

Asia C-409/04

The Queen,

Teleos plc ym:n hakemuksesta,

vastaan

Commissioners of Customs & Excise

(High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Divisionin

esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 28 a artiklan 3 kohdan ensimmäinen alakohta ja 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäinen alakohta – Yhteisöhankinta – Yhteisöluovutus – Vapautus arvonlisäverosta – Toiseen jäsenvaltioon lähetetyt tai kuljetetut tavarat – Todisteet – Kansalliset petostentorjuntatoimenpiteet

Tuomion tiivistelmä

1. *Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmä*

*(Neuvoston direktiivin 77/388 28 a artiklan 3 kohdan ensimmäinen alakohta ja 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäinen alakohta)*

2. *Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmä*

*(Neuvoston direktiivin 77/388 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäinen alakohta)*

3. *Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmä*

*(Neuvoston direktiivin 77/388 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäinen alakohta)*

1. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2000/65, 28 a artiklan 3 kohdan ensimmäistä alakohtaa ja 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava näissä kummassakin säännöksessä oleva ilmaisu ”lähettää” huomioon ottaen siten, että tavarain yhteisöhankinta on tapahtunut ja yhteisöluovutus on vapautettu arvonlisäverosta ainoastaan, jos omistajalle kuuluva määräämisvalta tavaraan on siirretty ostajalle ja luovuttaja osoittaa, että kyseinen tavara on lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon ja että tämän lähettämisen tai kuljettamisen johdosta tavara on fyysisesti poistunut luovutusjäsenvaltion alueelta.

Kuudennen direktiivin XVI a osastossa säädetyn siirtymäjärjestelmän soveltamista koskevana ennakkoodellytyksenä on se, että liiketoimi on yhteisön sisäinen, ja etenkin, että tavarat liikkuvat

fyysisesti yhdestä jäsenvaltiosta toiseen. Tämä edellytys, joka koskee jäsenvaltioiden välisten rajojen ylittämistä, on näet yhteisön sisäisen liiketoimen tunnusmerkki, joka erottaa sen liiketoimesta, joka tapahtuu maan sisällä.

Lisäksi kuten kaikki muutkin käsitteet, jotka määrittelevät kuudennen direktiivin mukaiset verolliset liiketoimet, yhteisöluovutuksen ja yhteisöhankinnan käsitteet ovat objektiivisia, ja niitä sovelletaan asianomaisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta. Tämän perusteella on tarpeen, että yhteisöluovutus tai -hankinta määritellään objektiivisten seikkojen perusteella, kuten sen, että asianomaiset tavarat liikkuvat fyysisesti jäsenvaltioiden välillä.

(ks. 37, 38, 40 ja 42 kohta sekä tuomiolauselman 1 kohta)

2. Kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2000/65, 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava siten, että se estää sen, että luovutusjäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset velvoittavat luovuttajan, joka on toiminut vilpittömässä mielessä ja joka on toimittanut todisteet, jotka ensi näkemältä osoittavat, että hänellä on oikeus tavaroiden yhteisöluovutusta koskevaan verovapautukseen, suorittamaan arvonlisäveron näistä tavaroista myöhemmin, kun tällaiset todisteet osoittautuvat paikkansapitämättömiksi, eikä ole osoitettu, että kyseinen luovuttaja on osallistunut veropetokseen, kunhan viimeksi mainittu on toteuttanut kaikki toimenpiteet, jotka ovat kohtuudella hänen toteutettavissaan, sen varmistamiseksi, että hänen suorittamansa yhteisöluovutus ei johda siihen, että hän osallistuu tällaiseen petokseen.

Olisi ensinnäkin oikeusvarmuuden periaatteen vastaista, että jäsenvaltio, joka on säätänyt yhteisöluovutusta koskevan vapautuksen soveltamisen edellytyksistä vahvistamalla muun muassa luettelon toimivaltaisille viranomaisille esitettävistä asiakirjoista ja joka on aluksi hyväksynyt luovuttajan esittämät asiakirjat verovapautuksen saamiseen oikeuttavana näyttönä, voisi myöhemmin velvoittaa kyseisen luovuttajan suorittamaan tähän luovutukseen liittyvän arvonlisäveron silloin, kun ilmenee, että sellaisen petoksen johdosta, johon hankkija on syyllistynyt ja josta luovuttajalla ei ollut eikä voinut olla tietoa, asianomaiset tavarat eivät todellisuudessa ole poistuneet luovutusjäsenvaltion alueelta.

Toiseksi sen, miten riskit jaetaan luovuttajan ja veroviranomaisten välillä sellaisen petoksen johdosta, johon kolmas osapuoli on syyllistynyt, on sovellettava yhteen suhteellisuusperiaatteen kanssa. Järjestelmällä, jossa kaikki vastuu arvonlisäveron maksamisesta annetaan luovuttajalle riippumatta siitä, onko tämä sekaantunut petokseen, ei välttämättä varjella yhdenmukaistettua arvonlisäverojärjestelmää hankkijan petoksilta ja väärinkäytöiltä. Jos hankkija vapautettaisiin kaikesta vastuusta, hän voisi näet rohkaistua olemaan lähettämättä tai kuljettamatta tavaroita luovutusjäsenvaltion ulkopuolelle ja ilmoittamatta niitä arvonlisäveroa varten niissä jäsenvaltioissa, joiden oli tarkoitus olla tavaroiden määränpäänä.

Kolmanneksi jos luovuttajien on suoritettava itse arvonlisävero jälkeensä, verotuksen neutraalisuuden periaatetta ei noudatettaisi, koska myyntihintoihin sisältyvä arvonlisävero ei milloinkaan rasita luovuttajia, jotka suorittavat liiketoimia maan sisällä, sillä kyse on välillisestä kulutusverosta. Näin ollen verovelvolliset, jotka suorittavat liiketoimen jäsenvaltiosta toiseen, olisivat epäedullisemmassa asemassa kuin verovelvolliset, jotka suorittavat liiketoimen yhdessä jäsenvaltiossa.

Neljänneksi analogisesti soveltuvan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan ei ole yhteisön oikeuden vastaista edellyttää, että luovuttaja toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että hänen suorittamansa liiketoimi ei johda siihen, että hän osallistuu veropetokseen. Näin ollen se, että luovuttaja on toiminut vilpittömässä mielessä, että hän on toteuttanut kaikki toimenpiteet, jotka ovat kohtuudella hänen

toteutettavissaan, ja että hänen osallistumisensa petokseen on suljettu pois, ovat tärkeitä seikkoja määritettäessä mahdollisuutta velvoittaa kyseinen luovuttaja suorittamaan arvonlisävero jälkeensä. Sitä vastoin sen jälkeen kun luovuttaja on täyttänyt yhteisöluovutuksen toteennäyttämistä koskevat velvoitteensa, mutta ostaja ei ole täyttänyt sopimukseen perustuvaa velvoitetta lähettää tai kuljettaa tavarat luovutusjäsenvaltion ulkopuolelle, juuri tämän viimeksi mainitun pitäisi olla velvollinen maksamaan arvonlisävero kyseisessä jäsenvaltiossa.

(ks. 50, 58, 60 ja 65–67 kohta sekä tuomiolauselman 2 kohta)

3. Se, että ostaja on esittänyt määränpäänä olevan jäsenvaltion veroviranomaisille yhteisöhankintaa koskevan ilmoituksen, voi muodostaa lisätodisteen, jolla pyritään osoittamaan, että tavarat ovat tosiasiallisesti poistuneet luovutusjäsenvaltion alueelta, mutta se ei ole ratkaiseva todiste yhteisöluovutuksen arvonlisäverosta vapauttamisen kannalta.

