Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

26 päivänä heinäkuuta 2017*

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 138 artiklan 1 kohta – Liiketoimen luokittelu yhteisöluovutukseksi – Tavaroiden yhteisöluovutusten vapauttaminen verosta – Hankkijan aikomus jälleenmyydä ostamansa tavarat verovelvolliselle jossakin toisessa jäsenvaltiossa ennen niiden poistumista ensimmäisen jäsenvaltion alueelta – Osan tavaroista ennen niiden lähettämistä tapahtuneen jalostuksen mahdollinen vaikutus

Asiassa C-386/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (ylin hallintotuomioistuin, Liettua) on esittänyt 4.7.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 12.7.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

”Toridas” UAB

vastaan

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcijan

osallistuessa asian käsittelyyn,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Juhász sekä tuomarit C. Vajda ja K. Jürimäe (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: Y. Bot,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– ”Toridas” UAB, edustajanaan R. Mištautas, advokatas,

– Liettuan hallitus, asiamiehinään D. Kriaučiūnas, K. Dieninis ja D. Stepanienė,

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja A. Steiblytė,

* Oikeudenkäyntikieli: liettua.

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 138 artiklan 1 kohdan, 140 artiklan a alakohdan ja 141 artiklan, luettuna yhdessä mainitun direktiivin 33 ja 40 artiklan kanssa, tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat ”Toridas” UAB ja Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Liettuan tasavallan valtiovarainministeriön yhteydessä toimiva kansallinen verohallinto) ja joka koskee Toridasin vuosina 2008–2010 toteuttamien liiketointen luokittelemista yhteisöluovutuksiksi ja kyseisiin liiketoimiin liittyvän arvonlisäveron maksamista viivästyskorkoineen ja veronkorotuksineen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.”

4 Kyseisen direktiivin 20 artiklassa 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.”

5 Mainitun direktiivin 32 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

Jos kuitenkin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöpaikka on kolmannella alueella tai kolmannessa maassa, 201 artiklan nojalla veronmaksuvelvolliseksi määrätyn tai hyväksytyn maahantuojan suorittaman luovutuksen sekä mahdollisten myöhempien luovutusten paikan on katsottava olevan siinä jäsenvaltiossa, johon tavarat tuodaan.”

6 Saman direktiivin 33 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Poiketen siitä, mitä 32 artiklassa säädetään, luovuttajan tai jonkun muun tämän puolesta muusta kuin lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiosta lähettämien tai kuljettamien tavaroiden luovutuspaikkana pidetään sitä paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

a) tavarat luovutetaan verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, joiden tavaroiden yhteisöhankinnat eivät 3 artiklan 1 kohdan nojalla ole arvonlisäveron alaisia, taikka muulle henkilölle, joka ei ole verovelvollinen;

b) luovutetut tavarat ovat muita kuin uusia kulkuneuvoja tai tavaroita, jotka luovuttaja taikka joku muu tämän puolesta luovuttaa suoritetun kokoonpanon tai asennuksen jälkeen riippumatta siitä, koekäytetäänkö niitä.

2. Jos luovuttaja lähettää tai kuljettaa luovutetut tavarat kolmannelta alueelta tai kolmannesta maasta ja tuo ne muuhun jäsenvaltioon kuin siihen, jossa lähetys tai kuljetus saapuu hankkijalle, niitä on pidettävä lähetettyinä tai kuljetettuina tuontijäsenvaltiosta.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 40 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden yhteisöhankinnan paikkana pidetään paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle.”

