



# Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS  
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

16 päivänä heinäkuuta 2020<sup>1</sup>

**Asia C-656/19**

**BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.**  
vastaan

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Szegedi Törvényszék (Szegedin alioikeus, entinen Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság, Szegedin hallinto- ja sosiaaliasioiden tuomioistuin, Unkari))

Ennakkoratkaisumenettely – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY –  
Maastaviennin vapautukset – Euroopan unioniin sijoittumattomien matkustajien  
henkilökohtaisiin matkatavaroihin sisältyvät tavarat – Henkilökohtaisten matkatavaroiden  
käsite – Petos – Arvonlisäveron vähennysoikeuden epääminen

1. Direktiivissä 2006/112/EY<sup>2</sup> arvonlisäverosta vapautetaan tietyissä olosuhteissa matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa Euroopan unionin ulkopuolelle kuljetettavien tavaroiden luovutukset.
2. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tarvitsee unionin tuomioistuimen tulkinnan käsitteestä ”matkustajien henkilökohtaiset matkatavarat”. Se kysyy erityisesti sitä, voiko se soveltaa sellaista tullilainsäädäntöä, jossa käytetään samaa tai samankaltaista ilmausta,<sup>3</sup> vai onko sen otettava huomioon yksinomaan ”sanojen tavanomainen merkitys”.

## I Asiaa koskevat oikeussäännöt

### A Euroopan unionin oikeus. Direktiivi 2006/112

3. Direktiivin 146 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

--

<sup>1</sup> Alkuperäinen kieli: espanja.

<sup>2</sup> Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1).

<sup>3</sup> Tätä kysymystä on käsitelty aiemmissa asioissa eri näkökulmista: tuomio 9.6.1992, komissio v. Espanja (C-96/91, EU:C:1992:253); tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105) ja tuomio 28.2.2018, Pieńkowski (C-307/16, EU:C:2018:124).

b) jäsenvaltion alueelle sijoittautumattoman hankkijan toimesta tai tämän puolesta yhteisön ulkopuolelle lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden luovutukset – –;

– –”.

4. Direktiivin 147 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettu tavaroiden luovutus koskee matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavia tavaroita, tämä vapautus voidaan myöntää vain, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

a) matkustaja ei ole sijoittautunut yhteisöön;

b) tavarat kuljetetaan yhteisön ulkopuolelle kolmen kuukauden kuluessa siitä kuukaudesta, jona luovutus toteutettiin;

c) luovutuksen kokonaisarvo, arvonlisävero mukaan lukien, on yli 175 euroa tai sen vasta-arvo kansallisena valuuttana, vahvistettuna kerran vuodessa soveltaen lokakuun ensimmäisenä työpäivänä voimassa ollutta muuntokurssia seuraavan vuoden tammikuun 1 päivästä.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vapauttaa verosta luovutuksen, jonka kokonaisarvo on 1 kohdan c alakohdassa säädettyä määrää pienempi.

2. Edellä 1 kohdassa matkustajalla, joka ei ole sijoittautunut yhteisöön, tarkoitetaan matkustajaa, jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka ei ole yhteisössä, jolloin kotipaikalla tai vakinaisella asuinpaikalla tarkoitetaan paikkaa, joka on sellaisena mainittu passissa, henkilötodistuksessa tai muussa sen jäsenvaltion tunnustamassa henkilöllisyysasiakirjassa, jonka alueella luovutus tapahtuu.

– –”.

## **B Kansallinen lainsäädäntö. Arvonlisäverosta vuonna 2007 annettu laki CXXVII<sup>4</sup>**

5. Lain 98 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Unkarista yhteisön ulkopuoliseen valtioon postitse lähetettyjen tai kuljetettujen tuotteiden luovutukset ovat vapautettuja arvonlisäverosta, edellyttäen, että lähettäminen tai kuljettaminen:

– –

b) on toteutettu ostajan itsensä tai hänen nimissään toimivan kolmannen osapuolen toimesta, jos tämän pykälän 3 ja 4 momentissa tai tämän lain 99 ja 100 §:ssä asetetut lisäedellytykset täyttyvät.

– –

<sup>4</sup> Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (jäljempänä arvonlisäverolaki).

(3) Edellä 1 momentin b kohtaa voidaan soveltaa, jollei 99 ja 100 §:stä muuta johdu, jos tässä asiayhteydessä ostaja ei ole sijoittautunut Unkariin, eikä hänellä ole sijoittautumisen sijasta täällä kotipaikkaa tai vakituista asuinpaikkaa.

– –”.

6. Lain 99 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Kun ostaja on ulkomainen matkustaja ja – – luovutetut tavarat kuuluvat henkilökohtaisiin matkatavaroihin tai matkatavaroihin, 98 §:n 1 momentissa tarkoitetun vapautuksen soveltamisen edellytyksenä on, että

- a) luovutuksen arvo, vero mukaan lukien, on yli 175:tä euroa vastaava määrä
- b) ulkomainen matkustajan osoittaa asemansa matkustusasiakirjoilla tai muilla Unkarissa toimivaltaisiksi tunnustettujen viranomaisien antamilla asiakirjoilla, joilla voidaan todeta henkilön henkilöllisyys
- c) viranomaisen todistaa tavaroiden yhteisöstä poistumisen paikassa, että ne ovat lähteneet Unkarista, valtion verohallinnon tätä tarkoitusta varten toimittamaan lomakkeeseen – – laitetulla hyväksymismerkinä ja leimalla ja valvoo, että samaan aikaan on esitetty tavarat ja tavaroiden luovutuksen toteutumisen vahvistava lasku.

– –”.

7. Lain 259 §:n 10 momentissa määritellään ulkomainen matkustaja seuraavasti:

”– – luonnollinen henkilö, joka ei ole yhteisön jäsenvaltion kansalainen ja jolla ei ole oleskeluoikeutta yhteisön jäsenvaltiossa, sekä henkilö, joka on yhteisön jäsenvaltion kansalainen mutta joka asuu sen alueen ulkopuolella”.

## **II Tosiseikat (ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan)<sup>5</sup> ja ennakkoratkaisukysymykset**

8. Bakati Plus Kereskedelmi és Szolgáltató Kft (jäljempänä Bakati Plus) on yritys, joka harjoittaa koristekasvien tukkukauppaa ja muiden tuotteiden vähittäiskauppaa muualla kuin sen tiloissa. Vuodesta 2015 alkaen sen vuotuinen liikevaihto on kasvanut 50 miljoonasta Unkarin forintista (HUF) 1 miljardiin Unkarin forintiin.

