



# Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS  
ELEANOR SHARPSTON  
12 päivänä heinäkuuta 2018<sup>1</sup>

**Asia C-495/17**

**Cartrans Spedition Srl  
vastaan**

**Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor  
Publice Prahova**

**Directia Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili  
Mijlocii**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Tribunalul Prahova (Prahovan alioikeus, Romania))

(Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 146 artiklan 1 kohdan e alakohta ja 153 artikla – Vapautukset – Tavaroiden maastavientiin liittyvät kuljetuspalvelut – Näyttö tavaroiden viennistä EU:n alueen ulkopuolelle – Tavaroiden kansainvälisestä kuljetuksesta tehdyssä tulliyleissopimuksessa perustettu järjestelmä – TIR-carnet't)

1. Tällä ennakkoratkaisupyyntöllä Tribunalul Prahova (Prahovan alioikeus, Romania) pyytää ohjeita neuvoston direktiivin 2006/112/EY tulkinnasta.<sup>2</sup> Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää, ovatko sellaiset kansalliset oikeussäännöt arvonlisäverodirektiivin mukaisia, joissa verovelvollinen veloitetaan toimittamaan tiettyjä asiakirjoja, jotta palvelujen suoritukset (kuljetukset mukaan lukien) voidaan vapauttaa arvonlisäverosta, kun ne liittyvät suoraan tavaroiden vientiin Euroopan unionin alueen ulkopuolelle. Kun tällaisia tavaroita kuljetetaan kansainvälisiä maantiekuljetuksia koskevalla carnet'illa noudattaen TIR-carnet'isiin merkittyjen tavaroiden kansainvälistä kuljetusta koskevassa yleissopimuksessa perustettua järjestelmää, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, ovatko tällaiset asiakirjat todisteita maastaviennistä.

## **Unionin oikeussäännöt**

### ***Arvonlisäverodirektiivi***

2. Direktiivin 131 artikla on IX osastossa, jonka otsikkona on "Vapautukset", ja siinä säädetään, että "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".

1 Alkuperäinen kieli: englanti.

2 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi). Kyseiset liiketoimet tapahtuivat maaliskuun 2012 ja huhtikuun 2014 välisenä aikana, ja viitataan näin ollen kyseiseen ajanjaksoon ilmaisulla "tapahtuma-aika". Ks. jäljempänä tämän ratkaisuehdotuksen 15 kohta.

3. Direktiivin 146 artikla on IX osaston 6 luvussa ("Maastaviennin vapautukset"). Näiden vapautusten piiriin kuuluvat 146 artiklan 1 kohdan e kohdan mukaan "palvelujen suoritukset, mukaan lukien kuljetukset ja liitännäiset liiketoimet, lukuun ottamatta 132 ja 135 artiklan mukaisesti verosta vapautettuja palvelujen suorituksia, kun ne liittyvät välittömästi maastavientiin tai sellaisten tavaroiden maahantuontiin – –".

4. Direktiivin 153 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on "vapautettava verosta toisen nimissä ja lukuun toimivien välittäjien palvelusuoritukset, jos ne liittyvät 6, 7 ja 8 luvussa tarkoitettuihin liiketoimiin tai sellaisiin liiketoimiin, jotka toteutetaan [Euroopan unionin ] ulkopuolella".

### **Tullikoodeksi**

5. Tullikoodeksista annetulla neuvoston asetuksella (ETY) N:o 2913/92<sup>3</sup> vahvistettiin EU:n tullialueen tullisääntöjä ja -menettelyjä koskevat oikeussäännöt. Asetuksen 4 artiklan 16 alakohdan b ja h alakohdassa todettiin, että ilmaisu "tullimenettely" käsitti passituksen ja viennin. Asetuksen 4 artiklan 17 alakohdan mukaan "tulli-ilmoituksella" tarkoitettiin tointa, jolla henkilö ilmoittaa määrättyjä muotoja ja yksityiskohtaisia sääntöjä noudattaen haluavansa asettaa tavarat tiettyyn tullimenettelyyn. Asetuksen 59 artiklan mukaan tullimenettelyyn asetettavista tavaroista on tehtävä kyseistä menettelyä koskeva ilmoitus. Muun muassa vientimenettelyyn tai passitusmenettelyyn ilmoitetut tavarat ovat tullivalvonnassa siitä alkaen, kun niitä koskeva tulli-ilmoitus on vastaanotettu, "kunnes ne viedään [Euroopan unionin] tullialueelta tai hävitetään taikka tulli-ilmoitus mitätöidään".

6. Asetuksen 91 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa säädetään, että *ulkoisessa passitusmenettelyssä* unionitavarat ja muut kuin unionitavarat voivat liikkua tullialueella sijaitsevasta paikasta toiseen. Kun tavarat liikkuvat 91 artiklan 1 kohdan mukaisesti TIR-carnet'illa, liikkuminen oli sallittua 91 artiklan 2 kohdan b alakohtaa sovellettaessa, jos tällainen kuljetus i) oli alkanut tai sen oli määrä päättyä EU:n ulkopuolella; ii) sisälsi tavaralähetyksiä, jotka oli purettava tullialueella ja kuljetettiin yhdessä kolmannessa maassa purettavien tavaroiden kanssa; tai iii) tapahtui kahden Euroopan unionissa sijaitsevan paikan välillä kolmannen maan alueen kautta.

