UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

18 päivänä marraskuuta 2010 *

Asiassa C-84/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Regeringsrätten (Ruotsi) on esittänyt 16.2.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 26.2.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

X

vastaan

Skatteverket,

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,

* Oikeudenkäyntikieli: ruotsi.

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 15.4.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– X, edustajinaan advokat U. Käll, advokat D. Kleist ja advokat M. Johansson,

– Skatteverket, asiamiehenään advokat C. Olsson,

– Ruotsin hallitus, asiamiehinään A. Falk ja S. Johannesson,

– Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja B. Klein,

– Euroopan komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja P. Dejmek,

kuultuaan julkisasiamiehen 6.5.2010 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 2 artiklan, 20 artiklan ensimmäisen kohdan ja 138 artiklan 1 kohdan tulkintaa.

2 Pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat X ja Skatteverket (Ruotsin veroviranomainen) ja joka koskee Skatterättsnämndeniltä (keskusverolautakunta) pyydettyä ennakkotietoa arvonlisäveron soveltamisesta Ruotsissa toisesta jäsenvaltiosta ostetun uuden purjealuksen hankintaan.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Direktiivi 2006/112

3 Direktiivillä 2006/112 kumottiin ja korvattiin 1.1.2007 lukien tuohon asti voimassa ollut arvonlisäveroa koskeva unionin lainsäädäntö, erityisesti jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

4 Direktiivin 2006/112 11 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Tänä siirtymäkautena olisi myös verotettava määräjäsenvaltioissa näiden jäsenvaltioiden asettamien verokantojen ja edellytysten mukaisesti tietynsuuruisia yhteisöhankintoja, joita ovat tehneet verosta vapautetut verovelvolliset tai oikeushenkilöt, jotka eivät ole verovelvollisia, sekä tiettyjä yksityishenkilöille tai verosta vapautetuille verovelvollisille taikka oikeushenkilöille, jotka eivät ole verovelvollisia, suoritettuja etämyyntiä ja uusien kulkuneuvojen luovutuksia käsittäviä yhteisön sisäisiä liiketoimia, jos tällaiset liiketoimet ilman erityissäännöstä merkittävästi vääristäisivät jäsenvaltioiden välistä kilpailua.”

5 Direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta

b) jäsenvaltion alueella tapahtuneesta vastikkeellisesta tavaroiden yhteisöhankinnasta, jonka on suorittanut:

– –

ii) uusien kulkuneuvojen hankintojen osalta sellainen verovelvollinen tai sellainen oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, jonka muut hankinnat eivät ole arvonlisäveron alaisia 3 artiklan 1 kohdan mukaisesti, taikka muu henkilö kuin verovelvollinen, kun kyse on uusien kulkuneuvojen hankinnoista

– –

2. a) Edellä 1 kohdan b alakohdan ii alakohdassa ’kulkuneuvolla’ tarkoitetaan seuraavia kulkuneuvoja, kun ne on tarkoitettu henkilö- tai tavarankuljetukseen:

– –

ii) yli 7,5 metrin pituisia vesialuksia, lukuun ottamatta avomeriliikenteeseen käytettäviä vesialuksia, joilla kuljetetaan matkustajia vastikkeellisesti tai joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan taikka kalastukseen, sekä meripelastus- ja meriavustusaluksia ja rannikkokalastusaluksia

– –

b) Kyseisten kulkuneuvojen katsotaan olevan uusia seuraavissa tapauksissa:

– –

ii) vesialusten silloin, kun luovutus tapahtuu kolmen kuukauden kuluessa ensimmäisestä käyttöönotosta tai kun aluksella on purjehdittu enintään 100 tuntia

– –

c) Jäsenvaltioiden on vahvistettava edellytykset, joiden perusteella b alakohdassa tarkoitetut tiedot voidaan todentaa.”

6 Kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan ”tavaroiden luovutuksella” tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

7 Saman direktiivin 20 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Tavaroiden yhteisöhankinnalla’ tarkoitetaan omistajan määräämisvallan saamista irtaimeen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon.”

8 Direktiivin 2006/112 40 artiklan mukaan tavaroiden yhteisöhankinnan paikkana pidetään paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle.

