

Asia C-656/19

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

4.9.2019

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Szegedin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

22.8.2019

Kantaja:

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

Vastaaja:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Unkarin vero- ja tullihallituksen valituslautakunta, Unkari)

Pääasian oikeudenkäynnin kohde

Hallintolainkäyttömenettelyssä nostettu verokanne.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Ensinnäkin ennakkoratkaisupyynnöllä pyritään yhtäältä selvittämään, voidaanko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 147 artiklan mukaisena pitää jäsenvaltion käytäntöä, jossa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu henkilökohtaisten matkatavaroiden käsite rinnastetaan muissa oikeussäännöissä määriteltyyn matkatavaroiden käsitteeseen. Jos tähän kysymykseen vastataan kieltävästi, ennakkoratkaisupyynnössä pyydetään toisaalta täsmentämään, miten arvonlisäverodirektiivin 147 artiklassa tarkoitettu henkilökohtaisten matkatavaroiden käsite on määriteltävä ja voidaanko unionin oikeuden mukaisena

pitää kansallista käytäntöä, jonka mukaan jäsenvaltion veroviranomaiset ottavat huomioon yksinomaan ”sanojen tavanomaisen merkityksen”.

Toiseksi ennakkoratkaisupyyntöissä pyydetään yhtäältä täsmentämään arvonlisäverodirektiivin 146 ja 147 artiklan tulkintaa, jonka mukaan tilanteessa, jossa verovelvollisella ei ole oikeutta tämän direktiivin 147 artiklan mukaiseen verovapautukseen, on tutkittava, voidaanko siihen soveltaa sen 146 artiklan mukaista tavaroiden vientiluovutuksia koskevaa vapautusta, vaikka lakisääteisiä tullimuodollisuuksia ei ole noudatettu. Toisaalta ennakkoratkaisupyyntöillä halutaan selvittää, voidaanko oikeustoimi luokitella arvonlisäverottomaksi tavaroiden vientiluovutukseksi vastoin asiakkaan nimenomaista aikomusta.

Kolmanneksi ennakkoratkaisupyyntöissä pyydetään määrittämään, voidaanko pääasian olosuhteissa pitää arvonlisäverodirektiivin 146 ja 147 artiklan ja unionin oikeudessa vahvistettujen verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen mukaisena sellaista jäsenvaltion käytäntöä, jonka mukaan veroviranomainen voi evätä virheellisesti ilmoitetun ja ulkomaan matkustajille tehdyistä tavaroiden luovutuksista maksetun arvonlisäveron palautuksen luokittelematta näitä toimia tavaroiden vientiluovutuksiksi.

Ennakkoratkaisukysymykset

- 1) Voidaanko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 147 artiklan mukaisena pitää jäsenvaltion käytäntöä, jonka mukaan arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu henkilökohtaisten matkatavaroiden käsite, jolla tarkoitetaan ulkomaan matkustajille tehtyjä tavaroiden luovutuksia, jotka on vapautettu arvonlisäverosta, rinnastetaan New Yorkissa 4.6.1954 tehdyssä matkailun hyväksi myönnettäviä tullihelpotuksia koskevassa yleissopimuksessa ja sen lisäpöytäkirjassa käytettyyn henkilökohtaisten tavaroiden käsitteeseen ja Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 täydentämisestä tiettyjä unionin tullikoodeksin säännöksiä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen osalta 28.7.2015 annetun komission delegoidun asetuksen (EU) 2015/2446 1 artiklan 5 kohdassa määriteltyyn matkatavaroiden käsitteeseen?
- 2) Jos edelliseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan kieltävästi, miten arvonlisäverodirektiivin 147 artiklassa tarkoitettu henkilökohtaisten matkatavaroiden käsite on määriteltävä, kun otetaan huomioon, että sitä ei ole määritelty kyseisessä direktiivissä? Voidaanko unionin oikeussääntöjen mukaisena pitää kansallista käytäntöä, jonka mukaan jäsenvaltion veroviranomaiset ottavat huomioon yksinomaan ”sanojen tavanomaisen merkityksen”?
- 3) Onko arvonlisäverodirektiivin 146 ja 147 artiklaa tulkittava siten, että kun verovelvollisella ei ole oikeutta mainitun direktiivin 147 artiklan mukaiseen ulkomaan matkustajille tehtyjä tavaroiden luovutuksia koskevaan

