

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

14 päivänä kesäkuuta 2017 (\*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 138 artiklan 2 kohdan a alakohta – Uuden kulkuneuvon yhteisöluovutuksen verovapautuksen edellytykset – Tilanne, jossa ostajan asuinpaikka on määränpääjäsenvaltiossa – Tilapäinen rekisteröinti määränpääjäsenvaltiossa – Veropetoksen vaara – Myyjän vilpitön mieli – Myyjän huolellisuusvelvollisuus

Asiassa C-26/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Veroasioiden välimiesoikeus (hallinnollinen välimiesmenettelykeskus), Portugali) on esittänyt 30.11.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 18.1.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda**

vastaaan

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Juhász sekä tuomarit C. Vajda ja K. Jürimäe (esittelevä tuomari),

julkisasiamies : P. Mengozzi,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda, edustajinaan B. Botelho Antunes ja J. Mendonça, advogados,
- Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes, R. Campos Laires ja M. Figueiredo,
- Euroopan komissio, asiamiehinään A. Caeiros ja L. Lozano Palacios,

kuultuaan julkisasiamiehen 1.2.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

**tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 138 artiklan 2 kohdan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisia ovat Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda (jäljempänä Santogal) ja Autoridade Tributária e Aduaneira (vero- ja tulliviranomainen, Portugali) ja jossa on kyse siitä, että kyseinen viranomainen kieltäytyi vapauttamasta liiketoimea arvonlisäverosta uuden kulkuneuvon yhteisöluovutuksena.

### **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

#### *Unionin oikeus*

3 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 11 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Tänä siirtymäkautena olisi myös verotettava määräjäsenvaltioissa näiden jäsenvaltioiden asettamien verokantojen ja edellytysten mukaisesti tietynsuuruisia yhteisöhankintoja, joita ovat tehneet verosta vapautetut verovelvolliset tai oikeushenkilöt, jotka eivät ole verovelvollisia, sekä tiettyjä yksityishenkilöille tai verosta vapautetuille verovelvollisille taikka oikeushenkilöille, jotka eivät ole verovelvollisia, suoritettuja etämyyntiä ja uusien kulkuneuvojen luovutuksia käsittäviä yhteisön sisäisiä liiketoimia, jos tällaiset liiketoimet ilman erityissäännöstä merkittävästi vääristäisivät jäsenvaltioiden välistä kilpailua.”

4 Direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisävero on suoritettava seuraavista liiketoimista:

--

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

--

ii) uusien kulkuneuvojen hankintojen osalta sellainen verovelvollinen tai sellainen [ei-verovelvollinen] oikeushenkilö, -- jonka muut hankinnat eivät ole arvonlisäveron alaisia 3 artiklan 1 kohdan mukaisesti, taikka muu henkilö kuin verovelvollinen, kun kyse on uusien kulkuneuvojen hankinnoista;

--”

5 Kyseisen direktiivin 3 artiklan sanamuoto on seuraava:

”1. Poiketen siitä, mitä 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdassa säädetään, seuraavista liiketoimista ei suoriteta arvonlisäveroa:

--

b) sellaiset tavaroiden yhteisöhankinnat – lukuunottamatta a alakohdassa ja 4 artiklassa tarkoitettuja sekä uusien kulkuneuvojen ja valmisteverollisten tuotteiden hankintoja – jotka verovelvollinen suorittaa maataloustuottajien yhteiseen vakiokantajärjestelmään kuuluvan maa-, metsä- tai kalataloutensa tarpeisiin tai jotka suorittaa yksinomaan vähennykseen oikeuttamattomia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia tekevä verovelvollinen tai jotka suorittaa oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen.

– –”

6 Saman direktiivin 20 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden yhteisöhankinnalla’ tarkoitetaan omistajan määräämisvallan saamista irtaimeen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon.”

7 Arvonlisäverodirektiivin arvonlisäverovapautuksia koskevan IX osaston 1 lukuun, jonka otsikkona on ”Yleiset säännökset”, sisältyvässä 131 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäljempänä 2–9 luvussa säädettyjä vapautuksia sovelletaan rajoittamatta muiden [unionin oikeuden] säännösten soveltamista ja noudattaen jäsenvaltioiden vahvistamia edellytyksiä mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi.”

8 Direktiivin IX osaston 4 luku koskee ”Yhteisöliiketoimien vapautuksia”. Direktiivin 138 artiklassa säädetään tavaroiden luovutusten verovapautuksista seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä, hankkija tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, mutta kuitenkin [unionissa], sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai sellaiselle [ei-verovelvolliselle] oikeushenkilölle, – – joka toimii tässä ominaisuudessa muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.

2. Jäsenvaltioiden on 1 kohdassa tarkoitettujen luovutusten lisäksi vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

a) sellaisten uusien kulkuneuvojen luovutukset, jotka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa hankkijalle jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, mutta kuitenkin [unionissa], sellaisille verovelvollisille tai sellaisille [ei-verovelvollisille] oikeushenkilöille, – – joiden yhteisöhankinnat eivät ole arvonlisäveron alaisia 3 artiklan 1 kohdan mukaan, taikka muulle henkilölle, joka ei ole verovelvollinen;

– –”

#### *Portugalin oikeus*

9 Arvonlisäverodirektiivin mukaiset yhteisöliiketoimia koskevat säännöt on saatettu yhteisöliiketoimia koskevasta arvonlisäverojärjestelmästä annetulla lailla (Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, jäljempänä RITI) osaksi Portugalin oikeutta.

10 RITI:n 14 §:n b kohdan, kun se luetaan yhdessä 1 §:n e kohdan kanssa, sanamuodon mukaan kenen tahansa suorittamat vastikkeelliset sellaisten uusien kulkuneuvojen luovutukset, jotka myyjä, hankkija tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa Portugalin alueelta sellaiselle hankkijalle, joka on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon tai jolla on siellä kotipaikka, ovat

vapautettuja arvonlisäverosta.

