Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

1 päivänä elokuuta 2025 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Maastaviennin verovapautukset – 146 artiklan 1 kohdan b alakohta – Euroopan unionin ulkopuolelle lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden luovutukset – Tavaroiden kuljettaminen unionin ulkopuolelle tilanteessa, jossa ne oli hankkijan ja luovuttajan välisen sopimuksen mukaan määrä luovuttaa toisessa jäsenvaltiossa – Unionin alueelta tosiasiallisesti poistuneet tavarat – Näyttö – Viennin verovapautuksen epääminen – Verotuksen neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate

Asiassa C-602/24,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Varsovan voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 12.7.2024 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 17.9.2024, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

W. sp. z o.o.

vastaan

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W.,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja N. Jääskinen sekä tuomarit A. Arabadjiev (esittelevä tuomari) ja M. Condinanzi,

julkisasiamies: M. Campos Sánchez-Bordona,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,

– Euroopan komissio, asiamiehinään P. Carlin ja M. Rynkowski,

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

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) 146 artiklan 1 kohdan b alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä W. sp. z o.o. (jäljempänä yhtiö W) ja toisaalta Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W. (W:n veroviraston johtaja, Puola) ja jossa on kyse arvonlisäverovapautuksen epäämisestä Euroopan unionin alueen ulkopuolelle vuosina 2017 ja 2018 tapahtuneen tavaroiden viennin osalta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

4 Direktiivin IX osasto koskee vapautuksia. Sen 1 luvussa on vain direktiivin 131 artikla, jossa säädetään seuraavaa:

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

5 Direktiivin IX osaston 6 luvun otsikko on ”Maastaviennin vapautukset”, ja se sisältää direktiivin 146 ja 147 artiklan. Direktiivin 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

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

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

Puolan oikeus

6 Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. 2017, järjestysnumero 1221), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä arvonlisäverolaki), 41 §:n 6 momentissa säädetään seuraavaa:

”Nollaverokantaa sovelletaan edellä 4 ja 5 momentissa mainittuun tavaroiden vientiin edellyttäen, että verovelvollinen on ennen kyseistä veron laskentajaksoa koskevan veroilmoituksen jättämiselle varatun määräajan päättymistä saanut vahvistuksen siitä, että tavarat on viety Euroopan unionista.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

7 Yhtiö W ilmoitti arvonlisäveroilmoituksissaan vuosilta 2017 ja 2018 omenoiden luovutukset, joiden vastaanottaja oli Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut yhtiö A. E. LP, joka on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi Latviassa (jäljempänä A. E. tai hankkija). Nämä luovutukset ilmoitettiin tavaroiden yhteisöluovutuksina, joihin sovelletaan 0 prosentin verokantaa.

8 Yhtiön W hallussa olleiden ja verotusmenettelyn aikana esitettyjen rahtikirjojen mukaan Valko-Venäjälle, Venäjälle ja Puolaan sijoittautuneiden liikenteenharjoittajien oli määrä kuljettaa tavarat Puolasta Liettuaan ja luovuttaa ne siellä sijaitsevissa määräpaikoissa. A. E:n oli määrä huolehtia kuljetuksen järjestämisestä.

9 Puolan verohallinto totesi, että A. E. oli omenoiden hankkijana vienyt omenat suoraan Puolasta Valko-Venäjälle. Puolan verohallinnon mukaan ja muun muassa Latvian verohallinnon toimittamien tietojen perusteella A. E. oli vaikeasti tavoitettavissa oleva ja epäluotettava yhteisö. Latvian verohallinto vahvisti, että A. E. oli ilmoittanut yhtiöltä W hankittujen tavaroiden yhteisöhankinnasta ja niiden viennistä kolmansiin maihin. Puolan verohallinto ei myöskään katso, että yhtiö W olisi syyllistynyt veropetokseen tai väärinkäytökseen luovutusketjussa.