9 Direktiivin 68 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verotettava tapahtuma toteutuu sinä hetkenä, jona tavaroiden yhteisöhankinta suoritetaan.

Tavaroiden yhteisöhankinta on katsottava suoritetuksi sinä hetkenä, jona vastaavien tavaroiden luovutus saman jäsenvaltion alueella katsotaan suoritetuksi.”

10 Direktiivin 138 artiklan sanamuoto on seuraava:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä, hankkija tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, mutta kuitenkin yhteisössä, sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai sellaiselle oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessa muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.

2. Jäsenvaltioiden on 1 kohdassa tarkoitettujen luovutusten lisäksi vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

a) sellaisten uusien kulkuneuvojen luovutukset, jotka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa hankkijalle jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, mutta kuitenkin yhteisössä, sellaisille verovelvollisille tai sellaisille oikeushenkilöille, jotka eivät ole verovelvollisia, joiden yhteisöhankinnat eivät ole arvonlisäveron alaisia 3 artiklan 1 kohdan mukaan, taikka muulle henkilölle, joka ei ole verovelvollinen.

_ _”

Kansallinen säännöstö

11 Arvonlisäverolain (mervärdeskattelagen; SFS 1994, nro 200) 1 luvun 1 §:n mukaan arvonlisäveroa maksetaan muun muassa liiketoiminnassa maan alueella tapahtuvista tavaroiden tai palveluiden myynneistä ja irtaimeen omaisuuteen kuuluvien tavaroiden yhteisöhankinnoista.

12 Saman lain 2 a luvun 2 §:n mukaan kyse on yhteisöhankinnasta, kun tavara hankitaan vastiketta vastaan ja kun hankkija tai myyjä taikka joku muu näiden lukuun kuljettaa sen hankkijalle Ruotsiin toisesta jäsenvaltiosta.

13 Arvonlisäverolain 2 a luvun 3 §:n mukaan tavara on hankittu yhteisöhankintaa koskevien säännösten mukaisesti, jos hankinta koskee kyseisen lain 1 luvun 13 a §:ssä tarkoitettua uutta kulkuneuvoa.

14 Arvonlisäverolain 1 luvun 13 a §:n mukaan uudella kulkuneuvolla tarkoitetaan muun muassa yli 7,5 metrin pituisia vesialuksia – lukuun ottamatta eräitä nyt käsiteltävän asian kannalta merkityksettömiä poikkeuksia – silloin, kun alus myydään kolmen kuukauden kuluessa sen ensimmäisestä käyttöönotosta tai kun aluksella on purjehdittu enintään 100 tuntia ennen myyntiä.

15 Arvonlisäverolain 3 luvun 30 a §:n mukaan arvonlisäverosta on vapautettu sellaisten uusien kulkuneuvojen myynti, jotka myyjä tai ostaja tai joku muu näiden lukuun kuljettaa Ruotsista toiseen jäsenvaltioon, vaikka ostaja ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

16 X on yksityishenkilö, jonka kotipaikka on Ruotsissa, ja hän aikoo hankkia Yhdistyneestä kuningaskunnasta yksityiseen käyttöönsä uuden yli 7,5 metrin pituisen purjealuksen. X aikoo aluksen luovutuksen jälkeen käyttää sitä vapaa-ajan tarkoituksiin luovutusjäsenvaltiossa 3–5 kuukauden ajan ja purjehtia silloin aluksella yli 100 tuntia. Vaihtoehtoisesti alus aiotaan kuljettaa heti luovutuksen jälkeen Yhdistyneestä kuningaskunnasta ja käyttää sitä vastaavalla tavalla joissakin muissa jäsenvaltioissa kuin Ruotsin kuningaskunnassa. Kummassakin tapauksessa alus on tarkoitus viedä suunniteltujen käyttövaihtoehtojen jälkeen meriteitse sen lopulliseen määräpaikkaan eli Ruotsiin.

17 Saadakseen selvyyden suunnitellun hankinnan veroseurauksista X pyysi Skatterättsnämndeniltä ennakkotietoa siitä, verotettaisiinko hankintaa Ruotsissa jommassakummassa näistä vaihtoehtoisista tapauksista.