## **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

- 11 Santogal on Portugalissa autokaupan alalla toimiva yhtiö.
- 12 Santogal myi 447 665 eurolla 26.1.2010 päivätyä laskua vastaan uuden ajoneuvon, jonka se oli hankkinut aiemmin Mercedes-Benz Portugal SA -nimiseltä yhtiöltä ja joka on todettu 25.6.2009 päivätyssä tulli-ilmoituksessa vastaanotetuksi Portugalissa.
- 13 Myynnin yhteydessä hankkija, joka on Angolan kansalainen, ilmoitti Santogalille aikovansa ottaa ajoneuvon henkilökohtaiseen käyttöön Espanjassa, johon hän ilmoitti sijoittautuneensa, ja järjestävänsä ajoneuvon lähettämisen Espanjaan siten, että hän huolehtii itse sen kuljetuksesta. Lisäksi hän ilmoitti aikovansa katsastuttaa ja rekisteröidä ajoneuvon Espanjassa. Hankkija esitti Santogalille Espanjassa saamansa ulkomaalaisen henkilötunnuksen (NIE), Ministério del Interior, Dirección General de la Policía y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencian (Espanjan sisäministeriön alaisena toimivan poliisi- ja santarmiviraston Tui Valencia kunnan yksikkö) 2.5.2008 antaman asiakirjan, joka osoittaa, että hänet on kirjattu valtakunnalliseen ulkomaalaisrekisteriin mainitulla ulkomaalaisten henkilötunnuksella, sekä jäljennöksen Angolan passistaan. Osoite, jonka hankkija oli ilmoittanut myynnin yhteydessä, ei ollut sama kuin 2.5.2008 annetussa asiakirjassa oleva osoite.
- 14 Santogal katsoi kyseisten asiakirjojen perusteella, että myynti oli vapautettu arvonlisäverosta RITI:n 14 §:n b kohdan nojalla. Arvonlisäveroa ei näin tilitetty Portugalissa.
- 15 Ajoneuvo kuljetettiin Espanjaan suljetussa rekka-autossa.
- 16 Espanjassa suoritettujen ajoneuvon katsastuksen jälkeen hankkija lähetti Santogalille tämän esittämästä pyynnöstä kaksi asiakirjaa myyntitapahtuman loppuun saattamista varten eli yhtäältä 11.2.2010 annetun katsastustodistuksen ja toisaalta Espanjassa 18.2.2010 annetun rekisteriotteen. Rekisteriote, johon merkitty hankkijan osoite ei ollut sama kuin hänen myynnin yhteydessä ilmoittamansa osoite eikä 2.5.2008 päivätyssä asiakirjassa oleva osoite, koska matkailutarkoituksiin myönnettyä rekisteritunnusta, jonka voimassaolon päättymisajankohta oli 17.2.2011. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamien tietojen mukaan matkailutarkoituksiin myönnettävä rekisteritunnus vastaa Espanjan oikeuden mukaan tilapäistä rekisteritunnusta, jota voidaan tavallisesti käyttää kuuden kuukauden ajan 12 kuukauden pituisen ajanjakson aikana ja jonka voimassaoloa viranomaiset voivat pidentää. Se voidaan myöntää vain henkilöille, jotka eivät asu vakinaisesti Espanjassa.
- 17 Santogal esitti Mercedes-Benz Portugalille helmikuussa 2011 tietoja 25.6.2009 tehdyn tulli-ilmoituksen kumoamiseksi, minkä jälkeen Mercedes-Benz Portugal esitti 3.3.2011 täydentävän tulli-ilmoituksen tarkoituksenaan saada kyseinen ilmoitus kumottua sillä perusteella, että ajoneuvo oli lähetetty pois maasta. Portugalin toimivaltaiset viranomaiset kumosivat tulli-ilmoituksen 25.5.2009.
- 18 Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (tullipetoksia käsittelevä virasto) kehotti 24.10.2013 päivätyssä kirjeessään Lissabonin verotoimistoa (Direção de Finanças de Lisboa) panemaan maksuun kyseisen ajoneuvon myynnistä suoritettavan arvonlisäveron. Virasto korosti erityisesti, että hankkija asui Portugalissa ja että hänet oli rekisteröity Portugalissa yhtiön toimitusjohtajana. Viraston mukaan Espanjan viranomaiset olivat lisäksi täsmentäneet sen tiedusteluun antamassaan vastauksessa, ettei hankkijaa ollut merkitty vuonna 2010 Espanjassa asuvaksi henkilöksi eikä hän ollut tehnyt koskaan tuloveroilmoitusta siellä.
- 19 Santogalissa tehtiin tämän jälkeen osittain sisäinen tarkastus vuoden 2010 tammikuun

arvonlisäveron osalta. Vero- ja tulliviranomainen laati tarkastuksen perusteella kertomuksen, jossa se katsoi, ettei ajoneuvon myynti kuulunut RITI:n 14 §:n b kohdassa säädetyn verovapautuksen piiriin, koska hankkija ei asunut eikä harjoittanut toimintaansa Espanjassa. Viranomaisen korosti lisäksi, että sen tietokantojen mukaan hankkijalla oli annettu ennen vuotta 2001 portugalilainen verovelvollisen tunnus ja että hänen asuinmaansa oli Portugali.

20 Vero- ja tulliviranomainen pani tarkastuksen jälkeen 14.10.2014 maksuun 89 533 euron suuruisen arvonlisäveron lisämaksun sekä määräsi Santogalin maksamaan 15 914,80 euroa hyvityskorkoja ajalta 12.3.2010–20.8.2014. Santogal maksoi nämä maksut joulukuussa 2014.