10 Puolan verohallinnon mukaan asiassa oli katsottava, että kyseessä olevat luovutukset eivät olleet luonteeltaan yhteisön sisäisiä, koska tavaroita ei ollut siirretty unionin toisen jäsenvaltion alueelle. Puolan verohallinto katsoi lisäksi, että yhtiö W ei ollut asianmukaisesti tarkistanut, mihin tavarat toimitettaisiin, ja että se oli tyytynyt vahvistamaan virallisesti tavaroiden toimittamisen Liettuaan niiden kuljetuksen suorittaneen kuljettajan allekirjoituksen ja sen yhteydessä olevan kuljetusyrityksen leiman perusteella. Puolan verohallinto katsoi näin ollen, että yhtiön W tavaroiden myynti A. E:lle oli yhteisön sisäinen luovutus, johon sovellettiin 5 prosentin arvonlisäverokantaa, ja määräsi myös 30 prosentin suuruisen seuraamuksen.

11 Yhtiö W riitautti tämän päätöksen Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawiessa (Varsovan voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, ja vetosi siihen, että koska Puolan verohallinto oli todennut, että sopimuspuolena olevan yhteisön nimissä ja lukuun toimiva yhteisö oli vienyt tavarat Valko-Venäjälle, liiketoimen oikeudellinen luokittelu oli arvonlisäverolain nojalla muutettava välilliseksi vienniksi, johon sovelletaan 0 prosentin verokantaa.

12 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie hyväksyi kanteen ja kumosi Puolan verohallinnon tekemän päätöksen. Se totesi, että A. E. oli saanut omistajalle kuuluvan määräämisvallan tavaroihin yhtiö W:ltä ja vienyt tavarat Valko-Venäjälle, ja katsoi, että koska välillisen

vientimenettelyn oikeudelliset edellytykset täyttyivät, verotuksen neutraalisuuden periaate edellytti 0 prosentin arvonlisäverokannan soveltamista siitä huolimatta, että kyseinen verovelvollinen ei ollut noudattanut vientiin liittyviä muotovaatimuksia.

13 Puolan verohallinto teki kyseisestä tuomiosta kassaatiovalituksen Naczelny Sąd Administracyjnyyn (ylin hallintotuomioistuin, Puola), joka kumosi kyseisen tuomion. Viimeksi mainittu tuomioistuin katsoi kyseisen tuomion perustelujen virheellisyyttä koskevat väitteet perustelluiksi ja palautti käsiteltäväkseen saatetun asian Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawieen uudelleen ratkaistavaksi.

14 Naczelny Sąd Administracyjny esitti kuitenkin tuomiossaan oikeudellisen kannanoton, joka koski käsiteltävän asian olosuhteiden perusteella yhteisöluovutuksen mahdollista uudelleenluokittelua välilliseksi vienniksi.

15 Naczelny Sąd Administracyjny korosti, että pelkkä hankkijan päätös viedä tavarat unionin alueen ulkopuolelle omissa nimissään ja omaan lukuunsa tekemänsä tulli-ilmoituksen perusteella päätettyään tästä tavaroiden luovuttajan eli yhtiö W:n kanssa tehtyjen kaupallisten sopimusten tekemisen jälkeen ja yhtiö W:stä riippumatta ei ollut omiaan mahdollistamaan sitä, että luovuttaja voisi katsoa ja odottaa tästä seuraavan, että sisäinen luovutus luokiteltaisiin uudelleen vientitoimenpiteeksi, myös välilliseksi, koska kyseisen luovutuksen ajankohtana liiketoimen osapuolten aikomuksena ja tahtona ei ollut se, että kyseessä olisi ”luovutus vientiin”.

16 Tässä tilanteessa Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 146 artiklan 1 kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että verovelvollisen (luovuttajan) ilmoittamaa tavaroiden yhteisöluovutusta on pidettävä luovutuksena vientiin silloin, kun hankkija ei ole vienyt tavaroita toisen jäsenvaltion alueelle vaan unionin alueen ulkopuolelle?

2) Onko ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitetussa tilanteessa [arvonlisäverodirektiivin] 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetun vapautuksen soveltamisen kannalta merkitystä sillä, että tavaroiden hankkija on vienyt tavarat unionin alueen ulkopuolelle itsenäisen päätöksen perusteella ja verovelvollisen (luovuttajan) tietämättä, ei yhteisymmärryksessä verovelvollisen (luovuttajan) kanssa eikä yhteisten järjestelyjen perusteella?

