Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
3 päivänä lokakuuta 2019[1]

Asia C-401/18

Herst s.r.o.
vastaan
Odvolací finanční ředitelství

(Ennakkoratkaisupyyntö – Krajský soud v Praze (maakunnallinen tuomioistuin, Praha, Tšekki))

Ennakkoratkaisupyyntömenettely – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Valmisteveron alaiset tavarat – Unionin alueen sisällä kuljetettujen tai lähetettyjen tavaroiden luovutusten vapauttaminen verosta – Ketjuliiketoimi – Tavaroiden liikkeen kohdistaminen luovutusketjun sisäiseen luovutukseen – Valmisteveron alaisten tuotteiden kuljettaminen väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä – Unionin oikeuden ensisijaisuus – Yhdenmukaisen tulkinnan rajat – In dubio mitius -periaate

I Johdanto

1. Käsiteltävä asia koskee jälleen pääasiallisesti käytännössä erittäin tärkeää kysymystä siitä, mitä rajat ylittävän myyntiketjun, joka käsittää *useita* liiketoimia, liiketoimea on pidettävä verottomana yhteisöluovutuksena, jos kyse on ainoastaan *yhdestä* tavaroiden fyysisestä liikkeestä. Koska pääasian kantaja vaatii arvonlisäveron vähentämistä, se väittää, *ettei* ole kyse verottomasta yhteisöluovutuksesta.

2. Vaikka unionin tuomioistuin on jo useasti[2] käsitellyt tällaisia tilanteita, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, ettei unionin tuomioistuimen tähänastisesta oikeuskäytännöstä vielä ilmene yksiselitteisiä perusteita verovapautuksen paikan määritykselle ja kohdistukselle myyntiketjun tiettyyn luovutukseen. Merkityksellinen peruste tässä yhteydessä on määräämisvallan siirtyminen. Käsiteltävä asia on tältä osin erityinen, koska toimitettu polttoaine kuljetettiin väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä. Unionin tuomioistuin totesi kuitenkin jo tuomiossa Arex, ettei tällä seikalla ole merkitystä arvonlisäveron näkökulmasta.[3]

3. Sen vuoksi tämä asia antaa unionin tuomioistuimelle vielä kerran mahdollisuuden täsmentää perusteita, jotka koskevat tavaroiden liikkeen kohdistamista luovutusketjun tiettyyn luovutukseen, ja lisätä niihin liittyvää oikeusvarmuutta.

1 Alkuperäinen kieli: saksa.

2 Unionin tuomioistuin on jo käsitellyt useissa asioissa kysymystä tavaroiden liikkeen kohdistamisesta luovutukseen niin kutsutun yhteisön sisäisen ketjuliiketoimen tapauksessa; ks. esim. tuomio 19.12.2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027); tuomio 21.2.2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84); tuomio 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599); tuomio 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); tuomio 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786) ja tuomio 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

3 Tuomio 19.12.2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

4. Lisäksi nousee esiin Tšekin valtiosääntöoikeudelliseen in dubio mitius -periaatteeseen liittyviä kysymyksiä. Kyseisen periaatteen mukaan verolainsäädännön säännöstä on tulkittava aina verovelvollisen hyväksi, jos tulkintoja voi objektiivisesti tarkasteltuna olla monia. Jos verovelvollisen kannalta edullinen vaihtoehto ei ole yhdenmukainen unionin oikeuden mukaisen tulkintavaihtoehdon kanssa, herää kansallisen valtiosääntöoikeuden ja unionin oikeuden suhdetta koskeva kysymys.

II Oikeudellinen kehys

A Unionin oikeus

5. Asiaa koskevat unionin oikeussäännöt sisältyvät yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettuun neuvoston direktiiviin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).[4]

6. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;

– –”

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

8. Arvonlisäverodirektiivin 32 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään luovutuspaikasta seuraavaa:

”Luovuttajan tai hankkijan taikka kolmannen lähettämän tai kuljettaman tavaran luovutuspaikkana pidetään paikkaa, jossa tavara on hankkijalle lähettämisen tai kuljetuksen alkaessa.”

9. Arvonlisäverodirektiivin IX osaston, jonka otsikko on ”Vapautukset”, 4 luvussa olevassa 138 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

B Tšekin oikeus

10. Sovellettavan Tšekin oikeuden osalta on viitattava erityisesti arvonlisäverolain[5] 64 §:ään, jolla pannaan kansallisessa oikeudessa täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 138 artikla. Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen mukainen vähennysoikeus pantiin täytäntöön arvonlisäverolain 72 §:llä ja sitä seuraavilla pykälillä.

4 EUVL 2006, L 347, s. 1.

5 Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (arvonlisäverosta säädetty laki nro 235/2004).

11. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin mainitsee myös valtiosääntöoikeudessa turvatun in dubio mitius -periaatteen (epäselvissä tilanteissa vähemmän rajoittava). Sen tarkoituksena on rajoittaa lainsäädännöllisen epäselvyyden vaikutuksia moniselitteisen lainsäädännön soveltamisen kohteina olevien henkilöiden osalta tapauksissa, joissa valtio kohdistaa niihin vaatimuksia tahona, joka vastaa voimassa olevan lainsäädännön sisällöstä ja ymmärrettävyydestä.

12. Tästä syystä Tšekin verolainsäädännön alalla on silloin, kun julkisoikeudellisesta normista voidaan tehdä useita tulkintoja, valittava se, jolla ei rajoiteta perusoikeuksia ja -vapauksia tai rajoitetaan niitä mahdollisimman vähän. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsoo, ettei käsiteltävän asian arvioinnin kannalta ratkaiseva säännös ole selkeä. Sen vuoksi arvonlisäveron vähennys olisi myönnettävä jo kansallisen oikeuden in dubio mitius -periaatteen nojalla.

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisumenettely

13. Pääasian kantaja (Herst, s.r.o, jäljempänä Herst) vaatii kansallisessa tuomioistuimessa arvonlisäveron vähennystä. Herst harjoittaa yritystoimintaa muun muassa maantiekuljetusten alalla ja omistaa useita huoltoasemia. Se järjestää polttoainekuljetuksia omilla ajoneuvoillaan muista Euroopan unionin jäsenvaltioista (Itävalta, Saksa, Slovakia ja Slovenia) Tšekkiin. Käsiteltävän asian kohteena olevat tavarat myytiin kuljetuksen aikana useaan kertaan, mutta Herst kuljetti ne vain kerran Tšekissä sijaitsevalle loppuasiakkaalle.

14. Herst oli usein polttoaineen loppuasiakas. Se osti polttoaineen Tšekissä arvonlisäverovelvollisiksi rekisteröityneiltä toimittajilta. Tältä osin Herst oli luovutusketjun loppupäässä. Toisissa tapauksissa se myi polttoainetta eteenpäin omille asiakkailleen. Tällöin se oli luovutusketjun keskellä. Herst ei laskuttanut toimittajiltaan kuljetuksen hintaa ja hankki polttoaineet hintaan, johon ei sisältynyt kuljetusta.

