YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

6 päivänä huhtikuuta 2006 *

Asiassa C-245/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Verwaltungsgerichtshof (Itävalta) on esittänyt 26.5.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 10.6.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

EMAG Handel Eder OHG

vastaan

Finanzlandesdirektion für Kärnten,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit K. Schiemann, N. Colneric, M. Ilešič (esittelevä tuomari) ja E. Levits,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: hallintovirkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 27.10.2005 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– EMAG Handel Eder OHG, edustajanaan Rechtsanwalt W. Dellacher, avustajanaan Wirtschaftsprüfer A. Breschan,

– Itävallan hallitus, asiamiehenään H. Dossi,

– Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, avustajinaan avvocato dello Stato G. De Bellis ja avvocato dello Stato G. Fiengo,

– Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään C. Jackson ja S. Nwaokolo, avustajanaan barrister M. Angiolini,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja K. Gross,

kuultuaan julkisasiamiehen 10.11.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18; jäljempänä kuudes direktiivi), ja erityisesti sen tavaroiden luovutuspaikkaa koskevan 8 artiklan 1 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat EMAG Handel Eder OHG -niminen yhtiö (jäljempänä EMAG), jonka kotipaikka on Itävallassa, ja Finanzlandesdirektion für Kärnten (Kärntenin alueellinen veroviranomainen) ja joka koskee EMAG:n suorittamaa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Kuudes direktiivi

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään, että "arvonlisäveroa on kannettava – – verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta – –".

4 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään, että "'tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa".

5 Kuudennen direktiivin VI osastossa, jonka otsikkona on "Verollisten liiketoimien paikka", olevan 8 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Tavaroiden luovutuspaikkana on pidettävä:

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

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

6 Kuudennessa direktiivissä on "Jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmä" -niminen XVI a osasto, joka on otettu siihen yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16 päivänä joulukuuta 1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1) ja joka käsittää 28 a–28 n artiklan.

7 Kuudennen direktiivin 28 a artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Arvonlisäveroa on kannettava myös:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan tai oikeushenkilön, joka ei ole verovelvollinen[, maan alueella] suorittamista [vastikkeellisista] tavaroiden yhteisöhankinnoista, jos myyjä on verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan ja johon ei sovelleta 24 artiklassa tarkoitettua verovapautusta – –

– –

3. Tavaran 'yhteisöhankinnalla' tarkoitetaan omistaja[lle kuuluvan määräämisvallan] saamista irtaimeen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija tai joku muu näiden lukuun lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon.

– –

7. Jäsenvaltioiden on toteutettava toimenpiteet sen varmistamiseksi, että tavaroiden vastikkeellisiksi yhteisöhankinnoiksi katsotaan sellaiset liiketoimet, joita olisi pidetty – – 5 artiklassa tarkoitettuina tavaroiden luovutuksina, jos ne olisi suorittanut verovelvollinen, joka tässä ominaisuudessaan toimii maan alueella."

8 Kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdan 1 alakohdassa täsmennetään seuraavaa:

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

9 Kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

a) 5 artiklassa tarkoitetut sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden lukuun kuljettaa tai lähettää 3 artiklassa tarkoitetun alueen ulkopuolelle mutta yhteisön alueelle sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, joka toimii verovelvollisena muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa."

10 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa ja 3 kohdan b alakohdassa, sellaisina kuin ne ovat muutettuina kuudennen direktiivin 28 f artiklan 1 kohdalla, säädetään seuraavaa:

"2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisävero?n?, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle;

– –

d) arvonlisäveron, joka on maksettava 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella.

3. Jäsenvaltioiden on myös myönnettävä verovelvolliselle 2 kohdassa tarkoitettu arvonlisäveron vähennys tai palautus, jos tavaroita –– käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

– –

b) verovelvollisen –– 28 c artiklan A ja C kohdan perusteella vapautettuihin liiketoimiin."

Kansallinen lainsäädäntö

11 Umsatzsteuergesetz 1994:n (vuoden 1994 liikevaihtoverolaki, jäljempänä vuoden 1994 UStG) 3 §:n 1, 7 ja 8 momentissa säädetään seuraavaa:

"1. Tavaroiden luovutuksia ovat suoritukset, joilla elinkeinonharjoittaja mahdollistaa ostajalle tai tämän toimeksiannosta kolmannelle, että tämä saa omissa nimissään vallan määrätä tavarasta. Määräämisvallan tavaraan voi hankkia elinkeinonharjoittaja itse tai tämän toimeksiannosta kolmas.