(ks. 72 kohta ja tuomiolauselman 3 kohta)

## YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

27 päivänä syyskuuta 2007 (\*)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 28 a artiklan 3 kohdan ensimmäinen alakohta ja 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäinen alakohta – Yhteisöhankinta – Yhteisöluovutus – Vapautus arvonlisäverosta – Toiseen jäsenvaltioon lähetetyt tai kuljetetut tavarat – Todisteet – Kansalliset petostentorjuntatoimenpiteet

Asiassa C-409/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 6.5.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 24.9.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**The Queen**, seuraavien hakemuksesta:

**Teleos plc**,

**Unique Distribution Ltd**,

**Synectiv Ltd**,

**New Communications Ltd**,

**Quest Trading Company Ltd**,

**Phones International Ltd**,

**AGM Associates Ltd**,

**DVD Components Ltd,**

**Fonecomp Ltd,**

**Bulk GSM Ltd,**

**Libratech Ltd,**

**Rapid Marketing Services Ltd,**

**Earthshine Ltd ja**

**Stardex (UK) Ltd,**

vastaan

**Commissioners of Customs & Excise,**

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (esittelevä tuomari) ja A. Ó Caoimh,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 15.6.2006 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd ja Stardex (UK) Ltd, edustajinaan N. Fleming, QC, M. Conlon, QC, E. Sharpston, QC, barrister P. Hamilton, barrister P. Moser, barrister A. Young sekä avocat D. Waelbroeck,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään C. Jackson, avustajinaan barrister R. Anderson ja barrister R. Haynes,
- Kreikan hallitus, asiamiehinään V. Kyriazopoulos, I. Bakopoulos, K. Georgiadis ja M. Tassopoulou,
- Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja C. Jurgensen-Mercier,
- Irlanti, asiamiehenään D. O'Hagan, avustajinaan E. Fitzsimons, SC, ja B. Conway, BL,
- Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, avustajanaan avvocato dello Stato G. De Bellis,
- Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Fernandes ja C. Lança,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja A. Weimar,

kuultuaan julkisasiamiehen 11.1.2007 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

## **tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 17.10.2000 annetulla neuvoston direktiivillä 2000/65/EY (EYVL L 269, s. 44; jäljempänä kuudes direktiivi), 28 a artiklan 3 kohdan ensimmäisen alakohdan ja 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd ja Stardex (UK) Ltd (jäljempänä Teleos ym.) sekä arvonlisäveron kantamisesta Yhdistyneessä kuningaskunnassa vastaava Commissioners of Customs & Excise (jäljempänä Commissioners) ja joka koskee yhteisöluovutusten vapauttamista arvonlisäverosta.

## **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

### *Yhteisön lainsäädäntö*

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta sekä tavaroiden maahantuonnista.

4 Kuudennessa direktiivissä on ”Jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmä” niminen XVI a osasto, joka on otettu siihen yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388 muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1) ja joka sisältää 28 a–28 n artiklan.

5 Kuudennen direktiivin 28 a artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroa on kannettava myös:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan tai oikeushenkilön, joka ei ole verovelvollinen[, maan alueella] suorittamista [vastikkeellisista] tavaroiden yhteisöhankinnoista, jos myyjä on verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan ja johon ei sovelleta 24 artiklassa tarkoitettua verovapautusta eikä 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisessa virkkeessä tai 28 b artiklan B kohdan 1 alakohdassa tarkoitettuja säännöksiä.

— —

3. Tavarain ’yhteisöhankinnalla’ tarkoitetaan [omistajalle kuuluvan määräämisvallan] saamista irtaimeen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija tai joku muu näiden lukuun lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon.

Jos oikeushenkilön, joka ei ole verovelvollinen, hankkimat tavarat lähetetään tai kuljetetaan kolmannelta alueelta ja tämä oikeushenkilö tuo ne muuhun kuin siihen jäsenvaltioon, johon lähetys

tai kuljetus on saapunut, tavaroita on pidettävä lähetettyinä tai kuljetettuina siitä jäsenvaltiosta, johon tavarat tuodaan. Tämän jäsenvaltion on palautettava 21 artiklan 4 kohdassa tarkoitetulle maahantuojalle tavarahan maahantuonnissa maksettu arvonlisävero, jos maahantuoja osoittaa, että hankinnasta on maksettu arvonlisävero siinä jäsenvaltiossa, johon tavaroiden lähetys tai kuljetus on saapunut.

--

5. Tavaroiden vastikkeelliseen luovutukseen on rinnastettava:

b) verovelvollisen suorittama yrityksensä tavarahan siirtäminen toiseen jäsenvaltioon.

--”

6 Kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Yhteisön sisäisenä tavaroiden hankintapaikkana on pidettävä sitä paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle.

2. Edellä 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun yhteisön sisäisen tavaroiden hankintapaikan on kuitenkin katsottava sijaitsevan sen jäsenvaltion alueella, jonka antamalla arvonlisäverotunnistenumeraalla hankkija on tehnyt tämän hankinnan, jos hankkija ei osoita, että tästä hankinnasta on kannettu vero 1 kohdan mukaisesti, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 1 kohdan soveltamista.

--”

7 Kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on jäljempänä tarkoitettujen vapautusten oikean ja yksinkertaisen soveltamisen varmistamiseksi sekä mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi määräämillään edellytyksillä, sanotun kuitenkaan rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista, vapautettava verosta:

a) [5 artiklassa tarkoitetut] sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden lukuun kuljettaa tai lähettää 3 artiklassa tarkoitetun alueen ulkopuolelle mutta yhteisön alueelle sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, joka toimii verovelvollisena muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.”

8 Kuudennen direktiivin 28 d artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verotettava tapahtuma toteutuu sinä hetkenä, jona yhteisön tavaroiden yhteisöhankinta suoritetaan. Tavaroiden yhteisöhankinta on katsottava suoritetuksi sinä hetkenä, jona vastaavien tavaroiden hankinta maan alueella katsotaan suoritetuksi.”

9 Kuudennen direktiivin 22 artiklassa, sellaisena kuin se seuraa saman direktiivin 28 h artiklasta, säädetään useista verovelvollisten velvoitteista, jotka koskevat muun muassa kirjanpitoa, laskutusta, ilmoitusta sekä yhteenvetoilmoitusta, joka niiden on toimitettava veroviranomaisille. Sen 8 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvoitteista, jollei verovelvollisten

suorittamien jäsenvaltioiden sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta muuta johdu, ja jos nämä velvoitteet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.”

### *Kansallinen lainsäädäntö*

10 Vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994, jäljempänä vuoden 1994 laki) 30 §:n 8 momentissa säädetään seuraavaa:

”Asetuksessa voidaan säätää tavaroiden luovutusten tai asetuksessa yksilöityjen tavaroiden luovutusten verokannaksi nolla, mikäli

a) Commissioners katsoo, että tavarat on viety tai viedään jäsenvaltioiden ulkopuolelle tai että kysymyksessä olevaan luovutukseen liittyy sekä

i) tavaroiden siirtäminen pois Yhdistyneen kuningaskunnan alueelta että

ii) se, että ne hankkii toisessa jäsenvaltiossa henkilö, joka on arvonlisäverovelvollinen hankinnasta jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti – –

b) täytetään mahdolliset muut edellytykset, jotka vahvistetaan asetuksella tai Commissionersin toimesta.”

11 Vuoden 1995 arvonlisäveroasetuksen (Value Added Tax Regulations 1995) 134 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Mikäli Commissioners katsoo, että

a) tavaroiden luovuttaminen verovelvollisen toimesta merkitsee sitä, että ne poistuvat Yhdistyneestä kuningaskunnasta,

b) luovutus tehdään henkilölle, joka on arvonlisäverovelvollinen toisessa jäsenvaltiossa,

c) tavarat on siirretty pois toiseen jäsenvaltioon ja

d) kyseiset tavarat eivät ole tavaroita, joiden luovutuksen osalta verovelvollinen on [vuoden 1994 lain] 50 A §:n mukaisesti valinnut, että niistä kannetaan arvonlisävero luovutuksesta saadun voiton perusteella,

luovutuksen verokanta on nolla sillä edellytyksellä, että täytetään kaikki edellytykset, jotka Commissioners voi vahvistaa.”

