

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

17 päivänä lokakuuta 2019 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 146 artikla – Maastaviennin vapautukset – Tavaroiden luovutuksen käsite – 131 artikla – Jäsenvaltioiden vahvistamat edellytykset – Suhteellisuusperiaate – Verotuksen neutraalisuuden periaate – Näyttö – Petos – Jäsenvaltion käytäntö evätä oikeus verovapautukseen, kun maastavietyjen tavaroiden hankkijaa ei ole tunnistettu

Asiassa C-653/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 19.6.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 17.10.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Unitel sp. z o.o.

vastaa

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja I. Jarukaitis (esittelevä tuomari) sekä tuomarit M. Ilešić ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: M. Campos Sánchez-Bordona,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Unitel sp. z o.o., edustajanaan A. Nikończyk, doradca podatkowy,
- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,
- Euroopan komissio, asiamiehinään M. Siekierzyńska ja J. Jokubauskaitis,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

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) 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan sekä 131 artiklan tulkintaa muun muassa verotuksen

neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen valossa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Unitel sp. z o.o. ja Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (Varsovan alueellisen verohallinnon viraston johtaja, jäljempänä veroviraston johtaja) ja joka koskee arvonlisäverovapautuksen epäämistä Euroopan unionin ulkopuolelle vuonna 2007 suuntautuneen tavaroiden viennin osalta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.”

4 Arvonlisäverodirektiivin 131 artiklan sanamuoto on seuraava:

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

5 Arvonlisäverodirektiivin 6 lukuun, jonka otsikko on ”Maastaviennin vapautukset”, kuuluvan 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

- a) sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjän toimesta tai tämän puolesta lähetetään tai kuljetetaan [unionin] ulkopuolelle;
- b) jäsenvaltion alueelle sijoittautumattoman hankkijan toimesta tai tämän puolesta [unionin] ulkopuolelle lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden luovutukset, lukuun ottamatta hankkijan itse kuljettamia tavaroita, jotka käytetään huvialusten ja yksityislentokoneiden tai muiden yksityiskäytössä olevien kulkuneuvojen varustamiseen, polttoaineen tankkaukseen ja varastojen täydennykseen.”

6 Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetään, että siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle. Arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan b alakohdan mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään mainitun direktiivin 146 artiklan mukaisesti vapautettuihin liiketoimiin.

Puolan oikeus

7 Tavaroista ja palveluista perittävästä verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. 2011, nro 177, järjestysnumero 1054), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (jäljempänä arvonlisäverolaki), 2 §:n 8 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Kun jäljempänä olevissa säännöksissä puhutaan – – tavaroiden viennistä, tällä käsitteellä tarkoitetaan maan alueelta Euroopan unionin ulkopuolella sijaitsevalle paikkakunnalle lähetettyjen

tai kuljetettujen tavaroiden luovutusta, jonka toteuttaa

a) tavaroiden luovuttaja tai kolmas tämän puolesta, tai

b) ulkomaille sijoittautunut hankkija tai kolmas tämän puolesta, lukuun ottamatta hankkijan itse maasta viemiä tavaroita, jotka käytetään huvialusten tai yksityislentokoneiden tai muiden yksityiskäytössä olevien kulkuneuvojen varustamiseen, polttoaineen tankkauksen ja varastojen täydennykseen, siltä osin kuin tullisäännösten mukaan toimivaltainen tulliviranomainen on vahvistanut tavaroiden maastaviennin Euroopan unionin ulkopuolella sijaitsevalle paikkakunnalle.”

8 Tämän lain 7 §:n 1 momentissa säädetään, että ”5 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”.

9 Mainitun lain 41 §:ssä säädetään seuraavaa:

” –

4. Edellä 2 §:n 8 kohdan a alakohdassa tarkoitettuun tavaroiden vientiin sovellettava verokanta on 0 prosenttia.

– –

6. Nollaverokantaa sovelletaan edellä 4 ja 5 momentissa mainittuun tavaroiden vientiin edellyttäen, että verovelvollinen on ennen kyseistä veron laskentajaksoa koskevan veroilmoituksen jättämiselle varatun määräajan päättymistä saanut vahvistuksen siitä, että tavarat on viety Euroopan unionista.

