Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

8 päivänä marraskuuta 2018 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Vapautukset – 146 artiklan 1 kohdan e alakohta ja 153 artikla – Välittömästi tavaroiden maastavientiin liittyvät maantieliikenteen kuljetustoimet – Tällaisiin liiketoimiin osallistuvien välittäjien suorittamat suoritukset – Tavaroiden maastavientiä koskevat näyttösäännöt – Tulli-ilmoitus – TIR-carnet

Asiassa C-495/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Tribunalul Prahova (Prahovan alioikeus, Romania) on esittänyt 14.2.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 14.8.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Cartrans Spedition SRL

vastaan

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova, ja

Direcția Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: kolmannen jaoston puheenjohtaja A. Prechal (esittelevä tuomari), joka hoitaa seitsemännen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit C. Toader ja A. Rosas,

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Cartrans Spedition SRL, edustajinaan R. Ioniță ja R. Popescu,

– Romanian hallitus, asiamiehinään aluksi R. H. Radu, sittemmin C.-R. Canțăr, C.-M. Florescu ja O.-C. Ichim,

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja L. Radu Bouyon,

* Oikeudenkäyntikieli: romania.

kuultuaan julkisasiamiehen 12.7.2018 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) 146 artiklan 1 kohdan e alakohdan ja 153 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisia ovat yhtäältä Cartrans Spedition SRL (jäljempänä Cartrans) ja toisaalta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova (Ploieștin julkisen talouden alueellinen pääosasto – Prahovan julkisen talouden piirihallinto, Romania) ja Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii (Bukarestin julkisen talouden alueellinen pääosasto – keskisuurista verovelvollisista vastaava verohallinto, Romania) ja joka koskee veroviranomaisten kieltäytymistä vapauttamasta arvonlisäverosta useita tavaroiden kolmanteen maahan tapahtuvaa vientiä varten suoritettuja kuljetustoimia, joihin Cartrans on osallistunut.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivi

3 Arvonlisäverodirektiivin IX osastossa, jonka otsikkona on ”Vapautukset”, olevaan 1 lukuun, jonka otsikko on ”Yleiset säännökset”, sisältyvässä 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.”

4 Arvonlisäverodirektiivin IX osastossa olevaan 6 lukuun, jonka otsikko on ”Maastaviennin vapautukset”, sisältyvässä 146 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

a) sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjän toimesta tai tämän puolesta lähetetään tai kuljetetaan [Euroopan unionin] ulkopuolelle;

– –

e) palvelujen suoritukset, mukaan lukien kuljetukset ja liitännäiset liiketoimet, lukuun ottamatta 132 ja 135 artiklan mukaisesti verosta vapautettuja palvelujen suorituksia, kun ne liittyvät välittömästi maastavientiin tai sellaisten tavaroiden maahantuontiin – –”

5 Arvonlisäverodirektiivin IX osastossa olevaan 9 lukuun, jonka otsikko on ”Välittäjien palvelusuoritusten vapautukset”, sisältyvän 153 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta toisen nimissä ja lukuun toimivien välittäjien palvelusuoritukset, jos ne liittyvät 6, 7 ja 8 luvussa tarkoitettuihin liiketoimiin tai sellaisiin liiketoimiin, jotka toteutetaan [unionin] ulkopuolella.”

Tullikoodeksi

6 Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL 1992, L 302, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 13.4.2005 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 648/2005 (EYVL 2005, L 117, s. 13) (jäljempänä tullikoodeksi), 4 artiklan 16 ja 17 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Tätä koodeksia sovellettaessa tarkoitetaan:

– –

16) tullimenettelyllä

– –

b) passitusta,

– –

h) vientiä;

17) tulli-ilmoituksella: tointa, jolla henkilö ilmoittaa määrättyjä muotoja ja yksityiskohtaisia sääntöjä noudattaen haluavansa asettaa tavaran tiettyyn tullimenettelyyn.”

7 Tullikoodeksin IV osastossa, jonka otsikko on ”Tulliselvitysmuoto”, olevaan 2 lukuun, jonka otsikko on ”Tullimenettelyt”, sisältyvässä 59 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Kaikista johonkin tullimenettelyyn asetettaviksi aiotuista tavaroista on tehtävä kyseistä tullimenettelyä koskeva ilmoitus.

2. Vientimenettelyyn, ulkoiseen jalostusmenettelyyn, passitusmenettelyyn tai tullivarastointimenettelyyn ilmoitetut yhteisötavarat ovat tullivalvonnassa siitä alkaen, kun niitä koskeva tulli-ilmoitus on vastaanotettu, kunnes ne viedään [unionin] tullialueelta tai hävitetään taikka tulli-ilmoitus mitätöidään.”

8 Tullikoodeksin samassa 2 luvussa olevaan 3 jaksoon, jonka otsikko on ”Suspensiomenettelyt ja taloudellisesti vaikuttavat tullimenettelyt”, sisältyvän B kohdan, jonka otsikko on ”Ulkoinen passitus”, 1 kohtaan, jonka otsikko on ”Yleiset säännökset”, sisältyvässä 91 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Ulkoisessa passitusmenettelyssä on seuraavien tavaroiden voitava liikkua [unionin] tullialueella sijaitsevasta paikasta toiseen:

– –

b) yhteisötavarat komiteamenettelyä noudattaen määritettävissä tapauksissa ja määritettävien edellytysten mukaisesti sen välttämiseksi, että vientiin tarkoitetut tai vientitoimenpiteistä hyötyvät tavarat eivät voisi tapauksesta riippuen välttyä näiltä toimenpiteiltä tai hyötyä perusteettomasti niistä.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitetun kuljetuksen on tapahduttava jollakin seuraavista tavoista:

– –

b) TIR-carnet'lla (TIR-yleissopimus), jos kuljetus:
1) on alkanut tai sen on määrä päättyä [unionin] ulkopuolella,

– –"

9 Tullikoodeksin samassa 2 luvussa olevaan 4 jaksoon, jonka otsikko on "Vienti", sisältyvän 161 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Vientimenettelyssä yhteisötavara voidaan viedä [unionin] tullialueelta.