12 Muut yhteisöluovutusten verosta vapauttamista koskevat yksityiskohdat on vahvistettu tiedonannoissa nro 725 ja nro 703, jotka ovat ennakkoratkaisupyynnön mukaan osittain lain taseisia.

13 Tiedonannossa nro 703, joka on osoitettu kaikille yhteisön sisäistä kauppaa harjoittaville talouden toimijoille, todetaan muun muassa seuraavaa:

”8.4 Edellytykset, joiden nojalla muihin jäsenvaltioihin suuntautuviin luovutuksiin voidaan soveltaa nollaverokantaa

Jos luovutatte tavaroita asiakkaille, jotka on rekisteröity arvonlisäverovelvollisiksi jossakin muussa [Euroopan unionin] jäsenvaltiossa, Teidän luovutuksiinne on mahdollista soveltaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa verokantaa nolla, mikäli

- olette saanut asiakkaanne yhteisön sisäisen arvonlisäverotunnisteen kahdesta kirjaimesta muodostuva maakoodi mukaan lukien ja ilmoittanut sen arvonlisäveron piiriin kuuluvia myyntejä koskevissa laskuissanne,
- tavarat on lähetetty tai kuljetettu Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolelle johonkin toiseen [unionin] jäsenvaltioon,
- saatte kolmen kuukauden kuluessa luovutusajankohdasta pätevät kauppa-asiakirjat, jotka osoittavat, että tavarat ovat siirtyneet pois Yhdistyneestä kuningaskunnasta, ja säilytätte kyseiset asiakirjat.

--

Jos yhteisöasiakkaanne hakee itse tavarat tai järjestää niiden hakemisen ja niiden siirtämisen pois Yhdistyneestä kuningaskunnasta, Teidän on

- vahvistettava, millä tavalla tavarat siirretään pois Yhdistyneestä kuningaskunnasta, ja vahvistettava, minkälaiset todisteet Teille lähetetään niiden poistumisesta, ja
- harkittava ottavanne asiakkaaltanne vakuuden, jonka suuruus vastaa sitä arvonlisäveroa, joka Teidän on maksettava, jos ette saa tyydyttäviä todisteita siitä, että tavarat on siirretty pois Yhdistyneestä kuningaskunnasta. (Vakuus voidaan palauttaa, jos saatte todisteet siitä, että tavarat on siirretty pois Yhdistyneestä kuningaskunnasta)."

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

14 Teleos ym. myivät vuonna 2002 matkapuhelimia Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA -nimiselle espanjalaiselle yhtiölle (jäljempänä TT). Myyntisopimusten mukaan tavaroiden määränpää oli yleensä Ranska ja joissakin tapauksissa Espanja. Melkein kaikissa tapauksissa sopimukset laadittiin yhden kansainvälisen kauppakamarin laatiman toimituslausekkeen (nk. Incoterms 2000 -lausekkeet) eli lausekkeen "noudettuna lähettäjältä" ("ex works" tai EXW) mukaan, mikä merkitsi sitä, että Teleos ym. olivat yksinomaan velvollisia asettamaan tavarat TT:n käytettäväksi Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevassa varastossa, ja viimeksi mainittu yhtiö oli tämän jälkeen vastuussa niiden kuljettamisesta sovittuun jäsenvaltioon. Varasto kuului Euro-Cellars Ltd -nimiselle, tullivarastointia ja jakelua harjoittavalle yhtiölle.

15 Teleos ym. saivat kunkin liiketoimen osalta muutama päivä myynnin jälkeen TT:ltä leimatun ja allekirjoitetun alkuperäisen CMR-rahtikirjan (tavarankansainvälisessä tiekuljetuksessa käytettävästä rahtisopimuksesta Genevessä 19.5.1956 allekirjoitetun yleissopimuksen, sellaisena kuin se on muutettuna 5.7.1978 allekirjoitetulla pöytäkirjalla, perusteella laadittu lähetyskirja), jossa kuvattiin tavarat ja ilmoitettiin luovutusosoite, kuljettajan nimi ja ajoneuvon rekisterinumero. Tällaisen rahtikirjan, jossa oli TT:n allekirjoitus, tarkoituksena oli osoittaa, että matkapuhelimet olivat saapuneet sovittuun määrään.

16 Aluksi Commissioners hyväksyi kyseiset asiakirjat näytöksi tavaroiden viemisestä Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolelle siten, että mainitut luovutukset vapautettiin arvonlisäverosta soveltamalla niihin nollaverokantaa ja Teleos ym. saivat oikeuden ostohintoihin sisältyvän arvonlisäveron palautukseen. Myöhempien tarkastusten aikana Commissioners sai kuitenkin selville, että tietyissä tapauksissa CMR-rahtikirjoissa ilmoitettu määränpää oli



virheellinen, että kyseisissä kirjoissa mainittuja kuljettajia ei ollut olemassa tai kyseiset kuljettajat eivät kuljettaneet matkapuhelimia ja että ajoneuvojen ilmoitetut rekisterinumeroit kuuluivat sellaisille ajoneuvoille, joita ei ollut olemassa tai jotka eivät soveltuneet tällaisten tavaroiden kuljettamiseen. Commissioners päätteli tämän perusteella, että matkapuhelimet eivät olleet missään vaiheessa poistuneet Yhdistyneestä kuningaskunnasta, ja se ryhtyi tämän johdosta perimään mainittuihin luovutuksiin liittyvää arvonlisäveroa useiden miljoonien Englannin puntien arvosta tunnustamalla kuitenkin samalla, etteivät Teleos ym. olleet millään tavalla sekaantuneet petokseen.

17 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että on olemassa todisteet siitä, että TT on toimittanut Espanjan toimivaltaisille viranomaisille matkapuhelinten yhteisöhankintaa koskevat veroilmoitukset. Kyseinen yhtiö on myös ilmoittanut näiden tavaroiden myöhemmän luovutuksen verosta vapautettuna yhteisöluovutuksena ja vaatinut ostohintoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamista.

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo näytetyksi, että Teleoksella ym.:illa ei ollut mitään syytä epäillä CMR-rahtikirjoissa olevia tietoja tai kyseisten rahtikirjojen aitoutta, että kyseiset yhtiöt eivät ole osallistuneet mihinkään petokseen ja että ne eivät tienneet, että matkapuhelimet eivät olleet poistuneet Yhdistyneestä kuningaskunnasta. Kyseinen tuomioistuin on tullut lisäksi siihen lopputulokseen, että sen jälkeen kun Teleos ym. olivat tehneet kunnollisia ja perinpohjaisia selvityksiä sekä TT:n että Euro-Cellars Ltd:n osalta varmistaakseen ostajan luotettavuuden, niillä ei ollut käytettävänä mitään muuta konkreettista keinoa todeta mainituissa rahtikirjoissa olevien ilmoitusten paikkansapitämättömyyttä. Mitään muuta lisätodistetta ei CMR-rahtikirjojen lisäksi voitu myöskään kohtuudella hankkia, kun otetaan huomioon kyseisen kaupan luonne.

19 Teleos ym. nostivat ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa kanteen Commissionersin tekemistä päätöksistä arvonlisäveron perimisestä sillä perusteella, ettei kyseisille päätöksille ole minkäänlaista perustetta kuudennessa direktiivissä.