15. Herst tilasi polttoaineen yleensä tšekkiläisiltä toimittajilta, jotka olivat hankkineet tai hankkivat polttoaineen muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneesta jalostamosta. Se ilmoitti, mistä terminaalista se aikoo hakea tavarat, lastauspäivämäärän ja -kellonajan, kuljettajan nimen, ajoneuvojen ja perävaunun rekisterinumeron, tarvittavan polttoainemäärän ja kuorman purkupaikan.

16. Ennakkolaskun maksamisen jälkeen Herstillä oli mahdollisuus noutaa tavarat tšekkiläisten toimittajien ohjeiden mukaan. Herst vastaanotti polttoaineet suoraan muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden jalostamojen terminaaleista, eikä yksikään liiketoimintaketjuun kuuluvista yrityksistä ollut läsnä tavaroiden luovutuksessa. Herst kuljetti polttoaineet sen jälkeen Tšekkiin. Rajanylityksen jälkeen tehtiin tulliselvitys. Polttoaineet luovutettiin valmisteveron näkökulmasta vapaaseen liikkeeseen, ja kantaja jatkoi kuljetusta kuorman purkupaikkaan asti eli omille tai asiakkaittensa huoltoasemille.

17. Marraskuun 2010 ja toukokuun 2013 välisen verokauden ja heinä- ja elokuun 2013 osalta tehdyssä verotarkastuksessa ilmeni, että kantaja oli soveltanut verovähennystä polttoaineiden toimituksista samaan tapaan kuin kansallisten toimittajien ollessa kyseessä. Veroviranomaisen mukaan tavaroiden luovutus ei tapahtunut Tšekissä vaan muissa jäsenvaltioissa, joissa polttoaineet olivat silloin, kun niiden lähetys tai kuljetus alkoi. Sen vuoksi on kyse verottomasta yhteisöluovutuksesta Herstille, minkä yhteydessä Herstillä ei ole vähennysoikeutta.

18. Koska kantaja oli itse kuormannut hankitut tavarat toisissa jäsenvaltioissa ja kuljettanut ne omalla kustannuksellaan Tšekkiin liiketoimintatarkoituksessa, veroviranomainen piti tavaroiden toimituksia tšekkiläisten toimittajien ja kantajan välillä kuljetuksen sisältävänä luovutuksena. Tästä syystä veroviranomainen peruutti väärin perustein tehdyt verovähennykset ja määritti täydentävien veropäätösten avulla uudelleen yksittäisiltä tarkastetuilta arvonlisäverokausilta kantajan maksettavaksi tulevan arvonlisäveron. Samalla Herstille määrättiin seuraamusmaksu.

19. Kantaja teki täydentävistä veropäätöksistä oikaisuvaatimuksen, jossa se kiinnitti erityisesti huomiota siihen, että polttoaineiden kuljetukset tapahtuivat jäsenvaltioiden välillä väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä ja tullivalvonnassa. Tavarat luovutettiin vapaaseen liikkeeseen samassa jäsenvaltiossa vasta kuljetusten päättymisen jälkeen ja luovutettiin verollisesti vasta sen jälkeen. Näin ollen ei ole mahdollista, että kantaja olisi saanut määräysvallan tavaroihin jo ennen sitä kuljetuksen alkamispaikassa (eli ulkomailla).

20. Veroviranomainen vahvisti veropäätökset kahdella riidanalaisella päätöksellään. Herst nosti riidanalaisista päätöksistä kanteen. Krajský soud v Praze (maakunnallinen tuomioistuin, Praha, Tšekki) lykkäsi asian käsittelyä ja esitti unionin tuomioistuimelle useita kysymyksiä SEUT 267 artiklan mukaisessa ennakkoratkaisumenettelyssä. Unionin tuomioistuimen tuomion Arex [6] jälkeen se supisti ennakkoratkaisupyyntönsä unionin tuomioistuimen pyynnöstä seuraaviin kolmeen kysymykseen:

”1) Muodostuuko verovelvolliselle omistajalle kuuluva määräämisvalta arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetulla tavalla, jos verovelvollinen ostaa tavaroita toiselta verovelvolliselta suoraan tietylle asiakkaalle olemassa olevan tilauksen (jossa määritetään tavaroiden tyyppi, määrä, alkuperä ja toimitusaika) perusteella, jos verovelvollinen ei itse fyysisesti määrää tavaroista, koska ostaja suostuu kauppasopimuksen tehdessään siihen, että verovelvollinen hoitaa tavaroiden kuljetuksen alkuperäisestä paikasta, jolloin verovelvollinen järjestää ainoastaan halutut tavarat saataville toimittajiensa kautta ja välittää tavaroiden luovutuksen kannalta välttämättömät tiedot (omissa nimissään tai liiketoimintaketjuun kuuluvien alihankkijoiden puolesta), kun verovelvollisen taloudellinen hyöty muodostuu kyseisten tavaroiden osto- ja myyntihinnan välisestä erosta ilman, että liiketoimintaketjun yhteydessä laskutettaisiin tavaroiden kuljetuksen hinta?

2) Estääkö arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate tai jokin muu unionin lainsäädännön periaate soveltamasta kansallisen lainsäädännön valtiosääntöoikeudellista in dubio mitius -periaatetta, joka velvoittaa viranomaiset moniselitteisessä lainsäädännöllisessä tilanteessa, jossa tulkintoja voi objektiivisesti tarkasteltuna olla monia, valitsemaan lainsäädännön soveltamisen kohteena olevan henkilön (tässä tapauksessa arvonlisäverovelvollinen) kannalta edullisen tulkinnan? Olisiko tämän periaatteen soveltaminen unionin lainsäädännön mukaista ainakin siinä tapauksessa, että se rajattaisiin tilanteisiin, joissa riidanalaisessa tapauksessa merkitykselliset tosiseikat ovat tapahtuneet ennen kuin [unionin] tuomioistuin on antanut sitovan tulkinnan, jossa unionin tuomioistuin on määrittänyt oikeaksi muun, verovelvollisen kannalta vähemmän edullisen tulkintavaihtoehdon?

3) In dubio mitius -periaatteen soveltamismahdollisuuden osalta: Oliko unionin lainsäädännössä asetettujen rajojen näkökulmasta ajankohtana, jolloin verotettavat tapahtumat toteutuivat käsiteltävässä asiassa (marraskuu 2010–toukokuu 2013), mahdollista pitää objektiivisesti epäselvänä ja monitulkintaisena kysymystä siitä, ovatko oikeudelliset käsitteet ’tavaroiden luovutus’ tai ’tavaroiden kuljetus’ samansisältöiset [direktiivissä 2008/118] ja arvonlisäverodirektiivissä?”

