

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

20 päivänä kesäkuuta 2018 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 143 artiklan 1 kohdan d alakohhta ja 143 artiklan 2 kohta – Tuonnin arvonlisäverovapautukset – Maahantuonti, jota seuraa yhteisöluovutus – Edellytykset – Näyttö siitä, että tavara on lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon – Väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä tapahtuva kuljetus – Tavaroiden määräämisvallan siirto hankkijalle – Veropetos – Toimivaltaisilla viranomaisilla ei ole velvollisuutta auttaa verovelvollista keräämään tarvittavia tietoja sen osoittamiseksi, että verosta vapauttamisen edellytykset täyttyvät

Asiassa C-108/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilnan alueellinen hallintotuomioistuin, Liettua) on esittänyt 15.2.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 3.3.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

”Enteco Baltic” UAB

vastaaan

Muitin’s departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

Vilniaus teritorinų muitinų

osallistuuessa asian käsittelyyn,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz sekä tuomarit C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe (esittelevä tuomari) ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 25.1.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- ”Enteco Baltic” UAB, edustajinaan A. Medelien?, advokat?, ja M. Bielskien?, advokato pad?j?ja,
- Liettuan hallitus, asiamiehinään R. Krasuckait?, D. Stepanien?, K. Dieninis ja D. Kriau?i?nas,
- Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja J. Jokubauskait?,

kuultuaan julkisasiamiehen 22.3.2018 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 25.6.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/69/EY (EUVL 2009, L 175, s. 12) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 138 artiklan, 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan ja 143 artiklan 2 kohdan sekä verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja luottamuksensuojan periaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat ”Enteco Baltic” UAB ja Muitin?s departamentas prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (valtiovarainministeriön alainen tulliviranomainen, Liettua; jäljempänä tullihallitus) ja joka koskee Valko-Venäjältä Liettuaan tuotavan polttoaineen, joka on tämän jälkeen lähetetty tai kuljetettu muihin jäsenvaltioihin, tuonnin vapauttamista arvonlisäverosta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivi

3 Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan ”tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”.

4 Kyseisen direktiivin 131 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäljempänä 2–9 luvussa säädettyjä vapautuksia sovelletaan rajoittamatta muiden [unionin oikeuden] säännösten soveltamista ja noudattaen jäsenvaltioiden vahvistamia edellytyksiä mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi.”

5 Direktiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

6 Direktiivillä 2009/69, jonka täytäntöönpanon määräaika päättyi 1.1.2011, lisättiin arvonlisäverodirektiivin alkuperäisversioon 143 artiklan 2 kohta. Koska pääasiassa kyseessä olevat toimet on toteutettu vuosina 2010–2012, tämän 143 artiklan molempia peräkkäisiä versioita sovelletaan pääasiaan.

7 Direktiivin 2009/69 johdanto-osan kolmannessa, neljännessä ja viidennessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(3) Tavaroiden maahantuonti on vapautettu arvonlisäverosta, jos sitä seuraa maahantuotujen tavaroiden luovutus tai siirto toisessa jäsenvaltiossa olevalle verovelvolliselle. Jäsenvaltiot vahvistavat tämän vapautuksen myöntämisedellytykset. Kokemus on kuitenkin osoittanut, että elinkeinonharjoittajat käyttävät hyväkseen vapautuksen soveltamisessa esiintyviä eroja välttääkseen arvonlisäveron maksamisen maahantuoduista tavaroista tällaisissa tilanteissa.

(4) Tällaisen hyväksikäytön estämiseksi on tarpeen määritellä tiettyjen liiketoimien osalta

yhteisön tasolla tämän vapautuksen soveltamisen vähimmäisedellytykset.

(5) Jäsenvaltiot eivät voi edellä mainituista syistä riittävällä tavalla saavuttaa tämän direktiivin tavoitetta, joka on arvonlisäveronkierto-ongelmaan puuttuminen, vaan se voidaan saavuttaa paremmin yhteisön tasolla, joten yhteisö voi toteuttaa toimenpiteitä – –”

8 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 hyväksytyt 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 pyydettyäessä.”

9 Kyseisen direktiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”

Hallinnollista yhteistyötä ja petosten torjuntaa arvonlisäverotuksen alalla koskeva säännöstö

10 Hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla 7.10.2010 annettu neuvoston asetus (EU) N:o 904/2010 (EUVL 2010, L 268, s. 1) on uudelleen laadittu toisinto hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla ja asetuksen (ETY) N:o 218/92 kumoamisesta 7.10.2003 annetusta neuvoston asetuksesta (EY) N:o 1798/2003 (EUVL 2003, L 264, s. 1).

11 Asetuksella N:o 904/2010 kumotaan, kuten sen 61 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään, asetus N:o 1798/2003 1.1.2012 alkaen ja sitä sovelletaan sen 62 artiklan toisen kohdan mukaan tästä samasta päivästä alkaen. Kun otetaan huomioon pääasian oikeusriidassa kyseessä olevan tietojenvaihdon ajankohta, asetus N:o 904/2010 on merkityksellinen nyt käsiteltävässä asiassa.

12 Asetuksen N:o 904/2010 johdanto-osan kolmas, neljäs ja seitsemäs perustelukappale kuuluvat seuraavasti:

”(3) Jäsenvaltioiden rajojen yli ulottuva veronkierto ja veron välttäminen johtavat verotulojen menetyksiin ja ovat vastoin oikeudenmukaisen verotuksen periaatetta. Lisäksi ne saattavat aiheuttaa vääristymiä pääomien liikkeisiin ja kilpailuolosuhteisiin. Ne vaikuttavat siten sisämarkkinoiden toimintaan.

(4) Arvonlisäveron kierron torjunta edellyttää alan säännösten täytäntöönpanosta kussakin jäsenvaltiossa vastaavien toimivaltaisten viranomaisten tiivistä yhteistyötä.

--

(7) Maksettavan veron kantamiseksi jäsenvaltioiden olisi oltava yhteistyössä sen varmistamiseksi, että arvonlisäverotus toimitetaan oikein. Sen vuoksi niiden on paitsi valvottava, että niiden alueella toimitettava veronkanto suoritetaan oikein, myös tarjottava apua muille jäsenvaltioille sen varmistamiseksi, että niiden omalla alueella suoritettavaan toimintaan [liittyvää] mutta toisessa jäsenvaltiossa kannettavaa veroa sovelletaan moitteettomasti.”

13 Kyseisen asetuksen 1 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Tällä asetuksella vahvistetaan edellytykset, joiden mukaisesti arvonlisäverolainsäädännön soveltamisesta vastaavien jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on määrä toimia yhteistyössä keskenään sekä komission kanssa tämän lainsäädännön noudattamisen varmistamiseksi.

Tätä varten tässä asetuksessa määritellään säännöt ja menettelyt, joiden ansiosta jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat toimia yhteistyössä ja vaihtaa keskenään tietoja, joiden avulla arvonlisäverotus voidaan toimittaa oikein, arvonlisäveron moitteetonta soveltamista valvoa erityisesti yhteisöliiketoimien osalta ja arvonlisäveropetoksia torjua. Siinä määritellään erityisesti säännöt ja menettelyt, joita noudattaen jäsenvaltiot voivat kerätä ja vaihtaa kyseisiä tietoja sähköisesti.

2. Tässä asetuksessa määritetään ehdot, joita noudattaen 1 kohdassa tarkoitettujen viranomaisten on avustettava arvonlisäverotulojen suojaamisessa kaikissa jäsenvaltioissa.”

14 Mainitun asetuksen 7 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Pyynnön vastaanottavan viranomaisen on toimitettava pyynnön esittäväälle viranomaiselle tämän pyynnöstä 1 artiklassa tarkoitetut tiedot, myös yhden tai useamman konkreettisen tapauksen osalta.”

15 Tämän asetuksen 54 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Pyynnön vastaanottavan jäsenvaltion viranomaisen on toimitettava pyynnön esittäväälle toisen jäsenvaltion viranomaiselle 1 artiklassa tarkoitetut tiedot edellyttäen, että

a) pyynnön esittävän viranomaisen tietopyyntöjen määrä ja luonne tietyinä ajanjaksona eivät aiheuta pyynnön vastaanottavalle viranomaiselle kohtuutonta hallinnollista raskautta;

b) pyynnön esittävä viranomaisella on käytännössä kaikki tavanomaiset tietolähteet, joita se kyseisissä olosuhteissa on voinut käyttää, pyydettyjen tietojen saamiseksi vaarantamatta tavoitellun lopputuloksen saavuttamista.”

