Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PAOLO MENGOZZI
22 päivänä maaliskuuta 2018[1]

Asia C-108/17

UAB ”Enteco Baltic”
vastaan
Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
sekä muuna osapuolena
Vilniaus teritorinė muitinė

(Ennakkoratkaisupyyntö – Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilnan alueellinen hallintotuomioistuin, Liettua))

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivin 2006/112/EY 14 artiklan 1 kohta – Direktiivin 2006/112 138 artiklan 1 kohta ja 143 artiklan 1 kohdan d alakohta ja 2 kohta – Maahantuonnin, jota seuraa verosta vapautettu yhteisöluovutus, arvonlisäverosta vapauttaminen – Kolmannesta maasta toiseen jäsenvaltioon kuin saapumisjäsenvaltioon lähetetyt tai kuljetetut tavarat – Ostajan arvonlisäverotunnisteen ilmoittaminen määräjäsenvaltiossa maahantuojan toimesta – Tuonnin verosta vapauttamista koskevat muodolliset tai aineelliset vaatimukset – Riittävät asiakirjat sen osoittamiseksi, että tavarat on lähetetty toiseen jäsenvaltion – Käsite ”tavaroiden määräämisvallan siirto hankkijalle” ja sen edellytykset – Maahantuojan vilpitön mieli – Se, että verovelvollinen tiesi hankkijan osallistumisesta veropetokseen – Maahantuojan ilmoitusten hyväksyminen toimivaltaisen viranomaisen toimesta – Oikeusvarmuus – Toimivaltaisen viranomaisen mahdollinen velvollisuus auttaa verovelvollista keräämään tarvittavat tiedot sen osoittamiseksi, että verosta vapauttamisen edellytykset täyttyvät

I. Johdanto

1. Tällä ennakkoratkaisupyynnöllä Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilnan alueellinen hallintotuomioistuin, Liettua) pyytää unionin tuomioistuinta pääasiallisesti tulkitsemaan yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY,[2] sellaisena kuin se on muutettuna maahantuontiin liittyvän veronkierron osalta 25.6.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/69/EY[3] (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 14 artiklan 1 kohtaa, 138 artiklan 1 kohtaa ja 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa ja 2 kohtaa sekä oikeusvarmuuden suojelun periaatetta.

2. Kansallisen tuomioistuimen esittämät seitsemän ennakkoratkaisukysymystä ovat nousseet esille tilanteessa, jossa UAB Enteco Baltic toi Valko-Venäjältä Liettuaan polttoainetta, joka oli tarkoitus toimittaa yhteisöluovutuksena toisiin jäsenvaltioihin.

1 Alkuperäinen kieli: ranska

2 EUVL 2006, L 347, s. 1.

3 EUVL 2009, L 175, s. 12.

3. Vaikeimpana kysymyksenä käsiteltävässä asiassa on se, onko maahantuojalle, kuten Enteco Balticille, asetettua velvollisuutta ilmoittaa tuontijäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille asiakkaansa arvonlisäverotunniste, joka on myönnetty tavaroiden määräjäsenvaltiossa, pidettävä tuonnin arvonlisäverosta vapauttamista koskevalle oikeudelle asetettuna puhtaasti muodollisena vaatimuksena vai päinvastoin aineellisena vaatimuksena direktiivin 2009/69, jolla tällainen velvollisuus sisällytettiin direktiiviin 2006/112, voimaantulosta lähtien.

II. Oikeudellinen kehys

A. Unionin oikeus

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

5. Tämän direktiivin 20 artiklan mukaan ”tavaroiden yhteisöhankinnalla” tarkoitetaan ”omistajan määräämisvallan saamista irtaimeen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon”.

6. Tämän 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.”

7. Tämän saman 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.”

8. Direktiivin 2006/112 143 artiklaa muutettiin direktiivillä 2009/69, jonka 2 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan määräaika tämän direktiivin saattamiselle osaksi kansallista lainsäädäntöä päättyi 1.1.2011. Direktiivin 2009/69 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 [EY:n] perustamissopimuksen

5 artiklassa vahvistetun toissijaisuusperiaatteen mukaisesti. Kyseisessä artiklassa vahvistetun suhteellisuusperiaatteen mukaisesti tässä direktiivissä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi.”

9. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdassa ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

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

– –

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

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

b) asiakkaan, jolle tavarat luovutetaan 138 artiklan 1 kohdan mukaisesti, toisessa jäsenvaltiossa myönnetty arvonlisäverotunniste tai maahantuojan oma, tavaran lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiossa myönnetty arvonlisäverotunniste, jos tavarat siirretään 138 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaisesti;

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

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

10. Arvonlisäverodirektiivin 157 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään, että ”jäsenvaltiot voivat vapauttaa verosta – – sellaisten tavaroiden maahantuonnin, jotka on tarkoitus asettaa muuhun varastointimenettelyyn kuin tullivarastointimenettelyyn”.

11. Kyseisen direktiivin 167 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

B. Liettuan oikeus

12. Arvonlisäverosta annetun Liettuan tasavallan lain (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, jäljempänä arvonlisäverolaki) 35 §:ssä 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 Liettuasta toiseen jäsenvaltioon sovelletaan tämän lain VI luvun mukaisesti arvonlisäveron nollaverokantaa.

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 tarkoitetun verotettavan tapahtuman toteutumispäivästä. Tavaroiden kuljettamiselle voidaan asettaa pitempi määräaika objektiivisin perustein.

3. Kansallinen tulliviranomainen [(jäljempänä tulliviranomainen)] määrittää tämän pykälän soveltamisedellytykset keskusveroviranomaisen kanssa.”

13. Arvonlisäverolain 49 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron nollaverokantaa sovelletaan tavaroihin, jotka on luovutettu henkilölle, joka on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi toisessa jäsenvaltiossa, ja jotka on kuljetettu Liettuasta toiseen jäsenvaltioon [ottamatta huomioon tavaroiden kuljettajaa, joka voi olla tavaroiden luovuttaja, ostaja tai niiden valtuuttama kolmas osapuoli].”

14. Arvonlisäverolain 56 §:ssä, joka koskee ”todisteita, jotka vahvistavat arvonlisäveron nollaverokannan sovellettavuuden”, säädetään muun muassa 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 [(Mokesčių administravimo įstatymas)] säädettyjen edellytysten mukaisesti vaatia sellaisten lisätodisteiden esittämistä, joiden nojalla voidaan arvioida arvonlisäveron nollaverokannan soveltamisen perusteltavuutta. Jos arvonlisäverovelvollinen ei pysty osoittamaan, että arvonlisäveron nollaverokantaa on asianmukaisesti sovellettu tavaroiden luovutukseen, tavaroiden hankintaan toisesta jäsenvaltiosta tai palvelujen suoritukseen, tällaisesta liiketoimesta on kannettava veroa yleisen arvonlisäverokannan mukaan tai alennetun arvonlisäverokannan mukaan, jos tällaisesta verokannasta säädetään tällaisten tavaroiden tai palvelujen osalta.

– –

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. Jos saadut todisteet osoittavat, että nollaverokantaa sovellettiin ilman päteviä syitä tavaroiden luovutukseen, tavaroiden hankintaan toisesta jäsenvaltiosta tai palvelujen suoritukseen, tällaisesta liiketoimesta on kannettava veroa yleisen arvonlisäverokannan mukaan tai alennetun arvonlisäverokannan mukaan, jos tällaisesta verokannasta säädetään tällaisten tavaroiden tai palvelujen osalta.”

15. ”Toiseen unionin jäsenvaltioon luovutettuja tuontitavaroita koskevasta tuonnin arvonlisäverosta vapauttamisesta annettujen sääntöjen” (jäljempänä soveltamissäännöt), jotka on hyväksytty tulliviranomaisen pääjohtajan ja Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijosin (Liettuan tasavallan valtiovarainministeriön yhteydessä toimiva kansallinen verotarkastusviranomainen, jäljempänä verotarkastusviranomainen) johtajan 29.4.2004 antamassa määräyksessä nro 1B-439/VA-71, 4 §:ssä todetaan seuraavaa:

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

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

4.2) tavaroiden maahantuoja on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi Liettuassa tullivalvontaa varten tehdyn tuontitullausilmoituksen vastaanottamisen hetkellä

4.3) tuontitavaroiden luovutus Liettuasta toiseen jäsenvaltioon on arvonlisäverolain VI luvun säännösten nojalla vapautettu verosta arvonlisäveron nollaverokannan mukaisesti

4.4) maahantuoja luovuttaa toisen jäsenvaltion verovelvolliselle samat tavarat, jotka se on tuonut Liettuaan

4.5) tavarat kuljetetaan toiseen jäsenvaltioon yhden kuukauden kuluessa arvonlisäverolain 14 §:n 12 tai 13 momentissa tarkoitetun verotettavan tapahtuman toteutumispäivästä tai tavaroiden kuljettamiselle toiseen jäsenvaltioon sääntöjen 5 §:n säännösten mukaisesti asetetun pidemmän määräajan kuluessa.”

16. Sääntöjen 7 §:ssä todetaan seuraavaa:”7. Tullivalvonnan suorittamiseksi tuontitullausilmoituksen yhteydessä on esitettävä muun muassa seuraavat asiakirjat:

– 7.1) todistus maahantuojan rekisteröinnistä arvonlisäverovelvolliseksi ja sen jäljennös (tarkastuksen jälkeen palautettu todistus arvonlisäverorekisteröinnistä ja sen jäljennös)

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

17. Soveltamissääntöjä täydennettiin tulliviranomaisen pääjohtajan ja verotarkastusviranomaisen johtajan 28.12.2010 antaman määräyksen nro 1B-773/VA-119, joka tuli voimaan 1.1.2011, 7^1 §:ssä. Tässä 7^1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Maahantuojan 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.”

