

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62018CJ0275

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

28 päivänä maaliskuuta 2019 ( \*1 )

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 131 artikla ja 146 artiklan 1 kohdan a alakohta – Sellaisten tavaroiden luovutusten, jotka lähetetään tai kuljetetaan Euroopan unionin ulkopuolelle, vapauttaminen verosta – Kansallisessa oikeudessa säädetty edellytys vapautukselle – Tavaroiden asettaminen tiettyyn tullimenettelyyn – Näyttö siitä, että tavarat on asetettu vientimenettelyyn

Asiassa C-275/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Nejvyšší správní soud (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki) on esittänyt 28.3.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 23.4.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Milan Vinš

vastaan

Odvolačí finanční úřad,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Prechal (esittelevä tuomari) sekä tuomarit F. Biltgen, J. Malenovský, C. G. Fernlund ja L. S. Rossi,

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

–

Odvolačí finanční úřad, asiamiehinään T. Rozehnal ja D. Jeroušek,

–

Tšekin hallitus, asiamiehinään M. Smolek, J. Vlášil ja O. Serdula,

–

Kreikan hallitus, asiamiehinään M. Tassopoulou ja A. Dimitrakopoulou,

–

Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė ja M. Salyková,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1

Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 131 ja 146 artiklan tulkintaa.

2

Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Milan Vinš ja Odvolací finanční editelství (verohallinnon muutoksenhakuviranomainen, Tšekki) ja jossa on kyse siitä, että veroviranomaiset ovat kieltäytyneet vapauttamasta arvonlisäverosta useita Euroopan ulkopuolelle lähetettyjä tavaroiden luovutuksia.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivi

3

Arvonlisäverodirektiivin IV osastossa, jonka otsikko on ”Verolliset liiketoimet”, olevaan 1 lukuun, jonka otsikko on ”Tavaroiden luovutukset”, sisältyvän 14 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

4

Arvonlisäverodirektiivin IX osastossa, jonka otsikko on ”Vapautukset”, olevaan 1 lukuun, jonka otsikko on ”Yleiset säännökset”, sisältyvässä 131 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

5

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

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

a)

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

--”

6

Arvonlisäverodirektiivin XI osastossa, jonka otsikko on ”Verovelvollisten ja tiettyjen henkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia, velvollisuudet”, olevaan 7 lukuun, jonka otsikko on ”Erinäiset säännökset”, sisältyvässä 273 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

--”

Tullikoodeksi

7

Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL 1992, L 302, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 13.4.2005 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 648/2005 (EUVL 2005, L 117, s. 13) (jäljempänä tullikoodeksi), 4 artiklan 15–17 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Tätä koodeksia sovellettaessa tarkoitetaan:

--

15)

’tavarán tulliselvitysmuodolla’ tavarán

a)

asettamista tullimenettelyyn,

--

16)

’tullimenettelyllä’

--

h)

vientiä;

17)

’tulli-ilmoituksella’ tointa, jolla henkilö ilmoittaa määrättyjä muotoja ja yksityiskohtaisia sääntöjä

noudattaen haluavansa asettaa tavaran tiettyyn tullimenettelyyn”.

8

Tullikoodeksin IV osastossa, jonka otsikko on ”Tulliselvitysmuoto”, olevaan 2 lukuun, jonka otsikko on ”Tullimenettelyt”, kuuluvaan 1 jaksoon, jonka otsikko on ”Tavaroiden asettaminen tullimenettelyyn”, sisältyvässä 59 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

9

Tullikoodeksin 61 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tulli-ilmoitus on tehtävä:

a)

kirjallisesti;

b)

automaattisen tietojenkäsittelyn avulla, jos siitä säädetään komiteamenettelyä noudattaen annetuissa säännöksissä tai tulliviranomaiset sallivat sen; taikka

c)

suullisesti tai muulla tavalla, jolla tavaroiden haltija ilmaisee haluavansa asettaa ne tullimenettelyyn, jos tästä mahdollisuudesta säädetään komiteamenettelyä noudattaen annetuissa säännöksissä.”