8 Kyseisen direktiivin 138 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

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

9 Mainitun direktiivin 140 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

a) tavaroiden yhteisöhankinnat, jos verovelvollisen suorittama näiden tavaroiden luovutus olisi kaikissa olosuhteissa vapautettu verosta jäsenvaltion alueella;

– –”

10 Saman direktiivin 141 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jokaisen jäsenvaltion on toteutettava erityiset toimenpiteet sen varmistamiseksi, ettei sen alueella 40 artiklan nojalla suoritetuista tavaroiden yhteisöhankinnoista suoriteta arvonlisäveroa, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

a) tavaroiden hankinnan suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut kyseisen jäsenvaltion alueelle, mutta jolle on toisessa jäsenvaltiossa annettu arvonlisäverotunniste;

b) tavaroiden hankinta suoritetaan a alakohdassa tarkoitetun verovelvollisen kyseisen jäsenvaltion alueella myöhemmin suorittamaa näiden tavaroiden luovutusta varten;

c) a alakohdassa tarkoitetun verovelvollisen näin hankkimat tavarat lähetetään tai kuljetetaan suoraan muusta jäsenvaltiosta kuin siitä, jonka alueella verovelvolliselle on annettu arvonlisäverotunniste, sille henkilölle, jolle verovelvollinen suorittaa myöhemmän luovutuksen;

d) myöhemmän luovutuksen vastaanottaja on sellainen toinen verovelvollinen tai sellainen oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, jolle on annettu arvonlisäverotunniste kyseisen jäsenvaltion alueella;

e) d alakohdassa tarkoitettu vastaanottaja on 197 artiklan mukaisesti nimetty veronmaksuvelvolliseksi verotusjäsenvaltion alueelle sijoittautumattoman verovelvollisen suorittamasta luovutuksesta.”

Liettuan oikeus

11 Liettuan tasavallan arvonlisäveroa koskevan lain (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, jäljempänä arvonlisäverolaki), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan, 49 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisävero kannetaan nollaverokannan mukaisesti tavaroista, jotka luovutetaan arvonlisäverovelvolliselle, joka on saanut arvonlisäverotunnisteen toisessa jäsenvaltiossa, ja jotka kuljetetaan Liettuan alueelta toiseen jäsenvaltioon (riippumatta siitä, kuka tavarat kuljettaa – tavaroiden luovuttaja, tavaroiden hankkija vai jommankumman toimeksiannosta toimiva kolmas osapuoli).”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Toridas on Liettuaan sijoittautunut yhtiö, joka on saanut arvonlisäverotunnisteen Liettuassa. Se toi Liettuaan 1.7.2008–31.12.2010 pakastettua kalaa Kazakstanista (jäljempänä kyseiset tavarat). Kyseiset tavarat myytiin sen jälkeen Megalain OÜ:lle, joka on Viroon sijoittautunut yhtiö, joka on saanut arvonlisäverotunnisteen Virossa (jäljempänä ensimmäiset luovutukset). Mainituista Toridaksen ja Megalainin välisistä myynneistä oli sovittu 10.10.2006 tehdyllä yhteistoimintasopimuksella. Mainitun sopimuksen mukaan Megalain sitoutui siihen, että kyseiset tavarat poistuvat Liettuan alueelta 30 päivän kuluessa ja että se toimittaa Toridakselle asiakirjat, jotka osoittavat, että kyseiset tavarat ovat todella poistuneet mainitulta alueelta. Toridas puolestaan sitoutui ottamaan kyseiset tavarat vastuulleen, niiden välivarastointi mukaan lukien, ja huolehtimaan aiheutuneista kuluista siihen saakka, kunnes tavarat ovat todella poistuneet Liettuasta.

13 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että käytännössä Megalain myi kyseiset tavarat edelleen samana päivänä tai seuraavana päivänä siitä, kun se oli ostanut ne Toridakselta, muihin Euroopan unionin jäsenvaltioihin, eli Tanskaan, Saksaan, Alankomaihin ja Puolaan, sijoittautuneille ja niissä arvonlisäverotunnisteen saaneille hankkijoille (jäljempänä toiset luovutukset).