18. ”Yhtenäisen hallinnollisen asiakirjan täyttämisohjeiden”, jotka hyväksyttiin tulliviranomaisen pääjohtajan 13.4.2004 antamalla määräyksellä nro 1B-289, 27.49.1.7. kohdassa edellytetään, että maahantuoja ilmoittaa unionin jäsenvaltion, johon tavarat viedään, kirjainkoodin, joka on voimassa tuonti-ilmoituksen vastaanottamisen hetkellä, ja tavaroiden vastaanottajan henkilökohtaisen arvonlisäverotunnisteen, jonka unionin jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat antaneet, jos muita kuin yhteisötavaroita, jotka on vapautettu arvonlisäverosta arvonlisäverolain 35 §:n nojalla, luovutetaan vapaaseen liikkeeseen ja tuodaan Liettuan markkinoille.

III. Pääasia, ennakkoratkaisukysymykset ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa

19. Enteco Baltic on Liettuaan sijoittautunut yhtiö. Sen toimialana on polttoaineen tukkukauppa.

20. Ajanjaksona 2010–2012 Enteco Baltic toi Liettuaan polttoainetta, joka oli peräisin Valko-Venäjältä. Tähän polttoaineeseen sovellettiin tullimenettely 42 -nimistä menettelyä,[4] jonka puitteissa se voitiin luovuttaa vapaaseen liikkeeseen ilman tuonnin arvonlisäveroa. Tämä yhtiö merkitsi tuonti-ilmoituksiin toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen hankkijan, jolle tavarat oli tarkoitus luovuttaa, arvonlisäverotunnisteen. Se varastoi nämä tavarat muiden liettualaisten yritysten omistamissa valmisteveron alaisten tavaroiden varastoissa.

21. 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).[5] Näin ollen Enteco Baltic sitoutui ainoastaan siirtämään polttoaineen ostajille Liettuassa, ja nämä jälkimmäiset olivat vastuussa polttoaineen jatkokuljetuksesta määräjäsenvaltioon.

22. Hankkijat tekivät asianomaiset tilaukset Enteco Balticille sähköpostitse, ja tilauksissa eriteltiin muun muassa yhteystiedot edustajista, jotka noutaisivat tilatut tavarat, ja tiedot näiden tavaroiden vastaanottajina olevista verottomista varastoista.[6] Enteco Balticin laatimat arvonlisäverolaskut lähetettiin tavallisesti ostajille sähköpostitse.

23. Tavaroista laadittiin kuljetusta varten valmisteveron alaisten tavaroiden sähköinen hallinnollinen asiakirja ja CMR-rahtikirjat.[7] Lähettäjänä olevan verottoman varaston asiasta vastaava henkilöstö täytti nämä jälkimmäiset, ja niissä eriteltiin tavaroiden lähetyspaikka (eli lähettäjänä oleva veroton varasto), niiden ostaja ja niiden vastaanottopaikka (eli vastaanottajana oleva veroton varasto).

24. Kun tavarat luovutettiin vastaanottajana olevaan verottomaan varastoon,[8] Enteco Baltic sai e-ROR-vahvistuksen[9] toimituksesta ja sähköisen hallinnollisen asiakirjan menettelyn päättymisestä. Se sai tavallisesti myös CMR-rahtikirjat, joissa vastaanottava veroton varasto vahvisti tavaroiden vastaanottamisen.

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

26. Vuonna 2012 Vilniaus teritorinė muitinė (Vilnan tullitoimipaikka, Liettua) tarkasti ajanjaksoa 1.4.2010–31.5.2012 koskevia tuonti-ilmoituksia, ja todettuaan niissä sääntöjenvastaisuuksia arvonlisäverotunnisteissa se oikaisi ne.

4 Tätä menettelyä kutsutaan tullimenettely 42:ksi, koska arvonlisäverovapautuksen saamiseksi tavaroiden maahantuojan on merkittävä yhtenäisen hallinnollisen asiakirjan 37 kohtaan numeroilla 42 alkava koodi. Tässä menettelyssä tavaroiden, jotka on tarkoitus seuraavaksi luovuttaa yhteisössä, tuonti voidaan vapauttaa arvonlisäverosta yksinkertaistetussa menettelyssä ja pienemmillä kustannuksilla.

5 Tällaisen kaupallisen sopimuksen mukaan myyjä sitoutui ainoastaan luovuttamaan tavarat vientiä varten, kun taas hankkija vastasi riskeistä, jotka liittyivät niiden jatkokuljetukseen.

6 Ennakkoratkaisupyynnössä viitataan ainoastaan Puolassa sijaitseviin varastoihin.

7 CMR-rahtikirja [joka perustuu tavaran kansainvälisessä tiekuljetuksessa käytettävästä rahtisopimuksesta 19.5.1956 tehtyyn Geneven yleissopimukseen (CMR) (Yhdistyneiden Kansakuntien sopimuskokoelma, 1961, osa 399, s. 189)] on maakuljetuksia koskeva asiakirja, jonka yksi kuljetussopimuksen osapuolista on velvollinen laatimaan ennen kansainvälistä tavarankuljetusta. CMR-rahtikirjassa todistetaan erityisesti, että tavarat on lähetetty silloin, kun kuljettaja allekirjoittaa asiakirjan.

8 Ks. edellä alaviite 6.

9 On selvää, että e-ROR on vastaanottajan laatima sähköinen vahvistus valmisteveron alaisten tavaroiden vastaanottamisesta.

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

28. Nämä tiedot huomioon ottaen verotarkastusviranomainen teki verotarkastuksen vuonna 2013. Se totesi, että Enteco Baltic oli esittänyt riittävästi todisteita tavaroiden kuljettamisesta maan alueelta ja niiden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtämisestä hankkijoille. Verotarkastusviranomainen ei todennut Enteco Balticin syyllistyneen näiden liiketoimien yhteydessä laiminlyönteihin tai huolimattomuuteen.

29. Vilnan tullitoimipaikka teki vuosina 2014 ja 2015 uuden tarkastuksen, jonka kohde ja ajanjakso olivat osittain päällekkäisiä verotarkastusviranomaisen vuonna 2013 tekemän tarkastuksen kanssa. Tässä uudessa tarkastuksessa 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 nimenomaisesti arvonlisäverolaskuihin merkityille henkilöille.

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

31. Vilnan tullitoimipaikka hyväksyi 25.11.2015 tarkastusraportin, jossa todettiin, että Enteco Baltic oli perusteettomasti vapautettu verosta Valko-Venäjältä peräisin olevan polttoaineen tuonnin osalta. Vilnan tullitoimipaikka määräsi sen maksamaan arvonlisäveroa 3 220 822 euroa sekä siihen liittyviä seuraamusmaksuja ja korkoja.

32. Tulliviranomainen vahvisti nämä määräykset 16.3.2016 tehdyssä päätöksessä. Tässä päätöksessä tulliviranomainen täsmensi, että tuonnin verovapautusta voidaan soveltaa ainoastaan, jos tavaroita koskeva määräysvalta siirretään suoraan toiselle arvonlisäverovelvolliselle toisessa jäsenvaltiossa. Nyt käsiteltävässä asiassa Enteco Balticille ei voitu myöntää tätä vapautusta, koska polttoaine oli luovutettu puolalaisille verottomille varastoille, joiden arvonlisäverotunnistetta ei ollut merkitty arvonlisäverolaskuihin.

33. Enteco Baltic teki oikaisuvaatimuksen tästä päätöksestä Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybėsiin (Liettuan tasavallan hallituksen alainen veroriitalautakunta, jäljempänä veroriitalautakunta). Tämä palautti asian tulliviranomaiselle 1.6.2016 tekemällään päätöksellä.

34. Enteco Baltic ja tulliviranomainen ovat riitauttaneet asian ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa ja vaatineet erityisesti veroriitalautakunnan päätöksen kumoamista.

35. Enteco Baltic ja tulliviranomainen ovat käsitelleet mainitussa tuomioistuimessa kysymystä siitä, mikä merkitys on sillä, että polttoainetta on luovutettu toisten jäsenvaltioiden verovelvollisille, joita ei ollut merkitty tuonti-ilmoituksiin. Kyseinen tuomioistuin huomauttaa, että kuukausittaisissa raporteissa, jotka koskivat tavaroiden luovutuksia muihin jäsenvaltioihin, Enteco Baltic ilmoitti verotarkastusviranomaiselle kaikki tiedot ostajista, niiden arvonlisäverotunnisteet mukaan luettuina, salaamatta tosiasiallisten ostajien henkilöllisyyttä.

36. Lisäksi kansallinen tuomioistuin pohtii CMR-rahtikirjojen, sähköisen hallinnollisen asiakirjan e-AD (jäljempänä a-AD-asiakirja[10]) ja e-ROR-ilmoitusten näyttöarvoa.

37. Kansallinen tuomioistuin pyytää myös täsmentämään arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksen määritelmää tapauksessa, jossa tavaroiden omistajalle kuuluvaa määräämisvaltaa ei ole siirretty suoraan ostajalle vaan kuljettajille tai puolalaisille verottomille varastoille. Se toteaa, että sen käsiteltävänä olevassa asiassa Enteco Baltic nojautuu arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevaan oikeuskäytäntöön.

38. Lisäksi kansallinen tuomioistuin tiedustelee, että onko, kuten veroriitalautakunta on katsonut, luovuttajan vilpitöntä mieltä pidettävä tai voidaanko sitä pitää lisäedellytyksenä tuonnin arvonlisäverosta vapauttamiselle.

39. Lopuksi tämä tuomioistuin pyytää täsmentämään todisteiden merkityksellisyyden arviointia arvonlisäverodirektiiviä sovellettaessa.

40. Tässä tilanteessa Vilniaus apygardos administracinis teismas 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 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 (kuljetusyritykset 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 alakohtaa?

