

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

YVES BOT

7 päivänä syyskuuta 2017(1)

Asia C-307/16

Stanisław Piekowski

vastaan

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie

(Ennakkoratkaisupyyntö – Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallinto-tuomioistuin, Puola))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Maastaviennin verovapautukset – Jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa verovapautuksen saamisen edellytykseksi asetetaan joko tietynsuuruinen liikevaihto tai sopimus sellaisen henkilön kanssa, jolla on oikeus arvonlisäveron palautukseen matkustajille – Verotuksen neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate

I. Johdanto

1. Unionin tuomioistuinta pyydetään käsiteltävässä asiassa tulkitsemaan direktiivin 2006/112/EY(2) 146 artiklan 1 kohdan b alakohtaa, 147 artiklaa sekä 131 ja 273 artiklaa oikeusriidassa, jossa asianosaisia ovat yhtäältä televiestintälaitteiden myyjä Stanisław Piekowski ja toisaalta Urzędu Skarbowego w Białej Podlaskiej (Białej Podlaskan veroviranomainen, Puola) ja jossa on kyse Euroopan unionin ulkopuolelle matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa lähetettyjen tavaroiden luovutusten vapauttamisesta arvonlisäverosta.

2. Asia antaa unionin tuomioistuimelle tilaisuuden lausua siitä, onko arvonlisäverodirektiivi esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään, että verovelvollisen on verovapautuksen saamiseksi tavaroita vientiin luovutettaessa pitänyt saavuttaa liikevaihdon vähimmäisraja edeltävänä verovuonna tai tehdä sopimus sellaisen henkilön kanssa, jolla on oikeus arvonlisäveron palautuksiin matkustajille. Unionin tuomioistuimella on samalla mahdollisuus tulkita ensimmäistä kertaa arvonlisäverodirektiivin 147 artiklan säännöksiä ja antaa ohjeita suhteellisuusperiaatteen soveltamisesta uudenlaisessa tapauksessa, vaikka jo nykyinen oikeuskäytäntö sisältää merkittäviä viitekohtia, joita Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) perustellusti tuo esille ennakkoratkaisupyyntössään.

3. Tarkasteluni päätteeksi aion esittää, että unionin tuomioistuin toteaisi, että arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdan, 147 artiklan sekä 131 ja 273 artiklan

säännökset sekä verotuksen neutraalisuuden periaate ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle.

II. Asiaa koskevat oikeussäännöt

A. Unionin oikeus

4. Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan viidennessä, 35 ja 49 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(5) Arvonlisäverojärjestelmällä saavutetaan mahdollisimman yksinkertainen ja tasapuolinen verotus, kun veronkanto toimitetaan mahdollisimman yleisesti ja järjestelmän soveltamisalaan kuuluvat kaikki tuotannon ja jakelun vaiheet sekä palvelujen suoritukset. Näin ollen olisi sisämarkkinoiden ja jäsenvaltioiden edun mukaista ottaa käyttöön yhteinen järjestelmä, jota olisi sovellettava myös vähittäiskauppaan.

— —

(35) Olisi laadittava yhteinen luettelo verovapautuksista, jotta omien varojen kanto tapahtuisi yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa.

— —

(49) Jäsenvaltioiden olisi voitava edelleen soveltaa pieniä yrityksiä koskevia erityisjärjestelmiään yhteisten säännösten mukaisesti ja pyrkien laajempaan yhdenmukaisuuteen.”

5. Saman direktiivin 131 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäljempänä 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.”

6. Mainitun direktiivin 146 artiklan 1 kohta kuuluu seuraavasti:

”1. 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;— —”

7. Arvonlisäverodirektiivin 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.— —”

8. Saman direktiivin 273 artikla kuuluu seuraavasti:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron 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.”