14 Osa kyseisistä tavaroista lähetettiin välittömästi jälleenmyynnin jälkeen Liettuasta kyseisiin muihin jäsenvaltioihin ilman, että ne kävivät Viron kautta. Toinen osa kuljetettiin Plungės šaltis -nimisen yhtiön Liettuassa sijaitseviin tiloihin lajittelua, jäällä kuorruttamista sekä pakkaamista varten ennen kuin ne kuljetettiin suoraan ostajille edellisessä kohdassa tarkoitetuissa kohdejäsenvaltioissa. Kaikissa tapauksissa Megalain vastasi kyseisten tavaroiden lajittelusta, jäällä kuorruttamisesta, pakkaamisesta ja viennistä.

15 Ensimmäisten luovutusten osalta Toridaksen Megalainille osoittamissa laskuissa ilmoitettiin, että kyseisiä liiketoimia verotettiin arvonlisäverotuksessa nollaverokannalla arvonlisäverolain 49 §:n 1 momentin mukaisina tavaroiden yhteisöluovutuksina. Laskuissa ilmoitettiin myös, että kyseisten tavaroiden lastaus- ja luovutuspaikka oli Kauno žuvis -yhtiön tai Plungės šaltis -yhtiön Liettuan alueella sijaitseva välivarasto.

16 Toisten luovutusten osalta Megalain laati arvonlisäverottomat laskut tavaroiden yhteisöhankintojen vapauttamista verosta koskevien arvonlisäverodirektiivin säännösten nojalla. Niissä ilmoitettiin myös kyseisten tavaroiden lastauspaikka, eli Kauno žuvis -yhtiön tai Plungės šaltis -yhtiön Liettuassa sijaitsevat tilat, ja luovutuspaikka, eli osoite kunkin hankkijan jäsenvaltiossa.

17 Arvonlisäveron maksamista koskeneen verotarkastuksen jälkeen Liettuan verotarkastusviranomainen katsoi, että ensimmäiset luovutukset olivat normaalilla verokannalla verotettavia sisäisiä luovutuksia eivätkä arvonlisäverosta vapautettuja yhteisöluovutuksia. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Liettuan tasavallan hallituksen yhteydessä toimiva veroriitalautakunta) kumosi mainitun arvioinnin, jonka Liettuan tasavallan valtiovarainministeriön yhteydessä toimiva kansallinen verohallinto oli sitä ennen vahvistanut.

18 Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilnan alueellinen hallinto-oikeus, Liettua), jonka käsiteltäväksi Liettuan tasavallan valtiovarainministeriön yhteydessä toimiva kansallinen verohallinto saattoi asian, kumosi Liettuan tasavallan hallituksen yhteydessä toimivan veroriitalautakunnan päätöksen ja totesi, että paikallisten veroviranomaisten ja keskusveroviranomaisten arviointi oli perusteltu.

19 Toridas valitti tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

20 Mainittu tuomioistuin pohtii ensimmäisten luovutusten luokittelua arvonlisäveron kannalta. Todettuaan, että mainittuja liiketoimia seurasivat toiset luovutukset ja että kyseiset tavarat eivät olleet olleet yhden ainoan yhteisön sisäisen lähetyksen tai kuljetuksen kohteena, mainittu tuomioistuin pohtii, kumpia, ensimmäisiä vai toisia, luovutuksia on pidettävä arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina verosta vapautettuina yhteisöluovutuksina.

21 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan on selvää, että lopullisille hankkijoille suunnattu kyseisten tavaroiden kuljetus on todella tapahtunut ja että viimeksi mainitut ovat ilmoittaneet kukin omissa jäsenvaltioissaan vastaavat yhteisöhankinnat. Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että asiakirja-aineistoon sisältyvien todisteiden perusteella voidaan järkevästi ajatella, että Toridas on ollut tietoinen kaikista toisiin luovutuksiin liittyvistä merkittävistä seikoista. Kun otetaan huomioon 6.4.2006 annetussa tuomiossa EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232) lausuttu ja erityisesti mainitun tuomion 36 kohta, ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on epäilyksiä siitä, voidaanko arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädettyä vapautusta soveltaa ensimmäisiin luovutuksiin.

