Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

25 päivänä lokakuuta 2018 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 143 artiklan 1 kohdan d alakohta – Tuonnin arvonlisäverosta vapauttaminen – Maahantuonti, jota seuraa yhteisöluovutus – Veropetoksen vaara – Maahantuojana ja luovuttajana toimivan verovelvollisen vilpitön mieli – Arviointi – Maahantuojana ja luovuttajana toimivan verovelvollisen huolellisuusvelvoite

Asiassa C-528/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Vrhovno sodišče (ylin tuomioistuin, Slovenia) on esittänyt 28.8.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 4.9.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Milan Božičevič Ježovnik

vastaan

Slovenian tasavalta,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Jürimäe (esittelevä tuomari) sekä tuomarit C. Lycourgos ja C. Vajda,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Milan Božičevič Ježovnik, edustajanaan J. Ahlin, odvetnik,

– Slovenian hallitus, asiamiehenään A. Grum,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään M. Tassopoulou, A. Dimitrakopoulou ja I. Kotsoni,

– Espanjan hallitus, asiamiehenään S. Jiménez García,

– Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskaitė ja M. Žebre,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

* Oikeudenkäyntikieli: sloveeni.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 25.6.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/69/EY (EUVL 2009, L 175, s. 12) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 143 artiklan, luettuna yhdessä arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan kanssa, tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Milan Božičevič Ježovnik ja Slovenian tasavalta ja joka koskee banaanien kolmansista maista tapahtuvasta maahantuonnista maksettavaan arvonlisäveroon liittyvää jälkitullauspäätöstä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivi

3 Arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa todetaan seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä, hankkija tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, mutta kuitenkin yhteisössä, sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai sellaiselle oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessa muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.”

4 Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

d) kolmannelta alueelta tai kolmannesta maasta lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden maahantuonti muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltioon, jos näiden tavaroiden luovutus on 201 artiklan perusteella veronmaksuvelvolliseksi määrätyn tai hyväksytyn maahantuojan suorittamana 138 artiklan mukaisesti vapautettu verosta;

– –

2. Edellä 1 kohdan d alakohdassa säädettyä vapautusta sovelletaan tapauksiin, joissa tavaroiden maahantuontia seuraa 138 artiklan 1 kohdan ja 2 kohdan c alakohdan nojalla verosta vapautettu tavaroiden luovutus, ainoastaan, jos maahantuoja on tuontihetkellä toimittanut tuontijäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille ainakin seuraavat tiedot:

a) maahantuojalle tuontijäsenvaltiossa myönnetty arvonlisäverotunniste tai arvonlisäveron maksamisesta vastaavalle maahantuojan veroedustajalle tuontijäsenvaltiossa myönnetty arvonlisäverotunniste;

b) asiakkaan, jolle tavarat luovutetaan 138 artiklan 1 kohdan mukaisesti, toisessa jäsenvaltiossa myönnetty arvonlisäverotunniste – –;

c) näyttö siitä, että maahantuodut tavarat on tarkoitus kuljettaa tai lähettää tuontijäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin säätää, että c alakohdassa tarkoitettu näyttö on esitettävä toimivaltaisille viranomaisille ainoastaan pyydettäessä.”

5 Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohta lisättiin kyseiseen direktiiviin direktiivillä 2009/69, jonka täytäntöönpanon määräaika päättyi 1.1.2011. Kun otetaan huomioon pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aika, tämän 143 artiklan molempia perättäisiä versioita sovelletaan pääasiaan.

6 Arvonlisäverodirektiivin 201 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Maahantuonnissa arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö tai henkilöt, jotka tuontijäsenvaltio on määrännyt tai hyväksynyt veronmaksuvelvollisiksi.”

Tullikoodeksi

7 Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL 1992, L 302, s. 1; jäljempänä tullikoodeksi) 78 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tulliviranomaiset voivat viran puolesta tai tavaranhaltijan pyynnöstä oikaista ilmoitusta tavaroiden luovutuksen jälkeen.

