UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

16 päivänä joulukuuta 2010 *

Asiassa C-430/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 9.10.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 2.11.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Euro Tyre Holding BV

vastaan

Staatssecretaris van Financiën,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. N. Cunha Rodrigues sekä tuomarit A. Arabadjiev, U. Lõhmus (esittelevä tuomari), A. Ó Caoimh ja P. Lindh,

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Euro Tyre Holding BV, edustajanaan advocaat T. C. van Zwieten,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään C. Wissels ja B. Koopman,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Georgiadis, M. Germani ja M. Tassopoulou,

– Euroopan komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja W. Roels,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 20.12.1996 annetulla neuvoston direktiivillä 96/95/EY (EYVL L 338, s. 89; jäljempänä kuudes direktiivi), 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan tulkintaa, kun tämä säännös luetaan yhdessä saman direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan, 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 28 b artiklan A kohdan 1 alakohdan kanssa.

2 Pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Euro Tyre Holding BV (jäljempänä ETH) ja Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön valtiosihteeri) ja joka koskee jälkiverotuspäätöksillä tälle yhtiölle sellaisen liiketoimen takia määrättyä arvonlisäveroa, jossa tavarat olivat kahden peräkkäisen luovutuksen kohteena.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Kuudes direktiivi

3 Kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden luovutuspaikkana on pidettävä:

a) luovuttajan tai vastaanottajan taikka kolmannen henkilön lähettämän tai kuljettaman tavaran osalta: paikkaa, jossa tavara on vastaanottajalle lähettämisen tai kuljetuksen alkaessa. – –

b) jos tavaraa ei lähetetä tai kuljeteta: paikkaa, jossa tavara on luovutushetkellä.”

4 Kuudennen direktiivin 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan sanamuoto on seuraava:

”Arvonlisäveroa on kannettava myös

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan tai oikeushenkilön, joka ei ole verovelvollinen[, maan alueella] suorittamista [vastikkeellisista] tavaroiden yhteisöhankinnoista, jos myyjä on verovelvollinen, [joka] toimii tässä ominaisuudessaan ja

johon ei sovelleta 24 artiklassa tarkoitettua verovapautusta eikä 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisessa virkkeessä tai 28 b artiklan B kohdan 1 alakohdassa tarkoitettuja säännöksiä.”

5 Saman direktiivin 28 b artiklan A kohdan 1 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Yhteisön sisäisenä tavaroiden hankintapaikkana on pidettävä sitä paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle.”

6 Saman direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on jäljempänä tarkoitettujen vapautusten oikean ja yksinkertaisen soveltamisen varmistamiseksi sekä mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi määräämillään edellytyksillä, sanotun kuitenkaan rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista, vapautettava verosta:

a) [5 artiklassa tarkoitetut] sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden lukuun kuljettaa tai lähettää 3 artiklassa tarkoitetun alueen ulkopuolelle mutta yhteisön alueelle sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai [ei-verovelvolliselle] oikeushenkilölle, – – joka toimii [tässä ominaisuudessaan] muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.”

7 Kuudennen direktiivin 22 artiklassa, sellaisena kuin se seuraa saman direktiivin 28 h artiklasta, säädetään useista veronmaksuvelvollisten velvollisuuksista, jotka koskevat muun muassa kirjanpitoa, laskutusta, ilmoitusta sekä yhteenvetoilmoitusta, joka niiden on toimitettava veroviranomaisille. Tämän artiklan 6 kohdan b alakohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäverovelvollisena rekisteröidyn verovelvollisen on myös toimitettava yhteenvetoilmoitus arvonlisäverovelvollisina rekisteröidyistä hankkijoista, joille hän on toimittanut tavaroita 28 c artiklan A [kohdan] a ja d alakohdassa tarkoitetuissa tilanteissa, sekä sellaisten liiketoimien arvonlisäverovelvollisina rekisteröidyistä vastaanottajista, joihin viitataan viidennessä alakohdassa.”

Kansallinen säännöstö

8 Alankomaiden hallituksen unionin tuomioistuimelle toimittamista kirjallisista huomautuksista käy ilmi, että kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa sovellettavat kansalliset säännökset ovat 28.6.1968 annetun liikevaihtoverolain (Wet op de omzetbelasting 1968; Staatsblad 1968, nro 329; jäljempänä vuoden 1968 laki) säännöksiä.

