

Asia C-676/22

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

2.11.2022

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Nejvyšší správní soud (Tšekki)

Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

26.10.2022

Kantaja:

B2 Energy s.r.o.

Vastaaja:

Odvolací finanční ředitelství

[– –]

VÄLIPÄÄTÖS

Nejvyšší správní soud (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki) [– –] on päättänyt asiassa, jossa kantajana on **B2 Energy s.r.o.**, [– –] ja vastaajana on **Odvolací finanční ředitelství** (verovalituksia käsittelevä viranomainen, Tšekki), kotipaikka [– –], ja joka koskee vastaajan 21.11.2019 tekemästä päätöksestä [– –] nostettua kannetta menettelyssä, jossa kantaja on tehnyt kassaatiovalituksen Městský soud v Praze (Prahan kaupunkioikeus, Tšekki) 18.8.2021 antamasta tuomiosta nro 14 Af 4/2020-48,

seuraavaa:

I. Euroopan unionin tuomioistuimelle **esitetään** seuraava ennakkoratkaisukysymys:

Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 138 artiklan 1 kohtaa tulkittava Euroopan unionin tuomioistuimen 9.12.2021 antaman tuomion Kemwater ProChemie (C-154/20, EU:C:2021:989) valossa siten, että oikeus vapautukseen tavaroiden

luovutuksesta toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon suoritettavasta arvonlisäverosta on evättävä ilman, että veroviranomaisen on osoitettava, että tavaroiden luovuttaja on osallistunut arvonlisäveropetokseen, jos tavaroiden luovuttaja ei ole osoittanut, että tavarat on luovutettu veroasiakirjojen mukaan verovelvollisasemassa olevalle konkreettiselle vastaanottajalle toisessa unionin jäsenvaltiossa, vaikka tosiseikat ja verovelvollisen antamat tiedot huomioon ottaen on saatavilla tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että tosiasiallisella vastaanottajalla toisessa unionin jäsenvaltiossa on ollut tällainen verovelvollisasema?

[– –]

Perustelut

I. Pääasian kohde

1) Kantaja on tšekkiläinen yhtiö. Veroviranomainen suoritti 15.7.2015 verotarkastuksen, joka koski vuoden 2015 helmi-, maalisi-, huhti- ja toukokuun verokausia. Tarkastuksen perusteella veroviranomainen päätteli, että kantaja ei ollut osoittanut, että edellytykset tavaroiden luovutuksesta toiseen Euroopan unionin (jäljempänä unioni) jäsenvaltioon myönnettävälle vapautukselle arvonlisäverosta olivat täyttyneet niiden veroasiakirjojen perusteella, joissa tavaroiden vastaanottajiksi oli merkitty OOV-Družstvo Malinovo -osuuskunta ja BICOTEC LIMITED -yhtiö (jäljempänä tavaroiden vastaanottajat). Esitetyt asiakirjat koskivat rapsiöljyn toimituksia toiseen unionin jäsenvaltioon. Kantaja esitti veroviranomaiselle suoritettuja liiketoimia koskevat veroasiakirjat ja niiden liiteasiakirjat ostotilausten, toimitusasiakirjojen, kansainvälisten rahtikirjojen, punnituskuitien, tavaroiden laadunvarmistustodistusten, puiteostosisuimuksen, puitetoimitussuimuksen ja pankkitiliotteiden muodossa.