7. Asetuksen 161 artiklan otsikko oli "Vienti". Asetuksen 161 artiklan 1 kohdassa säädettiin, että vientimenettelyssä unionitavara voitiin viedä tullialueelta. Asetuksen 161 artiklan 2 kohdan mukaan vientimenettelyyn oli asetettava muut vientiin tarkoitettut unionitavarat kuin ne, jotka asetettiin ulkoiseen jalostusmenettelyyn tai passitusmenettelyyn.

8. Asetuksen 163 artiklan 1 kohdan mukaan *sisäisessä passitusmenettelyssä* unionitavarat voivat liikkua tullialueella sijaitsevasta paikasta toiseen kolmannen maan alueen kautta tavaroiden tullioikeudellisen aseman muuttumatta. Tällainen liikkuminen voi tapahtua muun muassa TIR-carnet'illa (163 artiklan 2 kohta).

9. Asetuksen 182 a artiklan 1 kohdan mukaan tullialueelta vietävistä tavaroista oli tehtävä joko tulli-ilmoitus tai, jos tulli-ilmoitusta ei vaadittu, yleisilmoitus.<sup>4</sup> Asetuksen 182 b artiklan 1 kohdan mukaan silloin, kun tällaisille tavaroille osoitettiin tulliselvitysmuoto, jota varten tarvittiin tulli-ilmoitus, kyseinen ilmoitus oli jätettävä vientitullitoimipaikkaan ennen kuin tavarat vietiin tullialueelta. Asetuksen 183 artiklassa säädettiin, että tullialueelta vietävien tavaroiden oli oltava tullivalvonnassa.

3 Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 2913/92 (EYVL 1992, L 302, s. 1; jäljempänä tullikoodeksi). Asetusta on muutettu useasti: tapahtuma-aikana oli voimassa 20.11.2006 annetulla neuvoston asetuksella (EY) N:o 1791/2006 (EUVL 2006, L 363, s. 1) muutettu toisinto. Nykyinen toisinto on unionin tullikoodeksista 9.10.2013 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 952/2013 (EUVL 2013, L 269, s. 1).

4 Tätä sääntöjä koskevat poikkeukset eivät ole merkityksellisiä tämän ratkaisuehdotuksen kannalta.

## *TIR-yleissopimus*

10. TIR-passitusjärjestelmä kehitettiin toisen maailmansodan jälkeen Yhdistyneiden kansakuntien Euroopan talouskomission (UNECE) johdolla, ja sen tarkoituksena oli auttaa elvyttämään sodan jälkeisen Euroopan taloutta. Genevessä 14.11.1975 tehty TIR-carnet’isiin merkittyjen tavaroiden kansainvälistä kuljetusta koskeva tulliyleissopimus (TIR-yleissopimus) hyväksyttiin silloisen Euroopan talousyhteisön nimissä neuvoston asetuksella (ETY) N:o 2112/78, ja sitä noudatetaan näin ollen sellaisenaan.<sup>5</sup> TIR-yleissopimus tuli Euroopan unionissa voimaan 20.6.1983.<sup>6</sup> Kaikki EU:n jäsenvaltiot ja Euroopan unioni ovat sopimuksen osapuolia. Yleissopimuksen konsolidoitu versio julkaistiin neuvoston päätöksen 2009/477/EY liitteessä.<sup>7</sup>

11. TIR-yleissopimuksen 1 artiklassa ilmaisulla ”TIR-kuljetus” tarkoitetaan tavarankuljetusta lähtötullitoimipaikasta määrätullitoimipaikkaan TIR-menettelyssä. TIR-carnet’in ”haltijalla” tarkoitetaan henkilöä, jolle TIR-carnet on annettu asiaan liittyvien yleissopimuksen määräysten mukaisesti ja jonka puolesta tulli-ilmoitus on tehty TIR-carnet’na, josta ilmenee aikomus asettaa tavara TIR-menettelyyn lähtötullitoimipaikassa.<sup>8</sup> TIR-yleissopimuksen 2 artiklassa todetaan, että tätä sopimusta sovelletaan sellaiseen ilman välilastausta tapahtuvaan tavarankuljetukseen, jossa ylitetään yksi tai useampi valtakunnanraja sopimuspuolen lähtötullitoimipaikan ja toisen tai saman sopimuspuolen määrätullitoimipaikan välillä edellyttäen, että osa TIR-kuljetuksesta tapahtuu maanteitse.

12. TIR-yleissopimuksen 3 artiklan b alakohdan mukaan kuljetusten on tapahduttava 6 artiklan<sup>9</sup> mukaisesti hyväksytyjen yhdistysten takaamina sekä TIR-carnet’illa. TIR-yleissopimuksen 4 artiklassa määrätään, että TIR-menettelyssä kuljetettavista tavaroista ei makseta eikä talleteta vienti- tai tuontitulleja eikä vienti- ja tuontiveroja välitullitoimipaikoissa.

## *TIR- passituskäsikirja*

13. Komission passituskäsikirjassa<sup>10</sup> todetaan, että ”TIR-carnet on tavaroiden kuljetusta koskeva tulli-ilmoitus. Sillä todistetaan vakuuden olemassaolo. TIR-carnet’ita antaa kansallisille takaajayhdistyksille kansainvälinen järjestö (joka nykyään on Kansainvälinen maantiekuljetusliitto (IRU)). Yhtä TIR-carnet’ta voidaan käyttää vain yhteen TIR-kuljetukseen. Se otetaan käyttöön lähtömaassa ja sen avulla voidaan suorittaa tullivalvonta sopimuspuolena olevissa lähtö-, kauttakulku- ja määrämaissa” (ks. IX osa – TIR-menettely, 1.2 kohdan kolmas alakohta).