22 Mainittu tuomioistuin toteaa sitä vastoin, että saman tavaraerän osalta perättäisten luovutusten ketjuun kuului toimijoita, jotka ovat saaneet arvonlisäverotunnisteen eri jäsenvaltioissa, ja että Megalain toimi välittäjänä. Tämän perusteella voitaisiin olettaa, että liiketoimia kokonaisuudessaan voitaisiin pitää ”kolmioliiketoimina”, joissa on mukana kolme toimijaa, jotka ovat sijoittuneet kolmeen eri jäsenvaltioon ja saaneet arvonlisäverotunnisteen niissä ja jotka suorittavat kaksi perättäistä luovutusta, joista aiheutuu vain yksi yhteisönsisäinen kuljetus. Tällä perusteella ne voisivat kuulua arvonlisäverodirektiivin 141 artiklan soveltamisalaan. Lopulta mainittu tuomioistuin pohtii sitä, mikä vaikutus ensimmäisiä luovutuksia koskevan mahdollisen verosta vapauttamisen soveltamiseen on sillä, että osaa kyseisistä tavaroista jalostetaan.

23 Muutoin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo vaarana olevan, että koska Megalain on saanut arvonlisäverotunnisteen Virossa, se, että ensimmäisiä luovutuksia mahdollisesti ei vapauteta verosta, johtaa saman liiketoimen kahdenkertaiseen verotukseen eli verotukseen sekä luovutuksen että hankinnan osalta.

24 Tässä tilanteessa Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Liettuan ylin hallintotuomioistuin) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohtaa, 140 artiklan a alakohtaa ja/tai 141 artiklaa, luettuna yhdessä muun muassa 33 ja 40 artiklan kanssa, tulkittava siten, että (pääasiassa) kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa ensimmäiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen suorittama tavaroiden luovutus on vapautettava kyseisten säännösten mukaan verosta, jos ennen luovutusta koskevan liiketoimen suorittamista hankkija (toisin sanoen henkilö, jolle on annettu arvonlisäverotunniste toisessa jäsenvaltiossa) ilmaisee aikomuksen myydä tavarat välittömästi – ja ennen niiden kuljettamista ensimmäisestä jäsenvaltiosta – edelleen kolmanteen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle, jolle kyseiset tavarat kuljetetaan (lähetetään) asianomaiseen kolmanteen jäsenvaltioon?

2) Vaikuttaako ensimmäiseen kysymykseen annettavaan vastaukseen se, että osa tavaroista jalostettiin toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen (jolle on annettu arvonlisäverotunniste kyseisessä jäsenvaltiossa) ohjeiden mukaisesti ennen niiden kuljettamista kolmanteen jäsenvaltioon?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Alustavia huomautuksia

25 Kahdella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuimen tulkintaa arvonlisäverodirektiivin 33 artiklan, 40 artiklan, 138 artiklan 1 kohdan, 140 artiklan a alakohdan ja 141 artiklan tulkinnasta. Se haluaa erityisesti tietää, voidaanko ensimmäisten luovutusten kaltaiset tavaroiden luovutukset vapauttaa verosta yhteisöliiketoimiin sovellettavien arvonlisäverodirektiivin säännösten nojalla.

26 On kuitenkin todettava, että vain kyseisen direktiivin 138 artiklan 1 kohta koskee tavaroiden luovutuksen vapauttamista verosta, kun taas arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a alakohtaa, 141 artiklaa ja 40 artiklaa sovelletaan vain tavaroiden yhteisöhankintoihin. Samoin on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 33 artikla koskee tavaroiden luovutuspaikkaa, kun taas ennakkoratkaisupyyntö koskee tavaroiden luovutuksen verosta vapauttamista koskevaa järjestelmää.

27 Näin ollen nyt käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö on tutkittava vain siltä osin kuin se koskee arvonlisäverodirektiivin 40 artiklan ja 138 artiklan 1 kohdan tulkintaa.

