

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

28 päivänä helmikuuta 2018 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Direktiivi 2006/112/EY – Arvonlisävero – 131 artikla – 146 artiklan 1 kohdan b alakohhta – 147 artikla – Maastaviennin vapautukset – 273 artikla – Jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa vapautuksen edellytykseksi asetetaan joko vähintään tietynsuuruisen liikevaihdon toteuttaminen tai sopimuksen tekeminen sellaisen toimijan kanssa, joka on oikeutettu palauttamaan arvonlisäveroja matkustajille

Asiassa C-307/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 27.1.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 30.5.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Stanisław Piekowski

vastaa

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. L. da Cruz Vilaça sekä tuomarit E. Levits, A. Borg Barthet (esittelevä tuomari), M. Berger ja F. Biltgen,

julkisasiamies: Y. Bot,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,

– Euroopan komissio, asiamiehinään K. Herrmann ja M. Owsiany-Hornung,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.9.2017 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) 131 artiklan, 146 artiklan 1 kohdan b alakohdan sekä 147 ja 273 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Stanisław Piekowski ja

toisaalta Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie (Lublinin verotoimiston johtaja, Puola) ja joka koskee sellaisten tavaroiden luovutusten, jotka kuljetetaan Euroopan unionin ulkopuolelle matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa, vapauttamista arvonlisäverosta.

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 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

5 Mainitun direktiivin IX osastossa on 6 luku, jonka otsikko on ”Maastaviennin vapautukset” ja johon sisältyvän 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

— —

b) jäsenvaltion alueelle sijoittautumattoman hankkijan toimesta tai tämän puolesta yhteisön 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 Mainitun direktiivin 147 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettu tavaroiden luovutus koskee matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavia tavaroita, tämä vapautus voidaan myöntää vain, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

a) matkustaja ei ole sijoittautunut yhteisöön;

b) tavarat kuljetetaan yhteisön ulkopuolelle kolmen kuukauden kuluessa siitä kuukaudesta, jona luovutus toteutettiin;

c) luovutuksen kokonaisarvo, arvonlisävero mukaan lukien, on yli 175 euroa tai sen vasta-arvo kansallisena valuuttana, vahvistettuna kerran vuodessa soveltaen lokakuun ensimmäisenä työpäivänä voimassa ollutta muuntokurssia seuraavan vuoden tammikuun 1 päivästä.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vapauttaa verosta luovutuksen, jonka kokonaisarvo on 1 kohdan c alakohdassa säädettyä määrää pienempi.

2. Edellä 1 kohdassa matkustajalla, joka ei ole sijoittautunut yhteisöön, tarkoitetaan matkustajaa, jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka ei ole yhteisössä, jolloin kotipaikalla tai vakinaisella asuinpaikalla tarkoitetaan paikkaa, joka on sellaisena mainittu passissa, henkilötodistuksessa tai muussa sen jäsenvaltion tunnustamassa henkilöllisyysasiakirjassa, jonka

alueella luovutus tapahtuu.

Vienti osoitetaan esittämällä lasku tai laskun sijasta tosite, jonka se tullitoimipaikka on vahvistanut, jonka kautta tavarat on viety yhteisöstä.

Kunkin jäsenvaltion on toimitettava komissiolle sellaisten leimasimien leimanäytteet, joita se käyttää antaessaan toisessa alakohdassa mainitun vahvistusmerkinnän. Komissio toimittaa tämän tiedon muiden jäsenvaltioiden veroviranomaisille.”

7 Saman direktiivin 273 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonnäisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.”

Puolan oikeus

8 Tavaraita ja palveluja koskevasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. 2011, nro 177, järjestysnumero 1054), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä arvonnäisäverolaki), 126 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jollei tämän pykälän 3 momentin sekä 127 ja 128 §:n säännöksistä muuta johdu, luonnolliset henkilöt, joiden vakinainen asuinpaikka ei ole Euroopan unionin alueella, jäljempänä ’matkustajat’, ovat oikeutettuja arvonnäisäveron palautukseen Puolassa hankituista tavaroista, jotka he kuljettavat sellaisinaan henkilökohtaisissa matkatavaroissaan Euroopan unionin alueelta.”