10

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

”1. Vientimenettelyssä yhteisötavara voidaan viedä yhteisön tullialueelta.

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

2. Vientimenettelyyn on asetettava – – vientiin tarkoitettut yhteisötavarat”.

Asetus (ETY) N:o 2454/93

11

Tietyistä asetuksen N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2.7.1993 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 2454/93 (EYVL 1993, L 253, p. 1), sellaisena kuin se on

muutettuna 18.12.2006 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 1875/2006 (EUVL 2006, L 360, s. 64), II osaan, jonka otsikko on "Tulliselvitysmuodot", sisältyvässä IV osastossa, jonka otsikko on "Vientiä koskevat soveltamissäännökset", olevaan 2 lukuun, jonka otsikko on "Lopullinen vienti", kuuluvan 795 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Kun tavarat ovat poistuneet yhteisön tullialueelta ilman vienti-ilmoitusta, viejän on jätettävä tällainen ilmoitus jälkikäteen tullitoimipaikkaan, jonka toimialueelle viejä on sijoittautunut.

--

Tulliviranomaiset hyväksyvät tämän ilmoituksen, jos viejä esittää jonkin seuraavista:

--

b)

riittävät todisteet tavaroiden luonteesta ja määrästä sekä olosuhteista, joissa ne poistuivat yhteisön tullialueelta.

--"

Tšekin oikeus

12

Arvonlisäverosta annetun lain nro 235/2004, sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä, 33 a §:ssä, jonka otsikko on "Viennin verosite", säädetään seuraavaa:

"Viennin verositteena pidetään

a)

tavaroiden viennistä kolmanteen maahan tehtyä tullitoimipaikan päätöstä, jolla tullitoimipaikka vahvistaa tavaroiden poistumisen Euroopan unionin alueelta --"

13

Mainitun lain 66 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. Tavaroiden maastaviennillä tarkoitetaan tässä laissa tavaroiden poistumista Euroopan unionin alueelta kolmanteen maahan, mikäli tavarat on asetettu vientimenettelyyn, --

2. Verosta vapautetaan sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka lähettää tai kuljettaa Tšekistä kolmanteen maahan

a)

myyjä tai tämän valtuuttama henkilö,

--

4. Luovutettaessa tavaroita kolmanteen maahan liiketoimen suorituspäivänä pidetään päivää, jona tavarat ovat poistuneet Euroopan unionin alueelta tullitoimipaikan vahvistuksen mukaisesti. Verovelvollisen on osoitettava tavaroiden luovutus kolmanteen maahan tämän lain 33a §:n a

kohdassa tarkoitettulla verotositteella.

--

6. Jos tullitoimipaikka ei ole vahvistanut verotositteeseen tavaroiden poistumista Euroopan unionin alueelta, verovelvollinen voi osoittaa tavaroiden poistumisen muiden todisteiden avulla.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14

Milan Vinš toimitti postitse vuosina 2012–2014 kuukausittain 400–500 armeija-aiheista keräilyesineitä Euroopan unionin ulkopuolelle. Hän ei tehnyt näistä tavaroista arvonlisäveroilmoitusta, koska hän katsoi, että kyseiset toimitukset oli vapautettu arvonlisäverosta, koska ne koskivat vientiin tarkoitettuja tavaroita.

15

Verohallinnon muutoksenhakuviranomainen vahvisti 27.8.2015 tekemällään päätöksellä pääasiallisesti veroviranomaisten verotuspäätökset, joilla Vinš veloitettiin maksamaan kyseisten tavaroiden luovutuksiin liittyvä arvonlisävero, sillä perusteella, että Vinš ei ollut osoittanut asettaneensa näitä tavaroita tullioikeudelliseen vientimenettelyyn, joten näihin luovutuksiin ei voitu soveltaa lain nro 235/2004 66 §:n 1 momentin nojalla maastaviennin verovapautusta.