2. Tulliviranomaiset voivat ilmoituksessa annettujen tietojen oikeellisuuden varmistamiseksi tavaroiden luovutuksen jälkeen tarkastaa kyseisten tavaroiden tuontia tai vientiä taikka näihin tavaroihin myöhemmin kohdistettavia kaupallisia toimia koskevat kaupalliset asiakirjat ja tiedot. Nämä tarkastukset voidaan suorittaa tavaranhaltijan tiloissa, ammattitoiminnan harjoittajana suoraan tai välillisesti mainituissa toimissa osallisena olevan henkilön tiloissa taikka muun mainittuja asiakirjoja ja tietoja ammattitoimintaansa varten hallussaan pitävän henkilön tiloissa. Tulliviranomaiset voivat myös tarkastaa tavarat, jos niiden esittäminen tullille on vielä mahdollista.

3. Jos ilmoituksen tarkastus tai jälkitarkastus osoittaa, että kyseistä tullimenettelyä koskevia säännöksiä on sovellettu virheellisten tai puutteellisten tietojen perusteella, tulliviranomaisten on mahdollisesti annettujen säännösten mukaisesti toteutettava tilanteen korjaamiseksi tarvittavat toimenpiteet käytettävissään olevat uudet tiedot huomioon ottaen.”

8 Tullikoodeksin 201 ja 204 artiklassa esitetään erilaisia tilanteita, joissa tullivelka voi syntyä.

Slovenian oikeus

9 Arvonlisäverosta annetun lain (Zakon o davku na dodano vrednost; Uradni list RS, nro 13/11; jäljempänä arvonlisäverolaki) 46 §:n 1 kohdan mukaan arvonlisäverosta vapautetaan ”sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä, hankkija tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa Slovenian alueelta toiseen jäsenvaltioon, jos nämä tavarat on tarkoitettu sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai sellaiselle ei-verovelvolliselle oikeushenkilölle, joka toimii tässä ominaisuudessa kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa”.

10 Arvonlisäverolain 50 §:n 1 momentin 4 kohdassa säädetään, että arvonlisäverosta vapautetaan ”kolmannelta alueelta tai kolmannesta maasta lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden tuonti muuhun jäsenvaltioon kuin lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltioon, jos näiden tavaroiden luovutus, jonka on toteuttanut tämän lain 76 §:n 1 momentin 6 kohdassa tarkoitettu maahantuoja, on tämän lain 46 §:n nojalla vapautettu verosta.

11 Arvonlisäverolain 50 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Edellisen momentin 4 kohdassa säädettyä vapautusta arvonlisäverosta sovelletaan tapauksiin, joissa tavaroiden maahantuontia seuraa tämän lain 46 §:n 1 ja 4 kohdan nojalla verosta vapautettu tavaroiden luovutus, sillä edellytyksellä, että maahantuoja on tuontihetkellä toimittanut toimivaltaiselle tulliviranomaiselle ainakin seuraavat tiedot:

a) Slovenian veroviranomaisten maahantuojalle myöntämä arvonlisäverotunniste tai Slovenian veroviranomaisten arvonlisäveron maksamisesta vastaavalle maahantuojan veroedustajalle myöntämä arvonlisäverotunniste

b) tavaroiden vastaanottajan, jolle tavarat luovutetaan tämän lain 46 §:n 1 kohdan mukaisesti, tavaran lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa myönnetty arvonlisäverotunniste, jos tavarat siirretään tämän lain 46 §:n 4 kohdan mukaisesti

c) näyttö siitä, että maahantuodut tavarat on tarkoitus lähettää tai kuljettaa Sloveniasta toiseen jäsenvaltioon.”

12 Arvonlisäverolain 50 §:n 2 momenttia on sovellettu 1.1.2011 alkaen. Ennen kyseistä päivämäärää saman lain soveltamisasetuksen 80 §:ssä, joka oli tuolloin voimassa, säädettiin aineellisesti samanlaisista vaatimuksista.