B. Puolan oikeus

9. Tavaroita ja palveluja koskevasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług, konsolidoitu versio, sellaisena kuin se on muutettuna)(3) 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 arvonlisäveron palautukseen Puolassa hankituista tavaroista, jotka nämä kuljettavat samassa tilassa henkilökohtaisissa matkatavaroissaan Euroopan unionin alueelta.”

10. Saman lain 127 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Edellä 126 §:n 1 momentin mukainen oikeus veronpalautukseen on, kun tavarat hankitaan verovelvollisilta, jäljempänä ’myyjät’, jotka

1) ovat rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi ja

2) käyttävät kassakonetta liikevaihdon ja maksettavaksi kuuluvan veron määrän kirjaamiseksi, sekä

3) ovat tehneet sopimuksia veron palauttamisesta vähintään yhden 8 momentissa mainitun talouden toimijan kanssa.

— —

5. Veron palauttaa Puolan zlotyissä (PLN) matkustajalle myyjä tai arvonlisäveron

palautuspisteissä talouden 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 vähintään 400 000 PLN [noin 94 531 euroa] ja vero palautetaan yksinomaan tavaroista, jotka matkustaja on hankkinut kyseiseltä myyjältä.”

III. Asian taustalla olevat tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymys

11. Arvonlisäverovelvollinen yrittäjä Stanislaw Pie?kowski myy liiketoimintanaan televiestintälaitteita unionin jäsenvaltioiden alueen ulkopuolella asuville matkustajille. Tavarat poistuvat siis unionin alueelta ostajien saatua ne haltuunsa.

12. Puolan veroviranomainen ilmoitti vuonna 2006 Pie?kowskille, että tämä täytti arvonlisäverolain 127 §:n 1 momentissa tarkoitetun ”myyjän” luokituksen. Veroviranomainen katsoi myös, että arvonlisäveroilmoituksista ilmeni, että kyseisen verovelvollisen nettoliikevaihto oli 283 695 PLN (noin 67 045 euroa) verovuonna 2009 ja 238 429 PLN (noin 56 347 euroa) verovuonna 2010. Veroviranomainen katsoi edelleen, ettei Pie?kowski ollut antanut minkäänlaista tietoa sopimuksen tekemisestä arvonlisäveron palautukseen oikeutetun toimijan kanssa vaan oli itse tai työntekijän välityksellä palauttanut arvonlisäveron matkustajille.

13. Veroviranomainen oli täten sitä mieltä, ettei Pie?kowskilla ollut toteutuneiden liikevaihtojen suuruuden perusteella oikeutta palauttaa itse arvonlisäveroa matkustajille eikä soveltaa heihin 0 prosentin arvonlisäverokantaa vuosien 2010 ja 2011 verotuskausilla.

14. Pie?kowski riitautti päätöksen Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lubliniessa (Lublinin voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola). Tämä tuomioistuin totesi arvonlisäverolain 126–129 §:n säännösten, jotka koskevat arvonlisäveron palauttamista matkustajille, sekä arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdan, 147 artiklan sekä 131 ja 273 artiklan säännösten nojalla, että arvonlisäverolain säännökset olivat yhteensopivia arvonlisäverodirektiivin säännösten kanssa siltä osin kuin niissä asetettiin arvonlisäveron matkustajille palautuksen edellytykseksi se, että verovelvollisen edellisenä verovuonna toteuttama liikevaihto on yli 400 000 PLN (noin 94 531 euroa). Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinien mukaan näin vahvistettu liikevaihdon raja ei ole luonteeltaan pelkästään muodollinen vaan on aineellinen edellytys, johon juuri perustuu periaate siitä, että myyjä palauttaa arvonlisäveron suoraan.

15. Pie?kowski, joka piti tätä rajaa ”hallinnollisena esteenä” 0 prosentin erityisverokannan soveltamiselle, teki kassaatiovalituksen Naczelny Sąd Administracyjnyyn ja vetosi uudelleen siihen, että arvonlisäverolain säännökset ovat ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin säännösten sekä suhteellisuusperiaatteen ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa.