9 Arvonnäisäverolain 127 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Matkustajalla on 126 §:n 1 momentin mukainen oikeus veronpalautukseen hankkiessaan tavarat verovelvollisilta, jäljempänä ’myyjät’, jotka

- 1) ovat rekisteröityneet arvonnäisäverovelvollisiksi ja
- 2) käyttävät kassakonetta liikevaihdon ja maksettavaksi kuuluvan veron määrän kirjaamiseksi sekä
- 3) ovat tehneet sopimuksia veron palauttamisesta vähintään yhden 8 momentissa mainitun toimijan kanssa.

— —

5. Veron palauttaa Puolan zlotyissa (PLN) matkustajalle myyjä tai arvonnäisäveron palautuspisteissä toimija, jonka toimenkuvaan 126 §:n 1 momentissa mainittu palautus kuuluu.

6. Edellä 5 momentissa mainitut myyjät voivat palauttaa veron 126 §:n 1 momentin mukaisesti, jos niiden liikevaihto edeltävänä verovuonna on ollut yli 400 000 PLN ja vero palautetaan yksinomaan tavaroista, jotka matkustaja on hankkinut kyseiseltä myyjältä.

8. Edellä 5 momentissa mainitut toimijat, jotka eivät ole myyjiä, voivat palauttaa veron 126 §:n 1 momentin mukaisesti, jos ne

- 1) ovat olleet 6 kohdassa mainitun todistuksen hakemisajankohtana rekisteröityneinä (arvonlisävero)verovelvollisiksi vähintään 12 kuukauden ajan
- 2) ovat ilmoittaneet verotoimiston johtajalle kirjallisesti aikomuksesta ryhtyä harjoittamaan veron palauttamista matkustajille koskevaa toimintaa
- 3) eivät ole 6 kohdassa mainitun todistuksen hakemisajankohtana vähintään 12 kuukauden ajanjaksolla laiminlyöneet valtiolle maksettavia veroja tai sosiaalivakuutusmaksuja
- 4) ovat tehneet 1 momentissa mainittujen myyjien kanssa sopimuksia veron palauttamisesta
- 5) ovat asettaneet verotoimistolle 5 miljoonan PLN:n vakuuden
 - a) rahamääräisen talletuksen muodossa
 - b) pankkitakausten muodossa tai
 - c) sellaisen valtion joukkovelkakirjan muodossa, jonka erääntymisaika on vähintään 3 vuotta
- 6) ovat saaneet valtiovarainministerin antaman todistuksen, jossa vahvistetaan, että kaikki edellä 1–5 kohdassa mainitut edellytykset täyttyvät.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

10 Pie?kowski on arvonlisäverovelvollinen yrittäjä, joka harjoittaa liiketoimintaa kaupan alalla ja myy muun muassa televiestintälaitteita. Hän käyttää kassakonetta liikevaihdon ja maksettavaksi kuuluvan veron määrän kirjaamiseksi. Pie?kowski myy liiketoiminnassaan tavaroita muun muassa matkustajille, jotka asuvat unionin ulkopuolella.

11 Urz?du Skarbowego w Bia?ej Podlaskiej (Bia?a Podlaskan veroviranomainen, Puola) ilmoitti Pie?kowskille, että tämä täytti arvonlisäverolain 127 §:n 1 momentissa tarkoitetun ”myyjän” luokituksen. Kyseinen viranomainen katsoi myös, että Pie?kowskin arvonlisäveroilmoituksista ilmeni, että kyseisen verovelvollisen nettoliikevaihto oli 283 695 PLN (n. 68 288 euroa) verovuonna 2009 ja 238 429 PLN (n. 57 392 euroa) verovuonna 2010. Veroviranomainen katsoi edelleen, ettei Pie?kowski ollut toimittanut minkäänlaista tietoa sopimuksen tekemisestä arvonlisäverojen palauttamiseen oikeutetun toimijan kanssa vaan oli itse tai työntekijän välityksellä palauttanut arvonlisäveron matkustajille.