- verovapautukseen, on tapauksen mukaan tutkittava, voidaanko saman direktiivin 146 artiklassa tarkoitettua tavaroiden vientiluovutusten verovapautusta soveltaa silloinkin, kun unionin tullikoodeksissa ja delegoidussa lainsäädännössä edellytetyt tullimuodollisuuksia ei ole noudatettu?
- 4) Jos edelliseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan siten, että silloin, kun ulkomaan matkustajille myönnettävää verovapautusta ei voida soveltaa, toimelle voidaan myöntää vientiin perustuva arvonlisäverovapautus, voidaanko oikeustoimi tällaisessa tilanteessa luokitella arvonlisäverosta vapautetuksi tavaroiden vientiluovutukseksi vastoin asiakkaan tilaushetkellä nimenomaisesti ilmaisemaa aikomusta?
- 5) Jos kolmanteen ja neljanteen kysymykseen vastataan myöntävästi, voidaanko käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa, jossa laskun antaja tiesi tavaroiden luovutushetkellä, että ne oli ostettu jälleenmyyntitarkoituksessa, mutta jossa ulkomaalainen ostaja halusi tästä huolimatta viedä ne jäsenvaltion alueelta ulkomaan matkustajia koskevassa verovapautusjärjestelmässä, minkä vuoksi laskun antaja toimi vilpillisessä mielessä, kun se jätti veronpalautushakemuksensa kyseisessä järjestelmässä ja kun se haki myyntiin sisältyneen arvonlisäveron palautusta ulkomaan matkustajille myönnettävän verovapautuksen perusteella, arvonlisäverodirektiivin 146 ja 147 artiklan ja unionin oikeudessa vahvistettujen verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen mukaisena pitää sellaista jäsenvaltion käytäntöä, jonka mukaan veroviranomainen voi evätä virheellisesti ilmoitetun ja ulkomaan matkustajille tehdyistä tavaroiden luovutuksista maksetun arvonlisäveron palautuksen luokittelematta näitä toimia tavaroiden vientiluovutuksiksi ja tekemättä vastaavaa veronoikaisua, vaikka on selvää, että tavarat lähtivät Unkarista matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa?

Unionin oikeussäännöt ja kansainväliset oikeussäännöt, joihin vedotaan

- Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; oikaisu EUVL 2007, L 335, s. 60 ja EUVL 2015, L 323, s. 31): 146, 147 ja 273 artikla.
- Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 täydentämisestä tiettyjä unionin tullikoodeksin säännöksiä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen osalta 28.7.2015 annettu komission delegoitu asetus (EU) 2015/2446 (EUVL 2015, L 343, s. 1; oikaisu EUVL 2016, L 87, s. 35, EUVL 2016, L 264, s. 43 ja EUVL 2017, L 101, s. 164).
- Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, erityisesti tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, 29 kohta; tuomio

17.5.2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321; tuomio 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627.

Kansalliset oikeussäännöt, joihin vedotaan

- Vuoden 2007 arvonlisäverolaki CXXVII (Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény, jäljempänä arvonlisäverolaki): 98 §, 99 §, 153/A §:n 1 momentti ja 259 §:n 10 momentti.
- Verotusjärjestelmästä annettu vuoden 2003 laki XCII (Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény): 170 §.
- Vero- ja tullihallinnosta annettu vuoden 2010 laki CXXII (A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. Törvény, jäljempänä vero- ja tullihallinnosta annettu laki): 12/A §.
- New Yorkissa 4.6.1954 tehdyn matkailun hyväksi myönnettäviä tullihelpotuksia koskevan yleissopimuksen (jäljempänä New Yorkin yleissopimus) ja sen lisäpöytäkirjan voimaan saattamisesta annettu vuoden 1964 asetus nro 2 (A turistaforgalom vámkönnyítéseiről szóló, New Yorkban 1954. június 4-én kelt Egyezmény, valamint az Egyezmény Kiegészítő Jegyzőkönyvének kihirdetéséről szóló 1964. évi 2. törvényerejű rendelet): 2 artikla.
- Kúrian (ylin tuomioistuim, Unkari) tuomio 8.12.2016, nro KfV.1.35 502/2016/6.

Yhteenveto tosiseikoista ja pääasian oikeudenkäynnistä

- 1 Kantajan päätoimialana oli vuoden 2015 huhtikuuhun asti koristekasvien tukkukauppa ja sen jälkeen muu vähittäiskauppa muualla kuin myymälöissä. Vuodesta 2015 alkaen kantajan vuotuinen liikevaihto suureni aiemmasta 50 miljoonasta Unkarin forintista 1 miljardiin Unkarin fornttiin vuodessa.
- 2 Vuonna 2016, johon pääasia liittyy, kantajan liiketoiminta muodostui lähes kokonaan (noin 95-prosenttisesti) erilaisten elintarvike-, kosmetiikka- ja puhdistustuotteiden myynnistä 20 yksityishenkilölle, jotka kuljettivat ne unionin ulkopuoliselle alueelle, käsiteltävässä asiassa Serbiaan. Kantaja tiesi, että serbialaiset ostajat, jotka olivat satoja kertoja ostaneet siltä suuria määriä tavaroita, olivat kolmesta eri perheestä ja että tavarat vietiin Unkarista Serbiaan ostajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa.
- 3 Kantajan edustaja laati tavaroiden luovutuksista tositteet, jotka perustuivat ostajien puhelimitse tekemän tilauksen yhteydessä antamiin tietoihin. Kantajan valtuuttama henkilö kuljetti tavarat kantajan varastosta Szegedistä (Unkari) varastoon, jonka serbialaiset ostajat, jotka olivat yksityishenkilöitä, olivat

vuokranneet Unkarin puolelta läheltä Unkarin ja Serbian rajaa, tarkemmin sanottuna Tompasta. Kyseisessä paikassa kuljettaja luovutti tavaroiden mukana ostajille kantajan edustajan laatimat laskut ja lomakkeet, joilla he voivat hakea veronpalautusta ulkomaan matkustajien verovapautusjärjestelmässä, myyntihinnan käteismaksua vastaan. Tämän jälkeen tavarat kuljetettiin ostajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa Tompasta Serbiaan.