Viennissä sovelletaan vientimuodollisuuksia, kauppapoliittiset toimenpiteet mukaan luettuina, sekä tarvittaessa vientitulleja.

2. Vientimenettelyyn on asetettava – – vientiin tarkoitetut yhteisötavarat – –".

10 Tullikoodeksin V osastoon, jonka otsikko on "[Unionin] tullialueelta vietävät tavarat", sisältyvän 182 a artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"[Unionin] tullialueelta vietävistä tavaroista on tehtävä joko tulli-ilmoitus tai, jos tulli-ilmoitusta ei vaadita, yleisilmoitus, paitsi jos kyseessä on tavara, jota kuljetetaan kuljetusvälineessä, joka ainoastaan kulkee tullialueen aluevesien tai ilmatilan kautta pysähtymättä [unionin] tullialueella."

11 Tullikoodeksin 182 b artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Kun [unionin] tullialueelta vietäville tavaroille osoitetaan tulliselvitysmuoto, jota varten tarvitaan tulli-ilmoitus tullisäännösten mukaisesti, kyseinen tulli-ilmoitus on jätettävä vientitullitoimipaikkaan ennen kuin tavarat viedään [unionin] tullialueelta.

2. Kun vientitullitoimipaikka on muu kuin poistumistullitoimipaikka, vientitullitoimipaikka välittää tai saattaa poistumistullipaikan vaatimat tiedot viipymättä sähköisesti sen saataville."

TIR-yleissopimus

12 TIR-carnet'isiin merkittyjen tavaroiden kansainvälisestä kuljetuksesta tehty tulliyleissopimus, joka allekirjoitettiin Genevessä 14.11.1975 ja hyväksyttiin Euroopan talousyhteisön puolesta 25.7.1978 annetulla neuvoston asetuksella (ETY) N:o 2112/78 (EYVL 1978, L 252, s. 1), tuli voimaan Euroopan talousyhteisön osalta 20.6.1983 (EYVL 1983, L 31, s. 13). Myös kaikki jäsenvaltiot ovat tämän yleissopimuksen sopimuspuolia.

13 TIR-yleissopimus, sellaisena kuin se on muutettuna, julkaistiin konsolidoituna 28.5.2009 tehdyllä neuvoston päätöksellä 2009/477/EY (EUVL 2009, L 165, s. 1) (jäljempänä TIR-yleissopimus), ja sen 1 artiklassa määrätään seuraavaa:

"Tässä yleissopimuksessa tarkoitetaan ilmaisulla:

a) 'TIR-kuljetus' tavarankuljetusta lähtötullitoimipaikasta määrätullitoimipaikkaan tässä yleissopimuksessa määrätyssä menettelyssä, josta käytetään nimitystä 'TIR-menettely';

b) ’TIR-toimenpide’ TIR-kuljetuksen osaa, joka suoritetaan sopimuspuolen alueella lähtö- tai saapumistullitoimipaikasta (välitullitoimipaikasta) määrä- tai poistumistullitoimipaikkaan (välitullitoimipaikkaan);

– –

e) ’TIR-toimenpiteen päättäminen’ sitä, että tulliviranomaiset antavat hyväksynnän sille, että TIR-toimenpide on saatettu asianmukaisesti päätökseen sopimuspuolen alueella. Tulliviranomaiset varmistavat toimenpiteen asianmukaisuuden vertaamalla määrä- tai poistumistullitoimipaikasta (välitullitoimipaikasta) saatuja tietoja ja lähtö- tai saapumistullitoimipaikasta (välitullitoimipaikasta) saatuja tietoja toisiinsa;

– –

o) TIR-carnet’n ’haltija’ henkilöä, jolle TIR-carnet on annettu asiaan liittyvien yleissopimuksen määräysten mukaisesti ja jonka puolesta tulli-ilmoitus on tehty TIR-carnet’na, josta ilmenee aikomus asettaa tavara TIR-menettelyyn lähtötullitoimipaikassa. Haltijalla on velvollisuus esittää maantiekulkuneuvo, ajoneuvoyhdistelmä tai kontti yhdessä lastin ja sitä koskevan TIR-carnet’n kanssa tarkastettavaksi lähtötullitoimipaikassa, välitullitoimipaikassa ja määrätullitoimipaikassa sekä noudattaa asianmukaisesti muita asiaan liittyviä yleissopimuksen määräyksiä;

– –”

14 TIR-yleissopimuksen 4 artiklassa määrätään, että yleissopimuksessa käyttöön otetussa TIR-menettelyssä kuljetettavista tavaroista ei makseta eikä talleteta vienti- tai tuontitulleja eikä vienti- ja tuontiveroja välitullitoimipaikoissa.