Ensimmäinen kysymys

28 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohtaa tulkittava niin, että pääasian kaltaisissa olosuhteissa ensimmäiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen suorittama tavaroiden luovutus on vapautettu arvonlisäverosta mainitun säännöksen nojalla silloin, kun ennen mainitun luovutusliiketoimen päättämistä hankkija, joka on saanut arvonlisäverotunnisteen toisessa jäsenvaltiossa, ilmoittaa luovuttajalle, että tavarat myydään välittömästi edelleen kolmanteen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle, ennen kuin ne ovat poistuneet ensimmäisestä jäsenvaltiosta ja ne kuljetetaan kyseiselle kolmannelle verovelvolliselle.

29 Mainitun direktiivin 138 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä, hankkija tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa jäsenvaltion alueen ulkopuolelle mutta kuitenkin unionissa sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai sellaiselle ei-verovelvolliselle oikeushenkilölle, joka toimii tässä ominaisuudessaan muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.

30 Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että kyseisessä artiklassa tarkoitettu tavaran luovutus 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 tuomio 16.12.2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 On muistutettava myös siitä, että arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdan alaan kuuluva yhteisöluovutus on yhteisöhankinnan, sellaisena kuin se on määriteltynä kyseisen direktiivin 20 artiklassa, vastinkappale ja että kyseistä kahta säännöstä on näin ollen tulkittava siten, että niillä on sama merkitys ja ulottuvuus (ks. vastaavasti tuomio 27.9.2007, Teleos ym., C-409/04, EU:C:2007:548, 34 kohta).

32 Mainitun direktiivin 20 artiklasta ilmenee, että hankintaa voidaan pitää yhteisöhankintana vain, jos tavara on kuljetettu tai lähetetty hankkijalle.

33 On siis katsottava, etteivät arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdan soveltamisedellytykset täyty, jos luovutettua tavaraa ei ole kuljetettu tai lähetetty hankkijalle, jonka hankinta on kyseisen luovutuksen vastinkappale.

34 Silloin kun – kuten pääasiassa – kyse on liiketoimista, jotka muodostavat kahden peräkkäisen luovutuksen ketjun, joka johtaa vain yhteen yhteisön sisäiseen kuljetukseen, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee yhtäältä, että kyseinen yhteisön sisäinen kuljetus voi liittyä ainoastaan yhteen näistä kahdesta luovutuksesta ja että tämä luovutus on näin ollen ainoa arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdan nojalla verosta vapautettu luovutus (ks. vastaavasti tuomio 6.4.2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, 45 kohta).

35 Toisaalta sen määrittämiseksi, kumpaan kyseisestä kahdesta luovutuksesta yhteisön sisäinen kuljetus liittyy, esillä olevan asian kaikkia erityisiä olosuhteita on arvioitava kokonaisvaltaisesti (ks. vastaavasti tuomio 16.12.2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, 27 kohta ja tuomio 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, 32 kohta).

36 Mainitussa arvioinnissa on määritettävä muun muassa, millä hetkellä toinen tavaraa koskevan omistajan määräämisvallan luovutus lopulliselle hankkijalle on tapahtunut. Tilanteessa, jossa kyseisen määräämisvallan jälkimmäinen siirtäminen, eli toinen luovutus, on toteutettu ennen yhteisön sisäistä kuljetusta, kyseistä kuljetusta ei näet voida enää liittää ensimmäiseen luovutukseen ensimmäisen hankkijan hyväksi (ks. vastaavasti tuomio 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Kun kyseessä on kaksi perättäistä luovutusta, joihin on liittynyt vain yksi yhteisön sisäinen kuljetus, on sen määrittämiseksi, kumpaan kyseisistä kahdesta luovutuksesta mainittu kuljetus liittyy, selvitettävä, onko kyseinen kuljetus tapahtunut toisen luovutuksen jälkeen. Jos näin on, vain toista luovutusta voidaan pitää yhteisöluovutuksena ja vain siihen voidaan mahdollisesti soveltaa arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädettyä verovapautusta.