Valmisteveroja koskeva säännöstö

16 Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY (EUVL 2009, L 9, s. 12) IV luvussa on säännöt, joilla säännellään valmisteveron alaisten tavaroiden väliaikaisesti verottomia siirtoja. Tämä luku sisältää kyseisen direktiivin 17–31 artiklan.

17 Kyseisen direktiivin 21 artiklan 1–3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Valmisteveron alaisten tavaroiden siirron katsotaan tapahtuvan väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä vain, jos se tapahtuu 2 ja 3 kohdan mukaisesti laadittua sähköistä hallinnollista asiakirjaa käyttäen.

2. Tämän artiklan 1 kohtaa sovellettaessa lähettäjän on toimitettava sähköisen hallinnollisen asiakirjan luonnos lähtöjäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille käyttäen päätöksen N:o 1152/2003/EY 1 artiklassa tarkoitettua tietokoneistettua järjestelmää, jäljempänä ’tietokoneistettu järjestelmä’.

3. Lähtöjäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten on tehtävä sähköinen tarkastus sähköisen hallinnollisen asiakirjan luonnoksessa oleville tiedoille.

Jos tiedot eivät ole oikein, lähettäjälle on ilmoitettava asiasta viipymättä.

Jos tiedot ovat oikein, lähtöjäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten on annettava asiakirjalle yksilöivä hallinnollinen viitekoodi ja ilmoitettava se lähettäjälle.”

18 Saman direktiivin 24 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Vastaanotettuaan valmisteveron alaiset tavarat jossakin 17 artiklan 1 kohdan a alakohdan i, ii tai iv alakohdassa tai 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitettussa määräpaikassa vastaanottajan on viipymättä ja viimeistään viiden työpäivän kuluttua siirron päättymisestä, lukuun ottamatta toimivaltaisten viranomaisten hyväksymiä asianmukaisesti perusteltuja tapauksia, annettava tietokoneistettua järjestelmää käyttäen raportti tavaroiden vastaanottamisesta (jäljempänä ’vastaanottoraportti’).

--

3. Määräjäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten on tarkastettava vastaanottoraportissa olevat tiedot sähköisesti.

Jos tiedot eivät ole oikein, vastaanottajalle on ilmoitettava asiasta viipymättä.

Mikäli nämä tiedot ovat oikein, määräjäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten on vahvistettava vastaanottajalle vastaanottoraportin rekisteröinti ja lähetettävä raportti lähtöjäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille.

4. Lähtöjäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten on toimitettava vastaanottoraportti lähettäjälle. Jos lähetys- ja määräpaikka sijaitsevat samassa jäsenvaltiossa, kyseisen jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten on toimitettava vastaanottoraportti suoraan lähettäjälle.”

19 Direktiivin 2008/118 täytäntöön panemisesta valmisteveron alaisten tavaroiden väliaikaisesti verottomia siirtoja koskevien tietokoneistettujen menettelyjen osalta 24.7.2009 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 684/2009 (EUVL 2009, L 197, s. 24) säädetään erityisesti sen 1 artiklan a

alakohdan mukaan direktiivin 2008/118 21 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua tietokoneistettua järjestelmää käyttäen vaihdettavien sähköisten sanomien rakennetta ja sisältöä koskevista säännöistä mainitun direktiivin 21–25 artiklaa soveltamista varten.

20 Kyseisen asetuksen 3 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Direktiivin [2008/118] 21 artiklan 2 kohdan mukaisesti toimitettavan sähköisen hallinnollisen asiakirjan luonnoksen ja sellaisen sähköisen hallinnollisen asiakirjan, jolle on mainitun direktiivin 21 artiklan 3 kohdan kolmannen alakohdan mukaisesti annettu hallinnollinen viitekoodi, on oltava tämän asetuksen liitteessä I olevassa taulukossa 1 vahvistettujen vaatimusten mukaiset.

2. Sähköisen hallinnollisen asiakirjan luonnos on toimitettava aikaisintaan seitsemän päivää ennen kyseisessä asiakirjassa mainittua asianomaisten valmistusveron alaisten tuotteiden lähtöpäivää.”

21 Mainitun asetuksen 7 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Direktiivin [2008/118] 24 artiklan mukaisesti toimitettavan vastaanottoraportin ja mainitun direktiivin 25 artiklan mukaisesti toimitettavan vientiraportin on oltava tämän asetuksen liitteessä I olevassa taulukossa 6 vahvistettujen vaatimusten mukaiset.”

Liettuan oikeus

22 Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 ja 2 kohta on saatettu osaksi Liettuan oikeusjärjestystä Liettuan arvonlisäverolain (Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas, jäljempänä arvonlisäverolaki) 35 §:llä. Tämä 35 § on arvonlisäverolain V osastossa, jonka otsikko on ”Tilanteet, joissa tuotuihin tavarihin ei sovelleta tuonnin arvonlisäveroa”, ja siinä säädetään seuraavaa:

”1. Maahantuodut tavarat on vapautettava tuonnin arvonlisäverosta, jos tuontihetkellä on tiedossa, että kyseiset tavarat on tarkoitettu vientiin ja kuljetetaan toiseen jäsenvaltioon, ja maahantuojan suorittamaan tavaroiden luovutukseen Liettuan tasavallasta toiseen jäsenvaltioon sovelletaan tämän lain VI luvun mukaisesti arvonlisäveron nollakantaa.

2. Tämän pykälän säännöksiä sovelletaan, jos maahantuoja on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Liettuassa ja jos tavarat kuljetetaan toiseen jäsenvaltioon yhden kuukauden kuluessa tämän lain 14 §:n 12 tai 13 momentissa tarkoitettujen tapahtumien toteutumispäivästä. Tavaroiden kuljettamiselle voidaan asettaa pitempi määräaika objektiivisin perustein.

3. Kansallinen tulliviranomainen määrittää tämän pykälän soveltamisedellytykset keskusveroviranomaisen kanssa.”

23 Arvonlisäverolain 49 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

Arvonlisäveron nollaverokantaa sovelletaan tavarihin, jotka on luovutettu henkilölle, joka on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi toisessa jäsenvaltiossa, ja jotka on kuljetettu Liettuasta toiseen jäsenvaltioon – –”

24 Arvonlisäverolain 56 §:ssä, joka koskee ”todisteita, jotka vahvistavat arvonlisäveron nollaverokannan sovellettavuuden”, säädetään seuraavaa:

”1. – – Arvonlisäverovelvollisella, joka on hakenut arvonlisäveron nollaverokannan soveltamista tämän lain 49 §:n mukaisesti, on oltava todisteita tavaroiden kuljettamisesta Liettuan alueelta, ja

kun arvonlisäveron nollaverokantaa sovelletaan tavaroiden luovutukseen henkilölle, joka on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi toisessa jäsenvaltiossa, todisteita siitä, että henkilö, jolle tavarat on viety, on arvonlisäverovelvollinen toisessa jäsenvaltiossa.

--

4. Sen estämättä, mitä tässä pykälässä muuten säädetään, veroviranomainen voi verohallinnosta annetussa laissa (Mokes?i? administravimo ?statymas) säädettyjen edellytysten mukaisesti vaatia sellaisten lisätodisteiden esittämistä, joiden nojalla voidaan arvioida, onko arvonlisäveron nollaverokannan soveltaminen perusteltua. --

5. Sen estämättä, mitä tässä pykälässä muuten säädetään, veroviranomaisella on oikeus kerätä omasta aloitteestaan tai toimivaltaisten lainvalvontaviranomaisten toimesta lisätodisteita sen arvioimiseksi, onko arvonlisäveron nollaverokannan soveltaminen perusteltua. --”

25 Toiseen unionin jäsenvaltioon luovutettuja tuontitavaroita koskevasta tuonnin arvonlisäverosta vapauttamisesta annetut säännöt (jäljempänä soveltamissäännöt) on hyväksytty tullihallituksen pääjohtajan ja Valstybin? mokes?i? inspekciija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijosin (Liettuan tasavallan valtiovarainministeriön alaisuudessa toimiva kansallinen verotarkastusviranomainen, jäljempänä verotarkastusviranomainen) johtajan 29.4.2004 antamalla määräyksellä nro 1B-439/VA-71. Näiden soveltamissääntöjen 4 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Liettuaan tuodut tavarat vapautetaan arvonlisäverosta, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

4.1. tuontihetkellä on tiedossa, että kyseiset tavarat on tarkoitus viedä ja kuljettaa toiseen jäsenvaltioon

--”

26 Kyseisten soveltamissääntöjen 7 kohdassa määrätään seuraavaa:

”Tullivalvonnan suorittamiseksi tuontitullausilmoituksen yhteydessä on esitettävä muun muassa seuraavat asiakirjat:

--

7.2. asiakirjat, jotka osoittavat, että Liettuaan tuodut tavarat on tarkoitus kuljettaa ja kuljetetaan toiseen jäsenvaltioon (erityisesti kuljetusasiakirjat tai sopimus).”