- 4 Käsiteltävässä asiassa on selvää, että kantaja tiesi, että asiakkaat eivät ostaneet kyseisiä tavaroita henkilökohtaiseen tai perheensä käyttöön vaan myydäkseen ne edelleen Serbian markkinoilla. Kantaja oli tietoinen myös siitä, että yhdenkään luovutuksen arvo ei ylittänyt miljoonaa Unkarin forinttia, mikä Unkarin tulliviranomaisten sisäisten tullausmenettelyjä koskevien sääntöjen perusteella mahdollisti tavaroiden viemisen ongelmitta Unkarin ja Serbian välisen rajan yli.
- 5 Ostajat saivat kyseisistä tavaroista ulkomaan matkustajille myönnettävän arvonlisäverovapautuksen seuraavasti: kantaja täytti arvonlisäveron palautushakemuksen, joka myöhemmin tarkastettiin ja leimattiin tavaroiden poistumistullitoimipaikassa ja johon joissakin tapauksissa lisättiin merkintä ”Poistunut yhteisön tullialueelta: Tompa”, minkä jälkeen toinen kappale lomakkeesta toimitettiin kantajalle, joka palautti arvonlisäveron käteisenä ostajille.
- 6 Ostajat pyysivät kaikissa tapauksissa kantajaa toimittamaan heille lomakkeen, jolla veron palautusta voitiin hakea ulkomaan matkustajina, esittämättä kantajalle missään vaiheessa, että kyseisiä tavaroita ei vietäisi jäsenvaltion alueelta henkilökohtaisina matkatavaroina vaan tavaroiden vientiluovutuksina.
- 7 Edellä esitetyn mukaisesti kantaja palautti ostajille arvonlisäveron – yhteensä 339 788 000 Unkarin forinttia (noin 1 038 000 euroa) –, noudattaen arvonlisäverolain 99 §:n 9 momenttia, jonka nojalla silloin, kun tavaroista on luovutushetkellä maksettu myyntiin sisältyvä arvonlisävero ja kun tavaroiden luovuttaja on palauttanut myyntiin sisältyvän arvonlisäveron ulkomaan matkustajalle ja sitä ennen tilittänyt ja ilmoittanut tämän arvonlisäveron maksettavakseen tulevana verona, luovuttajalla on oikeus aikaisintaan sillä veron tilityskaudella, jolla vero on palautettu ulkomaan matkustajalle, vähentää palautetun arvonlisäveron määrä maksettavakseen tulevan veron määrästä. Ulkomaan matkustajien veronpalautushakemukseen liitetyt tositteet osoittavat, että tavarat olivat kaikissa tapauksissa poistuneet Unkarin alueelta.
- 8 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Unkarin vero- ja tullihallituksen alainen Csongrádin alueen vero- ja tulliviranomainen, Unkari, jäljempänä ensimmäisen oikeusasteen veroviranomainen) määräsi 27.6.2018 tekemällään verotuspäätöksellä, joka tehtiin riidanalaista verovuotta koskevan tarkastuksen perusteella, kantajan maksettavaksi 340 598 000 Unkarin forintin (noin 1 041 000 euron) suuruisen arvonlisäveron erotuksen, 163 261 000 Unkarin forintin (noin 499 000 euron) suuruisen

veroseuraamuksen ja 7 184 000 Unkarin forintin (noin 22 000 euron) suuruisen viivästyskoron. Se totesi, että hankintoja ei ollut tarkoitettu pelkästään henkilökohtaisiin tarpeisiin ja perheen käyttöön ja että ne oli tehty jälleenmyyntitarkoituksessa, mikä esti luokittelemasta niitä henkilökohtaisiksi matkatavaroiksi. Se totesi, ettei kantajalla ollut oikeutta myöskään vientiin perustuvaan verovapautukseen, koska kyseisille toimille ei ollut pyydetty vientitullausta ja koska kantajalla ei ollut hallussaan tähän vaadittavia asiakirjoja. Kantaja ei myöskään täyttänyt maastaviejän määritelmää, koska myydyt tavarat lakkasivat olemasta sen hallussa sen jälkeen, kun se oli toimittanut ne ostajille Unkarin puolella Serbian ja Unkarin välisen rajan lähellä sijaitsevaan varastoon, minkä vuoksi kantaja ei ollut huolehtinut tavaroiden kuljetuksesta yhteisön tullialueen ulkopuolella sijaitsevaan määräpaikkaan.