21. Herst, Tšekin tasavalta ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimen menettelyssä.

6 Tuomio 19.12.2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

IV Oikeudellinen arviointi

A Ensimmäinen kysymys

22. Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys koskee arvonlisäverodirektiivin 138 artiklaa, jossa säädetään yhteisöluovutuksen vapauttamisesta verosta. Se, evättiinkö Herstiltä perustellusti vähennysoikeus, riippuu viime kädessä siitä, onko kyseessä yhteisöluovutus. Jos Herstille suoritettu luovutus nimittäin oli tosiasiallisesti vapautettu verosta, sillä ei myöskään olisi tältä osin vähennysoikeutta. Herstin olisi pikemminkin vaadittava siviilioikeudellisesti toimittajille perusteettomasti maksamansa arvonlisäveron palauttamista.

1. Ensimmäisen kysymyksen täsmennys

23. Tavaroiden rajat ylittävää luovuttamista koskevien arvonlisäverodirektiivin säännösten tavoitteena on määrämaaperiaatteen toteutuminen. Kyseisen periaatteen mukaan on tarkoitus varmistaa, että arvonlisäveroa kulutusverona maksetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa loppukulutus tapahtuu. Tästä syystä silloin, jos kyseessä on rajat ylittävä luovutus, tavaroiden hankintaa verotetaan arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan ja 40 artiklan nojalla määräjäsenvaltiossa. Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi saman tavaran luovutus on kuitenkin ensin vapautettava verosta alkuperäjäsenvaltiossa.[7] Yhteisöluovutus ja -hankinta muodostavat näin ollen yhden ja saman liiketoimen.[8]

24. Asia mutkistuu kuitenkin, kun on kyse useista luovutuksista (luovutusketjusta), mutta tavaraa kuljetetaan vain kerran (luovutusketjun ensimmäisestä viimeiseen luovutukseen) (ketjuliiketoimi). Tässä tapauksessa voi nimittäin olla kyse useista yhteisöluovutuksista, jolloin arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan verovapautusta voidaan kuitenkin soveltaa vain yhteen luovutukseen.[9] Veroton yhteisöluovutus määrittää tällöin seuraavien ja edeltävien luovutusten paikan luovutusketjussa.[10] Luovutuspaikka on arvonlisäverodirektiivin 32 artiklan ensimmäisen kohdan nojalla kaikissa verotonta yhteisöluovutusta edeltävissä luovutuksissa alkuperäjäsenvaltiossa ja kaikissa sitä seuraavissa luovutuksissa määräjäsenvaltiossa.[11] Sen vuoksi on ratkaisevaa, mihin luovutusketjun luovutuksista rajat ylittävä kuljetus voidaan kohdistaa.

25. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään perusteita, joiden avulla kohdistus voidaan ja pitää tehdä.

26. Sillä tosiseikalla, että Herst on kuljettanut ja tulliselvittänyt tavarat erityisessä tullimenettelyssä (väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä), ei sen sijaan ole lähtökohtaisesti merkitystä. Kuten unionin tuomioistuin tuomiossa Arex[12] jo totesi, arvonlisäverovapautuksen tiettyyn luovutukseen kohdistusta koskeva kysymys on pelkästään arvonlisäverolainsäädäntöä koskeva kysymys, jonka tunnusmerkkejä väliaikaisen verottomuuden järjestelmä ei muuta. Se, mitä luovutusketjun luovutusta on pidettävä verottomana yhteisöluovutuksena, on näin ollen määritettävä yleisten arvonlisäverolainsäädäntöä koskevien säännösten perusteella.

7 Ks. tästä jo ratkaisuehdotukseni AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, 28 kohta) ja ratkaisuehdotukseni EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, 23–25 kohta).

8 Tuomio 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, 31 kohta); tuomio 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, 28 kohta) ja tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 23 ja 24 kohta).

9 Tuomio 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, 34 kohta) ja tuomio 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, 45 kohta) sekä ratkaisuehdotukseni AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, 55 kohta) ja ratkaisuehdotukseni EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, 35 kohta).

10 Tuomio 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, 50 kohta).

11 Tuomio 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, 50 kohta).

12 Tuomio 19.12.2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, 66 kohta ja sitä seuraavat kohdat sekä 73 ja 74 kohta); ks. myös ratkaisuehdotukseni AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, 69 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

27. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee lisäksi, siirtyykö määräämisvalta kaksiosaisen luovutusketjun (A – B – Herst) keskellä olevalle myyjälle (B), vaikka se vain välittää asiakkaansa (tässä Herst) saataville tavarat – jotka ovat vielä A:lla (eli toimittajalla) – ja Herst suorittaa sen jälkeen kuljetuksen omalla kustannuksellaan.

28. Herstin verovähennyksen kannalta tässä tilanteessa on ratkaisevaa, tapahtuuko luovutus B:ltä Herstille Tšekissä. Ainoastaan siinä tapauksessa luovutusta olisi verotettava ja se olisi veronalainen siellä. Tšekissä kannettavan arvonlisäveron merkitseminen Herstin laskuun olisi tällöin tapahtunut oikein, ja Herst voisi tehdä vastaavan vähennyksen.

29. Tämä edellyttää kuitenkin sitä, että ensimmäistä luovutusta (A – B) on pidettävä verottomana yhteisöluovutuksena. Vain silloin ensimmäinen luovutus tapahtuu arvonlisäverodirektiivin 32 artiklan mukaisesti kuljetuksen lähtömaassa, kun taas seuraava luovutus (B – Herst) tapahtuu kuljetuksen määrämaassa (tässä Tšekki). [13]

2. Rajat ylittävän kuljetuksen kohdistus tiettyyn luovutukseen

30. Näin ollen on selvitettävä, voidaanko rajat ylittävä kuljetus kohdistaa edeltävään luovutukseen (A – B), vaikka Herst on kuljettanut tavarat A:lta suoraan itselleen (tai asiakkailleen).

31. Unionin tuomioistuimen tähänastisen oikeuskäytännön perusteella on niin, että kun kyseessä on myyntiketju ja yksi ainoa fyysinen tavaroiden liike, ainoastaan yhtä luovutuksista voidaan pitää yhteisöluovutuksena ja siten verottomana luovutuksena. [14] Mikä luovutuksista se on, riippuu siitä, mihin luovutukseen rajat ylittävä kuljetus on kohdistettava. Kaikkia muita myyntiketjun luovutuksia, jotka eivät täytä tätä rajat ylittävän kuljettamisen lisätunnusmerkkiä, on siten pidettävä jäsenvaltion sisäisinä luovutuksina.

a) Omistusoikeuden ja määräämisvallan merkitys

32. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen konkreettisen, luovutusketjun keskimmäisen yrityksen (B) määräämisvaltaa koskevan kysymyksen johdosta on aluksi vielä kerran tehtävä selväksi, että luovutusketjun osana se on luonnollisesti myös saanut arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitetun määräämisvallan ja siirtänyt sen asiakkaalleen (tässä Herst).

33. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee yksiselitteisesti, että luovutusketjussa, jossa kuljetuksia on vain yksi, on kyse useista luovutuksista, joiden luovutuspaikka on määritettävä erikseen. [15] Jos tavaran luovutuksella tarkoitetaan arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaisesti sitä, että luovuttaja siirtää määräämisvallan vastaanottajalle, myös keskimmäisen yrityksen on pitänyt saada määräämisvalta (ainakin hetkellisesti). Muuten ei olisi kyse kahdesta luovutuksesta, vaan ainoastaan yhdestä luovutuksesta ja palvelusta. Jotta määräämisvallan voidaan katsoa siirtyneen A:lta B:lle ja sen jälkeen B:ltä Herstille, riittää, että keskimmäinen yritys (B) ”vain” välittää asiakkaansa (Herst) saataville hankittavat tavarat, jotka se on ensin itse hankkinut (mutta joita se ei ole vielä noutanut).

13 Tuomio 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, 40, 42 ja 50 kohta).

14 Tuomio 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, 34 kohta) ja tuomio 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, 45 kohta) sekä ratkaisuehdotukseni AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, 55 kohta) ja ratkaisuehdotukseni EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, 35 kohta).

15 Ks. tuomio 19.12.2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, 70 kohta); tuomio 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, 34–36 kohta) ja tuomio 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, 50 kohta).

34. Tätä toteamusta (useiden luovutusten loogisena seurauksena on myös määräämisvallan siirtyminen useaan kertaan) ei muuta sekään, että kansallisessa yksityisoikeudessa sallitaan suora omistusoikeuden hankinta luovutusketjun ensimmäiseltä jäseneltä (A) viimeiselle (tässä: Herst). Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa – tai ainakaan sen eräissä kieliversioissa [16] – ei juuri käytetä ilmaisua, joka merkitsee, että joku on hankkinut omistusoikeuden, vaan sen sanamuodon mukaan siirto oikeuttaa määräämään esineestä ”omistajan tavoin” [suomenkielisessä versiossa siirto koskee ”omistajalle kuuluvaa” määräämisvaltaa]. Tällaisen määräämisvallan saaminen ei kuitenkaan välttämättä tarkoita samaa kuin omistusoikeuden hankkiminen. Ensinnäkään tällöin ei olisi kyse määräämisestä ”omistajan tavoin” vaan ”omistajana”. Toiseksi arvonlisäverolainsäädännön luovutuksen käsite riippuisi tällöin kansallisesta omaisuuskäsityksestä. Tavaroiden luovutuksen käsitteellä ei kuitenkaan tarkoiteta omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa. [17]

35. Tämänkin perusteella käy selvästi ilmi, että se, onko tapahtunut *yksityisoikeudellinen omistusoikeuden siirto* ketjun keskimmäiselle yritykselle (B) tai viimeiselle yritykselle (Herst), ja jos on, niin milloin, on lähtökohtaisesti merkityksetöntä. Kuten komissio osuvasti korostaa, muodollinen omistusoikeus ei ole ratkaiseva. Omistusoikeuden hankinnalla voi olla merkitystä vain todisteena kokonaisarvioinnin yhteydessä, koska ylivoimaisesti suurimmassa osassa tapauksia määräämisvallan saaminen liittyy omistusoikeuden hankintaan.

36. Tähän käsitykseen perustuu myös unionin tuomioistuimen lausuma Arexin mahdollisesta omistusoikeuden hankinnasta Tšekissä tuomiossa Arex. [18] Unionin tuomioistuin katsoi tuolloin, että asian ratkaisun kannalta oli merkityksellistä, hankkiko kuljettava suorituksen vastaanottaja (Arex) omistusoikeuden jo polttoainetta lastatessaan. Kuljettajan omistusoikeuden hankinta on tuomion mukaan hyvin tärkeä todiste luovutuksesta, muttei kuitenkaan yksinään ratkaiseva. [19]

37. Unionin tuomioistuin on jo todennut samansuuntaisesti, ettei pelkästään sillä ole merkitystä, kenen kansallisessa oikeudessa tarkoitetussa omistuksessa tavarat ovat kuljetuksen aikana tai kenen hallinnassa tavarat ovat aineellisesti. [20] Unionin tuomioistuin on samoin katsonut, ettei pelkästään siitä seikasta, että tavarat on jo myyty edelleen, voida vielä päätellä, että kuljetus on kohdistettava sitä seuraavaan luovutukseen. [21] Se seikka, että tavarat on myyty edelleen, on tältä osin myös merkityksetön tavaroiden liikkeen tiettyyn luovutukseen kohdistamisen kannalta.

38. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu määräämisvalta on näin ollen laajempi kuin yksityisoikeudellinen omistusoikeus. Määräämisvallan esteenä eivät kuitenkaan ole oikeudelliset rajoitukset, kuten eivät myöskään omistusoikeuden esteenä. Vastaavasti kuin esimerkiksi vuokralaisen oikeudet eivät ole esteenä omistajan määräämisvallalle, oikeudelliset rajoitukset passitusmenettelyn aikana eivät myöskään estä arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua hankkijan määräämisvaltaa.

39. Välipäätelmänä voidaan näin ollen todeta, että kansallisen oikeuden mukaisen omistusoikeuden hankinnan ajankohta ei ole ratkaiseva kuljetuksen kohdistamiseksi johonkin kyseeseen tulevista luovutuksista ja verottoman yhteisöluovutuksen määrittämiseksi.

16 Ilmaus ”omistajan tavoin” on saksankielisessä versiossa (”wie ein Eigentümer”) ja ranskankielisessä versiossa (”comme un propriétaire”); toisaalta ilmaus ”omistajana” on englanninkielisessä versiossa (”as owner”) ja vironkielisessä versiossa (”’Kaubatarne’ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek”).

17 Tuomio 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, 29 kohta); tuomio 16.2.2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, 39 kohta); tuomio 6.2.2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, 32 kohta) ja tuomio 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, 7 ja 8 kohta).

18 Ks. tuomio 19.12.2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, 78 kohta).

19 Ks. vastaavasti tuomio 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, 40 kohta) ja tuomio 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 32 kohta ja sitä seuraavat kohdat), jossa omistusoikeuden siirrolla ei ollut merkitystä ja lähtökohtana oli pikemminkin edelleenmyyntiaikomuksesta ilmoittaminen.

20 On kiistatonta, että tavarat ovat kuljetuksen aikana aineellisesti esimerkiksi huolitsijan hallussa, joka ei kuitenkaan kuulu luovutusketjuun vaan toimii kuljettajana luovuttajan lukuun. Ks. vastaavasti tuomio 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, 40 kohta).