5 TIR-carnet’isiin merkittyjen tavaroiden kansainvälistä kuljetusta koskevan Genevessä 14.11.1975 tehdyn tulliyleissopimuksen tekemisestä 25.7.1978 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 2112/78 (EYVL 1978, L 252, s. 1).

6 TIR-yleissopimus tuli voimaan, kun kaikki tarvittavat muodollisuudet oli saatu päätökseen (ks. asetuksen 2112/78 2 artikla ja TIR-yleissopimuksen 52 ja 53 artikla). Yleissopimuksen voimaantulopäivä Euroopan unionissa on kirjattu viralliseen lehteen otsikon ”Entry into force of the Customs Convention of the international transport of goods under cover of TIR carnets (TIR Convention)” (EYVL 1983, L 31, s. 13) alle.

7 TIR-carnet’isiin merkittyjen tavaroiden kansainvälistä kuljetusta koskevan 14.11.1975 tehdyn tulliyleissopimuksen, jota on myöhemmin muutettu, tekstin julkaisemisesta konsolidoituna 28.5.2009 tehty neuvoston päätös (EUVL 2009, L 165, s. 1).

8 TIR-yleissopimuksen 1 artiklan a ja o kohta.

9 TIR-yleissopimuksen 6 artiklan mukaan kukin sopimuspuoli voi valtuuttaa yhdistykset antamaan TIR-carnet’ita ja toimimaan takuunantajina edellyttäen, että ne noudattavat liitteen 9 ensimmäisessä osassa mainittuja ehtoja. Näihin kuuluvat vähintään yhden vuoden todistettu toiminta kuljetusalan etuja edustavana vakiintuneena yhdistyksenä, todisteet sellaisesta vakavaraisuudesta ja järjestelykyvystä, että yhdistys pystyy täyttämään yleissopimuksen mukaiset velvoitteensa, sekä yhdistyksen henkilöstön todistettu taito soveltaa yleissopimusta asianmukaisesti. Lisäksi ehtona on, että yhdistys ei ole syyllistynyt vakavaan tai toistuvaan tulli- tai verolainsäädännön rikkomiseen, yhdistyksen ja sen sijoittautumispaikkana olevan sopimuspuolen toimivaltaisten viranomaisten välinen kirjallinen sopimus tai muu oikeudellinen asiakirja sekä sitoumus muun muassa siihen, että yhdistys noudattaa yleissopimuksen mukaisia velvoitteita.

10 Euroopan komission tullikodeksikomitean passitusjaoston (TIR) 1.7.2009 julkaisema Passituskäsikirja (TIR-menettely) nro TAXUD/1873/2007 – FI lopullinen. Euroopan komissio on päivittämässä passituskäsikirjaa. Nykyinen versio, joka on päivätty 27.4.2016 (TAXUD/A2/TR/003/2016-FI), on ”valmisteluasiakirja”.

## Kansalliset oikeussäännöt

14. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa ennakkoratkaisupyynnössään, että kansallisen oikeuden mukaan tavaroiden maastavientiin välittömästi liittyvät kuljetuspalvelut on vapautettu arvonlisäverosta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että tapahtuma-aikana voimassa olleiden sääntöjen mukaan kuljetuspalvelut oli vapautettu arvonlisäverosta ainoastaan, jos verovelvollinen pystyi osoittamaan, että kuljetuksen kohteena olevat tavarat oli todellakin viety maasta, esittämällä seuraavat asiakirjat vapautuspyynnön tueksi: liikenteenharjoittajan antama lasku, suorituksensaajan kanssa tehty kuljetussopimus, tapauskohtaiset kuljetusasiakirjat sekä asiakirjat, joista käy ilmi, että kuljetuksen kohteena olevat tavarat on viety maasta.

## Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

15. Cartrans Spedition SRL (jäljempänä Cartrans), tavarann maantiekuljetuspalvelujen välittäjänä toimiva yritys, jonka kotipaikka on Romania, suoritti kolme tavaroiden kuljetuspalvelua Turkissa maaliskuun ja toukokuun 2012 välisenä aikana, kaksi Georgiassa elokuussa 2012, yhden Irakissa helmikuussa 2013 ja yhden Ukrainassa huhtikuussa 2014. Romanian toimivaltaiset viranomaiset antoivat 13.8.2014 verotarkastuskertomuksen ja verotuspäätöksen, jossa Cartransia velvoitettiin maksamaan 16 203 Romanian leuta (RON) (noin 3 650 euroa).

16. Toimivaltaiset viranomaiset väittivät, ettei Cartrans ollut näyttänyt toteen, että kuljetuksen kohteena olevat tavarat oli todellakin viety maasta, koska Cartrans ei ollut esittänyt kansallisissa oikeussäännöissä vaadittuja seuraavia asiakirjoja: suorituksensaajan kanssa tehty kuljetussopimus, tapauskohtaiset kuljetusasiakirjat ja asiakirjat, joista käy ilmi, että kuljetuksen kohteena olevat tavarat on viety maasta. Cartrans oli ainoastaan näyttänyt toteen, että se oli toteuttanut viejille joitakin kuljetuspalveluita ulkomailla.

17. Cartrans kiisti kyseisen arvion. Arvonlisäveron vapautusta koskevan pyyntönsä tueksi se esitti jokaisen seitsemän arvonlisäverollisen laskun osalta TIR-carnet't ja niiden valtioiden tullitoimipaikkojen vahvistamat CMR-rahtikirjat, joihin Cartrans oli kuljettanut kyseiset vientitavarat.<sup>11</sup> Cartrans väitti, että sen lisäksi, että kyseisissä TIR-carnet'issa mainittiin kuljetuksen kohteena olleet tavarat, niissä oli myös tulliviranomaisten todistukset tavaroiden viennistä kyseisiin maihin, ja TIR-carnet'illa oli siten selvästikin todistusarvoa, koska se on asiakirja, joka todistaa, että passitusmenettely on suoritettu lähtötullitoimipaikasta määrätullitoimipaikkaan asti.

18. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että arvonlisäverodirektiivin maastaviennin vapautuksia ja välittäjien palvelusuoritusten vapautuksia koskevien säännösten tulkinta on välttämätöntä pääasian ratkaisemiseksi. Tämän vuoksi se on esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY mukaan tavaroiden maastavientiin liittyviä toimenpiteitä ja niihin liittyviä kuljetuspalveluiden suorituksia koskevaa arvonlisäverovapautusta varten määräämään tullitoimipaikan vahvistaman TIR-carnet'n katsottava olevan kuljetuksen kohteena olleiden tavaroiden maastaviennistä todistava asiakirja, kun otetaan huomioon TIR-menettelyn passituskäsikirjassa (Euroopan komission verotuksen ja tulliliiton pääosaston alaisen tullikoodeksikomitean passitusjaoston laatima asiakirja TAXUD/1873/2007) vahvistettu kyseistä passitusasiakirjaa koskeva järjestelmä?

<sup>11</sup> Ymmärtääkseni CMR-rahtikirja on todiste tavaroiden maantiekuljetusta koskevan sopimuksen tekemisestä tavarann kansainvälisessä tiekuljetuksessa käytettävästä rahtisopimuksesta Genevessä 19.5.1956 tehdyn yleissopimuksen perusteella. Koska nämä asiakirjat eivät ole ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymysten perustana, en tarkastele niitä sen enempää.

- (2) Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 153 artikla esteenä sellaiselle verotuskäytännölle, jossa verovelvollinen veloitetaan näyttämään kuljetuksen kohteena olevien tavaroiden maastavienti toteen yksinomaan vientitullausilmoituksella ja evätään oikeus arvonlisäveron vähentämiseen ilman vientitullausilmoitusta toteutettujen maastavientien tavaroiden kuljetuspalveluiden suoritusten osalta, vaikka määrämään tullin vahvistama TIR-carnet olisi olemassa?”

19. Cartrans, Romanian hallitus ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia. Istuntoa ei pyydetty, eikä sitä ole pidetty.

## Asian arviointi

### *Alustavat huomautukset*

20. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymykset on esitetty siitä lähtökohdasta, että Cartrans hakee vapautusta arvonlisäverosta sillä perustella, että se suoritti palveluja välittäjänä, joka toimi toisen henkilön lukuun arvonlisäverodirektiivin 153 artiklan mukaisesti.<sup>12</sup> Ennakkoratkaisupyynnössä Cartransia kuvataan ”tavarain maantiekuljetuspalvelujen välittäjänä toimivana yrityksenä”. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei kuitenkaan mainitse, perustuuko Cartransin arvonlisäverosta vapauttamista koskeva pyyntö siihen, että se suoritti arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukaisia kuljetus- ja liitännäispalveluja, vai toimiko se pelkästään direktiivin 153 artiklan mukaisena välittäjänä.

21. Ilmaisua ”välittäjä” ei ole määritelty arvonlisäverodirektiivin 153 artiklassa. Arvonlisäverodirektiivin tarkoituksen mukaan välittäjällä tarkoitetaan yleensä henkilöä, joka toimii osapuolten välillä.<sup>13</sup> Maantiekuljetuspalvelujen yhteydessä tähän voi sisältyä logistisen tuen antamista tavaroiden siirtojen koordinoimiseksi myyjältä ostajalle sekä mahdollisesti mutta ei välttämättä palvelujen tarjoamista tavaroiden fyysisen kuljetuksen varmistamiseksi lähtöpaikasta määräpaikkaan. Välittäjän suorittamat kuljetuspalvelut on vapautettu verosta, jos kyseinen henkilö kuljetti tavaroita Euroopan unionin ulkopuolelle toisen nimissä tai lukuun arvonlisäverodirektiivin 153 artiklan mukaisesti. Koska ennakkoratkaisupyynnössä ei anneta mitään tietoja Cartransin täsmällisestä tehtävästä, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on pääasian yhteydessä tarkistettava, toimiko Cartrans välittäjänä toisen henkilön nimissä tai lukuun vai kuljettiko se kyseiset tavarat itse.

22. Joka tapauksessa 153 artiklaa sovelletaan, jos kyseinen verovelvollinen osallistuu muun muassa arvonlisäverodirektiivin 6 luvussa tarkoitettuihin liiketoimiin. Käsiteltävässä asiassa 6 luvun asiaa koskeva säännös on 146 artiklan 1 kohdan e alakohta. Tarkastelen näin ollen esitettyjä kysymyksiä kyseisen säännöksen perusteella.

<sup>12</sup> Toisessa ennakkoratkaisukysymyksessä, joka on ilmaistu oikeutena ”vähentää” arvonlisävero kuljetuspalvelujen suorituksista, on ymmärtääkseni kyse ”oikeudesta saada vapautus verosta” kahdesta syystä. Ensinnäkin kyseiset säännökset eivät ole osa vähennyksiä koskevaa arvonlisäverojärjestelmää. Toiseksi ennakkoratkaisukysymyksessä on selvästi kyse verosta vapauttamista koskevista säännöistä: vähennyksiä koskevia sääntöjä ei mainita.

