Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

19 päivänä joulukuuta 2013*

Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — 146 artikla — Viennin vapauttaminen arvonlisäverosta — 131 artikla — Jäsenvaltioiden asettamat edellytykset — Kansallinen lainsäädäntö, jossa edellytetään, että vientiin tarkoitetun tavaran on pitänyt poistua Euroopan unionin tullialueelta 90 päivän määräajassa luovutuksen tapahtumisesta

Asiassa C-563/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Kúria (Unkari) on esittänyt 18.10.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 5.12.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

BDV Hungary Trading Kft., selvitystilassa,

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz (esittelevä tuomari) sekä tuomarit E. Juhász, A. Rosas, D. Šváby ja C. Vajda,

julkisasiamies: N. Wahl,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 24.10.2013 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— BDV Hungary Trading Kft., selvitystilassa, edustajinaan ügyvéd Á. Gerey ja ügyvéd D. Sobor,

— Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága, asiamiehinään jogtanács Zs. Szilveszter ja jogtanács Zs. Tamásné Kajati,

— Unkarin hallitus, asiamiehinään K. Szíjjártó, M. Z Fehér ja G. Koós,

— Kreikan hallitus, asiamiehinään I. Pouli ja M. Tassopoulou,

— Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios, V. Bottka ja A. Sipos,

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin sen on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1; jäljempänä kuudes verodirektiivi), 15 artiklan ja yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 131, 146 ja 273 artiklan tulkintaa.

2 Pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain on BDV Hungary Trading Kft. -niminen, omasta hakemuksestaan selvitystilaan asetettu yhtiö (jäljempänä BDV) ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (valtakunnallisen vero- ja tullihallinnon Keski-Unkarin alueyksikkö) ja jossa on kyse Euroopan unionin ulkopuolelle lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden luovutusten vapauttamisesta arvonlisäverosta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 15 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

1. sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka luovuttajan toimesta tai tämän lukuun lähetetään tai kuljetetaan yhteisön ulkopuolelle;

2. maan alueelle sijoittautumattoman ostajan toimesta tai tämän lukuun yhteisön ulkopuolelle lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden luovutukset, lukuun ottamatta ostajan itse kuljettamia tavaroita, jotka käytetään huvipursien ja yksityislentokoneiden tai muiden yksityiskäytössä olevien kulkuneuvojen varustamiseen, polttoaineen tankkaukseen ja varastojen täydennykseen;

_ _”

4 Unionin arvonlisäverolainsäädäntö ja erityisesti kuudes direktiivi on kumottu ja korvattu 1.1.2007 lukien direktiivillä 2006/112 sen 411 ja 413 artiklan mukaisesti. Direktiivin 2006/112 ensimmäisen ja kolmannen perustelukappaleen mukaan kuudennen direktiivin uudelleenmuotoilu oli tarpeen, jotta voitiin varmistaa kaikkien sovellettavien säännösten selkeä ja toimiva esitystapa laatimalla uudelleen direktiivin rakenne ja sanamuoto, vaikka olemassa olevaa lainsäädäntöä ei periaatteessa muutettu sisällöllisesti. Direktiivin 2006/112 säännökset ovat siis asiallisesti samat kuin kuudennen direktiivin vastaavat säännökset.

5 Direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

6 Direktiivin 131 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäljempänä [direktiivin 2006/112 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.”

7 Direktiivin IX osaston 6 luvun 146 artiklassa, jonka otsikko on ”Maastaviennin vapautukset”, 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

a) sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjän toimesta tai tämän puolesta lähetetään tai kuljetetaan yhteisön ulkopuolelle;

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;

_ _”

8 Direktiivin 2006/112 273 artiklassa säädetään seuraavaa:

”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.”