[2] Veroviranomainen ei kiistänyt tavaroiden tosiasiallista kuljetusta toiseen jäsenvaltioon. Se katsoi kuitenkin, että kantaja ei ollut näyttänyt toteen väitteitään, koska se ei ollut osoittanut, että se oli siirtänyt tavaroiden omistajalle kuuluvan määräämisvallan henkilöille, jotka oli nimetty esitetyissä asiakirjoissa tavaroiden vastaanottajiksi (OOV-Družstvo Malinovo -osuuskunta ja BICOTEC LIMITED -yhtiö), eikä se myöskään ollut osoittanut sitä, että tavarat oli luovutettu toisessa jäsenvaltiossa verovelvolliseksi rekisteröidylle henkilölle. Näin ollen se ei täyttänyt edellytyksiä verovapautusta koskevan oikeuden käytölle. Kantajan luovuttamien tavaroiden vastaanottajat eivät ilmoittaneet Tšekistä peräisin olevien tavaroiden hankintaa edes yhteisöluovutuksena kolmikantakaupan muodossa, eivätkä ne maksaneet veroa toisesta jäsenvaltiosta hankituista tavaroista. Tavaroiden luovutusta ei myöskään vahvistettu DRAGSTAL -yhtiön ja WRATISLAVIA-BIO-yhtiön osalta, jotka olivat kantajan mukaan tosiasiasa tavaroiden loppuasiakkaita. Vaikka joissakin CMR-rahtikirjoissa ja punnituskuiteissa tavaroiden omistajaksi oli merkitty WRATISLAVIA-BIO, ne oli allekirjoituksellaan ja leimallaan vahvistaneet eri toimija, nimittäin Wratislavia-Biodiesel-niminen yhtiö, joten kantaja ei pystynyt osoittamaan, että tavarat oli

toimitettu WRATISLAVIA-BIO-yhtiölle. Se, että vastaanottajat olivat maksaneet rapsiöljystä, ei vielä itsessään tarkoita, että ne olisivat saaneet omistajalle kuuluvan määräämisvallan tavaraan. Joitakin tavaroiden vastaanottajien hyväksi laadittujen laskujen liitteenä olleita kansainvälisiä rahtikirjoja eivät olleet edes lopulliset vastaanottajat vahvistaneet, tai ne olivat kokonaan eri toimijoiden vahvistamia. Todistajat eivät myöskään vahvistaneet tavaroiden tosiasiallista luovutusta ilmoitetuille vastaanottajille toisessa unionin jäsenvaltiossa.

[3] Veroviranomainen antoi tämän perusteella 6.10.2017 verotuspäätökset, joilla se korotti riidanalaista arvonlisäveroa ja määräsi kantajalle maksettavaksi arvonlisäveroa helmikuulta 2015 66 323 Tšekin korunaa, maaliskuulta 2015 68 490 Tšekin korunaa, huhtikuulta 2015 74 359 Tšekin korunaa ja toukokuulta 2015 8 486 Tšekin korunaa.

[4] Vastaaja hylkäsi näistä verotuspäätöksistä tehdyn oikaisuvaatimuksen 21.11.2019 tekemällään päätöksellä [– –]. Kantaja riitautti vastaajan päätöksen *Městský soud v Prazessa* (jäljempänä *městský soud*). *Městský soud* hylkäsi vastaajan päätöksestä nostetun kanteen 18.8.2021 antamallaan tuomiolla nro 14 Af 4/2020-48. *Městský soudin* mukaan veroasiakirjojen esittämistä (muodollisten vaatimusten täytyminen) ja tavaroiden kuljetusta toiseen jäsenvaltioon ei pidetty kiistanalaisena, vaan veroviranomainen ja vastaaja asettivat kyseenalaiseksi sen, oliko tavarat luovutettu ilmoitetuille vastaanottajille.

[5] *Městský soud* totesi Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön ja erityisesti 27.9.2007 annetun tuomion *Teleos ym.* (C-409/04, EU:C:2007:548) perusteella, ettei kantaja ollut näyttänyt toteen tavaroiden luovutusta edes niiden lopullisille vastaanottajille ilmoitettujen vastaanottajien välityksellä. Esitetyistä asiakirjoista ei käynyt ilmi, kuka tavarat otti vastaan vastaanottajan puolesta tai mille vastaanottajalle tavarat toimitettiin, eivätkä todistajatkaan olleet vahvistaneet tätä. Tästä syystä ei ole selvää, kenellä oli oikeus käyttää tavaroiden (rapsiöljyn) omistajalle kuuluvaa määräämisvaltaa. *Městský soud* korosti, että vastaaja ei syyttänyt kantajaa veropetoksesta vaan siitä, että tämä ei ollut näyttänyt toteen verosaatavia koskevia väitteitään. Näin ollen kantaja oli tapauksen tosiseikkojen perusteella toiminut vilpillisessä mielessä siltä osin kuin kyse on rapsiöljyn omistajalle kuuluvan määräämisvallan tosiasiallisesta siirtämisestä tavaroiden ilmoitetuille vastaanottajille.