21 Tuomio 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 36 ja 37 kohta).

b) Rajat ylittävän kuljetuksen konkreettinen kohdistus luovutusketjussa

40. Rajat ylittävän kuljetuksen kohdistamiseksi myyntiketjun johonkin luovutukseen – tässä jompaankumpaan luovutuksista (A:lta B:lle tai B:ltä Herstille) – on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvioitava pikemminkin asian kaikkia erityisiä olosuhteita kokonaisvaltaisesti. [22]

41. Ketjuliiketoimien yhteydessä on erityisesti otettava huomioon, kuka suorittaa tavaroiden kuljetuksen tai kenen lukuun se suoritetaan. [23] Nähdäkseni kyse on oltava siitä, kuka kantaa kuljetuksen aikana tavaroiden tapaturmaiseen tuhoutumiseen liittyvän riskin. [24]

42. Useissa tapauksissa, jotka koskivat kaksiosaista myyntiketjua (A–B–C), unionin tuomioistuin on vastaavasti katsonut, ettei kuljetusta voida enää kohdistaa ”ensimmäiseen” luovutukseen, jos omistajalle kuuluva määräämisvalta oli siirretty jo ennen kuljettamista loppuhankkijalle (C) eli ”toisen” luovutuksen (B–C) vastaanottajalle. [25]

43. Se, jolla on jo tavaroiden omistajalle kuuluva määräämisvalta, kantaa nimittäin yleensä myös riskin tavaroiden tapaturmaisesta tuhoutumisesta. Omistusoikeutta ilmentää näet tyypillisesti oikeus menetellä tavaroiden suhteen mielensä mukaan, esimerkiksi tuhota tavarat tai kuluttaa ne. [26] Myös komissio ottaa tältä osin huomautuksissaan perustellusti lähtökohdaksi tavaraa koskevan oikeudellisen päätäntävallan. Tämän päätäntävallan kääntöpuolena kuitenkin on se, että sen haltija kantaa riskin tavaroiden tapaturmaisesta tuhoutumisesta (ja oikeudellisen päätäntävaltansa päättymisestä).

44. Tältä osin voidaan lähteä siitä, että sillä, jonka on kannettava riski tavaroiden tapaturmaisesta tuhoutumisesta, on myös arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tavaroiden omistajalle kuuluva määräämisvalta. [27]

45. Saattaa kuitenkin olla – kuten Tšekin tasavalta toteaa – ettei kysymykseen siitä, kuka kantaa riskin tapaturmaisesta tuhoutumisesta, ole oikeudellisena kysymyksenä aina helppo vastata. Yksi vastaus on kuitenkin yksinkertaisempi ja johtaa parempaan oikeusvarmuuteen kuin kokonaisarviointi, jossa jää epäselväksi, minkä perusteiden pitää olla ratkaisevia ja miten perusteita on painotettava.

46. Siitä, kuka kantoi tämän riskin, voidaan puolestaan päätellä luovutusketjussa osallisina olevien rooli. [28] Tosiseikkoihin perustuva olettama puoltaa sitä, että se, joka *luovuttaa tavarat toiselle* ja kantaa riskin näiden tavaroiden tapaturmaisesta tuhoutumisesta luovutuksen aikana, toimii myös oikeudellisesti luovuttajana (eikä vain huolitsijana muiden lukuun). Jos se on rajat ylittävän luovutuksen luovuttaja, sen suorittaman luovutuksen on myös oltava veroton yhteisöluovutus.

22 Tuomio 21.2.2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, 32 kohta); tuomio 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, 35 kohta); tuomio 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 32 kohta); tuomio 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, 27 kohta) sekä ratkaisuehdotukseni AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, 58 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja ratkaisuehdotukseni EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, 56 kohta).

23 Näin myös tuomiossa 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, 40 kohdan loppu).

24 Ks. jo ratkaisuehdotukseni AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, 60 kohta).

25 Ks. tuomio 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, 36 kohta); tuomio 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 34 kohta) ja tuomio 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, 33 kohta).

26 Ks. jo ratkaisuehdotukseni AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, 62 kohta) ja ratkaisuehdotukseni EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, 58 kohta).

27 Ks. tästäkin jo ratkaisuehdotukseni AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, 62 kohta).

28 Ks. tästäkin jo ratkaisuehdotukseni AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, 73 kohta).

47. Sitä, että Herst otti käsiteltävässä asiassa vastattavakseen kuljetuskustannuksista, voidaan tältä osin pitää vain todisteena siitä, että Herst on toiminut luovuttajana omaan lukuunsa. Koska ostaja vastaa yleensä aina kuljetuskustannuksista (joko hinnassa tai sen lisäksi), tämä ei ole kuitenkaan pakottava todiste. Jos myyjä (tässä B) onnistuu lisäämään kuljetuskustannukset hintaan, mutta Herst kantaa riskin tavaroiden tapaturmaisesta tuhoutumisesta kuljetuksen aikana, rajat ylittävä kuljetus on silti kohdistettava Herstiin.

48. Näin on sen estämättä, kuka näissä tapauksissa ulkoisesti suorittaa kuljettamisen (jo ratkaistuissa tapauksissa se oli useimmiten keskimmäinen yritys),[29] ja riippumatta siitä, miten sen, jolla on tavaroiden määräämisvalta, suhdetta tavaraan on luonnehdittava oikeudellisesti[30] (toisin sanoen, onko kyseinen taho jo tavaroiden omistaja vai onko sillä ainoastaan oikeus omistusoikeuden siirtymiseen).

49. Pääasian kannalta tämä tarkoittaa sitä, että ratkaisevaa on se, oliko Herst saanut jo ennen polttoaineen rajat ylittävää kuljettamista määräämisvallan polttoaineeseen siten, että se kantoi riskin polttoaineen tapaturmaisesta tuhoutumisesta. On mahdollista, että tämä tapahtui jo omistusoikeuden siirtyessä polttoainetta jalostamon terminaalissa lastattaessa, koska yleensä tavaran omistaja kantaa myös riskin sen tuhoutumisesta. Tällöin kaksiosaisen luovutusketjun toinen luovutus (B–Herst) olisi verosta vapautettu luovutus eikä Herstillä olisi vähennysoikeutta.

50. Jos tavara sen sijaan oli myyty edelleen jo ennen kuljetusta ja olisi kyse kolmiosaisesta luovutusketjusta (A–B–Herst–D), tulos muuttuu hieman. Tällöin kuljettajana ei toimisi luovutusketjun viimeinen vaan sen keskellä oleva yritys. Tässä tapauksessa – jos Herst kantaa riskin polttoaineen tapaturmaisesta tuhoutumisesta kuljetuksen aikana – sen luovutus (eli kolmas luovutus Herst–D) olisi rajat ylittävä ja näin ollen vapautettu luovutus.[31] Tässäkään tapauksessa Herst ei voisi vaatia vähennystä edeltävästä luovutuksesta Tšekissä vaan ainoastaan kuljetuksen lähtömaassa.

51. On kuitenkin myös mahdollista, että riskin siirtymisen ajankohta (joko samanaikaisen yksityisoikeudellisen omistusoikeuden hankinnan kanssa tai ilman sitä) on toinen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että alalla yleensä käytettävien sopimusten mukaan omistusoikeuden hankinta ja näin ollen mahdollisesti myös riskin siirtyminen kuljettavalle ostajalle tapahtuu vasta, kun valmisteveron alaiset tuotteet luovutetaan vapaaseen liikkeeseen.