13 Arvonlisäverolain 76 §:n 1 momentin 6 kohdan mukaan arvonlisäveron maksaa tavaroiden tuonnista ”tullivelallinen, joka on määritetty tullisäännösten mukaisesti, tai tavaroiden vastaanottaja”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 Božičevič Ježovnik harjoitti pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä yksityisenä elinkeinonharjoittajana banaanien tuontia ja jakelua.

15 Pääasian kannalta merkityksellisen ajanjakson aikana Božičevič Ježovnik toi banaaneja kolmansista maista Sloveniaan. Koperin (Slovenia) toimivaltaiselle tullitoimipaikalle 26.8.2009 ja 26.1.2011 välisenä aikana esitettyjen 30 tulli-ilmoituksen perusteella näihin banaaneihin sovellettiin ”tullimenettely 42” -nimistä menettelyä, jonka nojalla banaanit voitiin luovuttaa vapaaseen liikkeeseen ilman tuonnin arvonlisäveroa. Osoittaakseen, että nämä banaanit oli tarkoitus kuljettaa toiseen jäsenvaltioon, Božičevič Ježovnik esitti käyttötarkoitusta ja lopullista määränpäätä koskevat selvitykset, joissa oli tavaroiden ilmoitettujen vastaanottajien leimat.

16 Božičevič Ježovnik myi maahantuodut banaanit Romaniaan sijoittautuneille hankkijoille puhelimitse käytyjen neuvottelujen ja tehtyjen tilausten jälkeen. Laskut, ennakkomaksulaskut mukaan lukien, ja muut asiakirjat toimitettiin sähköpostitse, faksilla tai postitse. Božičevič Ježovnik tarkisti ennen sopimusten tekemistä taloudellisten toimijoiden rekisteröinti- ja tunnistenumeron (EORI-numero) sekä ostajien arvonlisäverotunnisteiden voimassaolon. Hän pyysi taloudellisia toimijoita laatimaan todistuksen siitä, että ne vastaisivat banaanien kuljetuksesta toiseen jäsenvaltioon.

17 Saatuaan maksun hankkijoilta Božičevič Ježovnik toimitti niille banaanit, joista oli tehty tulliselvitys, Koperin satamassa, ja siirsi näin niiden omistusoikeuden hankkijoille. Hankkijat huolehtivat tämän jälkeen banaanien kuljetuksesta Romaniaan sekä hyväksyttyjen CMR-kuljetusasiakirjojen toimittamisesta, kun määräpaikkaan saapunut tavaralasti oli purettu.

18 Božičevič Ježovnikin tulli-ilmoitusten jälkitarkastuksen yhteydessä tullitoimipaikka totesi, että useat romanialaiset hankkijat oli rekisteröity arvonlisäverovelvollisiksi vain hieman ennen ensimmäistä toimitusta ja että ne oli poistettu arvonlisäverorekisteristä samana päivänä. Tämän tullitoimipaikan mukaan CMR-kuljetusasiakirjat, jotka Božičevič Ježovnik oli esittänyt pyynnöstä, olivat vaikeasti luettavissa ja epäselviä, ja niissä olevat tavaralastin purkupäivämäärää ja paikkaa koskevat merkinnät olivat puutteelliset. Kyseinen tullitoimipaikka totesi lisäksi, että banaanien myyntiarvo oli sama kuin Božičevič Ježovnikin maksama hinta tai erosi siitä vain vähän ja että banaanien painoa koskeva maininta myyntilaskuissa poikkesi tavaroiden painoa koskevasta maininnasta tulli-ilmoituksissa ja että kirjanpitoon liitetyt laskut olivat eri laskuja kuin ne, jotka hän oli esittänyt tullitoimipaikalle ja veroviranomaisille samoista tavaroista.