- 9 Vastaaja vahvisti 31.10.2018 tekemällään päätöksellä ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätöksen, johon kantaja oli hakenut muutosta. Päätöksensä perusteluissa vastaaja selitti, että veroviranomainen oli todennut tarkastuksensa perusteella, että toimia ei voitu luokitella ulkomaan matkustajille tehtyiksi luovutuksiksi, joten se oli tutkinut tavaroiden vientiluovutuksiksi luokittelulle asetetut edellytykset ja todennut, etteivät ne täyttyneet. Se viittasi kantajan tekemiin ilmoituksiin, joiden mukaan kantaja oli ostajien ilmaiseman aikomuksen mukaisesti katsonut, että kyse oli ulkomaan matkustajille tehdystä tavaroiden luovutuksista.

Vastaajan mukaan Kúria on 8.12.2016 antamassaan tuomiossa KfV.1.35.502/2016/6 todennut, että henkilökohtaisten matkatavaroiden käsitteen määritelmän kannalta merkityksellisiä ovat sekä ostettujen tavaroiden määrä että ostotapahtumien toistuvuus. Arvonlisäverolaissa sen paremmin kuin arvonlisäverodirektiivissäkään ei määritellä henkilökohtaisten matkatavaroiden käsitettä, eikä siihen saada viitteitä myöskään unionin tullilainsäädännöstä, ja New Yorkin yleissopimuksessa määritellään ainoastaan henkilökohtaisten tavaroiden käsite. Kansallisen käytännön mukaan henkilökohtaisina matkatavaroina on pidettävä tavaroita, jotka matkustaja ostaa henkilökohtaisiin tarpeisiinsa tai lahjaksi, eikä niillä missään tapauksessa saa olla mitään kaupallista tarkoitusta. Ostojen säännöllisyys ja ostettujen tavaroiden suuri määrä estävät luokittelemasta niitä matkatavaroiksi, minkä vuoksi tavaroita ei arvonlisäverolain 99 §:n mukaan saa viedä Unkarin alueelta matkatavaroina kaupallisina määrinä. Kyseisestä säännöksestä ilmenee, että jos ostaja on ulkomaan matkustaja ja jos hänen ostamansa tavara kuljetetaan henkilökohtaisissa matkatavaroissa tai matkalaukussa, häneen voidaan soveltaa arvonlisäverolain 98 §:n 1 momentin poikkeusta, jos

- tavaroiden luovutusten kokonaisarvo (arvonlisäveroineen) on yli 175 euroa;
- ulkomaan matkustaja todistaa oikeudellisen asemansa matkustusasiakirjalla;
- poistumistullitoimipaikka todistaa tarkastamalla ja leimaamalla veron palautushakemuksen, että tavarat ovat poistuneet kyseisen jäsenvaltion alueelta.

Tavaroiden luovuttajan on ulkomaan matkustajan pyynnöstä täytettävä veron palautushakemus.

Verovapautuksen myöntämisen edellytyksenä on arvonlisäverolain 99 §:n mukaan se, että tavaroin luovuttajalla on hallussaan veron palautushakemuksen tarkastettu ja leimattu ensimmäinen kappale ja että tavaroiden luovuttaja on, jos vero on maksettu tavaroin luovutushetkellä, palauttanut myyntiin sisältyvän arvonlisäveron ulkomaan matkustajalle. Viimeksi mainitulla on oikeus vaatia palautus Unkarin forinteissa ja käteisellä, mutta osapuolet voivat keskenään sopia myös muusta valuutasta ja maksutavasta.

Jos tavaroista on maksettu myyntiin sisältyvä arvonlisävero arvonlisäverolain 4 §:n b momentin mukaisesti ja jos luovuttaja on sitä ennen tilittänyt ja ilmoittanut tämän arvonlisäveron maksettavakseen tulevana verona, sillä on oikeus aikaisintaan sillä veron tilityskaudella, jolla vero on palautettu ulkomaan matkustajalle, vähentää palautetun veron määrä maksettavakseen tulevan veron määrästä.

Kansallisen käytännön mukaan on niin, että jos tavaroiden osoitetaan poistuneen yhteisön alueelta, veroviranomaisen on tutkittava, täyttyvätkö edellytykset tavaroiden verottomalle luovutukselle jollakin muulla oikeudellisella perusteella, etenkin jos kantajalla on oikeus verovapautukseen arvonlisäverolain 98 §:n nojalla, jonka mukaan verosta vapautetaan sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka on lähetetty tai kuljetettu Unkarista yhteisön ulkopuoliseen maahan.

Kansallisessa käytännössä on otettu huomioon unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, josta ilmenee, että vaikka arvonlisäverodirektiivissä annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus määritellä vähennysoikeuden käyttämistä koskevat muodolliset vaatimukset, nämä vaatimukset eivät saa mennä pidemmälle kuin on tarpeen veron oikean kannon varmistamiseksi ja petosten estämiseksi.

- 10 Vastaaja totesi, että mainitun Kúrian tuomion perusteella kantajalla ei ole oikeutta myöskään vientiin perustuvaan verovapautukseen, koska se ei kyseisten toimien yhteydessä pyytänyt vientitullausta, ja että kantajan omien lausumien mukaan kysymys toimien käsittelystä vientitapahtumina ei tullut edes esille, koska ostajat nimenomaisesti pyysivät ulkomaan matkustajille myönnettävän verovapautuksen soveltamista.