3) Onko ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitetussa tilanteessa [arvonlisäverodirektiivin] 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetun vapautuksen soveltamisen kannalta merkitystä sillä, että tavaroiden vienti unionin ulkopuolelle ilmenee veroviranomaisten tulliasiakirjoihin perustuvista toteamuksista ja että verovelvollisen (luovuttajan) hallussa olevien kuljetusasiakirjojen sisältö on ristiriidassa näiden toteamusten kanssa?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmella kysymyksellään, jotka on tutkittava yhdessä, pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että tavaroiden luovutus kuuluu kyseisessä säännöksessä säädetyn vapautuksen

soveltamisalaan tilanteessa, jossa luovuttaja on alun perin ilmoittanut sen yhteisöluovutukseksi, hankkija on luovuttajan tietämättä suorittanut luovutuksen unionin alueen ulkopuolella ja veroviranomaiset ovat todenneet viennin tulliasiakirjojen perusteella.

18 Ensimmäiseksi on syytä muistuttaa, että arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta myyjän toimesta tai tämän puolesta taikka hankkijan toimesta tai tämän puolesta unionin ulkopuolelle lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden luovutukset. Kyseistä säännöstä on luettava yhdessä arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan kanssa, jonka mukaan ”tavaroiden luovutuksella” tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa (ks. vastaavasti tuomio 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 19 kohta ja tuomio 17.12.2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, 55 kohta).

19 Unionin ulkopuolelle lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden luovutusten vapauttamisella pyritään takaamaan kyseisten tavaroiden luovutusten verottaminen niiden määräpaikassa eli paikassa, jossa tavarat kulutetaan (ks. vastaavasti tuomio 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 Kuten unionin tuomioistuin on jo useaan otteeseen todennut, tämän tuomion 18 kohdassa tarkoitetuista säännöksistä ja erityisesti arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa käytetystä sanasta ”lähetettyjen” seuraa, että tavaran viennin katsotaan toteutuneen ja luovutus vientiin voidaan vapauttaa verosta silloin, kun omistajalle kuuluva määräämisvalta tavaraan on siirtynyt hankkijalle ja kun luovuttaja osoittaa, että tavara on lähetetty tai kuljetettu unionin ulkopuolelle, ja kun se on lähettämisen ja kuljetuksen johdosta fyysisesti poistunut unionin alueelta (ks. vastaavasti tuomio 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 21 kohta ja tuomio 17.12.2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, 56 kohta).

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

22 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset liiketoimet ovat arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia, jos ne täyttävät ne objektiiviset kriteerit, joihin tämä käsite perustuu ja jotka on mainittu tämän tuomion 20 kohdassa.

23 Unionin tuomioistuimen käytössä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että ensimmäinen edellytys, jolla pyritään osoittamaan, että tavarat on viety maasta, täyttyy nyt käsiteltävässä asiassa, koska on selvää, että luovuttaja on luovuttanut hankkijalle vallan määrätä pääasiassa kyseessä olevista omenoista omistajan tavoin.

24 Toisesta kriteeristä, jonka mukaan luovuttaja osoittaa, että kyseinen tavara on lähetetty tai kuljetettu unionin ulkopuolelle, on todettava, että ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasiassa kyseessä oleva luovuttaja on esittänyt verotusmenettelyn aikana asiakirjoja, jotka osoittavat, että tavarat oli määrä kuljettaa ja toimittaa Puolassa sijaitsevalta kuormauspaikalta

Liettuassa sijaitseviin määräpaikkoihin. Puolan verohallinto on kuitenkin osoittanut, että omenoiden luovutusta ei ollut suoritettu kyseisessä jäsenvaltiossa vaan unionin alueen ulkopuolella.

25 Puolan verohallinto päätteli tästä, että yhteisöluovutusta, johon sovellettiin alun perin säädettyä 0 prosentin arvonlisäverokantaa, ei ollut tosiasiassa toteutettu. Verohallinto katsoi näin ollen, että luovuttaja ei ollut asianmukaisesti tarkistanut, mihin sen myymät tavarat toimitettaisiin, ja että se oli tyytynyt vahvistamaan virallisesti tavaroiden toimittamisen Liettuaan niiden kuljetuksen suorittaneen kuljettajan allekirjoituksen ja sen yhteydessä olevan kuljetusyrityksen leiman perusteella.

26 On kuitenkin todettava, että tällaisilla seikoilla ei ole merkitystä pääasiassa kyseessä olevan liiketoimen luokittelemisessa arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitetuksi vientitoimeksi.