9. Vuonna 2016, tosiseikkojen tapahtuma-ajankohtana, Bakati Plusin liiketoiminta muodostui lähes kokonaan suurten elintarvike-, kosmetiikka- ja puhdistustuote-erien Serbiaan suuntautuneesta myynnistä, jossa se toimitti erät 20:lle kolmeen perheeseen kuuluvalla yksityishenkilölle.

<sup>5</sup> Bakati Plus kyseenalaistaa huomautuksissaan tämän kertomuksen ja esittää täydentäviä seikkoja. Kuitenkin, kuten unionin tuomioistuin on muistuttanut 2.4.2020 antamansa tuomion Coty Germany (C-567/18, EU:C:2020:267) 22 kohdassa ”koska yksinomaan ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on toimivaltainen toteamaan sen ratkaistavaksi saatetun oikeusriidan tosiseikat ja arvioimaan niitä, unionin tuomioistuimen on pääsääntöisesti rajoitettava tutkimaan niitä harkinnassa huomioon otettavia seikkoja, jotka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on päättänyt sille esittää, ja siis pitäydyttävä kyseisen tuomioistuimen vahvistamissa seikoissa”.

10. Bakati Plusin valtuuttama henkilö kuljetti tuotteet sen varastosta toiseen varastoon, jonka serbialaiset ostajat olivat vuokranneet Unkarista läheltä Serbian rajaa.

11. Kyseisessä paikassa kuljetuksen suorittanut kuljettaja luovutti ostajille tavaroiden hintaa vastaavaa käteissuoritusta vastaan tavarat, Bakati Plusin edustajan laatimat laskut ja lomakkeet arvonlisäveron palautuksen hakemista varten. Tämän jälkeen tavarat kuljetettiin henkilöautoissa matkustajien matkatavaroina Serbiaan.

12. Mekanismi arvonlisäverovapautuksen saamiseksi oli seuraava: a) Bakati Plus täytti arvonlisäveron palautushakemuksen, joka myöhemmin vahvistettiin ja leimattiin tavaroiden poistumistullitoimipaikassa; b) toinen kappale lomakkeesta toimitettiin Bakati Plusille; c) Bakati Plus palautti veron ostajille arvonlisäverolain mukaisesti, ja d) Bakati Plus vaati arvonlisäverotilityksessään palautetun arvonlisäveron vähentämistä.

13. Bakati Plus tiesi, että sen asiakkaat hankkivat tavarat jälleenmyydäkseen ne Serbian markkinoilla. Se oli tietoinen myös siitä, että useiden saman perheen jäsenten toimeen osallistumisen tarkoituksena oli se, ettei yksittäisen luovutuksen arvo ylittänyt miljoonaa Unkarin forinttia. Tällä tavoin, Unkarin tullimenettelyjä koskevien sääntöjen mukaisesti, tavarat siirtyivät Unkarin ja Serbian välisen rajan yli ongelmitta.

14. Verotarkastuksen yhteydessä Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Csongrádin alueellinen vero- ja tulliviranomainen, Unkari; jäljempänä ensimmäisen asteen veroviranomainen) totesi, että kolmen serbialaisen perheen ostot Bakati Plusilta ylittivät sen, mikä on henkilökohtaisia tarpeita ja perheen käyttöä, ja että ne oli toteutettu jälleenmyyntitarkoituksessa, mikä esti niiden luokittelemisen matkatavaroiksi. Se totesi myös, ettei kyseisellä yritysellä ollut oikeutta vapautukseen myöskään toisella perusteella.

15. Tarkastuksen tuloksena ensimmäisen asteen veroviranomainen määräsi 27.6.2018 tekemällään päätöksellä Bakati Plusin maksamaan arvonlisäveron erotukset viivästyskorkeineen ja asetti sille rahamääräisen seuraamuksen.

16. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (kansallisen vero- ja tullihallinnon valituslautakunta, Unkari) vahvisti 31.10.2018 ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätöksen, johon Bakati Plus oli hakenut siltä oikaisua. Se hylkäsi oikaisuvaatimuksen Kúrian (ylin tuomioistuin, Unkari) antaman tuomion perusteella, jossa todetaan seuraavaa:

- Matkustajien matkatavaroiden käsitteen tulkittamisessa merkityksellisiä ovat sekä ostettujen tavaroiden määrä että ostotiheys. Koska käsitettä ei ole määritelty arvonlisäverolaissa eikä direktiivissä 2006/112, kansallisessa käytännössä sellaisina pidetään tavaroita, jotka matkustaja hankkii omia henkilökohtaisia tarpeitaan varten tai lahjaksi, eikä niillä missään tapauksessa saa olla kaupallista tarkoitusta.
- Bakati Plusilla ei ollut oikeutta myöskään vientiin perustuvaan vapautukseen, koska se ei kyseisten toimien yhteydessä pyytänyt vientitullausta eikä toimien käsittely vientitapahtumina tullut esille: ostajat pyysivät nimenomaisesti ulkomaisille matkustajille myönnettävän verovapautuksen soveltamista.