21 Santogal on vaatinut ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltäväksi saattamassaan asiassa tuomioistuinta kumoamaan näiden määrien maksuunpanot ja on esittänyt vahingonkorvausvaatimuksen. Se on esittänyt kyseisessä tuomioistuimessa muun muassa, että vero- ja tulliviranomaisen tulkinta RITI:n 1 §:n e kohdasta ja 14 §:n b kohdasta on vastoin arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohtaa, jolla on välitön oikeusvaikutus. Santogal on väittänyt myös, ettei sitä vastaan voida vedota arvonlisäverojärjestelmään kohdistuvaan sellaiseen petokseen, jonka tekijänä on hankkija.

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ilmaisee pyynnössään ensinnäkin olevansa epävarma siitä, mikä hankkijan asuinpaikka oli ajoneuvon myyntiajankohtana. Se korostaa erityisesti, ettei hankkijan vakinainen asuinpaikka ollut Espanjassa. Hänen ei ole kuitenkaan osoitettu asuneen myyntiajankohtana Portugalissa. Kyseinen tuomioistuin katsoo lisäksi, ettei sille esitettyyn asiakirja-aineistoon sisälly tietoa arvonlisäveron maksamisesta Espanjassa eikä ajoneuvon myöhemmistä vaiheista sen jälkeen, kun sille oli myönnetty rekisteritunnus matkailutarkoituksia varten. Sen mukaan ei ole myöskään osoitettu, että matkailutarkoituksia koskeva rekisteröintijärjestely olisi päättynyt Espanjan lainsäädännössä säädettyjen menettelyiden mukaisesti.

23 Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, ettei Santogalin ole näytetty toimineen yhteistyössä hankkijan kanssa tarkoituksenaan välttää maksamasta arvonlisäveroa ajoneuvon myynnistä. Sille esitetyistä todisteista ilmenee päinvastoin, että Santogal oli pyrkinyt varmistamaan, että arvonlisäverovapautuksen edellytyksiä noudatettiin. Se huomauttaa, etteivät sen enempää tulliasioitsijat kuin tulliviranomaisetkaan ole esittäneet epäilyjä 25.5.2009 tehdyn tulliihmoituksen kumoamiseksi esitettyjen asiakirjojen riittävydestä ja että 24.10.2013 päivätty tullipetoksia käsittelevän viraston kirje perustui sellaisiin täydentäviin tietoihin, jotka eivät olleet Santogalin saatavissa.

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa 7.12.2010 annettuun tuomioon R (C-285/09, EU:C:2010:742) ja katsoo, että unionin tuomioistuin ei ole vastannut selvästi sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa esitettyihin kysymyksiin.

25 Tässä tilanteessa Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Veroasioiden välimiesoikeus (hallinnollinen välimiesmenettelykeskus), Portugali) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan [a] alakohta esteenä sille, että RITI:n 1 §:n e kohdassa ja 14 §:n b kohdassa [säädetyn kaltaisissa] kansallisen oikeuden säännöksissä vaaditaan sellaisen uuden kulkuneuvon, jonka hankkija kuljettaa jäsenvaltion alueelta toiseen jäsenvaltioon, vastikkeellisen luovutuksen vapauttamiseksi arvonlisäverosta, että hankkija on sijoittautunut määränpäänä olevaan jäsenvaltioon tai että hänellä on siellä kotipaikka?

2) Onko arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan [a] alakohta esteenä sille, että verovapautus evätään kuljetuksen lähtöpaikkana olevassa jäsenvaltiossa, kun ostettu kulkuneuvo

on kuljetettu Espanjaan, jossa sille on myönnetty luonteeltaan tilapäinen rekisteritunnus matkailutarkoituksia varten [Espanjan] verojärjestelmän mukaisesti – –?

3) Onko arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan [a] alakohta esteenä sille, että uuden kulkuneuvon [myyjää] vaaditaan maksamaan arvonlisävero, kun on epäselvää, onko matkailutarkoituksiin myönnettävän rekisteritunnuksen voimassaoloa koskeva järjestely päättynyt jonkin [Espanjan lainsäädännössä säädetyn] syyn perusteella, eikä tiedetä, oliko arvonlisävero maksettu tai maksetaanko se kyseisen järjestelyn voimassaolon päättymisen jälkeen?

4) Ovatko arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan [a] alakohta sekä oikeusvarmuuden periaate, suhteellisuusperiaate ja luottamuksensuojan periaate esteenä sille, että toiseen jäsenvaltioon lähetetyn uuden kulkuneuvon [myyjää] vaaditaan maksamaan arvonlisävero, kun

– hankkija on ennen lähettämistä ilmoittanut [myyjälle] asuvansa määränpäänä olevassa jäsenvaltiossa ja esittänyt tälle asiakirjan, joka osoittaa kyseisen jäsenvaltion myöntäneen hankkijalle ulkomaalaisen henkilötunnuksen ja johon on merkitty kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitseva asuinpaikka, joka poikkeaa hankkijan ilmoittamasta asuinpaikasta

– hankkija on esittänyt kulkuneuvon [myyjälle] jälkikäteen asiakirjoja, jotka osoittavat, että hankittu kulkuneuvo oli katsastettu määränpäänä olevassa jäsenvaltiossa ja että sille oli myönnetty siellä rekisteritunnus matkailutarkoituksia varten;

– ei ole näytetty toteen, että [myyjä] olisi toiminut yhteistyössä hankkijan kanssa tarkoituksenaan välttää arvonlisäveron maksaminen;

– tulliviranomaiset eivät nähneet mitään estettä ajoneuvoa koskevan tulli-ilmoituksen kumoamiselle niiden asiakirjojen perusteella, jotka olivat olleet [myyjän] hallussa?"