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 epää

10 Lyhennys ilmaisusta ”electronic-Administrative Document”. Sähköisestä hallinnollisesta asiakirjasta säädetään valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetussa neuvoston direktiivissä 2008/118/EY (EUVL 2009, L 9, s. 12) ja sen on vastattava neuvoston direktiivin 2008/118/EY täytäntöön panemisesta valmisteveron alaisten tavaroiden väliaikaisesti verottomia siirtoja koskevien tietokoneistettujen menettelyjen osalta 24.7.2009 annetussa komission asetuksessa (EY) N:o 684/2009 (EUVL 2009, L 197, s. 24) asetettuja vaatimuksia. Tämän asiakirjan perusteella voidaan soveltaa väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää.

verovelvollisen oikeuden vapautukseen tuonnin arvonlisäverosta sillä perusteella, etteivät edellytykset tavaroiden myöhemmälle luovutukselle unionin sisällä (arvonlisäverodirektiivin 138 artikla) täyttyneet?

6) Onko arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan tulkittava olevan esteenä jäsenvaltioiden hallintokäytännölle, jossa oletus, jonka mukaan yhtäältä määräämisvaltaa ei siirretty tietylle sopimuspuolelle ja toisaalta verovelvollinen tiesi tai olisi voinut tietää sopimuspuolen mahdollisesta arvonlisäveropetoksesta, perustuu siihen, että yritys käytti sopimuspuolien kanssa viestiessään 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 alakohtaa tulkittava siten, että vaikka velvollisuus näyttää toteen oikeus verovapautukseen on verovelvollisella, tämä ei kuitenkaan tarkoita, että määräämisvallan siirtymisestä päätöksen tekevällä toimivaltaisella viranomaisella ei ole velvollisuutta kerätä tietoja, jotka ovat ainoastaan viranomaisten saatavilla?”

41. Enteco Baltic, Liettuan hallitus ja Euroopan komissio ovat esittäneet ennakkoratkaisukysymyksistä kirjallisia huomautuksia. Näitä osapuolia kuultiin myös 25.1.2018 pidetyssä unionin tuomioistuimen istunnossa.

IV. Arviointi

42. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetään pääasiallisesti, että kolmannesta maasta lähetettyjen tavaroiden maahantuonti jäsenvaltioon vapautetaan verosta, kun tätä maahantuontia seuraa maahantuojan toteuttama tavaroiden yhteisöluovutus, joka on tämän direktiivin 138 artiklan mukaisesti vapautettu verosta.

43. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämistä tiedoista ilmenee, että Enteco Balticiin on alun perin sovellettu arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaista verosta vapauttamista, koska sen Liettuaan maahantuoma Valko-Venäjältä peräisin oleva polttoaine oli tarkoitus luovuttaa Puolassa, Slovakiassa ja Unkarissa oleville ostajille, ja tämä yhteisöluovutus on vapautettu arvonlisäverosta. Pääasiassa on kysymys polttoaineen maahantuonnista ajanjaksona 1.4.2010 –31.5.2012.

44. Useiden Enteco Balticissa tehtyjen tarkastusten jälkeen, joiden seurauksiin palaan myöhemmin, Liettuan tulliviranomainen on katsonut, että tämä yhtiö oli lopulta arvonlisäverovelvollinen. Kuten ennakkoratkaisupyyntöpäätöksestä ilmenee, Enteco Balticia moititaan pääasiallisesti siitä, että se on ilmoittanut tuontihetkellä arvonlisäverotunnisteen, joka ei vastannut lopulta tosiasiallisten ostajien arvonlisäverotunnistetta, ja/tai siitä, ettei se pystynyt osoittamaan, että maahantuotu polttoaine oli tarkoitus luovuttaa toiseen jäsenvaltioon.

45. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdasta nimittäin ilmenee, että tämän direktiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettua vapautusta sovelletaan maahantuonnin osalta, jota seuraa yhteisöluovutus, ainoastaan silloin, kun maahantuoja on tuontihetkellä toimittanut tuontijäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille ainakin yhtäältä asiakkaalle, jolle tavarat luovutetaan arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdan mukaisesti, toisessa jäsenvaltiossa myönnetyn arvonlisäverotunnisteen, ja toisaalta näytön siitä, että maahantuodut tavarat on tarkoitus kuljettaa tai lähettää tuontijäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon.

46. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdan sanamuoto huomioon ottaen pääasia voitaisiin *ensi näkemältä* ratkaista vaikeuksitta. Olisi nimittäin mahdollista katsoa, kuten komission ehdottaa kirjallisissa huomautuksissaan, ettei tässä artiklassa asetettuja edellytyksiä olisi pidettävä ainoastaan muotovaatimuksina vaan tuonnin arvonlisäverovapautusta koskevalle oikeudelle asetettuina aineellisina vaatimuksina. Tästä seuraisi se, että yhden näistä vaatimuksista noudattamatta jättäminen johtaisi tämän vapautuksen epäämiseen tai – kuten pääasiassa Enteco Balticin osalta – arvonlisäveron perimiseen maahantuojalta.

47. Komission kirjallisissa huomautuksissaan esittämässä näkemyksessä jätetään kuitenkin mielestäni huomiotta pääasian jossain määrin erityiset olosuhteet ja etenkin vaikeudet, jotka liittyvät arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen vaatimusten ja tämän direktiivin 138 artiklan 1 kohdan mukaisten yhteisöluovutuksen verosta vapauttamisen edellytysten väliseen yhteyteen erityisesti siltä osin kuin kyseessä on maahantuojalla oleva velvollisuus ilmoittaa tuontihetkellä asiakkaan, jolle tavarat luovutetaan, arvonlisäverotunniste. Komissio on lisäksi itse selvästi lieventänyt kantaansa unionin tuomioistuimen istunnossa tai jopa esittänyt päinvastaisia näkemyksiä. [11]

48. Kansallisen tuomioistuimen esittämät seitsemän kysymystä koskevat kahden edellä mainitun arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun vaatimuksen luonnetta, ulottuvuutta ja täyttymistä pääasian olosuhteissa, jotka liittyvät erityisesti polttoaineen kuljetusta ja omistusoikeuden siirtoa koskevaan näyttöön sekä Liettuan vero- ja tulliviranomaisten toimintaan.

49. Ottaen huomioon nämä tosiseikat tarkastelen ensin ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä, joka koskee maahantuojan asiakkaan arvonlisäverotunnisteen ilmoittamista arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaisesti (jäljempänä A kohta). Tämän jälkeen arvioin kansallisen tuomioistuimen esittämiä kuutta muuta kysymystä, jotka koskevat arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdan c alakohtaa eli näyttöä siitä, että maahantuodut tavarat on tarkoitus luovuttaa toiseen jäsenvaltioon kuin tuontijäsenvaltioon (jäljempänä B kohta).

A. Vaatimus, joka koskee maahantuojan asiakkaan arvonlisäverotunnisteen ilmoittamista arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaisesti (ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys)

50. Kuten olen jo todennut, arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetty maahantuonnin verosta vapauttaminen riippuu sitä seuraavan yhteisöluovutuksen, joka on puolestaan vapautettu verosta, toteutumisesta tämän direktiivin 138 artiklan mukaisesti.

51. Arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdan mukaan 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 ominaisuudessaan muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.

11 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 72 kohta.

52. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tavaran yhteisöluovutuksen yhteydessä arvonlisäverovapautusta sovelletaan ainoastaan seuraavien kolmen edellytyksen täyttyessä: ensinnäkin sen, että tavaran omistajalle kuuluva määräämisvalta on siirretty hankkijalle, toiseksi sen, että luovuttaja osoittaa, että kyseinen tavara on lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon, ja kolmanneksi sen, että tämän lähettämisen tai kuljettamisen seurauksena tavara on fyysisesti poistunut luovutusjäsenvaltion alueelta. [12]

53. Nämä kolme edellytystä ovat näin ollen aineellisia vaatimuksia, joita on noudatettava, jotta luovuttaja vapautetaan yhteisöluovutuksen osalta verosta arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdan mukaisesti.

54. Kuten unionin tuomioistuin on jo katsonut, nämä edellytykset luetellaan tyhjentävästi arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa. [13] Niihin ei näin ollen sisälly velvollisuutta, jonka mukaan luovuttajan olisi ilmoitettava hankkijan arvonlisäverotunniste, jonka määräjäsenvaltio on tälle myöntänyt.

55. Huolimatta verovelvollisten arvonlisäverotunnisteen merkityksestä arvonlisäverojärjestelmän hyvän toiminnan kannalta [14] unionin tuomioistuin on katsonut, että kansallisessa oikeudessa luovuttajalle asetettua velvollisuutta ilmoittaa luovutettujen tavaroiden hankkijan arvonlisäverotunniste on pidettävä muotovaatimuksena, jonka noudattamatta jättäminen ei voi lähtökohtaisesti asettaa kyseenalaiseksi – riippumatta yhteisöluovutusta koskevien aineellisten edellytysten noudattamisesta – luovuttajan oikeutta saada vapautus arvonlisäverosta tämän liiketoimen osalta. [15]

56. Unionin tuomioistuin on liittänyt tähän toteamukseen kaksi varaumaa, jotka koskevat kahta tilannetta, joissa muotovaatimuksen noudattamatta jättäminen voi johtaa arvonlisäverovapautusta koskevan oikeuden menettämiseen.

57. Kysymys on yhtäältä tilanteesta, jossa verovelvollinen on osallistunut veropetokseen, joka on vaarantanut yhteisen arvonlisäverojärjestelmän moitteettoman toiminnan, ja jossa tämä verovelvollinen ei näin ollen ole toiminut vilpittömässä mielessä eikä toteuttanut kaikkia toimenpiteitä, joita siltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että sen suorittama liiketoimi ei johda siihen, että se osallistuu veropetokseen. [16]

58. Toisaalta muotovaatimuksen laiminlyönti voi johtaa arvonlisäverovapautuksen epäämiseen, jos tämä laiminlyönti estäisi luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia vaatimuksia on noudatettu. [17]

12 Ks. erityisesti vastaavasti tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 42 kohta); tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 31 kohta); tuomio 9.10.2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, 24 kohta) ja tuomio 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, 30 kohta).

13 Ks. tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 59 kohta); tuomio 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, 29 kohta) ja tuomio 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, 47 kohta).

