JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
6 päivänä toukokuuta 2010[1]

I Johdanto

1. Tässä ennakkoratkaisupyynnössä Regeringsrätten (Ruotsi) pyytää unionin tuomioistuinta tulkitsemaan yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettuun neuvoston direktiiviin 2006/112/EY[2] (jäljempänä direktiivi 2006/112) sisältyviä yhteisöhankintoja koskevia säännöksiä.

2. Konkreettisesti kyse on sellaisen uuden purjealuksen hankinnan verokohtelusta, jonka ostaja X aikoo hankkia Yhdistyneessä kuningaskunnassa, jota hän aikoo käyttää kolmesta viiteen kuukautta kyseisessä jäsenvaltiossa tai muussa jäsenvaltiossa ja jonka hän aikoo tämän jälkeen kuljettaa Ruotsissa sijaitsevaan asuinpaikkaansa. X:n mukaan kyseessä on lähtöjäsenvaltiossa verotettava kotimainen luovutus. Ruotsin veroviranomainen (Skatteverket) – jota tukevat unionin tuomioistuimen oikeudenkäynnissä Saksan hallitus ja komissio – sitä vastoin katsoo, että (keskeytyksestä huolimatta) kyseessä on Ruotsissa tapahtunut yhteisöhankinta.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Unionin lainsäädäntö*

3. Direktiivin 2006/112 johdanto-osan 11 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Tänä siirtymäkautena olisi myös verotettava määräjäsenvaltioissa näiden jäsenvaltioiden asettamien verokantojen ja edellytysten mukaisesti tietynsuuruisia yhteisöhankintoja, joita ovat tehneet verosta vapautetut verovelvolliset tai oikeushenkilöt, jotka eivät ole verovelvollisia, sekä tiettyjä yksityishenkilöille tai verosta vapautetuille verovelvollisille

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.
2 – EUVL L 347, s. 1.

taikka oikeushenkilöille, jotka eivät ole verovelvollisia, suoritettuja etämyyntiä ja uusien kulkuneuvojen luovutuksia käsittäviä yhteisön sisäisiä liiketoimia, jos tällaiset liiketoimet ilman erityissäännöstä merkittävästi vääristäisivät jäsenvaltioiden välistä kilpailua."

4. Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan nyt esillä olevan asian kannalta merkityksellisissä osissa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

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

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

– –

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

– –"

5. Direktiivin 2006/112 2 artiklan 2 kohdassa säädetään täydentävästi seuraavaa:

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

– –

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

– –

b) Kyseisten kulkuneuvojen katsotaan olevan uusia seuraavissa tapauksissa:

– –

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

– –

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

6. Direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohdassa määritellään käsite ”tavaroiden luovutus” seuraavasti:

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

7. Direktiivin 2006/112 20 artiklan ensimmäisen kohdan nojalla ”’tavaroiden yhteisöhankinnalla’ tarkoitetaan omistajan määräämisvallan saamista irtaimeen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon”.

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

9. Direktiivin 2006/112 68 artiklan nojalla verotettava tapahtuma toteutuu tavaroiden yhteisöhankintojen osalta sinä hetkenä, jona tavaroiden yhteisöhankinta suoritetaan. Yhteisöhankinta on katsottava saman 68 artiklan mukaan suoritetuksi sinä hetkenä, jona vastaavien tavaroiden luovutus saman jäsenvaltion alueella katsotaan suoritetuksi.

10. Direktiivin 2006/112 138 artiklassa säädetään tavaroiden yhteisöluovutusten vapauttamisesta seuraavaa:

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

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

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

– –”

B *Ruotsin lainsäädäntö*

11. Arvonlisäverolain (1994:200) (mervärdeskattelagen, jäljempänä ML) 1 luvun 1 §:n mukaan arvonlisäveroa maksetaan valtiolle muun muassa kotimaassa tapahtuvasta verollisesta tavaroiden luovutuksesta, joka tapahtuu liiketoiminnassa, sekä tavaroiden verollisista yhteisöhankinnoista, jos hankinta koskee irtainta omaisuutta. ML:n 2 a luvun 3 §:n nojalla tavara on hankittu yhteisöhankintana, jos hankinta koskee 1 luvun 13 a §:ssä tarkoitettua uutta kulkuneuvoa.