– –

7. Tavaran luovutus suoritetaan siellä, missä tavara on sitä koskevan määräämisvallan hankkimisen aikaan.

8. Jos luovutuksen kohteena oleva tavara kuljetetaan tai lähetetään ostajalle tai tämän toimeksiannosta kolmannelle, luovutus katsotaan suoritetuksi tavaran kuljetuksen alkamisella tai tavaran luovuttamisella huolitsijalle, rahdinkuljettajalle taikka rahdinottajalle. Lähettäminen on kysymyksessä silloin, kun elinkeinonharjoittaja kuljetuttaa tavaran rahdinkuljettajan tai rahdinottajan välityksellä kolmannelle taikka antaa huolitsijan tehtäväksi huolehtia tällaisesta kuljetuksesta."

12 Vuoden 1994 UStG:n 3 §:n 8 momenttia muutettiin vuoden 2000 Steuerreformgesetzillä (BGBl. I, 106/1999) – lainsäätäjän esittämien perusteluiden mukaan säännöksen sopeuttamiseksi kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohtaan –, ja kyseisessä 8 momentissa on säädetty siitä lähtien seuraavaa:

"Jos luovuttaja tai ostaja kuljettaa tai lähettää luovutuksen kohteena olevan tavaran, luovutus katsotaan suoritetuksi siellä, missä kuljetus tai lähetys ostajalle tai sen toimeksiannosta kolmannelle alkaa. Lähettäminen on kysymyksessä, jos rahdinkuljettaja tai rahdinottaja kuljettaa tavaran taikka huolitsija huolehtii sellaisesta kuljetuksesta. Lähettäminen alkaa tavaran luovuttamisella huolitsijalle, rahdinkuljettajalle tai rahdinottajalle."

13 Vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 1 momentin 1 kohdassa, jota sovelletaan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen, säädetään seuraavaa:

"Elinkeinonharjoittaja saa vähentää seuraavat ostoihin sisältyvät arvonlisämäärät:

1) Muiden elinkeinonharjoittajien sille erikseen laskuun (11 §) merkitsemän veron sellaisista tavaroiden luovutuksista ja palveluiden suorituksista, jotka on suoritettu sen yritykselle maan alueella – –."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

14 EMAG osti vuosina 1996 ja 1997 kirjometallia K GmbH:lta (jäljempänä K), jonka kotipaikka on myös Itävallassa.

15 K oli itse ostanut kysymyksessä olevan tavaran Italiaan tai Alankomaihin sijoittautuneilta tavarantoimittajilta (jäljempänä tavarantoimittajat). Asiassa on selvää, että EMAG ei tuntenut K:n tavarantoimittajia. K antoi kulloisenkin sopimuksen tekemisen jälkeen tavarantoimittajilleen ohjeen luovuttaa tavarat sellaiselle huolitsijalle, jolle se oli antanut toimeksi kuljettaa tavarat suoraan kuorma-autolla EMAG:n K:lle antamien ohjeiden mukaisesti joko EMAG:n tiloihin Itävallassa tai EMAG:n asiakkaille Itävallassa.

16 K laskutti EMAG:ltä sen ja EMAG:n välillä sovitun tavaroiden ostohinnan, johon se lisäsi 20 prosentin suuruisen Itävallan arvonlisäveron. EMAG vaati tämän jälkeen, että se saisi vähentää kyseisen veron ostoihin sisältyvänä arvonlisäverona.

17 Toimivaltainen Finanzamt ja sen jälkeen Finanzlandesdirektion für Kärnten epäsivät tämän vähennyksen sillä perusteella, että K oli laskuttanut arvonlisäveron EMAG:ltä perusteettomasti. EMAG valitti tämän jälkeen asiasta Verwaltungsgerichtshofiin.