Unkarin oikeus

9 Vuoden 1992 arvonlisäverolain nro LXXIV (általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény; Magyar Közlöny 1992/128; jäljempänä vanha arvonlisäverolaki) 11 §:n 1 momentissa määritellään tavaroiden viennin käsite seuraavasti:

”Tavaroiden vienti: tavaran luovutus, jonka johdosta tulliviranomainen siirtää tavarat suoraan viimeistään kuluvaa kuukautta seuraavan kolmannen kuukauden viimeiseen päivään mennessä lähteväksi lopulliseen määränpäähänsä kolmannen maan alueelle. Tavaroiden käyttö ja hyödyntäminen – niiden koekäyttöä ja koetuotantoa lukuun ottamatta – on kiellettyä luovutuksen ja maasta poistumisen välisenä aikana.”

10 Lain 29 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Verosta vapautetaan

a) tavaroiden maastavienti

_ _”

11 Arvonlisäverosta vuonna 2007 annettu laki nro CXXVII (általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény; Magyar Közlöny 2007/155; jäljempänä uusi arvonlisäverolaki) tuli voimaan 1.1.2008. Lain 98 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Verosta vapautetaan sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka on lähetetty tai kuljetettu Unkarista yhteisön ulkopuoliseen maahan, edellyttäen, että lähetyksen tai kuljetuksen

a) on suorittanut luovuttaja itse tai hänen lukuunsa toimiva kolmas

b) on suorittanut ostaja itse tai hänen lukuunsa toimiva kolmas, mikäli [tämän pykälän] 3 ja 4 momentissa tai tämän lain 99 ja 100 §:ssä säädetyt lisäedellytykset täyttyvät.

2. Edellä 1 momenttia sovelletaan seuraavien edellytysten täyttyessä:

a) viranomaisen, joka siirtää tavarat lähteväksi yhteisön alueen ulkopuolelle, on varmistettava, että tavarat ovat poistuneet yhteisön alueelta luovutushetkellä tai viimeistään 90 päivän kuluttua siitä, kun luovutus on tapahtunut ja

b) luovutettuja tuotteita ei ole käytetty a kohdassa säädetyn määräajan kuluessa niiden varsinaiseen käyttötarkoitukseen tai muulla tavoin hyödynnetty, niiden koekäyttöä tai -tuotantoa lukuun ottamatta.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 BDV toimi vuosina 2007 ja 2008 säilykkeiden tukkumyyjänä. Se myi kolmansiin valtioihin Unkarissa valmistamiaan tuotteita. Unionin tullialueen ulkopuolelle sijoittautuneiden ostajien kanssa tehtyihin sopimuksiin oli otettu kansainvälisen kauppakamarin laatimien toimituslausekkeiden (Incoterms 2000) mukainen ehto ”noudettuna lähettäjältä” (ex works tai EXW), jonka mukaan ostaja noutaa tavaran myyjän toimipaikalta.

13 BDV:n tiloissa suoritetussa verotarkastuksessa, joka kohdistui ajanjaksoon 1.1.2007–31.12.2009, ajanjaksoa 1.7.2007–31.3.2008 lukuun ottamatta, veroviranomainen totesi, että BDV oli tarkastuksen kohteena olevaa ajanjaksoa koskevassa arvonlisäverokirjanpidossaan ja -ilmoituksissaan kirjannut vientiin tarkoitetuksi myynniksi liiketoimia, joissa vientiin tarkoitetut tavarat olivat poistuneet unionin tullialueelta vasta sen määräajan päättymisen jälkeen, josta säädetään vanhan arvonlisäverolain 11 §:n 1 momentissa ja 1.1.2008 jälkeen uuden arvonlisäverolain 98 §:n 1 momentissa.

14 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága määräsi 22.10.2010 BDV:n maksamaan tarkastuksen johdosta lisäveron, veroseuraamuksen ja viivästyskoron sillä perusteella, että tavarat oli lähetetty kolmansiin valtioihin kansallisessa lainsäädännössä säädetyn määräajan päättymisen jälkeen.