20 Tässä tilanteessa High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko [pääasiaan] liittyvässä tilanteessa [kuudennen direktiivin] 28 a artiklan 3 kohdassa (tavaroiden yhteisöhankinta) käytetyllä ilmaisulla 'lähettää' katsottava tarkoitettavan, että yhteisöhankinta tapahtuu, kun

a) omistajalle kuuluva määräämisvalta tavaroihin siirtyy ostajalle ja luovuttaja luovuttaa tavarat asettamalla ne (toisessa jäsenvaltiossa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröidyn) ostajan käytettäväksi ex works -toimituslausekkeen sisältävällä myyntisopimuksella, jolla ostaja ottaa vastuun tavaroiden siirtämisestä luovutusjäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon, turvalliseen varastoon, joka sijaitsee luovutusjäsenvaltiossa, ja sopimusasiakirjoissa ja/tai muissa asiakirjoissa todetaan, että tarkoituksena on tavaroiden kuljettaminen eteenpäin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan määränpäähen, mutta tavarat eivät ole vielä fyysisesti poistuneet luovutusjäsenvaltion alueelta; vai kun

b) omistajalle kuuluva määräämisvalta tavaroihin siirtyy ostajalle ja tavarat aloittavat matkansa toiseen jäsenvaltioon mutta eivät välttämättä pääse perille (erityisesti silloin, jos tavarat eivät ole vielä fyysisesti poistuneet luovutusjäsenvaltion alueelta); vai kun

- c) omistajalle kuuluva määräämisvalta tavaroihin on siirtynyt ostajalle ja tavarat ovat fyysisesti poistuneet luovutusjäsenvaltion alueelta matkallaan toiseen jäsenvaltioon?
- 2) Onko [kuudennen direktiivin] 28 c artiklan A kohdan a alakohdassa tulkittava tarkoitettavan sitä, että tavaroiden luovutukset on vapautettu arvonlisäverosta, kun
- tavarat luovutetaan ostajalle, joka on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi toisessa jäsenvaltiossa ja
  - ostaja tekee sopimuksen tavaroiden ostamisesta sillä perusteella, että sen jälkeen kun hän on saanut omistajalle kuuluvan määräämisvallan tavaroihin luovuttajan jäsenvaltiossa, hän vastaa tavaroiden kuljettamisesta luovuttajan jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon, ja
- a) omistajalle kuuluva määräämisvalta tavaroihin on siirtynyt ostajalle ja luovuttaja on luovuttanut tavarat asettamalla ne ostajan käytettäväksi ex works -toimituslausekkeen sisältävällä myyntisopimuksella, jolla ostaja ottaa vastuun tavaroiden kuljettamisesta luovutusjäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon, turvalliseen varastoon, joka sijaitsee luovuttajan jäsenvaltiossa, ja sopimusasiakirjoissa ja/tai muissa asiakirjoissa todetaan, että tarkoituksena on tavaroiden kuljettaminen eteenpäin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan määränpähän, mutta tavarat eivät ole vielä fyysisesti poistuneet luovutusjäsenvaltion alueelta; vai kun
- b) omistajalle kuuluva määräämisvalta tavaroihin on siirtynyt ostajalle ja tavarat ovat aloittaneet matkansa toiseen jäsenvaltioon mutta eivät välttämättä päässeet perille (erityisesti silloin, jos tavarat eivät ole vielä fyysisesti poistuneet luovutusjäsenvaltion alueelta); vai kun
- c) omistajalle kuuluva määräämisvalta tavaroihin on siirtynyt ostajalle ja tavarat ovat poistuneet luovutusjäsenvaltion alueelta matkallaan toiseen jäsenvaltioon; vai kun
- d) omistajalle kuuluva määräämisvalta tavaroihin on siirtynyt ostajalle ja tavaroiden voidaan myös näyttää todellisuudessa saapuneen määränpäänä olevaan jäsenvaltioon?
- 3) Millä edellytyksillä [pääasiaan] liittyvässä tilanteessa, jossa vilpittömässä mielessä toimiva luovuttaja on toimittanut jäsenvaltionsa toimivaltaisille viranomaisille palautusvaatimuksen esittämisen jälkeen objektiivista näyttöä, joka sen vastaanottamisen ajankohtana selvästi osoitti, että toimijalla oli oikeus saada vapautus tavaroita koskevasta verosta [kuudennen direktiivin] 28 c artiklan A kohdan a alakohdan nojalla, ja jossa toimivaltaiset viranomaiset alun perin hyväksyivät kyseisen näytön vapautuksen saamiseksi, luovutusjäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset voivat (mahdollisesti) kuitenkin myöhemmin edellyttää, että luovuttaja suorittaa arvonlisäveron kyseisistä tavaroista, kun ne saavat tietoonsa lisätodisteita, jotka joko a) herättävät epäilyksen aikaisemman näytön pätevyydestä tai b) osoittavat, että toimitettu näyttö oli aineellisesti paikkansapitämätöntä, mutta luovuttaja ei tiennyt sitä tai ei ollut vaikuttanut siihen?
- 4) Vaikuttaako kysymykseen 3 annettavaan vastaukseen se, että oli todisteita siitä, että ostaja teki veroilmoituksia määränpäänä olevan jäsenvaltion veroviranomaisille, jolloin kyseisiin ilmoituksiin sisältyivät yhteisöhankeina tässä asiassa kyseessä olevat ostot, ostaja kirjasi määrän, jonka oli tarkoitus kuvata hankinnan yhteydessä maksettua veroa, ja myös vaati saman määrän palauttamista ostoihin sisältyvänä verona kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan d alakohdan mukaisesti?"

## **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

*Alustavat huomautukset*

21 Alustavasti on huomautettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät kysymykset kuuluvat direktiivillä 91/680 sisäisten rajojen poistamiseksi 1.1.1993 käyttöön otetun yhteisön sisäiseen kauppaan sovellettavan siirtymäkauden arvonlisäverojärjestelmän yhteyteen. Kyseisestä päivästä alkaen tuonnin verollisuus ja viennin verottomuus on lopullisesti lakkautettu jäsenvaltioiden välisessä kaupassa (mainitun direktiivin toinen ja kolmas perustelukappale).

22 Todettuaan, että edellytykset, jotka olisivat sallineet luovutettujen tavaroiden alkuperäjäsenvaltiossa tapahtuvaa verottamista koskevan periaatteen täytäntöönpanon siten, ettei loukattaisi sitä periaatetta, jonka mukaan saatavat verotulot kertyvät sille jäsenvaltiolle, jossa lopullinen kulutus tapahtuu, eivät vielä täytyneet, yhteisön lainsäätäjät otti nimittäin kuudennen direktiivin XVI a osastossa käyttöön jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmän, joka perustuu uuteen verotettavaan tapahtumaan eli tavaroiden yhteisöhankintaan (direktiivin 91/680 seitsemännestä kymmenenteen perustelukappale).

23 Täältä osin on todettava, että tavaran yhteisöluovutus ja tavaran yhteisöhankinta muodostavat todellisuudessa yhden ja saman liiketoimen, vaikka viimeksi mainittu luo erilaisia oikeuksia ja velvoitteita sekä vaihdannan osapuolille että asianomaisten jäsenvaltioiden veroviranomaisille.

24 Jokaiseen yhteisöhankintaan, jota verotetaan kuudennen direktiivin 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan nojalla siinä jäsenvaltiossa, johon tavaroiden yhteisön sisäinen lähetys tai kuljetus saapuu, liittyy siten välttämättä saman direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan nojalla veroton luovutus siinä jäsenvaltiossa, josta tämä lähetys tai kuljetus alkaa (asia C-245/04, EMAG Handel Eder, tuomio 6.4.2006, Kok. 2006, s. I-3227, 29 kohta).

25 Tästä seuraa, että sen perusteella, että yhteisöhankintaan välttämättä liittyvä yhteisöluovutus on vapautettu verosta, voidaan välttää kaksinkertainen verotus ja näin ollen yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomana osana kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaaminen.