18 Skatterättsnämnden päätti, että X suorittaa kummassakin tapauksessa uuden kulkuneuvon yhteisöhankinnan, josta hänen on maksettava arvonlisäveroa Ruotsissa. Kyseinen lautakunta katsoi, että telakalta toimitettua purjealusta on pidettävä uutena kulkuneuvona, koska ajankohtana, jona X saa omistajalle kuuluvan määräämisvallan siihen, alusta ei ole käytetty yli kolmen kuukauden ajan ensimmäisestä käyttöönotosta laskettuna tai aluksella on purjehdittu enintään 100 tuntia. Sillä, etteivät nämä edellytykset enää täyty aluksen tullessa Ruotsiin, ei ole merkitystä arvioinnissa. Skatterättsnämden katsoi lisäksi, että kuljetus alkaa hankinnasta tai siitä, kun myyjä luovuttaa veneen, ja yhteisöhankinnan paikka on siinä jäsenvaltiossa, jossa vene sijaitsee kuljetuksen päättyessä, eli tässä tapauksessa Ruotsissa.

19 X:n mielestä suunniteltua hankintaa on verotettava Yhdistyneessä kuningaskunnassa toteutuneena luovutuksena, ja hän valitti siksi ennakkotietopäätöksestä Regeringsrätteniin. Skatteverket vaati puolestaan, että Regeringsrättenin on vahvistettava ennakkotieto.

20 Näin ollen Regeringsrätten on lykännyt asian ratkaisua ja esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko – – direktiivin 2006/112 138 ja 20 artiklaa tulkittava siten, että kuljetuksen lähtöjäsenvaltion alueelta on alettava tietyn ajan kuluessa, jotta myynti vapautetaan verosta ja kyse on yhteisöhankinnasta?

2) Onko mainittuja artikloja vastaavasti tulkittava siten, että kuljetuksen on päätyttävä määrämaahan tietyssä ajassa, jotta myynti vapautetaan verosta ja kyse on yhteisöhankinnasta?

3) Onko sillä, että hankittava tavara on uusi kulkuneuvo ja hankkija on yksityishenkilö, joka aikoo lopulta käyttää kulkuneuvoa tietyssä jäsenvaltiossa, vaikutusta ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen annettavaan vastaukseen?

4) Minkä ajankohdan mukaan on yhteisöhankinnassa arvioitava, onko kulkuneuvo [direktiivin 2006/112] 2 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla uusi?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen, toinen ja kolmas ennakkoratkaisukysymys

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää kolmella ensimmäisellä kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä, onko direktiivin 2006/112 20 artiklan ensimmäistä kohtaa ja 138 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että liiketoimen katsominen yhteisöluovutukseksi tai yhteisöhankinnaksi riippuu siitä, onko siinä noudatettu sellaista tiettyä määräaikaa, jonka kuluessa kyseessä olevan tavaran kuljetuksen luovutusjäsenvaltiosta määränpääjäsenvaltioon on alettava tai päätyttävä. Kyseinen tuomioistuin haluaa erityisesti tietää, onko sillä merkitystä, että kyse on uudesta kulkuneuvosta, jota hankkija – joka on yksityishenkilö – aikoo käyttää tietyssä jäsenvaltiossa.

22 Ensiksi on muistutettava, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1) käyttöön otettu yhteisön sisäiseen kauppaan sovellettava arvonlisäveron siirtymäjärjestelmä perustuu uuteen verotettavaan tapahtumaan eli tavaroiden yhteisöhankintaan, minkä seurauksena verotulot voidaan siirtää siihen jäsenvaltioon, jossa luovutettujen tavaroiden lopullinen kulutus toteutuu (ks. vastaavasti asia C-409/04, Teleos ym., tuomio 27.9.2007, Kok., s. I-7797, 21, 22 ja 36 kohta).

23 Tämä mekanismi muodostuu yhtäältä siitä, että lähtöjäsenvaltio vapauttaa yhteisön sisäiseen lähetykseen tai kuljetukseen johtavan luovutuksen arvonlisäverosta, mitä täydennetään luovuttajan oikeudella vähentää tai saada palautetuksi kyseisessä

jäsenvaltiossa maksettu arvonlisävero, ja toisaalta siitä, että saapumisjäsenvaltio verottaa yhteisöhankinnasta, ja sen tarkoituksena on rajata selvästi jäsenvaltioiden verotusvallat (ks. vastaavasti asia C-245/04, EMAG Handel Eder, tuomio 6.4.2006, Kok., s. I-3227, 40 kohta).