[6] Kantaja (valittaja) teki *městský soudin* tuomiosta kassaatiovalituksen, jossa se väitti osoittaneensa verovapautuksen edellytysten täyttymisen luovuttaessaan tavarat toiseen unionin jäsenvaltioon. Tavaroiden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirron ajankohdasta valittaja väitti, että vaikka se ei ollut osoittanut, että tavarat oli luovutettu ilmoitetuille vastaanottajille, se oli silti täyttänyt kaikki kolme edellytystä toiseen unionin jäsenvaltioon luovutettavia tavaroita koskevan arvonlisäveron vapautuksen saamiseksi. Todellinen vastaanottaja, jolle oikeus käyttää omistajalle kuuluvaa määräämisvaltaa siirrettiin, voitiin todentaa esitettyjen todisteiden perusteella. Niiden perusteella voitiin osoittaa uskottavasti, että lopulliset vastaanottajat, jotka olivat muita kuin

asianomaisissa veroasiakirjoissa ilmoitettuja toimijoita, olivat tosiasiallisesti vastaanottaneet tavarat Puolan Wrocławissa.

II. Asian kannalta merkityksellinen unionin oikeus ja kansallinen säännöstö

[7] Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 131 artiklassa säädetään, että verovapautuksia sovelletaan rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista ja noudattaen jäsenvaltioiden vahvistamia edellytyksiä mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi.

[8] Direktiivin 2006/112/EY 138 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä, hankkija tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, mutta kuitenkin yhteisössä, sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai sellaiselle oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessa muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.

[9] Itse direktiivissä (toisin kuin esimerkiksi arvonlisäveron vähennystä koskevassa menettelyssä, ks. direktiivin 168 artiklan a alakohta ja 178 artiklan a alakohta) ei ole mitään erityistä säännöstä todisteista, jotka verovelvollisen olisi esitettävä saadakseen verovapautuksen.

[10] Direktiivin 2006/112/EY 9 artiklan 1 kohdan mukaan ”verovelvollisella” tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

[11] Direktiivin 2006/112/EY 287 artiklassa säädetään, että jäsenvaltiot, jotka ovat liittyneet 1.1.1978 jälkeen, voivat myöntää verovapautuksen sellaisille verovelvollisille, joiden vuosittainen liikevaihto on kansallisena valuuttana niiden liittymispäivänä voimassa olleen muuntokurssin mukaan enintään [– –]. Tšekin osalta on 7 alakohdassa määritetty tämän liikevaihdon määräksi 35 000 euroa. Muille jäsenvaltioille on määritetty vastaavia poikkeuksia erilaisin rajoin direktiivin 2006/112/EY 284–286 artiklassa.

[12] Direktiivin 2006/112/EY 287 artiklaan sisältyvän mahdollisuuden mukaisesti Tšekin lainsäädännössä arvonlisäverovelvollinen on arvonlisäverosta annetun lain nro 235/2004 (zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, jäljempänä arvonlisäverolaki) 6 §:n 1 momentin mukaan henkilö, jonka liikevaihto on toisiaan välittömästi seuraavien 12 kalenterikuukauden ajalta yli 1 000 000 Tšekin korunaa, lukuun ottamatta henkilöitä, jotka suorittavat ainoastaan verottomia liiketoimia ilman vähennysoikeutta.