16

Krajský soud v Hradci Králové (Hradec Královén alueellinen tuomioistuin, Tšekki) hylkäsi Vinšin tästä päätöksestä nostaman kanteen, koska se katsoi, että vientiin tarkoitettujen tavaroiden asettamista vientimenettelyyn koskeva vaatimus, joka oli edellytyksenä maastaviennin verovapautusta koskevalle oikeudelle, oli oikeasuhteinen, mahdollisesti viennin tehokkaan tuomioistuinvalvonnan ja oli täysin yhteensopiva unionin oikeuden kanssa. Mainitun tuomioistuimen mukaan tässä yhteydessä ei ole riittävää, että kyseiset tavarat on tosiasiallisesti luovutettu kolmansiin maihin.

17

Vinš teki ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle kassaatiovalituksen. Hän väittää valituksensa tueksi, että lain nro 235/2004 66 §:n 1 momentissa säädettyjen edellytysten täyttymiseksi ratkaisevaa on se, että kyseiset tavarat ovat poistuneet unionin alueelta, ja näin ollen se, että ne on tosiasiallisesti luovutettu kolmanteen maahan. Tällainen seikka voidaan hänen mukaansa osoittaa tullitoimipaikan vahvistuksella tai muilla todisteilla, mukaan luettuna postipalveluista saadut asiakirjat. Vinš viittaa tässä yhteydessä 19.12.2013 annettuun tuomioon BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), josta se päättelee, että edellytys, jonka mukaan kyseiset tavarat on asetettava tullimenettelyyn, menee pidemmälle kuin mitä jäsenvaltiot voivat vaatia arvonlisäverodirektiivin 131 artiklan nojalla.

18

Verohallinnon muutoksenhakuviranomainen toisti väitteensä, jonka mukaan vientitarkoituksessa tehtyjen luovutusten verovapautuksen soveltamiseksi vaaditut kumulatiiviset edellytykset eivät täytyneet kaikilta osin pääasiassa. Se väittää, että kansallinen lainsäätäjät on säätänyt kyseisten tavaroiden asettamista tullimenettelyyn koskevasta edellytyksestä veropetosten estämiseksi ja että tämä edellytys on yhteensopiva arvonnäkösuoritusdirektiivin kanssa. Sen mukaan Vinš on tyytynyt esittämään väitteitä, joiden tueksi ei ole esitetty mitään todisteita.

19

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että vaikka jäsenvaltiot ovat arvonnäkösuoritusdirektiivin 131 artiklan nojalla vapaita vahvistamaan kansallisessa lainsäädännössään edellytyksiä mainitussa direktiivissä ja muun muassa sen 146 artiklassa säädettyjen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi, niiden on kuitenkin näin toimiessaan noudatettava unionin oikeuden yleisiä periaatteita. Ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on epäselvyyttä siitä, noudatetaanko Tšekin lainsäädännössä näitä periaatteita, kun siinä veloitetaan verovelvollinen osoittamaan, että vientiin tarkoitettujen tavarain asettaminen vientimenettelyyn, erityisesti, vaikka verovelvollinen pystyy osoittamaan, että nämä tavarat ovat tosiasiallisesti poistuneet unionin alueelta.

20

Tässä tilanteessa Nejvyšší správní soud (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1)

Onko sallittua asettaa vientiin tarkoitetuille tavaroille arvonnäkösuoritusdirektiivin 146 artiklassa tarkoitettua arvonnäkösuoritusvapautusta koskevan oikeuden edellytykseksi se, että kyseiset tavarat on ensin asetettava tiettyyn tullimenettelyyn ([lain nro 235/2004] 66 §:ssä säädettyllä tavalla)?