16. 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 vapauttaa arvonlisäverosta matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa viedyt tavarat.

17. Sama tuomioistuin korostaa, 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.

18. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan edellytystä tietynsuuruisen liikevaihdon toteuttamisesta edeltävänä verovuonna ei Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinien käsityksestä poiketen voida pitää aineellisena edellytyksenä arvonlisäverodirektiivin

säännösten valossa ja oikeudellisen perustan täydellisen puuttumisen vuoksi.

19. Sama tuomioistuin toteaa lisäksi, etteivät arvonlisäverodirektiivissä säädetyt edellytykset näytä antavan kansalliselle lainsäätäjälle oikeutta asettaa verovapautuksen soveltamisen edellytykseksi liikevaihdon vähimmäisrajan toteuttamista edeltävänä verovuonna.

20. Ennakkoratkaisupyyntöön esittänyt tuomioistuin muistuttaa niin ikään, 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 tuon säännöksen tavoitteet saavuttaa siten, että jäsenvaltio ottaa käyttöön vaatimuksen liikevaihdon vähimmäisrajasta.

21. Naczelny Sąd Administracyjny on päättänyt tässä tilanteessa lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa 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?”

IV. Asian arviointi

22. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuinta lausumaan pääasiallisesti siitä, ovatko arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdan ja 147 artiklan sekä 131 ja 273 artiklan säännökset esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään, että verovelvollinen voi hakea arvonlisäverovapautusta matkustajien maasta viemistä tavaroista ainoastaan silloin, jos verovelvollisen edellisen verovuoden liikevaihto on vähintään tietyn kynnysarvon suuruinen tai jos se on tehnyt sopimuksen arvonlisäveron palautuksiin oikeutetun toimijan kanssa.

23. Käsiteltävässä asiassa ei ole riitautettu sitä, että Pieńkowskiin luovuttamat tavarat ovat fyysisesti poistuneet unionin alueelta ja kuljetettu matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa. Arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdan säännöksiä sovelletaan siten käsiteltävässä asiassa kyseessä oleviin tavaraluovutuksiin, jotka tosiasiallisesti täyttävät mainitun direktiivin 14 artiklan 1 kohtaan sisältyvän määritelmän.(4)

24. Arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka hankkijan toimesta tai tämän puolesta lähetetään tai kuljetetaan unionin ulkopuolelle. Koska tavarat on käsiteltävässä asiassa kuitenkin viety unionin ulkopuolelle matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa, vapautus voi tulla kyseeseen ainoastaan arvonlisäverodirektiivin 147 artiklassa säädettyjen tiettyjen edellytysten täytyessä, eikä myöskään tätä ole käsiteltävässä asiassa riitautettu.(5)

25. Arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdan ja 147 alakohdan sanamuodosta kuitenkin ilmenee, ettei tuossa direktiivissä säädetä, että viennin verovapautuksen edellytyksenä olisi, että verovelvollisen on pitänyt toteuttaa tietynsuuruinen liikevaihto edellisenä verovuonna tai tehdä sopimus arvonlisäveron palautukseen oikeutetun toimijan kanssa.

26. Edellä mainittujen säännösten pelkkä kirjallinen tulkinta merkitsisi näin ollen sitä, että pääasiassa kyseessä olevaa kansallista lainsäädäntöä olisi pidettävä yhteensopimattomana

arvonlisäverodirektiivin kanssa, koska verovapautuksen edellytykset on vahvistettu tuossa direktiivissä tyhjentävästi, mikä tarkoittaisi, että jäsenvaltioilla on vain vähän liikkumavaraa asiassa.