9 Vuoden 1968 lain 5 §:n mukaan silloin, kun luovutuksen kohde lähetetään tai kuljetetaan, luovutuspaikkana on paikka, josta lähetys tai kuljetus alkaa.

10 Vuoden 1968 lain 9 §:n 2 momentin b kohdan mukaan tämän lain liitteenä olevassa taulukossa II mainittujen tavaroiden ja palvelujen luovutusten verokanta on nolla, jos asetuksella vahvistetut edellytykset täyttyvät.

11 Taulukossa II olevassa a.6 kohdassa, sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana, mainitaan ”tavarat, jotka kuljetetaan toiseen jäsenvaltioon, jos näistä tavaroista kannetaan siellä vero yhteisöhankinnan perusteella”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

12 ETH on alankomaalainen yhtiö, jonka liiketoiminta muodostui henkilöautojen ja muiden ajoneuvojen tarvikkeiden ja osien kaupasta. Se myi 1.10.1997 ja 31.1.1999 välisenä aikana useita kertoja kahdelle Belgiaan sijoittautuneelle yhtiölle, Miroco BVBA:lle ja VBS BVBA:lle (jäljempänä Miroco ja VBS tai molemmat yhdessä ostajat), rengaseriä toimitusehdoin ”noudettuna varastosta”. Toimitusehtojen mukaan ETH:n oli määrä toimittaa tavarat sen Venlossa (Alankomaat) sijaitsevasta varastosta, ja kuljetuksen varastosta oli määrä tapahtua ostajien lukuun ja vaaranvastuulla. Ostajat ilmoittivat myyntisopimusten tekotilaisuudessa ETH:lle, että tavarat kuljetettaisiin Belgiaan.

13 ETH toimitti näistä kaupoista ostajille laskut, joihin ei ollut merkitty arvonlisäveroa. Ostajat maksoivat tavarat ennen niiden luovutusta.

14 Ennen kuin tavarat oli toimitettu myyntisopimusten täytäntöön panemiseksi, kumpikin ostaja myi tavarat omalla tahollaan edelleen Belgiaan sijoittautuneelle Banden Decof NV -nimiselle yhtiölle (jäljempänä Decof) sellaisin toimitusehdoin, että tavaroiden kuljetus Decofin toimipaikkaan tapahtui Mirocon tai VBS:n lukuun ja vaaranvastuulla.

15 Mirocon tai VBS:n edustaja nouti tavarat ETH:n Alankomaissa sijaitsevasta varastosta, ja tavarat kuljetettiin suoraan Decofin Belgiassa sijaitsevaan toimipaikkaan Decofin näiden yhtiöiden käyttöön vastiketta vastaan asettamalla kuorma-autolla, jossa oli mukana kuljettaja. Kuljettaja antoi jokaisella noutokerralla ETH:lle allekirjoittamansa ilmoituksen, jonka mukaan tavarat kuljetettiin Belgiaan. ETH:lle ilmoitettiin myöhemmin, ettei tavaroita ollut kuljetettu ostajien osoitteisiin. ETH:lla ei ollut mitään tekemistä kuljetuksen kanssa.

16 Veroviranomaiset olivat ennen tavaroiden luovutuksia vahvistaneet ETH:n hakemuksesta, että ostajien arvonlisäverotunnisteet olivat oikeat. ETH antoi sen jälkeen näistä luovutuksista kuudennen direktiivin 22 artiklan 6 kohdan b alakohdassa tarkoitetun ilmoituksen.

17 Verotarkastaja hylkäsi ETH:n tiloissa vuonna 1999 suoritetun verotarkastuksen jälkeen arvonlisäveron kantamisesta Alankomaissa vastaavana toimivaltaisena viranomaisena nollaverokannan soveltamisesta tehdyn ilmoituksen ja antoi ETH:lle tiedoksi kaksi arvonlisäverotuksen jälkiverotuspäätöstä, joista ensimmäinen koski 1.1.1997 ja 31.12.1998 välistä aikaa ja toinen tammikuuta 1999. Verotarkastaja kumosi ensimmäisestä oikaisuvaatimuksesta jälkiverotuspäätökset niiden adressaatin nimessä olleen virheen perusteella. Hän teki virheen korjaamisen jälkeen kaksi uutta jälkiverotuspäätöstä. Verotarkastaja alensi uuden oikaisuvaatimuksen jälkeen ensimmäisessä jälkiverotuspäätöksessä määrättyä määrää ja vahvisti toisen jälkiverotuspäätöksen sen määrän osalta.