19 Tullitoimipaikka keräsi tietoja Romanian veroviranomaisilta. Näiden viranomaisten mukaan tietyt romanialaiset hankkijat olivat ketjupetoksia tekeviä toimijoita (”missing traders”), jotka eivät harjoittaneet liiketoimintaa rekisteröidyssä osoitteessa, jotka eivät vastanneet yhteydenottopyyntöihin ja joiden johtajat olivat Turkin, Irakin, Unkarin tai Egyptin kansalaisia. Lisäksi näiden viranomaisten mukaan jotkin kuljetusyritykset vahvistivat, että banaanit oli kuljetettu Romaniaan ja että lasti oli purettu siellä sijaitsevassa tukkukauppakeskuksessa. Viranomaisten mukaan kuljetusyritykset olivat ilmoittaneet, että tilaus oli vastaanotettu puhelimitse ja että maksu oli suoritettu käteisellä. Muut kuljetusyritykset olivat viranomaisten mukaan kiistäneet kuljetusasiakirjoissa olevien allekirjoitusten oikeellisuuden sekä minkäänlaiset yhteydet hankkijoihin.

20 Näiden seikkojen perusteella tullitoimipaikka katsoi, että Božičevič Ježovnik ei ollut osoittanut, että kyseessä olevat banaanit olivat poistuneet Slovenian alueelta ja saapuneet ilmoitetuille ostajille. Lisäksi tullitoimipaikka katsoi, että Božičevič Ježovnik oli laiminlyönyt huolellisuusvelvoitteensa, jättänyt varmistamatta hankkijoiden taustan ja jättänyt huomiotta arvonlisäveropetokseen viittaavat tunnusmerkit.

21 Näin ollen Ljubljanan tullitoimipaikka (Slovenia) määräsi 24.5.2013 tekemällään päätöksellä Božičevič Ježovnikin maksamaan arvonlisäveroa 242 949,04 euroa.

22 Ministrstvo za finance (Slovenian valtiovarainministeriö) hylkäsi 30.9.2014 tekemällään päätöksellä Božičevič Ježovnikin tullitoimipaikan päätöksestä tekemän oikaisuvaatimuksen.

23 Upravno sodišče Republike Slovenije (Slovenian tasavallan hallintotuomioistuin) hylkäsi Božičevič Ježovnikin valtiovarainministeriön päätöksestä nostaman kanteen. Kyseinen tuomioistuin huomautti erityisesti, että mikäli ”tullimenettelyä 42” koskevia velvoitteita ei noudateta, ei verovelvollisen mahdollisella vilpittömällä mielellä ole mitään vaikutusta arvonlisäveron maksamiseen jälkikäteen.

24 Božičevič Ježovnik valitti Vrhovno sodiščeen (ylin tuomioistuin, Slovenia).

25 Kyseinen tuomioistuin pohtii edellytyksiä, joiden perusteella maahantuoja voidaan velvoittaa maksamaan arvonlisäveroa pääsiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa.

26 Tästä mainittu tuomioistuin täsmentää, että arvonlisäverodirektiivin 201 artiklan mukaisesti Slovenian oikeudessa arvonlisäveron maksuvelvollisuus maahantuonnin yhteydessä liitetään tullikoodeksin säännöksiin, jotka koskevat tuontitullien maksuvelvollisuutta. Tässä yhteydessä se katsoo, että on ratkaistava, onko maahantuoja katsottava tullikoodeksin 201 artiklan tai 204 artiklan nojalla tullivelalliseksi.

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että 27.9.2007 annetussa tuomiossa Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 56 ja 57 kohta) on tehty ero arvonlisäveron maksamista koskevan verovelvollisen vastuun ja tullivelan maksamista koskevan maahantuojan vastuun välillä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, onko maahantuoja pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa velvollinen maksamaan arvonlisäveroa samalla perusteella kuin se on velvollinen maksamaan tullivelan, vaikka hankkija on ollut vastuussa tavaran kuljetuksesta ja maahantuoja on toiminut tarpeellista huolellisuutta noudattaen ja vilpittömässä mielessä.