27. Arvonlisäverodirektiivin 131 ja 273 artiklan tarkastelu kuitenkin lieventää tätä tulkintaa siinä mielessä, että niissä säädetään, että kyseisiä vapautuksia sovelletaan noudattaen edellytyksiä, jotka jäsenvaltiot määrittävät vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi.(6)

28. Vaikka Puolan lainsäädännössä vahvistetut edellytykset eivät ensi näkemältä mitenkään erityisesti erotu selkeys- tai yksinkertaistamisnäkökohdan kannalta, jäsenvaltioilla on mainittujen säännösten nojalla liikkumavaraa arvonlisäverosta vapauttamisen edellytysten määrittämisessä. Jäsenvaltioilla on näet veropetosten estämiseksi ja unionin lainsäätäjän asettamien tavoitteiden saavuttamiseksi oikeus säätää, että verovelvollisten on täytettävä arvonlisäverodirektiivissä säädettyjen edellytysten lisäksi jäsenvaltioiden tarpeellisina pitämiä edellytyksiä.

29. Jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä harkintavaltaansa unionin oikeuden yleisten periaatteiden mukaisesti.(7)

30. Unionin tuomioistuin onkin jo aiemmin todennut, että jäsenvaltioiden on harkintavaltaa käyttäessään turvauduttava sellaisiin keinoihin, joilla voidaan saavuttaa kansallisella lainsäädännöllä asetetut päämäärät mutta jotka haittaavat kuitenkin mahdollisimman vähän unionin lainsäätäjän asettamia tavoitteita ja periaatteita.(8) Käsiteltävässä asiassa on aiheellista pohtia pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön yhteensopivuutta verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kanssa, sellaisina kuin ne on vahvistettu unionin oikeudessa.

31. Unionin tuomioistuin on todennut verotuksen neutraalisuuden periaatteesta, että kansallinen toimenpide menee pidemmälle kuin on tarpeen veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi, jos sen perusteella oikeus arvonlisäveron vapautukseen riippuu pääasiassa muodollisten velvoitteiden noudattamisesta siten, että aineellisia vaatimuksia ei oteta huomioon eikä erityisesti tutkita sitä, onko näitä vaatimuksia noudatettu. Unionin tuomioistuin onkin todennut, että liiketoimia verotettaessa on otettava huomioon niiden objektiiviset ominaisuudet. Verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää siten, että vapautus arvonlisäverosta myönnetään, jos aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset ovat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset.(9)

32. Unionin tuomioistuimelle toimitetuissa huomautuksissa on pohdittu eri näkökulmista muodollisten ja aineellisten edellytysten välistä eroa. Unionin tuomioistuin on jo kuitenkin luonnehtinut joitakin kansallisissa säännöstöissä vaadittuja ylimää räisiä edellytyksiä ”muodollisiksi edellytyksiksi” tai ”aineellisiksi edellytyksiksi” Mainitsen seuraavaksi muutamia esimerkkejä käsiteltävän asian vertaamiseksi nykyiseen oikeuskäytäntöön.

33. Unionin tuomioistuin on luonnehtinut 9.2.2017 antamassaan tuomiossa Euro Tyre(10) ”muodolliseksi edellytykseksi” vaatimusta, jonka mukaan verovelvollisen on oltava rekisteröitynyt arvonlisäverotietojen vaihtojärjestelmään tai kuuluttava yhteisö hankintojen verotusjärjestelmään. Samoin on todettu myös 20.10.2016 annetussa tuomiossa Plöckl(11) tavar an hankkijan velvollisuudesta toimittaa määräjäsenvaltion myöntämä arvonlisäverotunniste. Lisäksi 27.9.2007 annetussa tuomiossa Collée(12) ja 12.7.2012 annetussa tuomiossa EMS-Bulgaria Transport(13) on todettu, että se, että todistetta luovutuksesta vaaditaan toimitettavaksi tietyssä määräajassa oikeudenmenetyksen uhalla, on luonteeltaan muodollinen vaatimus. Unionin tuomioistuin on 21.10.2010 antamassaan tuomiossa Nidera Handelscompagnie,(14) 27.9.2012 antamassaan tuomiossa VSTR(15) sekä 14.3.2013 antamassaan tuomiossa Ablessio(16) puolestaan pitänyt muodollisena edellytystä, jonka mukaan verovelvollisen on etukäteen kirjauduttava

arvonlisäverorekisteriin.