27 Soveltamissääntöjä täydennettiin tullihallituksen pääjohtajan ja verotarkastusviranomaisen johtajan 28.12.2010 antamalla määräyksellä nro 1B-773/VA-119, joka tuli voimaan 1.1.2011. Tällä määräyksellä lisättiin soveltamissääntöihin 71 kohta, jossa määrätään seuraavaa:

”Maahantuoja on ilmoitettava viipymättä kirjallisesti alueelliselle tulliviranomaiselle, jos tavaroiden varastointipaikka tai niiden ostaja muuttuu (toisen jäsenvaltion ja/tai jäsenvaltion, johon tavarat luovutetaan, arvonlisäverovelvollinen, joka mainitaan tullivalvontaa varten annetuissa ilmoituksissa), esittämällä uudet todisteet, joissa selvitetään muutosten syyt, ja liittämällä mukaan näiden todisteiden jäljennökset.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

28 Enteco Baltic on Liettuaan sijoittautunut yhtiö. Sen toimialana on polttoaineiden tukkukauppa.

29 Pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevina vuosina 2010–2012 Enteco Baltic toi Liettuaan polttoainetta, joka oli peräisin Valko-Venäjältä. Tähän polttoaineeseen sovellettiin tullimenettely 42 ?nimistä menettelyä, jonka puitteissa se voitiin luovuttaa vapaaseen liikkeeseen ilman tuonnin arvonlisäveroa. Tämä yhtiö merkitsi tuonti-ilmoituksiin toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden hankkijoiden, joille tavarat oli tarkoitus luovuttaa, arvonlisäverotunnisteen. Se varastoi nämä tavarat muiden liettualaisten yritysten omistamissa valmisteveron alaisten tavaroiden varastoissa.

30 Enteco Baltic myi tämän polttoaineen Puolaan, Slovakiaan ja Unkariin sijoittautuneille yhtiöille kirjallisten sopimusten ja yksittäisten tilausten perusteella. Näiden sopimusten mukaan toimitus tapahtui ”noudettuna” (ex-works). Näin ollen Enteco Baltic sitoutui mainittujen sopimusten nojalla ainoastaan siirtämään polttoaineen hankkijoille Liettuassa, ja nämä jälkimmäiset olivat vastuussa polttoaineen jatkokuljetuksesta määräjäsenvaltioon. Sekä hankkijoiden yksittäiset tilaukset että Enteco Balticin laatimat laskut lähetettiin tavallisesti sähköpostitse.

31 Tavaroista laadittiin kuljetusta varten valmisteveron alaisten tavaroiden sähköinen hallinnollinen asiakirja ja CMR-rahtikirjat (tavaran kansainvälisessä tiekuljetuksessa käytettävästä rahtisopimuksesta Genevessä 19.5.1956 allekirjoitetun yleissopimuksen, sellaisena kuin se on muutettuna 5.7.1978 allekirjoitetulla pöytäkirjalla, perusteella laaditut lähetyskirjat). Lähettäjänä olevan verottoman varaston asiasta vastaava henkilöstö täytti nämä jälkimmäiset, ja niissä eriteltiin muun muassa tavaroiden lähetyspaikka (eli lähettäjänä oleva veroton varasto), niiden hankkija ja niiden vastaanottopaikka (eli vastaanottajana oleva veroton varasto).

32 Kun tavarat oli luovutettu vastaanottajana oleviin verottomiin varastoihin Puolassa, Enteco Baltic sai sähköisen vahvistuksen näiden tavaroiden toimituksesta (jäljempänä e-ROR-vahvistus). Se sai myös CMR-rahtikirjat, joissa vastaanottava veroton varasto vahvisti kyseisten tavaroiden vastaanottamisen.

33 Tietyissä tapauksissa Enteco Baltic myi tavaroita muille toisiin jäsenvaltioihin sijoittautuneille verovelvollisille kuin niille, joiden verotunniste oli merkitty tuonti-ilmoituksiin. Kussakin tapauksessa yksityiskohtaiset tiedot näistä verovelvollisista, niiden arvonlisäverotunnisteen mukaan luettuina, ilmoitettiin kuukausittaisissa verotarkastusviranomaiselle toimitetuissa raporteissa, jotka koskivat tavaroiden luovutuksia muihin jäsenvaltioihin.

34 Vuonna 2012 Vilniaus teritorin? muitin? (Vilnan tullitoimipaikka, Liettua) tarkasti ajanjaksoa 1.4.2010–31.5.2012 koskevia tuonti-ilmoituksia ja totesi niissä sääntöjenvastaisuuksia arvonlisäverotunnisteissa. Se oikaisi ne.

35 Verotarkastusviranomaisen sai vuonna 2013 Unkarin, Puolan ja Slovakian veroviranomaisilta tietoja mahdollisesta petoksesta tullimenettelyn 42 soveltamisessa. Nämä veroviranomaiset ilmoittivat erityisesti, etteivät ne voineet vahvistaa, että hankkijat olivat vastaanottaneet kyseisen polttoaineen, ja että nämä jälkimmäiset eivät olleet ilmoittaneet arvonlisäveroa kyseiseltä ajanjaksolta.

36 Verotarkastusviranomaisen teki nämä tiedot huomioon ottaen vuonna 2013 uuden verotarkastuksen, joka koski Enteco Balticin arvonlisäverovelvollisuuden täyttämistä 1.1.2012–30.6.2013. Se totesi, että tämä yhtiö oli esittänyt riittävästi todisteita tavaroiden kuljetuksesta Liettuan alueelta ja niiden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtämisestä hankkijoille. Verotarkastusviranomaisen mukaan ei voitu osoittaa Enteco Balticin syyllistyneen näiden liiketoimien yhteydessä laiminlyönteihin tai huolimattomuuteen.

37 Vilnan tullitoimipaikka teki myös vuosina 2014 ja 2015 uusintatarkastuksen, joka koski

ajanjaksoa 1.4.2010–31.5.2012, sekä uuden tarkastuksen, joka koski ajanjaksoa 1.6.2012–31.12.2013. Näissä tarkastuksissa Vilnan tullitoimipaikka totesi, että Enteco Baltic ei ollut vienyt polttoainetta tuonti-ilmoituksiin merkityille arvonlisäverovelvollisille tai ei ollut pystynyt osoittamaan polttoaineen vientiä maasta ja omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtämistä henkilöille, joiden nimet oli merkitty arvonlisäverolaskuihin.

38 Enteco Baltic kääntyi taloudellisen tiedonhallinnan palveluja tarjoavan puolalaisen yrityksen puoleen saadakseen lisätietoja kyseisistä kuljetuksista. Lisäksi se pyysi Vilnan tullitoimipaikkaa tiedustelemaan puolalaisilta verottomilta varastoilta tietoja, joita kyseinen tiedonhallinnan palveluja tarjoava yritys ei voinut saada. Tähän pyyntöön ei suostuttu.

39 Vilnan tullitoimipaikka hyväksyi 25.11.2015 tarkastusraportin, jossa todettiin, että Enteco Baltic oli perusteettomasti katsonut Valko-Venäjältä peräisin olevan polttoaineen tuonnin olevan vapautettu arvonlisäverosta. Näin ollen Vilnan tullitoimipaikka määräsi Enteco Balticin maksamaan arvonlisäveroa 3 220 822 euroa seuraamusmaksuilla ja viivästyskoroilla korotettuna.

40 Tullihallitus vahvisti nämä määräykset 16.3.2016 tehdyssä päätöksessä.

41 Enteco Baltic teki tästä tullihallituksen päätöksestä oikaisuvaatimuksen Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?siin (Liettuan tasavallan hallituksen alainen veroriitalautakunta). Tämä palautti asian tullihallituksen käsiteltäväksi 1.6.2016 tekemällään päätöksellä.

42 Enteco Baltic ja tullihallitus ovat riitauttaneet asian ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa ja vaatineet erityisesti hallituksen alaisen veroriitalautakunnan päätöksen kumoamista.

43 Tässä tilanteessa Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilnan alueellinen hallintotuomioistuin, Liettua) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdan tulkittava olevan esteenä sille, että jäsenvaltion veroviranomainen kieltäytyy soveltamasta kyseisen direktiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädettyä vapautusta yksinomaan siksi, että tuontihetkellä tavarat oli tarkoitus luovuttaa arvonlisäverovelvolliselle ja siten sen arvonlisäverotunniste oli merkitty tuonti-ilmoitukseen, mutta myöhemmin, olosuhteiden muututtua, tavarat kuljetettiin toiselle (arvonlisä)verovelvolliselle ja viranomaiselle ilmoitettiin kaikki tiedot tosiasiallisen hankkijan henkilöllisyydestä?

