Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

17 päivänä joulukuuta 2020*

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Maastaviennin verovapautukset – 146 artiklan 1 kohdan b alakohta – Kyseessä olevan jäsenvaltion alueelle sijoittautumattoman hankkijan Euroopan unionin ulkopuolelle lähettämät tai kuljettamat tavarat – 147 artikla – Unioniin sijoittautumattomien ”matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavat tavarat” – Käsite – Tavarat, jotka ovat tosiasiallisesti poistuneet unionin alueelta – Näyttö – Maastaviennin vapautuksen epääminen – Neutraalisuusperiaate ja suhteellisuusperiaate – Petos

Asiassa C-656/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Szegedin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari) on esittänyt 22.8.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 4.9.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Regan sekä tuomarit M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos ja I. Jarukaitis (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Campos Sánchez-Bordona,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft., edustajinaan A. Hajós, A. I. Dobos ja L. Horváth, ügyvédek,

– Unkarin hallitus, asiamiehinään M. Z. Fehér ja G. Koós,

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Havas, L. Lozano Palacios ja F. Clotuche-Duvieusart,

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

kuultuaan julkisasiamiehen 16.7.2020 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 ja 147 artiklan sekä verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. (jäljempänä Bakati) ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (kansallisen vero- ja tullihallinnon valituspääosasto, Unkari; jäljempänä valituspääosasto) ja joka koskee päätöstä, jolla on evätty matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavien tavaroiden osalta säädetty arvonlisäverovapautus.

3 Tämä oikeusriita on 1.4.2020 alkaen kuulunut Szegedi Törvényszékin (Szegedin alioikeus, Unkari) toimivaltaan, kuten kyseinen tuomioistuin on unionin tuomioistuimelle ilmoittanut; se ei ole kuitenkaan peruuttanut Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságin esittämiä kysymyksiä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivi

4 Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

5 Tämän direktiivin IX osasto koskee vapautuksia. Sen 1 luvussa on vain mainitun direktiivin 131 artikla, jossa 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 Tämän IX osaston 6 luvun otsikko on ”Maastaviennin vapautukset”, ja se sisältää saman direktiivin 146 ja 147 artiklan. Direktiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

b) jäsenvaltion alueelle sijoittautumattoman hankkijan toimesta tai tämän puolesta yhteisön ulkopuolelle lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden luovutukset, lukuun ottamatta hankkijan itse kuljettamia tavaroita, jotka käytetään huvialusten ja yksityislentokoneiden tai muiden yksityiskäytössä olevien kulkuneuvojen varustamiseen, polttoaineen tankkaukseen ja varastojen täydennykseen”.

7 Arvonlisäverodirektiivin 147 artiklassa täsmennetään 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 – –

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

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

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

– –”

8 Arvonlisäverodirektiivin XI osasto koskee ”[Velvollisuuksia], jotka koskevat verovelvollisia ja tiettyjä henkilöitä, jotka eivät ole verovelvollisia”. Tämän XI osaston 7 luvussa, jonka otsikko on ”Erinäiset säännökset”, on kyseisen direktiivin 273 artikla, jonka ensimmäisessä kohdassa 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.”

Delegoitu asetus (EU) N:o 2015/2446

9 Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 täydentämisestä tiettyjä unionin tullikoodeksin säännöksiä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen osalta 28.7.2015 annetun komission delegoidun asetuksen (EU) 2015/2446 (EUVL 2015, L 343, s. 1) 1 artiklassa on määritelmät tämän delegoidun asetuksen soveltamista varten.

10 Kyseisen 1 artiklan 5 alakohdan mukaan ”matkatavaroilla” tarkoitetaan ”kaikkia luonnollisen henkilön matkan yhteydessä millä menetelmällä tahansa kuljettamia tavaroita”.

Unkarin oikeus

11 Arvonlisäverosta vuonna 2007 annetun lain CXXVII (általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény; jäljempänä arvonlisäverolaki) 98 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Unkarista yhteisön ulkopuoliseen valtioon postitse lähetettyjen tai kuljetettujen tuotteiden luovutukset ovat vapautettuja arvonlisäverosta, edellyttäen, että lähettäminen tai kuljettaminen:

– –

b) on toteutettu ostajan itsensä tai hänen nimissään toimivan kolmannen osapuolen toimesta, jos tämän pykälän 3 ja 4 momentissa tai tämän lain 99 ja 100 §:ssä asetetut 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 – –

– –

(3) Edellä 1 momentin b kohtaa voidaan soveltaa, jollei 99 ja 100 §:stä muuta johdu, jos tässä asiayhteydessä ostaja ei ole sijoittautunut Unkariin eikä hänellä ole toimipaikan sijasta täällä kotipaikkaa tai vakituista asuinpaikkaa.

– –”

12 Arvonlisäverolain 99 §:n sanamuoto on seuraava:

”(1) Kun ostaja on ulkomainen matkustaja ja – – luovutetut tavarat kuuluvat henkilökohtaisiin matkatavaroihin tai matkatavaroihin, 98 §:n 1 momentissa tarkoitetun vapautuksen soveltamisen edellytyksenä on, että

a) luovutuksen arvo, vero mukaan lukien, on yli 175:tä euroa vastaava määrä

b) ulkomainen matkustaja osoittaa asemansa matkustusasiakirjoilla tai muilla Unkarissa toimivaltaisiksi tunnustettujen viranomaisten antamilla asiakirjoilla, joilla voidaan todeta henkilön henkilöllisyys – –

c) viranomainen todistaa tavaroiden yhteisöstä poistumisen paikassa, että ne ovat lähteneet Unkarista, valtion verohallinnon tätä tarkoitusta varten toimittamaan lomakkeeseen – – laitetulla hyväksymismerkinnällä ja leimalla ja valvoo, että samaan aikaan on esitetty tavarat ja tavaroiden luovutuksen toteutumisen vahvistava alkuperäinen lasku.

(2) Vapautuksen saamiseksi tavaroiden myyjän on laskun laatimisen lisäksi täytettävä arvonlisäveron palauttamishakemusta koskeva lomake ulkomaisten matkustajan pyynnöstä. – – Tavaroiden myyjä laatii veron palauttamishakemusta koskevan lomakkeen kolmena kappaleena, ja antaa kaksi ensimmäistä kappaletta matkustajalle ja säilyttää kolmannen kappaleen omaa kirjanpitoaan varten.

(3) Kun tulliviranomainen vahvistaa 1 momentin c alakohdassa tarkoitetun tavaroiden poistumisen, se ottaa matkustajalta veron palauttamishakemusta koskevan lomakkeen toisen kappaleen, jossa on hyväksymismerkintä ja leima.

(4) Verovapautuksen edellytyksenä on,

a) että tavaroiden myyjällä on hallussaan veron palauttamishakemusta koskevan lomakkeen ensimmäinen kappale 1 momentin c kohdassa tarkoitetulla hyväksymismerkinnällä ja leimalla varustettuna ja

b) että, mikäli vero on peritty tavaroiden luovutushetkellä, myyjä palauttaa mainitun veron ulkomaiselle matkustajalle 5–8 momentin mukaisesti.