12 Bia?a Podlaskan veroviranomainen oli näin ollen sitä mieltä, ettei Pie?kowskilla ollut toteutuneiden liikevaihtojen suuruuden perusteella oikeutta palauttaa itse tai työntekijän välityksellä arvonlisäveroa matkustajille eikä soveltaa heihin 0 prosentin arvonlisäverokantaa vuosien 2010 ja 2011 verotuskausilla.

13 Pie?kowski riitautti kyseisen päätöksen Wojewódzki S?d Administracyjny w Lubliniessa (Lublinin voivodikunnan hallintotuomioistuim, Puola).

14 Kyseinen tuomioistuin tukeutui säännöksiin, jotka koskevat arvonlisäveron palauttamista matkustajille, kuten arvonlisäverolain 126–129 §:n säännöksiin ja arvonlisäverodirektiivin 131 artiklan, 146 artiklan 1 kohdan sekä 147 ja 273 artiklan säännöksiin, ja katsoi, että kun otettiin

huomioon kyseisten säännösten sisältö, Pie?kowski ei voinut pätevästi väittää, etteivät arvonlisäverolain säännökset olleet yhteensopivia arvonlisäverodirektiivin säännösten kanssa siltä osin kuin niissä asetettiin arvonlisäveron matkustajille palautuksen edellytykseksi se, että myyjän edellisenä verovuonna toteuttama liikevaihto on yli 400 000 PLN (n. 96 284 euroa).

15 Mainittu tuomioistuin nimittäin katsoi, että näin vahvistettu liikevaihdon raja ei ollut luonteeltaan pelkästään viitteellinen ja muodollinen vaan aineellinen edellytys, johon juuri perustuu periaate siitä, että myyjä palauttaa arvonlisäveron suoraan. Kyseinen tuomioistuin katsoi näin ollen, että – toisin kuin Pie?kowski väitti – kyseistä 400 000 PLN:n (n. 96 284 euroa) rajaa ei voitu pitää ”hallinnollisena esteenä” 0 prosentin erityisverokannan soveltamiselle.

16 Pie?kowski valitti kyseisestä ratkaisusta Naczelny S?d Administracyn (ylin hallintotuomioistuin, Puola), jossa se vetosi etenkin siihen, että arvonlisäverolain säännökset ovat ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin säännösten sekä suhteellisuusperiaatteen ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa.

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että – toisin kuin arvonlisäverolain 127 §:n 6 momentissa – arvonlisäverodirektiivin säännöksissä ei edellytetä, että verovelvollisen olisi pitänyt toteuttaa edellisenä verovuonna tietynsuuruinen liikevaihto voidakseen soveltaa arvonlisäverovapautusta, joka koskee matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa vietyjä tavaroita.

18 Kyseinen tuomioistuin toteaa erityisesti, ettei arvonlisäverodirektiivin 131 artiklaan voida tukeutua perusteena asetettaessa arvonlisäverolain 127 §:n 6 momentissa säädettyä edellytystä.

19 Kyseinen tuomioistuin korostaa myös, että verovapautuksen soveltamisen edellytykset, sellaisina kuin ne määritellään arvonlisäverodirektiivin 146 ja 147 artiklassa, koskevat ostajaa eivätkä myyjää, josta puolestaan on kyse arvonlisäverolain 127 §:n 6 momentissa.

20 Mainittu tuomioistuin toteaa lisäksi, että – toisin kuin Wojewódzki S?d Administracyn w Lublinie on katsonut – edellytystä tietynsuuruisen liikevaihdon toteuttamisesta edeltävänä verovuonna ei voida pitää aineellisena edellytyksenä arvonlisäverodirektiivin säännösten valossa ja sen takia, ettei arvonlisäverodirektiivin 146 ja 147 artiklassa säädetä minkäänlaisesta oikeudellisesta perustasta, jolla tällaisen edellytyksen käyttöönotto voitaisiin oikeuttaa.