– –

11. Edellä 4 ja 5 momenttia sovelletaan vastaavasti 2 §:n 8 kohdan b alakohdassa mainittuun tavaroiden vientiin, jos verovelvollinen on ennen sitä veron laskentajaksoa, jonka aikana tavaroiden luovutus on tapahtunut, koskevan veroilmoituksen jättämiselle varatun määräajan päättymistä saanut 6 momentissa tarkoitetun vahvistuksen, josta käy ilmi, että luovutetut ja maastaviedyt tavarat ovat samoja. – –

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 Vuoden 2007 tammikuun ja toukokuun välisenä aikana Unitel, joka on Puolaan sijoittautunut yhtiö, myi matkapuhelimia kahdelle ukrainalaiselle yritykselle. Veroviranomaiset totesivat kyseiseen yhtiöön kohdistetun tarkastusmenettelyn jälkeen, että näitä matkapuhelimia koskeva vientimenettely unionin alueen ulkopuolelle oli toteutettu mutta näitä tavaroita ei ollut hankkinut laskuissa mainitut yritykset vaan jotkin muut yritykset, joita ei ollut tunnistettu. Veroviranomaiset katsoivat täten veroviraston johtajan 29.8.2014 tekemällä päätöksellä vahvistetussa päätöksessä, ettei arvonlisäverolain 2 §:n 8 kohdassa tarkoitettua tavaroiden luovutusta ollut tapahtunut ja ettei Unitelilla täten ollut oikeutta soveltaa kyseisen lain 41 §:n 4 momentissa säädettyä 0 prosentin arvonlisäverokantaa.

11 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Varsovan voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola), jossa kanne veroviraston johtajan päätöksestä nostettiin, totesi esitetyistä toteamuksista ilmenevän, että toinen kahdesta ukrainalaisesta yrityksestä oli pöytälaatikkoyhtiö, jota käytettiin tosiasiallisen vastaanottajan salaamiseen ja veropetoksen

toteuttamiseen Puolan ja Ukrainan veroviranomaisten vahingoksi, ja ettei toinen yritys ollut puhelimit Unitelilta hankkinut taloudellinen toimija. Kyseinen tuomioistuin katsoi, ettei tavaroiden luovutusta ollut tapahtunut, koska veroviranomaiset olivat osoittaneet, etteivät laskuissa mainitut tavaroiden hankkijat saaneet tavaroita haltuunsa, määränneet niistä omistajina eivätkä harjoittaneet mitään taloudellista toimintaa, joten kyseessä olevia liiketoimia ei voitu luokitella arvonlisäverolain 2 §:n 8 kohdassa tarkoitetuksi ”tavaroiden maastavienniksi”. Mainittu tuomioistuin totesi lisäksi, ettei Unitel ollut osoittanut vaadittua huolellisuutta toteuttaessaan nämä liiketoimet. Se totesi tältä osin muun muassa, että kyseinen yhtiö oli laatinut laskunsa sellaisten yritysten esittämien tietojen perusteella, joiden toimeksiannot eivät olleet päteviä tai joilla ei ollut todellista yritysosoitetta eikä päteviä asiakirjoja arvonlisäveron tilittämisen perusteeksi.

12 Unitel valitti Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawien tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen eli Naczelny Sąd Administracyjnyyn (ylin hallintotuomioistuin, Puola). Unitel vetoaa valituksensa tueksi arvonlisäverodirektiivin 131 artiklan virheelliseen tulkintaan ja soveltamiseen, luettuna yhdessä arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan kanssa, koska nollaverokannan soveltamisen edellytyksenä oli muodollisten edellytysten täyttäminen, vaikka kaikki tämän verokannan soveltamisen aineelliset edellytykset täyttyivät, sekä arvonlisäverolain 41 §:n 4 ja 11 momentin virheelliseen tulkintaan ja soveltamiseen, luettuina yhdessä arvonlisäverolain 41 §:n 6 momentin, 2 §:n 8 kohdan ja 7 §:n 1 momentin kanssa. Unitelin mukaan tämä virhe johtuu siitä, että tavaroiden luovutuksen katsotaan todella tapahtuneen vain silloin, kun laskussa hankkijaksi nimetty toimija on sama kuin toimija, joka tosiasiallisesti osallistuu tässä ominaisuudessa kyseessä olevaan liiketoimeen, että tästä syystä kieltäydytään luokittelemasta tätä liiketoimea tavaroiden vienniksi ja soveltamasta nollaverokantaa ja että mainittu liiketoimi katsotaan kuitenkin kansallisen verokannan mukaan verotettavaksi luovutukseksi.