## **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

### *Tutkittavaksi ottaminen*

26 Portugalin hallitus väittää, että ennakkoratkaisukysymyksiä ei voida ottaa tutkittavaksi kolmesta syystä.

27 Ensinnäkin Portugalin hallituksen mukaan ennakkoratkaisupyynnössä muotoillun kaltaiset ennakkoratkaisukysymykset koskevat arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan b alakohtaa, joka ei ole merkityksellinen pääasiassa. Sillä, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen jäsen on lähettänyt sähköpostiviestin, jossa hän ilmoitti, että merkityksellinen säännös on arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohta, ja että sähköpostiviestin jäljennös on liitetty ennakkoratkaisupyyntöön, ei voida oikaista alun perin tehtyä virhettä, kun otetaan huomioon jäsenvaltion sisäisen oikeuden menettelysäännöt ja muille jäsenvaltioille annettu takuu siitä, että niiden on mahdollista esittää huomautuksensa.

28 On palautettava mieleen, että se, että kansallinen tuomioistuin on muodollisesti esittänyt ennakkoratkaisukysymyksen viittaamalla tiettyyn unionin oikeuden määräykseen tai säännökseen, ei estä unionin tuomioistuinta esittämästä kansalliselle tuomioistuimelle kaikkia unionin oikeuden tulkintaan liittyviä seikkoja, jotka saattavat olla hyödyllisiä kansallisen tuomioistuimen arvioidessa käsiteltävänä olevaa asiaa, riippumatta siitä, onko kansallinen tuomioistuin viitannut niihin kysymyksissään. Unionin tuomioistuimen on tätä varten poimittava kaikista kansallisen tuomioistuimen esittämistä seikoista ja erityisesti ennakkoratkaisupyynnön perusteluista ne unionin oikeutta koskevat seikat, joita on syytä tulkita, kun otetaan huomioon riidan kohde (ks. vastaavasti tuomio 21.6.2016, New Valmar, C-15/15, EU:C:2016:464, 29 kohta ja tuomio 29.9.2016, .Essent

Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

29 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 21–23 kohdassa, ennakkoratkaisupyynnön perusteluista ilmenee yksiselitteisesti, että kansallisen tuomioistuimen tulkintaongelmat koskevat arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohdalle annettavaa tulkintaa siitä huolimatta, että kyseinen tuomioistuin oli viitannut pyynnössään virheellisesti kyseisen direktiivin 138 artiklan 2 kohdan b alakohtaan. Lisäksi kyseinen tuomioistuin oikaisi virheen ennakkoratkaisupyynnön liitteenä olevassa sähköpostissa.

30 Toiseksi Portugalin hallituksen näkemyksen mukaan pääasian tosiseikat on esitetty epäjohdonmukaisesti ja ristiriitaisesti ja niiden esitys on epäselvä.

31 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan olettamana on, että kansallisen tuomioistuimen niiden oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen perusteella, joiden määrittämisestä se vastaa ja joiden paikkansapitävyyden selvittäminen ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä, esittämällä unionin oikeuden tulkintaan liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta. Unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän pyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (tuomio 18.12.2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti ym., C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Käsiteltävässä asiassa on todettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä tosiseikkojen kuvaus on riittävä, jotta unionin tuomioistuin pysyy sen perusteella antamaan hyödyllisen vastauksen esitettyihin kysymyksiin.

33 Kolmanneksi Portugalin hallitus väittää, että ennakkoratkaisukysymykset ovat hypoteettisia, koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on jo todennut – vaikkakin virheellisesti –, että arvonlisäveron maksuunpanoa pääasiassa ei ollut perusteltu riittävästi ja että se on näin ollen kumottava siitä riippumatta, miten unionin tuomioistuin vastaa näihin kysymyksiin.

34 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 26 kohdassa ennakkoratkaisupyyntöön ei sisälly mitään sellaista, minkä perusteella voitaisiin varmuudella katsoa, että edellä mainittu maksuunpano on kumottava ennakkoratkaisukysymyksiin annettavista vastauksista huolimatta. Joka tapauksessa ei ole epäilystä siitä, että arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohdalla on yhteys pääasian kohteeseen, sillä siinä on ratkaistava, onko kieltäytyminen vapauttamasta uutta kulkuneuvoa koskevaa liiketoimea arvonlisäverosta yhteensopivaa tämän säännöksen kanssa.

35 Ennakkoratkaisukysymykset on siten otettava tutkittaviksi.

#### *Ensimmäinen kysymys*

36 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että se on esteenä sille, että kansallisissa säännöksissä asetetaan uuden kulkuneuvon yhteisöluovutuksen verovapautuksen edellytykseksi, että kyseisen kulkuneuvon hankkija on sijoittautunut kyseisen kulkuneuvon määränpääjäsenvaltioon tai hänellä on siellä kotipaikka.

37 Aluksi on todettava, että kysymys kuuluu yhteisen arvonlisäverojärjestelmän

täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL 1991, L 376, s. 1) käyttöön otetun yhteisön sisäiseen kauppaan sovellettavan arvonlisäveron siirtymäjärjestelmän piiriin. Järjestelmä perustuu uuteen verotettavaan tapahtumaan eli tavaroiden yhteisöhankintaan, minkä seurauksena verotulot voidaan siirtää siihen jäsenvaltioon, jossa luovutettujen tavaroiden lopullinen kulutus toteutuu (tuomio 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Tämä mekanismi muodostuu yhtäältä siitä, että lähtöjäsenvaltio vapauttaa yhteisön sisäiseen lähetykseen tai kuljetukseen johtavan luovutuksen arvonlisäverosta, mitä täydennetään oikeudella vähentää tai saada palautetuksi kyseisessä jäsenvaltiossa maksettu arvonlisävero, ja toisaalta siitä, että saapumisjäsenvaltio verottaa yhteisöhankinnasta, ja sen tarkoituksena on rajata selvästi jäsenvaltioiden verotusvallat (tuomio 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Erityisesti uusien kulkuneuvojen hankintojen verottamista koskevista säännöistä on todettava, että arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 11 perustelukappaleesta käy ilmi, että säännöillä on verotusvaltojen jaon lisäksi tarkoitus estää erilaisista verokannoista aiheutuva kilpailun vääristyminen jäsenvaltioiden välillä (tuomio 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, 24 kohta).