18 EMAG katsoo, että vuoden 1994 UStG:n 3 §:n 8 momenttia ei voitu soveltaa K:n sen hyväksi suorittamiin tavaroiden luovutuksiin, sillä se ei ollut antanut määräystä tavaroiden lähettämisestä Itävaltaan, vaan K. EMAG korostaa, ettei se tuntenut K:n tavarantoimittajia, että K:n oli mahdollista muuttaa kunkin toimituksen päättymiseen asti määräpaikkaa tai vastaanottajaa ja että tämä oli muutaman kerran käyttänytkin tätä mahdollisuutta ja että juuri K:lle kuului vaaranvastuu kaikenlaisesta tavaran häviämisestä tai huonontumisesta siihen saakka, kun EMAG tai sen asiakkaat ottivat tavarat vastaan.

19 EMAG katsoo siis, että K:n sen hyväksi suorittamien tavaroiden luovutusten osalta luovutuspaikka oli Itävallassa, joten K:n oli tilitettävä tavaroiden luovutuksista

Itävallan arvonlisäveroa. Näin ollen oli täysin oikein, että K oli laskuttanut siltä tämän arvonlisäveron ja että se oli vaatinut veron vähentämistä ostoihin sisältyvänä arvonlisäverona.

20 Finanzlandesdirektionin mukaan K maksoi ensin tavarat tavarantoimittajilleen, jotka asettivat ne K:n määräämisvaltaan Alankomaissa tai Italiassa. K uskoi sitten huolitsijoille tavaroiden kuljetuksen Italiasta tai Alankomaista Itävaltaan, missä ne luovutettiin EMAG:lle tai sen määräyksestä sen asiakkaille. Finanzlandesdirektion painottaa, että K suoritti tavaroiden kuljetuksen K:lla EMAG:tä kohtaan olevan toimitusvelvollisuuden täyttämiseksi ja että tästä oli ilmoitettu EMAG:lle.

21 Finanzlandesdirektion katsoo tällaisessa tilanteessa, että vuoden 1994 UStG:n 3 §:n 8 momenttia voitiin soveltaa K:n EMAG:lle suorittamiin tavaran luovutuksiin. Koska tavaroiden luovuttaminen K:lta toimeksiannon saaneille huolitsijoille oli tapahtunut Italiassa tai Alankomaissa, K:n EMAG:n hyväksi suorittamien tavaroiden luovutusten osalta luovutuspaikka sijaitsi tämän säännöksen mukaan jommassakummassa näistä kahdesta jäsenvaltiosta. Vuoden 1994 liikevaihtoverolain 12 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen olisi mahdollista ainoastaan silloin, jos laskutetut liiketoimet olisi suoritettu Itävallassa. Koska kaikki liiketoimet suoritettiin Italiassa tai Alankomaissa, EMAG on virheellisesti vähentänyt ostoihin sisältyvän arvonlisäveron.

22 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin toteaa, että sen käsiteltävänä olevassa asiassa on suoritettu kaksi erillistä luovutusta yhdellä ainoalla fyysisellä tavaroiden liikkeellä.

23 Se katsoo, että kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan ensimmäisen, italialaisten tai alankomaalaisten tavaratoimittajien K:n hyväksi suorittaman luovutuksen osalta tavaroiden luovutuspaikka on se paikka, josta tavaroiden lähettäminen tai kuljetus alkaa, eli se sijaitsee Italiassa tai Alankomaissa. Se kysyy sen sijaan sitä, mikä on toisen, K:n EMAG:n hyväksi suorittaman luovutuksen osalta tavaroiden luovutuspaikka.

24 Kansallinen tuomioistuin toteaa tältä osin, että kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisessä virkkeessä ei säädetä siitä, voiko tavaroiden yhteisön sisäinen liike liittyä yksinomaan ensimmäiseen luovutukseen vai voiko se liittyä samalla kertaa kahteen luovutukseen. Viimeksi mainitussa tapauksessa se kysyy, onko toisen, K:n EMAG:n hyväksi suorittaman luovutuksen osalta tavaroiden luovutuspaikka tavaroiden tosiasiallinen lähtöpaikka (eli kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa Italiassa tai Alankomaissa sijaitseva paikka), vai se paikka, jossa ensimmäinen luovutus päättyy (eli kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa Itävallassa oleva paikka).

25 Verwaltungsgerichtshof on päättänyt tässä tilanteessa lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko – – kuudennen – – direktiivin – – 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäistä virkettä tulkittava siten, että paikka, jossa lähettäminen tai kuljetus alkaa, on myös silloin ratkaiseva, jos useat elinkeinonharjoittajat tekevät samasta tavarasta luovutussopimuksen ja useat luovutussopimukset täytetään yhdellä ainoalla tavaran liikkeellä?