34. Näiden oikeuskäytännön viitekohtien ja ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen unionin tuomioistuimelle toimittamien tietojen perusteella näyttää verraten selvältä, että Puolan lainsäädännössä asetetut kaksi vaihtoehtoista edellytystä ovat niin ikään muodollisia. Muistuttaisin tässä yhteydessä, että on kiistatonta, että arvonlisäverodirektiivissä vaaditut aineelliset edellytykset on käsiteltävässä asiassa täytetty.

35. Kansallisessa lainsäädännössä vaadittujen ylimääräisten muodollisten edellytysten täyttämättä jättämisellä ei siten voida kyseenalaistaa myyjän oikeutta arvonlisäverovapautukseen.(17)

36. Asia olisi toisin vain siinä tapauksessa, että muotovaatimusten noudattamatta jättäminen estäisi näytön esittämisen siitä, että aineellisia vaatimuksia on noudatettu, tai jos verovelvollinen oli tarkoituksellisesti osallistunut petokseen.(18)

37. Kun viranomaisella siis on tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että aineelliset vaatimukset ovat täyttyneet, ja kun veroviranomaisella ei ole minkäänlaista aihetta epäillä verovelvollisen osallistuneen tarkoituksellisesti veropetokseen, se ei voi asettaa sellaisia lisäedellytyksiä, joista voisi seurata, ettei oikeutta arvonlisäverovapautukseen voida käyttää.(19)
Verovapautusmahdollisuuden epäämistä ei siten voida perustella yksistään sillä, että arvonlisäverodirektiivin 131 ja 273 artiklan säännösten nojalla annettulla kansallisella lainsäädännöllä vahvistettuja ylimääräisiä muodollisia edellytyksiä ei ole noudatettu.(20)

38. Edellä esitetystä seuraa, että on katsottava, että verotuksen neutraalisuuden periaate on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle.

39. Toissijaisesti todettakoon, että jos unionin tuomioistuin ei noudata edellä esittämiäni näkemyksiä, sen on lausuttava suhteellisuusperiaatteesta. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että kansalliset toimenpiteet eivät saa mennä pidemmälle kuin on veronsaajan intressien turvaamiseksi ehdottomasti tarpeen, eikä niitä voida soveltaa siten, että niillä asetettaisiin kyseenalaiseksi yhteistä arvonlisäverojärjestelmää ohjaavat periaatteet.(21)

40. Puolan hallitus väittää huomautuksissaan, että pääasiassa kyseessä olevalla kansallisella lainsäädännöllä pyritään vähentämään sellaisten häiriöiden riskejä, jotka liittyvät kyseisen palautusjärjestelmän toimintaan. Puolan hallituksen mukaan häiriöitä saattaisivat synnyttää muun muassa lisääntyneet riskit pienten toimijoiden kassavirtojen epätasapainosta ja liiketoiminnan päättämisestä tai arvonlisäveron palauttamisvelvollisuuden tahallisuudesta laiminlyönnistä ja erityisesti veropetoksista.

41. Edellä sanotusta on syytä muistuttaa, että veropetosten, veronkierron ja väärinkäytösten torjunta ovat arvonlisäverodirektiivin keskeisiä tavoitteita. Unionin tuomioistuin onkin jo voinut todeta aiemmin, että näillä tavoitteilla voidaan oikeuttaa tietyt tavaraluovuttajiin kohdistettavat vaatimukset.(22)

42. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on puolestaan soveltaa suhteellisuusperiaatetta käsiteltävässä asiassa.(23) On silti syytä panna merkille, ettei valtiosisäistä lainsäädäntöä voida pitää suhteellisuusperiaatteen mukaisena, jos sillä on tehty mahdottomaksi arvonlisäverosta vapauttaminen siitä syystä, ettei muodollisia edellytyksiä ole täytetty, ja näin on, vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ja Puolan tasavallan mukaan tietynsuuruisen liikevaihdon edellytys ei ole luonteeltaan ehdoton, koska verovelvollinen voi saada verovapautuksen tekemällä sopimuksen sellaisen toimijan kanssa, jolla on oikeus arvonlisäveron palautuksiin matkustajille.