– –

(6) Saadakseen veronpalautuksen ulkomainen matkustaja tai hänen valtuuttamansa henkilö

a) antaa tavaroiden myyjälle veron palauttamishakemusta koskevan lomakkeen ensimmäisen kappaleen 1 momentin c kohdassa tarkoitetulla hyväksymismerkinnällä ja leimalla varustettuna, ja

b) esittää tavaroiden myyjälle tavaroiden luovutuksen osoittavan alkuperäisen laskun.

– –

(9) Mikäli vero on laskutettu 4 momentin b kohdan nojalla ja tavaroiden myyjä on aiemmin määrittänyt ja ilmoittanut sen maksettavaksi veroksi, myyjällä on oikeus – – pienentää maksettavaa veroa – – palautetun veron määrän verran, mikäli tämä määrä on ilmoitettu erillisenä myyjän kirjanpitoaineistossa.

– –”

13 Arvonlisäverolain 259 §:n 10 kohdan määritelmän mukaan ”ulkomainen matkustaja” on ”luonnollinen henkilö, joka ei ole – – jäsenvaltion kansalainen ja jolla ei ole oleskeluoikeutta – – jäsenvaltiossa, sekä henkilö, joka on – – jäsenvaltion kansalainen mutta joka asuu yhteisön ulkopuolella”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 Bakati harjoitti vuoden 2015 huhtikuuhun saakka koristekasvien tukkukauppaa. Tämän jälkeen se harjoitti vähittäiskauppaa muualla kuin sen tiloissa. Vuodesta 2015 alkaen sen vuotuinen liikevaihto kasvoi huomattavasti eli 50 miljoonasta Unkarin forintista (HUF) (n. 140 000 euroa) 1 miljardiin HUF:iin (n. 2 784 000 euroa). Vuoden 2016 aikana 95 prosenttia sen liiketoiminnasta muodostui suurten elintarvike-, kosmetiikka- ja puhdistustuote-erien toimittamisesta 20:lle kolmeen perheeseen kuuluvalle yksityishenkilölle. Nämä ostot tehtiin puhelimitse, ja niitä oli useita satoja.

15 Kyseessä olevat tavarat kuljetettiin Bakatin lukuun sen Szegedissa (Unkari) sijaitsevasta varastosta toiseen varastoon, jonka ostajat olivat vuokranneet Tompasta (Unkari) läheltä Serbian rajaa, missä Bakatin ostajien antamien tietojen perusteella laatimat laskut ja lomakkeet ulkomaisia matkustajia koskevan arvonlisäveron palautuksen hakemista varten luovutettiin kyseessä olevien tavaroiden kanssa ostohinnan maksamista vastaan. Tämän jälkeen mainitut ostajat kuljettivat nämä tavarat henkilöautoissa henkilökohtaisina matkatavaroina Serbiaan. He saivat näistä tavaroista ulkomaisten matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavia tavaroita koskevan arvonlisäverovapautuksen toimittamalla Bakatille tavaroiden poistumistullitoimipaikan viranomaisten vahvistaman arvonlisäveron vapautusta koskevan lomakkeen, jolla mainittiin, että nämä tavarat oli viety EU:n alueelta Tompasta. Bakati palautti heille lomakkeen vastaanotettuaan heidän ostoista maksamansa arvonlisäveron.

16 Bakati ilmoitti vuotta 2016 koskevissa arvonlisäveroilmoituksissaan arvonlisäverolain 99 §:n 9 momentin mukaisesti maksettavasta verosta vähennettävänä määränä samoille ostajille palautetun arvonlisäveron, jonka kokonaismäärä oli 339 788 000 HUF (n. 946 000 euroa).

17 Verotarkastuksen yhteydessä Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Csongrádin alueellinen vero- ja tulliviranomainen, Unkari) totesi, että kyseessä olevat ostot ylittivät sen, mikä on ostajien henkilökohtaisia tarpeita ja perheen käyttöä, ja että ne oli toteutettu jälleenmyyntitarkoituksessa. Tämä esti kyseisen viranomaisen mukaan näiden tavaroiden luokittelemisen sovellettavassa lainsäädännössä tarkoitetuiksi henkilökohtaisiksi matkatavaroiksi. Mainittu viranomainen katsoi myös, että Bakatilla ei ollut oikeutta vientiin perustuvaan arvonlisäveron vapautukseen, koska tämä yhtiö ei ollut aloittanut näiden tavaroiden vientimenettelyä ja koska sillä ei ollut hallussaan tätä varten tarpeellisia asiakirjoja. Näin ollen se määräsi 27.6.2018 antamallaan päätöksellä Bakatin maksamaan arvonlisäveron erotuksen, joka oli suuruudeltaan 340 598 000 HUF (n. 948 200 euroa) korotettuna seuraamusmaksulla, joka oli 163 261 000 HUF (n. 454 500 euroa), ja viivästyskoroilla, jotka olivat suuruudeltaan 7 184 000 HUF (n. 20 000 euroa).

18 Koska valituspääosasto pysytti tämän ratkaisun 31.10.2018 antamallaan päätöksellä, Bakati nosti kanteen Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságissa (Szegedin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari) tämän viimeksi mainitun päätöksen kumoamiseksi.

19 Kanteensa tueksi Bakati väittää muun muassa, että koska vero-oikeudessa ei ole määritelty henkilökohtaisten matkatavaroiden tai matkatavaroiden käsitteitä, tullinviranomainen ei voi kieltäytyä laittamasta hyväksymismerkintää lomakkeeseen niiden tavaroiden osalta, jotka on viety Unkarista, vain sillä perusteella, että voidaan olettaa, että ostajien tarkoituksena on myydä tavarat edelleen. Bakatin tarkoituksena ei myöskään ole mitenkään ollut kiertää veroa, koska sillä on arvonlisäverolain 98 §:n nojalla oikeus vientiin perustuvaan arvonlisäverovapautukseen. Kyseessä olevien liiketoimien verokohtelu ei myöskään voi riippua tullioikeuden säännöistä, ja maastaviennin vapautuksen tavoite täyttyy, koska kyseessä olevat tavarat on tosiasiallisesti viety unionista.

20 Valituspääosasto vaatii tämän kanteen hylkäämistä.

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa, että Bakati on epäilemättä tiennyt, että ostajat eivät ostaneet kyseessä olevia tavaroita henkilökohtaiseen tai perheen käyttöön vaan myydäkseen ne edelleen Serbian markkinoilla, ja että kolmen perheen jäsenet osallistuivat näihin liiketoimiin, jottei yhdenkään luovutuksen arvo ylittänyt tiettyä summaa, ja tällä tavoin helpotettiin tavaroiden siirtymistä Unkarin ja Serbian välisen rajan yli. Kyseinen tuomioistuin täsmentää, että on kiistatonta, että kyseessä olevat tavarat on joka kerta viety Unkarista.

22 Oikeusriidan asiakysymyksestä mainittu tuomioistuin toteaa aluksi, että Kúrian (ylin tuomioistuin, Unkari) 8.12.216 antaman tuomion, joka on ollut valituspääosaston päätöksen perusteena, nojalla on käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa aloitettava tutkimalla, täyttyvätkö arvonlisäverolain 99 §:n soveltamisedellytykset. Kyseisen tuomion mukaan matkatavaroiden käsitteeseen kuuluvat vain tavarat, jotka matkustaja on ostanut omia henkilökohtaisia tarpeitaan varten tai lahjaksi, ja näin ollen kyseisessä 99 §:n mukaan ei ole mahdollista viedä maasta matkatavaroina tavaroita, joiden määrä merkitsee kaupallista tarkoitusta. Koska tavaran luovutus on kuitenkin verotettava siinä valtiossa, jossa tavara kulutetaan, Kúrian tuomion mukaan verohallinnon on, mikäli kyseessä olevien tavaroiden vienti unionin alueelta on näytetty toteen, tutkittava, voidaanko soveltaa arvonlisäverolain 98 §:ssä säädettyä toista arvonlisäverovapautuksen perustetta.