18 ETH valitti jälkimmäisistä jälkiverotuspäätöksistä Gerechtshof te 's-Hertogenboschiin. Kyseinen tuomioistuin totesi 6.3.2007 antamassaan tuomiossa, että yhteisön sisäinen kuljetus Alankomaista Belgiaan oli tapahtunut ostajien Decofille suorittamien luovutusten yhteydessä. Näin ollen ETH:llä ei ollut asiassa C-245/04, EMAG Handel Eder, 6.4.2006 annetun tuomion (Kok., s. I-3227) takia oikeutta soveltaa

ostajille suorittamiinsa luovutuksiin kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdassa tarkoitettua yhteisöluovutusta koskevaa verovapautusta. Kyseinen tuomioistuin katsoi muista syistä, että kanne oli osittain perusteltu, ja alensi molempien riitautettujen jälkiverotuspäätöksien veron määrää. ETH teki tästä tuomiosta kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

19 Tässä tilanteessa Hoge Raad der Nederlanden päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Miten kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ja 8 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan, 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan ja 28 b artiklan A kohdan [1 alakohdan] valossa on ratkaistava silloin, kun verovelvolliset suorittavat tässä ominaisuudessaan saman tavaran osalta kaksi peräkkäistä luovutusta siten, että kyse on yhdestä ainoasta yhteisön sisäisestä lähetyksestä tai kuljetuksesta, se kysymys, mihin luovutukseen yhteisön sisäinen kuljetus on liitettävä, jos sellainen henkilö kuljettaa tavarat, joka toimii sekä ensimmäisessä luovutuksessa ostajan ominaisuudessa että toisessa luovutuksessa myyjän ominaisuudessa, tai tavarat kuljetetaan tällaisen henkilön lukuun?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko silloin, kun eri verovelvolliset suorittavat tässä ominaisuudessaan tavaran osalta kaksi peräkkäistä luovutusta mutta ainoastaan yhden yhteisön sisäisen kuljetuksen, tähän kuljetukseen liitettävä ensimmäinen vai toinen luovutus, minkä seurauksena näin valittu liiketoimi kuuluu kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan, kun se luetaan yhdessä saman direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan, 28 a

artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan ja 28 b artiklan A kohdan 1 alakohdan kanssa, tarkoitetun yhteisöluovutuksen käsitteen soveltamisalaan.

21 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että kansallinen tuomioistuin haluaa tällä kysymyksellään saada täsmennetyksi edellä mainitussa asiassa EMAG Handel Eder annettua vastausta. Mainitun tuomion 45 kohdassa ja sen tuomiolauselman 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa todettiin, että silloin kun kyse on verovelvollisten tässä ominaisuudessaan suorittamasta kahdesta peräkkäisestä vastikkeellisesta luovutuksesta, jotka koskevat samoja tavaroita ja johtavat näiden tavaroiden yhteen ainoaan yhteisön sisäiseen lähetykseen tai kuljetukseen, tämä lähetys tai kuljetus voi liittyä ainoastaan yhteen näistä kahdesta luovutuksesta, ja tämä luovutus on ainoa kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan nojalla verosta vapautettu luovutus. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, ettei tässä oikeuskäytännössä ole täsmennetty sitä tapaa, jolla ratkaistaan se, kumpaan näistä kahdesta luovutuksesta kuljetus on liitettävä.

22 Edellä mainitun asian EMAG Handel Eder tosiseikat vastaavat pääasian tosiseikkoja. Tuossa asiassa oli nimittäin kyse saman tavaran kahdesta peräkkäisestä luovutuksesta ja yhdestä ainoasta yhteisön sisäisestä kuljetuksesta. Kummassakin kahdessa luovutuksessa oli mukana kolme kahteen eri jäsenvaltioon sijoittautunutta verovelvollista, kuten nyt käsiteltävässä asiassakin. Kuitenkin tuossa asiassa ensimmäinen ostaja oli saanut lopullisen ostajan antaman tavaroiden toimituspyynnön ennen kuin se hankki kyseiset tavarat tavarantoimittajaltaan, kun taas nyt käsiteltävässä asiassa ensimmäinen ostaja myy tavarantoimittajaltaan jo hankkimansa tavarat edelleen lopulliselle ostajalle ilman, että niitä olisi tilattu etukäteen.