17. Bakati Plus nosti toisen asteen hallinnollisesta päätöksestä kanteen Szegedi Törvényszékissä (Szegedin alioikeus, entinen Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság, Szegedin hallinto- ja sosiaaliasioiden tuomioistuin, Unkari),<sup>6</sup> ja tämä on esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Voidaanko – – direktiivin [2006/112] – – 147 artiklan mukaisena pitää jäsenvaltion käytäntöä, jonka mukaan arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu henkilökohtaisten matkatavaroiden käsite, jolla tarkoitetaan ulkomaisille matkustajille tehtyjä tavaroiden luovutuksia, jotka on vapautettu arvonlisäverosta, rinnastetaan New Yorkissa 4.6.1954 tehdyssä matkailun hyväksi myönnettäviä tullihelpotuksia koskevassa yleissopimuksessa ja sen lisäpöytäkirjassa käytettyyn henkilökohtaisten tavaroiden käsitteeseen ja Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 täydentämisestä tiettyjä unionin tullikoodeksin säännöksiä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen osalta 28.7.2015 annetun komission delegoidun asetuksen (EU) 2015/2446<sup>[7]</sup> 1 artiklan 5 alakohdassa määriteltyyn matkatavaroiden käsitteeseen?
- 2) Jos edelliseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan kieltävästi, miten arvonlisäverodirektiivin 147 artiklassa tarkoitettu henkilökohtaisten matkatavaroiden käsite on määriteltävä, kun otetaan huomioon, että sitä ei ole määritelty kyseisessä direktiivissä? Voidaanko unionin oikeussääntöjen mukaisena pitää kansallista käytäntöä, jonka mukaan jäsenvaltion veroviranomaiset ottavat huomioon yksinomaan ’sanojen tavanomaisen merkityksen’?
- 3) Onko arvonlisäverodirektiivin 146 ja 147 artiklaa tulkittava siten, että kun verovelvollisella ei ole oikeutta mainitun direktiivin 147 artiklan mukaiseen ulkomaisille matkustajille tehtyjä tavaroiden luovutuksia koskevaan verovapautukseen, on tapauksen mukaan tutkittava, voidaanko saman direktiivin 146 artiklassa tarkoitettua tavaroiden vientiluovutusten verovapautusta soveltaa silloinkin, kun unionin tullikoodeksissa ja delegoidussa lainsäädännössä edellytetyt tullimuodollisuuksia ei ole noudatettu?
- 4) Jos edelliseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan siten, että silloin, kun ulkomaisille matkustajille myönnettävää verovapautusta ei voida soveltaa, toimelle voidaan myöntää vientiin perustuva arvonlisäverovapautus, voidaanko liiketoimi tällaisessa tilanteessa luokitella arvonlisäverosta vapautetuksi tavaroiden vientiluovutukseksi vastoin asiakkaan tilaushetkellä nimenomaisesti ilmaisemaa aikomusta?
- 5) Jos kolmanteen ja neljänteen kysymykseen vastataan myöntävästi, voidaanko käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa, jossa laskun antaja tiesi tavaroiden luovutushetkellä, että ne oli ostettu jälleenmyyntitarkoituksessa, mutta jossa ulkomaalainen ostaja halusi tästä huolimatta viedä ne jäsenvaltion alueelta ulkomaisia matkustajia koskevassa verovapautusjärjestelmässä, minkä vuoksi laskun antaja toimi vilpillisessä mielessä, kun se laati veronpalautushakemuksen kyseisessä järjestelmässä ja haki myyntiin sisältyneen arvonlisäveron palautusta ulkomaan matkustajille myönnettävän verovapautuksen perusteella, arvonlisäverodirektiivin 146 ja 147 artiklan ja unionin oikeudessa vahvistettujen verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen mukaisena pitää sellaista jäsenvaltion käytäntöä, jonka mukaan veroviranomainen voi evätä virheellisesti ilmoitetun ja ulkomaisille matkustajille tehdyistä tavaroiden luovutuksista maksetun arvonlisäveron

<sup>6</sup> Szegedin hallinto- ja sosiaaliasioiden tuomioistuin, Unkari.

<sup>7</sup> EUVL 2015, L 343, s. 1; jäljempänä delegoitu asetetus.

palautuksen luokittelematta näitä toimia tavaroiden vientiluovutuksiksi ja tekemättä vastaavaa veronoikaisua, vaikka on selvää, että tavarat lähtivät Unkarista matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa?

### III Menettely unionin tuomioistuimessa

18. Ennakkoratkaisupyyntö saapui unionin tuomioistuimeen 4.9.2019.
19. Kirjallisia huomautuksia esittivät Bakati Plus, Unkarin hallitus ja Euroopan komissio.

### IV Asian arviointi

20. Unionin tuomioistuimen pyynnöstä tässä ratkaisuehdotuksessa käsitellään ainoastaan ensimmäistä ja toista ennakkoratkaisukysymystä, jotka koskevat direktiivin 2006/112 147 artiklan käsitettä ”matkustajan henkilökohtaiset matkatavarat”.

21. Mielestäni on kuitenkin aiheellista todeta, että huolimatta siitä, mikä on käsitteen direktiivin 2006/112 147 artiklan mukainen tulkinta, riidan ratkaisu voi riippua muista arviointiin vaikuttavista seikoista, jos, kuten ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin näyttäisi ehdottavan, tosiseikat katsotaan tavaroiden myyjän ja niiden serbialaisten ostajien yhteistyössä kehittämäksi järjestelyksi Unkarin verotussääntöjen kiertämiseksi.<sup>8</sup>

22. Käsittelemme ensimmäiseksi toista ennakkoratkaisukysymystä, johon mielestäni voidaan johtaa vastaus unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä. Sen jälkeen selitän, miten mielestäni on ymmärrettävä direktiivin 2006/112 147 artiklan ilmaus ”matkustajan henkilökohtaiset matkatavarat”.

23. Unionin tuomioistuimen arvonlisäverovapautuksia koskevassa oikeuskäytännössä on toistuvasti todettu näiden olevan unionin oikeuden itsenäisiä käsitteitä,<sup>9</sup> joita on tulkittava (suppeasti)<sup>10</sup> ottaen huomioon niiden sanamuoto, asiayhteys ja sillä säännöstöllä tavoitellut päämäärät, jonka osia ne ovat.<sup>11</sup>

<sup>8</sup> Direktiivin 2006/112 131 artiklan mukaan ”jäljempänä [IX osaston] 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*”. Kursivointi tässä.

<sup>9</sup> Tuomio 18.10.2007, Navicom (C-97/06, EU:C:2007:609, 20 kohta). Tässä tuomiossa tarkastellaan välittömästi nykyistä edeltävää jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määrätymisperuste – 17.5.1977 annettua kuudetta neuvoston direktiiviä 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1), jonka tulkintaa voidaan soveltaa (poikkeuksin, jotka eivät nyt ole merkityksellisiä). Ks. näiden kahden direktiivin välisestä suhteesta yleisesti direktiivin 2006/112 johdanto-osan ensimmäinen ja kolmas perustelukappale.

<sup>10</sup> Ibidem, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

<sup>11</sup> Tuomio 26.5.2016, Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354, 27 kohta).

**A Sanamuodon mukainen tulkinta. Lähtökohtana sanojen ”matkustajan henkilökohtaiset matkatavarat” tavanomainen merkitys (toisen ennakkoratkaisukysymyksen toinen osa).**

24. Arvonlisäverovapautuksia koskevien säännösten sanamuodon mukaisesta tulkinnasta unionin tuomioistuin on todennut, että jos unionin oikeudessa ei ole sanoille määritelmää, niiden merkitys ja ulottuvuus on määritettävä sen mukaan, mikä on niiden tavanomainen merkitys yleiskielessä. Se on kuitenkin välittömästi lisännyt, että tarkasteltavaksi on otettava ”asiayhteys, jossa [sanoja] käytetään, ja sen säännösten tavoitteet, johon ne kuuluvat”.<sup>12</sup>

25. Ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle on siis vastattava, että sellainen kansallinen käytäntö, jossa direktiivin 2006/112 147 artiklan henkilökohtaisten matkatavaroiden ilmausta tulkitaan *yksinomaan* ”sanojen tavanomaisen merkityksen” mukaisesti, ei ole tämän oikeuskäytännön mukainen. Tämä ”tavanomainen merkitys” ei saa sivuuttaa säännön erityistä asiayhteyttä eikä sen tavoitetta.

