on antanut tavaroiden lähtöjäsenvaltio), vaikka kyse on säännöksestä, jota voidaan soveltaa ainoastaan yhteisöliiketoimiin,
  - arvonlisäverolain 25 §:n 2 momenttia ja direktiivin 2006/112 41 artiklaa, luettuna yhdessä neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 16 artiklan kanssa, kun se on tulkinnut virheellisesti, että arvonlisäverolain 25 §:n

2 momenttia voidaan soveltaa tilanteessa, jossa liiketointa on jo verotettu tavaroiden luovutuksena Puolassa,

– arvonlisäverolain 25 §:n 2 momentin 1 kohtaa, kun se on tulkinnut virheellisesti, että tätä säännöstä voidaan soveltaa tilanteessa, jossa luovutuksia on jo verotettu tavaroiden saapumisjäsenvaltiossa (ja kun veron on suorittanut muu toimija kuin arvonlisäverolain 25 §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettu hankkija).

**[alkup. s. 8]**

III. Ennakkoratkaisupyynnön perusteet

- 7 Naczelny Sąd Administracyjny katsoo, että voidakseen ratkaista osan yhtiön kassaatiovalituksesta se tarvitsee unionin tuomioistuimen lausuntoa direktiivin 2006/112 41 artiklan tulkinnasta ja soveltamissäännöistä suhteellisuus- ja neutraalisuusperiaatteen osalta. [–] [Viittaus SEUT 267 artiklaan]

III. Ennakkoratkaisukysymyksen kohde

- 8 Verotusmenettelyn yhteydessä koottujen todisteiden tarkastelu osoittaa, että viranomaisten ja ensimmäisen asteen tuomioistuimen toteamus, että yhtiö on tulkinnut väärin niiden luovutusten kulkua, joihin se on osallistunut, on perusteltu; tavaroiden liike kohdistui BOP:n ja yhtiön väliseen luovutukseen, joka oli siis luonteeltaan yhteisöluovutus. Menettelyssä myöskään yhtiö ei pidä tällaista arviota poissuljettuna, hyväksymättä kuitenkaan näin määriteltyjen liiketoimien verotustapaa koskevia päätelmiä.
- 9 Edellä esitettyjä tosiseikkoja koskevien toteamusten hyväksymisen seurauksena yhtiö velvoitettiin maksamaan arvonlisäveroa arvonlisäverolain 25 §:n 1 momentin ja 2 momentin 1 kohdan nojalla, joilla direktiivin 2006/112 41 artikla on saatettu osaksi kansallista lainsäädäntöä. Direktiivin 41 artiklasta ilmenee, että kyse on ”arvonlisäverotunnisteesta, jolla hankkija on tehnyt tämän [yhteisö]hankinnan”, mikä vastaa Puolan lainsäädäntöä, jonka mukaan hankkija on merkinnyt laskuun muun arvonlisäverotunnisteen kuin tavaroiden saapumisjäsenvaltion antaman tunnisteeseen ”tavaroiden yhteisöhankinnan yhteydessä”. Ongelmana nyt käsiteltävässä asiassa on se, että yhtiö ei ole laskussa ilmoittanut puolalaista arvonlisäverotunnistetta yhteisöhankintaa vaan kotimaan liiketoimea varten, jollaiseksi se on määrittänyt tavaran hankinnan BOP:ltä. Jos katsotaan, että tällä yhtiön motiivien subjektiivisella osatekijällä ei ole vaikutusta mainittujen säännösten soveltamiseen, jäljelle jää tehdyn virheen seurausten arviointi. Käsiteltävässä asiassa ei ole näytetty, että yhtiön ja sen sopimuskumppanien toiminta täyttäisi petoksen tai väärinkäytöksen tunnusmerkit. Liiketoimia, sellaisina kuin ne oli aikaisemmin määritelty, on verotettu oikein.
- [alkup. s. 9]**
- 10 On selvää, että direktiivin 2006/112 41 artiklan (entinen kuudennen neuvoston direktiivin 28 b artiklan A kohta) kaltaisten säännösten antamisen tavoitteena oli

veropetosten estäminen. Kyse oli veronkierron estämisestä tilanteessa, jossa hankkija ei tavaroiden hankinnan yhteydessä ole vielä varma, mikä valtio tulee olemaan tavaroiden saapumisjäsenvaltio. Käyttöön otetulla lainsäädännöllä voidaan myös estää verottamatta jääminen silloin, kun hankkijalla ei ole arvonlisäverotunnistetta tavaroiden saapumisjäsenvaltiossa mutta on arvonlisäverotunniste toisessa jäsenvaltiossa. Tällä säännöstöllä varmistetaan, että yhteinen arvonlisäverojärjestelmä on aukoton eikä ole vaaraa, että liiketoimi jäisi verottamatta jossakin kaupankäynnin vaiheessa.

- 11 Samanaikaisesti velvollisuus verottaa tavaroiden yhteisöhankintaa hankkijan ilmoittaman arvonlisäverotunnisteen antaneessa valtiossa, samalla kun säilytetään tavaroiden saapumisjäsenvaltiossa tapahtuvan verotuksen periaate, johtaa siihen, että samaa liiketointa eli tavaroiden yhteisöhankintaa voidaan verottaa kahdessa eri jäsenvaltiossa. Tämän estämiseksi tavaroiden hankkijalla on mahdollisuus näyttää, että liiketoimi on verotettu 40 artiklassa ilmaistun säännön mukaisesti tavaroiden saapumisjäsenvaltiossa.
- 12 Käsiteltävän asian olosuhteissa on kiistatonta, että tarkastelluista liiketoimista on suoritettu vero tavaroiden saapumisjäsenvaltioon, mutta veroja ei suorittanut yhtiö, joka ei luokitellut hankintoja yhteisöhankinnoiksi, vaan tavaroiden saajat. Se, että asiaa käsittelevillä viranomaisilla ei ollut toimivaltaa tarkastaa koko luovutusketjua liiketoimien oikean verotuksen varmistamiseksi, jolloin ne rajoittuivat verottamaan luovutusketjun osia, on johtanut tilanteeseen, jossa on loukattu sekä arvonlisäveron neutraalisuusperiaatetta että suhteellisuusperiaatetta. Se, ettei yhtiön tileissä ole mahdollista huomioida yhteisöhankintojen osalta sen sopimuskumppanien tavaroiden saapumisjäsenvaltioon maksamaa veroa (ottaen huomioon, että verovelvoite koskee vuotta 2012), merkitsee suhteetonta verorasitusta.
- 13 Nämä epäilykset, jotka liittyvät direktiivin 2006/112 41 artiklan tulkintaan neutraalisuus- ja suhteellisuusperiaatteen osalta, ovat perusteena sille, että unionin tuomioistuimelle esitetään ennakkoratkaisukysymys. **[alkup. s. 10]**
- 14 Ennakkoratkaisukysymyksen esittämisen takia Naczelny Sąd Administracyjny on lykännyt asian käsittelyä hallintotuomioistuimista 30.8.2002 annetun lain (ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi) 124 §:n 1 momentin 5 kohdan nojalla.