23 Edellä mainitussa asiassa EMAG Handel Eder annetun tuomion 38 kohdassa todettiin, että vaikka peräkkäiset luovutukset johtaisivat vain yhteen ainoaan tavaroiden liikkeeseen, luovutusten on katsottava seuranneen toisiaan ajallisesti.

24 Samassa tuomiossa todettiin näiden kahden luovutuksen luovutuspaikasta, että jos tavaroiden yhteisön sisäiseen lähetykseen tai kuljetukseen johtava luovutus, johon siis välttämättä liittyy yhteisöhankinta, jota verotetaan siinä jäsenvaltiossa, johon kyseinen lähetys tai kuljetus saapuu, on ensimmäinen kahdesta peräkkäisestä luovutuksesta, jälkimmäisen luovutuksen osalta luovutuspaikan katsotaan olevan tätä luovutusta edeltäneessä yhteisöhankinnan tapahtumapaikassa eli saapumisjäsenvaltiossa. Sen sijaan silloin, jos tavaroiden yhteisön sisäiseen lähetykseen tai kuljetukseen johtava luovutus on jälkimmäinen kahdesta peräkkäisestä luovutuksesta, ensimmäisen luovutuksen, joka on näin ollen tapahtunut ennen tavaroiden lähettämistä tai kuljettamista, katsotaan tapahtuneen tämän lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa (em. asia EMAG Handel Eder, tuomion 50 kohta).

25 Näin ollen yksistään sellaisen luovutuksen, joka johtaa tavaroiden yhteisön sisäiseen lähettämiseen tai kuljettamiseen, paikka määritetään kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla, ja kyseinen paikka on tämän lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa. Toisen luovutuksen paikka määritetään saman direktiivin 8 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla. Tämä paikka on joko kyseisen lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa tai saapumisjäsenvaltiossa sen mukaan, onko tämä luovutus ensimmäinen vai jälkimmäinen kahdesta peräkkäisestä luovutuksesta (em. asia EMAG Handel Eder, tuomion 51 kohta).

26 Näitä toteamuksia voidaan soveltaa pääasiassa kyseessä olevien olosuhteiden kaltaisiin olosuhteisiin.

27 Siitä kysymyksestä, mihin luovutukseen yhteisön sisäinen kuljetus on liitettävä silloin, jos kuljetuksen suorittajana tai toimeksiantajana ollut henkilö on osallistunut näihin kahteen luovutukseen ensimmäisenä tavaroiden hankkijana ja jälkimmäisenä tavaroiden luovuttajana, on todettava, ettei kuudenteen direktiiviin ole otettu yleissääntöä tästä. Kysymykseen annettava vastaus riippuu kaikkien sellaisten erityisten

olosuhteiden kokonaisvaltaisesta arvioinnista, joiden nojalla voidaan ratkaista, mikä luovutus täyttää kaikki yhteisöluovutukseen liittyvät edellytykset.

28 Tältä osin on muistutettava, että – kuten kaikki muutkin käsitteet, joilla määritellään kuudennen direktiivin mukaiset verolliset liiketoimet (ks. mm. yhdistetyt asiat C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006, Kok., s. I-483, 44 kohta sekä yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04, Kittel ja Recolta Recycling, tuomio 6.7.2006, Kok., s. I-6161, 41 kohta) – yhteisöluovutuksen ja yhteisöhankinnan käsitteet ovat objektiivisia ja niitä sovelletaan asianomaisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta (asia C-409/04, Teleos ym., tuomio 27.9.2007, Kok., s. I-7797, 38 kohta ja asiaC-285/09, R, tuomio 7.12.2010, Kok., s. I-12605, 39 kohta).