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa myös, että arvonlisäverodirektiivin 273 artiklasta seuraa, että jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista. Se kuitenkin pohtii, voidaanko mainitun artiklan tavoitteet saavuttaa siten, että jäsenvaltio ottaa käyttöön vaatimuksen liikevaihdon 400 000 PLN:n (n. 96 284 euroa) vähimmäisrajasta.

22 Naczelny S?d Administracyn on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohtaa ja 147 artiklaa sekä 131 ja 273 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa suljetaan pois vapautuksen soveltaminen sellaisen verovelvollisen osalta, jonka liikevaihto ei ole edeltävänä verovuonna ollut vähintään vapautuksen edellytyksenä olevan vastaavan määrän suuruinen ja joka ei myöskään ole tehnyt sopimusta sellaisen talouden toimijan kanssa, jolla on oikeus palauttaa arvonlisävero matkustajille?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

23 Kansallinen tuomioistuin tiedustele kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 131 artiklaa, 146 artiklan 1 kohdan b alakohdasta sekä 147 ja 273 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan tilanteessa, jossa on kyse matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavien tavaroiden luovuttamisesta vientiin, arvonlisäverovelvollisen myyjän edellytetään toteuttaneen vähintään tietynsuuruisen liikevaihdon edeltävänä verovuonna tai tehneen sopimuksen sellaisen toimijan kanssa, joka on oikeutettu palauttamaan arvonlisäveroja matkustajille, silloin, kun näiden edellytysten täyttämättä jättäminen johtaa siihen, että kyseinen luovutus jää lopullisesti vapauttamatta verosta.

24 On todettava, että arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta hankkijan toimesta tai tämän puolesta yhteisön 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.

25 Näistä säännöksistä ja etenkin mainituissa 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa käytetystä muotoilusta ”lähetettyjen” seuraa, että tavarain viennin katsotaan toteutuneen ja luovutus vientiin voidaan vapauttaa verosta silloin, kun omistajalle kuuluva määräysvalta on siirtynyt ostajalle ja kun luovuttaja esittää näytön siitä, että tavara on lähetetty tai kuljetettu unionin ulkopuolelle, ja kun se on lähettämisen ja kuljetuksen johdosta fyysisesti poistunut unionin alueelta (tuomio 19.12.2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Pääasian oikeudenkäynnissä ei ole kiistetty sitä, että arvonlisäverodirektiivin 14 artiklassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia on tapahtunut ja että tavarat, jotka ovat olleet pääasiassa kyseessä olleiden liiketoimien kohteena, ovat fyysisesti poistuneet unionin alueelta matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettuina.

27 On kuitenkin todettava, että kun arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettu luovutus koskee matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavia tavaroita, vapautusta sovelletaan ainoastaan silloin, kun tietyt mainitun direktiivin 147 artiklassa säädetty lisäedellytykset täyttyvät.

28 Ennakkoratkaisupyyntöä ilmenee tältä osin, että arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa ja 147 artiklassa säädetty edellytykset todellakin täyttyvät pääasiassa.

29 Arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tai 147 artiklassa ei kuitenkaan säädetä edellytyksestä, jonka mukaan verovelvollisen olisi pitänyt toteuttaa vähintään tietynsuuruinen liikevaihto edeltävänä verovuonna, tai, jos tämä edellytys ei täyty, tehdä sopimus sellaisen toimijan kanssa, joka on oikeutettu palauttamaan arvonlisäveroja, jotta mainituissa 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettyä maastaviennin vapautusta sovellettaisiin.

30 Lisäksi on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 147 artiklassa säädetty edellytykset koskevat yksinomaan kyseisten tavaroiden ostajia eikä niissä viitata tavaroiden myyjiin.

31 Tästä seuraa, ettei arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdan ja 147 artiklan soveltaminen voi riippua niiden pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä vahvistettujen edellytysten noudattamisesta, joiden täyttämättä jättäminen johtaa siihen, että verovelvolliselta evätään lopullisesti oikeus maastaviennin vapautukseen.