24 Erityisesti uusien kulkuneuvojen hankintojen verottamista koskevista säännöistä on todettava, että direktiivin 2006/112 johdanto-osan 11 perustelukappaleesta, jossa on toistettu direktiivin 91/680 11. perustelukappaleen sisältö, käy ilmi, että säännöillä on verotusvaltojen jaon lisäksi tarkoitus estää erilaisista verokannoista aiheutuva kilpailun vääristyminen jäsenvaltioiden välillä. Jos siirtymäjärjestelmää ei olisi, uusien kulkuneuvojen myynti nimittäin keskittyisi niihin jäsenvaltioihin, joissa on alhainen arvonlisäverokanta, muiden jäsenvaltioiden ja niiden verotulojen vahingoksi. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 34 kohdassa, unionin lainsäätäjä on säätänyt direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan ii alakohdassa, että arvonlisäveroa on kannettava paitsi verovelvollisten ja oikeushenkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia, suorittamista uusien kulkuneuvojen hankinnoista myös – erityisesti näiden tavaroiden korkean arvon ja helpon kuljetettavuuden takia – yksityishenkilöiden suorittamista hankinnoista.

25 Unionin tuomioistuimelle esitettyjä kysymyksiä on siten tulkittava tämän asiayhteyden ja tarkoituksen pohjalta.

26 Ensinnäkin kysymykseen siitä, onko kyseessä oleva tavara kuljetettava direktiivin 2006/112 20 artiklan ensimmäisessä kohdassa ja 138 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla hankkijalle tietyssä määräajassa, on todettava heti aluksi, että kyseisissä säännöksissä säädetään edellytyksistä, joiden on täytyttävä, jotta liiketoimi katsotaan yhteisöluovutukseksi tai yhteisöhankinnaksi.

27 Tavaran yhteisöhankinta on toteutunut ja yhteisöluovutus on vapautettu verosta ainoastaan, jos omistajalle kuuluva määräämisvalta tavaraan on siirretty hankkijalle ja luovuttaja osoittaa, että se on lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon ja että tämän lähettämisen tai kuljettamisen seurauksena tavara on fyysisesti poistunut luovutusjäsenvaltion alueelta (ks. em. asia Teleos ym., tuomion 42 kohta ja asia C-184/05, Twoh International, tuomio 27.9.2007, 23 kohta).

28 Tavaran yhteisöluovutus ja tavaran yhteisöhankinta muodostavat todellisuudessa yhden ja saman liiketoimen, joten tämän tuomion 26 kohdassa mainittuja säännöksiä on tulkittava siten, että niillä on sama merkitys ja ulottuvuus (ks. vastaavasti kuudennen direktiivin 28 a artiklan 3 kohdan ensimmäisestä alakohdasta ja 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisestä alakohdasta, joiden sisältö vastaa direktiivin 2006/112 20 artiklan ensimmäisen kohdan ja 138 artiklan 1 kohdan sisältöä, em. asia Teleos ym., tuomion 23 ja 34 kohta).

29 Direktiivin 2006/112 20 artiklan ensimmäisen kohdan tai 138 artiklan 1 kohdan sanamuodossa ei säädetä, että näiden säännösten soveltamisen edellytyksenä olisi kyseessä olevan tavaran kuljetuksen hankkijalle alkaminen ja päättyminen tietyn määräajan kuluessa.

30 Täsmällisen määräajan asettaminen kuljetukselle olisi lisäksi vastoin näiden säännösten systematiikkaa sekä yhteisön sisäiseen kauppaan sovellettavan arvonlisäveron siirtymäjärjestelmän asiayhteyttä ja tarkoitusta, sellaisina kuin ne on kerrattu tämän tuomion 22–24 kohdassa.