13 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että pääasian oikeusriidan ratkaiseminen edellyttää arvonlisäverodirektiivin tulkintaa ja etenkin kyseisen direktiivin 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksen käsitteen tulkintaa. Se toteaa kansallisten veroviranomaisten katsovan, että tätä käsitettä on tulkittava arvonlisäverolain 7 §:n 1 momentin mukaisesti, jolla on saatettu arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohta – nimittäin kyseisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirto – osaksi kansallista oikeusjärjestystä. Näiden viranomaisten mukaan liiketoimen molempien osapuolten on todella oltava olemassa ja ne on tunnistettava, mistä ei ole kyse silloin, kun laskussa tai tulliasiakirjoissa nimetty hankkija on fiktiivinen yritys tai kun unionin alueen ulkopuolella tavarat hankkinut on muu tunnistamaton henkilö. Tämän tulkinnan hyväksyy myös suurin osa Puolan hallintotuomioistuimista.

14 Ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on kuitenkin epäilyksiä siitä, onko sen toteamiseksi, että tavaroiden luovutus unionin alueen ulkopuolella on todella tapahtunut, kun näiden tavaroiden vientiä ei ole riitautettu sellaisenaan, todella tarpeen, että luovuttajan laatimassa laskussa ja tulliasiakirjoissa mainittujen tavaroiden hankkijaksi nimetty yritys on sama kuin kyseisten tavaroiden tosiasiallinen vastaanottaja. Se pohtii, onko tällaisessa tilanteessa kyse aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtämisestä arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Se toteaa muun muassa unionin tuomioistuimen todenneen 19.12.2013 antamassaan tuomiossa BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), että tilanteessa, jossa arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettyjen viennin verosta vapauttamisen edellytysten todetaan täyttyvän – kuten sen, että kyseessä olevat tavarat ovat poistuneet unionin tullialueelta –, luovutuksesta ei ole maksettava arvonlisäveroa ja että tällaisessa tilanteessa ei lähtökohtaisesti ole enää sellaista veropetoksen tai verotulon menetyksen vaaraa, joka voisi olla perusteena sille, että kyseessä olevasta liiketoimesta kannettaisiin vero.

15 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tässä yhteydessä nousee seuraavaksi esiin kysymys siitä, missä määrin kolmannen valtion alueella, jossa maastaviedyn tavarán vastaanotti muu kuin tulliasiakirjoissa mainittu henkilö, mahdollisesti tapahtunut petos vaikuttaa verovapautuksen soveltamiseen yhdessä arvonlisäveron vähennysoikeuden kanssa. Tarkastellessaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, jonka mukaan jäsenvaltioiden on evättävä arvonlisäverodirektiivin mukaiset oikeudet siinä tapauksessa, että verovelvollinen on itse syylistynyt petokseen tai verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa kyseessä olevalla liiketoimella liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta, kyseinen tuomioistuin pohtii, sovelletaanko tätä velvollisuutta, jolla pyritään suojelemaan sisämarkkinoita, kun petos toteutetaan yksinomaan kolmannessa valtiossa, joka on vietyjen tavaroiden määränpää- ja kulutusvaltio.

16 Lopuksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa sellainen kansallinen käytäntö asianmukainen, jonka mukaan kyseessä olevaan liiketoimeen sovelletaan arvonlisäveroa ikään kuin kyseinen liiketoimi olisi kotimainen luovutus, vaikka sen toteutuksen perusteella, ettei tavaroiden luovutusta ole tapahtunut, olisi katsottava, ettei liiketoimi ole arvonlisäveronalainen eikä se oikeuta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen.