Pääasian asianosaisten keskeiset lausumat

Kantajan lausumat

- 11 Kanteessaan kantaja vaatii, että vastaajan päätös ja ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätös kumotaan. Se väittää, että unionin oikeudessa sen paremmin kuin arvonlisäverolaissakaan ei ole henkilökohtaisten matkatavaroiden määritelmää. Määritelmän puuttuessa verolainsäädännöstä tulliviranomainen ei voi tehdä eroa valtion rajan ylittävien tavaroiden välillä eikä siten kieltäytyä

tarkastamasta jäsenvaltion alueelta poistuvista tavaroista tehtyä veron palautushakemusta sillä perusteella, että tavarat on oletettavasti tarkoitettu myytäväksi edelleen. Kantaja ei myöskään ole pyrkinyt kiertämään veroja, koska verovelvollisella on arvonlisäverolain 98 §:n perusteella oikeus myös vientitavaroille myönnettävään verovapautukseen. Kantaja viittaa lisäksi unionin tuomioistuimen tuomioon Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), jonka mukaan tullilainsäädäntöä koskevaan unionin tuomioistuimen vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön ei voida vedota veroriidoissa, mistä seuraa, että kantajan käyttämää verotusmekanismia ei voida arvioida tullisäännösten perusteella.

- 12 Lisäksi kantaja riitauttaa veroviranomaisen tekemän oikeudellisen tulkinnan, jonka mukaan vero- ja tullihallinnosta annetun lain 12/A §:n mukaan poistumistullitoimipaikan tulliviranomainen ei pelkästään sillä perusteella, että se toimii veroviranomaisen toimivallan alalla, voi hoitaa kaikkia verohallinnon lakisäätöisiä tehtäviä, joten tulliviranomainen voi todistaa ainoastaan sen, että tavarat ovat poistuneet Euroopan unionin alueelta, mutta ei sitä, että ne ovat poistuneet sieltä arvonlisäverolain 99 §:n mukaisesti henkilökohtaisissa matkatavaroissa ja että tätä säännöstä on noudatettu.

Vastajaajan lausumat

- 13 Vastaja vaatii, että kanne hylätään, ja toistaa verotuspäätöksessä esittämänsä oikeudelliset perustelut.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyyntöjen perusteluista

- 14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin vetoaa Kúrian asiassa, jonka tosiseikat olivat samankaltaiset kuin käsiteltävässä asiassa – tavaroiden vieminen kaupallisina määrinä jäsenvaltion alueelta ulkomaan matkustajien verovapautusjärjestelmässä –, antamaan tuomioon, jossa Kúria totesi, että ensin on tutkittava, täyttyvätkö arvonlisäverolain 99 §:n vaatimukset, minkä jälkeen on, jos tavarat ovat tosiasiallisesti poistuneet yhteisön alueelta, arvioitava, voidaanko niihin soveltaa jotakin muuta arvonlisäverolain säännöstä. Vaikka arvonlisäverolaissa sen paremmin kuin arvonlisäverodirektiivissäkään ei määritellä henkilökohtaisten matkatavaroiden käsitettä ja vaikka yhteisön tullilainsäädännössä ja kansainvälisessä oikeudessaakaan ei ole sille yksiselitteistä määritelmää, voidaan todeta, että henkilökohtaisina matkatavaroina on pidettävä tavaroita, jotka matkustaja ostaa omiin tarpeisiinsa tai lahjaksi, eikä niillä missään tapauksessa saa olla mitään kaupallista tarkoitusta. Kyseisessä tuomiossa todettiin, että arvonlisäverolain 99 §:n mukaan tavaroita ei voida viedä valtion alueelta matkatavaroina kaupallisina määrinä, mistä syystä kyseisessä järjestelmässä säädettyä verovapautusta ja veronpalautusta ei voida sallia. Kúria lisäsi, että tavaroiden luovutuksia on verotettava siinä valtiossa, jossa luovutettuja tavaroita lopulta käytetään, minkä vuoksi oli tutkittava, voitiinko niihin soveltaa arvonlisäverolain 98 §:n mukaista verovapautusta. Tämän säännöksen soveltamisedellytyksiin kuuluu erityisesti poistumistullitoimipaikan antama

todistus siitä, että tavara on luovutushetkellä tai viimeistään 90 päivän kuluessa luovutuksesta poistunut yhteisön alueelta. Veroviranomaisen asia on määrittää, missä määrin kantajalla on oikeus arvonlisäverolain 98 1 §:n mukaiseen verovapautukseen.