2 Voidaanko käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa tulkita siten, että asiakirjoja, joita ei ole osoitettu vääriksi ([sähköisen hallinnollisen asiakirjan muodossa toimitetut rahtikirjat; jäljempänä e-AD-asiakirjat] ja [sähköisten vastaanottoraporttien] vahvistukset) ja jotka vahvistavat tavaroiden kuljettamisen yhden jäsenvaltion alueella sijaitsevasta verottomasta varastosta toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan verottomaan varastoon, voidaan pitää riittävinä todisteina tavaroiden kuljettamisesta toiseen jäsenvaltioon?

3) Onko arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan tulkittava olevan esteenä sille, että jäsenvaltion veroviranomainen kieltäytyy soveltamasta kyseisessä säännöksessä säädettyä vapautusta, jos määräämisvaltaa ei siirretty tavaroiden hankkijalle suoraan vaan tämän jälkimmäisen määrittelemien henkilöiden (kuljetusyrietykset tai verottomat varastot) välityksellä?

4) Onko arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen ja luottamuksensuojan periaatteen

vastainen sellainen hallintokäytäntö, jossa tulkinta siitä, mitä on pidettävä määräämisvallan siirtämisenä ja millaisia todisteita on esitettävä tällaisen siirtämisen toteen näyttämiseksi, vaihtelee sen mukaan, sovelletaanko arvonlisäverodirektiivin 167 artiklaa vai 143 artiklan 1 kohdan d alakohdtaa?

5) Kuuluuko arvonlisäverotuksen osalta vilpittömän mielen periaatteeseen myös henkilöiden oikeus vapautukseen tuonnin arvonlisäverosta [arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan nojalla] pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa tapauksissa, joissa tullitoimipaikka epäilee verovelvollisen oikeuden vapautukseen tuonnin arvonlisäverosta sillä perusteella, etteivät edellytykset tavaroiden myöhemmälle luovutukselle unionin sisällä (arvonlisäverodirektiivin 138 artikla) täytyneet?

6) Onko arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan tulkittava olevan esteenä jäsenvaltioiden hallintokäytännölle, jossa oletus, jonka mukaan yhtäältä määräämisvaltaa ei siirretty tietyille sopimuspuolelle ja toisaalta verovelvollinen tiesi tai olisi voinut tietää sopimuspuolen mahdollisesta arvonlisäveropetoksesta, perustuu siihen, että yritys käytti sopimuspuolien kanssa viestissään sähköisiä viestintävälineitä ja että veroviranomaisen tekemässä tutkinnassa todettiin, etteivät sopimuspuolet toimineet ilmoitetuissa osoitteissa eivätkä olleet ilmoittaneet arvonlisäveroa verovelvollisen kanssa suorittamistaan liiketoimista?

7) Onko arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdtaa tulkittava siten, että vaikka velvollisuus näyttää toteen oikeus verovapautukseen on verovelvollisella, tämä ei kuitenkaan tarkoita, että määräämisvallan siirtymistä tutkivalla toimivaltaisella viranomaisella ei ole velvollisuutta kerätä tietoja, jotka ovat ainoastaan viranomaisten saatavilla?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

44 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää ensimmäisellä kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdtaa ja 143 artiklan 2 kohdan b alakohdtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset epäävät vapautuksen tuonnin arvonlisäverosta yksinomaan sillä perusteella, että tuontihetken jälkeen tapahtuneen olosuhteiden muutoksen vuoksi kyseessä olevat tavarat on toimitettu toiselle verovelvolliselle kuin sille, jonka arvonlisäverotunniste oli merkitty tuonti-ilmoitukseen, vaikka maahantuojaja oli ilmoittanut tuontijäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille kaikki uutta hankkijaa koskevat tiedot.

45 Aluksi on todettava, että kuten tämän tuomion 6 kohdassa on huomautettu, direktiivin 2009/69, jolla lisättiin arvonlisäverodirektiivin alkuperäisversion 143 artiklaan 2 kohta, täytäntöönpanon määräaika päättyi 1.1.2011. Näin ollen viimeksi mainittua säännöstä sovelletaan vasta mainitusta päivämäärästä lähtien.

46 Ensinnäkin arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdasta käy ilmi, että jäsenvaltiot vapauttavat verosta kolmannelta alueelta tai kolmannelta 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.

47 Tuonnin arvonlisäverosta vapauttaminen edellyttää siis sitä, että maahantuojaja toteuttaa tuonnin jälkeen yhteisöluovutuksen, joka puolestaan on vapautettu verosta arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan nojalla, ja riippuu siis siitä, noudatetaanko tässä artikkelissa säädetyt aineellisia

edellytyksiä, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 42, 50 ja 68 kohdassa.

48 Sitä vastoin arvonlisäverodirektiivin 138 artiklassa tai 143 artiklan 1 kohdan d alakohdassa ei kummassakaan säädetä maahantuojan velvollisuudesta ilmoittaa myöhempään yhteisöliiketoimeen osallistuvan hankkijan arvonlisäverotunniste.

49 Ennen arvonlisäverodirektiivin alkuperäiseen versioon direktiivillä 2009/69 tehtyä muutosta tällaisesta velvollisuudesta voitiin säätää kansallisessa oikeudessa, kuten Liettuan oikeudessa on tehty pääasiassa.

50 Koska arvonlisäverodirektiivissä ei nimittäin ole tästä mitään säännöstä, jäsenvaltioiden on kyseisen direktiivin 131 artiklan mukaisesti säädettävä niistä edellytyksistä, joiden mukaisesti tuonnit, joita seuraa yhteisöluovutus, on vapautettu verosta, tässä direktiivissä säädetyn tuonnin verovapautuksen oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi sekä kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi. Jäsenvaltioiden on toimivaltaansa käyttäessään kuitenkin noudatettava unionin oikeusjärjestykseen kuuluvia yleisiä oikeusperiaatteita (ks. vastaavasti tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; tuomio 9.10.2014, Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, 27 kohta ja tuomio 9.2.2017, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, 33 kohta).

51 Unionin tuomioistuin on katsonut jo aiemmin arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädetystä yhteisöluovutusten verovapautuksesta, että koska tämä vapautus riippuu tässä säännöksessä tyhjentävästi lueteltujen aineellisten edellytysten, joihin ei kuulu se, että hankkijalla on oltava arvonlisäverotunniste, noudattamisesta, jäsenvaltiot eivät voi periaatteessa evätä tätä vapautusta sillä perusteella, että hankkijan arvonlisäverotunnisteen kaltaista jäsenvaltion kansallisessa oikeudessa mahdollisesti säädettyä muodollista edellytystä ei ole noudatettu (ks. vastaavasti tuomio 9.2.2017, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, 29 ja 32 kohta).

52 Nämä samat toteamukset pätevät silloin, kun jäsenvaltio säätää arvonlisäverodirektiivin 131 artiklan nojalla siitä, että tämän direktiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetty tuonnin vapauttaminen arvonlisäverosta edellyttää sitä, että maahantuoja ilmoittaa hankkijan arvonlisäverotunnisteen.

53 Toiseksi arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdan b alakohdassa, joka on seuraus direktiivillä 2009/69 tehdyistä muutoksista, säädetään nykyään, että tämän artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetyn tuonnin verovapautuksen saadakseen maahantuojan on tuontihetkellä esitettävä hankkijan arvonlisäverotunniste.

54 Vaikka tätä säännöstä voitaisiin sen sanamuodon perusteella tulkita siten, että tuonnin verovapautus on evättävä, mikäli maahantuoja luovuttaa hankkijan arvonlisäverotunnisteen ilmoitettuaan kyseessä olevat tavarat toiselle hankkijalle, tällainen tulkinta olisi kuitenkin arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdan systematiikan ja asiayhteyden vastainen.

55 On nimittäin niin, että yhtäältä direktiivin 2009/69 johdanto-osan kolmannesta, neljännessä ja viidennestä perustelukappaleesta käy ilmi, että arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdassa luetellaan vähimmäisedellytykset direktiivissä säädetyn tuonnin arvonlisäverovapautuksen soveltamiselle. Näiden edellytysten lisääminen arvonlisäverodirektiiviin on ollut perusteltua, koska on ollut välttämätöntä estää se, että elinkeinonharjoittajat käyttävät arvonlisäveron vapautusjärjestelmää väärin ja petostarkoituksessa hyödyntäen eroja niissä maahantuonnin verovapautuksen edellytyksissä, joista jäsenvaltiot ovat aiemmin säätäneet. Tästä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdan b alakohdassa direktiivillä 2009/69 tehdyin muutoksen jälkeen olevaa maahantuojan velvollisuutta esittää hankkijan arvonlisäverotunniste ei voida pitää verovapautusta koskevana aineellisena edellytyksenä, vaan sillä yritetään vain poistaa

jäsenvaltioiden väliset erot verovapautuksen soveltamisessa.