31 Jos asiassa nimittäin sovellettaisiin määräaikaa, jonka kuluessa tavaran kuljettamisen hankkijalle olisi alettava tai päätyttävä, hankkijat saisivat mahdollisuuden valita,

missä jäsenvaltiossa uuden kuljetusneuvon hankintaa verotetaan, niille edullisimman verokannan ja edullisimpien edellytysten mukaisesti. Tällaisella mahdollisuudella kuitenkin vaarannettaisiin yhteisön sisäiseen kauppaan sovellettavan arvonlisäveron siirtymäjärjestelmän tavoitteen toteutuminen viemällä niiltä jäsenvaltioilta, joissa tavaroiden lopullinen kulutus todellisuudessa toteutuu, niille kuuluvat verotulot. Lisäksi verotusjäsenvaltion valinnan jättäminen hankkijoille olisi vastoin tavoitetta estää kilpailun vääristyminen jäsenvaltioiden välillä uusien kulkuneuvojen kaupan alalla.

32 Pääasian tilanne on esimerkki siitä, että jos sovelletaan täsmällistä määräaikaa, jonka kuluessa tavaran kuljettamisen hankkijalle on alettava tai päätyttävä, jätetään noudattamatta periaatetta, jonka mukaan verotus on toteutettava määränpääjäsenvaltiossa. Jos hyväksyttäisiin X:n tulkinta siitä, että on olemassa tiukka määräaika, jonka kuluessa kyseisen tavaran kuljettamisen on alettava, X:n tarvitsisi näet ainoastaan viivästyttää kuljetusta määränpääjäsenvaltioon peittääkseen sen, että kyseessä on yhteisön sisäinen liiketoimi, tai muuttaakseen verotusvaltojen jakoa muun jäsenvaltion kuin yhteisön sisäisen liiketoimen määränpääjäsenvaltion eduksi. Kummassakin tapauksessa Ruotsin kuningaskunnalta vietäisiin sille kuuluvat verotulot.

33 Näin ollen liiketoimen katsominen yhteisöluovutukseksi tai yhteisöhankinnaksi ei voi riippua siitä, että niissä on noudatettu sellaista täsmällistä määräaikaa, jonka kuluessa luovutetun tai hankitun tavaran kuljetuksen on alettava tai päätyttävä. Jotta liiketoimi kuitenkin voitaisiin katsoa yhteisöluovutukseksi tai yhteisöhankinnaksi ja hankinnan tapahtumispaikka voitaisiin määrittää, on tarpeen selvittää, että kyseisen tavaran luovutuksen ja kuljetuksen välillä on ajallinen ja aineellinen yhteys ja että kyseinen toimi on ajallisesti keskeytymätön.

34 Tähän tulkintaan ei vaikuta se X:n esittämä perustelu, jonka mukaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa olevassa lainsäädännössä säädetään täsmällisestä määräajasta, eli kahdesta kuukaudesta, joiden kuluessa tavara on kuljetettava pois kyseisen

jäsenvaltion alueelta, jotta sen viranomaiset luopuvat kantamasta arvonlisäveroa. X:n mielestä sellaisessa tapauksessa, jossa tavaraa ei ole kuljetettu tuossa määräajassa, arvonlisäveroa olisi maksettava Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ja jos myös Ruotsin kuningaskunta kantaisi veroa yhteisöhankinnan perusteella, kyseessä olisi kaksinkertainen verotus.

35 Vaikka jäsenvaltiot vahvistavat direktiivin 2006/112 131 artiklan mukaan yhteisöluovutusten vapauttamisen edellytykset vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi, jäsenvaltioiden on saamaansa toimivaltaa käyttäessään noudatettava unionin oikeusjärjestykseen kuuluvia yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluvat muun muassa oikeusvarmuuden periaate ja suhteellisuusperiaate (ks. vastaavasti asia C-384/04, Federation of Technological Industries ym., tuomio 11.5.2006, Kok., s. I-4191, 29 ja 30 kohta ja asia C-271/06, Netto Supermarkt, tuomio 21.2.2008, Kok., s. I-771, 18 kohta).

36 Erityisesti suhteellisuusperiaatteesta on jo todettu oikeuskäytännössä, että sen mukaisesti 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 (ks. yhdistetyt asiat C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, Molenheide ym., tuomio 18.12.1997, Kok., s. I-7281, 46 kohta; em. asia Teleos ym., tuomion 52 kohta ja em. asia Netto Supermarkt, tuomion 19 kohta).