- 15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että käsiteltävässä asiassa kyseessä olevat arvonlisäverolain 98 ja 99 § ovat arvonlisäverodirektiivin 146 ja 147 artiklan mukaisia, mistä syystä sen on tulkittava ja sovellettava viimeksi mainittuja arvonlisäverodirektiivin artikloja.
- 16 Se katsoo, että henkilökohtaisten matkatavaroiden käsitteen määrittelyssä on lähdettävä sen arkipäiväisestä merkityksestä, ja viittaa yhteisön tullikoodeksiin ja unionin tullikoodeksiin säännöksiin ja New Yorkin yleissopimuksen määräyksiin. Myös Unkarin kansallisten tuomioistuinten oikeuskäytäntö tukee tätä arviointiperustetta. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan henkilökohtaisten matkatavaroiden käsitteen arvioimisessa on ratkaisevaa, missä tarkoituksessa tavarat viedään jäsenvaltion alueelta. Henkilökohtaisten matkatavaroiden käsitteeseen eivät sisälly tavarat – niiden määrästä ja kuljetustavasta riippumatta –, joita ei ole ostettu henkilökohtaisiin tai perheen tarpeisiin tai lahjaksi vaan edelleen myytäväksi. Koska lainsäädännöstä puuttuu autenttinen tulkinta, kyseisen käsitteen määrittelemiseksi on tarpeen pyytää ennakkoratkaisua.
- 17 Koska ulkomaan matkustajille myönnettävää verovapautusta koskevia sääntöjä ei voitu soveltaa, vastaaja tutki kyseisessä hallintolainkäyttömenettelyssä, täyttyivätkö vientiin perustuvan verovapautuksen edellytykset, ja totesi, että kantaja tiesi myyvän tavarat henkilöille, jotka myivät ne edelleen Serbian markkinoilla. Kantajan on täytynyt tietää, että lakisääteiset edellytykset ulkomaan matkustajille myönnettävälle verovapautukselle eivät täytyneet, mistä syystä käsiteltävässä asiassa ei voida perustellusti vedota kaupalliselta toimijalta edellytettyyn asianmukaiseen huolellisuuteen. Tältä osin vastaaja viittasi unionin tuomioistuimen tuomion Netto Supermarkt 29 kohtaan. Vastaaja myös huomautti, että – toisin kuin kantaja väittää – arvonlisäverolaissa ei ole nimenomaista säännöstä, jossa myyjä velvoitetaan käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa ostajan pyynnöstä toimittamaan tälle arvonlisäveron palautuksen hakemiseen tarkoitettu lomake.
- 18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kuitenkin katsoo, että myyjä ei myöskään tavaroiden luovutushetkellä voinut jättää huomiotta ostajien ilmaisemaa aikomusta kuljettaa tavarat maasta ulkomaan matkustajina, mikä sulki pois mahdollisuuden laskuttaa niistä arvonlisäverottomina vientitavaroina. Ulkomaan matkustajille myönnettävää verovapautusta koskevat säännöt ovat erilaiset ja tiukemmat – ne koskevat rajallista valikoimaa tavaroita, vähennysoikeuden käyttämiselle on asetettu määrällinen raja, ja laskua ei alun alkaenkaan voida laatia arvonlisäverottomana –, kuin tavaroiden vientiluovutuksia koskevat säännöt, mistä on johdonmukaisena seurauksena se, että laskujen antaja ei voinut soveltaa yksipuolisesti tavaroiden vientiluovutuksille myönnettävää verovapautusta

ostajiin, jotka olivat itse määritelleet itsensä ulkomaan matkustajiksi ja jotka siten olivat tiukemman arvonlisäverosta vapauttamista koskevan järjestelmän alaisia, koska se saattoi luottaa siihen, että ostajat vievät tavarat maasta ulkomaan matkustajina. Näin ollen laskujen antaja toimi aivan oikein, kun se sisällytti arvonlisäveron laskutukseensa. Jos ulkomaalaiset ostajat olisivat muuttaneet alkuperäistä aikomustaan ja jos tavarat olisi viety maasta yhteisessä passitusmenettelyssä, olisi voitu harkita, voitaisiinko laskua oikaista. Tässä tapauksessa ulkomaalaiset ostajat eivät kuitenkaan muuttaneet alkuperäistä aikomustaan, joten käsiteltävässä asiassa on riidatonta, että he kuljettivat tavarat Serbiaan ulkomaan matkustajina. Laatumishetkellään laskut pitivät siten paikkansa, eikä myöhemmin tapahtunut mitään sellaisia muutoksia, joiden perusteella laskuja olisi pitänyt oikaista, joten myöskään veroviranomaisen ei kuulunut luokitella niiden sisältöä uudelleen.