15 Näiden helpotusten soveltamiseksi TIR-yleissopimuksessa edellytetään erityisesti, kuten sen 3 artiklan b alakohdasta seuraa, että tavaroiden mukaan on liitettävä niiden koko kuljetuksen ajaksi yhtenäinen asiakirja eli TIR-carnet, jonka avulla toimenpiteen sääntöjenmukaisuus voidaan tarkastaa.

16 TIR-carnet muodostuu sarjasta lehtiä, joihin kuuluu 1 lehti ja 2 lehti sekä vastaavat kantaosat, ja lehtiin on merkitty kaikki tarpeelliset tiedot siten, että kutakin kauttakulkualuetta varten käytetään yksi pari lehtiä. Kuljetustoimenpiteen alkaessa kantaosa 1 jätetään lähtötullitoimipaikkaan. Toimenpiteen päättäminen tapahtuu kantaosan 2 palauduttua siitä tullitoimipaikasta, jonka kautta kuljetus on poistunut samalta tullialueelta. Tämä menettely toistetaan jokaisen kauttakulkualueen osalta käyttämällä samaan carnet’seen pareittain sisältyviä lehtiä.

Passituskäsikirja (TIR-menettely)

17 Euroopan komissio on laatinut Passituskäsikirjan TIR-menettelyä varten (asiakirja TAXUD/1873/2007) tullikoodeksikomitean (passitusjaosto (TIR)) puitteissa. Käsikirjan IX osassa olevan 1 artiklan 2 kohdassa määrätään seuraavaa:

”– – TIR-carnet on tavaroiden kuljetusta koskeva tulli-ilmoitus. Sillä todistetaan vakuuden olemassaolo. – – Se otetaan käyttöön lähtömaassa ja sen avulla voidaan suorittaa tullivalvonta sopimuspuolena olevissa lähtö-, kauttakulku- ja määrämaissa.”

Romanian oikeus

18 Verokoodeksin säätämisestä 22.12.2003 annetun lain nro 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Monitorul Oficial al României, osa I, nro 927, 23.12.2003), sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtumisajankohtana (jäljempänä verokoodeksi), 143 §:n 1 momentin c kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovapaita ovat:

– –

c) välittömästi tavaroiden maastavientiin liittyvät muut kuin 141 §:ssä tarkoitetut palveluiden suoritukset, kuljetuspalvelut ja kuljetuksen liitännäispalvelut mukaan luettuina.”

19 Verokoodeksin 144[1] §:n sanamuoto on seuraava:

”Verosta vapautetaan toisen nimissä ja lukuun toimivien välittäjien palvelut, jos nämä palvelut on suoritettu 143 ja 144 §:ssä – – tarkoitettujen verosta vapautettujen palvelujen yhteydessä.”

20 Arvonlisäverovapautuksen soveltamisesta verokoodeksista annetun lain 571/2003 143 §:n 1 momentin a–i kohdassa, 143 §:n 2 momentissa ja 144 a §:ssä tarkoitettujen liiketoimien osalta laadittujen soveltamisohjeiden hyväksymisestä annetun valtiovarainministeriön asetuksen 2222/2006 (Ordinul nr. 2222/2006 al ministerului finanțelor publice privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la articolul 143 alineatul (1) literele a)-i), articolul 143 alineatul (2) și articolul 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal) 4 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Palveluiden suorittajan on osoitettava, että verokoodeksin 143 §:n 1 momentin c kohdassa tarkoitetut tavaroiden maastavientiin välittömästi liittyvät kuljetuspalveluiden suoritukset on vapautettu verosta – – Verosta vapauttaminen voidaan osoittaa seuraavilla asiakirjoilla:

a) laskulla – – tai tarvittaessa, niiden henkilöiden, jotka tosiasiallisesti suorittavat kuljetuspalvelun, osalta erityisellä kuljetusasiakirjalla – –

b) palvelun vastaanottajan kanssa tehdyllä sopimuksella

c) 4 momentissa tarkoitetuilla erityisillä kuljetusasiakirjoilla kuljetuksen tyypin mukaan tai mahdollisesti tällaisten asiakirjojen jäljennöksillä

d) asiakirjoilla, joista käy ilmi, että kuljetuksen kohteena olevat tavarat on viety maasta.”

21 Sekä Romanian hallitus että komissio toteavat kirjallisissa huomautuksissaan, että ministeriön asetuksen N:o 2222/2006 4 §:n 4 momentissa, johon kyseisen asetuksen 4 §:n 2 momentin c kohdassa viitataan, mainitaan muun muassa ”TIR-carnet” erityisenä kuljetusasiakirjana tiekuljetusten osalta.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

22 Cartrans, jonka kotipaikka on Romaniassa, on maantieliikenteen kuljetuspalvelujen välittäjänä toimiva yhtiö. Sille annettiin verotarkastuksen jälkeen tiedoksi 13.8.2014 tehty verotuspäätös, jossa se velvoitettiin maksamaan 16 203 Romanian leun (RON) (n. 3 650 euroa) suuruinen arvonlisäveron jälkivero seitsemästä tavaroiden maastavientiin liittyvästä maantieliikenteen kuljetuspalvelusta, joiden

yhteismäärä oli 67 512 RON:ta (noin 15 160 euroa) ja joista kolme suuntautui vuoden 2012 maaliskuun ja toukokuun välisenä aikana Turkkiin, kaksi elokuussa 2012 Georgiaan, kuudes helmikuussa 2013 Irakiin ja viimeinen huhtikuussa 2014 Ukrainaan.