2) Voidaanko useat tavaran luovutukset katsoa verottomiksi yhteisöluovutuksiksi, jos useat elinkeinonharjoittajat tekevät samasta tavarasta luovutus-

sopimuksen ja useat luovutussopimukset täytetään yhdellä ainoalla tavaran liikkeellä?

3) Jos ensimmäiseen kysymykseen annetaan myöntävä vastaus, onko toisen luovutuksen alkamispaikkana pidettävä tavaran tosiasiallista lähtöpaikkaa vai paikkaa, johon ensimmäinen luovutus päättyy?

4) Onko ensimmäiseen, toiseen ja kolmanteen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, kenen määräämisvallassa esine on tavaran liikkeen aikana?"

Alustavat toteamukset

26 Aluksi on palautettava mieliin, että koska direktiivin 91/680 tarkoituksena on poistaa verotukselliset rajat jäsenvaltioiden väliltä, yhteisön lainsäätäjä on lakkauttanut lopullisesti 1.1.1993 alkaen tuonnin verollisuuden ja viennin verottomuuden jäsenvaltioiden välisessä kaupassa (kyseisen direktiivin toinen ja kolmas perustelukappale).

27 Kuitenkin todettuaan, että edellytykset, jotka olisivat sallineet luovutettujen tavaroiden ja suoritettujen palvelujen alkuperäjäsenvaltiossa tapahtuvaa verottamista koskevan periaatteen täytäntöönpanon siten, ettei loukattaisi sitä yhteisön sisäisiin verovelvollisten välisiin liiketoimiin sovellettavaa periaatetta, jonka mukaan

lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavasta verosta saatavat verotulot kertyvät sille jäsenvaltiolle, jossa lopullinen kulutus tapahtuu, eivät täyttyneet tuona päivänä, yhteisön lainsäätäjä otti kuudennen direktiivin XVI a osastossa käyttöön jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmän, joka perustuu uuteen verotettavaan tapahtumaan eli tavaroiden yhteisöhankintaan (direktiivin 91/680 seitsemännestä kymmenenteen perustelukappale).

28 Kuudennen direktiivin 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on kannettava tietyin edellytyksin verovelvollisen tässä ominaisuudessaan tai oikeushenkilön, joka ei ole verovelvollinen, maan alueella suorittamista vastikkeellisista tavaroiden yhteisöhankinnoista, jos myyjä on verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan. Yhteisöhankinnalla tarkoitetaan saman artiklan 3 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan omistajalle kuuluvan määräämisvallan saamista irtaimeen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija tai joku muu näiden lukuun lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon.

29 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 23–25 kohdassa, jokaiseen yhteisöhankintaan, jota verotetaan kuudennen direktiivin 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan nojalla siinä jäsenvaltiossa, johon tavaroiden yhteisön sisäinen lähetys tai kuljetus saapuu, liittyy välttämättä kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan nojalla veroton luovutus siinä jäsenvaltiossa, josta tämä lähetys tai kuljetus alkaa.

30 Kuudennen direktiivin XVI a osastossa säädetyssä siirtymäjärjestelmässä myyjä suorittaa yhtäältä tämän direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 28 c artiklan

A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan nojalla siinä jäsenvaltiossa arvonlisäverosta vapautetun luovutuksen, josta tavaroiden yhteisön sisäinen lähetys tai kuljetus alkaa, ja saa toisaalta saman direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohdan, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 28 f artiklan 1 kohdalla, nojalla vähentää tässä jäsenvaltiossa maksettavan tai maksetun arvonlisäveron, tai sille palautetaan tämä vero. Hankkija puolestaan suorittaa yhteisöhankinnan, jota verotetaan kuudennen direktiivin 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan ja 28 b artiklan A kohdan 1 kohdan nojalla yhteisön sisäisen kuljetuksen tai lähetyksen saapumisjäsenvaltiossa.

31 Tämän mekanismin ansiosta verotulot voidaan siirtää siihen jäsenvaltioon, jossa luovutettujen tavaroiden lopullinen kulutus tapahtuu.