#### *Ensimmäinen ja toinen kysymys*

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kahdella ensimmäisellä kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, sitä, onko kuudennen direktiivin 28 a artiklan 3 kohdan ensimmäistä alakohtaa ja 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäistä alakohtaa tulkittava näissä kummassakin säännöksessä oleva ilmaisu "lähettää" huomioon ottaen siten, että tavaran yhteisöhankinta on tapahtunut ja yhteisöluovutus on vapautettu verosta ainoastaan, jos omistajalle kuuluva määräämisvalta tavaraan on siirretty ostajalle ja luovuttaja osoittaa, että kyseinen tavara on lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon ja että tämän lähettämisen tai kuljettamisen johdosta tavara on fyysisesti poistunut luovutusjäsenvaltion alueelta.

27 Edellytyksistä, joiden on täyttyvä, jotta liiketoimi voitaisiin määritellä yhteisöhankinnaksi ja siitä voitaisiin kantaa arvonlisäveroa, on säädetty kuudennen direktiivin 28 a artiklassa. Niiden kyseisen artiklan 1 kohdan a alakohdassa vahvistettujen edellytysten lisäksi, joilla tarkennetaan myyjän ja hankkijan asema, saman artiklan 3 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan yhteisöhankinnan on täytettävä kaksi edellytystä, joita ovat yhtäältä se, että omistajalle kuuluva määräämisvalta irtaimeen aineellisen omaisuuteen on siirtynyt ostajalle, ja toisaalta se, että kyseinen tavara on lähetetty tai kuljetettu hankkijalle myyjän tai hankkijan taikka näiden lukuun jonkun muun toimesta "muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon".

28 Yhteisöhankintaan välttämättä liittyvä liiketoimi eli yhteisöluovutus on vapautettu

arvonlisäverosta, jos se täyttää kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdassa vahvistetut edellytykset. Yhteisöhanhinnan osalta vahvistetuista edellytyksistä poiketen kyseisessä säännöksessä säädetään, että jotta tavarat voidaan vapauttaa arvonlisäverosta yhteisöluovutuksen perusteella, ne on lähetettävä tai kuljetettava ”3 artiklassa tarkoitetun alueen ulkopuolelle mutta yhteisön alueelle” eli tavarat on lähetettävä tai kuljetettava jäsenvaltiosta, joka kuuluu yhteisön alueeseen, jossa yhteinen arvonlisäverojärjestelmä on voimassa, muuhun kuin kyseiseen jäsenvaltioon.

29 Yhteisöjen tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ilmenee, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan yhteisöhanhinta koskeva ensimmäinen edellytys eli se, että omistajalle kuuluva määräämisvalta tavaraan on siirtynyt, on täytynyt. Pääasian osapuolet ovat kuitenkin eri mieltä toisesta edellytyksestä, jonka täyttymistä tällainen hanhinta edellyttää. Erimielisyys koskee etenkin tulkintaa, joka on omaksuttava kuudennen direktiivin 28 a artiklan 3 kohdan ensimmäisessä alakohdassa ja 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa olevan käsitteen ”lähettää” osalta.

30 Teleos ym. katsovat, että käsite ”lähettää” merkitsee sitä, että asianomaiset tavarat on lähetetty nimenomaiseen määränpäähän tai vastaanottajalle. Ne nojautuvat kyseisen ilmaisun sananmukaiseen tulkintaan ja väittävät, että kaikkien eri kieliversioiden vertailu osoittaa, että niissä kulloinkin käytetyssä ilmaisussa asetetaan paino lähettämisen prosessin alulle eikä edellytetä tavaroiden fyysisistä kuljettamista kokonaisuudessaan luovuttajan jäsenvaltion ulkopuolelle.

31 Teleos ym. ovat näin ollen sitä mieltä, että tavaroiden yhteisöluovutus on tapahtunut silloin, kun luovuttaja on asettanut tavarat ostajan käytettäväksi ex works -toimituslausekkeen mukaisesti, jonka perusteella ostaja sitoutuu kuljettamaan tavarat toiseen jäsenvaltioon, ja että todisteet osoittavat, että osapuolten tarkoituksena on tavaroiden toimittaminen eteenpäin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan määränpäähän, vaikka tavarat eivät ole vielä fyysisesti poistuneet luovutusjäsenvaltion alueelta.

32 Huomautuksia yhteisöjen tuomioistuimelle esittäneet jäsenvaltiot ja Euroopan yhteisöjen komissio väittävät sitä vastoin, että ilmaisun ”lähettää” käyttö edellyttää sitä, että tavarat ovat fyysisesti siirtyneet pois lähetysjäsenvaltion alueelta tai että ne ovat saapuneet määränpäänä olevaan jäsenvaltioon.

33 Vaikka tosin on totta, että sananmukaisen tulkinnan mukaan kuudennen direktiivin 28 a artiklan 3 kohdan ensimmäiseen alakohtaan sisältyvässä ilmaisussa ”lähettää tai kuljettaa – – jäsenvaltioon” painoa näytetään annettavan lähetys- tai kuljetusprosessin alulle, kuten Teleos ym. väittävät, saman direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa oleva ilmaisu ”kuljettaa tai lähettää – – [jäsenvaltion] alueen ulkopuolelle” edellyttää kuitenkin sitä – – kuten suurin osa yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksia esittäneistä jäsenvaltioista katsoo – – että tavarat ovat tosiasiaa siirtyneet pois luovutusjäsenvaltiosta.

34 Näin ollen kun otetaan huomioon se, että yhteisöluovutus ja -hanhinta liittyvät välttämättä toisiinsa, kahta edellä olevassa kohdassa mainittua säännöstä on tulkittava siten, että niillä on sama merkitys ja ulottuvuus.

35 Silloin kun tiettyä käsitettä on mahdollista tulkita sananmukaisesti usealla eri tavalla, käsitteen ulottuvuuden määrittämiseksi on turvauduttava asiayhteyteen, johon kyseinen käsite liittyy, ottamalla huomioon kuudennen direktiivin tarkoitus ja systematiikka (ks. vastaavasti asia C-185/89, Velker International Oil Company, tuomio 26.6.1990, Kok. 1990, s. I-2561, 16 ja 17 kohta; asia C-2/95, SDC, tuomio 5.6.1997, Kok. 1997, s. I-3017, 22 kohta ja asia C-455/05, Velvet & Steel Immobilien, tuomio 19.4.2007, 20 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

36 Siitä kuudennen direktiivin XVI a osaston mukaisen siirtymäjärjestelmän tavoitteesta eli verotulojen siirtäminen siihen jäsenvaltioon, jossa luovutettujen tavaroiden lopullinen kulutus tapahtuu (ks. em. asia EMAG Handel Eder, tuomion 30 kohta), ilmenee, että kyseinen järjestelmä on luotu etenkin tavaroiden yhteisön sisäisten liikkeiden sääntelemiseksi.

37 Koska kyseisellä järjestelmällä on korvattu jäsenvaltioiden välistä tuontia ja vientiä koskeva järjestelmä, kuten tämän tuomion 21 kohdassa on huomautettu, se eroaa selkeästi järjestelmästä, jolla säännellään maan sisällä suoritettuja liiketoimia. Tällaisen järjestelmän soveltamista koskevana ennakoedellytyksenä on se, että liiketoimi on yhteisön sisäinen, ja etenkin, että tavarat liikkuvat fyysisesti yhdestä jäsenvaltiosta toiseen. Tämä edellytys, joka koskee jäsenvaltioiden välisten rajojen ylittämistä, on yhteisön sisäisen liiketoimen tunnusmerkki, joka erottaa sen liiketoimesta, joka tapahtuu maan sisällä.