23 Kyseisen verotarkastuksen päätteeksi laaditun kertomuksen ja verotuspäätöksen mukaan Cartrans ei voinut saada vapautusta arvonlisäverosta kyseisten kuljetuspalvelujen osalta, koska se ei ollut pystynyt esittämään tarkastuksen aikana vientitullausilmoituksia, joilla voitaisiin osoittaa, että kyseiset tavarat oli viety pois maasta.

24 Cartrans nosti tästä verotuspäätöksestä kanteen Tribunalul Prahovassa (Prahovan alioikeus, Romania). Se esitti kanteensa tueksi, että sen hallussa olevat asiakirjat – tässä tapauksessa TIR-carnet't ja (tavaran kansainvälisessä tiekuljetuksessa käytettävästä rahtisopimuksesta tehdyn ja Genevessä 19.5.1956 allekirjoitetun yleissopimuksen, sellaisena kuin se on muutettuna 5.7.1978 tehdyllä pöytäkirjalla, perusteella laaditut) CMR-rahtikirjat, jotka niiden kolmansien maiden, joihin tavarat on viety, tullitoimipaikat olivat vahvistaneet – osoittavat, että tavaroiden vienti on tosiasiassa tapahtunut ja että kuljetukset on vapautettu ministeriön asetuksen 2222/2006 4 §:n 2 momentin d kohdan mukaisesti arvonlisäverosta. Cartrans täsmentää erityisesti, että TIR-carnet't sisältävät maininnan kyseisistä tavaroista ja niissä varmennetaan, että passitus on suoritettu lähtötullitoimipaikasta määrätullitoimipaikkaan asti.

25 Verohallinto vastaa tähän, että pääasiassa kyseessä olevat kuljetukset eivät voi olla arvonlisäverosta vapautettuja palveluja, koska vaikka Cartransin esittämillä asiakirjoilla voidaan osoittaa, että viejille on suoritettu kuljetuspalveluita ulkomailla, niillä ei esitetä minkäänlaisia näyttöä siitä, että tavarat on tosiasiassa viety maasta. Verohallinnon mukaan tällaiseen näyttöön vaaditaan voimassa olevan verolainsäädännön mukaan, että asiassa esitetään vientitullausilmoitus.

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tästä kuitenkin muun muassa, että kansallisessa oikeudessa ei ole säännöstä, jossa säädettäisiin nimenomaisesti siitä, millainen asiakirja käy näytöksi kuljetuksen kohteena olevien tavaroiden maastaviemisestä.

27 Tämän vuoksi Tribunalul Prahova on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] mukaan tavaroiden maastavientiin liittyviä toimenpiteitä ja niihin liittyviä kuljetuspalveluiden suorituksia koskevaa arvonlisäverovapautusta varten määrämaan tullitoimipaikan vahvistaman TIR-carnet'n katsottava olevan kuljetuksen kohteena olleiden tavaroiden maastaviennistä todistava asiakirja, kun otetaan huomioon Euroopan komission [TIR-menettelyn passituskäsikirjassa] vahvistettu kyseistä asiakirjaa koskeva järjestelmä?

2) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 153 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle verotuskäytännölle, jossa verovelvollinen velvoitetaan näyttämään kuljetuksen kohteena olevien tavaroiden maastavienti toteen yksinomaan vientitullausilmoituksella ja evätään oikeus arvonlisäveron vähentämiseen maasta vietyjen tavaroiden kuljetuspalveluiden suoritusten osalta silloin, kun vientitullausilmoitusta ei ole, vaikka määrämaan tullin vahvistama TIR-carnet olisi olemassa?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

28 Aivan ensimmäiseksi on palautettava mieleen, että arvonlisäverodirektiivin 153 artiklan ensimmäisen alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta toisen nimissä ja lukuun toimivien välittäjien palvelusuoritukset, jos ne liittyvät muun muassa tämän direktiivin IX osaston 6 luvussa tarkoitettuihin liiketoimiin.

29 Arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdassa, joka kuuluu kyseisen direktiivin IX osastoon sisältyvään 6 lukuun, velvoitetaan jäsenvaltiot vapauttamaan arvonlisäverosta palvelusten suoritukset, mukaan lukien kuljetukset ja liitännäiset liiketoimet, kun ne liittyvät välittömästi maastavientiin unionin ulkopuolelle (ks. vastaavasti tuomio 29.6.2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, 20 kohta).

30 Käsiteltävässä asiassa on niin, että vaikka unionin tuomioistuimelle osoitetuissa ennakkoratkaisukysymyksissä mainitaan arvonlisäverodirektiivin 153 artikla, ennakkoratkaisupyyntöön ei sisälly – sitä lukuun ottamatta, että Cartrans toimii välittäjänä maantieliikenteen kuljetusten alalla – mitään konkreettista tietoa siitä, mitä palveluja kyseinen yhtiö on suorittanut tällaisena välittäjänä toisen nimissä ja lukuun toimien. Ennakkoratkaisupyynnön tekstistä näyttää käyvän ilmi, että pääasiassa kyseessä oleva verotuspäätös koskee arvonlisäveroa, joka on maksettava tavaroiden maastavientiä varten välittömästi suoritetuista kuljetuspalveluista.

31 Tällaisessa tilanteessa ja sen perusteella, että unionin tuomioistuimen käytettävissä olevat tiedot ovat puutteellisia, on todettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava pääasiassa kyseessä olevan tapauksen tosiseikkojen perusteella, voidaanko tässä asiassa soveltaa tosiasiassa arvonlisäverodirektiivin 153 artiklaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdan kanssa, vai onko tässä asiassa sovellettava ainoastaan viimeksi mainittua säännöstä.