14 Muistutan tältä osin siitä, että arvonlisäverodirektiivin 214 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotka tekevät mahdolliseksi tunnistaa verovelvolliset yksilöllisellä tunnisteella eli tämän direktiivin 215 artiklassa tarkoitetulla yksilöllisellä arvonlisäverotunnisteella. Lisäksi tämän direktiivin 143 artiklan 2 kohdan ohella kyseisen direktiivin useissa säännöksissä mainitaan tämä tunniste, kuten 226 artiklassa laskujen sisällön osalta tai 365 artiklassa arvonlisäveroilmoituksen osalta. Yhteisön sisäisten liiketoimien osalta unionin tuomioistuin on myös korostanut, että tällä tunnisteella pyritään helpottamaan sen jäsenvaltion määrittämistä, jossa luovutettujen tavaroiden lopullinen kulutus tapahtuu: ks. erityisesti tuomio 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

15 Ks. vastaavasti tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 59–63 kohta); tuomio 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 51 ja 52 kohta); tuomio 20.10.2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, 40 kohta) ja tuomio 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, 32 kohta).

16 Ks. erityisesti tuomio 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, 39 ja 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

17 Tuomio 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

59. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ja Liettuan hallituksen istunnossa esittämien tietojen perusteella veroviranomainen eli verotarkastusviranomainen, jonka tehtävänä oli vuonna 2013 tehdyssä tarkastuksessa varmistaa *yhteisöluovutusta* koskevien edellytysten noudattaminen, oli katsonut, että Enteco Baltic oli toimittanut riittävästi todisteita tavaroiden kuljettamisesta Liettuan alueelta ja niiden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtämisestä hankkijoille, eikä Enteco Balticin voitu todeta syyllistyneen näiden liiketoimien yhteydessä laiminlyönteihin tai huolimattomuuteen.

60. Arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdan edellytysten noudattamista koskevien toteamusten, jotka on otettava huomioon, mukaisesti Enteco Balticin tekemät virheet polttoaineen määräjäsenvaltiossa olevan/olevien hankkijan/hankkijoiden arvonlisäverotunnisteen ilmoittamisessa eivät näin ollen estäneet verotarkastusviranomaista toteamasta unionin tuomioistuimelle esitetyn näytön perusteella, että yhteisöluovutusta koskevia aineellisia edellytyksiä oli noudatettu.

61. Tässä vaiheessa on tutkittava, voivatko jäsenvaltion viranomaiset silti asettaa luovutettujen tavaroiden maahantuonnin eli yhteisöluovutusta edeltävän liiketoimen verosta vapauttamisen edellytykseksi sitä, että maahantuojan on ilmoitettava tuontihetkellä hankkijan eli yhteisönluovutuksen vastaanottajan arvonlisäverotunniste.

62. Kuten Liettuan hallituksen esittämistä tiedoista ilmenee selvästi, maahantuojalle oli asetettu tällainen vaatimus kansallisessa oikeudessa vuodesta 2004 lähtien.

63. Kuitenkin mielestäni siihen saakka, kun direktiiviä 2006/112 muutettiin direktiivillä 2009/69, tällaista vaatimusta, joka ei mitenkään perustunut arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaan, oli pidettävä muotovaatimuksena edellä tämän ratkaisuehdotuksen 55 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti. Sitä ei näin ollen voitu sellaisenaan pitää pätevänä perusteena tavaroiden, jotka luovutettiin myöhemmin toiseen jäsenvaltioon, maahantuontia koskevan verovapautuksen epäämiselle riippumatta arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan ja 138 artiklan 1 kohdan aineellisten edellytysten noudattamisesta.

64. Muuttuiko tämä muotovaatimus tuonnin arvonlisäverovapautusta koskevan oikeuden aineelliseksi edellytykseksi sen jälkeen, kun direktiivi 2009/69, jolla 143 artiklan 2 kohdan b alakohta sisällytettiin direktiiviin 2006/112, tuli voimaan eli 25.7.2009 alkaen?

65. Mielestäni ei.

66. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdan sanamuodon perusteella voitaisiin varmasti katsoa, että kolmeen ryhmään kuuluvia tietoja, jotka luetellaan tämän säännöksen a, b ja c alakohdassa, on pidettävä vaatimuksina, joiden noudattaminen on edellytyksenä tuonnin verovapautusta koskevalle oikeudelle, josta säädetään tämän direktiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdassa.

67. Kuitenkin silläkin uhalla, että toistan itseäni, ei ole epäilystäkään siitä, ettei arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitetun tavaroiden maahantuonnin tarkoituksena ole se, että tavarat käytetään tuontijäsenvaltiossa vaan toisessa jäsenvaltiossa, ja maahantuonnin vapauttaminen riippuu täysin arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan mukaisesta verosta vapautetusta yhteisöluovutuksesta. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdan b alakohdassa viitataan puolestaan vastaavasti useaan kertaan tämän direktiivin 138 artiklaan.

68. Tästä seuraa mielestäni, että tuonnin verovapautta koskevalle oikeudelle asetetut aineelliset edellytykset riippuvat täysin arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan edellytyksistä, jotka liittyvät tuontia seuraavan yhteisöluovutuksen verosta vapauttamiseen.

69. Näin ollen muuttamatta yhteisöluovutusta koskevia aineellisia edellytyksiä, joista säädetään arvonlisäverodirektiivin 138 artiklassa ja joihin ei tässä vaiheessa kuulu se, kuten olen jo todennut, että luovuttaja ilmoittaa määräjäsenvaltiossa olevan hankkijan arvonlisäverotunnisteen, unionin lainsäätäjän tarkoituksena ei ole varmastikaan voinut olla asettaa tällaista edellytystä tuonnin verovapautusta koskevalle oikeudelle.

70. Jos olisi toisin, unioniin luovutettujen tavaroiden verovelvollisilta maahantuojilta ja luovuttajilta evättäisiin oikeus vapautukseen tuonnin arvonlisäverosta jopa silloin, kun ne täyttävät kaikki yhteisöluovutuksen, josta sitä edeltävän maahantuonnin verosta vapauttaminen täysin riippuu, verovapautukselle asetetut aineelliset edellytykset.

71. Huolimatta direktiivin 2009/69 antamisen taustalla olevasta veropetosten torjunnan oikeutetusta tavoitteesta en usko, että unionin lainsäätäjän tarkoituksena olisi ollut asettaa verovelvollisia näin vaikeaan ja epäjohdonmukaiseen asemaan kyseisen järjestelmän puitteissa. Tämä tilanne olisi varsinkin asianomaisten verovelvollisten osalta ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 131 artiklassa säädettyjen verovapautusten oikean ja selkeän soveltamisen kanssa.[18]

72. Lisäksi unionin tuomioistuimen istunnossa komissio täsmensi, että hankkijan täsmällisen arvonlisäverotunnisteen selville saaminen oli vähemmän tärkeää kuin tämän jälkimmäisen yksilöiminen tavalla tai toisella. Komissio näyttäisi näin ollen myöntäneen tavalla, joka on jossain määrin ristiriidassa sen kirjallisten huomautusten kanssa, että sitä, että maahantuoja ilmoittaa tuontihetkellä hankkijan arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetun arvonlisäverotunnisteen, on edelleen pidettävä muotovaatimuksena.

73. Tällaisen vaatimuksen noudattamatta jättämisestä ei näin ollen mielestäni seuraa arvonlisäverovapautusta koskevan oikeuden menettäminen vaan siitä voi korkeintaan seurata seuraamusmaksun määrääminen kansallisen oikeuden säännösten mukaisesti.

74. Näitä toteamuksia tukevat mielestäni tietyt pääasiaan liittyvät seikat.

75. Tältä osin on huomattava, ettei Enteco Baltic ole laiminlyönyt hankkijan arvonlisäverotunnisteen ilmoittamista toimivaltaisille viranomaisille tuontihetkellä. Kansallisen tuomioistuimen esittämistä tiedoista ilmenee sitä vastoin, että olosuhteiden muuttumisen johdosta alun perin ilmoitettu tunniste ei enää (tai yksin enää) vastannut tosiasiallisen hankkijan tunnistetta.

76. Tulliviranomaisen pääjohtajan ja verotarkastusviranomaisen johtajan hyväksymien soveltamissääntöjen 7^1 §:n mukaisesti maahantuojan on ilmoitettava viipymättä kirjallisesti Vilnan tullitoimipaikalle erityisesti, jos toisen jäsenvaltion ja/tai jäsenvaltion, johon tavarat luovutetaan, verovelvollinen, joka mainitaan tullivalvontaa varten annetuissa ilmoituksissa, muuttuu, esittämällä uudet todisteet, joissa selvitetään muutosten syyt, ja liittämällä mukaan näiden todisteiden jäljennökset.

77. Tätä Liettuan lainsäädännössä maahantuojalle asetettua vaatimusta, jonka mukaan tämä jälkimmäinen velvoitetaan ilmoittamaan tulliviranomaisille tavaroiden vastaanottajana olevan ostajan henkilöllisyyden muuttumisesta, on mielestäni pidettävä osoituksena siitä, että Liettuan viranomaiset katsovat, etteivät puutteet ja virheet tuontihetkellä hankkijan arvonlisäverotunnisteessa voi sinänsä johtaa tuonnin verovapautusta koskevan oikeuden kyseenalaistamiseen. Ei olisi nimittäin järkevää vaatia maahantuojaa ilmoittamaan hankkijan muuttumisesta, jos tällainen muutos johtaisi joka tapauksessa automaattisesti tuonnin verovapautta koskevan oikeuden epäämiseen. Tuonnin

18 Ks. erityisesti vastaavasti tuomio 3.9.2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

verovapautta koskevan oikeuden automaattinen menettäminen luovutettujen tavaroiden määrämaassa olevan hankkijan arvonlisäverotunnisteen muuttumisen johdosta edistäisi myös sitä, että maahantuojat eivät koskaan ilmoittaisi kansallisille viranomaisille tällaisista muutoksista, koska ne pelkäisivät menettävänsä tuonnin verovapautta koskevan oikeuden.