[13] Aineellinen edellytys oikeudelle verovapautukseen on tavaroiden luovuttaminen toiseen unionin jäsenvaltioon. Oikeus verovapautukseen perustuu

arvonlisäverolain 64 §:ssä, sellaisena kuin se oli voimassa nyt käsiteltävän asian tapahtuma-aikana, säädettyihin edellytyksiin. Peruseriaatteena on, että tavarat, jotka verovelvollinen luovuttaa toiseen jäsenvaltioon verovelvolliseksi rekisteröidylle henkilölle ja jotka verovelvollinen, hankkija tai valtuutettu kolmas osapuoli lähettää tai kuljettaa jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, on vapautettu verosta ja niihin sovelletaan vähennysoikeutta. Poikkeuksena on tavaroiden luovutus henkilölle, joka ei ole verovelvollinen tavaroiden hankinnasta toisessa jäsenvaltiossa.

[14] Arvonlisäverolain 4 §:n 1 momentin e kohdan mukaan verovelvollisen vastikkeellinen tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus on verovelvollisen ominaisuudessa tapahtuva tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus. Arvonlisäverolain 4 §:n 1 momentin f kohdan mukaan verovelvollinen on henkilö, jolle on annettu verotunniste arvonlisäverotusta varten jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

[15] Tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan arvonlisäverolain 13 §:n 1 momentissa tavaroiden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Saman säännöksen 2 momentin mukaan tässä laissa tavaroiden luovutuksella toiseen jäsenvaltioon tarkoitetaan sellaisten tavaroiden luovutusta, jotka tosiasiallisesti lähetetään tai kuljetetaan toiseen jäsenvaltioon.

[16] Verotusmenettelylain nro 280/2009 (zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád) 92 §:n 3 momentin mukaan verovelvollisen on osoitettava todeksi kaikki seikat, jotka se on velvollinen ilmoittamaan tavanomaisessa veroilmoituksessa, lisäveroilmoituksessa ja muissa toimitettavissa asiakirjoissa.

III. Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

[17] Nejvyššího správní soudin on nyt käsiteltävässä asiassa pohdittava sitä, voidaanko oikeus arvonlisäverovapautukseen evätä luovutettaessa tavara toiseen jäsenvaltioon, jos tavarat, jonka osalta luovuttaja vaatii verovapautusta, tosiasiallinen vastaanottaja on tuntematon.

[18] [– –]

[19] Unionin tuomioistuin on toistuvasti korostanut oikeuskäytännössään direktiivin 2006/112/EY 131 ja 138 artiklan yhteydessä, että arvioidessaan oikeutta vapautukseen arvonlisäverosta tai edellytyksiä, jotka verovelvollisen on täytettävä, jäsenvaltioiden veroviranomaisten on aina sovellettava oikeusvarmuuden periaatetta, luottamuksensuojan periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta. Tšekin lainsäädännön mukaan todistustaakka aineellisten edellytysten täyttymisestä on verovelvollisella. Vastaavia päätelmiä ilmenee myös unionin tuomioistuimen vallitsevasta oikeuskäytännöstä. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä todistustaakkaa muutetaan vain siltä osin kuin siinä kielletään veroviranomaisia ja jäsenvaltioita asettamasta verovelvolliselle lisäedellytyksiä, jotka eivät ole direktiivissä 2006/112/EY tunnustettujen tavoitteiden mukaisia. Veropetokseen osallistumista koskevassa todistusmenettelyssä todistustaakka on

kuitenkin käänteinen ja petokseen osallistumisen toteen näyttäminen on veroviranomaisen vastuulla.