15 BDV nosti päätöksestä kanteen vedoten siihen, että mainitut vanhan ja uuden arvonlisäverolain säännökset olivat sekä kuudennen direktiivin että direktiivin 2006/112 vastaisia. Kanteessaan se toi esiin sen, että kaikki päätöksessä mainitut tavarat oli todellisuudessa lähetetty unionin ulkopuolelle. Lisäksi se totesi, että ex works -toimitusehdon mukaan ostajat olivat vastuussa tavaroiden kuljettamisesta. Se esitti, että kehottamalla säännöllisesti ostajia huolehtimaan siitä, että tavarat kuljetetaan unionin ulkopuolelle määräajassa, se oli osoittanut riittävää huolellisuutta.

16 Budapest Környéki Törvényszék (Budapestin alioikeus) hyväksyi BDV:n kanteen. Se katsoi, että Unkarin lainsäädännössä tavaroiden maasta poistumiselle säädettyä määräaikaa ei voida soveltaa silloin, kun tavaroiden viennin on todettu tosiasiallisesti tapahtuneen. Sen mukaan vaatimuksilla, joita

jäsenvaltiot voivat unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan asettaa viennin verottomuudelle, ei voida ylittää sitä, mikä on tarpeen kuudennessa direktiivissä ja direktiivissä 2006/112 määriteltyjen tavoitteiden saavuttamiseksi, eikä vaarantaa arvonlisäveron neutraalisuuden toteutumista.

17 Valitusasiassa vastapuolena ollut viranomainen haki muutosta mainittuun tuomioon Kúrialta (Unkarin ylimmän oikeusasteen tuomioistuin). Se on esittänyt muutoksenhaussaan, ettei myyntiä voida kansallisen lainsäädännön mukaan katsoa verottomaksi vientimyynniksi, ellei tavara ole poistunut unionin alueelta mainitussa lainsäädännössä säädetyssä määräajassa.

18 Kúria toteaa tästä väitteestä, että maasta poistumiselle säädetty määräaika ei ole tekninen, menettelyllinen määräaika, jonka ylittymistä ei voida korjata vaan aineellisoikeudellinen oikeudenmenetykseen johtava määräaika. Tästä syystä on sen mukaan niin, että jos veroviranomainen toteaa määräajan ylittyneen, kyseessä olevia liiketoimia ei voida katsoa verottomaksi vientimyynniksi, minkä vuoksi niistä kannetaan vero.

19 Tässä tilanteessa Kúria on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [kuudennen verodirektiivin] 15 artiklaa ja [direktiivin 2006/112] 146 artiklaa tulkittava siten, että vientiin tarkoitettu tavara on kuljetettava yhteisön ulkopuolelle tietyssä määräajassa, jotta kyse olisi verosta vapautetusta luovutuksesta vientiin?

2) Vaikuttaako ensimmäiseen kysymykseen annettavaan vastaukseen toimitusehto, se, että myyjä, ostaja tai kuljettaja on toiminut vilpittömässä tai vilpillisessä mielessä, huolellisen toimijan tavoin tai mahdollisesti tuottamuksellisesti, ilmoituskausi tai se, että tavara on määräajan päätyttyä mutta kuitenkin ennen veron tilittämiselle varatun vanhentumisajan päättymistä tosiasiallisesti kuljetettu maasta?

3) Ovatko verotuksen neutraalisuuden periaate, oikeusvarmuuden periaate ja suhteellisuusperiaate esteenä sille, että jäsenvaltion lainsäädännössä otetaan [edellä mainittujen direktiivien] säännöksiin nähden käyttöön kumulatiivisia lisävaatimuksia, joilla viennin verosta vapauttaminen saatetaan riippuvaiseksi objektiivisista edellytyksistä, joita ei ole [direktiiveissä]?

4) Voidaanko [kuudennen] direktiivin 15 artiklaa ja [direktiivin 2006/112] 131 ja 273 artiklaa tulkita siten, että jäsenvaltio voi torjuakseen veropetoksia, veronkiertoa, väärinkäytöksiä ja taatakseen veron asianmukaisen kantamisen asettaa tavaroiden viennin verovapautukselle [vanhan arvonlisäverolain] 11 §:n 1 momentissa tai [uuden arvonlisäverolain] 98 §:n 1 momentissa säädettyjen kaltaiset edellytykset?