52. Jos näin olisi tässä tapauksessa, Herst olisi toiminut rajat ylittävän kuljetuksen (joka alkoi jalostamolta ja päättyi siihen, kun polttoaine luovutettiin vapaaseen liikkeeseen Tšekissä) aikana pelkästään huolitsijana.[32] Se olisi epätavallista muttei mahdotonta. Arvonlisäverodirektiivin 32 artiklan 1 kohdassa sallitaan myös tämä, koska sen mukaan tavaran voi kuljettaa luovuttaja (tässä A ja B), hankkija (tässä B ja Herst) tai kolmas osapuoli (eli huolitsija, tässä Herst A:lle tai B:lle). Tällaisessa tapauksessa kuljetus olisi kohdistettava arvonlisäverodirektiivin 32 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla joko A:n luovutukseen B:lle tai B:n luovutukseen Herstille.

53. Se, tapahtuiko B:n luovutus Herstille Tšekissä, riippuu siitä, onko kuljetus kohdistettava ensimmäiseen luovutukseen (A:lta B:lle), mikä edellyttää sitä, että ensimmäinen yritys (A) kantoi tuhoutumisriskin rajat ylittävän luovutuksen yhteydessä. Viimeksi mainittu olisi epätavallista, koska A:han on sallinut B:n antaa tavaran noutamisen myös toimeksi kolmannelle (tässä Herst), jota A ei tunne. Ei tunnu suoralta kädeltä järkevältä, että A kantaisi tällaisessa tilanteessa tapaturmaiseen tuhoutumiseen liittyvän riskin vielä noutoajankohdan jälkeenkin.

29 Kuljettajalla tai huolitsijalla ei ole oikeutta määrätä tavaroista niin kuin tämä olisi niiden omistaja; ks. tuomio 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, 88 kohta) ja tuomio 3.6.2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, 25 kohta).

30 Vastaavasti tuomio 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, 86 kohta) ja tuomio 3.6.2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, 24 kohta).

31 Unionin lainsäätäjä pyrkii sääntelemään tätä tilannetta (keskimmäisen yrityksen suorittamaa kuljetusta) uudelleen ja oikeudellisesti varmalla tavalla 1.1.2020 mennessä täytäntöönpantavaa arvonlisäverodirektiivin uutta 36 a artiklaa (EUVL 2018, L 311, s. 3) koskevan fiktion avulla.

32 Samoin tuomio 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, 89 kohta).

54. Unionin tuomioistuin ei voi kuitenkaan arvioida, kuka kantoi tuhoutumiseen liittyvän riskin rajat ylittävän kuljetuksen aikana. Se on pikemminkin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia.[33]

3. Päätelmä

55. Yhteenvetona voidaan todeta, että kohdistettaessa yhtä ainoaa rajat ylittävää tavaroiden liikettä ketjuliiketoimen tiettyyn luovutukseen ratkaisevaa on se, kuka kantaa riskin tavaroiden tapaturmaisesta tuhoutumisesta niiden rajat ylittävän kuljettamisen aikana. Tämä luovutus on veroton yhteisöluovutus, joka tapahtuu kuljetuksen lähtöpaikassa. Ratkaisevaa ei sitä vastoin ole se, kuka on kuljetuksen aikana yksityisoikeudellinen omistaja tai tapahtuiko kuljetus erityisessä tullioikeudellisessa menettelyssä.

B Toinen ja kolmas kysymys

1. Kysymysten tutkittavaksi ottaminen ja merkitys

56. Toinen ja kolmas kysymys koskevat direktiivin suhdetta kansalliseen oikeuteen. Valtiosääntöoikeudessa taatun in dubio mitius -periaatteen mukaisesti vero-oikeudessa on aina valittava kansallisen lain verovelvollisen kannalta edullinen tulkinta. Sen edellytyksenä on kuitenkin, että lainsäädännön tulkintavaihtoehtoja voi objektiivisesti tarkasteltuna olla useita.

57. Ennakkoratkaisupyynnöstä ei kuitenkaan käy yksiselitteisesti ilmi, onko tämä käsiteltävässä asiassa ylipäänsä mahdollista. Kyseisen periaatteen merkitystä ei omituista kyllä edes mainita asian AREX[34] ennakkoratkaisupyynnössä, vaikka asian tosiseikat ja monet kysymyksistä olivat lähes identtisiä. Viimeksi mainittu on hieman ristiriidassa ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen sen toteamuksen kanssa, että objektiivisesti tarkasteltuna tulkintoja voi olla monia.

58. Tšekin tasavallan näkemystä, jonka mukaan ennakkoratkaisupyyntö on jo tämän perusteella jätettävä tältä osin tutkimatta, ei voida kuitenkaan hyväksyä. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan olettamana on, että kansallisen tuomioistuimen esittämillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta. Kansallinen tuomioistuin määrittää itsenäisesti sen käsiteltäväksi saatetussa oikeusriidassa kyseessä olevat oikeudelliset ja tosiseikat ja esittää unionin oikeuden tulkintaa koskevat kysymyksensä. Unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän pyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin.[35]

59. Vaikka – kuten komissio perustellusti korostaa – ei ole selvää, voidaanko in dubio mitius -periaatetta soveltaa käsiteltävässä asiassa, ei voida kuitenkaan olettaa, että on kyse hypoteettisesta tilanteesta. Näin ollen unionin tuomioistuimen pitäisi vastata sen taustalla olevaan oikeudelliseen kysymykseen.

33 Ks. vastaavasti myös tuomio 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, 45 kohta) ja tuomio 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 37 kohta).

34 Tuomio 19.12.2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

35 Tuomio 17.9.2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, 32 kohta); tuomio 30.4.2014, Pfleger ym. (C-390/12, EU:C:2014:281, 26 kohta); tuomio 22.6.2010, Melki ja Abdeli (C-188/10 ja C-189/10, EU:C:2010:363, 27 kohta) ja tuomio 22.1.2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, 19 kohta).

60. Tšekin tasavalta on pääosin pannut arvonlisäverodirektiivin täytäntöön. Arvonlisäverodirektiivin käsitteet ja niiden tulkinta ovat riittävän selviä. Verovapauden kohdistukseen yhteen luovutusketjun luovutuksista ja siihen liittyvään muiden luovutusten paikan määritykseen liittyy kuitenkin hieman oikeudellista epävarmuutta. Sen osoittavat unionin tuomioistuimen tällä välin antamat lukuisat tuomiot [36] sekä 1.1.2020 mennessä täytäntöönpantava arvonlisäverodirektiivin uusi 36 a artikla. [37]

61. Siinä tapauksessa, että kansallinen säännöstö sallii objektiivisesti tarkasteltuna tulkinnan, jonka mukaisesti verovapaus kohdistetaan johonkin muuhun luovutukseen, ja tämä johtaa siihen, että suorituspaikka on käsiteltävässä asiassa objektiivisesti tarkasteltuna Tšekissä, herää kysymys valtiosääntöoikeudessa taatun in dubio mitius -periaatteen suhteesta arvonlisäverodirektiiviin. Tällöin on ratkaistava, voiko kansallisen valtiosääntöoikeuden mukainen kansallisen oikeuden edullinen tulkinta olla esteenä verovelvollisen kannalta epäedulliselle, mutta unionin oikeuden kanssa yhdenmukaiselle tulkinnalle.