[20] Vaikka direktiivi ei itsessään sisällä erityissäännöksiä todisteista, jotka verovelvollisen on esitettävä saadakseen oikeuden vapautukseen arvonlisäverosta, unionin tuomioistuin on konkreettisissa tapauksissa katsonut, että saadakseen oikeuden vapautukseen arvonlisäverosta maahantuojan on osoitettava, että kyseiset tavarat oli tuontihetkellä tarkoitettu lähetettäväksi tai kuljetettaviksi toiseen jäsenvaltioon ja että ne on myöhemmän yhteisöluovutuksen yhteydessä lähetetty tai kuljetettu tällä tavoin, ilman että sen on osoitettava, että tavarat on lähetetty tai kuljetettu hankkijan tiettyyn osoitteeseen. Tällaisia todisteita voivat olla esimerkiksi asiakirjat, jotka koskevat kuljetusta vientijäsenvaltiossa sijaitsevasta verottomasta varastosta toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan verottomaan varastoon.

[21] Unionin tuomioistuin vastasi äskettäin 9.12.2021 antamassaan tuomiossa *Kemwater ProChemie* (C-154/20, EU:C:2021:989), joka koski direktiivin 2006/112/EY 168 ja 178 artiklan mukaisen arvonlisäveron vähennysoikeuden osoittamista, *Nejvyšší správní soudin* laajennetun jaoston esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti: ”Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY on tulkittava siten, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus on evättävä ilman, että veroviranomaisen on osoitettava, että verovelvollinen on syyllistynyt arvonlisäveropetokseen tai että tämä tiesi tai tämän olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon se vetoaa vähennysoikeuden perusteena, oli osa tällaista petosta, kun kyseessä olevien tavaroiden tai palvelujen tosiasiallista toimittajaa ei ole yksilöity eikä verovelvollinen esitä näyttöä kyseisen toimittajan verovelvollisasemasta, jos tosiseikat ja verovelvollisen toimittama selvitys huomioon ottaen tarvittavat tiedot mainitun toimittajan verovelvollisaseman tarkistamiseksi puuttuvat.”

[22] Unionin tuomioistuin on näin ollen vahvistanut, että tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan verovelvollisasema (Tšekin tapauksessa arvonlisäverovelvollisen asema) on yksi arvonlisäveron vähennysoikeuden aineellisista edellytyksistä. Se myöntää kuitenkin, että tietyissä olosuhteissa luovuttajaa ei tarvitse yksilöidä selvästi, jos tosiseikoista käy kiistattomasti ilmi, että luovuttaja on tosiasiallisesti ollut arvonlisäverovelvollinen. Todistustaakka on arvonlisäveron vähennysoikeutta hakevalla henkilöllä. Poikkeuksena on tilanne, jossa veroviranomaisella on käytössään tiedot, joita tarvitaan sen tarkistamiseksi, täyttyykö arvonlisäveron vähennysoikeuden aineellinen edellytys.

[23] Unionin tuomioistuimen edellä mainitussa tuomiossa tekemien päätelmien mukaan verotusmenettelyssä ei näin ollen ole tarpeen osoittaa, että verollisen liiketoimen on suorittanut toinen konkreettinen arvonlisäverovelvollinen toimittaja. Näin ollen hyväksyttiin myös se, että toimittajaa ei välttämättä voida yksilöidä mutta että arvonlisäveron vähennysoikeuden aineelliset edellytykset

täyttyvät kuitenkin, jos veroviranomaisilla on tosiseikat huomioon ottaen tarvittavat tiedot tosiasiallisen toimittajan verovelvollisaseman tarkistamiseksi.