26. Säännön tulkinnan ohjaaminen sen asiayhteyden ja tavoitteen mukaisesti on välttämätöntä silloin, kun ei ole olemassa vain yhtä sanojen ”tavanomaista merkitystä”. Tämä koskee nyt käsiteltävänä olevaa ilmausta.

27. Ensimmäiseltä (ja intuitiivisesti) ilmaus ”henkilökohtaiset matkatavarat” merkitsee tavaroita, joita matkustaja yleisesti kuljettaa mukanaan omaa käyttöönsä varten, sekä muita pienikokoisia tavaroita lahjaksi tai muistoesineiksi.

28. Tällaisessa tulkinnassa jätettäisiin direktiivin 2006/112 147 artiklan ulkopuolelle matkustajan Euroopan unionin alueelta poistuessaan mukanaan viemät kaupalliseen käyttöön tarkoitetut tavarat. Tämä ei kuitenkaan ole ainoa mahdollinen tulkinta.

29. Voitaisiin väittää, että ilmaus ”henkilökohtaiset matkatavarat” viittaa enemminkin tapaan, jolla matkustaja kuljettaa tavaroita. Tästä näkökulmasta tarkasteltaessa matkustajan henkilökohtaiset matkatavarat ovat niitä, jotka siirtyvät yhdestä paikasta toiseen yhdessä matkustavan henkilön kanssa, niiden sisällöstä riippumatta.<sup>13</sup> Näihin sisältyisivät sekä käsimatkatavarat että mukana seuraavat matkatavarat<sup>14</sup>, eli loput laukut, jotka kulkevat matkan samalla liikennevälineellä kuin niiden haltija sijoitettuna tätä tarkoitusta varten olevaan tilaan (lentokoneen lastiruuma, matkatavaratila). Tästä näkökulmasta tarkasteltaessa sillä, onko vienti luonteeltaan kaupallista, ei olisi merkitystä.

30. Sanamuodon mukainen tulkintaperuste ei siis anna yksiselitteistä vastausta. On siis käytettävä, kuten olen jo esittänyt, systemaattista ja teleologista tulkintaperustetta.

<sup>12</sup> Edellä alaviitteessä mainittu kohta.

<sup>13</sup> Tämä on pääasiallisesti tulkinta, jota komissio on esittänyt ja josta ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on epävarma.

<sup>14</sup> Ks. mukana seuraavien matkatavaroiden käsitteestä jäljempänä alaviite 22.

## **B Matkustajan henkilökohtaisissa matkatavaroissa tapahtuvaa tavaroiden vientiä koskevan arvonlisäverovapauden asiayhteys ja tavoitteet**

### ***1. Asiayhteyteen perustuva tulkinta***

31. Artikla 147 on direktiiviin 2006/112 IX osaston (Vapautukset) 6 luvun (Maastaviennin vapautukset) toinen artikla. Tosiasiallisesti artiklassa 147 pääasiallisesti vain täydennetään 146 artiklan 1 momentin b kohtaa.

32. Direktiivi 2006/112, erityisesti IX osasto, sen 6 luku ja ennen kaikkea 146 ja 147 artikla muodostavat mielestäni oman tulkinnallisen piirinsä matkustajan henkilökohtaisten matkatavaroiden ilmaisulle, jota käytetään 147 artiklassa. Tähän piiriin voi kuulua lisäksi muita arvonlisäverojärjestelmän sääntöjä.

33. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ja osittain komissio<sup>15</sup> asettavat kuitenkin etusijalle tullialan säännöt. Aloitan käsittelemällä niitä sääntöjä ja niiden roolia asiayhteytenä.

#### ***a) Arvonlisäverojärjestelmä ja tullijärjestelmä***

34. Kansallisessa käytännössä, jonka yhteensopivuudesta direktiivin 2006/112 kanssa on kyse tässä oikeusriidassa, on käytössä kaksi tullialan käsitettä:

- New Yorkissa 4.6.1954 tehdyssä matkailun hyväksi myönnettäviä tullihelpotuksia koskevassa yleissopimuksessa ja sen lisäpöytäkirjassa käytetty henkilökohtaisten tavaroiden käsite.<sup>16</sup>
- Unionin tullikoodeksin soveltamiseksi annetun delegoidun asetuksen matkatavaroiden käsite.<sup>17</sup>

35. Heti aluksi on syytä täsmentää, että Euroopan unioni ei ole New Yorkin vuoden 1954 yleissopimuksen sopimuspuoli, eikä sopimus tällä hetkellä myöskään sido kaikkia jäsenvaltioita.

36. Sitä vastoin 15.3.1993 tehdyssä neuvoston päätöksessä hyväksyttiin (silloisen) Euroopan yhteisön nimissä Istanbulissa 26.7.1990 hyväksytty yleissopimus väliaikaisesta maahantuonnista sekä sen liitteet muutamien varauksin.<sup>18</sup> Tässä yleissopimuksessa toistetaan New Yorkin yleissopimus, mutta ei kokonaisuudessaan.

37. Minun ei kuitenkaan ole tarpeen käsitellä sitä, mitkä tämän yleissopimuksen ja delegoidun asetuksen näkökohdista voisivat olla merkityksellisiä tässä asiassa.

<sup>15</sup> Komission huomautusten 45 kohta ja sitä seuraavat kohdat. Edellistä varovaisemmin myös Unkarin hallitus on hyväksynyt tämän kannan.

<sup>16</sup> Jäljempänä New Yorkin vuoden 1954 yleissopimus. Yleissopimus sitoo Unkaria. Sen 2 artiklan mukaan henkilökohtaisilla tavaroilla tarkoitetaan ”kaikkia vaatteita ja muita uusia tai käytettyjä tavaroita, joita matkustajan voidaan kohtuudella katsoa tarvitsevan omaan käyttöönsä kaikki hänen matkansa olosuhteet huomioon ottaen, jättäen ulkopuolelle kaikki kaupallisessa tarkoituksessa maahantuodut tavarat”.

<sup>17</sup> Delegoidun asetuksen 1 artiklan 5 alakohdan mukaan matkatavaroilla tarkoitetaan ”kaikkia luonnollisen henkilön matkan yhteydessä millä menetelmällä tahansa kuljettamia tavaroita”.

<sup>18</sup> Väliaikaista maahantuontia koskevasta yleissopimuksesta sekä sen liitteiden hyväksymisestä tehty päätös 93/329/ETY (EYVL 1993, L 130, s. 1).