43. On myös katsottava, ettei tällaisella kansallisella lainsäädännöllä voida arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa vahvistettua yhdenvertaisen kohtelun periaatetta loukkaamatta rajoittaa sellaisten verovelvollisten määrää, jotka ovat oikeutettuja soveltamaan verovapautusta suoraan. Mekanismi johtaa suurimpien yritysten suosimiseen, vaikka veropetosten riski on väistämättä suoraan verrannollinen liiketoiminnan volyymiin ja siten liikevaihtoon. Puolan tasavallan päättely, jossa pyritään saamaan toteamus siitä, että virheen ja petoksen riski on kääntäen verrannollinen liikevaihdon suuruuteen, tuskin saa minua vakuuttuneeksi. Unionin tuomioistuin on kaiken lisäksi katsonut, että tilanteessa, jossa arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetty verovapautuksen edellytykset, kuten erityisesti se, että tavarat ovat poistuneet unionin tullialueelta, on täytetty, arvonlisäveroa ei tule maksettavaksi, eikä sellaista veropetoksen tai verotulon menetyksen vaaraa enää lähtökohtaisesti ole, joka voisi olla perusteena liiketoimesta verottamiselle.(24)

44. Ehdotan unionin tuomioistuimelle kaiken edellä esittämäni perusteella, että se toteaisi, että arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdan ja 147 artiklan sekä 131 ja 273 artiklan säännöksiä sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvolliset eivät itse saa vapauttaa arvonlisäverosta matkustajia, jos nämä verovelvolliset eivät ole edellisenä verovuonna toteuttaneet tietynsuuruista liikevaihtoa tai tehneet tässä tarkoituksessa sopimusta palauttamiseen oikeutetun toimijan kanssa.

V. Ratkaisuehdotus

45. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Naczelný Sąd Administracyjny ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivin 2006/112/EY 146 artiklan 1 kohdan b alakohdan ja 147 artiklan sekä 131 ja 273 artiklan säännöksiä sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansallisille säännöksille, joissa suljetaan pois verovapautuksen soveltaminen sellaisen verovelvollisen osalta, joka ei ole täyttänyt edellytystä, jonka mukaan sen edeltävän verovuoden liikevaihdon täytyy olla vähintään tietyn kynnysarvon suuruinen, tai joka ei ole tehnyt sopimusta sellaisen toimijan kanssa, jolla on oikeus arvonlisäveron palautuksiin matkustajille.

1 Alkuperäinen kieli: ranska.

2 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).