[24] Käsiteltävässä asiassa todetuista tosiseikoista ilmenee, että valittaja oli kuljettanut rapsiöljyä toiseen jäsenvaltioon todistamatta, että se oli toimittanut sitä ilmoitetuille vastaanottajille (OOV-Družstvo Malinovo -osuuskunta ja BICOTEC LIMITED -yhtiö). Tavarat toimitettiin kuitenkin konkreettisiin osoitteisiin, jotka sijaitsivat toisessa unionin jäsenvaltiossa, jossa muut henkilöt vahvistivat niiden vastaanottamisen. Tavarat, joiden vastaanottajaksi oli ilmoitettu OOV-Družstvo Malinovo, oli vahvistettu vastaanotetuiksi CMR-rahtikirjaan nro 1988977 merkityllä RPA-nimisen yhtiön leimalla ja allekirjoituksella. CMR-rahtikirjoissa ja punnituskuiteissa, joissa vastaanottajaksi oli ilmoitettu BICOTEC LIMITED, oli tavarat vahvistettu vastaanotetuiksi Sklad Wroclaw -yhtiön, ul. Swojczycka 32, 51-501 Wroclaw (myös nimellä Magazyn-Wroclaw) ja Wratislavia-Biodiesel-yhtiön leimoilla ja allekirjoituksilla. Joidenkin arvioitavana olevien toimitusten osalta toimitetuissa punnituskuiteissa tavaroiden omistajaksi oli merkitty WRATISLAVIA-BIO, ja ne oli vahvistanut leimallaan ja allekirjoituksellaan Wratislavia-Biodiesel.

[25] Lisäksi on korostettava, että kiistatonta oli rapsiöljyn kuljettaminen Tšekistä Puolaan ja sen purkaminen rahdinkuljettajan säiliöistä muille asiakkaille, joita valittaja ei yksilöinyt veroilmoituksissaan, ja että veroviranomainen ei myöntänyt valittajalle oikeutta verovapautukseen pelkästään sillä perusteella, että tämä ei ollut osoittanut tavaroiden luovutusta ilmoitetuille vastaanottajille. Lisäksi rapsiöljyä toimitettiin määräraikkoihin yli kymmeniä tonneja eli kymmenien tuhansien eurojen arvosta. Näin ollen on vaikea kuvitella, etteivät kyseisten tavaroiden tosiasialliset ostajat olisi arvonlisäverovelvollisia.

[26] Näistä syistä nousi esiin kysymys siitä, voidaanko tuomiossa Kemwater ProChemie esitettyjä päätelmiä soveltaa nyt käsiteltävään asiaan ja kuuluuko arvonlisäverovapautusta koskevan oikeuden aineellisten edellytysten täyttymisen osoittamiseen se, että verovelvollisen velvollisuutena on osoittaa, että tavarat on vastaanottanut konkreettinen (verovelvollisen ilmoittama) verovelvollisasemassa oleva vastaanottaja, vai riittääkö, että tapauksen tosiseikoista ilmenee, että tavarat on toisessa unionin jäsenvaltiossa vastaanottanut toinen tosiasiallinen vastaanottaja, jolla oli (tai tosiseikkojen perusteella on selvää, että sillä oli väistämättä) verovelvollisasema.

[27] Nejvyšší správní soud on tietoinen unionin tuomioistuimen 17.10.2019 antamassa tuomiossa Unitel sp. z o.o. (C-653/18, EU:C:2019:876), esittämistä päätelmistä, joiden mukaan arvonlisäverovapautus on evättävä, jos tosiasiallisen hankkijan tunnistamatta jääminen estää näytön esittämisen siitä, että kyseessä oleva liiketoimi on tavaroiden luovutus Euroopan unionin ulkopuolelle. Edellä mainittu ratkaisu koskee yhtäältä kuitenkin erilaista tilannetta, jossa tavarat luovutetaan unionin ulkopuolelle, ja toisaalta siinä ei vastata kysymykseen, onko asia näin myös silloin, kun tosiseikat osoittavat yksiselitteisesti, että vaikka veroasiakirjoissa ilmoitettu vastaanottaja ei ole ottanut tavaroita haltuunsa, ne on