37 Jäsenvaltioiden tätä varten toteuttamia toimenpiteitä ei myöskään voida käyttää siten, että niillä asetettaisiin arvonlisäveron neutraalisuus kyseenalaiseksi (ks. asia C-454/98, Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomio 19.9.2000, Kok., s. I-6973, 59 kohta; asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006, Kok., s. I-1609, 92 kohta ja asia C-146/05, Collée, tuomio 27.9.2007, Kok., s. I-7861, 26 kohta).

38 Jos jäsenvaltio näin ollen saattaa yhteisöluovutuksen objektiiviset edellytykset täyttävän liiketoimen arvonlisäverotuksensa piiriin sillä perusteella, että kyseistä liiketoimea tehtäessä ei ole noudatettu jäsenvaltion kansallisessa lainsäädännössä säädettyä määräaikaa, sen on palautettava maksettu vero, jotta vältetään kaksinkertainen verotus, joka seuraa siitä, että määränpääjäsenvaltio käyttää toimivaltaansa. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 77/388/ETY täytäntöönpanotoimenpiteistä 17.10.2005 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1777/2005 (EUVL L 288, s. 1) 21 artiklan mukaan nimittäin tavaralähetyksen tai -kuljetuksen määräjäsenvaltio, jossa yhteisöhankinta suoritetaan, käyttää verotusta koskevaa toimivaltaansa riippumatta liiketoimeen tavaralähetyksen tai -kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa sovelletusta arvonlisäverokohtelusta.

39 Toiseksi sellaisten henkilöiden, jotka eivät ole arvonlisäverovelvollisia, suorittamista uusien kulkuneuvojen yhteisöhankinnoista on todettava, että nämä samat päätelmät soveltuvat määräaikaan, jonka kuluessa tavara on kuljetettava hankkijalle. Tulkinta, jonka mukaan kuljetukselle ei ole tiettyä määräaikaa, pätee tällaisissa olosuhteissa sitäkin suuremmalla syyllä siksi – kuten tämän tuomion 31 ja 32 kohdassa on todettu –, että jos tiukka määräaika olisi olemassa, hankkijat pystyisivät kiertämään paitsi tavoitetta, jonka mukaan verotulot kuuluvat sille jäsenvaltiolle, jossa kyseisen tavaran lopullinen kulutus toteutuu, myös uusien kulkuneuvojen yhteisöhankintojen verottamista koskevan säännöstön erillistä tavoitetta, jonka mukaan kilpailun vääristyminen jäsenvaltioiden välillä on estettävä.

40 Jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voitaisiin antaa vastaus, joka olisi sille hyödyllinen sen ratkaistessa käsiteltävänään olevaa asiaa, on kuitenkin täsmennettävä, minkä edellytysten täyttyessä yhteisöhankinnaksi on katsottava sellaisen yksityishenkilön suorittama uuden kulkuneuvon hankinta, joka aikoo käyttää kyseistä tavaraa tietyssä jäsenvaltiossa.

41 Tässä yhteydessä on palautettava mieleen vakiintunut oikeuskäytäntö, jonka mukaan käsitteet, joilla määritellään yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä verolliset liiketoimet, ovat luonteeltaan objektiivisia ja niitä sovelletaan asianomaisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006, Kok., s. I-483, 44 kohta ja yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04, Kittel ja Recolta Recycling, tuomio 6.7.2006, Kok., s. I-6161, 41 kohta). Myös yhteisöluovutus tai -hankinta on siten määriteltävä objektiivisten seikkojen perusteella, kuten sen, että asianomaiset tavarat liikkuvat fyysisesti jäsenvaltioiden välillä (ks. em. asia Teleos ym., tuomion 40 kohta).

42 Koska tässä asiassa on kuitenkin kyse uusista kulkuneuvoista, on todettava, että edellisessä kohdassa mainitun säännön soveltaminen tällaisia tavaroita koskeviin yhteisöhankintoihin ei ole helppoa näiden liiketoimien erityisen luonteen takia.