23 Koska arvonlisäverolain 98 ja 99 § vastaavat arvonlisäverodirektiivin 146 ja 147 artiklaa, kyseinen tuomioistuin pohtii ensinnäkin mainitun tuomion valossa sitä, miten henkilökohtaisten matkatavaroiden käsite on määriteltävä. Sen mielestä on tukeuduttava tämän ilmauksen yleiseen merkitykseen, ja se katsoo, että viennin kohteella on ratkaiseva merkitys. Tämä sulkee pois sen, että tämä käsite kattaisi jälleenmyyntiin tarkoitetut tavarat. Koska tällä alalla ei kuitenkaan ole olemassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, on tarpeellista esittää sille ennakkoratkaisupyyntö.

24 Toiseksi kyseinen tuomioistuin katsoo, että koska kyseiset ostajat eivät muuttaneet aikomustaan saada ulkomaisiin matkustajiin sovellettava arvonlisäverovapautus ja koska tavaroita ei viety Unkarin ulkopuolelle yhtenäisen tullimenettelyn puitteissa, verohallinnon ei täytynyt luokitella kyseisiä luovutuksia uudelleen.

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että koska Bakati tiesi, että kyseessä olevien ostajien toiminta oli vilpillistä ja että ulkomaisiin matkustajiin sovellettavan arvonlisäverovapautuksen edellytykset eivät täyttyneet, tällä yhtiöllä ei ollut oikeutta antaa lomaketta ulkomaisia matkustajia koskevan arvonlisäveron palautuksen hakemista varten. Se, ovatko nämä ostajat tosiasiallisesti kiertäneet Serbian verolainsäädäntöä, on vailla merkitystä. Merkityksellistä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan vain se, että Bakati on menettelyllään tietoisesti helpottanut näiden ostajien vilpillistä toimintaa ja tarkoituksellisesti rikkonut arvonlisäverolain vaatimuksia ja näin perusteettomasti pienentänyt veropohjaansa sen veron palauttamisen perusteella, josta ulkomaiset matkustajat on vapautettu.

26 Mikäli veroviranomaisten olisi tällaisessa tilanteessa myönnettävä arvonlisäverovapautus muulla oikeudellisella perusteella kuin ulkomaisiin matkustajiin sovellettavaan vapautukseen liittyvällä oikeudellisella perusteella ja luokiteltava näin kyseessä olevat luovutukset uudelleen, Bakatin vilpillisellä menettelyllä ei olisi oikeudellisia seurauksia. Tämä toisi Bakatille laittomasti saatua kilpailuetua, loukkaisi verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja olisi vastoin arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa säädettyä jäsenvaltioiden velvollisuutta ryhtyä toimenpiteisiin veropetosten ja veron kiertämisen torjumiseksi. Tältä osin voidaan soveltaa 17.5.2018 annetun tuomion Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321) ratkaisua, jonka mukaan verovelvollinen ei voi valita arvonlisäveron vapautusta tätä varten varatun määräajan umpeuduttua.

27 Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että Bakati ja kyseiset ostajat ovat rikkoneet sovellettavia muotovaatimuksia ja näin tietoisesti salanneet tosiasiallisen taloudellisen toimintansa vero- ja tulliviranomaisilta. Tällainen rikkominen on esteenä sille, että arvonlisäverovapautusta koskevien aineellisten edellytysten voitaisiin katsoa täyttyneen. Bakatin väite, jonka mukaan tulliviranomaisten leima arvonlisäveron palautushakemuksessa ulkomaisia matkustajia varten oikeuttaa sen, että luovutus vientiin vapautetaan verosta, on virheellinen. Ulkomaisiin matkustajiin sovellettava arvonlisäverovapautus koskee nimittäin määriteltyä henkilöryhmää, joka on erilainen kuin se ryhmä, jota maastaviennin vapautus koskee, ja on välttämätöntä määrittää se, millä perusteella kyseessä oleva ostaja on oikeutettu veron palauttamiseen.

28 Näissä olosuhteissa Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko [arvonlisäverodirektiivin] 147 artiklan mukaisena pitää jäsenvaltion käytäntöä, jonka mukaan arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu henkilökohtaisten matkatavaroiden käsite, jolla tarkoitetaan ulkomaisille matkustajille tehtyjä tavaroiden luovutuksia, jotka on vapautettu arvonlisäverosta, rinnastetaan New Yorkissa 4.6.1954 tehdyssä matkailun hyväksi myönnettäviä tullihelpotuksia koskevassa yleissopimuksessa [Yhdistyneiden kansakuntien sopimuskokoelma, nide 276, s. 230] ja sen lisäpöytäkirjassa käytettyyn henkilökohtaisten tavaroiden käsitteeseen ja [delegoidun asetuksen 2015/2446] 1 artiklan 5 alakohdassa määriteltyyn matkatavaroiden käsitteeseen?

2) Jos edelliseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan kieltävästi, miten arvonlisäverodirektiivin 147 artiklassa tarkoitettu henkilökohtaisten matkatavaroiden käsite on määriteltävä, kun otetaan huomioon, että sitä ei ole määritelty kyseisessä direktiivissä? Voidaanko unionin oikeussääntöjen mukaisena pitää kansallista käytäntöä, jonka mukaan jäsenvaltion veroviranomaiset ottavat huomioon yksinomaan ’sanojen tavanomaisen merkityksen’?

3) Onko arvonlisäverodirektiivin 146 ja 147 artiklaa tulkittava siten, että kun verovelvollisella ei ole oikeutta mainitun direktiivin 147 artiklan mukaiseen ulkomaisille matkustajille tehtyjä tavaroiden luovutuksia koskevaan verovapautukseen, on tapauksen mukaan tutkittava, voidaanko saman direktiivin 146 artiklassa tarkoitettua tavaroiden vientiluovutusten verovapautusta soveltaa silloinkin, kun unionin tullikoodeksissa ja delegoidussa lainsäädännössä edellytettyjä tullimuodollisuuksia ei ole noudatettu?

4) Jos edelliseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan siten, että silloin, kun ulkomaisille matkustajille myönnettävää verovapautusta ei voida soveltaa, toimelle voidaan myöntää vientiin perustuva arvonlisäverovapautus, voidaanko liiketoimi tällaisessa tilanteessa luokitella arvonlisäverosta vapautetuksi tavaroiden vientiluovutukseksi vastoin asiakkaan tilaushetkellä nimenomaisesti ilmaisemaa aikomusta?