40 Arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohtaa on tulkittava tämän asiayhteyden ja tarkoituksen pohjalta.

41 Tässä säännöksessä asetetaan jäsenvaltioille velvollisuus vapauttaa arvonlisäverosta ne uusien kulkuneuvojen luovutukset, jotka täyttävät mainitussa säännöksessä luetellut edellytykset (ks. analogisesti tuomio 9.10.2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, 46 kohta ja tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 59 kohta).

42 Tämän säännöksen mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava sellaisten uusien kulkuneuvojen luovutukset, jotka hankkija tai myyjä taikka joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa hankkijalle jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, mutta kuitenkin unionissa, sellaisille verovelvollisille tai sellaisille ei-verovelvollisille oikeushenkilöille, joiden yhteisöhankinnat eivät ole arvonlisäveron alaisia arvonlisädirektiivin 3 artiklan 1 kohdan mukaan, taikka muulle henkilölle, joka ei ole verovelvollinen.

43 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 38 ja 39 kohdassa, uuden kulkuneuvon yhteisöluovutus on vapautettu arvonlisäverosta ainoastaan, jos omistajalle kuuluva määräämisvalta kulkuneuvoon on siirretty hankkijalle ja myyjä osoittaa, että kulkuneuvo on lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon ja että tavara on tämän lähettämisen tai kuljettamisen seurauksena fyysisesti poistunut luovutusjäsenvaltion alueelta (ks. analogisesti tuomio 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, 27 kohta ja tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Sen sijaan arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohdan sanamuodon perusteella uuden kulkuneuvon yhteisöluovutuksen verovapautuksen edellytyksenä ei ole, että hankkija on sijoittautunut määränpääjäsenvaltioon tai että hänen kotipaikkansa on siellä.

45 Tällaisen edellytyksen asettaminen olisi myös vastoin tämän säännöksen systematiikkaa sekä yhteisön sisäiseen kauppaan sovellettavan arvonlisäveron siirtymäjärjestelmän asiayhteyttä ja tarkoitusta, sellaisina kuin ne on palautettu mieleen tämän tuomion 37–39 kohdassa. Verovapautuksen epääminen yhteisöluovutukselta pelkästään sillä perusteella, että uuden kulkuneuvon hankkija ei ole sijoittautunut määränpääjäsenvaltioon tai että hänen kotipaikkansa ei ole siellä, jopa siitä riippumatta, täytyvätkö verovapautuksen aineelliset edellytykset, johtaisi



nimittäin siihen, että luovutusjäsenvaltio verottaa sellaisesta liiketoimesta, jota – jollei näiden edellytysten täyttymisestä muuta johdu – on yhteisöhankintana verotettava määränpääjäsenvaltiossa. Tämä johtaisi kaksinkertaiseen verotukseen, mikä on verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista.

46 Tämä tulkinta on myös vahvistettu unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä, joka koskee uutta kulkuneuvoa koskevan liiketoimen luokittelua yhteisöhankinnaksi.

47 Unionin tuomioistuin on nimittäin todennut tällaisen liiketoimen erityisen luonteen takia, että liiketoimen ”yhteisöhankinnaksi” luokitteluksi on tarpeen arvioida kokonaisvaltaisesti kaikkia sellaisia objektiivisia tosiseikkoja, jotka ovat merkityksellisiä ratkaistaessa sitä, onko tavara tosiasiallisesti poistunut luovutusjäsenvaltion alueelta ja, jos näin on, missä jäsenvaltiossa sen loppukäyttö toteutuu. Seikkoja, jotka saattavat olla tietyssä määrin merkityksellisiä tältä osin, ovat tavaran kuljetuksen kulun lisäksi muun muassa paikka, jossa tavara on rekisteröity ja jossa sitä käytetään tavallisesti, hankkijan kotipaikka sekä se, onko hankkijalla siteitä luovutusjäsenvaltioon tai johonkin muuhun jäsenvaltioon (ks. vastaavasti tuomio 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, 41–45 ja 50 kohta).

48 Tästä oikeuskäytännöstä seuraa, että vaikka uuden kulkuneuvon hankkijan kotipaikka on merkityksellinen seikka suoritettaessa kokonaisvaltaista arviointia sen ratkaisemiseksi, mikä on kulkuneuvon loppukäytön paikka, se ei voi kuitenkaan yksin määrittää ”yhteisöluovutuksen” luokittelua ja sen vapauttamista arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädettyjen edellytysten mukaisesti.

49 Lisäksi edellytys, jonka mukaan hankkijan täytyy olla sijoittautunut määränpääjäsenvaltioon tai hänen kotipaikkansa täytyy olla siellä, ei voi myöskään perustua arvonlisäverodirektiivin 131 artiklaan.

50 Vaikka on totta, että jäsenvaltiot vahvistavat tämän säännöksen mukaan edellytykset, joiden mukaisesti he vapauttavat yhteisöluovutukset arvonlisäverosta, näiden vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi, jäsenvaltioiden on saamaansa toimivaltaa käyttäessään noudatettava unionin oikeusjärjestykseen kuuluvia yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluvat muun muassa oikeusvarmuuden periaate, suhteellisuusperiaate ja verotuksen neutraalisuus (ks. vastaavasti tuomio 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, 35 ja 37 kohta).

51 Arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetyn verovapautuksen epääminen pelkästään sillä perusteella, että hankkija ei asu määränpääjäsenvaltiossa, olisi vastoin verotusvaltojen jakoa, ja sillä saatettaisiin kyseenalaistaa verotuksen neutraalisuuden periaate. Kuten tämän tuomion 45 kohdasta käy ilmi, tällainen epääminen saattaa lisäksi johtaa kaksinkertaisen verotuksen vaaraan.