28 Mikäli maahantuojan velvollisuus arvonlisäveron maksamiseen eroaa tullivelkojen maksamisvelvollisuudesta, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii sitä, vastaako tämä velvollisuus arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun yhteisöluovutuksen tekevän verovelvollisen velvollisuutta, ja sitä, miten tässä yhteydessä on arvioitava maahantuojan vilpitöntä mieltä tilanteessa, jossa hankkija on syyllistynyt petokseen.

29 Tästä se korostaa, että nyt käsiteltävässä asiassa tullitoimipaikka on hyväksynyt verovapautuksen niiden seikkojen perusteella, jotka verovelvollinen on esittänyt tuontihetkellä näissä ilmoituksissa, sekä ennakkotarkastuksen seurauksena. Se toteaa, että 27.9.2007 annetusta tuomiosta Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548) saattaa seurata se, että tällainen lupa merkitsee sitä, että maahantuojaa ei voida velvoittaa maksamaan arvonlisäveroa siinä tapauksessa, että jälkitarkastuksessa tulee ilmi sääntöjenvastaisuuksia. Tällainen tulkinta vähentäisi kuitenkin sen mukaan tullikoodeksin 78 artiklassa säädetyn jälkitarkastuksen merkitystä.

30 Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, edellyttääkö se, että kyseessä on tavaran ensimmäinen saapuminen unionin tullialueelle, maahantuojan erityistä huolellisuutta.

31 Näissä olosuhteissa Vrhovno sodišče on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko maahantuoja (ilmoittaja), joka pyytää maahantuontihetkellä vapautusta arvonlisäveron maksamisesta (maahantuonti tullimenettelyn 42 mukaan), koska tavarat on tarkoitettu luovutettaviksi toiseen jäsenvaltioon, vastuussa arvonlisäveron maksamisesta (jos myöhemmin todetaan, että vapautuksen välttämättömät edellytykset eivät täyty) samalla tavoin kuin se on vastuussa tullivelan maksamisesta?

2) Jos tähän vastataan kieltävästi, onko maahantuojan (ilmoittajan) vastuu samanlainen kuin verovelvollisen vastuu, kun tämä suorittaa verosta vapautettujen tavaroiden yhteisöluovutuksen arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla?

3) Onko viimeksi mainitussa tapauksessa maahantuojan (ilmoittajan) subjektiivista aikomusta käyttää väärin arvonlisäverojärjestelmää arvioitava eri tavalla siinä tapauksessa, että kyseessä on arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tavaroiden [unionin] sisäinen luovutus? Onko tällaisen arvioinnin oltava sallivampi sillä perusteella, että tullimenettelyssä 42 arvonlisäverosta vapautumiselle on saatava ennakolta tulliviranomaisen hyväksyminen, vai onko sen oltava tiukempi, koska kyseessä ovat liiketoimet, jotka liittyvät kolmansista maista peräisin olevien tavaroiden ensimmäiseen saapumiseen [unionin] sisämarkkinoille?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

32 Kolmella kysymyksellään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää, onko arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa tulkittava siten, että tilanteessa, jossa verovelvollinen maahantuoja ja luovuttaja on vapautettu tuonnin arvonlisäverosta sellaisen luvan perusteella, jonka toimivaltaiset viranomaiset ovat antaneet ennakkotarkastuksen

jälkeen tämän verovelvollisen esittämien todisteiden perusteella, verovelvollisen on silti suoritettava arvonlisävero jälkikäteen, mikäli myöhemmässä tarkastuksessa käy ilmi, että vapautuksen aineelliset edellytykset eivät ole täyttyneet.

33 Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdasta käy ilmi, että jäsenvaltiot vapauttavat verosta kolmannelta alueelta tai kolmannesta maasta lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden maahantuonnin muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltioon, jos näiden tavaroiden luovutus on tämän direktiivin 201 artiklan perusteella veronmaksuvelvolliseksi määrätyn tai hyväksytyn maahantuojan suorittamana vapautettu verosta mainitun direktiivin 138 artiklan mukaisesti.