5) Jos kolmanteen ja neljänteen kysymykseen vastataan myöntävästi, voidaanko käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa, jossa laskun antaja tiesi tavaroiden luovutushetkellä, että ne oli ostettu jälleenmyyntitarkoituksessa, mutta jossa ulkomaalainen ostaja halusi tästä huolimatta viedä ne jäsenvaltion alueelta ulkomaisia matkustajia koskevassa verovapautusjärjestelmässä, minkä vuoksi laskun antaja toimi vilpillisessä mielessä, kun se laati veronpalautushakemuksen kyseisessä järjestelmässä ja haki myyntiin sisältyneen arvonlisäveron palautusta ulkomaisille matkustajille myönnettävän verovapautuksen perusteella, arvonlisäverodirektiivin 146 ja 147 artiklan ja unionin oikeudessa vahvistettujen verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen mukaisena pitää sellaista jäsenvaltion käytäntöä, jonka mukaan veroviranomainen voi evätä virheellisesti ilmoitetun ja ulkomaisille matkustajille tehdyistä tavaroiden luovutuksista maksetun arvonlisäveron palautuksen luokittelematta näitä toimia tavaroiden vientiluovutuksiksi ja tekemättä vastaavaa veronoikaisua, vaikka on selvää, että tavarat lähtivät Unkarista matkustajien matkatavaroissa?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Alustavat huomautukset

29 Aluksi on todettava, että Bakati riitauttaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämän tosiseikkojen kuvauksen sillä perusteella, että se on puutteellinen tai jopa virheellinen. Näin ollen se pyytää unionin tuomioistuinta vastaamaan kahteen lisäkysymykseen, jotka se on muotoillut kirjallisissa huomautuksissaan, tai ottamaan viran puolesta huomioon ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen sille esitettyjä kysymyksiä koskevassa arvioinnissaan oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet, koska näiden huomioiminen on sen mukaan joka tapauksessa välttämätöntä sen esittämiin tosiseikkoihin nähden, jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus.

30 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 267 artiklassa määrätyssä menettelyssä, joka perustuu kansallisten tuomioistuimien ja unionin tuomioistuimen tehtävien selkeään jakoon, oikeusriidan tosiseikaston arvioiminen kuuluu kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan. Unionin tuomioistuimella on siten ainoastaan toimivalta lausua unionin oikeuden tekstin tulkinnasta tai pätevyydestä sellaisten tosiseikkojen perusteella, jotka kansallinen tuomioistuin on sille esittänyt (tuomio 21.7.2016, Argos Supply Trading, C-4/15, EU:C:2016:580, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Näin ollen unionin tuomioistuin ei voi ottaa huomioon täydentäviä tosiseikkoja, joihin Bakati on vedonnut. Lisäksi on todettava, ettei näitä väitteitä lukuun ottamatta mikään unionin tuomioistuimelle toimitetussa asiakirja-aineistossa viittaa siihen, että tällainen huomioon ottaminen olisi välttämätöntä hyödyllisen vastauksen antamiseksi ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

32 Lisäksi on todettava, että SEUT 267 artiklan mukaisessa unionin tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten välisessä yhteistyössä yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on sen käsiteltävänä olevan asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen unionin tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Yksinomaan kansallisen tuomioistuimen kuuluu siis päättää unionin tuomioistuimelle esitettävistä kysymyksistä, eivätkä pääasian asianosaiset voi muuttaa niiden sisältöä (tuomio 16.10.2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Vastaaminen asianosaisten mainitsemiin lisäkysymyksiin olisi lisäksi yhteensopimatonta sen velvollisuuden kanssa, joka unionin tuomioistuimella on sen varmistamiseksi, että jäsenvaltioiden hallituksille ja muille osapuolille annetaan mahdollisuus esittää huomautuksensa Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisesti, kun otetaan huomioon se, että tämän määräyksen mukaan ainoastaan ennakkoratkaisupyynnöt annetaan tiedoksi kyseisille osapuolille (ks. vastaavasti tuomio 16.10.2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Tästä seuraa, että unionin tuomioistuin ei voi hyväksyä Bakatin pyyntöä siitä, että unionin tuomioistuin vastaisi Bakatin esittämiin lisäkysymyksiin.

Ensimmäinen ja toinen ennakkoratkaisukysymys

35 Ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään, jotka on tutkittava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko arvonlisäverodirektiivin 147 artiklan 1 kohdassa säädettyä ”matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavia tavaroita” koskevaa vapautusta tulkittava siten, että sen soveltamisalaan kuuluvat tavarat, jotka yksityishenkilö, joka ei ole sijoittautunut unioniin, kuljettaa mukanaan unionista kaupallisessa tarkoituksessa jälleenmyydäkseen ne kolmannessa valtiossa.

36 Arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään, että jäsenvaltio vapauttavat verosta 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.

37 Tämän direktiivin 147 artiklan 1 kohdassa täsmennetään, että jos 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettu tavaroiden luovutus koskee matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavia tavaroita, vapautus voidaan myöntää vain, jos matkustaja ei ole sijoittautunut unioniin, jos tavarat kuljetetaan unionin ulkopuolelle kolmen kuukauden kuluessa siitä kuukaudesta, jona luovutus toteutettiin, ja jos luovutuksen kokonaisarvo, arvonlisävero mukaan lukien, on yli 175 euroa tai sen vasta-arvo kansallisena valuuttana; jäsenvaltiot voivat kuitenkin vapauttaa verosta luovutuksen, jonka kokonaisarvo on tätä määrää pienempi.

38 Siitä, sovelletaanko 147 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavia tavaroita koskevaa vapautusta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa kuljetettaviin tavaroihin, on huomautettava, että sekä unionin oikeuden yhdenmukainen soveltaminen että yhdenvertaisuusperiaate edellyttävät, että unionin oikeuden sellaisen säännöksen sanamuotoa, joka ei sisällä nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen sisältönsä ja soveltamisalansa määrittämiseksi, on tavallisesti tulkittava koko unionissa itsenäisesti ja yhdenmukaisesti (tuomio 18.10.2011, Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 23.4.2020, Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Lisäksi on todettava, että sellaisten ilmaisujen merkitys ja ulottuvuus, joita ei ole määritelty unionin oikeudessa, on määriteltävä sen tavanomaisen merkityksen mukaan, joka niillä on yleiskielessä, ottaen samalla huomioon asiayhteys, jossa niitä käytetään, ja sen lainsäädännön tavoitteet, johon ne kuuluvat (tuomio 18.10.2011, Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, 31 kohta ja tuomio 23.4.2020, Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 On vielä huomautettava, että arvonlisäverodirektiivissä säädetyt vapautukset ovat – paitsi jos unionin lainsäätäjä on jättänyt jonkin vapautuksen tiettyjen ilmaisujen määrittelemisen jäsenvaltioiden tehtäväksi – unionin oikeuden itsenäisiä käsitteitä, joita on tarkasteltava kyseisellä direktiivillä perustetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yleisessä asiayhteydessä (ks. vastaavasti tuomio 18.10.2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 7.3.2013, Wheels Common Investment Fund Trustees ym., C-424/11, EU:C:2013:144, 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Näitä vapautuksia on myös tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia yleisestä periaatteesta, jonka mukaan kaikista verovelvollisen suorittamista vastikkeellisista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista kannetaan arvonlisävero (tuomio 18.10.2017, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 29.6.2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Kun otetaan huomioon nämä seikat ja se, että jäsenvaltioiden oikeuteen ei ole viitattu ja että arvonlisäverodirektiivissä ei ole asianmukaista määritelmää, on tämän direktiivin 147 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua ilmaisua ”matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavat tavarat” tulkittava sen tavanomaisen merkityksen mukaan, joka sillä on yleiskielessä, ottamalla samalla huomioon asiayhteys, jossa sitä käytetään, ja sen lainsäädännön tavoitteet, johon se kuuluu.