56 Asia on näin sitäkin suuremmalla syyllä siksi, että direktiivillä 2009/69 ei ole muutettu arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa, jossa viitataan tämän direktiivin 138 artiklassa vahvistettuihin myöhemmän yhteisöluovutuksen verovapautusta koskeviin aineellisiin edellytyksiin.

57 Kun toisaalta otetaan huomioon julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 67–71 kohdassa esittämät seikat, on lisättävä, että tämän säännöksen päinvastaisen tulkinnan hyväksyminen olisi ristiriidassa sen kanssa, että tuonin verovapautuksen myöntäminen edellyttää myöhemmän yhteisöluovutuksen verovapautusta koskevien edellytysten noudattamista, ja koska direktiivillä 2009/69 ei ole muutettu näitä viimeksi mainittuja edellytyksiä eikä erityisesti arvonlisäverodirektiivin 138 artiklaa, tällainen tulkinta aiheuttaisi näitä vapautuksia koskevan järjestelmän ristiriitaisuuden.

58 Olipa kyse siis arvonlisäverodirektiivin alkuperäisen version tai nykyisen arvonlisäverodirektiivin voimassaolosta, tuonin verovapautusta ei voida lähtökohtaisesti evätä yksinomaan sillä perusteella, että tavarat on luovutettu muulle hankkijalle kuin sille, jonka arvonlisäverotunniste on ilmoitettu tuontihetkellä, mikäli osoitetaan, että tuontia on tosiasiallisesti seurannut yhteisöluovutus, joka täyttää tämän direktiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädetty verovapautusta koskevat aineelliset edellytykset ja mikäli maahantuoja on asianmukaisesti ilmoittanut toimivaltaiselle viranomaiselle hankkijoiden henkilöllisyyttä koskevista muutoksista.

59 Asia olisi toisin, jos maahantuoja olisi tarkoituksellisesti osallistunut veropetokseen, joka vaarantaa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan, tai jos muodollisen vaatimuksen laiminlyönti estäisi luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia vaatimuksia on noudatettu (ks. analogisesti tuomio 20.10.2016, Plöckl, C?24/15, EU:C:2016:791, 39, 43, 44 ja 46 kohta ja tuomio 9.2.2017, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, 36–39 ja 42 kohta).

60 Lisäksi on huomautettava, että muodollisen vaatimusten noudattamatta jättämisen johdosta määrättäviksi seuraamuksiksi jäsenvaltiot voivat harkita muita seuraamuksia kuin arvonlisäverovapautuksen epäämistä, kuten rikkomisen vakavuuteen suhteutetun sakon tai seuraamusmaksun asettamista (ks. vastaavasti tuomio 19.4.2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, 52 kohta).

61 Edellä esitettyjen toteamusten valossa ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa ja 143 artiklan 2 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset epäävät vapautuksen tuonin arvonlisäverosta yksinomaan sillä perusteella, että tuontihetken jälkeen tapahtuneen olosuhteiden muutoksen vuoksi kyseessä olevat tavarat on toimitettu muulle verovelvolliselle kuin sille, jonka arvonlisäverotunniste oli merkitty tuonti-ilmoitukseen, vaikka tuoja oli ilmoittanut tuontijäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille kaikki uutta hankkijaa koskevat tiedot, mikäli osoitetaan, että myöhemmän yhteisöluovutuksen verovapautusta koskevat aineelliset edellytykset tosiasiallisesti täyttyvät.

Toinen kysymys

62 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy toisella kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa, luettuna yhdessä tämän direktiivin 138 artiklan ja 143 artiklan 2 kohdan c alakohdan kanssa, tulkittava siten, että CMR-rahtiasiakirjojen, e-AD?asiakirjojen ja e-ROR-vahvistusten kaltaiset asiakirjat, joissa vahvistetaan tavaroiden kuljetus tuontijäsenvaltiossa sijaitsevasta verottomasta varastosta toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan verottomaan varastoon eikä hankkijalle, voidaan katsoa riittäväksi näytöksi siitä, että näiden

tavaroiden lähetys tai kuljetus on toteutettu näissä säännöksissä tarkoitetulla tavalla.

63 On huomautettava, että arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan tavaroiden maahantuonti vapautetaan verosta, mikäli tuontia seuraa yhteisöluovutus, joka puolestaan on tämän direktiivin 138 artiklan 1 kohdan mukaisesti vapautettu verosta.

64 Yhtäältä on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdan c alakohdasta, jonka säännökset ovat seuraus direktiivillä 2009/69 tehdyistä muutoksista, käy ilmi, että maahantuontiin sovelletaan vapautusta vain, mikäli maahantuojalla on tuontihetkellä toimittanut näytön siitä, että maahantuodut tavarat on tarkoitus kuljettaa tai lähettää tuontijäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon.

65 Ennen näitä muutoksia oli yksin jäsenvaltioiden tehtävänä säätää arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdassa säädetyn tavaroiden maahantuonnin arvonlisäverovapautuksen edellytyksistä.

66 Toisaalta on huomautettava, että tavarantoimituksen yhteisöluovutus on vapautettu arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdan nojalla ainoastaan, jos tavarantoimituksen omistajalle kuuluva määräämisvalta on siirretty hankkijalle, jos myyjä osoittaa, että kyseinen tavara on lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon, ja jos tämän lähettämisen tai kuljettamisen seurauksena tavara on fyysisesti poistunut tavarantoimituksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltion alueelta (tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, 25 kohta).

67 Velvollisuus esittää näyttö siitä, että arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädetty edellytykset täyttyvät, kuuluu sille, joka vetoaa arvonlisäverovapautusta koskevaan oikeuteen (tuomio 27.9.2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, 26 kohta). On kuitenkin niin, että sellaisissa olosuhteissa, joissa omistajalle kuuluva oikeus määrätä tavarasta on siirtynyt hankkijalle lähetysten tai kuljetusten lähtöjäsenvaltion alueella ja joissa hankkija lähettää tai kuljettaa tavarantoimituksen tämän jäsenvaltion ulkopuolelle, näyttö, jonka luovuttaja pystyy esittämään veroviranomaisille, riippuu olennaisesti niistä tiedoista, joita se on saanut sitä ennen hankkijalta tätä varten (tuomio 16.12.2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, 37 kohta ja tuomio 14.6.2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, 66 kohta).

68 Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdasta ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että kyseessä olevien tavarantoimitusten lähetystä tai kuljetusta koskeva edellytys täyttyy, kun tavarantoimitukset ovat tosiasiallisesti poistuneet lähetysten tai kuljetusten lähtöjäsenvaltiosta niiden siirtämiseksi määräjäsenvaltioon (ks. vastaavasti tuomio 27.9.2007, Teleos ym. C-409/04, EU:C:2007:548, 27 ja 33 kohta).

69 Edellä esitetystä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetyn tuontia koskevan verovapautuksen saamiseksi maahantuojan on erityisesti toimitettava tuontijäsenvaltion viranomaisille yhtäältä näyttö siitä, että kyseessä olevat tavarantoimitukset on tuontihetkellä ollut tarkoitus lähettää tai kuljettaa toiseen jäsenvaltioon, ja toiseksi siitä, että nämä tavarantoimitukset ovat myöhemmän yhteisöluovutuksen yhteydessä tosiasiallisesti olleet tällaisen lähetysten tai kuljetusten kohteena.

70 Tässä yhteydessä on riittävää, että maahantuojalla osoittaa sen, että kyseessä olevat tavarantoimitukset on ollut tarkoitus lähettää tai kuljettaa ja että ne on tosiasiallisesti lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon ilman, että on tarpeen näyttää toteen, että niiden määränpää on ollut erityisesti näiden tavarantoimitusten hankkijan osoite.

71 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii erityisesti CMR-rahtikirjojen ja e-AD-rahtikirjojen sekä e-ROR-vahvistusten todistusvoimaa. Vaikka on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana arvioida pääasian oikeusriidassa esitetyn näytön todistusvoima, unionin tuomioistuin voi kuitenkin esittää ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle kaikki unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat olla sille hyödyllisiä.