<sup>13</sup> Tuomio 2.4.1998, EMU Tabac ym. (C-296/95, EU:C:1998:152, 30 kohta).

### *Ensimmäinen ja toinen kysymys*

23. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää olosuhteissa, joissa verovelvollinen hakee vapautusta arvonlisäverosta sillä perusteella, että se on suorittanut Euroopan unionista vietävien tavaroiden kuljetukseen liittyviä palveluita, voivatko jäsenvaltiot ottaa käyttöön ehtoja, joissa verovelvollista velvoitetaan esittämään tiettyjä asiakirjoja sen osoittamiseksi, että kyseiset tavarat on todellakin viety maasta, tai voidaanko TIR-carnet'ita pitää todisteena tästä. Koska nämä kaksi ennakkoratkaisukysymystä koskevat saman aiheen eri näkökohtia, tarkastelen niitä yhdessä.

24. Romanian hallitus katsoo, että arvonlisäverodirektiivin perusteella jäsenvaltioiden on mahdollista evätä arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukaista verovapautusta koskevat pyynnöt pääasian kaltaisissa olosuhteissa. Cartrans ja komissio ovat tästä toista mieltä kuin Romanian hallitus.

25. Myös minä olen eri mieltä Romanian hallituksen kanssa.

26. Osapuolet ovat samaa mieltä kahdesta asiasta. Ensinnäkin siltä osin kuin on selvää, että arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohta koskee Euroopan unionista tapahtuvan viennin verovapautusta, kansainvälisen vero-oikeuden yleisen periaatteen mukaista on, että vero kannetaan tavaroiden ja palvelujen kulutuksesta määränpäässä. Näin ollen kaikki vientiin liittyvät toimenpiteet on yleensä vapautettu verosta. Toiseksi kyseisessä säännöksessä sallitaan vapautus verosta, joten sitä olisi tulkittava suppeasti.<sup>14</sup>

27. Arvonlisäverodirektiivin 6 luvussa ("Maastaviennin vapautukset") säädetyt vapautukset ovat pakollisia. Kun siis verovelvollinen pystyy näyttämään toteen 146 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettujen kuljetus- ja liitännäispalvelujen suoritukset, vapautus on myönnettävä. Nimenomaisen säännöksen puuttuessa jäsenvaltiolla ei ole oikeutta ottaa käyttöön muita aineellisia edellytyksiä.

28. Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan on selvää, että tavaroiden kuljetuksen Euroopan unionin ulkopuolella sijaitsevaan määränpäähän ja kyseisten palvelujen välillä on oltava välitön yhteys, jotta arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukaista vapautusta voidaan soveltaa. Toisin sanoen palvelut on (tapauksen mukaan) suoritettava välittömästi mainitussa säännöksessä tarkoitettujen tavaroiden maahanviejälle, maahantuojalle tai vastaanottajalle.<sup>15</sup> Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida näitä kysymyksiä, kun se tutkii käsiteltävän asian tosiseikkoja ja olosuhteita.

29. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että kansallisten oikeussääntöjen mukaan tavaroiden maastaviennin liittyvät kuljetuspalvelut ovat arvonlisäverosta vapautettuja palvelujen suorituksia ainoastaan, jos verovelvollinen pystyy esittämään todisteeksi seuraavat asiakirjat: liikenteenharjoittajan antama lasku, suorituksensaajan kanssa tehty kuljetussopimus, tapauskohtaiset kuljetusasiakirjat sekä asiakirjat, joista käy ilmi, että kuljetuksen kohteena olevat tavarat on viety maasta (jäljempänä vaaditut asiakirjat).

30. Kansallinen käytäntö, jonka mukaan verovelvollisen on näytettävä toteen, että kuljetuksen kohteena olevat tavarat todellakin vietiin maasta, ei mielestäni ole unionin oikeuden mukainen. Arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdassa ei todeta, että verovelvollisen on osoitettava tämä todellinen maastavienti. Säännöksessä sen sijaan edellytetään, että palvelujen suoritusten, mukaan lukien kuljetukset, on *liityttävä* välittömästi tavaroiden maastaviennin.

<sup>14</sup> Tuomio 29.6.2017, L.Č. (C-288/16, EU:C:2017:502, 18 ja 22 kohta).

<sup>15</sup> Tuomio 29.6.2017, L.Č. (C-288/16, EU:C:2017:502, 23 kohta).

31. Olen lisäksi samaa mieltä komission kanssa siitä, että arvonlisäverodirektiivissä ei ole säännöstä, jossa edellytetään, että verovelvollisen on esitettävä tiettyjä todisteita voidakseen saada 146 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukaisen vapautuksen.

32. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämästä kansallisen järjestelmän kuvauksesta ilmenee, että kyseisissä kansallisissa oikeussäännöissä otetaan käyttöön pelkästään muodollisia vaatimuksia. Tällaisilla muotoa koskevilla vaatimuksilla, joilla verovelvollinen osoittaa voitavansa saada vapautuksen, ei voida kyseenalaistaa oikeutta saada unionin oikeuden mukainen arvonlisäverovapautus silloin, kun arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdan soveltamisen aineelliset edellytykset täyttyvät.<sup>16</sup>

33. Arvonlisäverodirektiivin 131 artiklan mukaan muun muassa 146 artiklan 1 kohdan e alakohdassa 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. Jäsenvaltioiden on tätä harkintavaltaa käyttäessään noudatettava unionin oikeuden yleisiä periaatteita, erityisesti oikeusvarmuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta.<sup>17</sup>