- 19 Käsiteltävässä tapauksessa osapuolet eivät ole kiistäneet, että laskujen antajan ulkomaalaiset asiakkaat kuljettivat tavaroita kaupallisina määrinä Unkarin ja Serbian rajan yli jälleenmyyntitarkoituksessa, vaikkakin ulkomaan matkustajina. Riidatonta on myös se, että nämä asiakkaat pitivät huolen siitä, että laskutettujen tavaroiden arvo ei millään kerralla ylittänyt tiettyä rahamäärää, ja välttivät näin tullitarkastuksen. Laskujen antaja oli tietoinen asiakkaidensa vilpillisestä menettelystä ja tiesi, että ulkomaan matkustajille myönnettävän verovapautuksen edellytykset eivät täyttyneet, minkä vuoksi sen ei olisi pitänyt toimittaa heille arvonlisäveron palautuksen hakemiseen tarkoitettua lomaketta, jolla he saivat tämän vapautuksen. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan ei ole merkitystä sillä, mitä Serbian lain säännöstä ulkomaalaiset ostajat konkreettisesti pyrkivät kiertämään ja mitä etua he saivat tavaroiden viemisestä Serbian alueelle ulkomaan matkustajina. Veroviranomaisen päätöksen laillisuuden tutkimisen kannalta on merkityksellistä se, että laskujen antaja oli tietoinen asiakkaidensa jälleenmyyntiaikomuksesta, mistä syystä heille ei olisi pitänyt myöntää ulkomaan matkustajille kuuluvaa verovapautusta. Kun kantaja yhteistyössä ulkomaalaisten asiakkaidensa kanssa kiersi Unkarin verolainsäädäntöä ja kun se tietoisena asiakkaiden jälleenmyyntiaikomuksesta eli siitä, että ulkomaan matkustajille myönnettävän vapautuksen keskeiset edellytykset eivät täyttyneet, palautti heille arvonlisäverot ja ilmoitti ne riidanalaiselta verovuodelta tekemissään veroilmoituksissa maksettavakseen tulevan arvonlisäveron vähennyksenä, se sai merkittävää kilpailuetua verrattuna kilpailijoihin, jotka noudattivat lainsäädäntöä.
- 20 Laskujen antajan ja ostajien tietoisesta ja yksituumaisuutta osoittavasta menettelystä seurasi, että tavaroita ei esitetty Serbian tullissa eikä se tarkastanut niitä perusteellisesti, tavaroita ei voitu enää jäljittää eikä niistä voitu periä tulleja ja muita tulliselvityskuluja – joita käsiteltävässä asiassa ei ole määritetty –, minkä lisäksi ostajat saivat tilaisuuden myydä tavarat edelleen ja kiertää Serbian verolainsäädäntöä tuomalla ne tähän maahan yksityishenkilöinä. Käsiteltävän asian tosiseikkojen kannalta ei ole merkitystä sillä, käyttivätkö serbialaiset ostajat tosiasiallisesti hyväkseen tätä mahdollisuutta vai eivät, koska Serbiassa aiheutuneet vero- ja muut seuraukset jäivät käsiteltävän asian oikeudellisen arvioinnin ulkopuolelle, eikä käsiteltävässä asiassa voida tutkia myöskään sitä,

mitkä kulut tullimenettelyn välttämisen seurauksena jäivät maksamatta. Merkityksellistä on ainoastaan se, että näin toimiessaan laskujen antaja osallistui tietoisesti serbialaisten ostajien vilpilliseen menettelyyn ja että se rikkoi tietoisesti tavaroiden luovutuksia koskevia arvonlisäverolain säännöksiä, kun se laati kyseiset laskut ja täytti ulkomaan matkustajia koskevan järjestelmän mukaiset lomakkeet ja kun se perusteettomasti alensi arvonlisäveron perustetta ulkomaan matkustajille maksamiensa veronpalautusten verran.

- 21 Jos veroviranomaisen olisi siinä tapauksessa, että veroa ei ollut mahdollista palauttaa ulkomaan matkustajille myönnettävän vapautuksen nojalla, pitänyt myöntää verovapautus jollakin muulla oikeudellisella perusteella, laskujen antajan vilpillisestä menettelystä ei aiheutuisi käytännössä mitään oikeudellisia seurauksia, kun erityisesti otetaan huomioon, että jos palautushakemus ei ole perusteeton, myöskään veroseuraamuksen määrittämiselle asetetut edellytykset eivät täyty. Tämä tilanne on, koska laskujen lähettäjä on saanut siitä perusteetonta kilpailuetua, yhtäältä vastoin verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja toisaalta vastoin jäsenvaltioiden velvollisuutta ehkäistä petoksia ja veronkiertoa.
- 22 Unionin tuomioistuin on jo arvioinut verotuksen neutraalisuuden periaatetta suhteessa oikeuteen saada verovapautuksia ja todennut, että unionin lainsäätäjät on halunnut tällä periaatteella toteuttaa arvonlisäverotuksen alalla yhdenvertaisen kohtelun yleisen periaatteen. Toimenpiteitä, joita jäsenvaltiot voivat toteuttaa arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi, ei voida soveltaa siten, että niiden johdosta arvonlisäveron neutraalisuus vaarantuisi. Sen salliminen, että verovelvolliset voivat valita verovapautusjärjestelmän soveltamisen säädetyin määräajan jälkeen, johtaisi siihen, että kyseiset verovelvolliset voisivat saada perusteetonta kilpailuetua niihin toimijoihin nähden, jotka ovat noudattaneet asianmukaisesti pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädettyjä menettelyllisiä velvollisuuksia. Kyseiset verovelvolliset voisivat nimittäin valita jälkikäteen ja näin ollen toimintansa konkreettisten tulosten perusteella itselleen suotuisimman verojärjestelmän (tuomio 17.5.2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321).
- 23 Kansallisen tuomioistuimen mukaan käsiteltävään asiaan voidaan soveltaa myös tuomiossa Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321) esitettyjä perusteluja. Laskujen antaja nimittäin teki arvonlisäverolainsäädännön vastaisesti veron perusteeseen alennuksen, johon sillä ei ollut oikeutta; kun veroviranomainen myöhemmin havaitsi tämän virheen, laskujen antaja vetosi jälkikäteen toiseen, vientitavaroille myönnettävään vapautukseen. Vaikka veroviranomainen sallii vientitavaroille myönnettävän verovapautuksen jälkikäteisen soveltamisen, laskujen lähettäjä sai siitä perusteetonta kilpailuetua suhteessa kilpailijoihinsa, mikä loukkaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta.
- 24 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan nojalla ryhtyä veron oikean kannon varmistamiseksi ja petosten estämiseksi, eivät saa mennä pidemmälle kuin on näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen, eikä