78. Näiden sääntöjen vuoksi tai ainakin siksi, että tämä hankkijan arvonlisäverotunnisteen ilmoittaminen on ymmärretty pelkästään muotovaatimukseksi, pääasiassa kyseessä olevien maahantuontien osalta on myös toimittu niin, että vuonna 2012 tehdyn ensimmäisen tarkastuksen yhteydessä Vilnan tullitoimipaikka korjasi kansallisen tuomioistuimen toteamusten mukaan itse näiden tunnisteiden, jotka Enteco Baltic oli ilmoittanut tuonti-ilmoituksissaan, ristiriitaisuuksiin liittyvät virheet. Kansallisen tuomioistuimen mukaan tämä yhtiö myös ilmoitti aina verotarkastusviranomaiselle ostajien henkilöllisyyden muuttumisesta.

79. Katson näin ollen, ettei se, että maahantuojan tuontihetkellä ilmoittama hankkijan arvolisäverotunniste ei olosuhteiden muuttumisen johdosta enää kokonaan tai osittain vastaa tosiasiallisen hankkijan tunnistetta, voi johtaa tuonnin verosta vapauttamista koskevan oikeuden epäämiseen, paitsi kahdessa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tunnustetussa tapauksessa, jotka on mainittu tämän ratkaisuehdotuksen 56–58 kohdassa, siltä osin kuin kyseessä on arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun yhteisöluovutuksen verovapautta koskevan muotovaatimuksen noudattamatta jättäminen.

80. Tässä tilanteessa katson, että kansallisen tuomioistuimen esittämään ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava seuraavasti:

Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että sen mukaisesti jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset eivät voi pääasian olosuhteissa evätä tämän direktiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettua vapautusta yksinomaan siksi, että tuontihetkellä tavarat oli tarkoitus luovuttaa toisen jäsenvaltion verovelvolliselle, mistä syystä tämän verovelvollisen arvonlisäverotunniste oli merkitty tuonti-ilmoitukseen, mutta myöhemmin, olosuhteiden muututtua, tavarat luovutettiin toiselle (arvonlisä)verovelvolliselle ja ensimmäisen jäsenvaltion viranomaiselle ilmoitettiin kaikki tiedot tosiasiallisen hankkijan henkilöllisyydestä.

B. Vaatimus, joka koskee näytön esittämistä arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaisesti siitä, että maahantuodut tavarat on tarkoitus kuljettaa tai lähettää tuontijäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon (toinen, kolmas, neljäs, viides, kuudes ja seitsemäs ennakkoratkaisukysymys)

81. Kansallisen tuomioistuimen esittämät toinen, kolmas, neljäs, viides, kuudes ja seitsemäs kysymys koskevat pääasiallisesti arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan tulkintaa ja arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdan c alakohdassa täsmennetyn edellytyksen, jonka mukaan tuontihetkellä on esitettävä ”näyttö siitä, että maahantuodut tavarat on tarkoitus kuljettaa tai lähettää tuontijäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon”, noudattamista tulkittuna yhdessä tämän saman direktiivin 138 artiklan 1 kohdan ja 14 artiklan 1 kohdan sekä oikeusvarmuuden periaatteen kanssa.

82. Ennen näiden kysymysten tarkastelua on huomattava, että arvolisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaisesti maahantuojalta vaadittu näyttö liittyy tarkoitukseen tuoda tavarat unioniin eli siihen, että tämän liiketoimen tarkoituksena on tämän direktiivin 138 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun sitä seuraavan yhteisöluovutuksen toteuttaminen.

83. Maahantuojan on näin ollen osoitettava tuontihetkellä, että sen pyrkimyksenä on yhteisöluovutuksen verovapautusta koskevan oikeuden aineellisten edellytysten noudattaminen, sellaisina kuin nämä edellytykset ovat arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa.

84. Kuten olen jo todennut tämän ratkaisuehdotuksen 52 kohdassa, tässä artiklassa asetetaan kolme edellytystä arvonlisäverovapautusta koskevan oikeuden saamiselle yhteisöluovutuksen yhteydessä. Muistutan, että kysymys on siitä, että on osoitettava ensinnäkin, että tavaran omistajalle kuuluva määräämisvalta on siirretty hankkijalle, toiseksi, että kyseinen tavara on lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon, ja kolmanneksi, että tämän lähettämisen tai kuljettamisen seurauksena tämä sama tavara on fyysisesti poistunut luovutusjäsenvaltion alueelta.

85. Nämä edellytykset vastaavat asiallisesti arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan ja 2 kohdan mukaisesti maahantuojalle asetetun vaatimuksen noudattamista, kuitenkin siten, että tässä jälkimmäisessä tapauksessa maahantuojan on osoitettava ”tuontihetkellä”, että unioniin tuodut tavarat on ”tarkoitus” toimittaa yhteisöluovutuksena.

86. Näin ollen, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on täysin ymmärtänyt, arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan ja 2 kohdan mukaisesti maahantuojan on esitettävä tuontihetkellä näyttö yhtäältä siitä, että tavaran omistajalle kuuluva määräämisvalta on tarkoitus siirtää hankkijalle, ja toisaalta siitä, että nämä samat tavarat on tarkoitus lähettää tai kuljettaa toiseen jäsenvaltioon eli että on tarkoituksena, että ne fyysisesti poistuvat tuontijäsenvaltion alueelta.

87. Kansallisen tuomioistuimen esittämät kolmas, neljäs, viides, kuudes ja seitsemäs kysymys liittyvät omistajalle kuuluvaa määräämisvaltaa koskevaan oikeuteen, joka on tarkoitus siirtää hankkijalle, kun otetaan huomioon pääasian olosuhteet ja erityisesti Enteco Balticin ja Liettuan viranomaisten toiminta, kun taas toinen kysymys koskee todisteita, joiden nojalla voidaan osoittaa, että tuontihetkellä maahantuodut tavarat oli tarkoitus lähettää tai kuljettaa toiseen jäsenvaltioon. Tarkastelen näitä kahta näkökohtaa peräkkäin.

1. Omistajalle kuuluvaa määräämisvaltaa koskeva oikeus, joka on tarkoitus siirtää hankkijalle (kolmas, neljäs, viides, kuudes ja seitsemäs kysymys)

88. Kolmannella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, voidaanko katsoa, että kyseessä on omistajalle kuuluvaa määräämisvaltaa koskeva oikeus, joka on tarkoitus siirtää hankkijalle, siitä huolimatta, ettei tätä oikeutta ole kuitenkaan tarkoitus siirtää suoraan hankkijalle vaan tämän jälkimmäisen määrittelemien henkilöiden eli kuljetusyritysten tai verottomien varastojen välityksellä.

89. Tällä kysymyksellä viitataan mielestäni arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun ”tavaroiden luovutuksen” itsenäisen ja yhdenmukaisen [19] käsitteen sisältöön, jonka mukaisesti ”tavaroiden luovutuksella” tarkoitetaan juuri aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

90. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tällä 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. [20]

91. Tästä seuraa, että liiketoimi voidaan luokitella arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi ”tavaroiden luovutukseksi”, kun verovelvollinen siirtää kyseisellä liiketoimella aineellisen omaisuuden siirrolla, joka oikeuttaa toisen osapuolen tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja, eikä tavalla, jolla omistusoikeus kyseiseen omaisuuteen on hankittu, ole tässä yhteydessä merkitystä. [21]

19 Ks. tuomio 3.6.2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, 22 kohta).

20 Ks. erityisesti tuomio 21.11.2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, 20 kohta) ja tuomio 3.9.2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, 51 kohta).

21 Tuomio 18.7.2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, 35 kohta).

92. Kansallisen tuomioistuimen epävarmuuden, joka ilmenee sen neljännestä kysymyksestä, poistamiseksi todettakoon, että arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetun ”tavaran luovutuksen” käsitteen ja määritelmän yhdenmukaisuus merkitsee sitä, että aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa hankkijalle sovelletaan vastaavasti tulkittaessa arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa ja 2 kohtaa, joissa säädetään tavaroiden unioniin tuonnin, jota seuraa tavaroiden verosta vapautettu yhteisöluovutus, verovapautuksesta.[22] Aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa hankkijalle on nimittäin pidettävä kaikkiin tavaroiden luovutuksiin luonnostaan liittyvänä edellytyksenä.[23]

93. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on katsottu, että tavaran luovutuksen käsite on luonteeltaan objektiivinen ja että sitä sovelletaan kyseisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta ilman, että olisi tarpeen tutkia verovelvollisen aikomuksia.[24] Tätä toteamusta sovelletaan mielestäni vastaavasti arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan ja 2 kohdan yhteydessä, eli on tutkittava objektiivisten todisteiden perusteella, että tuontihetkellä maahantuodut tavarat oli ”tarkoitus” toimittaa myöhemmin yhteisöluovutuksena, eikä ole tarpeen selvittää maahantuojan nimenomaisia aikomuksia tänä ajankohtana.

94. Lisäksi sovellettaessa SEUT 267 artiklaa kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida kussakin yksittäisessä tapauksessa sen käsiteltävänä olevan asian tosiseikkojen perusteella, onko kyseisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirto tapahtunut.[25]

95. Tältä osin ihmettelen kansallisen tuomioistuimen kolmannen kysymyksen sanamuotoa. Tämä nimittäin toteaa, että määräämisvaltaa polttoaineeseen ei siirretty suoraan Enteco Balticin ilmoituksiin merkityille hankkijoille vaan kuljetusyrityksille ja verottomille varastoille.

96. Jos asia on todella näin, näiden jälkimmäisten toimijoiden on katsottava olevan Enteco Balticin maahantuoman polttoaineen tosiasiallisia hankkijoita, kuten komissio ehdottaa. Jos nämä kuljetusyritykset ja verottomat varastot sijaitsevat Liettuan alueella, Enteco Balticille ei mielestäni voitaisi myöntää tuonnin arvonlisäverovapautusta, koska tätä liiketointa ei olisi seurannut yhteisöluovutus vaan ainoastaan jäsenvaltion sisäinen luovutus.