38 Lisäksi kuten kaikki muutkin käsitteet, jotka määrittelevät kuudennen direktiivin mukaiset verolliset liiketoimet (ks. yhdistetyt asiat C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006, Kok. 2006, s. I-483, 44 kohta ja yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04, Kittel ja Recolta Recycling, tuomio 6.7.2006, Kok. 2006, s. I-6161, 41 kohta), yhteisöluovutuksen ja yhteisöhankinnan käsitteet ovat objektiivisia, ja niitä sovelletaan asianomaisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta.

39 Poiketen siitä Teleoksen ym:iden väitteestä, jonka mukaan luovuttajan ja ostajan tarkoitus suorittaa yhteisön sisäinen liiketoimi riittää kyseisen liiketoimen luonnehtimiseksi yhteisön sisäiseksi liiketoimeksi, on todettava, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että veroviranomaisten velvollisuus suorittaa tutkimuksia verovelvollisen tarkoituksen selvittämiseksi olisi vastoin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän niitä tavoitteita, joiden mukaan on taattava oikeusvarmuus ja helpotettava arvonlisäveron soveltamiseen liittyviä toimia sillä tavoin, että kyseisen liiketoimen objektiivinen luonne jätetään ottamatta huomioon vain poikkeustilanteissa (ks. asia C-4/94, BLP Group, tuomio 6.4.1995, Kok. 1995, s. I-983, 24 kohta; em. yhdistetyt asiat Optigen ym., tuomion 45 kohta ja em. yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 42 kohta).

40 Tämän perusteella on tarpeen, että yhteisöluovutus tai -hankinta määritellään objektiivisten seikkojen perusteella, kuten sen, että asianomaiset tavarat liikkuvat fyysisesti jäsenvaltioiden välillä.

41 Tämä tulkinta saa myös tukea siitä asiayhteydestä, johon tavaroiden yhteisöluovutus ja -hankinta liittyvät. Kuudennen direktiivin XVI a osaston sanamuodosta näet jo ilmenee, että siirtymäjärjestelmää sovelletaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kyseistä järjestelmää koskevissa säännöksissä käytetään lisäksi useita ilmaisuja, jotka antavat ymmärtää, että yhteisöluovutuksesta ja -hankinnasta muodostuvaan liiketoimeen liittyy ainakin kaksi jäsenvaltiota ja että kyseisten valtioiden välillä on pitänyt tapahtua tavaroiden siirto. Nämä nimenomaiset ilmaisut, kuten ”muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon”, ”muuhun kuin siihen jäsenvaltioon, johon lähetys tai kuljetus on saapunut” ja ”verovelvollisen suorittama yrityksensä tavaroiden siirtäminen toiseen jäsenvaltioon”, ovat etenkin kuudennen direktiivin 28 a artiklan 3 ja 5 kohdassa.

42 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 28 a artiklan 3 kohdan ensimmäistä alakohtaa ja 28 c artiklan A kohdan a alakohtaan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava näissä kummassakin säännöksessä oleva ilmaisu ”lähettää” huomioon ottaen siten, että tavaroiden yhteisöhankinta on tapahtunut ja yhteisöluovutus on vapautettu arvonlisäverosta ainoastaan, jos omistajalle kuuluva määräämisvalta tavarasta on siirretty ostajalle ja luovuttaja osoittaa, että kyseinen tavara on lähetetty tai kuljetettu toiseen

jäsenvaltioon ja että tämän lähettämisen tai kuljettamisen johdosta tavara on fyysisesti poistunut luovutusjäsenvaltion alueelta.

### *Kolmas kysymys*

43 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmannella kysymyksellään, onko kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäistä alakohtaa tulkittava siten, että se estää sen, että luovutusjäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset velvoittavat luovuttajan, joka on toiminut vilpittömässä mielessä ja joka on toimittanut todisteet, jotka ensi näkemältä osoittavat, että hänellä on oikeus tavaroiden yhteisöluovutusta koskevaan verovapautukseen, suorittamaan arvonlisäveron näistä tavaroista myöhemmin, kun tällaiset todisteet osoittautuvat paikkansapitämättömiksi, eikä ole osoitettu, että kyseinen luovuttaja on osallistunut veropetokseen.

44 Alustavasti on todettava, että vaikka tavaroiden yhteisöluovutukselle ja -hankinnalle on asetettu se objektiivinen edellytys, että tavarat on fyysisesti siirretty luovutusjäsenvaltion ulkopuolelle, kuten kahteen ensimmäiseen kysymykseen annetusta vastauksesta ilmenee, veroviranomaisten on jäsenvaltioiden välisten rajatarkastusten poistamisen vuoksi vaikeaa varmistua siitä, ovatko tavarat fyysisesti poistuneet mainitun jäsenvaltion alueelta. Tästä syystä viranomaiset suorittavat tällaisen tarkastuksen pääasiallisesti verovelvollisten toimittaman näytön ja viimeksi mainittujen antamien ilmoitusten perusteella.

45 Kuten kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan virkkeen ensimmäisestä osasta seuraa, jäsenvaltioiden on vahvistettava yhteisöluovutusta koskevan vapautuksen soveltamisedellytykset. On kuitenkin huomautettava, että jäsenvaltioiden on toimivaltuuksiaan käyttäessään noudatettava yhteisön oikeusjärjestyksen osana olevia yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluvat muun muassa oikeusvarmuuden periaate ja suhteellisuusperiaate (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, Molenheide ym., tuomio 18.12.1997, Kok. 1997, s. I-7281, 48 kohta ja asia C-384/04, Federation of Technological Industries ym., tuomio 11.5.2006, Kok. 2006, s. I-4191, 29 ja 30 kohta).

46 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, joka koskee arvonlisäveron kantamista jälkeinpäin, ilmenee myös, että toimenpiteitä, joihin jäsenvaltiot voivat ryhtyä veron asianmukaiseksi kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi, ei voida soveltaa siten, että niiden johdosta arvonlisäveron neutraalisuus asetettaisiin kyseenalaiseksi (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok. 2000, s. I-1577, 52 kohta; asia C-454/98, Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomio 19.9.2000, Kok. 2000, s. I-6973, 59 kohta ja asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006, Kok. 2006, s. I-1609, 92 kohta).

47 Teleos ym. väittävät, että se, että jäsenvaltion veroviranomaiset asettavat koko näyttötaakan sekä vastuun arvonlisäveron suorittamisesta yhteisöluovutusta koskevan järjestelmän mukaisesti myydyn tavarantoimittajalle silloin, kun hankinnan jälkeen ilmenee, että hankkija on syyllistynyt petokseen ja että tavarat eivät todellisuudessa ole poistuneet luovutusjäsenvaltion alueelta, on ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen, suhteellisuusperiaatteen ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa. Ne väittävät myös, että veroviranomaisten niihin kohdistamat toimenpiteet vaikuttavat yhtenäismarkkinoiden toiminnan moitteettomaan sujumiseen ja rajoittavat tavaroiden vapaata liikkuvuutta.

48 Oikeusvarmuuden periaatteen osalta on aluksi huomautettava, että sitä on noudatettava erityisen tiukasti silloin, kun on kyse sääntelystä, joka saattaa saada aikaan taloudellisia rasitteita, jotta ne, joita asia koskee, voivat saada selville tarkasti, minkä laajuisia näille tällä tavoin asetetut velvoitteet ovat (ks. asia 326/85, Alankomaat v. komissio, tuomio 15.12.1987, Kok. 1987, s. 5091, 24 kohta ja em. asia Halifax ym., tuomion 72 kohta). Tästä seuraa, että on tarpeen, kuten Teleos

ym. sekä komissio perustellusti korostavat, että verovelvolliset tuntevat verovelvoitteensa ennen liiketoimen toteuttamista.