2)

Onko tällainen kansallinen lainsäädäntö perusteltavissa arvonnäkösuoritusdirektiivin 131 artiklalla siten, että sitä voidaan pitää edellytyksenä kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

21

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo kahdella kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, pääasiallisesti, onko arvonnäkösuoritusdirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a alakohdalla, luettuna yhdessä saman direktiivin 131 artiklan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä sille, että kansallisessa säännöksessä asetetaan tavaroille, jotka on tarkoitettu vietäviksi unionin ulkopuolelle, säädetyn arvonnäkösuoritusvapautuksen edellytykseksi se, että nämä tavarat on asetettu vientimenettelyyn.

22

On todettava, että arvonnäkösuoritusdirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta myyjän toimesta tai tämän puolesta unionin ulkopuolelle lähetettyjen tai kuljetettujen tavarain luovutukset. Kyseistä säännöstä on luettava yhdessä

mainitun direktiivin 14 artiklan 1 kohdan kanssa, jonka mukaan ”tavaroiden luovutuksella” tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa (ks. vastaavasti tuomio 28.2.2018, Pie?kowski, C-307/16, EU:C:2018:124, 24 kohta).

23

Tällä vapautuksella pyritään takaamaan kyseessä olevien tavaroiden verottaminen niiden määränpäässä eli paikassa, jossa maastaviedyt tuotteet kulutetaan (ks. vastaavasti tuomio 8.11.2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, 34 kohta).

24

Nyt annettavan tuomion 22 kohdassa tarkoitetuista säännöksistä ja erityisesti mainitussa 146 artiklan 1 kohdan a alakohdassa käytetystä sanasta ”lähetettyjen” seuraa, että tavaran viennin katsotaan toteutuneen ja luovutus vientiin voidaan vapauttaa verosta silloin, kun omistajalle kuuluva määräysvalta on siirtynyt ostajalle ja kun luovuttaja osoittaa, että tavara on lähetetty tai kuljetettu unionin ulkopuolelle, ja kun se on lähettämisen ja kuljetuksen johdosta fyysisesti poistunut unionin alueelta (ks. vastaavasti tuomio 28.2.2018, Pie?kowski, C-307/16, EU:C:2018:124, 25 kohta).

25

Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan pääasiassa on yhtäältä kiistatonta, että Vinš on lähettänyt kyseiset tavarat postitse unionin alueen ulkopuolelle, koska hän väittää erityisesti voivansa osoittaa sen, että nämä tavarat ovat tosiasiallisesti poistuneet unionin alueelta, postipalveluista saatujen asiakirjojen avulla.

26

Toisaalta arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ei säädetä lain nro 235/2004 66 §:n 1 momentissa säädetyn kaltaisesta edellytyksestä, jonka mukaan vientiin tarkoitettu tavara on asetettava vientimenettelyyn, jotta ensin mainitussa säännöksessä tarkoitettua maastaviennin verovapautusta voidaan soveltaa.

27

Näin ollen liiketoimen luonnehtiminen luovutukseksi vientiin direktiivin 2006/112 146 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla ei voi riippua siitä, onko kyseiset tavarat asetettu vientimenettelyyn, jolloin tällaiseen menettelyyn asettamatta jättäminen johtaisi siihen, että verovelvollinen menettää lopullisesti oikeuden viennin vapauttamiseen verosta (ks. analogisesti tuomio 19.12.2013, BDV Hungary Trading, C?563/12, EU:C:2013:854, 27 kohta).

28

Toiseksi on kuitenkin jäsenvaltioiden asiana säätää arvonlisäverodirektiivin 131 artiklan mukaisesti niistä edellytyksistä, joiden mukaisesti ne vapauttavat vientitoimet verosta, mainitussa direktiivissä säädettyjen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi sekä kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi. Jäsenvaltioiden on toimivaltaansa käyttäessään silti noudatettava unionin oikeusjärjestykseen kuuluvia yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluu muun muassa suhteellisuusperiaate (ks. vastaavasti tuomio 8.11.2018, Cartrans Spedition, C?495/17, EU:C:2018:887, 37 kohta).