97. Jos sitä vastoin kuljetusyritykset tai verottomat varastot – riippumatta siitä, sijaitsevatko ne Liettuassa vai jossakin kolmesta muusta kansallisen tuomioistuimen mainitsemasta jäsenvaltiosta – eivät saaneet omistajalle kuuluvaa määräämisvaltaa polttoaineeseen eli ne tarjosivat ainoastaan kuljetuksen tai säilytyksen eivätkä toimineet omaan lukuunsa, tällöin Enteco Balticin ilmoituksissa polttoaineen tuontihetkellä ilmoitettu hankkija sai tämän määräämisvallan ja Enteco Balticille voitaisiin mielestäni myöntää vapautus tuonnin verosta edellyttäen, että arvonlisäverovapautusta koskevan oikeuden muut aineelliset edellytykset täyttyvät.

98. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tutkia ottaen huomioon kaikki pääasian olosuhteet, kumpi näistä kahdesta tilanteesta osoittautuu paikkansapitäväksi.

99. Lisään kuitenkin, että näihin olosuhteisiin, jotka kansallisen tuomioistuimen on otettava pääasiassa huomioon, kuuluu erityisesti Enteco Balticin ja Liettuan viranomaisten toiminta, joihin viitataan tämän tuomioistuimen esittämissä viidennessä, kuudennessa ja seitsemännessä kysymyksessä.

22 Neljännellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin vaikuttaisi nimittäin ehdottavan, että Liettuan viranomaiset nojautuvat tavaroiden määräämisvallan siirron käsitteen erilaiseen tulkintaan sen mukaan, soveltavatko ne arvonlisäveron vähennysoikeutta (arvonlisäverodirektiivin 167 artikla) vai maahantuonnin, jota seuraa yhteisöluovutus, verosta vapauttamista koskevia säännöksiä (arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohta ja 2 kohta). Kuten olen todennut, tällainen erilainen tulkinta, joka ei kuitenkaan selvästi ilmene ennakkoratkaisupyyntöpäätöksen perusteluista, ei ole miltään osin perusteltu ottaen huomioon ”tavaran luovutuksen” määritelmän itsenäinen ja yhdenmukainen tulkinta arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

23 Tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 32 kohta).

24 Ks. vastaavasti tuomio 21.11.2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Ks. vastaavasti tuomio 18.7.2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, 34 kohta).

100. Enteco Balticin toiminnan osalta on muistettava, että unionin oikeuden vastaista ei ole edellyttää, että toimija toimii vilpittömässä mielessä ja toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita siltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että sen suorittama liiketoimi ei johda siihen, että se osallistuu veropetokseen. [26] Jos kyseinen verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että sen toteuttama liiketoimi liittyi hankkijan tekemään petokseen, eikä se toteuttanut kaikkia käytettävissään olleita kohtuullisia toimenpiteitä välttääkseen kyseisen petoksen, kyseiseltä verovelvolliselta pitäisi evätä oikeus arvonlisäverovapautukseen. [27]

101. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida kokonaisvaltaisesti pääasian kaikkien osatekijöiden ja olosuhteiden perusteella, toimiko Enteco Baltic vilpittömässä mielessä ja toteuttiko se kaikki toimenpiteet, jotka olivat kohtuullisesti sen toteutettavissa sen varmistamiseksi, ettei sen suorittama liiketoimi johtanut siihen, että se osallistuisi veropetokseen. [28]

102. Tältä osin kansallisen tuomioistuimen kuudennessa ennakkoratkaisukysymyksessään mainitsemaa seikkaa, jonka mukaan Enteco Baltic käytti asiakkaiden kanssa viestiessään sähköisiä viestintävälineitä erityisesti sopimusasiakirjojen vaihdossa, ei selvästikään voida pitää todisteena maahantuojan vilpillisestä mielestä tai huolimattomuudesta siltä osin kuin kyseessä ovat tällaiselta toimijalta kohtuudella edellytettävät toimenpiteet sen varmistamiseksi, ettei se osallistu veropetokseen.

103. En tietenkään sulje pois sitä, että sellaisen maahantuojan osalta, joka *jättää toimittamatta* toimivaltaisille kansallisille viranomaisille kyseisten tavaroiden tuontihetkellä arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdassa luetellut tiedot, nämä viranomaiset voivat olettaa, että tämä maahantuoja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että se osallistui veropetokseen, kun otetaan huomioon tavoite, jonka saavuttamiseksi tämä säännös otettiin tähän direktiiviin.

104. Katson kuitenkin, että maahantuojan on voitava kumota tällainen olettama kaikkien kansallisen oikeuden mukaan hyväksyttävien todisteiden avulla.

105. Kansallisen tuomioistuimen esittämien tietojen perusteella pääasiassa ei kuitenkaan ole varsinaisesti kysymys siitä, että Enteco Baltic jätti toimittamatta arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdassa luetellut tiedot, vaan siitä, että tulli- ja veroviranomaiset ovat arvioineet eri tavalla tämän toimijan esittämiä todisteita tilanteessa, jossa tämä jälkimmäinen vaikuttaisi toimineen vilpittömässä mielessä yhteistyössä näiden viranomaisten kanssa.

106. Kansallisen tuomioistuimen esittämien tosiseikkojen ja tämän jälkimmäisen esittämän viidennen kysymyksen sanamuodon perusteella näyttää nimittäin vahvasti siltä, että Vilnan tullitoimipaikka vuonna 2014 ja 2015 suoritettujen tarkastusten yhteydessä kumosi verotarkastusviranomaisen vuonna 2013 tekemän, arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun verosta vapautetun yhteisöluovutuksen edellytysten noudattamista koskevan tarkastuksen tulokset – ja tämän seikan johdosta on mielestäni syytä tarkastella kansallisten viranomaisten toimintaa.

107. Liettuan hallituksen unionin tuomioistuimen istunnossa esittämä selvitys, jonka mukaan nämä kaksi viranomaista tekevät tarkastuksia, joiden soveltamisala on erilainen – eli tulliviranomainen valvoo arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan ja 2 kohdan edellytysten noudattamista, kun taas veroviranomainen valvoo tämän direktiivin 138 artiklan edellytysten noudattamista – ei ole mielestäni vakuuttava. Kuten olen jo todennut, arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukainen tuonnin verovapautus riippuu nimittäin täysin tätä tuontia seuraavan yhteisöluovutuksen verovapautusta koskevien edellytysten täyttymisestä tämän

26 Ks. mm. tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 48 kohta).

27 Ks. mm. tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 54 kohta) ja tuomio 9.10.2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, 42 kohta).

28 Ks. analogisesti tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C–273/11, EU:C:2012:547, 53 kohta) ja tuomio 9.10.2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, 41 kohta).

direktiivin 138 artiklan 1 kohdan mukaisesti. Kansallisten viranomaisten tarkastukset ovat näin ollen ainakin osittain päällekkäisiä. Lisäksi kansallinen tuomioistuin mainitsee viidennessä kysymyksessään sen, että tulliviranomainen (Vilnan tullitoimipaikka ja/tai tulliviranomainen) epäsi verovelvollisen oikeuden vapautukseen tuonnin arvonlisäverosta sillä perusteella, etteivät edellytykset tavaroiden myöhemmälle luovutukselle unionin sisällä (sen verovapautukselle) eli arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan edellytykset, jotka olivat verotarkastusviranomaisen suorittaman tarkastuksen kohteena vuonna 2013, täyttyneet.

108. Tässä tilanteessa on mielestäni muistutettava unionin tuomioistuimen toteamuksista, jotka koskevat kansallisten viranomaisten toimintaa yhteisöluovutuksen verovapauden soveltamisen yhteydessä ja jotka on esitetty 27.9.2007 annetussa tuomiossa Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 50 kohta) ja 14.6.2017 annetussa tuomiossa Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, 75 kohta). Näissä tuomioissa todettiin nimittäin, että olisi oikeusvarmuuden periaatteen vastaista, että jäsenvaltio, joka on aluksi hyväksynyt luovuttajan/myyjän esittämät asiakirjat verovapautuksen saamiseen oikeuttavana näyttönä, voisi myöhemmin velvoittaa kyseisen luovuttajan/myyjän suorittamaan tähän luovutukseen liittyvän arvonlisäveron sellaisen petoksen johdosta, johon hankkija on syyllistynyt ja josta luovuttajalla/myyjällä ei ollut eikä voinut olla tietoa.

109. Kansallisen tuomioistuimen on näin ollen tarkoin tutkittava, onko pääasiassa kysymys tällaisesta tilanteesta.

110. Lisään varmuuden vuoksi, ettei jäsenvaltio voi vedota – evätäkseen verovelvolliselta, joka on toiminut vilpittömässä mielessä ja jonka osalta ei ole mitään todisteita, jotka osoittaisivat, että se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa veropetokseen – puutteisiin, jotka vaikuttavat sen omien kansallisten viranomaisten toiminnan yhteensovittamiseen ja niiden yhteistyöhön. Tältä osin on merkittävää todeta, että Euroopan unionin tilintarkastustuomioistuimen kahdessa kertomuksessa, jotka laadittiin 2011 ja 2015 useissa jäsenvaltioissa tehtyjen tarkastusten jälkeen [29] ja joihin komissio on viitannut kirjallisissa huomautuksissaan, todetaan nimenomaisesti, että ”tulli- ja veroalan valvontamenettelyt eivät toimi vaikuttavasti” ja että ”alv-vapautuksia hallinnoi kaksi eri viranomaista (tulliviranomaiset ja veroviranomaiset), mikä vähentää [tätä] vaikuttavuutta, koska tullimenettelyn 42 alaiseen tuontiin liittyvä viranomaisten välinen viestintä ei ole saumatonta”. [30] Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esiin tuomien seikkojen ja olosuhteiden perusteella pääasia havainnollistaa mielestäni yhden jäsenvaltion tulli- ja veroviranomaisten väliseen viestintään liittyviä riskejä tai jopa toimintahäiriöitä, joita käsitellään tilintarkastustuomioistuimen kertomuksessa.