52 Edellä olevien seikkojen valossa ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohta on esteenä sille, että kansallisissa säännöksissä asetetaan uuden kulkuneuvon yhteisöluovutuksen verovapautuksen edellytykseksi se, että kyseisen kulkuneuvon hankkija on sijoittautunut kyseisen kulkuneuvon määränpääjäsenvaltioon tai hänellä on siellä kotipaikka.

### *Toinen kysymys*

53 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että uuden kulkuneuvon luovutuksen verovapautus voidaan evätä luovutusjäsenvaltiossa, kun tälle kulkuneuvolle on

myönnetty ainoastaan tilapäinen rekisteritunnus määränpääjäsenvaltiossa.

54 Ensimmäiseen kysymykseen annetusta vastauksesta käy ilmi, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta uusien kulkuneuvojen luovutukset, kun aineelliset edellytykset, jotka on luettelut tyhjentävästi arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohdassa ja jotka on palautettu mieleen tämän tuomion 42 ja 43 kohdassa, täyttyvät.

55 Kuitenkaan uuden kulkuneuvon rekisteröiminen määränpääjäsenvaltiossa ei kuulu näihin edellytyksiin.

56 Näin ollen verovapautusta ei saada evätä luovutusjäsenvaltiossa pelkästään sillä perusteella, että määränpääjäsenvaltiossa myönnetty rekisteritunnus on – kuten pääasiassa kyseessä oleva matkailutarkoituksiin myönnetty rekisteritunnus – 12 kuukauden pituiselle ajanjaksolle myönnetty tilapäinen rekisteritunnus.

57 Komission ja Portugalin hallituksen esittämien argumenttien, joiden mukaan sen seikan perusteella, että tällainen rekisteritunnus on myönnetty määränpääjäsenvaltiossa, ei voi määrittellä jäsenvaltiota, jossa kyseisen kulkuneuvon loppukäyttö toteutuu, osalta on lisättävä – kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 55 kohdassa –, että tällaisen rekisteritunnuksen myöntäminen ei automaattisesti tarkoita, että loppukäyttö ei toteudu määränpääjäsenvaltiossa. Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, tällainen rekisteritunnus voidaan nimittäin myöntää suhteellisen pitkälle ajanjaksolle, joka on tässä tapauksessa 12 kuukautta, ja rekisteritunnuksen voimassaoloa voidaan pidentää tai sen jälkeen voidaan myöntää tavanomainen rekisteritunnus.

58 Tämän tuomion 51 kohdassa esitettyjä syitä vastaavien syiden johdosta tämän tuomion 56 kohdassa tehtyä johtopäätöstä ei voida kyseenalaistaa sen perusteella, että jäsenvaltiot vahvistavat arvonlisäverodirektiivin 131 artiklan nojalla edellytykset edellä mainittujen verovapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja mahdollisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi.

59 Edellä olevien seikkojen valossa toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että uuden kulkuneuvon luovutuksen verovapautusta ei voida evätä luovutusjäsenvaltiossa pelkästään sillä perusteella, että tälle kulkuneuvolle on myönnetty ainoastaan tilapäinen rekisteritunnus määränpääjäsenvaltiossa.

### Kolmas kysymys

60 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmannella kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohta esteenä sille, että sellaisen uuden kulkuneuvon, jonka hankkija on kuljettanut toiseen jäsenvaltioon ja joka on rekisteröity tässä viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa tilapäisesti, myyjä on velvollinen maksamaan myöhemmin arvonlisäveron, kun ei ole osoitettu, että tilapäinen rekisteröintijärjestely on päättynyt ja että arvonlisävero on maksettu tai maksetaan määränpääjäsenvaltiossa.

61 Tästä on palautettava mieleen aluksi, että – kuten tämän tuomion 50 kohdasta käy ilmi – jäsenvaltioiden on noudatettava niitä edellytyksiä vahvistaessaan, joiden mukaisesti ne vapauttavat arvonlisäverodirektiivin 131 artiklan nojalla yhteisöluovutukset arvonlisäverosta, muun muassa oikeusvarmuuden periaatetta, suhteellisuusperiaatetta ja verotuksen neutraalisuutta.

62 Unionin tuomioistuin on jo todennut, että tavaroiden myyjän on esitettävä näyttö siitä, että yhteisöluovutuksien verovapautuksen soveltamisedellytykset täyttyvät, ja näihin edellytyksiin luetaan mukaan jäsenvaltioiden vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi sekä

mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi määräämät edellytykset (ks. vastaavasti tuomio 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

63 Uusia kulkuneuvoja koskevat yhteisöliiketoimet ovat luonteeltaan erityisiä sen osalta, että muun muassa myös yksityishenkilön, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen ja johon ei sovelleta ilmoittamis- ja kirjanpitovelvollisuutta, on maksettava liiketoimista arvonlisäveroa, joten hänen toimiaan on mahdotonta valvoa jälkikäteen, ja että yksityishenkilö ei myöskään voi loppukuluttajana käyttää arvonlisäveron vähennysoikeutta siinäkään tapauksessa, että hän myy edelleen hankkimansa ajoneuvon, ja hänellä on siksi talouden toimijaa suurempi intressi välttää verotukselta (ks. vastaavasti tuomio 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, 42 ja 43 kohta).

64 Tästä seuraa, että – kuten tämän tuomion 47 kohdassa on palautettu mieleen – uutta kulkuneuvoa koskevan liiketoimen ”yhteisöhankinnaksi” luokitteluksi on tarpeen arvioida kokonaisvaltaisesti kaikkia sellaisia objektiivisia tosiseikkoja, jotka ovat merkityksellisiä ratkaistaessa sitä, onko tavara tosiasiallisesti poistunut luovutusjäsenvaltion alueelta ja, jos näin on, missä jäsenvaltiossa sen loppukäyttö toteutuu.