2. Ratkaistavana ei ole kysymys unionin oikeuden ensisijaisesta soveltamisesta

62. Pintapuolisen tarkastelun perusteella tähän kysymykseen voisi kallistua vastaamaan kieltävästi viittaamalla unionin oikeuden ensisijaiseen soveltamiseen. [38] Tällöin jätettäisiin kuitenkin huomiotta se, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä kysymys – sikäli kuin se todella tulee esiin – ei koske unionin oikeuden ensisijaista soveltamista. Unionin oikeuden ensisijainen soveltaminen muodostaa nimittäin lainvalintasäännön, [39] joka koskee kahta sinänsä sovellettavissa olevaa säännöstä. Näin ei kuitenkaan ole käsiteltävässä asiassa.

63. Arvonlisäverodirektiivi ei ole asetus vaan direktiivi, joka on SEUT 288 artiklan mukaan osoitettu vain jäsenvaltioille. Sen vuoksi sitä ei voida lähtökohtaisesti soveltaa suoraan. Unionin direktiiviä voidaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön [40] mukaan soveltaa suoraan vain, jos direktiivi on sisällöltään ehdoton ja riittävän täsmällinen.

64. Unionin tuomioistuin on kuitenkin nimenomaisesti todennut, ettei direktiivillä sellaisenaan voida luoda velvoitteita yksityiselle eikä siihen näin ollen sellaisenaan voida vedota tällaista henkilöä vastaan kansallisessa tuomioistuimessa. [41] Näin siis direktiiviin perustuvat velvoitteet on saatettava voimaan kansallisessa oikeudessa, jotta niihin voitaisiin vedota välittömästi yksityistä vastaan.

36 Tuomio 19.12.2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027); tuomio 21.2.2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84); tuomio 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599); tuomio 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); tuomio 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786) ja tuomio 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

37 Direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta siltä osin kuin on kyse arvonlisäverojärjestelmän tiettyjen sääntöjen yhdenmukaistamisesta ja yksinkertaistamisesta jäsenvaltioiden välisen kaupan verotusta varten 4.12.2018 annettu neuvoston direktiivi (EU) 2018/1910 (EUVL 2018, L 311, s. 3).

38 Tuomio 9.3.1978, Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49, 17/18 kohta); tuomio 17.12.1970, Internationale Handelsgesellschaft (11/70, EU:C:1970:114, 3 kohta) ja tuomio 15.7.1964, Costa (6/64, EU:C:1964:66, s. 1270).

39 Ensisijaista soveltamista perustellusti ”kollisionratkaisusäännöksi” (Kollisionsauflösungsregel) kutsuva Desens, M., *Auslegungskonkurrenzen im europäischen Mehrebenensystem*, EuGRZ 2011, s. 211 (212); Schaumburg, H. teoksessa Schaumburg, H. ja Englisch, J., *Europäisches Steuerrecht*, Köln, 2015, 4.19 kohta ja sitä seuraava kohta ja Classen, C. D. ja Nettesheim, M. teoksessa Oppermann, T., Classen, C. ja Nettesheim, M., *Europarecht*, München, 8. painos, 2018, 10 §, 33 kohta.

40 Tuomio 22.11.2017, Cussens ym. (C-251/16, EU:C:2017:881, 26 kohta); tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 48 ja 49 kohta); tuomio 12.12.2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, 18 kohta); tuomio 24.1.2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, 33 kohta) ja tuomio 19.1.1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, 25 kohta).

41 Tuomio 22.11.2017, Cussens ym. (C-251/16, EU:C:2017:881, 26 kohta); tuomio 12.12.2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, 22 kohta); tuomio 24.1.2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, 37 ja 38 kohta); tuomio 14.7.1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, 20 kohta) ja tuomio 26.2.1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, 48 kohta).

65. Unionin tuomioistuin on näin luonut tehokkaan välineen unionin oikeuden täytäntöönpanemiseksi yksityisten eduksi. Tämän seurauksena jäsenvaltio ei voi yksityistä vastaan vedota unionin lainsäädännön täytäntöönpanon laiminlyöntiin tai virheelliseen täytäntöönpanoon. Valtion hyötyminen siitä, ettei se ole noudattanut unionin oikeutta, on estetty.[42] Jos unionin oikeuden kanssa yhdenmukainen kansallisen oikeuden tulkinta on verovelvollisen kannalta edullisempi, kansallinen in dubio mitius -periaate ja mahdollinen direktiivin suora soveltaminen johtavat samaan tulokseen.

66. In dubio mitius -periaatteella voi näin ollen olla itsenäinen vaikutus arvonlisäverolainsäädännössä vain, jos mahdollinen kansallinen tulkinta johtaa verovelvollisen kannalta edullisempaan tulokseen kuin direktiivi. Tällöin arvonlisäverodirektiivin suora soveltaminen on kuitenkin mahdotonta. Sen vuoksi ei synny kahden sovellettavissa olevan säännöksen kollisiota, joten säännösten ensisijaisuutta koskeva kysymys ei nouse esiin.

3. Direktiivin ja kansallisen oikeuden välinen ero

67. Nyt käsiteltävässä asiassa on kyse perinteisestä tapauksesta eli erosta direktiivin ja kansallisen oikeuden välillä. Ero on lähtökohtaisesti poistettava unionin oikeuden kanssa yhdenmukaisen tulkinnan[43] avulla. Näin kansallinen tuomioistuin voi toimivaltansa rajoissa varmistaa unionin oikeuden täyden tehokkuuden, kun se ratkaisee käsiteltäväkseen saatetun asian.

68. Unionin oikeuden kanssa yhdenmukaisen tulkinnan periaate edellyttää, että kansalliset tuomioistuimet tekevät koko kansallisen lainsäädännön kokonaisuutena huomioimalla ja tulkintamenetelmiään soveltamalla toimivaltansa rajoissa kaikkensa, jotta asianomaisen direktiivin täysi tehokkuus varmistetaan ja päästään direktiivin tarkoituksen mukaiseen lopputulokseen.[44]

4. Unionin oikeuden kanssa yhdenmukaisesti tulkitsemisen rajat

69. Yhdenmukaisesti unionin oikeuden kanssa tulkitsemista koskeva vaatimus ei ole rajaton. Kansallisen tuomioistuimen velvollisuutta ottaa kansallisen lainsäädännön sovellettavien säännösten tulkinnan ja soveltamisen yhteydessä huomioon direktiivin sisältö rajoittavat yleiset oikeusperiaatteet sekä erityisesti oikeusvarmuuden ja taannehtivuuskiellon periaate, eikä se saa myöskään olla kansallisen lainsäädännön contra legem -tulkinnan perusteena.[45]

70. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan yleisen in dubio mitius -oikeusperiaatteen tarkoituksena on oikeusvarmuuden lisääminen Tšekissä, koska siinä säädetään epäselvän lain aiheuttaman oikeudellisen epävarmuuden vaikutuksista yksiselitteisesti ja sen vahingoksi, joka on aiheuttanut epävarmuuden. Tšekin oikeuden oikeusperiaatteena se muodostaa näin ollen samanlaisen unionin oikeuden kanssa yhdenmukaisen tulkinnan rajan kuin säännöksen sanamuodon raja.