34. Oikeusvarmuuden periaate edellyttää, että oikeussäännöksen vaikutus on selkeä ja niiden henkilöiden ennakoitavissa, joita säännös koskee.<sup>18</sup> Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kyseistä periaatetta sovelletaan tiukasti silloin, kun kyseisellä lainsäädännöllä otetaan käyttöön veroja ja veronluonteisia maksuja.<sup>19</sup> Tässä yhteydessä unionin tuomioistuin on katsonut, että verovelvollisen todisteluvollisuudesta on säädettävä kansallisessa oikeudessa tältä osin nimenomaisesti vahvistetuilla edellytyksillä ja samankaltaisiin liiketoimiin sovellettavilla säännöillä.<sup>20</sup>

35. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa ennakkoratkaisupyynnössään, että kansallisessa oikeudessa ei ole oikeusperustaa, jossa säädettäisiin nimenomaisesti, millainen asiakirja käy todisteeksi siitä, että kuljetuksen kohteena olevat tavarat on viety maasta. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvauksesta ilmenee, että kyseiset kansalliset säännöt vaikuttavat perustuvan oikeussäännöksen ja hallintokäytännön yhdistelmään. Kyseisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida, ovatko nämä säännöt riittävän selkeitä ja täsmällisiä oikeusvarmuuden perusperiaatteen vaatimusten täyttämiseksi.

36. Suhteellisuusperiaatteen osalta unionin tuomioistuin on katsonut, että jäsenvaltioiden on turvauduttava sellaisiin keinoihin, jotka samalla, kun niiden avulla voidaan tehokkaasti saavuttaa kansallisella lainsäädännöllä tavoiteltu päämäärä, kuitenkin haittaavat mahdollisimman vähän kyseisellä unionin lainsäädännöllä tavoiteltujen päämäärien saavuttamista ja siinä asetettujen periaatteiden noudattamista.<sup>21</sup> Näin ollen kansalliset säännöt eivät saa mennä pidemmälle kuin on tarpeen valtion etujen suojaamiseksi tai turvaamiseksi.<sup>22</sup> Tapauksessa, jossa verohallinto kieltäytyi vapauttamasta unioninsisäistä luovutusta arvonlisäverosta sillä perusteella, että kirjanpidollinen todiste oli esitetty myöhässä, eikä ottanut huomioon, että aineellisia vaatimuksia oli noudatettu, unionin tuomioistuin katsoi, että kansalliset säännöt menivät pidemmälle kuin on tarpeen veron asianmukaiseksi

16 Tuomio 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, 32 kohta).

17 Tuomio 9.10.2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, 27 kohta).

18 Tuomio 29.4.2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, 34 kohta).

19 Tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 48 kohta).

20 Tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 38 kohta).

21 Tuomio 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, 20 kohta).

22 Tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 20 kohta).

kantamiseksi.<sup>23</sup> Mielestäni tätä päättelyä olisi sovellettava nyt käsiteltävässä asiassa. Jos siis verovelvollinen täyttää arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdan aineelliset edellytykset, näitä edellytyksiä ei voida korvata kansallisessa oikeudessa asetetuilla pelkästään muodollisilla vaatimuksilla.

37. Näitä kansallisia vaatimuksia ei näin ollen voida soveltaa siten, että arvonlisäverotuksen neutraalisuus vaarantuisi niiden johdosta, sillä kyseinen neutraalisuus on yksi arvonlisäveroa koskevalla unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteista.<sup>24</sup>

38. Verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että vapautus arvonlisäverosta myönnetään, jos aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset ovat laiminlyöneet tietyt muodolliset vaatimukset.<sup>25</sup> On vain kaksi tapausta, joissa muodollisen vaatimuksen noudattamatta jättäminen on johtanut arvonlisäverovapautusta koskevan oikeuden menetykseen.<sup>26</sup> Oikeus vapautukseen menetetään ensinnäkin, jos verovelvollinen on syyllistynyt petokseen.<sup>27</sup> Toiseksi verovapautus evätään, jos toimivaltaisten viranomaisten tietoon on tullut, että kyseisten sääntöjen rikkominen estää näytön saamisen siitä, että tietyt aineelliset edellytykset eivät täyty.<sup>28</sup>

39. Pääasiassa on riidatonta, että Cartrans suoritti arvonlisäverodirektiivin mukaisia palveluja ja että kyseiset palvelut suoritettiin Euroopan unionin alueen ulkopuolella. Tässä yhteydessä kansallinen käytäntö, jonka mukaan toimivaltaiset viranomaiset eivät tutki todisteita, joissa osoitetaan, että kyseiset tavarat toimitettiin kolmannessa maassa sijaitsevalle ostajalle (tai vastaanottajalle), voidaan rinnastaa oletukseen, jonka mukaan vapautusta ei voida myöntää.

40. Mielestäni kyseisissä kansallisissa säännöissä ylitetään se, mikä on tarpeen veron asianmukaisen kantamisen varmistamiseksi, seuraavista syistä. Ensinnäkin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuim toteaa, että jos verovelvollinen ei pysty toimittamaan vaadittuja asiakirjoja vapautusta koskevan pyynnön tueksi, pyyntö evätään. Tämä tulos ei ole verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukainen, sikäli kuin arvonlisäveroa ei kanneta tavaroiden määränpäässä vaan niiden kauttakulupaikassa.<sup>29</sup> Toiseksi kyseisiä kansallisia sääntöjä sovelletaan siten, että toimivaltaiset viranomaiset eivät edes harkitse, *täyttyvätkö* vapauttamisen aineelliset edellytykset arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdan perusteella, jos muodollisia vaatimuksia ei noudateta. Kolmanneksi mikään ennakkoratkaisupyynnössä ei osoita, että muodollisten vaatimusten noudattamatta jättäminen merkitsee välttämättä petosta tai että kyseisten sääntöjen rikkomisella estetään toimivaltaisia viranomaisia tarkistamasta, onko aineelliset edellytykset täytetty.