43 Kun otetaan huomioon ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäisessä kysymyksessään ja toisen kysymyksensä toisessa osassa esittämät pohdinnat, on todettava aluksi, että yhtäältä arvonlisäverodirektiivin 147 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua ilmaisua ”henkilökohtaiset matkatavarat” ei voida määritellä soveltamalla välittömästi New Yorkissa 4.6.1954 tehdyssä matkailun hyväksi myönnettäviä tullihelpotuksia koskevassa yleissopimuksessa – jonka osapuolia unioni ja kaikki unionin jäsenvaltiot eivät ole – ja sen lisäpöytäkirjassa käytettyä henkilökohtaisten tavaroiden käsitettä, koska tällainen soveltaminen ei olisi tämän tuomion 38–40 kohdassa mainitun unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaista, ja erityisesti siitä syystä, että arvonlisäverodirektiivissä säädetyt vapautukset ovat unionin oikeuden itsenäisiä käsitteitä. Lisäksi on todettava, että kun otetaan huomioon tämä vakiintunut oikeuskäytäntö, ilmaisua ”henkilökohtaiset matkatavarat” ei voida myöskään tulkita viittaamalla yksinomaan ”sanojen tavanomaiseen merkitykseen”.

44 Toisaalta kyseistä ilmaisua ei myöskään voida rinnastaa ilmaisuun ”matkatavarat”, sellaisena kun se on määriteltynä delegoidun asetuksen 2015/2446 1 artiklan 5 alakohdassa. Tämän tuomion 40 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivissä säädettyjä vapautuksia on nimittäin tarkasteltava kyseisellä direktiivillä perustetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yleisessä asiayhteydessä. Lisäksi tämän yhteisen järjestelmän ja tullien kantamista koskevan unionin järjestelmän rakenteiden, tarkoituksen ja päämäärän erot sulkevat lähtökohtaisesti pois sen, että mainitun yhteisen järjestelmän vapautusta koskevat ilmaisut määritellään viittauksella määritelmiin, joista on säädetty tullien kantamista koskevassa unionin järjestelmässä sen soveltamista varten (ks. vastaavasti tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, 28 kohta).

45 Ilmaisun ”matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavat tavarat” tulkinnasta on todettava, että sen tavanomaisen merkityksen mukaan, joka sillä on yleiskielessä, ilmaisu merkitsee yleisesti pienikokoisia tavaroita tai vähäistä määrää tavaroita, joita luonnollinen henkilö kuljettaa mukanaan ja joita hän tarvitsee matkan aikana hänen tai hänen perheensä käyttöön. Niihin voivat kuuluva myös tällaiset tavarat, joita henkilö hankkii kyseisen matkansa aikana.

46 Arvonlisäverodirektiivin 147 artiklan 1 kohdan asiayhteydestä on todettava, että tässä säännöksessä asetetaan vapautuksen edellytykseksi paitsi se, että luovutus koskee matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavia tavaroita, myös tämän säännöksen ensimmäisen kohdan a–c alakohdassa lueteltujen kumulatiivisten edellytysten toteutuminen; näitä edellytyksiä ovat se, että matkustaja ei ole sijoittautunut unioniin, että tavarat kuljetetaan unionin ulkopuolelle kolmen kuukauden kuluessa siitä kuukaudesta, jona luovutus toteutettiin, ja että luovutuksen kokonaisarvo, arvonlisävero mukaan lukien, on yli 175 euroa tai sen vasta-arvo kansallisena valuuttana.

47 Tämän 147 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa ”matkustajalla, joka ei ole sijoittautunut [unioniin]” tarkoitetaan ”matkustajaa, jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka ei ole [unionissa]”, ja ”kotipaikalla tai vakinaisella asuinpaikalla” tarkoitetaan ”paikkaa, joka on sellaisena mainittu passissa, henkilötodistuksessa tai muussa sen jäsenvaltion tunnustamassa henkilöllisyysasiakirjassa, jonka alueella luovutus tapahtuu”.

48 Nämä kyseisessä 147 artiklassa ja erityisesti sen 1 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa ja 2 kohdassa mainitut seikat koskevat siis tämän artiklan mukaisen vapautuksen saajaa, joka on luonnollinen henkilö, joka ei toimi talouden toimijana, mikä poissulkee sen, että tämä vapautus koskisi talouden toimijoita, ja näin ollen sulkee pois sen, että sitä voitaisiin soveltaa kaupalliseen vientiin.

49 Näin ollen, kun otetaan huomioon tämä toteamus sekä tämän tuomion 41 kohdassa mainittu unionin tuomioistuimen vakiintunut oikeuskäytäntö, jonka mukaan arvonlisäverovapautuksia on tulkittava suppeasti, tämän direktiivin 147 artiklan 1 kohdassa säädettyä matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavia tavaroita koskevaa vapautusta ei voida soveltaa tavaroihin, jotka yksityishenkilö kuljettaa mukanaan unionista kaupallisessa tarkoituksessa jälleenmyydäkseen ne kolmannessa valtiossa.

50 Arvonlisäverodirektiivin 147 artiklassa säädetyn vapautuksen erityinen tavoite tukee tätä tulkintaa. On toki niin, että direktiivillä pyritään yleisesti, ja aivan kuten sen 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään, siihen, että kansainvälisessä kaupassa kunnioitetaan periaatetta siitä, että tavaroita tai palveluita verotetaan niiden määränpäässä ja taataan näin se, että kyseessä olevaa liiketoimea verotetaan yksinomaan paikassa, jossa kyseessä olevat tuotteet kulutetaan (ks. vastaavasti tuomio 29.6.2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

51 Kyseisellä 147 artiklalla, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 67–71 kohdassa, on kuitenkin myös erityinen matkailun edistämisen tavoite, kuten käy ilmi jäsenvaltioille tämän artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa annetusta mahdollisuudesta vapauttaa verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, joiden kokonaisarvo on pienempi kuin kyseisen kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdassa säädetty määrä. Mainitussa 147 artiklassa säädetyn vapautuksen soveltaminen vientiin, joka toteutetaan kaupallisessa tarkoituksessa, jotta kyseessä olevat tavarat jälleenmyytäisiin kolmannessa valtiossa, ei kuitenkaan liittyisi mitenkään tähän matkailun edistämisen tavoitteeseen, joka liittyy läheisesti ostajan harjoittamaan muuhun kuin liiketoimintaan.

52 Mainittua tulkintaa tukee lisäksi arvonlisäverodirektiivin 147 artiklaan nykyään sisältyvän säännöksen lainsäädännöllinen kehitys. Se, kuten myös julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 43–59 ja 63 kohdassa, liittyi alun perin matkustajien henkilökohtaisiin matkatavaroihin sisältyvien tavaroiden maahantuonnissa sovellettaviin vapautuksiin, kun tuonti ei ollut luonteeltaan kaupallista, sekä vähittäiskauppavaiheessa toteutettaviin luovutuksiin. Unionin lainsäätäjä ei kuitenkaan ole ilmaissut tahtoaan muuttaa tätä yhteyttä useissa muutoksissaan, jotka se on tehnyt tähän säännökseen.