32 Vaikka toisessa kysymyksessä viitataan arvonlisäveron vähennyksen epäämiseen, ennakkoratkaisupyynnön perusteluista käy ilmi – kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 20 kohdassa –, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät kysymykset koskevat pääasiallisesti arvonlisäverovapautuksen saamisedellytyksiä.

33 Edellä olevien seikkojen takia on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää näillä kahdella kysymyksellään, jotka on käsiteltävä yhdessä, ovatko arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohta ja mahdollisesti tämä säännös ja arvonlisäverodirektiivin 153 artikla yhdessä esteenä sellaiselle jäsenvaltion verotuskäytännölle, jonka nojalla näissä säännöksissä säädetyt arvonlisäverovähennykset evätään tavaroiden maastavientiin välittömästi liittyvien kuljetuspalvelujen osalta ja näihin kuljetuspalveluihin osallistuvien välittäjien suorittamien palvelujen osalta siinä tapauksessa, että maksuvelvollinen ei pysty osoittamaan, että kyseiset tavarat on viety maasta, vientitullausilmoituksella, joka on erityinen ja yksinomainen tapa tämän toteen näyttämistä varten. Jos tähän vastataan myöntävästi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko näitä samoja säännöksiä tulkittava siten, että maksuvelvollisen esittämä ja tavaroiden määränpäänä olevan kolmannen maan, johon tavarat on kuljetettu, tullin vahvistama TIR-carnet on luonteeltaan sellainen asiakirja, jolla voidaan yksin ja kaikissa olosuhteissa osoittaa, että tavarat on tosiasiallisesti viety maasta.

34 Ensinnäkin arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetystä vapautuksesta on palautettava mieleen, että sillä täydennetään samaisen 146 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettyä vapautusta ja että sillä – samoin kuin viimeksi mainitulla vapautuksella – pyritään takaamaan kyseessä olevien palvelujen suoritusten verottaminen niiden määränpäässä eli paikassa, jossa maastaviedyt tuotteet kulutetaan (tuomio 29.6.2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, 19 kohta).

35 Viitaten vakiintuneeseen oikeuskäytäntöönsä, jonka mukaan arvonlisäverovapautuksia on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia yleisestä periaatteesta, jonka mukaan kaikista verovelvollisen suorittamista vastikkeellisista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista kannetaan arvonlisävero, unionin tuomioistuin on todennut, että arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 artiklan e alakohdan – jonka mukaan arvonlisäverosta on vapautettu palvelujen suoritukset, mukaan lukien kuljetukset ja liitännäiset liiketoimet, kun ne liittyvät välittömästi tavaroiden maastavientiin – sanamuodosta ja tavoitteesta seuraa, että mainittua säännöstä on tulkittava siten, että välitön yhteys merkitsee sekä sitä, että kyseessä olevien palvelujen suoritusten on niiden kohteen vuoksi myötävaikutettava maastavientiä koskevan liiketoimen tosiasialliseen toteutumiseen, että tämän lisäksi

myös sitä, että nämä palvelut on tapauksen mukaan suoritettava välittömästi mainitussa säännöksessä tarkoitettujen tavaroiden maastaviejälle tai vastaanottajalle (ks. vastaavasti tuomio 29.6.2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, 22 ja 23 kohta).

36 Toiseksi siinä tilanteessa, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoisi, että tämän tuomion edellisessä kohdassa mieleen palautetussa oikeuskäytännössä vaadittu välitön yhteys on varmistettu pääasiassa, on tutkittava, voiko veroviranomainen evätä kyseiset verovapautukset sillä perusteella, että tavarankuljettaja tai välittäjä ei pysty osoittamaan vientitullausilmoituksen esittämistä koskevalla erityisellä ja yksinomaisella tavalla, että kyseiset tavarat on todellakin viety unionin ulkopuolelle.

37 Tästä on palautettava mieleen, että koska arvonlisäverodirektiivissä ei ole säännöstä siitä, mitä näyttöä verovelvollisten on toimitettava saadakseen arvonlisäverovapautuksen, jäsenvaltioiden asiana on arvonlisäverodirektiivin 131 artiklan mukaisesti säätää niistä edellytyksistä, joiden mukaisesti ne vapauttavat vientitoimet verosta, mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi sekä kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi. Jäsenvaltioiden on toimivaltaansa käyttäessään kuitenkin noudatettava unionin oikeusjärjestykseen kuuluvia yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluvat muun muassa oikeusvarmuuden periaate ja suhteellisuusperiaate (ks. vastaavasti tuomio 9.10.2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Suhteellisuusperiaatteesta on todettava, 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 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Kun nämä aineelliset edellytykset täyttyvät, verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että vapautus arvonlisäverosta myönnetään, vaikka verovelvolliset ovat laiminlyöneet tietyt muodolliset vaatimukset (ks. vastaavasti tuomio 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, U:C:2017:106, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan on vain kaksi tapausta, joissa muodollisen vaatimuksen noudattamatta jättäminen voi johtaa arvonlisäverovapautusta koskevan oikeuden menetykseen (tuomio 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Yhtäältä verovelvollinen, joka on tarkoituksellisesti osallistunut veropetokseen ja näin vaarantanut yhteisen arvonlisäverojärjestelmän moitteetonta toimintaa, ei voi vedota verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen arvonlisäverovapautuksen saamiseksi (tuomio 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden vastaista ei ole edellyttää, että toimija toimii vilpittömässä mielessä ja toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita siltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että sen suorittama liiketoimi ei johda siihen, että se osallistuu veropetokseen. 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 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Toisaalta muodollisen vaatimuksen laiminlyönti voi johtaa arvonlisäverovapautuksen epäämiseen, jos tämä laiminlyönti estäisi luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia vaatimuksia on noudatettu (tuomio 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Silloin kun kyse on – kuten nyt käsiteltävässä asiassa – arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitetun kaltaisen kuljetuspalvelun suorituksen objektiivisista ominaisuuksista, on todettava, että tästä säännöksestä seuraa, että tällainen suoritus on vapautettava arvonlisäverosta, kun se liittyy välittömästi tavaroiden maastavientiin.