38 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvistä tiedoista ilmenee, että Megalainin lopullisille ostajille suorittama luovutus on tapahtunut ennen yhteisön sisäistä kuljetusta.

39 Ennakkoratkaisupyynnössä täsmennetään myös, että väliportaan toimija, Megalain, joka on saanut arvonlisäverotunnisteen Virossa, ei ole ollut kyseisten tavaroiden yhteisön sisäisen kuljetuksen vastaanottaja, koska mainitut tavarat on kuljetettu suoraan niihin jäsenvaltioihin, joihin lopulliset hankkijat olivat sijoittautuneet, eli Tanskaan, Saksaan, Alankomaihin ja Puolaan.

40 Näin ollen – ellei ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin asian tarkastettuaan muuta totea – pääasiassa kyseessä olevat ensimmäiset luovutukset ovat maan sisäisiä luovutuksia, joihin ei voida soveltaa arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädettyä verovapautusta.

41 Se, että väliportaan toimija on sijoittautunut Viroon ja saanut arvonlisäverotunnisteen siellä, ei vaikuta tähän päätelmään. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on tosin katsonut, että jos ensimmäisiä luovutuksia olisi pidettävä verollisina liiketoimina, siitä saattaisi seurata kahdenkertaisen verotuksen vaara, koska Megalain on ilmoittanut hankintansa Virossa.

42 Arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan ja 138 artiklan 1 kohdan sanamuodosta ilmenee kuitenkin, että se paikka, jossa toimija on saanut arvonlisäverotunnisteen, ei ole yhteisöluovutuksen tai yhteisöhankinnan luokitteluperuste.

43 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut lähinnä, että jos ensimmäisiä luovutuksia olisi pidettävä verollisina liiketoimina, siitä saattaisi seurata kahdenkertaisen verotuksen vaara. Kuten komissio on kuitenkin kirjallisissa huomautuksissaan tuonut esiin, mainitun vaaran ei voida katsoa soveltuvan perustelemaan kyseisten liiketoimien vapauttamista verosta, koska arvonlisäverodirektiivin oikea soveltaminen mahdollistaa kahdenkertaiselta verotukselta välttymisen ja verotuksen neutraalisuuden takaamisen.

44 Ensimmäiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohtaa on tulkittava niin, että pääasian kaltaisissa olosuhteissa ensimmäiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen suorittamaa tavaroiden luovutusta ei ole vapautettu arvonlisäverosta mainitun säännöksen nojalla silloin, kun ennen mainitun luovutusliiketoimen päättämistä hankkija, joka on saanut arvonlisäverotunnisteen toisessa jäsenvaltiossa, ilmoittaa luovuttajalle, että tavarat myydään välittömästi edelleen kolmanteen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle, ennen kuin ne ovat poistuneet ensimmäisestä jäsenvaltiosta ja ne kuljetetaan kyseiselle kolmannelle verovelvolliselle, jos mainittu toinen luovutus on todella suoritettu ja jos tavarat on sen jälkeen kuljetettu ensimmäisestä jäsenvaltiosta kolmannen verovelvollisen jäsenvaltioon. Arvonlisäverotunniste, joka ensimmäiselle hankkijalle on myönnetty eri jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa ensimmäinen luovutus on tapahtunut tai jossa lopullinen hankinta on tapahtunut, ei ole yhteisöliiketoimen luokitteluperuste eikä yksinään riittävä seikka osoittamaan, että kyseessä on yhteisöliiketoimi.

Toinen kysymys

45 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdan tulkinnan kannalta sillä seikalla, että tavaroita on jalostettu väliportaan hankkijan lukuun pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen kahden perättäisen luovutuksen ketjun kuluessa ennen kyseisten tavaroiden kuljetusta lopullisen hankkijan jäsenvaltioon, vaikutusta ensimmäisen luovutuksen verosta vapauttamisen edellytyksiin.