38. Tulli- ja arvonlisäveroalan lainsäädännöt ovat kylläkin läheisessä suhteessa toisiinsa, mikä muiden tavoitteiden lisäksi helpottaa verojen koordinoitua hallinnointia. Tämä keskinäinen suhde ei kuitenkaan riitä siihen, että yksinkertaisesti vain omaksutaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen lähtökohta, jonka unionin tuomioistuin on hylännyt muissa tuomioissa ”[arvonlisäveron] järjestelmän ja tullien kantamista koskevan yhteisön järjestelmän rakenteiden, tarkoituksen ja päämäärän erojen johdosta”.<sup>19</sup>

39. Näitä eroja kuvastaa matkustajan henkilökohtaisten matkatavaroiden tarkastelu kummankin yhteydessä.

- Tullialan näkökulmasta matkustajan henkilökohtaisilla matkatavaroilla viitataan kaikenluonteisten tavaroiden kuljettamiseen rajojen yli. Kaikki osat, joista matkatavarat muodostuvat, ovat tullilainsäädännön alaisia. Niiden mahdollisella kaupallisella käyttötarkoituksella (samoin kuin muilla tekijöillä, esimerkiksi tavarán määrällä ja painolla) voi olla merkitystä myöhemmin määriteltävässä sovellettavassa tullimenettelyä.<sup>20</sup>
- Sitä vastoin arvonlisäverovapautuksen edellytyksenä kolmansista maista tulevien matkustajien maahantuomien tavaroiden kuljetuksessa on ennen kaikkea ja nimenomaisesti se, ettei tuonti ole luonteeltaan kaupallista. Direktiiviin 2007/74/EY 4 artiklassa tästä säädetään seuraavasti:<sup>21</sup> ”jäsenvaltioiden on joko rahamääräisiä tai määrällisiä rajoituksia noudattaen vapautettava matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa tuotavat tavarat arvonlisä- ja valmisteverosta, kun tuonti ei ole luonteeltaan kaupallista”.<sup>22</sup>

40. Nyt on pohdittavana nimenomaan se, koskeeko edellisessä kohdassa mainittu vaatimus (kaupallisen luonteen puuttuminen) ainoastaan tuontien arvonlisäverovapautusta vai myös matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa Euroopan Unionin ulkopuolelle vietävien tavaroiden luovutusten arvonlisäverovapautusta.

41. Yhteisön arvonlisäverosääntöjen alkuperän ja kehityksen (direktiivin 2006/112 147 artiklaan asti) analyysin sekä niiden direktiiviä 2007/74 edeltäviin sääntöihin olevan suhteen perusteella katson, että yhteys, joka parhaiten soveltuu tulkintaongelmien ratkaisemiseen, ei ole tulli- vaan arvonlisäverojärjestelmä.<sup>23</sup>

42. Tämä on lisäksi unionin tuomioistuimen tämän alan oikeuskäytännön pohjana oleva peruste: näitä verovapautuksia on tulkittava ”yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yleisessä asiayhteydessä”.<sup>24</sup>

<sup>19</sup> Tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 28 kohta). Olen viitannut tähän kahden eri sääntelyn järjestelmään ratkaisuehdotuksessani 12.1.2016, Eurogate Distribution ja DHL Hub Leipzig (C-226/14 ja C-228/14 EU:C:2016:1, 91 kohta) ja ratkaisuehdotuksessani 13.12.2016, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2016:944, 66 kohta).

<sup>20</sup> Näin on suhteessa tullioikeudelliseen asemaan (delegoidun asetuksen 119 artiklan 3 kohdan f alakohta), tai tavaroiden ilmoittamiseen tietyssä tullimenettelyssä (delegoidun asetuksen 135 artiklan 1 kohdan b alakohta ja 137 artiklan 1 kohdan b alakohta).

<sup>21</sup> Kolmansista maista tulevien matkustajien tuomien tavaroiden vapauttamisesta arvonlisä- ja valmisteverosta 20.12.2007 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2007, L 346, s. 6; jäljempänä direktiivi 2007/74).

<sup>22</sup> Edellä esitetylle ei ole esteenä se, että tämän direktiivin 5 artiklassa henkilökohtaiset matkatavarat määritellään viittaamalla matkustajan tulliviranomaisille esittämiin kolleihin. Tämän artiklan mukaan ”henkilökohtaisina matkatavaroina pidetään kaikkia matkatavaroita, jotka matkustaja pystyy esittämään tulliviranomaisille saapuessaan maahan sekä jotka hän esittää kyseisille viranomaisille myöhemmin, edellyttäen että esitetään todisteet siitä, että matkustajan kuljettamisesta vastaava yritys oli lähtöhetkellä rekisteröinyt nämä matkatavarat mukana seuraaviksi matkatavaroiksi”.

<sup>23</sup> Tämä ei merkitse sitä, ettei joihinkin tullijärjestelmän seikkoihin voitaisi vedota sellaisten arvonlisäverosääntöjen tulkinnan vahvistamiseksi, joiden tulos on yhteneväinen tullisäännösten tulkinnan kanssa.

<sup>24</sup> Tuomio 18.10.2007, Navicom (C-97/06, EU:C:2007:609, 20 kohta).

**b) Lainsäädännöllinen tausta. Direktiivi 69/169/ETY<sup>25</sup>**

**1) Tuonnin vapautus**

43. Direktiivin 2206/112 147 artiklan ulottuvuuden määrittelemiseksi on palattava kansainvälisessä matkustajaliikenteessä tapahtuvassa maahantuonnissa kannettavien liikevaihtoverojen yhdenmukaistamisen alkuaikoihin (direktiivi 69/169).

44. Direktiivin 69/169 lähtökohdaksi otettiin välillisten verojen yhdenmukaistamisen status quo kyseisenä ajankohtana ja muistutettiin, että niin kauan kun yhdenmukaistamisessa ei edetä, jäsenvaltioiden välisessä kaupassa säilytetään tuonnin verollisuus ja viennin verottomuus.<sup>26</sup>

45. Sen edistämiseksi, että jäsenvaltioiden väestö saa ”enemmän tietoa yhteismarkkinoiden todellisuudesta”<sup>27</sup>, direktiivissä 69/169 yhdenmukaistettiin liikevaihtoveron vapautuksia koskevat säännökset matkustajien toteuttamien joidenkin tuontien osalta. Nämä tavarat hankittiin vientimaasta tiettyjen verojen alaisina; tuontimaan luopumisella liikevaihtoverojen kannosta vältyttiin kaksinkertaiselta verotukselta. Täydelliseen verottamatta jättämiseen ei kuitenkaan pyritty.<sup>28</sup>

46. Tuontien, joihin voitiin soveltaa vapautusta, oli oltava matkustajan henkilökohtaisiin matkatavaroihin sisältyviä, muita kuin luonteeltaan kaupallisia tavaroita, eikä niiden kokonaisarvo saanut ylittää konkreettista määrää.<sup>29</sup>

47. Direktiivin 69/169 3 artiklassa määriteltiin muu kuin kaupallinen tuonti satunnaiseksi ja sellaiseksi, että se kohdistuu yksinomaan tavaroihin, jotka on tarkoitettu matkustajien henkilökohtaiseen tai näiden perheenjäsenten käyttöön taikka lahjoiksi, jos näiden tavaroiden luonne tai määrä ei ilmennä mitään kaupallista tarkoitusta.