3 Dz. U., 2011, nro 177, järjestysnumero 1 054, jäljempänä arvonlisäverolaki.

- 4 Ks. vastaavasti tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C–273/11, EU:C:2012:547, 31 kohta) ja tuomio 19.12.2013, BDV Hungary Trading (C–563/12, EU:C:2013:854, 24 artikla).
- 5 Näin ollen ei oteta huomioon Puolan tasavallan huomautuksissaan esittämiä näkemyksiä arvonlisäverodirektiivin 147 artiklan edellytyksistä, jotka koskevat yksinomaan ostajia ja vaikuttavat myyjän edellytyksiin saada verovapautus.
- 6 Ks. vastaavasti tuomio 26.3.2015, Macikowski (C–499/13, EU:C:2015:201, 36 ja 37 kohta).
- 7 Tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C–271/06, EU:C:2008:105, 18 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 19.12.2013, BDV Hungary Trading (C–563/12, EU:C:2013:854, 29 kohta ja sitä seuraavat kohdat).
- 8 Ks. vastaavasti suhteellisuusperiaatteesta tuomio 19.12.2013, BDV Hungary Trading (C–563/12, EU:C:2013:854, 31 kohta) sekä vastaavasti tuomio 18.12.1997, Molenheide ym. (C–286/94, C–340/95, C–401/95 ja C–47/96, EU:C:1997:623, 45–48 kohta) tai tuomio 11.5.2006, Federation of Technological Industries ym. (C–384/04, EU:C:2006:309, 30 kohta), ja neutraalisuuden periaatteesta tuomio 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobil (C–454/98, EU:C:2000:469, 59 kohta), ja edelleen tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C–255/02, EU:C:2006:121, 92 kohta); tuomio 26.1.2012, Kraft Foods Polska (C–588/10, EU:C:2012:40, 28 kohta) sekä tuomio 14.3.2013, Ablesio (C–527/11, EU:C:2013:168, 30 kohta).
- 9 Ks. erityisesti tuomio 20.10.2016, Plöckl (C–24/15, EU:C:2016:791, 36–39 kohta).
- 10 C–21/16, EU:C:2017:106, 32 kohta.
- 11 C–24/15, EU:C:2016:791, 40 ja 41 kohta.
- 12 C–146/05, EU:C:2007:549, 29 kohta.
- 13 C–284/11, EU:C:2012:458, 60 kohta.
- 14 C–385/09, EU:C:2010:627, 50 kohta.
- 15 C–587/10, EU:C:2012:592, 51 kohta.
- 16 C–527/11, EU:C:2013:168, 32 kohta.
- 17 Ks. vastaavasti tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C–273/11, EU:C:2012:547, 60 kohta); tuomio 27.9.2012, VSTR (C–587/10, EU:C:2012:592, 51 kohta); tuomio 20.10.2016, Plöckl (C–24/15, EU:C:2016:791, 40 kohta) ja tuomio 20.10.2016, Plöckl (C–24/15, EU:C:2016:791, 40 kohta) ja tuomio 9.2.2017, Euro Tyre (C–21/16, EU:C:2017:106, 32 kohta).
- 18 Ks. vastaavasti tuomio 27.9.2007, Collée (C–146/05, EU:C:2007:549, 31 kohta); tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C–284/11, EU:C:2012:458, 71 kohta); tuomio 27.9.2012, VSTR (C–587/10, EU:C:2012:592, 46 kohta); tuomio 14.3.2013, Ablesio (C–527/11, EU:C:2013:168, 32 kohta); tuomio 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia, (C–590/13, EU:C:2014:2429, 39 ja 40 kohta) ja tuomio 20.10.2016, Plöckl (C–24/15, EU:C:2016:791, 44 ja 46 kohta).
- 19 Ks. vastaavasti tuomio 20.10.2016, Plöckl (C–24/15, EU:C:2016:791, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 20 Ks. analogisesti tuomio 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia (C–590/13, EU:C:2014:2429,

40 kohta).

21 Ks. analogisesti tuomio 7.12.2010, R. (C–285/09, EU:C:2010:742, 44 ja 45 kohta) sekä tuomio 22.12.2010, Dankowski (C–438/09, EU:C:2010:818, 37 kohta).

22 Ks. vastaavasti tuomio 7.12.2010, R. (C–285/09, EU:C:2010:742, 36 kohta) ja tuomio 19.12.2013, BDV Hungary Trading (C–563/12, EU:C:2013:854, 33 kohta).

23 Ks. vastaavasti tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C–284/11, EU:C:2012:458, 77 kohta); tuomio 14.3.2013, Ablessio (C–527/11, EU:C:2013:168, 35 kohta) ja tuomio 26.3.2015, Macikowski (C–499/13, EU:C:2015:201, 53 kohta).

24 Ks. vastaavasti tuomio 19.12.2013, BDV Hungary Trading (C–563/12, EU:C:2013:854, 40 kohta).