44 Koska edellä mainittuihin aineellisiin edellytyksiin kuuluu näin ollen – kuten tämän tuomion 35 kohdassa on muistutettu – se, että kyseisen suorituksen ja tavaroiden maastaviennin välillä on välitön yhteys, tavaroiden maastaviennillä tarkoitetaan erityisesti – kuten arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a alakohdasta ilmenee – sellaisten tavaroiden luovutusta, jotka myyjän toimesta tai tämän puolesta lähetetään tai kuljetetaan Euroopan unionin ulkopuolelle.

45 Arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdan nojalla arvonlisäverosta vapautettu kuljetuspalvelu on toki erotettava varsinaisesta maastavientiä koskevasta liiketoimesta, joka muodostaa toisen verollisen liiketoimen, johon sovelletaan omaa tulli- ja veromenettelyä ja jossa on mahdollisesti mukana muita maksuvelvollisia ja jonka verovapautus kuuluu puolestaan arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a alakohdan soveltamisalaan.

46 Kuitenkin on selvää – kuten tämän tuomion 34 ja 35 kohdassa on muistutettu –, että arvonlisäverosta näin vapautettu kuljetuspalvelu on vapautettu verosta ainoastaan sen takia, että se on liitännäinen liiketoimi tavaroiden maastavientiä koskevaan liiketoimeen nähden, jota se täydentää ja jonka tosiasialliseen toteutumiseen se myötävaikuttaa, ja sillä – samoin kuin maahantuontia koskevan liiketoimen verovapautuksilla – pyritään takaamaan, että kyseessä olevia tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia verotetaan niiden määränpäässä eli paikassa, jossa maastaviedyt tuotteet kulutetaan.

47 Samoin on korostettava, että kaikki arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdassa mainitut vapautukset ovat – kuten tämän artiklan otsikosta käy ilmi – ” maastaviennin vapautuksia”.

48 Tällaisessa tilanteessa siihen, että kuljetuspalvelu voidaan vapauttaa arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdan perusteella, kuten myös siinä tapauksessa, että tämän palvelun suorittaa toisen nimissä ja lukuun toimiva välittäjä arvonlisäverodirektiivin 153 artiklan perusteella, on periaatteessa tarpeen, että kyseessä olevat tavarat on tosiasiallisesti viety maasta eli ne on toimitettu unionin ulkopuolelle, ja se, että näin on tosiasiallisesti tapahtunut, on osoitettava toimivaltaisia veroviranomaisia tyydyttävällä tavalla. Tällaista vaatimusta, joka koskee myös verovapautuksen myöntämiseen vaadittavia aineellisia edellytyksiä, ei näin ollen voida pitää tämän tuomion 38 kohdassa mieleen palautetussa oikeuskäytännössä tarkoitettuna puhtaasti muodollisena velvoitteena.

49 Tästä ei kuitenkaan seuraa, että tällaisen vapautuksen saamiselle voitaisiin asettaa pakollinen edellytys, jonka mukaan kyseisen tavarankuljettajan tai välittäjän on esitettävä tavaroiden viennin tapahtumisen todistamiseksi vientitullausilmoitus ja jolla suljetaan täten pois kaikki muut todisteet, joiden perusteella toimivaltaiset veroviranomaiset voisivat päätyä niiltä tämän osalta vaadittuun vakaaseen käsitykseen.

50 Tällaisen muut todistelukeinot pois sulkevan todistelusäännön asettaminen tarkoittaisi nimittäin, että vapautuksen saamista koskevan oikeuden edellytykseksi asetettaisiin tämän tuomion 38 ja 39 kohdassa tarkoitettu muodollisten velvoitteiden noudattaminen eikä tutkittaisi, onko unionin oikeudessa asetettuja aineellisia vaatimuksia tosiasiassa noudatettu. Pelkästään se, että tavarankuljettaja tai kuljetustoimeen osallistunut välittäjä ei pysty esittämään vientitullausilmoitusta, ei tarkoita, ettei tällainen maastavienti ole tosiasiassa tapahtunut.

51 Velvollisuus jättää tällainen ilmoitus kuuluu nimittäin – kuten erityisesti tullikoodeksin 59, 161 ja 182 a artiklasta käy ilmi – itse maastavientiin erityisesti sovellettavaan tullimenettelyyn, eikä se liity TIR-carnet’lla suoritettuun kuljetuspalveluun, joka kuuluu passitusmenettelyyn. Tällaista velvollisuutta ei

näin ollen ole periaatteessa asetettu tavarankuljettajalle tai arvonlisäverodirektiivin 153 artiklassa tarkoitetulle välittäjälle, jotka vastaavat puolestaan tavaroiden kuljettamisesta unionin ulkorajan ylitse ja niiden kolmannessa maassa olevaan määränpäähän ja joilla ei näin ollen välttämättä voida olettaa olevan tätä ilmoitusta.