**2) Viennin verottomuus. Vientien ei-kaupallinen luonne**

48. Tuonnin vapautuksen rajat ylittävässä kaupassa ei pitänyt aiheuttaa täydellistä verottamatta jäämistä. Tämän vuoksi direktiivin 69/169 6 artiklassa, sellaisena kuin se on ollut sen alkuperäisessä muodossa, jäsenvaltiot veloitettiin toteuttamaan toimenpiteitä, joilla estettiin verottomuus sellaisille matkustajille suoritetuilta luovutuksilta, joiden kotipaikka, pysyvä asuinpaikka tai ammatillisen toiminnan keskuspaikka sijaitsi jossakin jäsenvaltiossa ja joihin jo sovellettiin tuonnin vapautuksen järjestelmää.

<sup>25</sup> Kansainvälisessä matkustajaliikenteessä tapahtuvassa maahantuonnissa kannettaviin liikevaihto- ja valmisteveroihin liittyviä vapautuksia koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten yhdenmukaistamisesta 28.5.1969 annettu neuvoston direktiivi (EYVL 1969, L 133, s. 6).

<sup>26</sup> Johdanto-osan ensimmäinen kappale.

<sup>27</sup> Johdanto-osan toinen kappale.

<sup>28</sup> Johdanto-osan neljäs kappale.

<sup>29</sup> 1 artiklan 1 kohta koski kolmansista valtioista tulevia matkustajia ja 2 artiklan 1 kohta yhteisön sisäistä matkustajaliikennettä.

49. Viennin verottomuuden kieltä poistettiin asteittain siitä aiheutuneiden teknisten vaikeuksien vuoksi ja kaksinkertaiselta verotukselta välttymiseksi.<sup>30</sup> Tässä yhteydessä merkityksellistä on, että direktiivillä 72/230/ETY<sup>31</sup> muutettiin direktiivin 69/169 6 artiklaa ja jäsenvaltioille annettiin lupa sallia tietyissä olosuhteissa vähittäiskauppavaiheen myynnissä jäsenvaltiosta poistuvien matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissaan kuljettamien tavaroiden vapauttaminen liikevaihtoveroista.

50. Toisessa jäsenvaltiossa asuville matkustajille vapautus oli mahdollinen alkaen tietystä arvosta, jonka oli joka tapauksessa oltava saman direktiivin mukaisesti yhteisön sisäisen matkustajaliikenteen tuonnille asetetun vapautuksen määrää suurempi. Yhteisön ulkopuolella asuvien osalta jäsenvaltioilla oli toimivalta asettaa tämä raja alhaisemmaksi.

51. Huolimatta siitä, että vientien ei-kaupallisuudesta ei ollut erityistä mainintaa, direktiivin 69/169 6 artiklan asiayhteys velvoitti katsomaan, että vapautus koski ainoastaan ei-kaupallisia vientejä, sellaisina kuin ne määriteltiin direktiivin 3 artiklassa.

### 3) Direktiivin 69/169 6 artiklan kumoaminen ja myöhempi kehitys

52. Vuonna 1977 hyväksyttiin kuudes direktiivi, jonka X osastossa säädettiin verovapautuksista. Sen 15 artiklan 2 kohdassa säädettiin viennin ja vastaavien liiketoimien vapautuksista. Siinä ei ollut erityistä viittausta kuljettamiseen matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa.

53. Tuonnin arvolisäverovapautuksia säänneltiin kuudennen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan edelleen direktiivillä 69/169.

54. Direktiivin 69/169 6 artikla kumottiin 1.1.1993 alkaen direktiivin 92/111/ETY<sup>32</sup> 1 artiklan 25 kohdan nojalla.

55. Direktiivillä 92/111 lisättiin kuudennen direktiivin 15 artiklaan matkustajiin liittyvää järjestelmää koskeva kohta, jossa komissiota kehoitettiin esittämään neuvostolle ehdotukset vähittäiskauppavaiheessa suoritettuihin matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavien tavaroiden luovutuksiin liittyvän vapautuksen soveltamisen täsmentämiseksi.

56. Tämän seurauksena (direktiivillä 95/7/EY)<sup>33</sup> hyväksytyssä 15 artiklan sanamuodossa sen 2 kohdan teksti siirtyi käytännössä sellaisenaan nykyisen direktiivin 2006/112 147 artiklaksi. Siinä ei siis ole mainintaa ei-kaupallisesta luonteesta, kuten direktiivissä 69/169 ja nykyisin direktiivissä 2007/74 (jolla korvataan direktiivi 69/169 kolmansista maista tapahtuvan tuonnin vapautusten alalla).

57. Huolimatta maininnan puuttumisesta mikään tässä lainsäädännön kehityksessä, joka johti kuudennen direktiivin 15 artiklan 2 kohtaan, sellaisena kuin se on vuoden 1995 tekstissä, ei viittaa siihen, että vapautusta olisi pyritty laajentamaan sellaisten tavaroiden (jotka oli tarkoitus kuljettaa

<sup>30</sup> Näin asiaa selvitetään tuomiossa 9.6.1992, komissio v. Espanja (C-96/91, EU:C:1992:253, 5 kohta).

<sup>31</sup> Kansainvälisessä matkustajaliikenteessä tapahtuvassa maahantuonnissa kannettaviin liikevaihto- ja valmisteveroihin liittyviä vapautuksia koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten yhdenmukaistamisesta 12.6.1972 annettu toinen neuvoston direktiivi (EYVL 1972, L 139, s. 28).

<sup>32</sup> Direktiivin 77/338/ETY muuttamisesta ja toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi 14.12.1992 annettu neuvoston direktiivi (EYVL 1992, L 384 s. 47).

<sup>33</sup> Direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi 10.4.1995 annettu neuvoston direktiivi (EYVL 1995, L 102, s. 18).

matkustajan henkilökohtaisissa matkatavaroissa) luovutuksiin, jotka oli tarkoitettu kaupalliseen käyttöön. Mielestäni näin merkityksellinen muutos olisi pitänyt tuoda ilmi; sellaista ei voida vain päätellä pelkän poisjätön perusteella.