72 Tässä yhteydessä on ensinnäkin e-AD-rahtikirjojen osalta viitattava sellaisia sähköisiä hallinnollisia asiakirjoja (jäljempänä e-AD-asiakirjat), jotka liittyvät pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten valmisteveron alaisten tavaroiden väliaikaisesti verottomiin siirtoihin, koskeviin unionin oikeuden säännöksiin.

73 Yhtäältä direktiivin 2008/118 21 artiklan 2 kohdasta ja asetuksen N:o 684/2009 3 artiklasta, luettuna yhdessä tämän asetuksen liitteessä I olevan 1 taulukon kanssa, käy ilmi, että aikaisintaan seitsemän päivää ennen valmisteveron alaisten tavaroiden lähtöpäivää lähettäjän on toimitettava lähtöjäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille e-AD-asiakirjan luonnos, joka sisältää muun muassa tiedot taloudellisista toimijoista eli lähettäjistä ja vastaanottajasta, lähtö- ja määräraitoimipaikasta, lähetetyistä tavaroista, näitä tavaroita koskevasta laskusta sekä niiden kuljetuksesta. Mainitut viranomaiset tarkastavat tässä luonnoksessa olevat tiedot tämän direktiivin 21 artiklan 3 kohdan mukaisesti.

74 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 122 ja 124 kohdassa, tällaista e-AD-asiakirjan luonnosta, kun se on asianmukaisesti täytetty ja esitetty tuontihetkellä, voidaan pitää todisteena siitä, että tuontihetkellä kyseinen tavara oli tarkoitus kuljettaa tai lähettää toiseen jäsenvaltioon arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitettulla tavalla.

75 Toisaalta on täsmennettävä, että direktiivin 2008/118 24 artiklan mukaan on niin, että vastaanotettuaan valmisteveron alaiset tavarat vastaanottaja esittää raportin tavaroiden vastaanottamisesta määräjäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille ja nämä viranomaiset toimittavat sen lähettäjälle. Asetuksen N:o 684/2009 7 artiklasta luettuna yhdessä asetuksen liitteessä I olevan taulukon 6 kanssa käy ilmi, että tässä vastaanottoraportissa on muun muassa viittaus asianmukaiseen e-AD-asiakirjaan.

76 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 126 kohdassa, on katsottava, että tällainen vastaanottoraportti voi olla todiste siitä, että kyseessä olevat tavarat ovat tosiasiallisesti siirtyneet lähtöjäsenvaltion rajojen ulkopuolelle ja että ne on kuljetettu tai lähetetty toiseen jäsenvaltioon arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla.

77 Lisäksi e-ROR-vahvistuksista on todettava, että asiakirja-aineistosta käy ilmi, että ne on laadittu tavaroiden lähetysten tai kuljetuksen jälkeen. Koska näitä vahvistuksia ei ole vielä tuontihetkellä, ei niiden avulla voida osoittaa, että kyseessä olevat tavarat on mainitulla hetkellä ollut tarkoitus kuljettaa tai lähettää toiseen jäsenvaltioon arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettulla tavalla. Sitä vastoin ne voidaan ottaa huomioon näyttönä siitä, että kyseisten tavaroiden lähetys tai kuljetus on tosiasiallisesti tapahtunut tämän direktiivin 138 artiklan 1 kohdan mukaisesti.

78 Lopuksi on todettava CMR-rahtikirjoista, että ne on laadittu ennen määräjäsenvaltioon tapahtunutta lähetystä tai kuljetusta ja niissä mainitaan erityisesti lähtöpaikka, ostaja, vastaanottopaikka ja kuljetukseen käytetyt ajoneuvot. Näin ollen niiden avulla on mahdollista osoittaa, että kyseessä olevat tavarat on tarkoitus lähettää tai kuljettaa mainittuun jäsenvaltioon, ja ne voidaan ottaa huomioon arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdan c alakohdan nojalla, mikäli ne on esitetty tuontihetkellä. Ne voidaan ottaa huomioon myös tämän direktiivin 138 artiklan

1 kohdan nojalla etenkin silloin, kun niissä on lähetyksen tai kuljetuksen päättyessä vastaanottomerkintä.

79 Ennakkoratkaisupyyntöä käy tältä osin ilmi, että pääasian asianosaiset ovat ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa erimielisiä siitä, voitiinko maahantuonnin verovapautus evätä yksinomaan sillä perusteella, että Enteco Balticin laatimista CMR-rahtikirjoista puuttui vastaanottomerkintä tai että niissä oli puolalaisen verottoman varaston rekisteröintimerkintä. On kuitenkin todettava, että tämä seikka ei sellaisenaan voi johtaa vapautuksen epäämiseen, kun muilla tämän yhtiön esittämillä todisteilla voidaan näyttää toteen yhtäältä, että kyseessä olevat tavarat oli tuontihetkellä tarkoitus lähettää tai kuljettaa muuhun jäsenvaltioon kuin tuontijäsenvaltioon, ja että toisaalta nämä tavarat on myöhemmän toimen yhteydessä tosiasiallisesti lähetetty tai kuljetettu tähän muuhun jäsenvaltioon.

80 Näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava kaikkien Enteco Balticin esittämien todisteiden valossa, täytyvätkö edellytykset.

81 Edellä esitettyjen toteamusten perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa, luettuna yhdessä tämän direktiivin 138 artiklan ja 143 artiklan 2 kohdan c alakohdan kanssa, on tulkittava siten, että

- asiakirjat, joissa vahvistetaan tavaroiden kuljetus tuontijäsenvaltiossa sijaitsevasta verottomasta varastosta toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan verottomaan varastoon eikä hankkijalle, voidaan katsoa riittäväksi näytöksi siitä, että nämä tavarat on lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon näissä säännöksissä tarkoitettulla tavalla
- CMR-rahtikirjojen ja e-AD-asiakirjojen kaltaiset asiakirjat voidaan ottaa huomioon sen osoittamiseksi, että jäsenvaltioon tuotaessa kyseessä olevat tavarat on ollut tarkoitus lähettää tai kuljettaa toiseen jäsenvaltioon arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitettulla tavalla, mikäli nämä asiakirjat on esitetty tuontihetkellä ja mikäli ne sisältävät kaikki tarvittavat tiedot. Näillä asiakirjoilla samoin kuin e-ROR-vahvistuksilla ja tavarain väliaikaisesti verottoman siirron päättyessä luovutetulla vastaanottoraportilla voidaan osoittaa, että kyseiset tavarat on tosiasiallisesti lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon tämän direktiivin 138 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla.

Kolmas ja neljäs kysymys

82 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy kolmannella ja neljännellä kysymyksellään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, onko arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltion viranomainen kieltäytyy myöntämästä maahantuojalle tässä säännöksessä säädetyn arvonlisäverovapautuksen tavaroiden maahantuonnista, joka on toteutettu tässä jäsenvaltiossa ja jota on seurannut yhteisöluovutus, jos näitä tavaroita ei ole toimitettu suoraan hankkijalle vaan hankkijan määrittämille kuljetusyrityksille ja verottomiin varastoihin, ja onko tämän direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tavaroiden luovutuksen käsite tässä asiayhteydessä ymmärrettävä samalla tavoin kuin mainitun direktiivin 167 artiklassa.

83 Aluksi on huomautettava, että arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetty tavaroiden maahantuonnin verovapautus edellyttää maahantuonnin jälkeen tapahtuvaa yhteisöluovutusta, joka puolestaan on tämän direktiivin 138 artiklan 1 kohdan mukaisesti vapautettu verosta.

84 Kuten kaikki tavaroiden luovutukset, sellaisena kuin ne on määritelty arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa, yhteisöluovutus edellyttää, että aineellisen omaisuuden omistajalle

kuuluva määräämisvalta siirretään hankkijalle (ks. vastaavasti tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, 32 kohta).

85 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettulle tavaroiden luovutuksen käsitteelle on annettava unionin oikeuden oma itsenäinen ja yhtenäinen määritelmä (ks. vastaavasti tuomio 3.6.2010, De Fruytier, C?237/09, EU:C:2010:316, 22 kohta). Arvonlisäverodirektiivin tarkoituksen, joka sisältää muun muassa verollisten liiketoimien yhdenmukaiseen käsitteeseen perustuvan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöön ottamisen (ks. vastaavasti tuomio 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C?320/88, EU:C:1990:61, 8 kohta ja tuomio 11.5.2017, Posnania Investment, C?36/16, EU:C:2017:361, 25 kohta), mukaisesti tällä käsitteellä on oltava yhtenäinen merkitys tässä direktiivissä. Näin ollen sitä ei voida tulkita eri tavalla maahantuonnin verovapautuksen yhteydessä ja arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa tarkoitettun ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden yhteydessä.