111. Sitä vastoin – kansallisen tuomioistuimen seitsemännen kysymyksen osalta, joka koskee Liettuan viranomaisten velvollisuutta kerätä tietoja toisissa jäsenvaltioissa olevien yhtiöiden osalta sen osoittamiseksi, että Enteco Balticin luovuttamien tavaroiden määräämisvalta on siirtynyt – on muistettava oikeuskäytännöstä, jonka mukaan toimijan, joka vaatii arvonlisäverosta vapauttamista, on esitettävä näyttö siitä, että tämän verovapauden aineelliset edellytykset täyttyvät. [31] Tätä oikeuskäytäntöä sovelletaan mielestäni analogisesti arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettuun maahantuojaan.

29 Ks. tilintarkastustuomioistuimen erityiskertomus nro 13/2011, *Pystytäänkö tullimenettelyn 42 valvonnalla estämään ja havaitsemaan arvonlisäveronkierto*?, Luxemburg, 2011 ja erityiskertomus nro 24/2015, *EU:n sisäisten arvonlisäveropetosten torjuminen: lisätoimia tarvitaan*, Luxemburg, 2015.

30 Ks. erityiskertomus nro 13/2011, 55 ja 56 kohta. Ks. myös tämän kertomuksen 36–38 kohta ja erityiskertomuksen nro 24/2015 78 ja 79 kohta.

31 Ks. erityisesti tuomio 27.9.2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, 26 kohta) ja tuomio 7.12.2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, 46 kohta).

112. Kansallisten viranomaisten tehtävien osalta unionin tuomioistuin on jo katsonut pääasiallisesti, että unionin tasolla annettujen säädösten tavoitteena ei ole ollut sellaisen jäsenvaltioiden veroviranomaisten välisen tietojenvaihtojärjestelmän käyttöön ottaminen,[32] jolla olisi tarkoitus korvata verovelvollisella oleva velvollisuus osoittaa toteutettujen liiketoimien yhteisöluovutuksen luonne, kun tämä verovelvollinen ei voi itse toimittaa tältä osin tarvittavaa näyttöä.[33]

113. Näillä säädöksillä ei siten anneta verovelvollisille erityisiä oikeuksia,[34] joiden nojalla niillä olisi erityisesti oikeus vaatia toimivaltaista viranomaista käyttämään näillä säädöksillä käyttöön otettua tietojenvaihtojärjestelmää.

114. Sitä suuremmalla syyllä katson, ettei tietojenvaihtoa ja jäsenvaltioiden välistä hallinnollista yhteistyötä arvonlisäverotuksen alalla koskevassa unionin oikeudessa edellytetä, että kansalliset viranomaiset keräisivät verovelvollisen pyynnöstä tietoja toisissa jäsenvaltioissa olevien yhtiöiden osalta, kun tämä verovelvollinen ei voi itse toimittaa tarvittavaa näyttöä siitä, että maahantuotujen ja luovuttujen tavaroiden omistajalle kuuluva määräämisvalta on siirretty hankkijalle, ja yleisemmin katsoen siitä, että verovelvollisen toteuttamat maahantuonnit ja luovutukset ovat arvonlisäverosta vapautettuja.

115. Ehdotan näin ollen, että kolmanteen, neljänteen, viidenteen, kuudenteen ja seitsemänteen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava seuraavasti:

– Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa on tulkittava siten, että sen mukaisesti jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset eivät voi evätä vapautusta tuonnin arvonlisäverosta, kun maahantuotujen ja luovuttujen tavaroiden omistajalle kuuluvaa määräämisvaltaa ei ole siirretty suoraan hankkijalle, edellyttäen kuitenkin, että tämä valta on todellakin siirretty tälle verovelvolliselle eikä muille henkilöille, minkä varmistaminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä.

– Oikeusvarmuuden periaatetta on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltion tulliviranomainen epää verovelvolliselta, joka on toiminut vilpittömässä mielessä ja jonka osalta ei ole mitään todisteita, jotka osoittaisivat, että se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa veropetokseen, oikeuden vapautukseen tuonnin arvonlisäverosta sillä perusteella, että yksi maahantuontia seuraavan yhteisöluovutuksen arvonlisäverosta vapauttamista koskevista aineellisista edellytyksistä ei enää täyty, vaikka tämän saman jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat jo katsoneet, että kyseinen edellytys on täyttynyt verovelvollisen esittämien todisteiden ja asiakirjojen tarkastuksen perusteella. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida, voidaanko pääasian tosiseikkojen perusteella katsoa, että kaikki nämä edellytykset täyttyvät, ottaen huomioon, että pelkästään sen, että verovelvollinen käytti sopimuskumppaneidensa kanssa viestiessään sähköisiä viestintävälineitä, ei voida katsoa merkitsevän kyseisen verovelvollisen huolimattomuutta tai vilpillistä mieltä.

– Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa ja 2 kohtaa on tulkittava siten, että verovelvollisen, joka vaatii vapautusta tuonnin arvonlisäverosta, on osoitettava, että tämän vapautuksen aineelliset edellytykset täyttyvät, eikä tämä verovelvollinen voi vaatia, että

32 Kyseessä on jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annettu neuvoston direktiivi 77/799/ETY (EYVL 1977, L 336, s. 15) ja hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla ja asetuksen (ETY) N:o 218/92 kumoamisesta 7.10.2003 annettu neuvoston asetus (EY) N:o 1798/2003 (EUVL 2003, L 264, s. 1). Nämä kaksi säädöstä on korvattu hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annetulla neuvoston direktiivillä 2011/16/EU (EUVL 2011, L 64, s. 1), jonka voimaansaattamisaika päättyi 1.1.2013, ja hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla 7.10.2010 annetulla neuvoston asetuksella (EU) N:o 904/2010 (EUVL 2010, L 268, s. 1), joka tuli voimaan 1.1.2012.

33 Ks. vastaavasti tuomio 27.9.2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, 34 kohta) ja tuomio 22.4.2010, X ja fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 ja C-539/08, EU:C:2010:217, 37 kohta).

34 Ks. direktiivin 77/799 osalta tuomio 27.9.2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, 31 kohta) ja tuomio 22.10.2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, 36 kohta). Ks. vastaavasti myös direktiivin 2011/16 osalta, jolla tavoitellaan samaa tavoitetta kuin sitä edeltäneellä direktiivillä 77/799, tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, 46, 47 ja 58 kohta).

tuontijäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset tutkiessaan luovutettujen tavaroiden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtymistä hankkijalle keräävät toisista verovelvollisista tietoja, jotka ovat ainoastaan viranomaisten saatavilla.

2. Todisteet, joilla voidaan osoittaa tuontihetkellä, että maahantuodut tavarat on tarkoitus lähettää tai kuljettaa toiseen jäsenvaltioon (toinen kysymys)

116. Toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee unionin tuomioistuimelta tiettyjen asiakirjojen, kuten e-AD-asiakirjojen ja e-ROR-ilmoitusten, jotka vahvistavat polttoaineen kuljettamisen tuontijäsenvaltion (käsiteltävässä asiassa Liettuan) alueella sijaitsevasta verottomasta varastosta määräjäsenvaltiossa (pääasiassa ilmeisesti Puolassa) sijaitsevaan verottomaan varastoon, näyttöarvoa.

117. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdassa ja 2 kohdan c alakohdassa sekä tämän direktiivin 138 artiklassa ei todeta, mitä todisteita verovelvollisten on toimitettava saadakseen vapautuksen arvonlisäverosta. Tästä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 131 artiklan mukaisesti tämä kysymys kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan ja että jäsenvaltioiden on tässä yhteydessä noudatettava unionin oikeusjärjestykseen kuuluvia yleisiä oikeusperiaatteita, kuten oikeusvarmuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta. [35]

118. Ensinnäkin arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan tulkinnan osalta, kuten kansallinen tuomioistuin on todennut ja komissio esittänyt, e-ROR-ilmoitukset ovat valmisteveron alaisia tavaroita koskevia sähköisiä asiakirjoja, jotka laaditaan tavaroiden lähettämisen ja/tai kuljettamisen jälkeen ja joissa vahvistetaan näiden toimien tapahtuminen.

119. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdan c alakohdan vaatimuksen täyttämiseksi maahantuojan on kuitenkin esitettävä ”tuontihetkellä” näyttö siitä, että maahantuodut tavarat on tarkoitus lähettää tai kuljettaa toiseen jäsenvaltioon.

120. Mielestäni e-ROR-ilmoituksia ei näin ollen voida pitää riittävinä todisteina, joiden nojalla voitaisiin osoittaa tuontihetkellä, että maahantuodut tavarat oli tarkoitus toimittaa yhteisöluovutuksena.

121. Sitä vastoin, ja kuten komissio on vastaavasti katsonut kirjallisissa huomautuksissaan, kaupallisilla asiakirjoilla, kuten CMR-rahtikirjoilla, voidaan osoittaa objektiivisesti, että maahantuodut tavarat on tarkoitus ”tuontihetkellä” lähettää tai kuljettaa toiseen jäsenvaltioon, ja jotka laaditaan ennen kyseistä lähettämistä tai kuljettamista määräjäsenvaltioon.