46 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että osaa pääasiassa kyseessä olevista tavaroista on jalostettu, eli lajiteltu, kuorrutettu jäällä sekä pakattu Megalainin lukuun toisten luovutusten jälkeen ja ennen kyseisten tavaroiden kuljettamista jäsenvaltioihin, joihin lopulliset hankkijat olivat sijoittautuneet. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo kuitenkin, että arvonlisäverodirektiivin säännösten analysoinnista syntyy vaikutelma, että verovapautuksen tapauksessa on luovutettava samat, jalostamattomat tavarat.

47 Tältä osin on huomautettava, että mainitun direktiivin 138 artiklan 1 kohdassa asetetaan jäsenvaltioille velvollisuus vapauttaa siinä mainitut aineelliset edellytykset, jotka on lueteltu tyhjentävästi, täyttävät tavaroiden luovutukset verosta (tuomio 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, 29 kohta). Luovutuksen kohteena olleiden tavaroiden jalostus ei kuitenkaan kuulu kyseisessä artiklassa vahvistettuihin aineellisiin edellytyksiin.

48 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten kahden luovutuksen ketjun osalta riittää, kun todetaan, että ensimmäiseen kysymykseen annetusta vastauksesta ilmenee, ettei ensimmäisiä luovutuksia voida luokitella yhteisöluovutuksiksi, koska niihin ei voida liittää mitään yhteisön sisäistä kuljetusta. Tavaroiden mahdollinen jalostus kyseisten ensimmäisten luovutusten jälkeen ei ole omiaan muuttamaan tätä toteamusta.

49 Toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdan tulkinnan kannalta sillä seikalla, että tavaroita on jalostettu väliportaan hankkijan lukuun pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen kahden perättäisen luovutuksen ketjun kuluessa ennen kyseisten tavaroiden kuljetusta lopullisen hankkijan jäsenvaltioon, ei ole vaikutusta ensimmäisen luovutuksen verosta vapauttamisen edellytyksiin silloin, kun mainittu jalostus on tapahtunut ensimmäisen luovutuksen jälkeen.

Oikeudenkäyntikulut

50 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 (yhdeksäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 138 artiklan 1 kohtaa on tulkittava niin, että pääasian kaltaisissa olosuhteissa ensimmäiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen suorittamaa tavaroiden luovutusta ei ole vapautettu arvonlisäverosta mainitun säännöksen nojalla silloin, kun ennen mainitun luovutusliiketoimen päättämistä hankkija, joka on saanut arvonlisäverotunnisteen toisessa jäsenvaltiossa, ilmoittaa luovuttajalle, että tavarat myydään välittömästi edelleen kolmanteen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle, ennen kuin ne ovat poistuneet ensimmäisestä jäsenvaltiosta ja ne kuljetetaan kyseiselle kolmannelle verovelvolliselle, jos mainittu toinen luovutus on todella suoritettu ja jos tavarat on sen jälkeen kuljetettu ensimmäisestä jäsenvaltiosta kolmannen verovelvollisen jäsenvaltioon. Arvonlisäverotunniste, joka ensimmäiselle hankkijalle on myönnetty eri jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa ensimmäinen luovutus on tapahtunut tai jossa lopullinen hankinta on tapahtunut, ei ole yhteisöliiketoimen luokitteluperuste eikä yksinään riittävä seikka osoittamaan, että kyseessä on yhteisöliiketoimi.**

2) **Direktiivin 2006/112 138 artiklan 1 kohdan tulkinnan kannalta sillä seikalla, että tavaroita on jalostettu väliportaan hankkijan lukuun pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen kahden perättäisen luovutuksen ketjun kuluessa ennen kyseisten tavaroiden kuljetusta lopullisen hankkijan jäsenvaltioon, ei ole vaikutusta ensimmäisen luovutuksen verosta vapauttamisen edellytyksiin silloin, kun mainittu jalostus on tapahtunut ensimmäisen luovutuksen jälkeen.**

Allekirjoitukset