arvonlisäverotuksen neutraalisuus saa vaarantua niiden johdosta (tuomio Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627).

- 25 Tästä seuraa, että muodollisten vaatimusten noudattamatta jättäminen voi johtaa vähennysoikeuden menettämiseen vain, jos aineellisten vaatimusten täyttymistä on mahdoton todentaa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien katsoo, että juuri näin on käynyt käsiteltävässä asiassa, jossa laskujen antaja ja ostajat paitsi jättivät noudattamatta muodollisia vaatimuksia myös tietoisesti salasivat vero- ja tulliviranomaisilta liiketoimintansa todellisen luonteen näitä muodollisuuksia koskevan lainsäädännön vastaisesti.
- 26 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta kunnioitetaan vain, jos veroviranomainen silloin, kun veron perustetta on alennettu ulkomaan matkustajille maksetun veronpalautuksen verran, ei luokittele liiketoimia uudelleen tavaroiden vientiluovutuksiksi, koska tämä on ainoa myös oikeasuhteisuusvaatimuksen täyttävä käytäntö.
- 27 Vedoten vero- ja tullilainsäädännössä määriteltyjen viennin käsitteiden eroihin kantaja väittää, että veroviranomainen pyrkii saattamaan sen vastuuseen mahdollisesta tavaroiden kuljettamisesta jäsenvaltion alueelta viejänä. Asiakirja-aineistosta ei kuitenkaan ilmene, että kantaja tai muut henkilöt olisivat kyseisten tavaroiden tapauksessa pyytäneet tulliselvitystä viejinä, ja kantajan oikeudellisen edustajan lausumien mukaan kysymys toimien käsittelystä vientitapahtumina ei tullut esiin.
- 28 Toisin kuin kantaja väittää, tapahtumien verotukselliseen luokitteluun ei riitä se, että tavaroiden osoitetaan poistuneen jäsenvaltion alueelta, koska – kuten edellä jo todettiin – ulkomaan matkustajille myönnettävä verovapautus on tavaroiden vientiluovutuksista myönnettävään vapautukseen nähden erityinen vapautus ja koskee vain tiettyä henkilöryhmää, mistä syystä on tarpeen täsmentää, millä edellytyksellä ostajalla on oikeus veronpalautukseen. Kantaja ei siten ole oikeassa väittäessään, että tulliviranomaisen veron palautushakemukseen tekemä tarkastusmerkintä, jolla todistetaan, että tavarat ovat poistuneet jäsenvaltion alueelta henkilökohtaisissa matkatavaroissa, toimii perusteena myös tavaroiden vientiluovutuksia koskevan verovapautuksen myöntämiselle.
- 29 Edellä esitettyjen seikkojen perusteella tämä tuomioistuin on epävarma myös siitä, onko silloin, kun ulkomaan matkustajille myönnetty verovapautus todetaan lainvastaiseksi, samanaikaisesti tutkittava, täyttyvätkö tavaroiden vientiluovutuksen edellytykset kaikissa niissä tapauksissa, joissa tavarat on viety jäsenvaltion alueelta henkilökohtaisissa matkatavaroissa.
- 30 Samalla ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää käsiteltävässä asiassa ratkaisevana sitä, että kantaja selvästikin toimi vilpillisessä mielessä täyttäessään verovelvoitteitaan, mikä unionin oikeudessa vahvistettujen verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen perusteella oikeuttaa epäämään paitsi veron perusteen alennuksen myös mahdollisuuden luokitella

liiketoimet uudelleen tavaroiden vientiluovutuksiksi, ja näin on, vaikka veroviranomaisen olisi muilta osin tutkittava, täytyvätkö tavaroiden vientiluovutuksen edellytykset.

- 31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo aiheelliseksi esittää unionin tuomioistuimelle edellä mainitut ennakkoratkaisukysymykset ja tietää, että Unkarin tuomioistuimessa on parhaillaan vireillä muitakin kohteeltaan samanlaisia hallintolainkäyttömenettelyjä.

TYÖASIAKIRJA