ottanut määräpaikassa haltuunsa toinen tosiasiallinen vastaanottaja, jolla oli (tai on väistämättä ollut) verovelvollisasema. Toisin sanoen on kyseenalaista, voidaanko tällaisessa tapauksessa soveltaa unionin tuomioistuimen tähänastisessa oikeuskäytännössä esiintyvää tiettyä suuntausta, sellaisena kuin se ilmenee tuomiosta *Kemwater ProChemie*. Nejevšší správní soud katsoo, että toiseen jäsenvaltioon luovutettujen tavaroiden verovapautusta koskeva kysymys on jossain määrin verrattavissa ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeutta koskevaan kysymykseen, koska molemmissa tapauksissa merkityksellinen aineellinen edellytys on liiketoimeen liittyvän liikekumppanin verovelvollisasema (vähennysoikeuden osalta se on henkilö, joka suorittaa kyseisen verollisen luovutuksen; toiseen jäsenvaltioon suoritetun tavaroiden luovutuksen verovapautuksen osalta se on tavaroiden vastaanottaja toisessa jäsenvaltiossa).

[28] Nejevšší správní soud totesi tuomiossa *Kemwater ProChemie* vahvistettujen päätelmien soveltamisen tarpeesta myös toiseen jäsenvaltioon suoritettavan tavaroiden luovutuksen verovapautusta koskevan oikeuden arvioinnissa jo 4.2.2022 antamassaan tuomiossa nro 4 Afs 115/2021-45, jossa se totesi, että arvioitaessa verovelvollisen oikeutta arvonlisäverovapautukseen toisessa unionin jäsenvaltiossa suoritettujen tavaroiden luovutusten perusteella tätä oikeutta ei voida evätä verovelvolliselta, jos asian tosiseikoista ilmenee, että verovelvollinen on tosiasiallisesti luovuttanut tavarat toiseen unionin jäsenvaltioon, vaikka se ei ole esittänyt todistetta tavaroiden luovutuksesta ilmoitetuille vastaanottajille. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan olisi vastoin verotuksen neutraalisuuden periaatetta, jos verovelvolliselta evättäisiin oikeus arvonlisäverovapautukseen tavaroiden luovutuksesta toiseen unionin jäsenvaltioon, jos hän on todistettavasti luovuttanut kyseiset tavarat toiselle tosiasialliselle vastaanottajalle. Tällaisessa tilanteessa on kuitenkin varmistuttava siitä, että asian tosiseikkojen ja veroviranomaisten käytettävissä olevien tai verovelvollisen toimittamien tietojen perusteella on selvää, että verovelvollisen luovuttamien tavaroiden tosiasialliset vastaanottajat olivat arvonlisäverovelvollisia.

[29] Sitä vastoin 25.5.2022 antamassaan tuomiossa nro 10 Afs 374/2020-59 Nejevšší správní soud katsoi, että unionin tuomioistuimen tuomiossa *Kemwater ProChemie* tekemät päätelmät eivät koske oikeutta arvonlisäverovapautukseen toiseen unionin jäsenvaltioon suoritettavan tavaroiden luovutuksen perusteella. Mainitussa tuomiossa [– –] [Nejevšší správní soud] totesi, että tällaisessa tapauksessa ”sovelletaan edelleen oikeutta velvoittaa tavaroiden luovuttaja esittämään näyttö siitä, että hankkija on verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan (unionin tuomioistuimen tuomio 27.9.2012, VSTR, C-587/10). Tämän unionin tuomioistuimen tuomion vahvistavat myös Nejevšší správní soudin viimeaikaiset tuomiot eli 10.2.2022 annettu tuomio nro 9 Afs 274/2020-61, *Molton*, ja 24.2.2022 annettu tuomio nro 1 Afs 238/2020-59, *Steris*, joiden mukaan tšekkiläisen tavarantoimittajan on osoitettava, mikä ulkomainen toimija on ollut tavaroiden todellinen vastaanottaja.”

[30] Tämä Nejvyšší správní soudin oikeuskäytännössä vallitseva ristiriita osoittaa käsiteltävänä olevan oikeudellisen kysymyksen monimutkaisuuden ja unionin tuomioistuimen ratkaisun tarpeellisuuden.

[– –]

TYÖASIAKIRJA