27 Kuten yhtäältä on todettu tämän tuomion 23 kohdassa, luovuttaja oli aikaisemmin siirtänyt omistajalle kuuluvan määräämisvallan tavaroihin hankkijalle, jolloin hankkijan oli tarkoitus toimittaa tavarat näiden osapuolten välillä tehdyn sopimuksen ehtojen mukaisesti. Näin ollen luovuttajaa ei voida moittia siitä, että se on vahvistanut tavaroiden toimittamisen niiden kuljetuksen suorittaneen kuljettajan allekirjoituksen ja sen yhteydessä olevan kuljetusyrityksen leiman perusteella.

28 Kuten toisaalta tämän tuomion 21 kohdassa on muistutettu, tavaroiden luovutuksen käsite on objektiivinen ja sitä sovelletaan kyseisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta. Näin ollen on ratkaisevaa, että arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisen objektiiviset edellytykset täyttyvät. Se, että osapuolet ovat alun perin sopineet yhteisöluovutuksesta, jota ei loppujen lopuksi ole tapahtunut, ja se, että luovutus unionin alueen ulkopuolella on tapahtunut tavarantoimittajan tietämättä, ovat subjektiivisia seikkoja, joilla ei siis lähtökohtaisesti ole merkitystä.

29 Nyt käsiteltävässä asiassa on kiistatonta, että pääasiassa kyseessä olevat omenat on toimitettu unionin alueen ulkopuolelle. Sillä, että todisteen tästä luovutuksesta on saanut Puolan verohallinto eikä luovuttaja, ei ole merkitystä pääasiassa kyseessä olevan liiketoimen luokittelemiseksi arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitetuksi vientitoimeksi.

30 Tällaisessa tilanteessa on katsottava, että tämän tuomion 20 kohdassa mainittu toinen edellytys täyttyy.

31 Kolmannesta kriteeristä, joka edellyttää, että tavara on tämän lähettämisen tai kuljetuksen jälkeen fyysisesti poistunut unionin alueelta, on todettava, että on selvää, että hankkija tai joku muu tämän lukuun on kuljettanut pääasiassa kyseessä olevat omenat unionin ulkopuolelle.

32 On todettava, että koska on myös kiistatonta, ettei tavaroita ole kulutettu unionin alueella, luovuttajan ei voida katsoa suorittaneen luovutusta jäsenvaltion alueella.

33 Arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdassa säädetyllä vapautuksella pyritään nimittäin takaamaan kyseessä olevien tavaroiden luovutusten verottaminen niiden määräpaikassa eli paikassa, jossa maasta viedyt tuotteet kulutetaan (tuomio 28.3.2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Kun mainitut aineelliset edellytykset täyttyvät, verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää siten, että vapautus arvonlisäverosta myönnetään, vaikka verovelvolliset ovat laiminlyöneet tietyt muodolliset vaatimukset (tuomio 17.12.2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, 72 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Edellä todetusta seuraa, että liiketoimen luokittelemista arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitetuksi tavaroiden luovutukseksi ei voida evätä sillä perusteella, että lähetys tai kuljetus unionin ulkopuolelle on suoritettu luovuttajan tietämättä ja että sen on vahvistanut verohallinto eikä luovuttaja itse.

36 Puolan hallitus väittää sitä vastoin, että arvonlisäverolaissa säädetty edellytys, jonka mukaan verovelvollisen luovuttajan on saatava asiakirja, jossa vahvistetaan tavaroiden vienti unionin ulkopuolelle, perustuu muun muassa tarpeeseen estää veropetoksia. Koska vientitoimiin sovelletaan arvonlisäverotuksessa etuusjärjestelmää, eli ne on vapautettu arvonlisäverosta, vaikka niitä koskeva ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus säilyy ja niihin sovelletaan näin ollen kyseisen arvonlisäverolain nojalla 0 prosentin arvonlisäverokantaa, on olemassa merkittävä vaara siitä, että kauppiaat pyrkivät hyödyntämään tätä etua sellaisissa liiketoimissa, joissa tavaroita ei todellisuudessa ole viety unionin ulkopuolelle.