42 Vastaavasti nimenomaisesti: tuomio 24.1.2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, 38 kohta); tuomio 14.7.1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, 22 ja 23 kohta) ja tuomio 26.2.1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, 49 kohta).

43 Tuomio 4.7.2006, Adeneler ym. (C-212/04, EU:C:2006:443, 109 ja 110 kohta); tuomio 16.6.2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, 44 ja 47 kohta); tuomio 5.10.2004, Pfeiffer ym. (C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 114 kohta); tuomio 14.7.1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, 26 kohta) ja tuomio 13.11.1990, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395, 8 kohta).

44 Tuomio 24.1.2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, 24 kohta); tuomio 4.7.2006, Adeneler ym. (C-212/04, EU:C:2006:443, 111 kohta) ja tuomio 5.10.2004, Pfeiffer ym. (C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 115, 116, 118 ja 119 kohta).

45 Tuomio 24.1.2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, 25 kohta); tuomio 4.7.2006, Adeneler ym. (C-212/04, EU:C:2006:443, 110 kohta) ja tuomio 16.6.2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, 44 ja 47 kohta).

71. Jo edellä mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, ettei kaikkea kansallista oikeutta voida tulkita yhdenmukaisesti unionin oikeuden kanssa. Unionin oikeudessa velvoitetaan jäsenvaltiot tietyissä tapauksissa korvaamaan kärsitty vahinko, jos direktiivissä säädettyä tulosta ei voitaisi saavuttaa tulkinnan avulla.[46]

72. Jos siis kansallista oikeutta ei voida tulkita yhdenmukaisesti unionin oikeuden kanssa, on olemassa unionin oikeuden vastaista mutta kuitenkin verovelvollisen hyväksi sovellettavissa olevaa kansallista oikeutta. Tällainen tilanne voi syntyä paitsi silloin, kun kansallisen oikeuden sanamuoto on yksiselitteisesti ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, myös silloin, kun oikeusperiaatteet – tässä valtiosääntöoikeudessa taattu in dubio mitius -periaate – vähentävät tulkintavaihtoehdot vain yhteen mahdolliseen tulkintaan. Tämän toteaminen on kuitenkin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia.

73. Tällaisia direktiivin puuttuvasta suorasta sovellettavuudesta johtuvia unionin oikeuden kannalta valitettavia seurauksia esiintyy myös muilla oikeudenaloilla.[47] Jäsenvaltion tehtävänä on tällöin noudattaa täytäntöönpanovelvoitteitaan ja saattaa kansallinen oikeutensa (yksiselitteisesti) unionin oikeuden mukaiseksi, jos se haluaa välttyä komission aloittamalta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevalta menettelyltä.

5. Päätelmä

74. Arvonlisäveron neutraalisuuden periaate tai mikään muu unionin oikeuden periaate ei estä soveltamasta toisensisältöistä kansallista oikeutta, jos yksityinen ei itse vetoa tai voi vedota suoraan arvonlisäverodirektiiviin eikä kansallisen oikeuden unionin oikeuden kanssa yhdenmukainen tulkinta ole (tässä in dubio mitius -periaatteen johdosta) mahdollinen.

C Kolmas kysymys

75. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee kolmannella kysymyksellään, onko – jos in dubio mitius -periaatetta voidaan ”soveltaa” – oikeudellisia käsitteitä ”tavaroiden luovutus” tai ”tavaroiden kuljetus”, jotka ovat (tai eivät ole) samansisältöisiä valmistevero- ja arvonlisäverodirektiivissä, pidettävä objektiivisesti epäselvinä ja kaksi tulkintavaihtoehtoa tarjoavina.

76. Kuten edellä jo todettiin, arvonlisäverodirektiivin 32 artiklassa tarkoitetun luovutuspaikan määrityksessä ovat ratkaisevia vain arvonlisäverolainsäädännön käsitteet, eikä niitä ole pidettävä objektiivisesti epäselvinä. Oikeudellista epävarmuutta liittyy hieman ”vain” verovapauden kohdistukseen yhteen luovutusketjun luovutuksista ja siihen liittyvään muiden luovutusten paikan määritykseen.

77. Edellä esitetty ei kuitenkaan sulje pois sitä, että kansallisen oikeuden ilmauksia on identtisestä sanamuodosta huolimatta tulkittava toisin niiden omassa asiayhteydessä (systematiikka, syntyhistoria, tarkoitus). In dubio mitius -periaate koskee ainoastaan kansallista oikeutta, joten tässä yhteydessä on ratkaisevaa vain se, tarjoavatko kansalliset säännökset objektiivisesti useita tulkintavaihtoehtoja.

78. Sen selvittäminen on kansalliseen oikeuteen liittyvä kysymys, johon pystyy vastaamaan ainoastaan ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin.

46 Ks. vastaavasti tuomio 24.1.2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, 42 ja 43 kohta); tuomio 4.7.2006, Adeneler ym. (C-212/04, EU:C:2006:443, 112 kohta) ja tuomio 14.7.1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, 27 kohta).

47 Ks. esim. tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 52 kohta); tuomio 12.12.2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, 31 kohta, siltä osin kuin laitos ei ollut riittävän lähellä valtiota) ja tuomio 14.7.1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, 30 kohta).

V Ratkaisuehdotus

79. Edellä esitetyn perusteella ehdotan unionin tuomioistuimelle, että Krajský soud v Prazen ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

1) Kohdistettaessa yhtä ainoaa rajat ylittävää tavaroiden liikettä ketjuliiketoimen tiettyyn luovutukseen ratkaisevaa on se, kuka kantaa riskin tavaroiden tapaturmaisesta tuhoutumisesta niiden rajat ylittävän kuljettamisen aikana. Tämä luovutus on veroton yhteisöluovutus, joka tapahtuu kuljetuksen lähtöpaikassa.

2) Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate tai mikään muu unionin lainsäädännön periaate ei estä soveltamasta kansallista valtiosääntöoikeudessa taattua in dubio mitius -periaatetta, joka velvoittaa viranomaiset moniselitteisessä lainsäädännöllisessä tilanteessa, jossa tulkintoja voi objektiivisesti tarkasteltuna olla monia, valitsemaan lainsäädännön soveltamisen kohteena olevan henkilön (tässä tapauksessa arvonlisäverovelvollinen) kannalta edullisemman tulkinnan.