29 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa myös, että kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu tavaran yhteisöluovutus on vapautettu arvonlisäverosta ainoastaan, jos omistajalle kuuluva oikeus määrätä tavarasta on siirretty hankkijalle, jos luovuttaja osoittaa, että kyseinen tavara on lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon, ja jos tämän lähettämisen tai kuljettamisen seurauksena tavara on fyysisesti poistunut luovutusjäsenvaltion alueelta (ks. vastaavasti em. asia Teleos ym., tuomion 42 kohta; asia C-184/05, Twoh International, tuomio 27.9.2007, Kok., s. I-7897, 23 kohta ja asia C-84/09, X, tuomio 18.11.2010, Kok., s. I-11645, 27 kohta).

30 Vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tarkastelee kysymyksessään yksinomaan yhteisön sisäiseen kuljetukseen liittyvää edellytystä, sen lisäksi on otettava huomioon vielä kaksi muuta tämän tuomion edellisessä kohdassa lueteltua edellytystä, koska niillä olosuhteilla, joissa ne täyttyvät, voi olla merkitystä arvioitaessa pääasiassa kyseessä olevaa edellytystä.

31 Yhtäältä ensinnäkin siitä tilanteesta, että omistajalle kuuluva määräämisoikeus siirretään peräkkäin suoritettujen luovutusten yhteydessä, on tärkeää palauttaa mieliin, että edellä mainitussa asiassa EMAG Handel Eder annetun tuomion 38 kohdan mukaan ensimmäinen hankkija voi siirtää toiselle hankkijalle omistajalle kuuluvan määräämisvallan ainoastaan, jos se on saanut sen sitä ennen ensimmäiseltä myyjältä.

32 Pääasian kaltaisissa olosuhteissa on näin ollen todettava, että omistajalle kuuluva oikeus määrätä tavarasta on siirtynyt ensimmäiselle hankkijalle sillä, että tämän edustaja nouti tavarat ETH:n varastosta. Tämä seikka on liitettävä ensimmäiseen luovutukseen.

33 Kyseinen olosuhde ei kuitenkaan yksin riitä perusteeksi sille, että ensimmäinen luovutus voitaisiin katsoa yhteisöluovutukseksi. Ei voida sulkea pois, että omistajalle kuuluvan määräämisvallan jälkimmäinen siirtäminen toteutetaan myös sen jäsenvaltion alueella, jossa ensimmäinen luovutus tapahtui, ennen yhteisön sisäistä kuljetusta. Sellaisessa tilanteessa yhteisön sisäistä kuljetusta ei voida enää liittää ensimmäiseen luovutukseen.

34 Sellaisessa tapauksessa, jossa hankkija saa omistajalle kuuluvan määräämisvallan tavaraan luovutusjäsenvaltiossa ja ottaa huolehdittavakseen sen kuljettamisen määränpääjäsenvaltioon – kuten tapahtuu sellaisissa luovutuksissa, joissa edellytyksenä on tavaroiden noutaminen tavarantoimittajan varastosta –, on otettava huomioon niin pitkälle kuin mahdollista ostajan aikomukset hankintahetkellä edellyttäen, että aikomuksia voidaan tukea objektiivisilla seikoilla (ks. vastaavasti em. asia X, tuomion 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Nyt käsiteltävässä asiassa on niin, että jos ostajat olivat ensimmäisinä hankkijoina ilmoittaneet aikomuksestaan kuljettaa tavarat muuhun jäsenvaltioon kuin luovutusjäsenvaltioon ja ne esiintyivät tämän toisen jäsenvaltion antamilla arvonlisäverotunnisteillaan, ETH:llä oli oikeus pitää suorittamiaan liiketoimia yhteisöluovutuksina.

36 Sen jälkeen kun omistajalle kuuluva oikeus määrätä tavarasta on siirretty hankkijalle, ensimmäisen luovutuksen suorittanutta luovuttajaa saatetaan kuitenkin pitää arvonlisäveron veronmaksuvelvollisena tämän liiketoimen osalta, jos kyseinen hankkija oli ilmoittanut luovuttajalle siitä, että tavara on määrä myydä edelleen toiselle verovelvolliselle ennen tavaran poistumista luovutusjäsenvaltiosta, ja jos luovuttaja on tämän tiedon saatuaan jättänyt lähettämättä hankkijalle korjattua laskua, johon on sisällytetty arvonlisävero.