37 Jäsenvaltioiden asiana on tosin vahvistaa arvonlisäverodirektiivin 131 artiklan mukaisesti edellytykset, joiden mukaisesti ne vapauttavat vientitoimet verosta, arvonlisäverodirektiivissä 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 (tuomio 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 26 kohta).

38 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 17.12.2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, 71 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Kuten Euroopan komissio on katsonut, on niin, että vaikka jäsenvaltiot asettavat muotovaatimuksia arvonlisäverodirektiivin 131 artiklan nojalla, nämä edellytykset eivät kuitenkaan saa muuttaa arvonlisäverodirektiivissä säädettyjen vapautusten soveltamisalaa. Ei olisi oikeasuhteista evätä viennin verovapautusta pelkästään sillä perusteella, että verovelvollisella ei ole käytettävissään oikeita vientiasiakirjoja, jos – kuten tässä tapauksessa – veroviranomaiset ovat varmoja siitä, että tavarat on viety maasta. Tällainen epääminen ylittäisi sen, mikä on tarpeen veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi, koska arvonlisäverovapautuksen edellytykseksi asetettaisiin liiallisia muotovaatimuksia ilman, että tutkittaisiin, täyttyvätkö aineelliset edellytykset tosiasiallisesti.

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

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

42 Näin ei kuitenkaan selvästikään ole pääasiassa, jossa kaikki arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyt vapautuksen aineelliset edellytykset täyttyvät, kuten tämän tuomion 23–31 kohdassa on todettu.

43 Toisaalta verovelvollinen, joka on tarkoituksellisesti osallistunut veropetokseen ja näin vaarantanut yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan, ei voi vedota verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen arvonlisäverovapautuksen saamiseksi. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden vastaista ei ole edellyttää, että toimija toimii vilpittömässä mielessä ja toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita siltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että sen suorittama liiketoimi ei johda siihen, että se osallistuu veropetokseen. Jos kyseinen verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että sen toteuttama liiketoimi liittyi hankkijan tekemään petokseen, eikä verovelvollinen ollut toteuttanut kaikkia käytettävissään olleita kohtuullisia toimenpiteitä välttääkseen kyseisen petoksen, kyseiseltä verovelvolliselta pitäisi evätä oikeus arvonlisäverovapautukseen (tuomio 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on kuitenkin todennut, että veroviranomainen ei ollut viitannut minkäänlaiseen luovuttajan tekemään petokseen tai väärinkäytökseen luovutusketjussa. Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ei myöskään ilmene mitään viitteitä vilpillisestä menettelystä.

45 Lisäksi unionin tuomioistuin on katsonut jo aiemmin, että tilanteessa, jossa arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettyjen viennin verosta vapauttamisen edellytysten todetaan täyttyvän – kuten sen, että kyseessä olevat tavarat ovat poistuneet unionin tullialueelta –, tällaisesta luovutuksesta ei ole maksettava arvonlisäveroa ja että tällaisessa tilanteessa ei lähtökohtaisesti ole enää sellaista veropetoksen tai verotulon menetyksen vaaraa, joka voisi olla perusteena sille, että kyseessä olevasta liiketoimesta kannettaisiin vero (tuomio 17.12.2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, 82 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Esitettyihin kysymyksiin on edellä todetuin perustein vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että tavaroiden luovutus kuuluu kyseisessä säännöksessä säädetyn vapautuksen soveltamisalaan tilanteessa, jossa luovuttaja on alun perin ilmoittanut sen yhteisöluovutukseksi, hankkija on luovuttajan tietämättä suorittanut luovutuksen unionin alueen ulkopuolella ja veroviranomaiset ovat todenneet kyseisen viennin tulliasiakirjojen perusteella.

Oikeudenkäyntikulut

47 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (yhdeksäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 146 artiklan 1 kohdan b alakohtaa

on tulkittava siten, että

tavaroiden luovutus kuuluu kyseisessä säännöksessä säädetyn vapautuksen soveltamisalaan tilanteessa, jossa luovuttaja on alun perin ilmoittanut sen yhteisöluovutukseksi, hankkija on luovuttajan tietämättä suorittanut luovutuksen Euroopan unionin alueen ulkopuolella ja veroviranomaiset ovat todenneet kyseisen viennin tulliasiakirjojen perusteella.

Allekirjoitukset