5) Voidaanko unionin oikeuden perusperiaatteiden ja [näiden direktiivien] säännösten mukaisena pitää sitä, että sellaisten edellytysten jäädessä täyttymättä, joista ei ole säädetty [kuudennen direktiivin] 15 artiklassa ja [direktiivin 2006/112] 146 artiklassa, veroviranomainen luonnehtii verosta vapautetun tavaroiden viennin eri tavalla ja määrää verovelvolliselle veronmaksuvelvollisuuden? Jos voidaan, millaisten olosuhteiden vallitessa tämä on mahdollista?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

20 Todettakoon aluksi, että esitetyt kysymykset kohdistuvat sekä kuudenteen direktiiviin että direktiiviin 2006/112, vaikka pääasia koskee myyntiä, joka on tapahtunut 1.1.2007 jälkeen. Kuten edellä 4 kohdassa on todettu, direktiivillä 2006/112 kumottiin ja korvattiin kuudes direktiivi mainitusta päivästä alkaen. Näin ollen esitettyjä kysymyksiä on tarkasteltava ainoastaan direktiivin 2006/112 säännösten kannalta.

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on kysymyksillään, jotka on käsiteltävä yhdessä, halunnut vastauksen pääasiallisesti siihen, onko direktiivin 2006/112 146 artiklan 1 kohtaa ja 131 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan silloin, kun kyse on tavaroiden luovuttamisesta vientiin, unionin ulkopuolelle vietäväksi tarkoitettujen tavaroiden pitää poistua unionin alueelta luovutusta seuraavien kolmen kuukauden tai 90 päivän määräajassa, koska pelkästään se, että tämä määräaika ylittyy, vie verovelvolliselta lopullisesti oikeuden luovutuksen vapauttamiseen verosta.

22 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, kysymykset kohdistuvat erityisesti siihen, voidaanko kansallisessa lainsäädännössä edellyttää, kun kyse on vientiin tarkoitettujen tavaroiden luovutuksesta, että tavarat viedään maasta tällaisessa määräajassa, jotta luovutus voitaisiin katsoa verosta vapautetuksi luovutukseksi vientiin.

23 Tähän on todettava, että jäsenvaltioiden on direktiivin 2006/112 146 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla vapautettava verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka lähetetään tai kuljetetaan hankkijan toimesta tai tämän puolesta unionin ulkopuolelle. Tätä säännöstä on luettava yhdessä direktiivin 14 artiklan 1 kohdan kanssa; sen mukaan ”’tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”.

24 Näistä säännöksistä ja etenkin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa käytetystä muotoilusta ”lähetetty” seuraa, että tavaran 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 (ks. yhteisöluovutusten osalta asia C-409/04, Teleos ym., tuomio 27.9.2007, Kok., s. I-7797, 42 kohta; asia C-285/09, R, tuomio, 7.12.2010, Kok., s. I-12605, 41 kohta ja asia C-273/11, Mecsek-Gabona, tuomio 6.9.2012, 31 ja 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Käsiteltävässä pääasiassa on riidatonta, että tavarat on direktiivin 2006/112 14 artiklassa tarkoitetulla tavalla luovutettu ja että pääasiassa kyseessä olevien liiketoimien kohteena olevat tavarat ovat fyysisesti poistuneet unionin alueelta.

26 Toisin kuin direktiivin 2006/112 vähennysoikeutta koskevissa säännöksissä, joihin Unkarin hallitus on vedonnut ja joiden mukaan vähennysoikeutta käytetään lähtökohtaisesti sillä ajanjaksolla, jolla se on syntynyt, direktiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa ei ole säädetty edellytyksestä, jonka mukaan vientiin tarkoitetun tavaran pitää poistua unionin alueelta tietyssä määräajassa, jotta artiklassa säädettyä viennin verovapautusta voitaisiin soveltaa. Tällaisesta määräajasta on säädetty ainoastaan poikkeusluonteisesti direktiivin 147 artiklan 1 kohdan b alakohdassa sellaisten tavaroiden osalta, jotka matkustajat kuljettavat henkilökohtaisissa matkatavaroissaan.