41. Tästä seuraa, että jäsenvaltion viranomaiset eivät periaatteessa voi kieltäytyä myöntämästä vapautusta arvonlisäverosta tutkimatta, ovatko unionin oikeuden sovellettavissa säännöksissä asetetut aineelliset edellytykset täytyneet, pelkästään sillä perusteella, ettei kyseinen verovelvollinen ole esittänyt tiettyjä asiakirjoja todisteena siitä, että kyseiset tavarat on todellakin viety maasta.

42. Pitäisikö TIR-carnet'a pitää lopullisena todisteena siitä, että kyseiset tavarat on viety maasta?

43. Tältä osin ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneet osapuolet ovat jossain määrin yksimielisiä, sillä kaikki kolme katsovat, että tullikoodeksin mukaan vienti- ja passitusmenettelyt ovat erillisiä menettelyjä.

23 Tuomio 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, 29 kohta).

24 Tuomio 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, 26 kohta).

25 Tuomio 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, 36 kohta).

26 Tuomio 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, 38 kohta).

27 Tuomio 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, 39 kohta).

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

29 Ks. Edellä 37 kohta.



44. Cartrans toteaa, että kuljetuspalveluja suorittavalta verovelvolliselta ei pitäisi vaatia vienti-ilmoitusta todisteena siitä, että kyseiset tuotteet on viety maasta. Tämä johtuu siitä, että kuljetuspalveluja suorittava henkilö voi saada todisteita passituksesta ainoastaan TIR-järjestelmän kautta. Romanian hallitus toteaa, että se, että tulliviranomainen on vahvistanut TIR-carnet'n, ei sinänsä todista, että kyseiset tavarat on kuljetettu ja viety Euroopan unionin ulkopuolelle. Komissio toteaa, että TIR-järjestelmällä vahvistetaan, että tavarat on kuljetettu niiden määränpäähän. Edellä mainitun perusteella TIR-carnet'lla ei voida korvata vientitullausilmoitusta, jossa osoitetaan, että kyseiset tavarat asetettiin vientimenettelyyn.

45. Mainitut osapuolet ovat mielestäni oikeassa siinä, että tullikoodeksista seuraa, että passitus- ja vientimenettelyt ovat erillisiä menettelyjä.<sup>30</sup>

46. Ratkaisuehdotuksessaan BGL julkisasiamies Léger<sup>31</sup> esitti hyödyllisen yleiskatsauksen TIR-yleissopimuksesta, joka on otettu osaksi EU:n oikeusjärjestystä neuvoston päätöksellä 2009/477. Kuten hän esitti, yleissopimuksella helpotetaan kansainvälistä maantiekulkuneuvoilla tapahtuvaa tavarankuljetusta yksinkertaistamalla ja yhdenmukaistamalla tullimuodollisuuksien täyttämistä rajoja ylittäessä. Tavaralastin osalta vaaditaan ainoastaan yksi tarkastus lähtötullitoimipaikassa, eikä lastia tarkasteta välitullitoimipaikoissa tai määrätullitoimipaikassa (elleivät tulliviranomaiset epäile väärinkäytöstä). Merkittävää on, että tavaroiden osalta ei vaadita vienti- tai tuontitullien ja -verojen maksua eikä talletusta. Kuljetettujen tavaroiden mukana on oltava koko kuljetuksen ajan lähtötullitoimipaikan antama yhdenmukainen kuljetusasiakirja, TIR-carnet, jonka avulla valvotaan kuljetusten sääntöjenmukaisuutta. Sopimuspuolten viranomaisten valtuuttamien yhdistysten on annettava takaus tulliviranomaisten kuljetusliikkeeltä mahdollisesti vaatimien tullien ja maksujen suorittamisesta. Tämä takaus on puolestaan IRU:n ja Sveitsiin sijoittautuneen vakuutusryhmittymän takaama.<sup>32</sup>

47. TIR-carnet'idien painattamisesta huolehtii IRU, ja takaajayhdistykset toimittavat ne kuljetusliikkeille, jotka mainitsevat niissä tietyt, erityisesti kuljetettaviin tavaroihin liittyvät tiedot. Kukin TIR-carnet koostuu sivuista, jotka ovat kahtena kappaleena (nro 1 ja nro 2). Kunkin kuljetuksen alussa lähtötullitoimipaikka tarkastaa lastin – erityisesti sen yhdenmukaisuuden TIR-carnet'ssa ilmoitettujen tavaroiden kanssa – minkä jälkeen se sinetöi sen. Seuraavaksi tullitoimipaikka tekee merkinnän käyttäjän luovuttaman TIR-carnet'n ensimmäiselle sivulle, irrottaa kappaleen nro 1, tekee merkinnän vastaavan sivun kantakappaleeseen ja antaa TIR-carnet'n takaisin sen käyttäjälle. Poistuttaessa kauttakuljetulta alueelta välitullitoimipaikka tarkastaa sinettien kunnon, irrottaa kappaleen nro 2, tekee merkinnän vastaavan sivun kantakappaleeseen ja antaa TIR-carnet'n takaisin sen käyttäjälle. Se toimittaa tämän jälkeen kappaleen nro 2 lähtötullitoimipaikalle, joka tarkistaa, onko se kappaleen nro 1 kanssa yhdenmukainen. Jos kappaleessa nro 2 ei ole mitään TIR-kuljetuksen sääntöjenmukaisuutta koskevaa varaumaa, sen on katsottava hyväksytyksi suoritetuksi sääntöjen mukaisesti kauttakuljetusalueella. Sitä vastoin silloin, kun kappaleessa nro 2 on varaumia tai kun lähtötullitoimipaikka ei ole saanut sitä, TIR-kuljetuksen katsotaan olevan suoritettu sääntöjenvastaisesti kyseisellä alueella. Siksi tämän alueen tulliviranomaisilla on oikeus vaatia tullit ja maksut, jotka ovat tämän vuoksi erääntyneet suoritettaviksi. Menettely toistetaan kunkin kauttakulkumaan alueella, mutta ei Euroopan unionin jäsenvaltioiden välillä, koska ne muodostavat yhtenäisen tullialueen.<sup>33</sup>