34 Tuonnin arvonlisäverosta vapauttaminen edellyttää siis sitä, että maahantuoja toteuttaa tuonnin jälkeen yhteisöluovutuksen, joka puolestaan on vapautettu verosta arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan nojalla, ja riippuu siis siitä, noudatetaanko tässä artiklassa säädettyjä aineellisia edellytyksiä (tuomio 20.6.2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, 47 kohta).

35 Tästä on todettava ensinnäkin, että arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan mukaisen tavaroiden yhteisöluovutusten verosta vapauttamisen osalta unionin tuomioistuin on yhtäältä katsonut, että 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 (ks. vastaavasti tuomio 27.9.2007, Teleos ym., C-409/04, EU:C:2007:548, 65 kohta ja tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tästä seuraa, että 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 pitää evätä oikeus arvonlisäverovapautukseen (ks. vastaavasti tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Toisaalta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että luovuttajan velvollisuutta suorittaa arvonlisävero jälkikäteen arvioidaan eri tavoin kuin maahantuojan velvollisuutta maksaa tuontitullit. Niinpä maahantuojan on maksettava tullia sellaisen tavaran tuonnista, jonka osalta viejä on tehnyt tullirikkomuksen, vaikka maahantuoja olisi ollut vilpittömässä mielessä ja vaikka se ei ollut tässä rikkomuksessa millään tavalla osallisena (ks. vastaavasti tuomio 17.7.1997, Pascoal & Filhos, C-97/95, EU:C:1997:370, 61 kohta). Tätä oikeuskäytäntöä ei kuitenkaan voida soveltaa sen kysymyksen arvioinnissa, voidaanko sellaisen yhteisöliiketoimen yhteydessä, jossa on syyllistytty petokseen, velvoittaa luovuttaja suorittamaan arvonlisäveroa jälkikäteen (ks. vastaavasti tuomio 27.9.2007, Teleos ym., C-409/04, EU:C:2007:548, 54–57 kohta).

37 Tästä seuraa arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan mukaisen tavaroiden yhteisöluovutusten verosta vapauttamisen yhteydessä, että kun luovuttaja, joka on toiminut vilpittömässä mielessä ja toteuttanut kaikki kohtuudella siltä edellytettävät toimenpiteet, on toteuttanut liiketoimen, jolla se on tietämättään osallistunut ostajan tekemään veropetokseen, sitä ei voida velvoittaa suorittamaan arvonlisäveroa jälkikäteen (ks. vastaavasti tuomio 27.9.2007, Teleos ym., C-409/04, EU:C:2007:548, 65–67 kohta).

38 Tätä oikeuskäytäntöä sovelletaan myös arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaiseen verovapautusjärjestelmään, joka koskee sellaisten tavaroiden maahantuontia, jotka on tarkoitettu toimitettavaksi yhteisöluovutuksena (ks. vastaavasti tuomio 20.6.2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, 94 kohta).

39 Kuten nimittäin tämän tuomion 34 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä käy ilmi, tuonnin arvonlisäverosta vapauttaminen edellyttää sitä, että maahantuoja toteuttaa tuonnin jälkeen yhteisöluovutuksen, joka on vapautettu verosta arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan nojalla. Näin ollen

näitä kahta liiketointa on käsiteltävä johdonmukaisella tavalla, jotta varmistetaan arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaisen tuontia koskevan verovapautusjärjestelmän sisäinen logiikka.

40 Se, että verovelvolliselta maahantuojalta ja luovuttajalta evätään automaattisesti ja tämän huolellisuutta huomioon ottamatta oikeus vapautukseen tuonnin arvonlisäverosta tilanteessa, jossa hankkija on syyllistynyt petokseen myöhemmän yhteisöluovutuksen yhteydessä, johtaisi yhteyden poistamiseen tuonnin arvonlisäverovapauden ja myöhemmän yhteisöluovutuksen arvonlisäverovapauden välillä. Kuten nimittäin tämän tuomion 37 kohdasta käy ilmi, tätä viimeksi mainittua verovapautusta ei voida automaattisesti evätä luovuttajalta siinä tapauksessa, että hankkija on syyllistynyt petokseen.