27 Tästä seuraa, että liiketoimen luonnehtiminen luovutukseksi vientiin direktiivin 2006/112 146 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla ei voi riippua siitä, onko sellaista määräaikaa noudatettu, jonka kuluessa kyseisen tavaran on pitänyt poistua unionin tullialueelta ja jonka noudattamatta jättäminen johtaisi siihen, että verovelvollinen menettää lopullisesti oikeuden viennin vapauttamiseen verosta.

28 Kuten direktiivin 2006/112 131 artiklasta käy ilmi, direktiivin IX osaston 2–9 luvussa, johon sen 146 artikla on sijoitettu, säädettyjä vapautuksia sovelletaan kuitenkin niitä edellytyksiä noudattaen, jotka jäsenvaltiot ovat vahvistaneet mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi.

29 Käyttäessään 131 artiklaan perustuvaa toimivaltaansa jäsenvaltioiden on kuitenkin noudatettava unionin oikeusjärjestykseen kuuluvia yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluvat muun muassa oikeusvarmuuden periaate, suhteellisuusperiaate ja luottamuksensuojan periaate (ks. vastaavasti asia C-271/06, Netto Supermarkt, tuomio 21.2.2008, Kok., s. I-771, 18 kohta ja em. asia R, tuomion 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Erityisesti suhteellisuusperiaatteesta on jo todettu oikeuskäytännössä, että sen 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 (ks. mm. asia C-84/09, X, tuomio 18.11.2010, Kok., s. I-11645, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Vaikka siis on oikeutettua, että jäsenvaltiot pyrkivät toimenpiteillään turvaamaan mahdollisimman tehokkaasti veronsaajan oikeudet, ne eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin tämän päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen (em. asia Netto Supermarkt, tuomion 20 kohta).

32 Vanhassa ja uudessa arvonlisäverolaissa säädetyn, tavaroiden poistumista unionin tullialueelta koskevan määräajan tavoitteiden osalta Unkarin hallitus on ilmoittanut, että määräaika on tarpeen tullialueelta poistumista koskevan edellytyksen toteutumisen valvonnassa, sillä sen toteutuminen merkitsee viennin vapauttamista arvonlisäverosta, ja määräaika antaa veroviranomaisille tilaisuuden mahdollisten veropetosten, veronkierron ja väärinkäytösten torjuntaan.

33 On muistettava, että mahdollisten veropetosten, veronkierron ja väärinkäytösten torjuminen on direktiivissä 2006/112 tunnustettu päämäärä, johon siinä rohkaistaan (asia C-285/11, Bonik, tuomio 6.12.2012, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Oikeuskäytännön mukaan veropetosten torjuminen oikeuttaa joissakin tapauksissa kohdistamaan tiukempia vaatimuksia luovuttajien velvollisuuksiin (ks. vastaavasti em. asia Teleos ym., tuomion 58 kohta ja em. asia Netto Supermarkt, tuomion 22 kohta).

34 Jäsenvaltiot voivat siis periaatteessa halutessaan vahvistaa kohtuullisen määräajan, jossa viennin on tapahduttava, ottamalla huomioon kauppatavat, joita noudatetaan viennissä kolmansiin valtioihin, varmistuakseen siitä, että vientiin luovutettu tavara on tosiasiallisesti poistunut unionin alueelta.

35 Sellaisen määräajan asettaminen vientiin tarkoitetun tavaran myyjälle, jossa tavaran on pitänyt poistua unionin tullialueelta, on tähän soveltuva keino, kuten komissio on huomautuksissaan todennut.

36 Sellaisen määräajan asettamisella, jonka päätyttyä vientiin tarkoitetusta tavarasta voidaan kantaa vero, ei kuitenkaan voida ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi.