Toinen ja neljäs ennakkoratkaisukysymys

32 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää toisella ja neljännellä kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä, että silloin kun kyse on verovelvollisten tässä ominaisuudessa suorittamasta kahdesta peräkkäisestä vastikkeellisesta luovutuksesta, jotka koskevat samoja tavaroita ja johtavat näiden tavaroiden yhteen ainoaan yhteisön sisäiseen lähetykseen tai kuljetukseen, voivatko molemmat näistä luovutuksista olla kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan nojalla verottomia luovutuksia, ja onko tähän kysymykseen vastaamisen kannalta merkitystä sillä, kenen, eli ensimmäisen myyjän, välissä olevan hankkijan vai toisen hankkijan, määräämisvallassa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen aikana.

33 Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan asian kaltaisessa tilanteessa kaksi peräkkäistä luovutusta voisi olla kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan nojalla verottomia ainoastaan silloin, jos tavaroiden ainoa yhteisön sisäinen liike liittyisi samalla kertaa kahteen eri luovutukseen.

34 Jos näin olisi, seuraukset olisivat seuraavat.

35 Yhtäältä ensimmäinen myyjä suorittaisi ensimmäisen luovutuksen, jonka osalta luovutuspaikka on kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan siinä jäsenvaltiossa, josta tavaroiden lähetys tai kuljetus alkaa. Tämän ensimmäisen luovutuksen vastaparina olisi välissä olevan hankkijan suorittama ensimmäinen yhteisöhankinta, joka tapahtuisi 28 b artiklan A kohdan 1 alakohdan mukaisesti siinä jäsenvaltiossa, johon kyseinen lähetys tai kuljetus saapuu.

36 Toisaalta koska välissä oleva hankkija suorittaisi itse toisen luovutuksen, joka tapahtuisi kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella myös siinä jäsenvaltiossa, josta tavaroiden lähetys tai kuljetus alkaa, tämän toisen luovutuksen vastaparina olisi vuorostaan toisen hankkijan suorittama toinen yhteisöhankinta, joka tapahtuisi saapumisjäsenvaltiossa.

37 Tällainen ketjuttaminen olisi sekä epäjohdonmukaista että vastoin jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmän systematiikkaa, sellaisena kuin tämä järjestelmä on kuvattu tämän tuomion 26–31 kohdassa.

38 Ensinnäkin, vaikka peräkkäiset luovutukset johtaisivat vain yhteen ainoaan tavaroiden liikkeeseen, luovutusten on katsottava seuranneen toisiaan ajallisesti. Välissä oleva hankkija voi nimittäin siirtää toiselle hankkijalle omistajalle kuuluvan määräämisvallan ainoastaan, jos se on saanut sen sitä ennen ensimmäiseltä myyjältä, ja toinen luovutus voi näin ollen tapahtua vasta ensimmäisen luovutuksen toteuduttua.

39 Koska välissä olevan hankkijan suorittaman tavaroiden hankinnan katsotaan tapahtuneen siinä jäsenvaltiossa, johon näiden tavaroiden lähetys tai kuljetus saapuu, olisi täysin epäjohdonmukaista katsoa, että tämä verovelvollinen suorittaa samojen tavaroiden myöhemmän luovutuksen siitä jäsenvaltiosta lähtien, josta kyseinen lähetys tai kuljetus on alkanut.

40 Toiseksi, kuudennen direktiivin tämän asian kannalta merkityksellisten säännösten sellaisella tulkinnalla, jonka mukaan tavaroiden ainoa yhteisön sisäinen liike liittyy kahdesta peräkkäisestä luovutuksesta ainoastaan yhteen luovutukseen, voidaan saavuttaa yksinkertaisella tavalla tämän direktiivin XVI a osaston mukaisen siirtymäjärjestelmän tavoite eli verotulojen siirtäminen siihen jäsenvaltioon, jossa luovutettujen tavaroiden lopullinen kulutus tapahtuu. Tämä siirtäminen toteutetaan siten, että silloin kun kysymys on yhdestä ainoasta liiketoimesta, joka johtaa tavaroiden yhteisön sisäiseen liikkeeseen, tähän liiketoimeen sovelletaan yhdessä kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäistä alakohtaa (lähtöjäsenvaltio vapauttaa yhteisön sisäiseen lähetykseen tai kuljetukseen johtavan luovutuksen arvonlisäverosta), 17 artiklan 3 kohdan b alakohtaa, sellaisena kuin se on muutettuna 28 f artiklan 1 kohdalla (lähtöjäsenvaltio antaa vähentää arvonlisäveron, joka on maksettava tai maksettu tässä jäsenvaltiossa, tai se palauttaa tämän veron) ja 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäistä alakohtaa (saapumisjäsenvaltio verottaa yhteisöhankinnasta). Tällä mekanismilla pystytään rajaamaan selvästi kysymyksessä olevien jäsenvaltioiden verotustoimivallat.