65 Sellaisessa tapauksessa, jossa myyjä on esittänyt todisteita, joilla se haluaa näyttää, että hankkija on kuljettanut tai lähettänyt uuden kulkuneuvon toiseen jäsenvaltioon ja että kulkuneuvo on rekisteröity, vaikkakin vain tilapäisesti, ja otettu käyttöön viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa, myyjä ei ole velvollinen esittämään ratkaisevaa näyttöä siitä, että kulkuneuvon loppukäyttö on saatettu päätökseen määränpääjäsenvaltiossa ja että matkailutarkoituksia koskevan rekisteröintijärjestelyn voimassaolo on päättynyt mahdollisesti sen jälkeen, kun arvonlisävero on maksettu viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa.

66 Yhtäältä tällaisissa olosuhteissa se, pystyykö myyjä esittämään veroviranomaiselle todisteen siitä, että kulkuneuvo on fyysisesti siirtynyt paikkaan, jossa sen loppukäyttö toteutuu, riippuu olennaisesti niistä tiedoista, jotka se on saanut tältä osin hankkijalta (ks. analogisesti tuomio 16.12.2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, 37 kohta).

67 Toisaalta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan myyjää ei voida velvoittaa esittämään todisteita kyseisten tavaroiden yhteisöhankinnan verottamisesta, jotta vastaava yhteisöluovutus vapautettaisiin verosta (tuomio 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, 55 kohta). Kuitenkin silloin, kun verovapautuksen edellytykseksi asetetaan, että on ensin määritettävä se jäsenvaltio, jossa uuden kulkuneuvon loppukäyttö toteutuu, myyjälle asetetaan juuri tällainen velvoite. Myyjälle saattaisi nimittäin jäädä velvollisuus osoittaa, että ajoneuvon lopullinen rekisteröinti on suoritettu, vaikka tällainen rekisteröinti saatetaan tehdä kenties vasta sen jälkeen, kun hankkija on maksanut arvonlisäveron.

68 Tällaisessa tilanteessa tämän tuomion 65 kohdassa esitetyn kaltainen velvollisuus ei johda verovapautusten oikeaan ja selkeään soveltamiseen.

69 Edellä olevien seikkojen valossa kolmanteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohta on esteenä sille, että sellaisen uuden kulkuneuvon, jonka hankkija on kuljettanut toiseen jäsenvaltioon ja joka on rekisteröity tässä viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa tilapäisesti, myyjä on velvollinen maksamaan myöhemmin arvonlisäveron, kun ei ole osoitettu, että tilapäinen rekisteröintijärjestely on päättynyt ja että arvonlisävero on maksettu tai maksetaan määränpääjäsenvaltiossa.

#### *Neljäs kysymys*

70 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee neljännellä kysymyksellään, ovatko

arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohta ja oikeusvarmuuden periaate, suhteellisuusperiaate ja luottamuksensuojan periaate esteenä sille, että sellaisen uuden kulkuneuvon, jonka hankkija on kuljettanut toiseen jäsenvaltioon ja joka on rekisteröity tässä viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa tilapäisesti, myyjä on velvollinen myöhemmin maksamaan arvonlisäveron, kun myynnin olosuhteiden perusteella hankkija on saattanut syyllistyä veropetokseen ilman, että myyjän olisi näytetty toimineen yhteistyössä tämän petoksen tekemiseksi

71 Tästä on palautettava mieleen, että unionin oikeuden vastaista ei ole edellyttää, että toimija toimii vilpittömässä mielessä ja toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita siltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että sen suorittama liiketoimi ei johda siihen, että se osallistuu veropetokseen (tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen Siinä tapauksessa, että kyseinen verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että sen toteuttama liiketoimi liittyi hankkijan tekemään petokseen, ja verovelvollinen ei ollut toteuttanut kaikkia käytettävissään olleita kohtuullisia toimenpiteitä välttääkseen kyseisen petoksen, kyseiseltä verovelvolliselta pitäisi evätä oikeus arvonlisäverovapautukseen (tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 54 kohta).

72 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on selvittää pääasian kaikkien todisteiden ja olosuhteiden kokonaisvaltaisen arvioinnin perusteella, oliko Santogal toiminut vilpittömässä mielessä ja oliko se toteuttanut kaikki toimenpiteet, jotka olivat kohtuullisesti sen toteutettavissa, sen varmistamiseksi, ettei sen suorittama liiketoimi johtanut siihen, että se osallistuisi veropetokseen (ks. vastaavasti tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 53 kohta). Unionin tuomioistuin voi kuitenkin esittää ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle kaikki unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat olla sille hyödyllisiä.

73 Näin ollen on tärkeää todeta, että silloin kun kyseessä on liiketoimi, johon liittyy uutta kulkuneuvoa koskevan yhteisöliiketoimen suorittaminen, myyjä ei voi luottaa pelkästään hankkijan ilmaisemaan aikomukseen tavarankuljettamisesta toiseen jäsenvaltioon sen loppukäyttöä varten. Päinvastoin – ja kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 63 kohdassa – myyjän on varmistettava, että hankkijan ilmaiseman aikomuksen tueksi on esitetty objektiivisia seikkoja (ks. analogisesti tuomio 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, 47 kohta).

74 On todettava, että hankkijan myyntiajankohtana esittämien seikkojen perusteella voitiin järkevästi katsoa, että hankkija asui Espanjassa ja että hän oli toteuttanut tarvittavat toimenpiteet käyttääkseen siellä kansallisen tuomioistuimen käsiteltävässä asiassa kyseessä olevaa ajoneuvoa, vaikkakin erityisjärjestelyn alaisuudessa. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on kuitenkin selvittää, onko Santogal noudattanut vaadittavaa huolellisuutta sen varmistamiseksi, ettei sen suorittama liiketoimi johtanut siihen, että se osallistuisi veropetokseen. Tähän on tärkeää lisätä, että Santogalin on täytynyt olla erityisen huolellinen yhtäältä kyseisen ajoneuvon arvon takia ja toisaalta siksi, että yksityishenkilö ei voi uuden kulkuneuvon hankinnan yhteydessä käyttää arvonlisäveron vähennysoikeutta siinäkään tapauksessa, että hän myy hankkimansa ajoneuvon edelleen, ja hänellä on siksi talouden toimijaa suurempi intressi välttyä verottamiselta (tuomio 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, 43 kohta). Lisäksi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioinnissaan selvitettävä erityisesti, pystyikö Santogal niiden tietojen, jotka sillä oli käytettävissään tai jotka sillä olisi voinut olla käytettävissä, tietämään, että tilapäinen rekisteröinti oli tarkoitettu yksistään henkilölle, jotka eivät asu vakinaisesti Espanjassa, ja että hankkija oli ilmoittanut useita osoitteita Espanjassa, mikä olisi voinut johtaa epäilyihin todellisesta asuinpaikasta.