29



Suhteellisuusperiaatteen osalta on muistutettava, että kansallinen toimenpide menee pidemmälle kuin on tarpeen veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi, jos sen perusteella oikeus arvonlisäverovapautukseen riippuu lähinnä muodollisten velvoitteiden noudattamisesta siten, että aineellisia edellytyksiä ei oteta huomioon eikä ole tarkasteltava erityisesti sitä, oliko näitä edellytyksiä noudatettu. Liiketoimia on nimittäin verotettava ottamalla huomioon niiden objektiiviset ominaisuudet (tuomio 8.11.2018, Cartrans Spedition, C?495/17, EU:C:2018:887, 38 kohta).

30

Tässä yhteydessä lain nro 235/2004 66 §:n 1 momentissa säädetyn kaltainen edellytys, joka on esteenä arvonlisäverovapautuksen soveltamiselle sellaisten tavaroiden luovutukseen, joita ei ole asetettu vientimenettelyyn, vaikka on kiistatonta, että nämä tavarat on tosiasiallisesti viety nyt annettavan tuomion 24 kohdassa mieleen palautettujen kriteerien mukaisesti, ja vaikka tämä luovutus vastaa siten objektiivisten ominaisuuksiensa puolesta arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettyjä vapautuksen edellytyksiä, ei ole suhteellisuusperiaatteen mukainen.

31

Tällaisen edellytyksen asettaminen tarkoittaisi nimittäin, että vapautusta koskevan oikeuden edellytykseksi asetettaisiin nyt annettavan tuomion 29 kohdassa tarkoitettu muodollisten velvoitteiden noudattaminen eikä tutkittaisi, onko unionin oikeudessa asetettuja aineellisia vaatimuksia tosiasiallisesti noudatettu. Pelkästään se seikka, että viejä ei ole asettanut kyseisiä tavaroita vientimenettelyyn, ei tarkoita, ettei tällainen maastavienti ole tosiasiallisesti tapahtunut (ks. analogisesti tuomio 8.11.2018, Cartrans Spedition, C?495/17, EU:C:2018:887, 50 kohta).

32

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan on vain kaksi tapausta, joissa muodollisen vaatimuksen noudattamatta jättäminen voi johtaa arvonlisäverovapautusta koskevan oikeuden menetykseen (tuomio 8.11.2018, Cartrans Spedition, C?495/17, EU:C:2018:887, 40 kohta).

33

Yhtäältä verovelvollinen, joka on tarkoituksellisesti osallistunut veropetokseen ja näin vaarantanut yhteisen arvonlisäverojärjestelmän moitteetonta toimintaa, ei voi vedota verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen arvonlisäverovapautuksen saamiseksi. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan ei ole unionin oikeuden vastaista edellyttää, että toimija toimii vilpittömässä mielessä ja toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita siltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että sen suorittama liiketoimi ei johda siihen, että se osallistuu veropetokseen. Jos kyseinen verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että sen toteuttama liiketoimi liittyi hankkijan tekemään petokseen, eikä verovelvollinen ollut toteuttanut kaikkia käytettävissään olleita kohtuullisia toimenpiteitä välttääkseen kyseisen petoksen, kyseiseltä verovelvolliselta pitäisi evätä oikeus arvonlisäverovapautukseen (tuomio 8.11.2018, Cartrans Spedition, C?495/17, EU:C:2018:887, 41 kohta).

34

Nyt käsiteltävässä asiassa mikään unionin tuomioistuimen käytettävissä olevaan asiakirja-aineistoon sisältyvä seikka ei viittaa siihen, että pääasiassa kyseessä oleva vapautuksen epääminen perustuisi tällaisen petoksen olemassaoloon.

35

Toisaalta muodollisen vaatimuksen laiminlyönti voi johtaa arvonlisäverovapautuksen epäämiseen, jos tämä laiminlyönti estäisi luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia vaatimuksia on noudatettu (tuomio 8.11.2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, 42 kohta).