58. Muilta osin säännöksen yhteys direktiiviin 69/169 säilyi:

- Yhtäältä siinä viitattiin vientien kansallisessa valuutassa olevan kokonaisarvon laskemisen osalta direktiivin 69/169 7 artiklan 2 kohtaan.
- Toisaalta alimman arvon raja, joka oli edellytyksenä kuudennen direktiivin 15 artiklan 2 kohdassa säädetylle vapautukselle, ja direktiivissä 69/169 säädetty enimmäisarvo henkilökohtaisissa matkatavaroissa tapahtuvan tuonnin vapautuksen saamiselle matkustettaessa yhteisöön kolmannesta valtiosta asetettiin samansuuruisiksi.<sup>34</sup>

59. Yhteenvetona voidaan todeta, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 2 kohdan oli katsottava soveltuvan ainoastaan sellaisten matkustajan henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavien tavaroiden luovutuksiin, joilla ei ollut myöhäisempää kaupallista käyttötarkoitusta. Näin säilyi vastaavuus niiden edellytysten kanssa, jotka koskevat kolmansista maista kotoisin olevien matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa maahantuomien tavaroiden vapautuksen saamista.

### ***c) Kuudennesta direktiivistä direktiiviin 2006/112***

60. Direktiivin 2006/112 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa ja 147 artiklassa toistetaan kuudennen direktiivin 15 artiklan 2 kohta.<sup>35</sup> Edellä esittämäni tausta vahvistaa, että voimassa oleva direktiivi sopii asiayhteydeksi, jossa määritetään matkustajan henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettujen tavaroiden luovutuksen vapautuksen ulottuvuus, mutta tullialan säädäntö sen sijaan ei.

61. Direktiivin 2006/112 147 artikla ei ole erikseen tarkasteltava säännös, vaan, kuten olen jo todennut, erityistapaus välillisen maastaviennin<sup>36</sup> vapautuksesta, josta säädetään 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa.

62. Vaikka tällä perusteella olisi ensinäkemältä mahdollista väittää, että molemmissa artikloissa säädetään viennin luovutuksista niiden luonteesta (kaupallisesta ja ei-kaupallisesta) riippumatta, uskon, ettei asia ole näin.

63. Ensinnäkään direktiivin 2006/112 valmisteluasiakirjoissa ei viitata matkustajan matkatavaroissa kuljetettujen vientitavaroiden käyttötarkoitukseen. Siksi ja sen vuoksi, että pitäytyään aikaisemman lainsäädännön toistamisessa, päätelen, että samat ehdot säilyvät.<sup>37</sup>

<sup>34</sup> 175 eukuksi. Nykyään vastaavuutta ei enää ole, koska tuontivapautuksen enimmäismäärä on 300 euroa (tai 430 euroa, kuljetusneuvosta riippuen) direktiivin 2007/74 7 artiklan mukaan, ja sellaisten luovutusten, joihin sovelletaan maastaviennin vapautuksia, kokonaisarvon alin raja on 175 euroa direktiivin 2006/112 147 artiklan mukaan; lisäksi jäsenvaltiot voivat alentaa määrää.

<sup>35</sup> Ks. vastaavuustaulukko direktiivissä 2006/112.

<sup>36</sup> Lähettämisestä tai kuljettamisesta on vastuussa tavaroiden ostaja tai kolmas, joka toimii hänen nimissään, päinvastoin kuin 146 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetuissa välittömissä vienneissä, joissa tavarat lähettää tai kuljettaa luovuttaja tai kolmas hänen nimissään.

<sup>37</sup> Yhtenevästi sen mukaan mitä on jo mainittu edellä alaviitteessä 9 voimassa olevan direktiivin ja sitä edeltävän direktiivin välisestä suhteesta.

64. Toiseksi direktiivin 2006/112 147 artiklassa luetelluilla edellytyksillä kuvataan tilannetta, jota luonnehtivat (matkustajaan liittyvät) henkilökohtaiset tekijät ja (matkaan ja tavaroihin liittyvät) objektiiviset tekijät, jotka eivät sovi yhteen *kaupallisen* viennin ajatuksen kanssa:

- Matkustajan osalla se, että tämän on näytettävä toteen (henkilötodistuksella tai vastaavalla todistuksella), että hän asuu Euroopan unionin ulkopuolella, osoittaa, että on kyse luonnollisesta henkilöstä.
- Vaatimus siitä, että matkustajan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on unionin ulkopuolella, osoittaa, että ajatellaan hänen olevan muu kuin taloudellinen toimija (todennäköisesti, mutta ei yksinomaan turisti).<sup>38</sup>
- Tätä ajatusta (satunnaisesta matkustajasta) vahvistaa oletus tämän mahdollisesta siirtymisestä unionin sisällä<sup>39</sup> sekä tavaroiden luovutuksesta alkava kolmen kuukauden määräaika, jonka jälkeen vapautukseen ei ole oikeutta.<sup>40</sup>
- Esineiden on oltava sekä kooltaan että määrältään rajallisia, ja matkustajan on edun saadakseen kuljetettava ne mukanaan siirtymisissään Euroopan unionin alueella, kunnes hän poistuu sieltä.
- Edellytetään, että tavaroiden yhteisarvo ylittää tietyn määrän (mutta jäsenvaltiot voivat alentaa sitä). Direktiivissä 2006/112 asetetun määrän pienuus sekä myös se, että sellainen on ylipäättään asetettu,<sup>41</sup> vahvistavat, että vienniltä puuttuu kaupallinen tavoite.

65. Aika ja muoto, jossa vapautus toteutuu, vahvistavat samaa ajatusta. Juuri siksi, että 147 artiklan tyyppillinen tilanne on matkustajan omaan käyttöön tarkoitetut tavarat, joilla ei ole kaupallista tarkoitusta, ei ole mahdotonta, että matkustaja käyttää ne itse unionissa ollessaan, mikä määrittelee sen, että hänen on maksettava arvonlisävero siellä. Tämän vuoksi vapautusta ei sovelleta silloin, kun tavara hankitaan, vaan myöhemmin, arvonlisäveropalautuksena, jolle on edellytyksenä sen osoittaminen, että tavara on poistunut unionin alueelta.

## 2. *Teleologinen tulkinta*

66. 147 artikla vastaa maastaviennin vapautusten yhteiseen teoreettiseen perustaan: koska arvonlisävero on veroalueella kulutuksesta kannettava vero ja viedyt tavarat kulutetaan sen ulkopuolella, sitä ei pidä soveltaa näiden tavaroiden luovutuksiin.<sup>42</sup> Näin vältetään kaksinkertaiselta verotukselta.