86 Lisäksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että tavaroiden luovutuksen käsitteellä ei tarkoiteta omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa, vaan siihen sisältyvät kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja (tuomio 3.6.2010, De Fruytier, C?237/09, EU:C:2010:316, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

87 Omistajalle kuuluvan aineellisen omaisuuden määräämisvallan siirto ei edellytä sitä, että osapuolella, jolle tämä aineellinen omaisuus siirretään, on se fyysisesti hallussaan, eikä sitä, että se kuljetetaan fyysisesti tälle osapuolelle tai että tämä osapuoli vastaanottaa sen fyysisesti (määräys 15.7.2015, Itales, C?123/14, ei julkaistu, EU:C:2015:511, 36 kohta).

88 Sitä vastoin silloin, kun aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa ei ole tapahtunut, tavaroiden luovutuksen käsitteeseen ei kuulu sellainen tavaroiden siirto, jonka tarkoituksena on pelkkä hallussapito (ks. vastaavasti tuomio 14.7.2005, British American Tobacco ja Newman Shipping, C?435/03, EU:C:2005:464, 36 kohta), eikä se, että kuljettaja siirtää kyseiset tavarat aineellisesti paikasta toiseen muiden toimijoiden lukuun (ks. vastaavasti tuomio 3.6.2010, De Fruytier, C?237/09, EU:C:2010:316, 25 kohta).

89 Pääasian oikeusriidasta on todettava, että sen määrittämiseksi, onko maahantuojan ja hankkijoiden väliset liiketoimet, jotka on toteutettu kyseessä olevien tavaroiden maahantuonnin jälkeen, katsottava arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetuiksi tavaroiden luovutuksiksi, on – kuten julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen 95–97 kohdasta käy ilmi – arvioitava se, onko Enteco Baltic siirtänyt näiden tavaroiden omistajalle kuuluvan määräämisvallan kuljettajille ja verottomille varastoille, vai ovatko ne toimineet vain kuljetuksen ja varastoinnin välittäjinä saamatta tätä määräämisvaltaa. Jälkimmäisessä tapauksessa, ja mikäli Enteco Baltic on tosiasiallisesti siirtänyt tämän määräämisvallan hankkijoille, kuten ennakkoratkaisupyyntö antaa ymmärtää, mainitut liiketoimet on luokiteltava tavaroiden luovutuksiksi.

90 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava kaikkien sen tiedossa olevien olosuhteiden valossa, onko näin tapahtunut sen käsiteltävänä olevassa asiassa (ks. vastaavasti tuomio 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C?320/88, EU:C:1990:61, 13 kohta ja tuomio 18.7.2013, Evita-K, C?78/12, EU:C:2013:486, 34 kohta).

91 Mikäli tässä arvioinnissa ilmenee, että Enteco Baltic on siirtänyt näitä tavaroita koskevan omistajalle kuuluvan määräämisvallan hankkijoille, ja mikäli muut tuonnin arvonlisäveron vapautusta koskevat edellytykset täyttyvät, Enteco Balticilta ei voida evätä tuonnin verovapautusta.

92 Edellä esitettyjen toteamusten perusteella kolmanteen ja neljänteen kysymykseen on

vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltion viranomaiset kieltäytyvät myöntämästä maahantuojalle tässä säännöksessä säädetyn arvonlisäverovapautuksen tavaroiden maahantuonnista, joka on toteutettu tässä jäsenvaltiossa ja jota on seurannut yhteisöluovutus, sillä perusteella, että näitä tavaroita ei ole toimitettu suoraan hankkijalle vaan hankkijan määrittämille kuljetusyriyksille ja verottomiin varastoihin, mikäli maahantuoja on siirtänyt kyseisten tavaroiden omistajalle kuuluvan määräämisvallan hankkijalle. Tässä yhteydessä tämän direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua tavaroiden luovutuksen käsitettä on tulkittava samalla tavalla kuin mainitun direktiivin 167 artiklan yhteydessä.

Viides ja kuudes kysymys

93 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy viidennellä ja kuudennella kysymyksellään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, onko arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle hallintokäytännölle, jossa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa evätään oikeus arvonlisäverovapautukseen vilpittömässä mielessä olleelta maahantuojalta, kun edellytykset myöhemmän yhteisöluovutuksen verovapautukselle eivät täyty siitä syystä, että hankkija on syyllistynyt veropetokseen.

94 Tästä on huomautettava, että 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 (ks. vastaavasti tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, 48 ja 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

95 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on selvittää pääasian kaikkien todisteiden ja olosuhteiden kokonaisvaltaisen arvioinnin perusteella, toimiko Enteco Baltic vilpittömässä mielessä ja toteuttiko se kaikki toimenpiteet, jotka olivat kohtuullisesti sen toteutettavissa, sen varmistamiseksi, etteivät sen suorittamat tuonti- ja luovutustoimet johtaneet siihen, että se osallistuisi veropetokseen (ks. vastaavasti tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, 53 kohta). Unionin tuomioistuin voi kuitenkin esittää ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle kaikki unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat olla sille hyödyllisiä (tuomio 14.6.2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C?26/16, EU:C:2017:453, 72 kohta).

96 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen käytettävissä oleva asiakirja-aineisto ei sisällä seikkoja, joiden perusteella voitaisiin ratkaista, onko Enteco Baltic toiminut asianmukaista huolellisuutta noudattaen vai ei. Tästä on kuitenkin täsmennettävä, että kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 102–104 kohdassa, sen seikan perusteella, että maahantuoja on käyttänyt asiakkaiden kanssa viestiessään sähköisiä viestintävälineitä, ei voida todeta maahantuojan vilpillistä mieltä tai huolimattomuutta eikä olettaa, että tämä yhtiö tiesi tai että sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa veropetokseen.

97 Mikäli ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoisi Enteco Balticin toimineen vilpittömässä mielessä ja toteuttaneen kaikki toimenpiteet, jotka olivat kohtuullisesti sen toteutettavissa, sen varmistamiseksi, etteivät sen toteuttamat tuonti- ja luovutustoimet johtaneet siihen, että se osallistuisi veropetokseen, on huomautettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön 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).

98 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ei käy ilmi, että nämä edellytykset täyttyisivät pääasiassa. Tästä on todettava, että näistä seikoista käy toki ilmi se, että verotarkastusviranomaisen on Enteco Balticin toimittaman näytön perusteella tehty johtopäätöksen, jonka mukaan edellytykset yhteisöluovutuksen verovapautukselle täyttyivät ja että tämän yhtiön ei voitu katsoa toimineen millään tavalla huolimattomasti. On kuitenkin korostettava, että verotarkastusviranomaisen tekemä arviointi, joka koski joka tapauksessa vain tiettyjä pääasiassa kyseessä olevia liiketoimia, ei estänyt Vilnan tullitoimipaikkaa tutkimasta uuden sovellettavien määräaikojen puitteissa tehdyn tarkastuksen yhteydessä, eikö Enteco Baltic tiennyt ja eikö sen pitänytkään tietää kaikkia kyseessä olevia liiketoimia koskevasta hankkijan veropetoksesta.

99 Oikeusvarmuuden periaatteen tulkintaa tämän tuomion 97 ja 98 kohdassa esitettyjen toteamusten valossa ei voida kyseenalaistaa sillä Liettuan hallituksen ja komission suullisessa käsittelyssä esittämällä väitteellä, että verotarkastusviranomaisen ja Vilnan tullitoimipaikan suorittamilla tarkastuksilla on eri tavoitteet siten, että ensimmäinen tutkii arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan mukaisten edellytysten noudattamisen ja toinen tutkii tämän direktiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaisten edellytysten noudattamisen. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukainen tuonnin verovapautus edellyttää nimittäin tuontia seuraavan yhteisöluovutuksen verovapautusta koskevien edellytysten täyttymistä tämän direktiivin 138 artiklan 1 kohdan mukaisesti. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenevien tietojen mukaan Vilnan tullitoimipaikan päätös koski kuitenkin nimenomaan tämän viimeksi mainitun säännöksen edellytyksiä.

100 Edellä esitettyjen toteamusten valossa viidenteen ja kuudenteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle hallintokäytännölle, jonka perusteella pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa evätään oikeus arvonlisäverovapautukseen vilpittömässä mielessä olleelta maahantuojalta, kun edellytykset myöhemmän yhteisöluovutuksen verovapautukselle eivät täyty siitä syystä, että hankkija on syyllistynyt veropetokseen, ellei osoiteta, että maahantuoja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi oli osa hankkijan tekemää petosta, ja että maahantuoja ei ollut toteuttanut kaikkia käytettävissään olleita kohtuullisia toimenpiteitä välttääkseen osallistumisensa tähän petokseen. Pelkästään sen seikan perusteella, että maahantuoja ja hankkija ovat olleet yhteydessä sähköisten viestintävälineiden välityksellä, ei voida olettaa, että maahantuoja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa tällaiseen petokseen.