53 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 147 artiklan 1 kohdassa säädettyä ”matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavia tavaroita” koskevaa vapautusta on tulkittava siten, että sen soveltamisalaan eivät kuulu tavarat, jotka yksityishenkilö, joka ei ole sijoittautunut unioniin, kuljettaa mukanaan unionista kaupallisessa tarkoituksessa jälleenmyydäkseen ne kolmannessa valtiossa.

Kolmas ja neljäs kysymys

54 Kolmannella ja neljännellä kysymyksellään, jotka on tutkittava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohtaa ja 147 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle oikeuskäytännölle, jonka mukaan silloin, kun veroviranomainen toteaa, että edellytykset matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavia tavaroita koskevalle vapautukselle eivät täyty, mutta ostaja on tosiasiallisesti kuljettanut kyseessä olevat tavarat unionin ulkopuolelle, tämän viranomaisen on tutkittava, voidaanko kyseisen 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettyä vapautusta soveltaa kyseiseen luovutukseen, vaikka sovellettavia tullimuodollisuuksia ei ole noudatettu ja vaikka ostajan aikomuksena ei ostohetkellä ollut se, että tätä viimeksi mainittua vapautusta sovellettaisiin.

55 On huomautettava, että arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan jäsenvaltiot vapauttavat verosta jäsenvaltion alueelle sijoittautumattoman hankkijan toimesta tai tämän puolesta unionin ulkopuolelle lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden luovutukset, lukuun ottamatta hankkijan itse kuljettamia tavaroita, jotka käytetään yksityiskäytössä olevien kulkuneuvojen varustamiseen, polttoaineen tankkaukseen ja varastojen täydennykseen. Kyseistä säännöstä on luettava yhdessä mainitun direktiivin 14 artiklan 1 kohdan kanssa; sen mukaan ”tavaroiden luovutuksella” tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa (tuomio 28.2.2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, 24 kohta ja tuomio 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

56 Näistä säännöksistä ja erityisesti arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa käytetystä sanasta ”lähetettyjen” seuraa, että tavaran viennin katsotaan toteutuneen ja luovutus vientiin voidaan vapauttaa verosta silloin, kun omistajalle kuuluva määräysvalta tavaraan on siirtynyt hankkijalle ja kun luovuttaja osoittaa, että tavara on lähetetty tai kuljetettu unionin ulkopuolelle, ja kun se on lähettämisen ja kuljetuksen johdosta fyysisesti poistunut unionin alueelta (tuomio 28.2.2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, 25 kohta ja tuomio 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

57 Nyt käsiteltävässä asiassa on kiistatonta, että arvonlisäverodirektiivin 14 artiklassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia on tapahtunut ja että ostajat ovat kuljettaneet unionin ulkopuolelle tavarat, jotka ovat olleet pääasiassa kyseessä olleiden liiketoimien kohteena, ja että tavaroiden unionista poistumispaikan tulliviranomainen on todistanut näiden tavaroiden poistumisen unionin alueelta kunkin kyseessä olevan luovutuksen osalta laittamalla hyväksymismerkinnän verovelvollisen hallussa olevaan lomakkeeseen.

58 On myös toki niin, että kun arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettu luovutus koskee matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavia tavaroita, vapautusta sovelletaan ainoastaan silloin, kun tietyt mainitun direktiivin 147 artiklassa säädetyt lisäedellytykset täyttyvät (tuomio 28.2.2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, 27 kohta).

59 Kuten arvonlisäverodirektiivin 147 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan sanamuodosta ja edellisessä kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä kuitenkin käy ilmi, tämän direktiivin 147 artikla on vain direktiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyn vapautuksen erityinen soveltamistapaus, ja tässä 147 artiklassa säädetyt edellytykset ovat lisäedellytyksiä 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa

säädetyille edellytyksille. Näin ollen se, että mainitussa 147 artiklassa erityisesti säädetyt edellytykset eivät täyty, ei sulje pois sitä, että yksinomaan 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyt edellytykset täyttyvät.

60 Lisäksi on todettava yhtäältä, että arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa ei säädetä edellytyksestä, jonka mukaan vientiin sovellettavia tullimuodollisuuksia on noudatettava, jotta mainitussa säännöksessä tarkoitettua maastaviennin verovapautusta voidaan soveltaa (ks. analogisesti tuomio 28.3.2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 26 kohta).

61 Toisaalta unionin tuomioistuin on toistuvasti katsonut, että tavaroiden luovutuksen käsite on luonteeltaan objektiivinen ja sitä sovelletaan kyseisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta ilman, että veroviranomaisten olisi suoritettava tutkimuksia kyseisen verovelvollisen aikomusten selvittämiseksi tai otettava huomioon samassa luovutusketjussa toimivan muun elinkeinonharjoittajan kuin asianomaisen verovelvollisen aikomukset (tuomio 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

62 Näistä seikoista seuraa, että pääasiassa kyseessä olevien kaltainen liiketoimi on arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettu tavaroiden luovutus, jos se täyttää ne objektiiviset kriteerit, joihin tämä käsite perustuu ja jotka on mainittu tämän tuomion 56 kohdassa (ks. analogisesti tuomio Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 23 kohta).

63 Näin ollen liiketoimen luonnehtiminen luovutukseksi vientiin tässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla ei voi riippua siitä, onko vientiin sovellettavia tullimuodollisuuksia noudatettu (ks. analogisesti tuomio 28.3.2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), eikä siitä, että ostajan aikomuksena ei ostohetkellä ollut se, ettei sovellettaisi tämän säännöksen mukaista vaan arvonlisäverodirektiivin 147 artiklan mukaista vapautusta. Nämä olosuhteet eivät nimittäin sulje pois sitä, että nämä objektiiviset kriteerit täyttyvät.

64 Edellä esitetyn perusteella kolmanteen ja neljänteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohtaa ja 147 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle oikeuskäytännölle, jonka mukaan silloin, kun veroviranomainen toteaa, että edellytykset matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavia tavaroita koskevalle vapautukselle eivät täyty, mutta ostaja on tosiasiallisesti kuljettanut kyseessä olevat tavarat unionin ulkopuolelle, tämän viranomaisen on tutkittava, voidaanko kyseisen 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettyä vapautusta soveltaa kyseiseen luovutukseen, vaikka sovellettavia tullimuodollisuuksia ei ole noudatettu ja vaikka ostajan aikomuksena ei ostohetkellä ollut se, että tätä vapautusta sovellettaisiin.

Viides kysymys

65 Viidennellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohtaa ja 147 artiklaa sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle käytännölle, jonka mukaan veroviranomainen epää verovelvolliselta automaattisesti näissä molemmissa säännöksissä säädetyn arvonlisäverovapautuksen, kun se toteaa, että tämä verovelvollinen on antanut vilpillisessä mielessä lomakkeen, jonka perusteella ostaja on vaatinut 147 artiklan mukaista vapautusta, vaikka on osoitettu, että kyseessä olevat tavarat ovat poistuneet unionin alueelta.