32 Arvonlisäverodirektiivin 131 artiklasta seuraa kylläkin, että kyseisen direktiivin IX osaston

2–9 luvussa – joihin direktiivin 146 ja 147 artikla sisältyvät – säädettyjä vapautuksia sovelletaan noudattaen jäsenvaltioiden vahvistamia edellytyksiä mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi. Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista.

33 Unionin tuomioistuin on tältä osin jo todennut, että käyttäessään mainittuihin 131 ja 273 artiklaan perustuvaa toimivaltaansa jäsenvaltioiden on kuitenkin noudatettava unionin oikeusjärjestykseen kuuluvia yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluvat muun muassa oikeusvarmuuden periaate, suhteellisuusperiaate ja luottamuksensuojan periaate (tuomio 19.12.2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Siltä osin kuin on erityisesti kyse suhteellisuusperiaatteesta, unionin tuomioistuin on todennut, 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 unionin lainsäädännöllä tavoiteltujen päämäärien saavuttamista ja siinä asetettujen periaatteiden noudattamista (tuomio 19.12.2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Nyt käsiteltävän asian osalta on todettava yhtäältä, että Puolan hallitus on esittänyt, että pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön pääasiallisena tavoitteena on verojen kiertämistä ja veropetoksia koskevien sellaisten vaarojen minimointi, jotka liittyvät arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyn vapautuksen virheelliseen soveltamiseen.

36 Toisaalta on todettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamien tietojen mukaan edellytys, joka koskee verovelvollisen velvollisuutta toteuttaa vähintään tietynsuuruinen liikevaihto edeltävänä verovuonna, ei ole ehdoton, koska verovelvollisella on siinä tapauksessa, ettei kyseistä vähimmäisliikevaihtoa ole toteutettu, mahdollisuus saada oikeus vapautukseen tekemällä sopimus sellaisen toimijan kanssa, joka on oikeutettu palauttamaan arvonlisäveroja matkustajille.

37 Tästä on kuitenkin todettava, että mainitun edellytyksen täyttämättä jättäminen johtaa maastaviennin vapautuksen epäämiseen huolimatta siitä, että arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa ja 147 artiklassa säädetyt edellytykset vapautuksen saamiselle täyttyvät.

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

39 Näin ollen on todettava, ettei sellainen lainsäädäntö, josta on kyse pääasiassa, ole välttämätön veronkierron ja veropetosten estämistä koskevan tavoitteen saavuttamiseksi.

40 Kun edellä esitetyt näkökohdat otetaan huomioon, esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 131 artiklaa, 146 artiklan 1 kohdan b alakohdtaa sekä 147 ja 273 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan

tilanteessa, jossa on kyse matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavien tavaroiden luovuttamisesta vientiin, arvonlisäverovelvollisen myyjän edellytetään toteuttaneen vähintään tietynsuuruisen liikevaihdon edeltävänä verovuonna tai tehneen sopimuksen sellaisen toimijan kanssa, joka on oikeutettu palauttamaan arvonlisäveroja matkustajille, silloin, kun näiden edellytysten täyttämättä jättäminen johtaa siihen, että kyseinen luovutus jää lopullisesti vapauttamatta verosta.

Oikeudenkäyntikulut

41 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 (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 131 artiklaa, 146 artiklan 1 kohdan b alakohtaa sekä 147 ja 273 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan tilanteessa, jossa on kyse matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavien tavaroiden luovuttamisesta vientiin, arvonlisäverovelvollisen myyjän edellytetään toteuttaneen vähintään tietynsuuruisen liikevaihdon edeltävänä verovuonna tai tehneen sopimuksen sellaisen toimijan kanssa, joka on oikeutettu palauttamaan arvonlisäveroja matkustajille, silloin, kun näiden edellytysten täyttämättä jättäminen johtaa siihen, että kyseinen luovutus jää lopullisesti vapauttamatta verosta.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: puola.