75 Myyjän menettelyn ohella huomioon on otettava Portugalin viranomaisten menettely. Siinä

tapauksessa, että Santogal oli esittänyt asiakirjat kyseisen liiketoimen arvonlisäverosta vapauttamista varten ja että toimivaltainen viranomaisena oli tutkinut ja hyväksynyt nämä asiakirjat, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava, on palautettava mieleen, että oikeusvarmuuden periaate on esteenä sille, että jäsenvaltio, joka on aluksi hyväksynyt myyjän esittämät asiakirjat verovapautuksen saamiseen oikeuttavana näyttönä, voisi myöhemmin velvoittaa kyseisen myyjän suorittamaan tähän luovutukseen liittyvän arvonlisäveron sellaisen petoksen johdosta, johon hankkija on syyllistynyt ja josta myyjällä ei ollut eikä voinut olla tietoa (ks. analogisesti tuomio 27.9.2007, Teleos ym., C-409/04, EU:C:2007:548, 50 kohta).

76 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esille tuomasta luottamuksensuojan periaatteesta on todettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeus vedota kyseiseen periaatteeseen on kaikilla henkilöillä, joille hallintoviranomaisen toiminnan vuoksi on syntynyt perusteltuja odotuksia, jotka perustuvat sen antamiin täsmällisiin vakuutteluihin (tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Verovelvollinen ei voi kuitenkaan vedota sitä koskevaan perusteltuun luottamukseen, että veropetostilanne pidetään voimassa (ks. analogisesti tuomio 29.4.2004, Gemeente Leusden ja Holin Groep, C-487/01 ja C-7/02, EU:C:2004:263, 77 kohta).

77 Edellä olevien seikkojen perusteella neljänteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan a alakohta, oikeusvarmuuden periaate, suhteellisuusperiaate ja luottamuksensuojan periaate ovat esteenä sille, että sellaisen uuden kulkuneuvon, jonka hankkija on kuljettanut toiseen jäsenvaltioon ja joka on rekisteröity tässä viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa tilapäisesti, myyjä on velvollinen myöhemmin maksamaan arvonlisäveron siinä tapauksessa, että hankkija on syyllistynyt veropetokseen, jolle objektiivisten seikkojen perusteella ole osoitettu, että kyseinen myyjä tiesi tai että hänen olisi pitänyt tietää, että liiketoimeen liittyi hankkijan tekemä petos, ja myyjä ei ole toteuttanut kaikkia käytettävissään olleita kohtuullisia toimenpiteitä välttääkseen osallistumisensa tähän petokseen. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkastaa pääasian kaikkien todisteiden ja olosuhteiden kokonaisvaltaisen arvioinnin perusteella, onko näin.

### **Oikeudenkäyntikulut**

78 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin 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 unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (yhdeksäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 138 artiklan 2 kohdan a alakohta on esteenä sille, että kansallisissa säännöksissä asetetaan uuden kulkuneuvon yhteisöluovutuksen verovapautuksen edellytykseksi se, että kyseisen kulkuneuvon hankkija on sijoittautunut kyseisen kulkuneuvon määränpääjäsenvaltioon tai hänellä on siellä kotipaikka.**
- 2) **Direktiivin 2006/112 138 artiklan 2 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että uuden kulkuneuvon luovutuksen verovapautusta ei voida evätä luovutusjäsenvaltiossa pelkästään sillä perusteella, että tälle kulkuneuvolle on myönnetty ainoastaan tilapäinen rekisteritunnus määränpääjäsenvaltiossa.**
- 3) **Direktiivin 2006/112 138 artiklan 2 kohdan a alakohta on esteenä sille, että sellaisen uuden kulkuneuvon, jonka hankkija on kuljettanut toiseen jäsenvaltioon ja joka on rekisteröity tässä viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa tilapäisesti, myyjä on velvollinen maksamaan myöhemmin arvonlisäveron, kun ei ole osoitettu, että tilapäinen**

**rekisteröintijärjestely on päättynyt ja että arvonlisävero on maksettu tai maksetaan määränpääjäsenvaltiossa.**

**4) Direktiivin 2006/112 138 artiklan 2 kohdan a alakohta, oikeusvarmuuden periaate, suhteellisuusperiaate ja luottamuksensuojan periaate ovat esteenä sille, että sellaisen uuden kulkuneuvon, jonka hankkija on kuljettanut toiseen jäsenvaltioon ja joka on rekisteröity tässä viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa tilapäisesti, myyjä on velvollinen myöhemmin maksamaan arvonlisäveron siinä tapauksessa, että hankkija on syyllistynyt veropetokseen, jollei objektiivisten seikkojen perusteella ole osoitettu, että kyseinen myyjä tiesi tai että hänen olisi pitänyt tietää, että liiketoimeen liittyi hankkijan tekemä petos, ja myyjä ei ole toteuttanut kaikkia käytettävissään olleita kohtuullisia toimenpiteitä välttääkseen osallistumisensa tähän petokseen. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkastaa pääasian kaikkien todisteiden ja olosuhteiden kokonaisvaltaisen arvioinnin perusteella, onko näin.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: portugali.