66 Kuten ensimmäisen ja toisen kysymyksen arvioinnista käy ilmi, arvonlisäverodirektiivin 147 artiklassa säädettyä arvonlisäverovapautusta ei sovelleta tavaroihin, jotka ostaja on vienyt unionin ulkopuolelle kaupallisessa tarkoituksessa jälleenmyydäkseen ne kolmannessa valtiossa. Kuten tämän tuomion 59 kohdassa on kuitenkin jo todettu, tässä 147 artiklassa säädetty vapautus on vain tämän direktiivin

146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyn vapautuksen erityinen soveltamistapaus, ja se, että mainitussa 147 artiklassa säädetyt edellytykset eivät täyty, ei sulje pois sitä, että 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyt edellytykset täyttyvät.

67 Näin ollen se, että veroviranomainen toteaa, että kyseessä oleva vienti on toteutettu kaupallisessa tarkoituksessa ja että siihen ei siis voida soveltaa arvonlisäverodirektiivin 147 artiklassa säädettyä vapautusta, ei automaattisesti oikeuta viranomaista päättelemään, että myös tämän direktiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetty vapautus on evättävä.

68 Lisäksi, kuten tämän tuomion 62 ja 63 kohdassa on jo huomautettu, liiketoimen luokittelu arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetuksi tavaroiden luovutukseksi riippuu siitä, täyttääkö se ne objektiiviset kriteerit, joihin tämä käsite perustuu ja jotka on mainittu tämän tuomion 56 kohdassa, eikä se riipu siitä, onko tullimuodollisuuksia sovellettu, eikä myöskään verovelvollisen tai samassa luovutusketjussa toimivan muun toimijan aikomuksista.

69 On kuitenkin todettava, että kuten arvonlisäverodirektiivin 131 artiklasta seuraa, kyseisen direktiivin IX osaston 2–9 luvussa – joihin direktiivin 146 ja 147 artikla sisältyvät – säädettyjä vapautuksia sovelletaan noudattaen jäsenvaltioiden vahvistamia edellytyksiä mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi. Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista.

70 Unionin tuomioistuin on tältä osin jo todennut, että käyttäessään mainittuihin 131 ja 273 artiklaan perustuvaa toimivaltaansa jäsenvaltioiden on noudatettava unionin oikeusjärjestykseen kuuluvia yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluu muun muassa suhteellisuusperiaate (ks. vastaavasti tuomio 28.2.2018, 19.12.2013, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 26 kohta).

71 Tämän periaatteen osalta on muistutettava, että kansallinen käytäntö 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 (ks. analogisesti tuomio 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

72 Kun mainitut aineelliset edellytykset täyttyvät, verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että vapautus arvonlisäverosta myönnetään, vaikka verovelvolliset ovat laiminlyöneet tietyt muodolliset vaatimukset (ks. vastaavasti tuomio 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

73 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan on vain kaksi tapausta, joissa muodollisen vaatimuksen noudattamatta jättäminen voi johtaa arvonlisäverovapautusta koskevan oikeuden menetykseen (tuomio 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

74 Ensinnäkin muodollisen vaatimuksen laiminlyönti voi johtaa arvonlisäverovapautuksen epäämiseen, jos tämä laiminlyönti estäisi luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia vaatimuksia on noudatettu (tuomio 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

75 Kun otetaan huomioon ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät kysymykset, on huomautettava, että arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetty vapautus on kyllä ”maastaviennin vapautus” ja että on siis välttämätöntä, että tämä vienti osoitetaan toimivaltaisten

veroviranomaisten hyväksymällä tavalla. Tällaista vaatimusta, joka koskee tämän vapautuksen myöntämiseen vaadittavia aineellisia edellytyksiä, ei näin ollen voida pitää tämän tuomion 71 kohdassa mieleen palautetussa oikeuskäytännössä tarkoitettuna puhtaasti muodollisena velvoitteena (ks. vastaavasti tuomio 8.11.2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, 47 ja 48 kohta ja tuomio 28.3.2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 36 kohta).

76 Muut todistelukeinot pois sulkevaa todistelusääntöä ei kuitenkaan voida asettaa ja kaikki muut todisteet, joiden perusteella toimivaltaiset veroviranomaiset voivat päätyä niiltä tämän osalta vaadittuun vakaaseen käsitykseen, on hyväksyttävä (ks. vastaavasti tuomio 8.11.2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, 49 ja 50 kohta).

77 Nyt käsiteltävässä asiassa, kuten tämän tuomion 57 kohdassa on jo todettu, on kuitenkin kiistatonta, että arvonlisäverodirektiivin 14 artiklassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia on tapahtunut ja että ostajat ovat kuljettaneet unionin ulkopuolelle tavarat, jotka ovat olleet pääasiassa kyseessä olleiden liiketoimien kohteena, ja että tavaroiden unionista poistumispaikan tulliviranomainen on vahvistanut näiden tavaroiden poistumisen unionin alueelta kunkin kyseessä olevan luovutuksen osalta laittamalla hyväksymismerkinnän verovelvollisen hallussa olevaan lomakkeeseen.

78 Se, että pääasiassa kyseessä oleva lomake on tarkoitettu arvonlisäverodirektiivin 147 artiklassa säädetyn vapautuksen soveltamiseen, ei sulje pois sitä, että siihen laitetun hyväksymismerkinnän perusteella voidaan katsoa, että tavaroiden tosiasiallista unionin alueelta poistumista koskeva aineellinen edellytys on täyttynyt. Yhtäältä tällaisen hyväksymismerkinnän laittaminen laskuun tai korvaavaan tositteeseen on nimittäin arvonlisäverodirektiivin 147 artiklan 2 kohdassa nimenomaisesti hyväksytty todiste kyseessä olevien tavaroiden viennistä unionin ulkopuolelle. Toisaalta kyseisten tavaroiden vientimenettelyyn asettaminen, toteutettiinpa se ennen vientiä tai sen jälkeen, on muodollinen velvoite, joka ei kuulu yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään vaan tullimenettelyyn. Näin ollen tämän velvoitteen noudattamatta jättäminen ei sellaisenaan sulje pois sitä, että tämän vapautuksen myöntämisen perustana olevat aineelliset edellytykset täyttyvät (ks. vastaavasti tuomio 28.3.2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 39 kohta).

79 Näissä olosuhteissa se, että arvonlisäverovapautuksen soveltaminen tavaroiden vientiin tapahtuvaan luovutukseen estetään sillä perusteella, että kyseessä oleva verovelvollinen ei ole asettanut näitä tavaroita vientimenettelyyn ja että verovelvollisella ei ole hallussaan tarvittavia asiakirjoja, vaikka on kiistatonta, että nämä tavarat on tosiasiallisesti viety maasta tämän tuomion 56 kohdassa mieleen palautettujen kriteerien mukaisesti, mikä on osoitettu poistumispaikan tulliviranomaisen antamalla hyväksymismerkinnällä, ja että tämä luovutus vastaa siten objektiivisten ominaisuuksiensa puolesta arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettyjä vapautuksen edellytyksiä, ei ole suhteellisuusperiaatteen mukaista (ks. analogisesti tuomio 28.3.2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 30 kohta). Tätä koskevien tarpeellisten selvitysten toteuttaminen kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

80 Toiseksi verovelvollinen, joka on tarkoituksellisesti osallistunut veropetokseen ja näin vaarantanut yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan, ei voi vedota verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen arvonlisäverovapautuksen saamiseksi. 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 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

81 Luovuttajan ei sen sijaan voida katsoa olevan vastuussa arvonlisäveron maksamisesta riippumatta siitä, onko tämä osallisena hankkijan toteuttamassa petoksessa. Olisi näet selvästi suhteetonta pitää verovelvollista vastuullisena verotulojen menetyksestä, joka aiheutuu kolmansien petollisesta menettelystä, johon verovelvollisella ei ole mitään vaikutusvaltaa (tuomio 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 34 kohta).