17 Naczelny Sąd Administracyjny on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko asianmukaisen kansallisen käytännön, kun sitä arvioidaan [arvonlisäverodirektiivin] 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan ja 131 artiklan sekä kulutuspaikassa kannettavan veron ja verotuksen neutraalisuuden periaatteiden sekä suhteellisuusperiaatteen valossa, oltava sellainen, että vähennykseen oikeuttavaa verovapautusta (Puolan nollaverokanta) on sovellettava aina silloin, kun seuraavat kaksi edellytystä täyttyvät samanaikaisesti:

a) tavarat on viety maasta tunnistamattomalle vastaanottajalle Euroopan unionin ulkopuolelle ja
b) on selvää näyttöä siitä, että tavarat ovat poistuneet unionin alueelta, eikä tätä seikkaa ole riitautettu.

2) Ovatko [arvonlisäverodirektiivin] 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohta ja 131 artikla sekä kulutuspaikassa kannettavan veron ja verotuksen neutraalisuuden periaatteet sekä suhteellisuusperiaate esteenä kansalliselle käytännölle, jonka mukaan tavaroiden luovutusta ei katsota tapahtuneen, kun tavarat on riidattomasti viety Euroopan unionista mutta kansalliset viranomaiset ovat tavaroiden viennin jälkeen todenneet soveltamassaan menettelyssä, että tosiasiallinen vastaanottaja ei ole sama kuin vastaanottaja, jonka verovelvollinen on ilmoittanut laatimassaan luovutuksen todentavassa laskussa, vaan tavarat on luovutettu toiselle vastaanottajalle, jonka henkilöllisyys ei ole viranomaisten tiedossa, minkä johdosta viranomaiset ovat kieltäytyneet soveltamasta ostoihin sisältyvän veron vähennykseen oikeuttavaa verovapautusta (Puolan nollaverokanta) tähän liiketoimeen?

3) Onko asianmukaisen kansallisen käytännön, kun sitä arvioidaan [arvonlisäverodirektiivin] 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan ja 131 artiklan sekä kulutuspaikassa kannettavan veron ja verotuksen neutraalisuuden periaatteiden sekä suhteellisuusperiaatteen valossa, oltava sellainen, että tavaroiden luovutukseen sovelletaan kansallista verokantaa, kun on olemassa yksiselitteistä näyttöä tavaroiden poistumisesta Euroopan unionin alueelta, mutta yksilöidyn vastaanottajan puuttuessa viranomaiset toteavat, ettei tavaroiden luovutusta ole tapahtunut, vai onko tällaisessa tapauksessa katsottava, ettei arvonlisäveron alaista liiketoimea ylipäättään ole tehty, minkä vuoksi verovelvollisella ei [arvonlisäverodirektiivin] 168 artiklan mukaan ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää veroa maastavietyjen tavaroiden hankinnasta?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen ja toinen kysymys

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta myyjän toimesta tai tämän puolesta taikka hankkijan toimesta tai tämän puolesta unionin ulkopuolelle lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden luovutukset. Kyseistä säännöstä on luettava yhdessä mainitun direktiivin 14 artiklan 1 kohdan kanssa, jonka mukaan ”tavaroiden luovutuksella” tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa (tuomio 19.12.2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, 23 kohta ja tuomio 28.3.2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 22 kohta).

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee tässä yhteydessä sitä, mikä vaikutus kolmannen valtion alueella mahdollisesti toteutetulla petoksella voi olla arvonlisäverovapautusta koskevan oikeuden soveltamiseen.

19 Tältä osin on muistutettava ensimmäiseksi, että arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta myyjän toimesta tai tämän puolesta taikka hankkijan toimesta tai tämän puolesta unionin ulkopuolelle lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden luovutukset. Kyseistä säännöstä on luettava yhdessä mainitun direktiivin 14 artiklan 1 kohdan kanssa, jonka mukaan ”tavaroiden luovutuksella” tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa (tuomio 19.12.2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, 23 kohta ja tuomio 28.3.2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 22 kohta).