30 Ks. Edellä 13 kohta.

31 C-78/01, EU:C:2003:14, 4–7 kohta.

32 Ks. Edellä 11 ja 13 kohta.

33 Julkisasiamies Léger'n ratkaisuehdotus BGL (C-78/01, EU:C:2003:14, 7 ja 8 kohta).

48. Tämä TIR-järjestelmän pääpiirteitä koskeva kuvaus tukee sitä, että vahvistetun TIR-carnet'n tarkoituksena ei ole todistaa, että kyseiset tavarat todellakin vietiin maasta. Sen sijaan järjestelmän mukaan ”TIR-carnet on tavaroiden kuljetusta koskeva tull ilmoitus. Sillä todistetaan vakuuden olemassaolo.”<sup>34</sup>

49. Koska passitusmenettely (johon TIR-toimenpiteet kuuluvat) ja vientimenettely ovat erillisiä tullimenettelyjä,<sup>35</sup> TIR-carnet'ta ei voida rinnastaa tull ilmoitukseen, joka annetaan, kun tavarat viedään EU:n tullialueelta tullikoodeksiin 182 a artiklan mukaisesti.<sup>36</sup>

50. Saadakseen arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukaisen vapautuksen pääasiassa verovelvollisen on näytettävä toteen *palvelujen suoritukset* (mukaan lukien kuljetukset), jotka *liittyvät välittömästi tavaroiden maastavientiin tai maahantuontiin*.

51. Mielestäni Cartransin kaltaisen verovelvollisen ei tarvitse osoittaa, että kyseiset tavarat tosiasiallisesti vietiin maasta. Sen on kuitenkin osoitettava, että suoritettavat kuljetuspalvelut *liittyvät välittömästi* tavaroiden vientiin. Tämän selvittämistä koskevaa menettelyä ei säännellä unionin säännöillä, ja asiasta päättävät lopulta kansalliset viranomaiset kansallisten tuomioistuinten valvonnassa. Vaikka TIR-carnet ei välttämättä ole ratkaiseva todiste viennistä, se on mielestäni kuitenkin tärkeä asiakirja arvioitaessa sitä, liittyvätkö suoritettavat kuljetuspalvelut välittömästi kyseisen maantieliikenteenharjoittajan kuljettamien tavaroiden vientiin. Koska ei ole näyttöä siitä, että TIR-carnet'n kattamia tavaroita *ei* todellisuudessa viety maasta, mielestäni tämä on vahva todiste, jolla tuetaan arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukaista arvonlisäverovapautusta koskevaa vaatimusta.<sup>37</sup>

## Ratkaisuehdotus

52. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Tribunalul Prahovan esittämään kysymykseen seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 146 artiklan 1 kohdan e alakohtaa ja 131 artiklaa pitäisi tulkita siten, että ne ovat esteenä kansallisille oikeussäännöille, joissa vaaditaan esittämään tiettyjä asiakirjoja sen näyttämiseksi toteen, että maantiekuljetuspalveluja Euroopan unionin ulkopuolella sijaitsevaan määränpään suorittavan verovelvollisen kuljettamat tavarat todellakin vietiin maasta. Toimivaltaisten viranomaisten asiana on tutkia ja arvioida kunkin tapauksen näyttöä kansallisten tuomioistuinten valvonnan alaisina. Näyttö voi sisältää viittauksia TIR-carnet'isiin merkittyjen tavaroiden kansainvälistä kuljetusta koskevan 14.11.1975 tehdyn tulliyhteisymmärryksen, jota on myöhemmin muutettu, tekstin julkaisemisesta konsolidoituna 28.5.2009 annetun neuvoston päätöksen 2009/477/EY liitteenä olevassa tavaroiden kansainvälistä kuljetusta koskevassa yleissopimuksessa esitettyihin TIR-carnet'ihin sen selvittämiseksi, poistuivatko kyseiset tavarat fyysisesti Euroopan unionin alueelta ja liittyivätkö kuljetuspalvelujen suoritukset välittömästi tavaroiden maastavientiin.

34 Ks. TIR-passituskäsikirja, s. 7.

35 Ks. Edellä 45 kohta.

36 Ks. Edellä 9 kohta.

37 Tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 37 kohta), jossa todettiin, että EU:n sisäiset luovutukset ja hankinnat pitäisi määrittellä objektiivisten seikkojen perusteella, kuten sen, että asianomaiset tavarat liikkuvat fyysisesti jäsenvaltioiden välillä. Tätä perustelua voidaan soveltaa käsiteltävässä tapauksessa, jos verovelvollinen pystyy osoittamaan, että kyseiset tavarat ovat fyysisesti poistuneet Euroopan unionin alueelta.