36

Siltä osin kuin siitä, että vientiin tarkoitettuja tavaroita ei aseteta vientimenettelyyn, voi usein aiheutua, että veroviranomaisten on vaikeampaa tai jopa mahdotonta tarkastaa, että nämä tavarat ovat tosiasiallisesti poistuneet unionin alueelta, kuten Tšekin hallitus pääasiallisesti väittää, on totta, että nyt annettavan tuomion 35 kohdassa mainittu luotettava näyttö tarkoittaa, että se, että tavarat on tosiasiallisesti viety, on osoitettava toimivaltaisia veroviranomaisia tyydyttävällä tavalla, koska tämä vaatimus koskee verovapautuksen myöntämiseen vaadittavia aineellisia edellytyksiä (ks. vastaavasti tuomio 8.11.2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, 48 kohta).

37

Kuten nyt annettavan tuomion 25 kohdasta kuitenkin käy ilmi, pääasiassa ei ole väitetty, että se, että kyseisiä tavaroita ei ole asetettu vientimenettelyyn, olisi estänyt osoittamasta, että aineelliset vaatimukset eli nyt käsiteltävässä asiassa se, että nämä tavarat ovat tosiasiallisesti poistuneet unionin alueelta, täyttyvät.

38

Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa vientiin tarkoitettujen tavaroiden asettamista vientimenettelyyn koskevan muodollisen vaatimuksen noudattamatta jättäminen ei voi johtaa siihen, että viejä menettää maastaviennin verovapautusta koskevan oikeutensa, kunhan on osoitettu, että kyseiset tavarat ovat todella poistuneet unionin alueelta.

39

Tätä toteamusta ei voida kumota Tšekin hallituksen näkemyksellä, jonka mukaan viejän olisi joka tapauksessa pitänyt erityisesti tullikoodeksin 59 artiklan 1 kohdan ja 161 artiklan 2 kohdan nojalla asettaa kyseiset tavarat mainittuun tullimenettelyyn tekemällä tätä koskeva tulli-ilmoitus, minkä hän olisi voinut tarvittaessa tehdä jälkikäteen, jolloin tämän vaatimuksen alun perin tapahtuneesta noudattamatta jättämisestä ei aiheutuisi maastaviennin verovapautusta koskevan oikeuden lopullinen menetys. Kuten näet nyt annettavan tuomion 29–31 kohdasta käy ilmi, tällainen tullimenettelyyn asettaminen, toteutettiinpa se ennen vientiä tai sen jälkeen, on muodollinen velvoite, joka ei myöskään kuulu yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään vaan tullimenettelyyn. Näin ollen tämän velvoitteen noudattamatta jättäminen ei sellaisenaan sulje pois sitä, että aineelliset edellytykset, joiden nojalla vapautuksen myöntäminen on oikeutettua, täyttyvät.

40

Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a alakohtaa, luettuna yhdessä saman direktiivin 131 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että kansallisessa säännöksessä asetetaan tavaroille, jotka on tarkoitettu vietäviksi unionin ulkopuolelle, säädetyn arvonlisäverovapautuksen edellytykseksi se, että nämä tavarat on asetettu vientimenettelyyn, tilanteessa, jossa on osoitettu, että vapautuksen soveltamista koskevat aineelliset edellytykset ja erityisesti edellytys, jonka mukaan kyseisten tavaroiden on poistuttava tosiasiallisesti unionin alueelta, täyttyvät.

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 (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 146 artiklan 1 kohdan a alakohtaa, luettuna yhdessä saman direktiivin 131 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että kansallisessa säännöksessä asetetaan tavaroille, jotka on tarkoitettu vietäviksi Euroopan unionin ulkopuolelle, säädetyin arvonlisäverovapautuksen edellytykseksi se, että nämä tavarat on asetettu vientimenettelyyn, tilanteessa, jossa on osoitettu, että vapautuksen soveltamista koskevat aineelliset edellytykset ja erityisesti edellytys, jonka mukaan kyseisten tavaroiden on poistuttava tosiasiallisesti unionin alueelta, täyttyvät.

Allekirjoitukset

( \*1 ) Oikeudenkäyntikieli: tšekki.