20 Tällä vapautuksella pyritään takaamaan kyseessä olevien tavaroiden luovutuksen verottaminen niiden määränpäässä eli paikassa, jossa tuotteet kulutetaan (tuomio 28.3.2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 Kuten unionin tuomioistuin on jo useaan otteeseen todennut, tämän tuomion 19 kohdassa tarkoitetuista säännöksistä ja erityisesti arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa käytetystä sanasta ”lähetettyjen” seuraa, että tavaran viennin katsotaan toteutuneen ja luovutus vientiin voidaan vapauttaa verosta silloin, kun omistajalle kuuluva määräysvalta tavaraan on siirtynyt hankkijalle ja kun luovuttaja osoittaa, että tavara on lähetetty tai kuljetettu unionin ulkopuolelle, ja kun se on lähettämisen ja kuljetuksen johdosta fyysisesti poistunut unionin alueelta (ks. vastaavasti tuomio 19.12.2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 28.3.2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 24 kohta).

22 Unionin tuomioistuin on myös jo katsonut, että tavaroiden luovutuksen käsite on luonteeltaan objektiivinen ja sitä sovelletaan kyseisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta

riippumatta ilman, että veroviranomaisten olisi suoritettava tutkimuksia kyseisen verovelvollisen aikomusten selvittämiseksi tai otettava huomioon samassa luovutusketjussa toimivan muun elinkeinonharjoittajan kuin asianomaisen verovelvollisen aikomukset (ks. vastaavasti tuomio 21.11.2013, *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset liiketoimet ovat arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia, jos ne täyttävät ne objektiiviset kriteerit, joihin tämä käsite perustuu ja jotka on mainittu tämän tuomion 21 kohdassa.

24 Se, että maastaviedyt tavarat on hankkinut unionin ulkopuolella yritys, joka ei ole laskussa mainittu yritys ja jota ei ole tunnistettu, ei sulje pois sitä mahdollisuutta, että nämä objektiiviset kriteerit täyttyvät.

25 Liiketoimen luokittelu arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitetuksi tavaroiden luovutukseksi ei täten edellytä hankkijan tunnistamista.

26 Toiseksi on kuitenkin jäsenvaltioiden asiana vahvistaa arvonlisäverodirektiivin 131 artiklan mukaisesti edellytykset, joiden mukaisesti ne vapauttavat vientitoimet verosta, kyseisessä direktiivissä säädettyjen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi sekä kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi. Jäsenvaltioiden on toimivaltaansa käyttäessään silti noudatettava unionin oikeusjärjestykseen kuuluvia yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluu muun muassa suhteellisuusperiaate (ks. vastaavasti tuomio 28.2.2018, *Pie?kowski*, C-307/16, EU:C:2018:124, 32 ja 33 kohta).

27 Suhteellisuusperiaatteen osalta on muistutettava, että kansallinen toimenpide menee pidemmälle kuin on tarpeen veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi, jos sen perusteella oikeus arvonlisäverovapautukseen riippuu lähinnä muodollisten velvoitteiden noudattamisesta siten, että aineellisia edellytyksiä ei oteta huomioon eikä ole tarkasteltava erityisesti sitä, oliko näitä edellytyksiä noudatettu. Liiketoimia on nimittäin verotettava ottamalla huomioon niiden objektiiviset ominaisuudet (tuomio 8.11.2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, 38 kohta ja tuomio 28.3.2019, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, 29 kohta).

28 Kun lisäksi nämä aineelliset edellytykset täyttyvät, verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että arvonlisäverovapautus myönnetään, vaikka verovelvolliset ovat laiminlyöneet tietyt muodolliset vaatimukset (tuomio 8.11.2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, 39 kohta).

29 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan on vain kaksi tapausta, joissa muodollisen vaatimuksen noudattamatta jättäminen voi johtaa arvonlisäverovapautusta koskevan oikeuden menetykseen (tuomio 8.11.2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, 40 kohta ja tuomio 28.3.2019, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, 32 kohta).