43 Yhtäältä kulkuneuvojen kuljetusta on vaikeaa erottaa niiden käytöstä. Toisaalta liiketoimen luokittelu on monimutkaista siksi, että myös yksityishenkilön, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen ja johon ei sovelleta ilmoittamis- ja kirjanpitovelvollisuutta, on maksettava liiketoimesta arvonlisäveroa, joten hänen toimiaan on mahdotonta valvoa jälkikäteen. Yksityishenkilö ei myöskään voi loppukuluttajana käyttää arvonlisäveron vähennysoikeutta siinäkään tapauksessa, että hän myy edelleen hankkimansa ajoneuvon, ja hänellä on siksi talouden toimijaa suurempi intressi välttyä verotukselta.

44 Tällaisessa tilanteessa liiketoimen yhteisöhankinnaksi luokittelemiseksi on tarpeen arvioida kokonaisvaltaisesti kaikkia sellaisia objektiivisia seikkoja, jotka ovat merkityksellisiä ratkaistaessa sitä, onko tavara poistunut lopullisesti luovutusjäsenvaltion alueelta ja, jos näin on, missä jäsenvaltiossa sen loppukulutus toteutuu.

45 Julkisasiamies on todennut tästä ratkaisuehdotuksensa 38 kohdassa, että seikkoihin, jotka saattavat olla tietyssä määrin merkityksellisiä, kuuluvat tavaran kuljetuksen ajallisen järjestyksen lisäksi muun muassa paikka, jossa tavara on rekisteröity ja jossa sitä käytetään tavallisesti, hankkijan asuinpaikka sekä se, onko hankkijalla siteitä luovutusjäsenvaltioon tai johonkin muuhun jäsenvaltioon.

46 Pääasiassa suunnitellun purjealuksen hankinnan erityistapauksessa merkityksellisiksi voivat osoittautua myös aluksen lippuvaltiona oleva jäsenvaltio sekä paikka, jossa alus on tavallisesti kiinnitettynä tai ankkuroituna, ja paikka, jossa sitä säilytetään talven ajan.

47 Lisäksi uuden kulkuneuvon hankinnan erityistilanteessa on otettava huomioon niin pitkälle kuin mahdollista hankkijan aikomukset hankintahetkellä edellyttäen, että aikomuksia voidaan tukea objektiivisilla seikoilla (ks. analogisesti vähennysoikeudesta asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985, Kok., s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 24 kohta; asia C-230/94, Enkler, tuomio 26.9.1996, Kok., s. I-4517, 24 kohta ja yhdistetyt asiat C-110/98–147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok., s. I-1577, 47 kohta). Tämä on sitäkin tärkeämpää silloin, kun hankkija saa omistajalle kuuluvan määräämisvallan tavaraan luovutusperävaltiossa ja ottaa huolehdittavakseen sen kuljettamisen määränpääjäsenvaltioon.

48 Toisin kuin X väittää, yhteisöhankinnan yhteydessä ei kuitenkaan voida vaatia, että kulkuneuvon kuljettaminen toteutuisi heti luovutuksen jälkeen, että kuljetus ei keskeydy ja että tavaraa ei käytetä millään tavalla ennen kuljetusta tai sen aikana.

49 Yhtäältä mainittujen tiukkojen edellytysten asettamisella annettaisiin hankkijalle mahdollisuus valita, missä jäsenvaltiossa kyseessä olevaa uutta kulkuneuvoa verotetaan, mikä olisi direktiivin 2006/112 tarkoituksen vastaista. Toisaalta, kuten Ruotsin hallitus on aivan oikein todennut istunnossa, ei ole mitään syytä tehdä verotuksessa eroa sen mukaan, kuljetaanko vene Ruotsiin hinaamalla vai purjehditaanko sillä sinne.

50 Keskeistä on nimittäin määrittää, missä jäsenvaltiossa kulkuneuvon lopullinen ja pysyvä käyttö toteutuu. Tässä yhteydessä kulkuneuvon käyttäminen kuljetuksen aikana vapaa-ajantarkoituksiinkin on hyvin vähämerkityksinen ajanjakso suhteessa kulkuneuvon yleiseen elinkaareen.