82 Tästä unionin tuomioistuin on katsonut jo aiemmin, että tilanteessa, jossa arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettyjen viennin verosta vapauttamisen edellytysten todetaan täyttyvän – kuten sen, että kyseessä olevat tavarat ovat poistuneet unionin tullialueelta –, tällaisesta luovutuksesta ei ole maksettava arvonlisäveroa ja että tällaisessa tilanteessa ei lähtökohtaisesti ole enää sellaista veropetoksen tai verotulon menetyksen vaaraa, joka voisi olla perusteena sille, että kyseessä olevasta liiketoimesta kannettaisiin vero (tuomio 19.12.2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, 40 kohta ja tuomio 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 35 kohta).

83 On myös huomautettava, että unionin tuomioistuin on jo todennut, että se, että vilpilliset toimet toteutettiin kolmannessa valtiossa, ei riitä sulkemaan pois yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan vaarantavien petosten olemassaoloa ja että kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa, että kyseessä olevat liiketoimet liittyivät tällaiseen petokseen, ja jos näin oli, sen on arvioitava, tiesikö verovelvollinen tai olisiko sen pitänyt tietää tästä (ks. vastaavasti tuomio 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 37 kohta).

84 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei kuitenkaan täsmennä Bakatin tekemän petoksen luonnetta ja erityisesti sitä, missä määrin Bakatin toiminta on ollut syynä verotulojen menetykseen tai on vaarantanut tämän yhteisen järjestelmän toiminnan. Tästä on todettava, että pelkästään tämän yhtiön liikevaihdon mahdollinen kasvu sen kilpailijoiden vahingoksi ei lähtökohtaisesti merkitse tällaista vaarantamista.

85 Lisäksi on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetun maastaviennin verovapautuksen soveltaminen ei riipu verovelvollisella olevan valinnanmahdollisuuden käyttämisestä, koska tällainen vapautus on lähtökohtaisesti automaattinen, kun tätä koskevat aineelliset edellytykset täyttyvät tämän tuomion 56 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti. Näin ollen on niin, että toisin kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin näyttää katsovan, 17.5.2018 annettuun tuomioon Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321) perustuvaa oikeuskäytäntöä, joka liittyy jäsenvaltion mahdollisuuteen kieltää erityisjärjestelmän, jossa pienille yrityksille myönnetään arvonlisäverovapautus, soveltaminen taannehtivasti verovelvolliseen, joka täyttää kaikki järjestelmän soveltamisen aineelliset edellytykset mutta joka ei ole käyttänyt mahdollisuuttaan valita tämän järjestelmän soveltaminen siinä yhteydessä, kun se on ilmoittanut liiketoimintansa aloittamisesta veroviranomaisille, ei voida soveltaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa.

86 Viidennen ennakkoratkaisukysymyksen sanamuodosta ja ennakkoratkaisupyynnön perusteluista kuitenkin ilmenee, että Bakati on osallistunut arvonlisäverodirektiivin 147 artiklan 1 kohdan rikkomiseen.

87 Tällaisen arvonlisäverodirektiivin säännöksen yksittäisen rikkomisen, joka ei johda unionin verotulojen menetykseen, ei voida kuitenkaan katsoa vaarantavan yhteisen arvonlisäjärjestelmän toimintaa.

88 Näin ollen on niin, että sulkematta pois mahdollisuutta, että tällaisesta rikkomisesta voidaan kansallisen oikeuden nojalla määrätä oikeasuhteisia hallinnollisia seuraamuksia, kuten rahamääräisiä seuraamuksia, siitä ei voida määrätä seuraamukseksi arvonlisäverovapautuksen epäämistä tosiasiallisesti toteutettujen vientien osalta.

89 Edellä esitetyn perusteella viidenteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohtaa ja 147 artiklaa sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle käytännölle, jonka

mukaan veroviranomainen epää verovelvolliselta automaattisesti näissä molemmissa säännöksissä säädetyn arvonlisäverovapautuksen, kun se toteaa, että tämä verovelvollinen on antanut vilpillisessä mielessä lomakkeen, jonka perusteella ostaja on vaatinut 147 artiklan mukaista vapautusta, vaikka on osoitettu, että kyseessä olevat tavarat ovat poistuneet unionin alueelta. Tällaisissa olosuhteissa tämän 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetty vapautus on evättävä, mikäli muodollisen vaatimuksen laiminlyönti estää luotettavan näytön esittämisen siitä, että tämän vapautuksen myöntämisen edellyttämiä aineellisia vaatimuksia on noudatettu, tai mikäli on osoitettu, että mainittu verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että kyseessä oleva liiketoimi liittyi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan vaarantavaan petokseen.

Oikeudenkäyntikulut

90 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:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 147 artiklan 1 kohdassa säädettyä ”matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavia tavaroita” koskevaa vapautusta on tulkittava siten, että sen soveltamisalaan eivät kuulu tavarat, jotka yksityishenkilö, joka ei ole sijoittautunut Euroopan unioniin, kuljettaa mukanaan unionista kaupallisessa tarkoituksessa jälleenmyydäkseen ne kolmannessa valtiossa.**

2) **Direktiivin 2006/112 146 artiklan 1 kohdan b alakohtaa ja 147 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle oikeuskäytännölle, jonka mukaan silloin, kun veroviranomainen toteaa, että edellytykset matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavia tavaroita koskevalle vapautukselle eivät täyty, mutta ostaja on tosiasialliselti kuljettanut kyseessä olevat tavarat Euroopan unionin ulkopuolelle, tämän viranomaisen on tutkittava, voidaanko kyseisen 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettyä vapautusta soveltaa kyseiseen luovutukseen, vaikka sovellettavia tullimuodollisuuksia ei ole noudatettu ja vaikka ostajan aikomuksena ei ostohetkellä ollut se, että tätä vapautusta sovellettaisiin.**

3) **Direktiivin 2006/112 146 artiklan 1 kohdan b alakohtaa ja 147 artiklaa sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle käytännölle, jonka mukaan veroviranomainen epää verovelvolliselta automaattisesti näissä molemmissa säännöksissä säädetyn arvonlisäverovapautuksen, kun se toteaa, että tämä verovelvollinen on antanut vilpillisessä mielessä lomakkeen, jonka perusteella ostaja on vaatinut 147 artiklan mukaista vapautusta, vaikka on osoitettu, että kyseessä olevat tavarat ovat poistuneet Euroopan unionin alueelta. Tällaisissa olosuhteissa tämän 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetty vapautus on evättävä, mikäli muodollisen vaatimuksen laiminlyönti estää luotettavan näytön esittämisen siitä, että tämän vapautuksen myöntämisen edellyttämiä aineellisia vaatimuksia on noudatettu, tai mikäli on osoitettu, että mainittu verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että kyseessä oleva liiketoimi liittyi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan vaarantavaan petokseen.**

Allekirjoitukset