49 Pääasiassa sekä asiakirja-aineistosta että yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyistä huomautuksista ilmenee, ettei ilmeisesti ole olemassa mitään konkreettista näyttöä, jonka perusteella voidaan yhtäältä päätellä, että asianomaiset tavarat on siirretty luovutusjäsenvaltion alueen ulkopuolelle, ja toisaalta sulkea pois, että asiassa on syyllistytty väärinkäyttöksiin ja petoksiin. Verovapautusten oikean ja yksinkertaisen soveltamisen varmistamiseksi on kuitenkin tarpeen, että kansalliset viranomaiset vahvistavat edellytykset, joiden nojalla ne vapauttavat yhteisöluovutukset verosta.

50 Olisi siten oikeusvarmuuden periaatteen vastaista, että jäsenvaltio, joka on säätänyt yhteisöluovutusta koskevan vapautuksen soveltamisen edellytyksistä vahvistamalla muun muassa luettelon toimivaltaisille viranomaisille esitettävistä asiakirjoista ja joka on aluksi hyväksynyt luovuttajan esittämät asiakirjat verovapautuksen saamiseen oikeuttavana näyttönä, voisi myöhemmin velvoittaa kyseisen luovuttajan suorittamaan tähän luovutukseen liittyvän arvonlisäveron silloin, kun ilmenee, että sellaisen petoksen johdosta, johon hankkija on syyllistynyt ja josta luovuttajalla ei ollut eikä voinut olla tietoa, asianomaiset tavarat eivät todellisuudessa ole poistuneet luovutusjäsenvaltion alueelta.

51 Sillä, että verovelvollinen velvoitetaan toimittamaan näyttö, jonka perusteella voidaan todeta, että tavarat ovat fyysisesti poistuneet luovutusjäsenvaltiosta, ei taata vapautusten oikeaa ja yksinkertaista soveltamista. Kyseisen velvollisuuden johdosta verovelvollinen joutuu sitä vastoin epävarmuuteen siitä, voidaanko verovapautusta soveltaa hänen yhteisöluovutukseensa, tai siitä, onko arvonlisävero tarpeen sisällyttää myyntihintaan.

52 Suhteellisuusperiaatteen osalta on toiseksi huomautettava, että yhteisöjen tuomioistuin on jo katsonut edellä mainitussa asiassa Molenheide ym. antamansa tuomion 46 kohdassa, että kyseisen periaatteen mukaisesti jäsenvaltioiden on turvauduttava sellaisiin keinoihin, jotka samalla, kun niiden avulla voidaan tehokkaasti saavuttaa kansallisella lainsäädännöllä tavoiteltu päämäärä, kuitenkin haittaavat mahdollisimman vähän kyseisellä yhteisön lainsäädännöllä tavoiteltujen päämäärien saavuttamista ja siinä asetettujen periaatteiden noudattamista.

53 Näin ollen vaikka on hyväksyttävää, että jäsenvaltion toteuttamalla toimenpiteillä pyritään mahdollisimman tehokkaasti turvaamaan veronsaajan oikeudet, ne eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin tämän päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen (ks. em. yhdistetyt asiat Molenheide ym., tuomion 47 kohta ja em. asia Federation of Technological Industries ym., tuomion 30 kohta).

54 Yhdistyneen kuningaskunnan ja Italian hallitukset väittävät tältä osin, että pääasiassa voidaan soveltaa oikeuskäytäntöä, jonka mukaan se, että vilpittömässä mielessä toimineen tuojan on maksettava tullia sellaisen tavaran tuonnista, jonka osalta viejä on tehnyt tullirikkomuksen, vaikka tuoja ei ollut siinä millään tavalla osallisena, merkitsee verottamista, joka ei ole suhteetonta eikä se ole vastoin niitä yleisiä oikeusperiaatteita, joiden noudattamisen yhteisöjen tuomioistuin varmistaa (ks. yhdistetyt asiat C-153/94 ja C-204/94, Faroe Seafood ym., tuomio 14.5.1996, Kok. 1996, s. I-2465, 114 kohta ja asia C-97/95, Pascoal & Filhos, tuomio 17.7.1997, Kok. 1997, s. I-4209, 61 kohta).

55 Tätä väitettä ei voida hyväksyä.

56 Kuten Teleos ym. ja komissio perustellusti väittävät ja kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 78–82 kohdassa korostanut, tullien kantaminen Euroopan unionin ulkopuolelta tulevasta tuonnista ja velvollisuus suorittaa arvonlisävero yhteisöhankinnasta eivät ole

toisiinsa verrattavia toimia.

57 Yhteisön sisäiseen kauppaan sovellettavassa järjestelmässä vahvistetaan verotusta koskeva toimivallanjako sisämarkkinoilla, ja sen perusteella veroviranomaisilla on mahdollisuus kääntyä sekä luovuttajan että hankkijan puoleen arvonlisäveron maksamiseksi, kun taas yhteisessä tullijärjestelmässä tullit voidaan kantaa ainoastaan maahantuojalta. Tästä seuraa, että tämän tuomion 54 kohdassa lainattua oikeuskäytäntöä ei voida soveltaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltäväksi saatettuun asiaan.

58 Veropetosten estämisen tavoitteella voidaan joskus tosin perustella tiukemmat vaatimukset luovuttajan velvoitteiden osalta. Kuitenkin sen, miten riskit jaetaan luovuttajan ja veroviranomaisten välillä sellaisen petoksen johdosta, johon kolmas osapuoli on syyllistynyt, on sovelluttava yhteen suhteellisuusperiaatteen kanssa. Lisäksi sen sijaan että järjestelmällä, jossa kaikki vastuu arvonlisäveron maksamisesta annetaan luovuttajalle riippumatta siitä, onko tämä sekaantunut petokseen, ehkäistään veropetoksia, tällaisella järjestelmällä ei välttämättä varjella yhdenmukaistettua arvonlisäverojärjestelmää hankkijan petoksilta ja väärinkäytöiltä. Jos hankkija vapautettaisiin kaikesta vastuusta, hän voisi näet rohkaistua olemaan lähettämättä tai kuljettamatta tavaroita luovutusjäsenvaltion ulkopuolelle ja ilmoittamatta niitä arvonlisäveroa varten niissä jäsenvaltioissa, joiden oli tarkoitus olla tavaroiden määränpäänä.

59 Verotuksen neutraalisuuden periaatteen osalta on kolmanneksi muistutettava, että kyseinen periaate on vastoin muun muassa sitä, että samankaltaisia suorituksia, jotka ovat näin kilpailuasemassa toisiinsa nähden, kohdeltaisiin arvonlisäverotuksessa eri tavoin (ks. asia C-240/05, Eurodental, tuomio 7.12.2006, Kok. 2006, s. I-11479, 46 kohta).

60 Jos pääasiassa kyseessä olevien luovuttajien on suoritettava itse arvonlisävero jälkeensä, mainittua periaatetta ei kuitenkaan noudatettaisi, koska myyntihintoihin sisältyvä arvonlisävero ei milloinkaan rasita luovuttajia, jotka suorittavat liiketoimia maan sisällä, sillä kyse on välillisestä kulutusverosta. Näin ollen verovelvolliset, jotka suorittavat liiketoimen jäsenvaltiosta toiseen pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, olisivat epäedullisemmassa asemassa kuin verovelvolliset, jotka suorittavat liiketoimen yhdessä jäsenvaltiossa (ks. vastaavasti vähennysoikeuden osalta em. asia Eurodental, tuomion 47 kohta).

61 Neljänneksi on todettava sen Teleoksen ym:iden esittämän väitteen osalta, jonka mukaan Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten toteuttamat toimenpiteet rajoittavat tavaroiden vapaata liikkuvuutta, että yhtäältä yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että veropetosten, veronkierron ja mahdollisten väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on kuudennessa direktiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan (ks. yhdistetyt asiat C-487/01 ja C-7/02, Gemeente Leusden ja Holin Groep, tuomio 29.4.2004, Kok. 2004, s. I-5337, 76 kohta ja em. yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 54 kohta), ja että sillä voidaan tietyin edellytyksin perustella tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevien rajoitusten olemassaoloa.