30 Yhtäältä muodollisen vaatimuksen laiminlyönti voi johtaa arvonlisäverovapautuksen epäämiseen, jos tämä laiminlyönti estäisi luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia vaatimuksia on noudatettu (tuomio 8.11.2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, 42 kohta ja tuomio 28.3.2019, *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, 35 kohta).

31 Jos tosiasiallisen hankkijan tunnistamatta jääminen estää tietyssä tapauksessa näytön esittämisen siitä, että kyseessä oleva liiketoimi on arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettu tavaroiden luovutus, tämä seikka voi täten johtaa siihen, että tässä artikkelissa säädetty maastaviennin verovapautus evätään. Sen sijaan sen vaatiminen kaikissa tilanteissa, että tavaroiden hankkija kolmannessa valtiossa on tunnistettava, ilman että tutkitaan,

täyttyvätkö kyseisen vapautuksen aineelliset edellytykset, kuten muun muassa se, että kyseiset tavarat ovat poistuneet unionin tullialueelta, ei ole suhteellisuusperiaatteen eikä verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaista.

32 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnön mukaan on kiistatonta, että pääasiassa kyseessä olevat tavarat myytiin, ne lähetettiin unionin ulkopuolelle ja ne poistuivat fyysisesti unionin alueelta, joten – ellei näiden tosiseikkojen tarkistamisesta, joka kuuluu kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi, muuta johdu – vaikuttaa siltä, että kriteerit, jotka liiketoimen on täytettävä, jotta sitä voidaan pitää arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettuna tavaroiden luovutuksena, täyttyvät siitä huolimatta, että näiden tavaroiden tosiasiallisia hankkijoita ei ole tunnistettu.

33 Toisaalta verovelvollinen, joka on tarkoituksellisesti osallistunut veropetokseen ja näin vaarantanut yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan, ei voi vedota verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen arvonlisäverovapautuksen saamiseksi. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan ei ole unionin oikeuden vastaista 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. Jos kyseinen verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että sen toteuttama liiketoimi liittyi hankkijan tekemään petokseen, eikä verovelvollinen ollut toteuttanut kaikkia käytettävissään olleita kohtuullisia toimenpiteitä välttääkseen kyseisen petoksen, kyseiseltä verovelvolliselta pitäisi evätä oikeus arvonlisäverovapautukseen (tuomio 8.11.2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, 41 kohta ja tuomio 28.3.2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 33 kohta).

34 Luovuttajan ei sen sijaan voida katsoa olevan vastuussa arvonlisäveron maksamisesta riippumatta siitä, onko tämä osallisena hankkijan toteuttamassa petoksessa. Olisi näet selvästi suhteetonta pitää verovelvollista vastuullisena verotulojen menetyksestä, joka aiheutuu kolmansien petollisesta menettelystä, johon verovelvollisella ei ole mitään vaikutusvaltaa (ks. vastaavasti tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, 23 kohta).

35 Unionin tuomioistuin totesi 19.12.2013 antamansa tuomion BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), johon ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa, 40 kohdassa, että tilanteessa, jossa on todettu arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettyjen viennin verosta vapauttamisen edellytysten täyttyvän – kuten sen, että kyseessä olevat tavarat ovat poistuneet unionin tullialueelta –, tällaisesta luovutuksesta ei ole maksettava arvonlisäveroa eikä lähtökohtaisesti ole enää sellaista veropetoksen tai verotulon menetyksen vaaraa, joka voisi olla perusteena sille, että kyseessä olevasta liiketoimesta kannettaisiin vero.

36 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa täsmentämättä sen petoksen luonnetta, johon pääasiassa kyseessä olevat liiketoimet liittyvät, että näiden liiketoimien kohteena olevat tavarat poistuivat unionin tullialueelta, ja katsoo, että tämä petos toteutettiin yksinomaan kolmannessa valtiossa, joka on näiden tavaroiden määränpää- ja kulutusvaltio.