41 Tästä seuraa, että pelkästään siitä seikasta, että tullikoodeksin 78 artiklan 3 kohdassa säädetään, että ”jos ilmoituksen tarkastus tai jälkitarkastus osoittaa, että kyseistä tullimenettelyä koskevia säännöksiä on sovellettu virheellisten tai puutteellisten tietojen perusteella, tulliviranomaisten on mahdollisesti annettujen säännösten mukaisesti toteutettava tilanteen korjaamiseksi tarvittavat toimenpiteet käytettävissään olevat uudet tiedot huomioon ottaen”, ei voida päätellä, että nämä viranomaiset voivat vaatia verovelvollista maahantuojaa suorittamaan tuonnista arvonlisäveron jälkikäteen kaikissa olosuhteissa ja arvioimatta maahantuojan huolellisuutta ja vilpitöntä mieltä.

42 Toiseksi on todettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii erityisesti, mikä vaikutus nyt käsiteltävässä asiassa on sillä seikalla, että toimivaltaiset tulliviranomaiset ovat maahantuojan tulli-ilmoituksissaan ilmoittamien seikkojen perusteella suorittamansa etukäteistarkastuksen jälkeen hyväksyneet sen, että kolmannesta maasta peräisin olevien tavaroiden tuonti unioniin on vapautettu arvonlisäverosta.

43 Tässä yhteydessä on korostettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön, johon ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa, mukaan oikeusvarmuuden periaate on esteenä sille, että jäsenvaltio, joka on aluksi hyväksynyt myyjän esittämät asiakirjat verovapautuksen saamiseen oikeuttavana näyttönä, voisi myöhemmin velvoittaa kyseisen myyjän suorittamaan tähän luovutukseen liittyvän arvonlisäveron sellaisen petoksen johdosta, johon hankkija on syyllistynyt ja josta myyjällä ei ollut eikä voinut olla tietoa (ks. vastaavasti tuomio 27.9.2007, Teleos ym., C-409/04, EU:C:2007:548, 50 kohta ja tuomio 14.6.2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, 75 kohta).

44 Tämän oikeuskäytännön soveltaminen on kuitenkin rajattu tilanteeseen, jossa verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä ja toteuttanut ne toimenpiteet, jotka ovat kohtuudella olleet sen toteutettavissa, jotta se voi välttyä osallistumasta veropetokseen. Tästä seuraa, että mainittua oikeuskäytäntöä ei voida ymmärtää siten, että oikeusvarmuuden periaate olisi esteenä sille, että toimivaltaiset kansalliset viranomaiset tekevät sovellettavien määräaikojen puitteissa uuden tarkastuksen tutkiakseen, eikö verovelvollinen tiennyt ja eikö sen pitänytkään tietää mahdollisesta veropetoksesta (ks. vastaavasti tuomio 20.6.2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, 97 ja 98 kohta).

45 Näin ollen pelkästään se pääasian oikeudenkäynnissä esiin tuotu seikka, että toimivaltaiset tulliviranomaiset ovat hyväksyneet maahantuonnin verovapautuksen sellaisen etukäteistarkastuksen jälkeen, joka on perustunut maahantuojan tulli-ilmoituksissaan ilmoittamiin seikkoihin, ei yksin riitä sulkemaan pois sitä mahdollisuutta, että maahantuonnin arvonlisäveroa vaaditaan suoritettavaksi jälkikäteen, mikäli käy ilmi, että maahantuoja on osallistunut veropetokseen tai ei ole toiminut huolellisesti tällaisen petokseen osallistumisen välttämiseksi.