62 Toisaalta on myös tärkeää varmistaa, kuten komissio perustellusti väittää, että talouden toimijoiden tilanne ei ole epäsuotuisampi kuin tilanne, joka vallitsi ennen jäsenvaltioiden välisten rajatarkastusten poistamista, sillä tällainen tulos olisi ristiriidassa sen sisämarkkinoiden tavoitteen kanssa, joka koskee jäsenvaltioiden välisen kaupan helpottamista.

63 Koska verovelvolliset eivät voi enää tukeutua tulliviranomaisten antamiin asiakirjoihin, yhteisöluovutusta ja -hankintaa koskeva näyttö on toimitettava muulla tavoin. Vaikka on totta, että yhteisön sisäistä kauppaa koskeva järjestelmä on entistä alttiimpi petoksille, jäsenvaltioiden asettamalla näyttöä koskevilla edellytyksillä on kuitenkin kunnioitettava muun muassa tavaroiden vapaan liikkuvuuden kaltaisia EY:n perustamissopimuksella käyttöön otettuja perusvapauksia.



64 Tältä osin on myös huomautettava, että kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvoitteista, jos nämä velvoitteet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

65 Lisäksi pääasiaan analogisesti soveltuvan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan ei ole yhteisön oikeuden vastaista edellyttää, että luovuttaja toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että hänen suorittamansa liiketoimi ei johda siihen, että hän osallistuu veropetokseen (ks. nk. karusellipetoksen osalta em. asia Federation of Technological Industries ym., tuomion 33 kohta ja em. yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 51 kohta).

66 Näin ollen se, että luovuttaja on toiminut vilpittömässä mielessä, että hän on toteuttanut kaikki toimenpiteet, jotka ovat kohtuudella hänen toteutettavissaan, ja että hänen osallistumisensa petokseen on suljettu pois, ovat tärkeitä seikkoja määritettäessä mahdollisuutta velvoittaa kyseinen luovuttaja suorittamaan arvonlisävero jälkeensä.

67 Sitä vastoin, kuten komissio korostaa, sen jälkeen kun luovuttaja on täyttänyt yhteisöluovutuksen toteennäyttämistä koskevat velvoitteensa, mutta ostaja ei ole täyttänyt sopimukseen perustuvaa velvoitetta lähettää tai kuljettaa tavarat luovutusjäsenvaltion ulkopuolelle, juuri tämän viimeksi mainitun pitäisi olla velvollinen maksamaan arvonlisävero kyseisessä jäsenvaltiossa.

68 Kolmanteen kysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava siten, että se estää sen, että luovutusjäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset velvoittavat luovuttajan, joka on toiminut vilpittömässä mielessä ja joka on toimittanut todisteet, jotka ensi näkemältä osoittavat, että hänellä on oikeus tavaroiden yhteisöluovutusta koskevaan verovapautukseen, suorittamaan arvonlisäveron näistä tavaroista myöhemmin, kun tällaiset todisteet osoittautuvat paikkansapitämättömiksi, eikä ole osoitettu, että kyseinen luovuttaja on osallistunut veropetokseen, kunhan viimeksi mainittu on toteuttanut kaikki toimenpiteet, jotka ovat kohtuudella hänen toteutettavissaan, sen varmistamiseksi, että hänen suorittamansa yhteisöluovutus ei johda siihen, että hän osallistuu tällaiseen petokseen.

#### *Neljäs kysymys*

69 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee neljännellä kysymyksellään, voidaanko sitä, että ostaja on esittänyt määränään olevan jäsenvaltion veroviranomaisille pääasiassa kyseessä olevan kaltaista yhteisöhankintaa koskevan ilmoituksen, pitää yhteisöluovutuksen arvonlisäverosta vapauttamisen kannalta ratkaisevana näyttönä.

70 Kun otetaan huomioon kahteen ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, on katsottava, että lukuun ottamatta niitä edellytyksiä, jotka koskevat verovelvollisen asemaa, omistajalle tavaraan kuuluvan määräämisvallan siirtymistä ja tavaroiden fyysistä siirtämistä jäsenvaltiosta toiseen, liiketoimen määrittelemiselle tavaroiden yhteisöluovutukseksi tai -hankinnaksi ei voida asettaa mitään muita edellytyksiä.

71 Yhteisöhankintaa ja -luovutusta koskevassa siirtymäjärjestelmässä on arvonlisäveron säännöllisen kantamisen varmistamiseksi välttämätöntä, että toimivaltaiset veroviranomaiset tarkastavat toinen toisistaan riippumatta, ovatko yhteisöhankintaa ja vastaavan luovutuksen vapauttamista koskevat edellytykset täyttyneet. Näin ollen, vaikka se, että ostaja toimittaa yhteisöhankintaa koskevan veroilmoituksen, voi olla osoitus siitä, että tavarat on tosiasias-  
sa

siirretty luovutusjäsenvaltion ulkopuolelle, tällaisella ilmoituksella ei kuitenkaan ole ratkaisevaa merkitystä verosta vapautetun yhteisöluovutuksen toteennäyttämisen kannalta.

72 Tästä seuraa, että neljänteen kysymykseen on vastattava, että se, että ostaja on esittänyt määränpäänä olevan jäsenvaltion veroviranomaisille pääasiassa kyseessä olevan kaltaista yhteisöhankintaa koskevan ilmoituksen, voi muodostaa lisätodisteen, jolla pyritään osoittamaan, että tavarat ovat tosiasiallisesti poistuneet luovutusjäsenvaltion alueelta, mutta se ei ole ratkaiseva todiste yhteisöluovutuksen arvonlisäverosta vapauttamisen kannalta.

### **Oikeudenkäyntikulut**

73 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 17.10.2000 annetulla neuvoston direktiivillä 2000/65/EY, 28 a artiklan 3 kohdan ensimmäistä alakohtaa ja 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava näissä kummassakin säännöksessä oleva ilmaisu ”lähettää” huomioon ottaen siten, että tavarain yhteisöhankinta on tapahtunut ja yhteisöluovutus on vapautettu arvonlisäverosta ainoastaan, jos omistajalle kuuluva määräämisvalta tavarain on siirretty ostajalle ja luovuttaja osoittaa, että kyseinen tavara on lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon ja että tämän lähettämisen tai kuljettamisen johdosta tavara on fyysisesti poistunut luovutusjäsenvaltion alueelta.**
- 2) **Direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2000/65, 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava siten, että se estää sen, että luovutusjäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset velvoittavat luovuttajan, joka on toiminut vilpittömässä mielessä ja joka on toimittanut todisteet, jotka ensi näkemältä osoittavat, että hänellä on oikeus tavarain yhteisöluovutusta koskevaan verovapautukseen, suorittamaan arvonlisäveron näistä tavaroista myöhemmin, kun tällaiset todisteet osoittautuvat paikkansapitämättömiksi, eikä ole osoitettu, että kyseinen luovuttaja on osallistunut veropetokseen, kunhan viimeksi mainittu on toteuttanut kaikki toimenpiteet, jotka ovat kohtuudella hänen toteutettavissaan, sen varmistamiseksi, että hänen suorittamansa yhteisöluovutus ei johda siihen, että hän osallistuu tällaiseen petokseen.**
- 3) **Se, että ostaja on esittänyt määränpäänä olevan jäsenvaltion veroviranomaisille pääasiassa kyseessä olevan kaltaista yhteisöhankintaa koskevan ilmoituksen, voi muodostaa lisätodisteen, jolla pyritään osoittamaan, että tavarat ovat tosiasiallisesti poistuneet luovutusjäsenvaltion alueelta, mutta se ei ole ratkaiseva todiste yhteisöluovutuksen arvonlisäverosta vapauttamisen kannalta.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: englanti.