52 Tarkastaakseen, täyttyvätkö arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetyn vapautuksen aineelliset edellytykset kuljetuspalvelun osalta, toimivaltaisten veroviranomaisten on – kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 39 kohdassa – tutkittava kaikki todisteet, jotka voivat olla niiden käytettävissä, sen määrittämiseksi, voidaanko niistä päätellä riittävän suurella todennäköisyydellä, että tällä tavoin kolmanteen maahan kuljetetut tavarat on luovutettu siellä. Sen sijaan kyseiset viranomaiset eivät voi päätellä, ettei näin olisi tehty, pelkästään sen seikan perusteella, että tavarankuljettaja tai välittäjä ei ole voinut esittää vientitullausilmoitusta näistä tavaroista.

53 Kuten julkisasiamies on myös todennut ratkaisuehdotuksensa 40 kohdassa, unionin tuomioistuimen käytettävissä olevaan asiakirja-aineistoon ei sisälly mitään viitteitä siitä, että tavarankuljettaja tai välittäjä olisi osallistunut käsiteltävässä asiassa tarkoituksellisesti veropetokseen ja näin vaarantanut yhteisen arvonlisäverojärjestelmän moitteetonta toimintaa, tai siitä, että verovelvollisen jätettyä täyttämättä edellä mainitun muodollisen vaatimuksen toimivaltaisten viranomaisten olisi mahdotonta ratkaista, täyttyvätkö vapautuksen aineelliset edellytykset.

54 Edellä olevasta seuraa, että jäsenvaltion verotuskäytäntö, jossa evätään unionin ulkopuolelle tapahtuvaan tavaroiden maastavientiin välittömästi liittyvien tavaroiden kuljetuspalvelujen osalta arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettu verovapautus tai tällaisiin palveluihin liittyvien välittäjien suorittamien palveluiden osalta arvonlisäverodirektiivin 153 artiklassa tarkoitettu verovapautus yksinomaan sillä perusteella, että tavarankuljettaja tai kyseinen välittäjä ei pysty esittämään kyseisten tavaroiden vientitullausilmoitusta, ei ole tämän tuomion 38 kohdassa esitetyn oikeuskäytännön mukainen.

55 Oikeusvarmuuden periaatteesta on palautettava mieleen, että tämä periaate, josta luottamuksensuojan periaate välittömästi seuraa ja jota – kuten tämän tuomion 37 kohdassa on todettu – jäsenvaltioiden on noudatettava verovapautusten edellytyksiä vahvistaessaan, edellyttää, että oikeussääntöjen on oltava selviä ja täsmällisiä ja että yksityisten on voitava ennakoida niiden soveltaminen (tuomio 9.10.2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

56 Oikeusvarmuuden periaatetta on noudatettava erityisen tiukasti silloin, kun on kyse sääntelystä, joka saattaa saada aikaan taloudellisia rasitteita, jotta ne, joita asia koskee, voivat saada selville tarkasti niille tällä tavoin asetetut velvoitteet. Tästä seuraa, että on tarpeen, että verovelvolliset tuntevat verovelvoitteensa ennen liiketoimen toteuttamista (tuomio 9.10.2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

57 Unionin tuomioistuin on sitä paitsi täsmentänyt, että näyttöä koskevat verovelvollisen velvoitteet on määritettävä suhteessa kansallisessa oikeudessa tältä osin nimenomaisesti vahvistettuihin edellytyksiin ja samankaltaisiin liiketoimiin sovellettavaan tavanomaiseen käytäntöön (tuomio 9.10.2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, 30 oikeuskäytäntöviittauksineen).

58 Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on korostanut, käsiteltävässä asiassa vientitullausilmoituksen esittämistä koskeva vaatimus ei ilmene pääasiassa kyseessä olevan kansallisen sääntelyn sanamuodosta, jossa velvoitetaan pelkästään esittämään asiakirjoja, joilla voidaan osoittaa, että kuljetetut tavarat on viety maasta, yksilöimättä näitä asiakirjoja muulla tavoin.

59 Tällaisessa tilanteessa pääasiassa kyseessä oleva verotuskäytäntö ei ole tämän tuomion 55–57 kohdassa mieleen palautettujen, oikeusvarmuuden periaatteesta seuraavien vaatimusten mukainen.

60 Kolmanneksi siltä osin, mikä arvo TIR-carnet'lla on todisteena siitä, että asiassa täyttyy arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetty edellytys tavaroiden maastaviennistä, johon kuljetuspalveluiden on välittömästi liityttävä, on palautettava mieleen, että kyseinen – luonteeltaan yhtenäinen – asiakirja myönnetään TIR-yleissopimuksen, jonka sopimuspuolia ovat sekä unioni että sen jäsenvaltiot, merkityksellisten määräysten mukaisesti.

61 Tullikoodeksin 91 artiklan 1 kohdan b alakohdassa ja 2 artiklan b alakohdassa säädetään, että unionin tullialueella toteutettu tavaroiden kuljetus, jonka on määrä päättyä unionin tullialueen ulkopuolella, kuuluu ulkoiseen passitusmenettelyyn tietyissä tapauksissa, jotka määritetään komiteamenettelyssä, erityisesti silloin, kun kuljetus tapahtuu TIR-carnet'lla.