<sup>38</sup> Muita esimerkkejä tässä voisivat olla ilma-aluksen tai risteilijän miehistön jäsen, kolmannesta maasta kotoisin oleva opiskelija tai maahanmuuttaja, suhteessa tavaroihin, jotka on hankittu kolmen unionista poistumista edeltävän kuukauden aikana.

<sup>39</sup> Direktiivin 2006/112 147 artiklan 2 kohdan viimeinen kohta, kuten olen todennut, on ollut aiemmin kuudennen direktiivin muuttamisesta annetussa direktiivissä 95/7. Komissio on selvittänyt tämän kohdan tavoitetta 2.3.1992 päivätyssä asiakirjassa tavoitteena helpottaa sellaisten matkustajien asiointia tullissa, jotka hankittuaan jäsenvaltiosta tavarat poistuvat yhteisön alueelta toisen jäsenvaltion kautta ja saattavat tässä valtiossa päätökseen arvonlisäveron palautuksen edellyttämät toimet. Viikkoa myöhemmin Euroopan yhteisön virallisessa lehdessä julkaistussa ehdotuksessa ((KOM(94) 58 lopullinen, EYVL 1994, C 107, s. 7)) tätä selitystä ei mainittu.

<sup>40</sup> Vähimmäisaikaa ei vaadita. Tuonnin vapautusten osalla unionin tuomioistuin on pitänyt vapautuksen saamisessa merkityksettömänä matkan huomattavaa lyhytkestoisuutta ja sen ohella ”aitojen matkustajien” ja ”veromatkustajien” erottelua ennakoita, (tuomio 12.6.1980, komissio v. Irlanti, C-158/88, EU:C:1990:242). Mielestäni tätä ratkaisua voidaan soveltaa nyt käsiteltävään vapautukseen.

<sup>41</sup> Kun verottamatta jäämiseltä välttymisen tavoite on poistunut tuonnin arvonlisäveron suurimman mahdollisen vapauttamisen yhteensovittamisella pienimmän viennin vapauttamisen saamiseksi tarvittavan määrän kanssa (ks. edellä alaviite 34), vähimmäismäärän asettaminen on perusteltua hallinnollisen yksinkertaistamisen kannalta. Näin pyritään estämään se, että veron hallintokulut ovat suhteettomia sen määrään verrattuna. Ks. analogisesti tuomio 2.7.2009, Har Vaessen Douane Service (C-7/08, EU:C:2009:417, 35 kohta).

<sup>42</sup> Ks. mm. tuomio 28.3.2019, Vinš (C-275/18, EU:C:2019:265, 23 kohta) ja tuomio 17.10.2019, Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, 20 kohta).

67. On ehkä hyvä lisätä, että direktiivin 2006/112 147 artiklalla tavoitellaan lisäksi toista erityistä tavoitetta, joka liittyy jäsenvaltioille myönnettyyn toimivaltaan vapauttaa verosta sellaiset tavaroiden luovutukset, joiden kokonaisarvo on kyseisessä artiklassa säädettyä määrää pienempi.

68. Tämä antaa jäsenvaltioille mahdollisuuden halutessaan luopua verojen kantamisesta arvoltaan vähäisistä ostoista ja sen sijasta kannustaa tuotteiden hankintaan laajentamalla sellaisten tuotteiden valikoimaa, joihin sovelletaan arvonlisäveron palautusta.

69. Se, että tämä tavoite yleensä liittyy matkailunedistämiseen, vahvistaa argumenttia, jonka mukaan direktiivin 2006/112 147 artiklassa tarkoitettu ilmaisu ”matkustajan henkilökohtaiset matkatavarat” ei viittaa myyntiin tarkoitettuihin vienteihin.

70. Toisenlainen tulkinta, jossa matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavien tavaroiden luovutusten vapautuksen piiriin sisällytettäisiin näiden tavaroiden viennit niiden myöhemmäksi jälleenmyymiseksi, asettaisi kyseenalaiseksi perusteen direktiivin 2006/112 147 artiklalla perustetun järjestelmän olemassaololle.

71. Matkustajan henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettujen tavaroiden luovutusta koskevan vapautuksen erillinen sääntely on tietoinen päätös unionin lainsäätäjältä, joka ei ole halunnut rinnastaa vaan erottaa sen normatiiviset elementit niistä, jotka koskevat *tavallisia* kaupallisen käyttötarkoituksen vientejä. Näiden kahden eri sääntelyn perustana ovat erilaiset tavoitteet.

72. Lisäksi päinvastainen tulkinta tekisi direktiivin 2006/112 146 artiklan 1 kohdan b alakohdasta ja 147 artiklasta vaihtoehtoisia, mistä aiheutuisi seurauksia tavaroiden unionin alueelta poistumisen osoittamiseen ja vientien valvontaan.

73. Lopuksi ehdotan, että kaupallinen luonne vapautusta varten määritellään käyttämällä (*mutatis mutandis*) direktiivin 2007/74 6 artiklassa säädettyä perustetta kolmansista maista tulevien matkustajien tuontien vapautuksen osalla. Sen mukaan luonteeltaan kaupallisia eivät ole satunnaiset, henkilökohtaiseen tai perheen käyttöön tai lahjaksi tarkoitettujen tavaroiden tuonnit. Tavaroiden luonteen ja määrän on oltava sellaisia, ettei niitä voida pitää kaupallisiin tarkoituksiin vietävinä tavaroina.

## V Ratkaisuehdotus

74. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Szegedi Törvényszékin esittämiin ensimmäiseen ja toiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan seuraavasti:

- Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 147 artiklan käsitettä ”matkustajien henkilökohtaiset matkatavarat” ei pidä tulkita yksinomaan näiden sanojen tavanomaisen merkityksen perusteella vaan ottamalla huomioon myös asiayhteys, jossa käsitettä käytetään, ja kyseistä veroa koskevan lainsäädännön tavoitteet.
- New Yorkissa 4.6.1954 tehty matkailun hyväksi myönnettäviä tullihelpotuksia koskeva yleissopimus ja sen lisäpöytäkirja ja Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 täydentämisestä tiettyjä unionin tullikoodeksin säännöksiä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen osalta annetun komission delegoidun asetuksen (EU)

2015/2446 1 artiklan 5 alakohta eivät muodosta direktiivin 2006/112 147 artiklan tulkintaa määräävää asiayhteyttä.

- Direktiivin 2006/112 147 artiklassa tarkoitettu matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa Euroopan unionin ulkopuolelle kuljetettavien tavaroiden luovutusten arvonlisäverovapautus edellyttää, muiden vaatimusten lisäksi, vientien ei-kaupallista luonnetta.