37 Selvityksen esittämistä koskevasta edellytyksestä, joka on yksi tämän tuomion 29 kohdassa mieliin palautetuista verovapautuksen edellytyksistä, on todettava, että vaikka luovuttajan on periaatteessa osoitettava, että tavara on lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon, sellaisissa olosuhteissa, joissa omistajalle kuuluva oikeus määrätä tavarasta on siirtynyt hankkijalle luovutusjäsenvaltion alueella ja joissa hankkijan tehtävänä on lähettää tai kuljettaa tavara luovutusjäsenvaltion ulkopuolelle, selvitys, jonka luovuttaja pystyy esittämään veroviranomaisille, riippuu olennaisesti niistä tietoista, joita se on saanut sitä ennen hankkijalta tätä varten.

38 Kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, kyseisessä tilanteessa on perusteltua edellyttää, että luovuttaja toimii vilpittömässä mielessä ja että hän toteuttaa kaikki toimenpiteet, jotka ovat kohtuullisesti hänen toteutettavissaan, sen varmistamiseksi, että hänen suorittamansa liiketoimi ei johda siihen, että hän osallistuu veropetokseen. Kuitenkin sen jälkeen, kun luovuttaja on täyttänyt yhteisöluovutusta koskevan selvitysvelvoitteensa mutta hankkija ei ole täyttänyt sopimukseen perustuvaa velvoitetta lähettää tai kuljettaa tavarat luovutusjäsenvaltion ulkopuolelle, juuri

hankkijan pitäisi olla velvollinen maksamaan arvonlisävero kyseisessä jäsenvaltiossa (ks. vastaavasti em. asia Teleos ym., tuomion 66 ja 67 kohta).

39 Asiakirjoista käy ilmi, että ETH tukeutui luokitellessaan suorittamansa luovutuksen kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa yhteisöluovutukseksi, joka oli vapautettava arvonlisäverosta, ostajien sellaiseen belgialaiseen arvonlisäverotunnisteeseen, josta se oli esittänyt Alankomaiden veroviranomaisille tarkistamispyynnön, ja ostajien niihin ilmoituksiin, jotka oli annettu noudettaessa tavarat ETH:n varastosta ja joiden mukaan tavarat oli määrä kuljettaa Belgiaan. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida kansallisessa oikeudessa tältä osin säädettyjen edellytysten perusteella, täyttikö ETH tällä tavoin toimiessaan selvityksen esittämistä ja huolellisuutta koskevat velvoitteensa.

40 Lopuksi edellytyksestä, jonka mukaan tavara on lähetettävä tai kuljetettava luovutusjäsenvaltion ulkopuolelle, on täsmennettävä, kuten edellä mainitussa asiassa EMAG Handel Eder annetun tuomion 45 kohdasta käy ilmi, että vaikka sillä, kenen määräämisvallassa tavarat ovat yhteisön sisäisen kuljetuksen aikana, ei ole merkitystä, se, että tavaran kuljetuksen suorittaa tavaran omistaja tai joku muu sen lukuun, voi kuitenkin olla merkityksellistä päätettäessä siitä, onko kuljetus liitettävä ensimmäiseen vai toiseen luovutukseen. Seikka ei kuitenkaan ole ratkaiseva niissä tapauksissa, joissa kuljetuksen on suorittanut näihin kahteen liiketoimeen osallistunut henkilö tai kuljetus on suoritettu tällaisen henkilön lukuun, kuten kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa.

41 Näin ollen kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa se, että jälkimmäinen hankkija oli osallistunut kuljetukseen, ei ole sellainen seikka, jonka perusteella voitaisiin päätyä katsomaan, että tämä kuljetus on liitettävä toiseen luovutukseen.

42 Samoin sen seikan, että tavaroita ei ollut kuljetettu ensimmäisten hankkijoiden osoitteisiin, perusteella ei voida sulkea pois sitä, että kuljetus on suoritettu ensimmäisen

kuljetuksen yhteydessä, koska yhteisöhankinnan verovapautuksen soveltamisen edellytyksenä tosin on, että kuljetus päättyy muussa jäsenvaltiossa kuin luovutusjäsenvaltiossa, mutta sillä, missä osoitteessa se päättyy, ei ole merkitystä.