37 Koska se, että vilpilliset toimet toteutettiin kolmannessa valtiossa, ei voi riittää sulkemaan pois yhteisen arvonlisäverojärjestelmän vahingoksi toteutettujen petosten olemassaoloa, kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa, etteivät pääasiassa kyseessä olevat liiketoimet liittyneet tällaiseen petokseen, ja jos näin oli, sen on arvioitava, tiesikö verovelvollinen tai olisiko sen pitänyt tietää tästä.

38 Kaiken edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohtaa ja 131 artiklaa sekä verotuksen

neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle käytännölle, jossa lähdetään aina siitä, ettei ensiksi mainitussa säännöksessä tarkoitettua tavaroiden luovutusta tapahdu, ja jonka mukaan arvonlisäverovapautus evätään tämän johdosta, kun kyseessä olevat tavarat on viety unionin ulkopuolelle ja kun veroviranomaiset ovat tavaroiden viennin jälkeen todenneet, ettei näitä tavaroita hankkinut verovelvollisen laatimassa laskussa mainittu henkilö vaan muu yritys, jota ei ole tunnistettu. Tällaisessa tilanteessa kyseisen direktiivin 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa säädetty arvonlisäverovapautus on evättävä, jos tosiasiallisen hankkijan tunnistamatta jääminen estää näytön esittämisen siitä, että kyseessä oleva liiketoimi on kyseisessä säännöksessä tarkoitettu tavaroiden luovutus, tai jos on todettu, että kyseinen verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että kyseinen liiketoimi oli osa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän vahingoksi toteutettua petosta.

Kolmas kysymys

39 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele kolmannella kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiiviä tulkittava siten, että kun ensimmäisessä ja toisessa kysymyksessä kuvaillun kaltaisissa olosuhteissa arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa säädetty arvonlisäverovapautus evätään, kyseessä olevaan liiketoimeen on sovellettava kotimaassa tehtyihin tavaroiden luovutuksiin sovellettavaa arvonlisäveroa, vai onko katsottava, ettei kyseinen liiketoimi ole verollinen liiketoimi eikä se näin ollen oikeuta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen.

40 Tältä osin on riittävää todeta, että mikäli tavaroiden luovutusta maan alueella ei tapahdu eikä arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan mukaisesti verosta vapautettua liiketoimea toteuteta, ei ole olemassa verollista liiketoimea eikä kyseisen direktiivin 168 tai 169 artiklan mukaista vähennysoikeutta.

41 Näin ollen kolmanteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiiviä on tulkittava siten, että kun ensimmäisessä ja toisessa kysymyksessä kuvaillun kaltaisissa olosuhteissa arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa säädetty arvonlisäverovapautus evätään, kyseessä olevaa liiketoimea ei ole katsottava verolliseksi liiketoimeksi eikä sen näin ollen katsota oikeuttavan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen.

Oikeudenkäyntikulut

42 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 yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

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

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohtaa ja 131 artiklaa sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle käytännölle, jossa lähdetään aina siitä, ettei ensiksi mainitussa säännöksessä tarkoitettua tavaroiden luovutusta tapahdu, ja jonka mukaan arvonlisäverovapautus evätään tämän johdosta, kun kyseessä olevat tavarat on viety Euroopan unionin ulkopuolelle ja kun veroviranomaiset ovat tavaroiden viennin jälkeen todenneet, ettei näitä tavaroita hankkinut verovelvollisen laatimassa laskussa mainittu henkilö vaan muu yritys, jota ei ole tunnistettu. Tällaisessa tilanteessa kyseisen direktiivin 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa säädetty arvonlisäverovapautus on evättävä, jos tosiasiallisen hankkijan tunnistamatta jääminen**

estää näytön esittämisen siitä, että kyseessä oleva liiketoimi on kyseisessä säännöksessä tarkoitettu tavaroiden luovutus, tai jos on todettu, että kyseinen verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että kyseinen liiketoimi oli osa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän vahingoksi toteutettua petosta.

2) Direktiiviä 2006/112 on tulkittava siten, että kun kyseisen direktiivin 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa säädetty arvonlisäverovapautus evätään tällaisissa olosuhteissa, kyseessä olevaa liiketoimea ei ole katsottava verolliseksi liiketoimeksi eikä sen näin ollen katsota oikeuttavan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: puola