37 Tässä yhteydessä on aluksi todettava, että siitä, että vientiin tarkoitetun tavaran luovutusta verotetaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen lainsäädännön mukaisesti aina, kun kyseessä oleva tavara ei ole poistunut unionin alueelta mainitussa lainsäädännössä säädetyssä määräajassa, ei sellaisenaan seuraa, että tätä lainsäädäntöä on pidettävä suhteettomana. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteen mukaan jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta kannetaan arvonlisävero (ks. mm. asia C-146/05, Collée, tuomio 27.9.2007, Kok., s. I-7861, 22 kohta ja em. asia Bonik, tuomion 28 kohta). Tästä seuraa, että vientiin tarkoitetun tavaran luovutuksesta voidaan lähtökohtaisesti kantaa vero silloin, kun kyseessä oleva liiketoimi ei täytä sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyn kohtuullisen määräajan kuluessa direktiivin 2006/112 146 artiklan 1 kohdan b alakohdan edellytyksiä.

38 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamien tietojen mukaan maasta poistumisen määräaika, josta pääasiassa on kyse, on kuitenkin aineellisoikeudellinen oikeudenmenetykseen johtava määräaika, jonka ylittämistä ei voida korjata. Näin ollen aina, kun vientiin tarkoitettu tavara ei ole

poistunut unionin tullialueelta vanhan eikä uuden arvonlisäverolain mukaisessa määräajassa, tavaran luovutuksesta kannetaan lopullisesti vero, vaikka mainittu tavara poistuisikin tosiasiallisesti unionin alueelta tässä lainsäädännössä säädetyn määräajan päätyttyä.

39 Tässä yhteydessä on todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella lainsäädännöllä, jossa viennin verovapautuksen edellytykseksi asetetaan muun muassa veronkierron ja veropetosten torjumistarkoituksessa, että tavara poistuu unionin alueelta tietyssä määräajassa, mutta jossa ei anneta kuitenkaan verovelvollisille mahdollisuutta esittää vapautuksen saamiseksi näyttöä siitä, että poistumista koskeva edellytys on täyttynyt määräajan päättymisen jälkeen, eikä säädetä verovelvolliselle kuuluvasta oikeudesta sellaisen arvonlisäveron palautukseen, joka on jo maksettu mainitun määräajan noudattamatta jättämisen vuoksi, jos verovelvollinen on esittänyt todisteet siitä, että tavara on poistunut unionin tullialueelta, ylitetään se, mikä on tarpeen mainitun päämäärän saavuttamiseksi.

40 Tilanteessa, jossa on todettu direktiivin 2006/112 146 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 (ks. analogisesti em. asia Collée, tuomion 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tämänkaltaisessa tilanteessa ei lähtökohtaisesti ole enää sellaista veropetoksen tai verotulon menetyksen vaaraa, joka voisi olla perusteena sille, että kyseessä olevasta liiketoimesta kannettaisiin vero.

41 On siis katsottava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella sääntelyllä ylitetään se, mikä on tarpeen veron kiertämisen ja veropetosten torjumiseksi.

42 Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava, että direktiivin 2006/112 146 artiklan 1 kohtaa ja 131 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan silloin, kun kyse on tavaroiden luovuttamisesta vientiin, unionin ulkopuolelle vietäväksi tarkoitettujen tavaroiden pitää poistua unionin alueelta luovutusta seuraavien kolmen kuukauden tai 90 päivän määräajassa, koska pelkästään se, että tämä määräaika ylittyy, vie verovelvolliselta lopullisesti oikeuden luovutuksen vapauttamiseen verosta.

Oikeudenkäyntikulut

43 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 146 artiklan 1 kohtaa ja 131 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan silloin, kun kyse on tavaroiden luovutuksesta vientiin, unionin ulkopuolelle vietäväksi tarkoitettujen tavaroiden pitää poistua Euroopan unionin alueelta luovutusta seuraavien kolmen kuukauden tai 90 päivän määräajassa, koska pelkästään se, että tämä määräaika ylittyy, vie verovelvolliselta lopullisesti oikeuden luovutuksen vapauttamiseen verosta.

Allekirjoitukset