Seitsemäs kysymys

101 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy seitsemännellä kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa tulkittava siten, että toimivaltaisella viranomaisella on tavaroiden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa tutkiessaan velvollisuus hankkia tietoja, jotka ovat ainoastaan viranomaisien saatavilla.

102 Tästä on huomautettava, että analogisesti tämän tuomion 67 kohdassa mainitun oikeuskäytännön kanssa ja kuten myös ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, on maahantuojan asiana näyttää toteen, että arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetyt tuonnin verovapautuksen edellytykset täyttyvät. Maahantuojan on erityisesti osoitettava, että tavaroiden omistajalle kuuluva määräämisvalta on siirretty hankkijalle.

103 Lisäksi yhteisöliiketoimiin liittyvästä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että kun hankkija ei voi esittää riittävää näyttöä yhteisöluovutusta koskevan verovapautuksen edellytysten täytymisestä, tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltion veroviranomaiset eivät ole velvollisia pyytämään määränpäänä olevan jäsenvaltion viranomaisilta tietoja jäsenvaltioiden veroviranomaisten välistä tietojenvaihtojärjestelmää koskevien asetuksen N:o 1798/2003 säännösten perusteella (ks. vastaavasti tuomio 22.4.2010, X ja fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 ja C-539/08, EU:C:2010:217, 37 kohta ja analogisesti tuomio 27.9.2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, 28, 34 ja 38 kohta).

104 Tällaista tulkintaa voidaan soveltaa asetukseen N:o 904/2010, jota sovelletaan sen 62 artiklan toisen kohdan mukaan 1.1.2012 alkaen ja jonka 61 artiklan ensimmäisen kohdan nojalla kumotaan asetus N:o 1798/2003 tästä samasta päivästä alkaen.

105 Kuten nimittäin asetuksen N:o 904/2010 johdanto-osan kolmannesta, neljännestä ja seitsemännestä perustelukappaleesta käy ilmi, asetuksen tavoitteena on torjua arvonlisäveropetoksia ja veron välttämistä ja myötävaikuttaa arvonlisäveron moitteettomaan soveltamiseen. Tätä varten mainitun asetuksen 1 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa määritellään säännöt ja menettelyt, joiden ansiosta jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat toimia yhteistyössä ja vaihtaa keskenään tietoja, joiden avulla arvonlisäverotus voidaan toimittaa oikein, valvoa arvonlisäveron moitteetonta soveltamista erityisesti yhteisöliiketoimien osalta ja torjua arvonlisäveropetoksia. Erityisesti tämän asetuksen 7 artiklan 1 kohdassa säädetään, että tätä varten pyynnön vastaanottavan viranomaisen on toimitettava kansallisen viranomaisen pyynnöstä kaikki 1 artiklassa tarkoitetut tiedot, jotta arvonlisäverotus voidaan toimittaa moitteettomasti. Asetuksen N:o 904/2010 54 artiklan 1 kohdassa säädetään tätä kansallisten viranomaisten välistä tietojenvaihtoa koskevista rajoista; näiden viranomaisten ei tarvitse toimittaa pyydettyjä tietoja kaikissa olosuhteissa. Näin ollen, ja koska tässä asetuksessa ei ole tätä koskevaa nimenomaista säännöstä, asetuksessa ei anneta verovelvolliselle mitään erityistä oikeutta pyytää tietojen luovutusta tilanteessa, jossa se ei itse voi toimittaa tarvittavaa näyttöä oikeudestaan arvonlisäverovapautukseen (ks. analogisesti tuomio 27.9.2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, 30–34 kohta).

106 Edellä esitettyjen seikkojen valossa seitsemänteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa on tulkittava siten, että toimivaltaisilla viranomaisilla ei tavaroiden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa tutkiessaan ole velvollisuutta hankkia tietoja, jotka ovat ainoastaan viranomaisten saatavilla.

Oikeudenkäyntikulut

107 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 (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) 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 ja 143 artiklan 2 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset epäävät vapautuksen tuonnin arvonlisäverosta yksinomaan sillä perusteella, että tuontihetken jälkeen tapahtuneen olosuhteiden muutoksen vuoksi kyseessä olevat tavarat on toimitettu muulle verovelvolliselle kuin sille, jonka arvonlisäverotunniste oli merkitty tuonti-ilmoitukseen, vaikka tuoja oli ilmoittanut tuontijäsenvaltion toimivaltaisille

viranomaisille kaikki uutta hankkijaa koskevat tiedot, mikäli osoitetaan, että myöhemmän yhteisöluovutuksen verovapautusta koskevat aineelliset edellytykset tosiasiallisesti täyttyvät.

2) Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2009/69, 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa, luettuna yhdessä tämän direktiivin, sellaisena kuin se on muutettuna, 138 artiklan ja 143 artiklan 2 kohdan c alakohdan kanssa, on tulkittava siten, että

– asiakirjat, joissa vahvistetaan tavaroiden kuljetus tuontijäsenvaltiossa sijaitsevasta verottomasta varastosta toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan verottomaan varastoon eikä hankkijalle, voidaan katsoa riittäväksi näytöksi siitä, että nämä tavarat on lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon näissä säännöksissä tarkoitetulla tavalla

– tavarain kansainvälisessä tiekuljetuksessa käytettävästä rahtisopimuksesta Genevessä 19.5.1956 allekirjoitetun yleissopimuksen, sellaisena kuin se on muutettuna 5.7.1978 allekirjoitetulla pöytäkirjalla, perusteella laadittujen lähetyskirjojen ja sähköisten hallinnollisten asiakirjojen, jotka liittyvät valmisteveron alaisten tavaroiden väliaikaisesti verottomiin siirtoihin, kaltaiset asiakirjat voidaan ottaa huomioon sen osoittamiseksi, että jäsenvaltioon tuotaessa kyseessä olevat tavarat on ollut tarkoitus lähettää tai kuljettaa toiseen jäsenvaltioon direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, 143 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitetulla tavalla, mikäli nämä asiakirjat on esitetty tuontihetkellä ja mikäli ne sisältävät kaikki tarvittavat tiedot. Näillä asiakirjoilla samoin kuin tavaroiden luovutusten sähköisillä vahvistuksilla ja tavarain väliaikaisesti verottoman siirron päättyessä luovutetulla vastaanottoraportilla voidaan osoittaa, että kyseiset tavarat on tosiasiallisesti lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, 138 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

3) Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2009/69, 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltion viranomaiset kieltäytyvät myöntämästä maahantuojalle tässä säännöksessä säädetyn arvonlisäverovapautuksen tavaroiden maahantuonnista, joka on toteutettu tässä jäsenvaltiossa ja jota on seurannut yhteisöluovutus, sillä perusteella, että näitä tavaroita ei ole toimitettu suoraan hankkijalle vaan hankkijan määrittämille kuljetusyriyksille ja verottomiin varastoihin, mikäli maahantuoja on siirtänyt kyseisten tavaroiden omistajalle kuuluvan määräämisvallan hankkijalle. Tässä yhteydessä tämän direktiivin, sellaisena kuin se on muutettuna, 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua tavaroiden luovutuksen käsitettä on tulkittava samalla tavalla kuin mainitun direktiivin, sellaisena kuin se on muutettuna, 167 artiklan yhteydessä.

4) Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2009/69, 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle hallintokäytännölle, jonka perusteella pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa evätään oikeus arvonlisäverovapautukseen vilpittömässä mielessä olleelta maahantuojalta, kun edellytykset myöhemmän yhteisöluovutuksen verovapautukselle eivät täyty siitä syystä, että hankkija on syyllistynyt veropetokseen, ellei osoiteta, että maahantuoja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi oli osa hankkijan tekemää petosta, ja että maahantuoja ei ollut toteuttanut kaikkia käytettävissään olleita kohtuullisia toimenpiteitä välttääkseen osallistumisensa tähän petokseen. Pelkästään sen seikan perusteella, että maahantuoja ja hankkija ovat olleet yhteydessä sähköisten viestintävälineiden välityksellä, ei voida olettaa, että maahantuoja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa tällaiseen petokseen.

5) Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2009/69, 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa on tulkittava siten, että toimivaltaisilla viranomaisilla ei tavaroiden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa tutkiessaan ole velvollisuutta hankkia tietoja,

jotka ovat ainoastaan viranomaisten saatavilla.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: liettua.