41 Sen sijaan kuudennen direktiivin asian kannalta merkityksellisiä säännöksiä ei voida tulkita siten, että tavaroiden ainoan yhteisön sisäisen liikkeen on liityttävä samalla kertaa kahteen peräkkäiseen luovutukseen.

42 Näin on siksi, että toisen yhteisön sisäisen liiketoimen luonnehtimisella siten, että tavaroiden ainoa yhteisön sisäinen liike liittyy myös siihen, ei varmisteta sitä, että verotulot voidaan siirtää siihen jäsenvaltioon, jossa luovutettujen tavaroiden lopullinen kulutus tapahtuu, sillä tämä siirto on jo toteutettu ensimmäisen liiketoimen yhteydessä kuten tämän tuomion 40 kohdassa on korostettu.

43 Lisäksi on todettava, että jos tavaroiden ainoa yhteisön sisäinen liike liittyisi kahteen peräkkäiseen luovutukseen, kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohdalla, sellaisena kuin se on muutettuna verotulojen siirtoa koskevan järjestelmän kannalta olennaisen kuudennen direktiivin 28 f artiklan 1 kohdalla, ei olisi kohdetta välissä olevan hankkijan suorittaman toisen luovutuksen suhteen, koska viimeksi mainittu toimija ei olisi näin ollen maksanut ollenkaan ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa siinä jäsenvaltiossa, josta tavaroiden yhteisön sisäinen lähetys tai kuljetus alkaa.

44 Sitä paitsi hallinnollisesta yhteistyöstä välillisen verotuksen (ALV) alalla 27 päivänä tammikuuta 1992 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 218/92 (EYVL L 24, s. 1), joka korvattiin 1.1.2004 alkaen hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla ja asetuksen (ETY) N:o 218/92 kumoamisesta 7 päivänä lokakuuta 2003 annetulla neuvoston asetuksella (EY) N:o 1798/2003 (EUVL L 264, s. 1), säädettiin verotulojen menetyksen välttämiseksi jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten välisestä yhteisön sisäisiä liiketoimia koskevasta yhteisestä tietojenvaihtojärjestelmästä. Näin ollen tämän tuomion 41 kohdassa tarkoitettu tulkinta moninkertaistaisi sellaista vaihtoa edellyttävien tapausten määrän, ja sillä hankaloitettaisiin toimivaltaisten veroviranomaisten suorittamaa tässä asiassa kysymyksessä olevien liiketoimien käsittelyä.

45 Toiseen ja neljänteen kysymykseen on täten vastattava, että silloin kun kyse on verovelvollisten tässä ominaisuudessa suorittamasta kahdesta peräkkäisestä vastik-

keellisesta luovutuksesta, jotka koskevat samoja tavaroita ja johtavat näiden tavaroiden yhteen ainoaan yhteisön sisäiseen lähetykseen tai kuljetukseen, tämä lähetys tai kuljetus voi liittyä ainoastaan yhteen näistä kahdesta luovutuksesta, ja tämä luovutus on ainoa kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan nojalla verosta vapautettu luovutus. Tämä tulkinta pätee siitä riippumatta, kenen kyseisistä verovelvollisista – eli ensimmäisen myyjän, välissä olevan hankkijan vai toisen hankkijan – määräämisvallassa tavarat ovat edellä mainitun lähetyksen tai kuljetuksen aikana.