122. Siltä osin kuin kyseessä ovat e-AD-asiakirjat, joista säädetään direktiivissä 2008/118 ja asetuksessa N:o 684/2009, näiden asiakirjojen on seurattava valmisteveron alaisten tavaroiden väliaikaisesti verottomia siirtoja. Niinpä direktiivin 2008/118 21 artiklan 2 kohdan ja asetuksen N:o 684/2009 3 artiklan mukaan lähettäjän on toimitettava sähköisen hallinnollisen asiakirjan luonnos lähtöjäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille aikaisintaan seitsemän päivää ennen kyseisessä asiakirjassa mainittua asianomaisten valmistusveron alaisten tuotteiden lähtöpäivää. Tämän muodollisen vaatimuksen noudattaminen auttaa kyseisiä viranomaisia tarkistamaan asiakirjaan merkittyjen tietojen, joihin kuuluvat erityisesti asetuksen N:o 684/2009 taulukon 1 mukaisesti lähetettyä tavaraa, tavaroiden siirron lähetyspaikan toimijaa ja määräpaikan toimijaa koskevat tiedot, pätevyyden.

35 Ks. vastaavasti tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 36 kohta); 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).

On näin ollen täysin mahdollista, että kolmannesta maasta peräisin olevan tavaran tuontihetkellä maahantuoja tai sen lukuun toimiva henkilö voivat toimittaa e-AD-asiakirjan luonnoksen sen jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten hyväksyttäväksi, josta valmisteverosta väliaikaisesti vapautettujen tavaroiden kuljetus alkaa.

123. Pääasiassa unionin tuomioistuimille toimitetuista tiedoista ei ilmene, missä olosuhteissa eri e-AD-asiakirjoja on voitu toimittaa Liettuan toimivaltaisille viranomaisille, eikä niistä myöskään ilmene näiden asiakirjojen (tai niiden luonnosten) sisältöä eikä niiden käsittelyä kansallisissa viranomaisissa.

124. Mielestäni voidaan kuitenkin todeta, että e-AD-asiakirjaa voidaan pitää todisteena siitä, että tuontihetkellä kyseinen maahantuotu tavara oli tarkoitus lähettää toiseen jäsenvaltioon, arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitetulla tavalla.

125. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida, oliko kansallisilla viranomaisilla tuontihetkellä käytettävissään e-AD-asiakirjojen luonnokset ja oliko näissä asiakirjoissa riittävät tiedot, sekä lisäksi tutkia, miten nämä samat viranomaiset käsittelivät kyseisiä asiakirjoja.

126. Toiseksi siltä osin kuin kyse on yhteisöluovutuksena toimitettavan tavaran tosiasiallisesta lähettämisestä tai kuljettamisesta – tämän edellytyksen on, kuten olen jo todennut, täytyttävä arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan mukaisesti, ja siitä riippuu täysin tämän direktiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetty tuonnin arvonlisäverovapautus – katson, että e-ROR-ilmoitukset, jotka määräjäsenvaltiossa sijaitseva veroton varasto laatii, voivat olla näyttönä siitä, että luovutetut tavarat ovat fyysisesti siirtyneet lähtöjäsenvaltion rajojen ulkopuolelle. Siltä osin kuin kyseessä on e-AD-asiakirja, direktiivin 2008/118 24 artiklassa todetaan, että vastaanotettuaan tavarat vastaanottajan on viipymättä ja viimeistään viiden työpäivän kuluttua siirron päättymisestä annettava raportti tavaroiden vastaanottamisesta määräjäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille, jotka tarkastavat nämä toimitetut tiedot, voivat ne hyväksyä ja seuraavaksi lähettää lähtöjäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille. Asetuksen N:o 684/2009 7 artiklan ja taulukon 6 mukaisesti vastaanottoraportin tulee erityisesti sisältää e-AD-asiakirjan hallinnollinen koodi. Kaikkien näiden tietojen perusteella voidaan siis osoittaa, että kyseiset tavarat ovat poistuneet lähetysjäsenvaltion alueelta.

127. Tältä osin arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdan sanamuodossa tai oikeuskäytännössä, jossa tätä säännöstä on tulkittu, ei vaadita, että luovuttajan toimittamissa asiakirjoissa osoitetaan, että hankkija on lähetyksen tai kuljetuksen vastaanottajana.[36] On riittävää, kuten arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan sanamuodossa todetaan, että maahantuotu tavara on fyysisesti poistunut luovutusjäsenvaltion alueelta määräjäsenvaltioon.

128. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida yhtäältä, esittikö Enteco Baltic tuontihetkellä arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaisesti riittävästi todisteita, joiden perusteella voidaan todeta, että maahantuotu polttoaine oli tarkoitettu toimitettavaksi yhteisöluovutuksena, ja toisaalta, osoittiko tämä yhtiö riittävällä tavalla kyseisen direktiivin 138 artiklan mukaisesti, että kyseinen polttoaine on fyysisesti poistunut Liettuan alueelta, ottaen huomioon, kuten olen jo todennut, tämän yhtiön ja toimivaltaisten kansallisten viranomaisten toiminnan.

129. Ehdotan näin ollen, että toiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan seuraavasti:

Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa ja 2 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että sähköisen hallinnollisen asiakirjan (e-AD-asiakirja) ja rahtikirjan, joka perustuu tavaran kansainvälisessä tiekuljetuksessa käytettävästä rahtisopimuksesta 19.5.1956 tehtyyn Geneven yleissopimukseen (CMR-rahtikirja), kaltaisia asiakirjoja voidaan pitää todisteina, joiden nojalla voidaan

36 Ks. erityisesti vastaavasti tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 31 kohta); tuomio 9.10.2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, 24 kohta) ja tuomio 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, 25 kohta).

osoittaa, että tuontihetkellä kyseiset maahantuodut tavarat oli tarkoitus lähettää tai kuljettaa toiseen jäsenvaltioon. Arvonlisäverodirektiivin 138 artiklaa, johon viitataan tämän direktiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdassa, on tulkittava siten, että e-AD-asiakirjojen vastaanottoraportteja ja sähköisten vastaanottoraporttien e-ROR-vahvistuksia voidaan pitää todisteina, joilla voidaan osoittaa, että maahantuodut tavarat, jotka on toimitettu yhteisöluovutuksena, ovat poistuneet tuonti- ja luovutusjäsenvaltion alueelta ja että ne on lähetetty määräjäsenvaltioon.

V. Ratkaisuehdotus

130. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Vilniaus apygardos administracinis teismasin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna maahantuontiin liittyvän veronkierron osalta 25.6.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/69/EY, 143 artiklan 2 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että sen mukaisesti jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset eivät voi pääasian olosuhteissa evätä tämän direktiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettua vapautusta yksinomaan siksi, että tuontihetkellä tavarat oli tarkoitus luovuttaa arvonlisäverovelvolliselle toisessa jäsenvaltiossa ja siten tämän arvonlisäverovelvollisen arvonlisäverotunniste oli merkitty tuonti-ilmoitukseen mutta myöhemmin, olosuhteiden muututtua, tavarat luovutettiin toiselle (arvonlisä)verovelvolliselle ja ensimmäisen jäsenvaltion viranomaiselle ilmoitettiin kaikki tiedot tosiasiallisen hankkijan henkilöllisyydestä.

2) Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2009/69, 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa ja 2 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että sähköisen hallinnollisen asiakirjan (e-AD-asiakirja) ja rahtikirjan, joka perustuu tavaran kansainvälisessä tiekuljetuksessa käytettävästä rahtisopimuksesta 19.5.1956 tehtyyn Geneven yleissopimukseen (CMR-rahtikirja), kaltaisia asiakirjoja voidaan pitää todisteina, joilla voidaan osoittaa, että tuontihetkellä kyseiset maahantuodut tavarat oli tarkoitus lähettää tai kuljettaa toiseen jäsenvaltioon. Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2009/69, 138 artiklaa, johon viitataan tämän direktiivin 143 artiklan 1 kohdan d alakohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna, on tulkittava siten, että e-AD-asiakirjan vastaanottoraportteja ja sähköisten vastaanottoraporttien e-ROR-vahvistuksia voidaan pitää todisteina, joilla voidaan osoittaa, että maahantuodut tavarat, jotka on toimitettu yhteisöluovutuksena, ovat poistuneet tuonti- ja luovutusjäsenvaltion alueelta ja että ne on lähetetty määräjäsenvaltioon.

3) Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2009/69, 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa on tulkittava siten, että sen mukaisesti jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset eivät voi evätä vapautusta tuonnin arvonlisäverosta, kun maahantuotujen ja luovuttujen tavaroiden omistajalle kuuluvaa määräämisvaltaa ei ole siirretty suoraan hankkijalle, edellyttäen kuitenkin, että tämä valta on todellakin siirretty tälle verovelvolliselle eikä muille henkilöille, minkä varmistaminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä.

4) Oikeusvarmuuden periaatetta on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltion tulliviranomainen epää verovelvolliselta, joka on toiminut vilpittömässä mielessä ja jonka osalta ei ole mitään todisteita, jotka osoittaisivat, että se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa veropetokseen, oikeuden vapautukseen tuonnin arvonlisäverosta sillä perusteella, että yksi maahantuontia seuraavan yhteisöluovutuksen arvonlisäverosta vapauttamista koskevista aineellisista edellytyksistä ei enää täyty, vaikka tämän saman jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat jo katsoneet, että kyseinen edellytys on täyttynyt verovelvollisen esittämien todisteiden ja asiakirjojen tarkastuksen perusteella. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida, voidaanko pääasian tosiseikkojen perusteella katsoa, että kaikki nämä edellytykset täyttyvät, ottaen huomioon, että

pelkästään sen, että verovelvollinen käytti sopimuskumppaneidensa kanssa viestiessään sähköisiä viestintävälineitä, ei voida katsoa merkitsevän kyseisen verovelvollisen huolimattomuutta tai vilpillistä mieltä.

5) Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2009/69, 143 artiklan 1 kohdan d alakohtaa ja 2 kohtaa on tulkittava siten, että verovelvollisen, joka vaatii vapautusta tuonnin arvonlisäverosta, on osoitettava, että tämän vapautuksen aineelliset edellytykset täyttyvät, eikä tämä verovelvollinen voi vaatia, että tuontijäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset tutkiessaan luovutettujen tavaroiden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtymistä hankkijalle keräävät toisista verovelvollisista tietoja, jotka ovat ainoastaan viranomaisten saatavilla.