62 Kuten TIR-yleissopimuksen määräyksistä ja erityisesti sen 1 artiklan e ja o alakohdasta käy ilmi, TIR-carnet on esitettävä yhdessä kyseisten tavaroiden kuljetukseen käytettävän ajoneuvon kanssa lähtötullitoimipaikassa, välitullitoimipaikassa ja määrätullitoimipaikassa ja tullitoimipaikkojen on vahvistettava se tämän tuomion 16 kohdassa mainituilla lehdillä ja kantaosilla, jotta kyseiset eri TIR-toimenpiteet voidaan päättää, kun on osoitettu, että ne on saatettu asianmukaisesti päätökseen.

63 Edellä olevasta seuraa, että erityisesti määränpäänä olevan kolmannen maan tulliviranomaisten asianmukaisesti vahvistama TIR-carnet on virallinen asiakirja, jolla voidaan periaatteessa todistaa, että kyseiset tavarat ovat ylittäneet unionin ulkorajan ja liikkuneet fyysisesti unionista edellä mainittuun kolmanteen maahan ja että ne ovat saapuneet sinne.

64 Tällainen tavaroiden liikkuminen rajojen yli ja saapuminen määränpäänä olevaan kolmanteen maahan TIR-carnet'lla todistettavalla tavalla on yksi maastavientiä koskevan liiketoimen tunnusmerkeistä, joka erottaa sen unionin sisällä tapahtuvasta liiketoimesta (ks. analogisesti tuomio 27.9.2007, Teleos ym., C-409/04, EU:C:2007:548, 37 kohta).

65 Tästä seuraa, että kun tällainen kuljetuspalvelu toteutetaan TIR-carnet'lla, TIR-carnet'lla voi olla silloin, kun ei ole täsmällisiä syitä epäillä carnet'n tai sen osien aitoutta tai luotettavuutta, erityinen merkitys siinä erityisessä asiayhteydessä, joka koskee verovapautusta koskevan oikeuden tunnustamista kyseisen kuljetuspalvelun osalta.

66 Tulliviranomaisten on tämän takia otettava asianmukaisesti huomioon tällainen asiakirja samoin kuin kaikki muutkin – kuten tämän tuomion 52 kohdassa on muistutettu – niiden hallussa olevat asiakirjat.

67 Tulliviranomaisten on tältä osin otettava huomioon myös CMR-yleissopimuksen puitteissa laaditut asiakirjat, joihin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa, tutkiakseen, voidaanko näistä asiakirjoista mahdollisesti saada tukea sille, että kuljetetut tavarat on todennäköisesti tosiasiassa viety maasta.

68 Kaikkien edellä olevien seikkojen perusteella ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava, että yhtäältä arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohtaa ja toisaalta tätä säännöstä ja arvonlisäverodirektiivin 153 artiklaa yhdessä on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle jäsenvaltion verotuskäytännölle, jonka nojalla tavaroiden maastavientiin välittömästi liittyvien kuljetuspalvelujen osalta ja näihin kuljetuspalveluihin osallistuvien välittäjien suorittamien palvelujen osalta säädetyn arvonlisäverovapautuksen edellytyksenä on, että maksuvelvollinen esittää vientitullausilmoituksen kyseisistä tavaroista. Tältä osin toimivaltaisten viranomaisten on tällaisten vapautusten myöntämistä varten tutkittava, voidaanko kyseisten tavaroiden maastavientiä koskevan edellytyksen täyttyminen päätellä riittävällä todennäköisyydellä kaikista niistä todisteista, jotka voivat olla näiden viranomaisten käytettävissä. Tässä asiayhteydessä maksuvelvollisen esittämä ja tavaroiden määränpäänä olevan kolmannen maan tullitoimipaikan vahvistama TIR-carnet on asiakirja, joka näiden viranomaisten on periaatteessa otettava asianmukaisesti huomioon, jollei niillä ole täsmällisiä syitä epäillä tämän asiakirjan aitoutta tai luotettavuutta.

Oikeudenkäyntikulut

69 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 (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhtäältä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 146 artiklan 1 kohdan e alakohtaa ja toisaalta tätä säännöstä ja saman direktiivin 153 artiklaa yhdessä on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle jäsenvaltion verotuskäytännölle, jonka nojalla tavaroiden maastavientiin välittömästi liittyvien kuljetuspalvelujen osalta ja näihin kuljetuspalveluihin osallistuvien välittäjien suorittamien palvelujen osalta säädetyn arvonlisäverovapautuksen edellytyksenä on, että maksuvelvollinen esittää vientitullausilmoituksen kyseisistä tavaroista. Tältä osin toimivaltaisten viranomaisten on tällaisten vapautusten myöntämistä varten tutkittava, voidaanko kyseisten tavaroiden maastavientiä koskevan edellytyksen täyttyminen päätellä riittävällä todennäköisyydellä kaikista niistä todisteista, jotka voivat olla näiden viranomaisten käytettävissä. Tässä asiayhteydessä maksuvelvollisen esittämä ja tavaroiden määränpäänä olevan kolmannen maan tullin vahvistama TIR-carnet on asiakirja, joka näiden viranomaisten on periaatteessa otettava asianmukaisesti huomioon, jollei niillä ole täsmällisiä syitä epäillä tämän asiakirjan aitoutta tai luotettavuutta.

Allekirjoitukset