51 Edellä kuvattujen seikkojen perusteella kolmeen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 20 artiklan ensimmäistä kohtaa ja 138 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että liiketoimen katsominen yhteisöluovutukseksi tai yhteisöhankinnaksi ei voi riippua siitä, onko siinä noudatettu määräaikaa, jonka kuluessa tavaran kuljetuksen luovutusjäsenvaltiosta määränpääjäsenvaltioon on alettava tai päätyttävä. Direktiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan ii alakohdassa tarkoitetussa uuden kulkuneuvon hankinnan erityistilanteessa se, onko liiketoimi yhteisön sisäinen liiketoimi, on ratkaistava sellaisen kokonaisarvioinnin perusteella, jossa otetaan huomioon kaikki objektiiviset olosuhteet ja myös hankkijan aikomus, jos sitä tukevat sellaiset objektiiviset seikat, joiden perusteella voidaan yksilöidä jäsenvaltio, jossa tavaran loppukäyttö on suunniteltu toteutuvaksi.

Neljäs kysymys

52 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee neljännellä kysymyksellään, minkä ajankohdan mukaan yhteisöhankinnassa on arvioitava, onko kulkuneuvo direktiivin 2006/112 2 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla uusi.

53 Tästä on todettava, että kyseisen säännöksen sanamuodon perusteella tällainen arviointi on tehtävä kyseessä olevan tavaran luovutusajankohdan perusteella eikä sen ajankohdan perusteella, jona tavara saapuu määränpääjäsenvaltioon. Direktiivin 2006/112 2 artiklan 2 kohdan b alakohdan ii alakohdassa säädetään nimittäin vesialuksista, että näiden kulkuneuvojen katsotaan olevan uusia, kun luovutus tapahtuu kolmen kuukauden kuluessa ensimmäisestä käyttöönotosta tai kun aluksella on purjehdittu enintään 100 tuntia.

54 Kyseisen direktiivin 68 artiklan toisen alakohdan mukaan tavaroiden yhteisöhankinta on suoritettu sinä hetkenä, jona vastaavien tavaroiden luovutus saman jäsenvaltion alueella katsotaan suoritetuksi. Direktiivin 14 artiklan 1 kohdan sanamuodon mukaan ”tavaroiden luovutuksella” tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

55 Näin ollen se, onko yhteisöhankinnan kohteena oleva kulkuneuvo uusi, määritetään sen hetken perusteella, jona omistajalle kuuluva määräämisoikeus tavaraan on siirtynyt myyjältä tavaran hankkijalle.

56 Tähän tulkintaan ei vaikuta se, että direktiivin 2006/112 40 artiklan mukaan tavaroiden yhteisöhankinnan paikkana pidetään paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle. Kyseisellä säännöksellä ei nimittäin ole merkitystä

ratkaistaessa sitä, onko kulkuneuvo uusi, koska sen tavoitteena on antaa yhteisöhankinnan verotusvalta määränpääjäsenvaltiolle.

57 Neljänteen kysymykseen on siten vastattava, että se, onko yhteisöhankinnan kohteena oleva kulkuneuvo direktiivin 2006/112 2 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla uusi, on määritettävä sen ajankohdan mukaan, jona myyjä luovuttaa tavaran hankkijalle.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 20 artiklan ensimmäistä kohtaa ja 138 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että liiketoimen katsominen yhteisöluovutukseksi tai yhteisöhankinnaksi ei voi riippua siitä, onko siinä noudatettu määräaikaa, jonka kuluessa tavaran kuljetuksen luovutusjäsenvaltiosta määränpääjäsenvaltioon on alettava tai päätyttävä. Direktiivin 2 artiklan 1 kohdan b

alakohdan ii alakohdassa tarkoitetussa uuden kulkuneuvon hankinnan erityistilanteessa se, onko liiketoimi yhteisön sisäinen liiketoimi, on ratkaistava sellaisen kokonaisarvioinnin perusteella, jossa otetaan huomioon kaikki objektiiviset olosuhteet ja myös hankkijan aikomus, jos sitä tukevat sellaiset objektiiviset seikat, joiden perusteella voidaan yksilöidä jäsenvaltio, jossa tavaran loppukäyttö on suunniteltu toteutuvaksi.

2) **Se, onko yhteisöhankinnan kohteena oleva kulkuneuvo direktiivin 2006/112 2 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla uusi, on määritettävä sen ajankohdan mukaan, jona myyjä luovuttaa tavaran hankkijalle.**

Allekirjoitukset