46 Näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on selvittää pääasian kaikkien todisteiden ja olosuhteiden kokonaisvaltaisen arvioinnin perusteella, toimiko Božičevič Ježovnik vilpittömässä mielessä ja toteuttiko hän kaikki toimenpiteet, jotka olivat kohtuudella hänen toteutettavissaan, sen varmistamiseksi, etteivät hänen suorittamat liiketoimensa johtaneet siihen, että

hän osallistuisi veropetokseen (ks. vastaavasti tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 53 kohta). Tästä on todettava, että – kuten Euroopan komissio on korostanut – yksinomaan se seikka, että kyseessä olevat tavarat on ensin tuotu kolmannesta maasta, ei ole peruste tulkita Božičevič Ježovnikin vastuuta tiukemmin kuin pelkässä arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa tarkoitetussa yhteisöluovutustilanteessa.

47 Mikäli ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päätyisi siihen lopputulokseen, että kyseessä olevan maahantuojan voidaan objektiivisten seikkojen perusteella katsoa tienneen tai pitäneen tietää, että pääasiassa kyseessä olevia tuonteja seuraaviin luovutuksiin liittyi hankkijan tekemä veropetos ja että maahantuoja ei ole toteuttanut kaikkia käytettävissään olleita kohtuullisia toimenpiteitä välttääkseen kyseisen petoksen, kyseiseltä verovelvolliselta pitäisi evätä oikeus vapautukseen maahantuonnin arvonlisäverosta (ks. analogisesti tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 54 kohta ja tuomio 9.10.2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, 42 kohta).

48 Sitä vastoin siinä tilanteessa, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päätyisi siihen lopputulokseen, että kyseessä oleva verovelvollinen ei tiennyt eikä sen pitänytkään tietää, että pääasiassa kyseessä olevia tuonteja seuraaviin luovutuksiin liittyi hankkijan tekemä veropetos, ja että verovelvollinen toteutti kaikki käytettävissään olleet kohtuulliset toimenpiteet välttääkseen tämän petoksen, siltä ei voida evätä tuonnin arvonlisäveron vapautusta.

49 Kaiken edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa on tulkittava siten, että tilanteessa, jossa verovelvollinen maahantuoja ja luovuttaja on vapautettu tuonnin arvonlisäverosta sellaisen luvan perusteella, jonka toimivaltaiset tulliviranomaiset ovat antaneet ennakkotarkastuksen jälkeen tämän verovelvollisen esittämien todisteiden perusteella, verovelvollisen ei ole suoritettava arvonlisäveroa jälkikäteen, mikäli myöhemmässä tarkastuksessa käy ilmi, että vapautuksen aineelliset edellytykset eivät täyttyneet, jollei objektiivisten seikkojen perusteella osoiteta, että tämä verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että kyseessä olevia tuonteja seuraaviin luovutuksiin liittyi hankkijan tekemä petos, ja verovelvollinen ei ollut toteuttanut kaikkia käytettävissään olleita kohtuullisia toimenpiteitä välttääkseen tämän petoksen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava.

Oikeudenkäyntikulut

50 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 (yhdeksäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 25.6.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/69/EY, 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa on tulkittava siten, että tilanteessa, jossa verovelvollinen maahantuoja ja luovuttaja on vapautettu tuonnin arvonlisäverosta sellaisen luvan perusteella, jonka toimivaltaiset tulliviranomaiset ovat antaneet ennakkotarkastuksen jälkeen tämän verovelvollisen esittämien todisteiden perusteella, verovelvollisen ei ole suoritettava arvonlisäveroa jälkikäteen, mikäli myöhemmässä tarkastuksessa käy ilmi, että vapautuksen aineelliset edellytykset eivät täyttyneet, jollei objektiivisten seikkojen perusteella osoiteta, että tämä verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että kyseessä olevia tuonteja seuraaviin luovutuksiin liittyi hankkijan tekemä petos, ja verovelvollinen ei ollut toteuttanut kaikkia käytettävissään olleita kohtuullisia toimenpiteitä välttääkseen tämän petoksen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava.

Allekirjoitukset