Ensimmäinen kysymys

46 Aluksi on korostettava sitä, että siltä osin kuin kyse on luovutuspaikkana pidettävän paikan määrittämisestä, kuudennessa direktiivissä ei tehdä mitään eroa "yhteisön sisäisten" ja "sisäisten" luovutusten välillä. Tämän direktiivin 8 artiklan 1 kohdassa erotetaan ainoastaan sellaiset luovutukset, joissa tavarat lähetetään tai kuljetetaan (a alakohta), niistä luovutuksista, joissa tavaroiden lähettämistä tai kuljettamista ei tapahdu (b alakohta) ja niistä luovutuksista, joissa tavara luovutetaan vesi- tai ilma-aluksessa taikka junassa matkustajien kuljetuksen yhteisön sisällä tapahtuvan kuljetusosan aikana (c alakohta); viimeksi mainitulla tapauksella ei ole merkitystä pääasian kannalta.

47 Toiseen ja neljänteen kysymykseen annetusta vastauksesta käy ilmi, että pääasian kaltaisessa tilanteessa tavaroiden ainoa yhteisön sisäinen liike voi liittyä kahdesta peräkkäisestä luovutuksesta ainoastaan yhteen luovutukseen.

48 Kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan tämän luovutuksen osalta tavaroiden luovutuspaikan on katsottava olevan siinä jäsenvaltiossa, josta tavaroiden lähetys tai kuljetus alkaa.

49 Koska tavaroita ei lähetetä eikä kuljeteta toisen luovutuksen yhteydessä, tämän luovutuksen osalta tavaroiden luovutuspaikkana pidetään kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla sitä paikkaa, jossa tavarat ovat luovutushetkellä.

50 Jos tavaroiden yhteisön sisäiseen lähetykseen tai kuljetukseen johtava luovutus, johon siis välttämättä liittyy yhteisöhankinta, jota verotetaan siinä jäsenvaltiossa, johon kyseinen lähetys tai kuljetus saapuu, on ensimmäinen kahdesta peräkkäisestä luovutuksesta, toisen luovutuksen osalta luovutuspaikan katsotaan olevan tätä luovutusta edeltäneessä yhteisöhankinnan tapahtumispaikassa eli saapumisjäsenvaltiossa. Sen sijaan silloin, jos tavaroiden yhteisön sisäiseen lähetykseen tai kuljetukseen johtava luovutus on toinen kahdesta peräkkäisestä luovutuksesta, ensimmäisen luovutuksen, joka on näin ollen tapahtunut ennen tavaroiden lähettämistä tai kuljettamista, katsotaan tapahtuneen tämän lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.

51 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että yksistään sellaisen luovutuksen, joka johtaa tavaroiden yhteisön sisäiseen lähettämiseen tai kuljettamiseen, luovutuspaikka määritetään kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla ja tämä luovutuspaikka on tämän lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa. Muun luovutuksen paikka määritetään saman direktiivin 8 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla; tämä luovutuspaikka on joko kyseisen lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa tai saapumisjäsenvaltiossa sen mukaan, onko tämä luovutus ensimmäinen vai toinen kahdesta peräkkäisestä luovutuksesta.

Kolmas kysymys

52 Ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus huomioon ottaen kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

53 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen 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 yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Silloin kun kyse on verovelvollisten tässä ominaisuudessa suorittamasta kahdesta peräkkäisestä vastikkeellisesta luovutuksesta, jotka koskevat samoja tavaroita ja johtavat näiden tavaroiden yhteen ainoaan yhteisön sisäiseen lähetykseen tai kuljetukseen, tämä lähetys tai kuljetus voi liittyä ainoastaan yhteen näistä kahdesta luovutuksesta, ja tämä luovutus on ainoa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste –

17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan nojalla verosta vapautettu luovutus.

Tämä tulkinta pätee siitä riippumatta, kenen kyseisistä verovelvollisista – eli ensimmäisen myyjän, välissä olevan hankkijan vai toisen hankkijan – määräämisvallassa tavarat ovat edellä mainitun lähetyksen tai kuljetuksen aikana.

2) **Yksistään sellaisen luovutuksen, joka johtaa tavaroiden yhteisön sisäiseen lähettämiseen tai kuljettamiseen, luovutuspaikka määritetään kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 95/7, 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla, ja tämä luovutuspaikka on tämän lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa. Muun luovutuksen paikka määritetään saman direktiivin 8 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla; tämä luovutuspaikka on joko kyseisen lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa tai saapumisjäsenvaltiossa sen mukaan, onko tämä luovutus ensimmäinen vai toinen kahdesta peräkkäisestä luovutuksesta.**

Allekirjoitukset