43 Kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdan 1 alakohdan sanamuoto, jonka mukaan tavaran yhteisöhankinnan paikkana on pidettävä sitä paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle, ei horjuta tätä tulkintaa. Kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmän, johon tämä säännös on sisällytetty, tavoitteena on siirtää verotulot siihen jäsenvaltioon, jossa luovutettujen tavaroiden lopullinen kulutus tapahtuu (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-536/08 ja C-539/08, X ja fiscale eenheid Facet-Facet Trading, tuomio 22.4.2010, Kok., s. I-3581, tuomion 30 ja 31 kohta), eikä tällä säännöksellä ratkaista sitä, kuka on suorittanut yhteisöhankinnan.

44 Kaikkien edellä esitettyjen seikkojen perusteella ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että silloin, kun eri verovelvolliset suorittavat tässä ominaisuudessaan saman tavaran kaksi peräkkäistä luovutusta mutta ainoastaan yhden yhteisön sisäisen kuljetuksen, se, kumpaan liiketoimeen, eli ensimmäiseen vai jälkimmäiseen luovutukseen, tämä kuljetus on liitettävä – minkä seurauksena näin valittu liiketoimi kuuluu kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan, luettuna yhdessä saman direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan, 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan ja 28 b artiklan A kohdan 1 alakohdan kanssa, tarkoitetun yhteisöluovutuksen käsitteen soveltamisalaan –, on ratkaistava nyt käsiteltävän asian kaikkien olosuhteiden kokonaisvaltaisen arvioinnin pohjalta sen toteamiseksi, kumpi näistä luovutuksista täyttää kaikki yhteisöluovutukseen liitetyt edellytykset.

45 Pääasian kaltaisissa olosuhteissa, joissa ensimmäinen hankkija ilmoittaa saatuaan omistajalle kuuluvan oikeuden määrätä tavarasta sen jäsenvaltion alueella, jossa

ensimmäinen luovutus tehtiin, aikomuksestaan kuljettaa tavaran toiseen jäsenvaltioon ja esiintyy jälkimmäisen valtion antamalla arvonlisäverotunnisteellaan, yhteisön sisäinen kuljetus on liitettävä ensimmäiseen luovutukseen sillä ehdolla, että omistajalle kuuluva oikeus määrätä tavarasta on siirretty jälkimmäiselle hankkijalle yhteisön sisäisen kuljetuksen määränpääjäsenvaltiossa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa, täyttyykö tämä edellytys sen käsiteltävänä olevassa asiassa.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

Silloin, kun eri verovelvolliset suorittavat tässä ominaisuudessaan saman tavaran kaksi peräkkäistä luovutusta mutta ainoastaan yhden yhteisön sisäisen kuljetuksen, se, kumpaan liiketoimeen, eli ensimmäiseen vai jälkimmäiseen luovutukseen, tämä kuljetus on liitettävä – minkä seurauksena näin valittu liiketoimi kuuluu jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 20.12.1996 annetulla neuvoston direktiivillä 96/95/EY, 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan, luettuna yhdessä saman direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan, 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan ja 28 b artiklan A kohdan 1 alakohdan

kanssa, tarkoitetun yhteisöluovutuksen käsitteen soveltamisalaan –, on ratkaistava nyt käsiteltävän asian kaikkien olosuhteiden kokonaisvaltaisen arvioinnin pohjalta sen toteamiseksi, kumpi näistä luovutuksista täyttää kaikki yhteisöluovutukseen liitetyt edellytykset.

Pääasian kaltaisissa olosuhteissa, joissa ensimmäinen hankkija ilmoittaa saatuaan omistajalle kuuluvan oikeuden määrätä tavarasta sen jäsenvaltion alueella, jossa ensimmäinen luovutus tehtiin, aikomuksestaan kuljettaa tavaran toiseen jäsenvaltioon ja esiintyy jälkimmäisen valtion antamalla arvonlisäverotunnisteellaan, yhteisön sisäinen kuljetus on liitettävä ensimmäiseen luovutukseen sillä ehdolla, että omistajalle kuuluva oikeus määrätä tavarasta on siirretty jälkimmäiselle hankkijalle yhteisön sisäisen kuljetuksen määränpääjäsenvaltiossa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa, täyttyykö tämä edellytys sen käsiteltävänä olevassa asiassa.

Allekirjoitukset