12. ML:n 3 luvun 30 a §:n mukaan verollista ei ole sellaisten uusien kulkuneuvojen luovutus, jotka myyjä tai ostaja tai joku muu näiden puolesta kuljettaa Ruotsista toiseen jäsenvaltioon, vaikka ostaja ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi.

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

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

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

15. Yksityishenkilö X, jonka kotipaikka on Ruotsissa, aikoo hankkia Yhdistyneestä kuningaskunnasta omaan yksityiseen käyttöön yli 7,5 metrin pituisen purjealuksen. X aikoo purjealuksen luovutuksen jälkeen käyttää sitä vapaa-ajan tarkoituksiin lähtöjäsenvaltiossa kolmesta viiteen kuukautta ja siinä yhteydessä purjehtia aluksella yli 100 tuntia. Vaihtoehtoisesti purjealus kuljetetaan lähtöjäsenvaltiosta heti luovutuksen jälkeen käytettäväksi vastaavalla tavalla jossain muussa jäsenvaltiossa kuin Ruotsissa. Kummassakin tapauksessa suunnitellun käytön jälkeen aluksella on tarkoitus purjehtia lopulliseen määräpaikkaan eli Ruotsiin.

16. Saadakseen selvyyden hankinnan veroseuraamuksista X pyysi Skatterättsnämndeniltä (keskusverolautakunta) ennakkotietoa

siitä, verotettaisiinko hankintaa jommassakummassa näistä vaihtoehtoisista tapauksista Ruotsissa.

17. Skatterättsnämnden päätti, että kummassakin tapauksessa kyseessä on verotettava uuden kulkuneuvon yhteisöhankinta, jonka perusteella X on verovelvollinen Ruotsissa. X valitti tästä ennakkotietopäätöksestä Regeringsrätteniin. Hän katsoo, että aluksen luovutusta on verotettava kotimaisena luovutuksena Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Tätä taustaa vasten Regeringsrätten on esittänyt 16.2.2009 tekemällään päätöksellä unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 138 ja 20 artiklaa tulkittava siten, että kuljetuksen lähtöjäsenvaltion alueelta on alettava tietyn ajan kuluessa, jotta myynti vapautetaan verosta ja kyse on yhteisöhankinnasta?

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

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

4) Minkä ajankohdan mukaan on yhteisöhankinnassa arvioitava, onko kulkuneuvo yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla uusi?”

18. Unionin tuomioistuimessa käydyssä kirjallisessa menettelyssä huomautuksia esittivät X, Skatteverket, Saksan hallitus ja Euroopan komissio. Istunnossa huomautuksia esittivät X, Ruotsin hallitus ja komissio.

IV Oikeudellinen arviointi

A *Ensimmäinen, toinen ja kolmas ennakkoratkaisukysymys*

19. Kolmella ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellä, joita on tutkittava yhdessä, pyritään selvittämään, täyttyvätkö direktiivin 2006/112 20 artiklassa säädetyn yhteisöhankinnan tai 138 artiklassa säädetyn verosta vapautetun yhteisöluovutuksen edellytykset, kun tavaraa ei kuljeteta välittömästi lähtöjäsenvaltiosta määräjäsenvaltioon. Regeringsrätten myös tiedustelee, onko tässä yhteydessä merkitystä sillä, että hankittava tavara on uusi kulkuneuvo ja hankkija on yksityishenkilö, joka aikoo lopulta käyttää kulkuneuvoa tietyssä jäsenvaltiossa (kolmas ennakkoratkaisukysymys).

20. Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan ii alakohdan, luettuna yhdessä 2 kohdan a alakohdan ii alakohdan kanssa, nojalla yli 7,5 metrin pituisen uuden vesialuksen yhteisöhankintaa, jonka tehnyt henkilö ei ole verovelvollinen, on verotettava yhteisöhankintavaltion alueella.

21. Direktiivin 20 artiklan mukaan 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.

22. Vastaavasti direktiivin 2006/112 138 artiklan 1 kohdassa asetetaan yhteisöluovutuksen verosta vapauttamisen edellytykseksi se, että myyjä, hankkija tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa kyseisen tavaran jäsenvaltion alueen ulkopuolelle mutta kuitenkin yhteisössä sijaitsevaan määränpäähän.

23. Yhteisöhankinnan kohdalla verotettava tapahtuma edellyttää näin ollen kahta asiaa: ensinnäkin hankkijan on saatava omistajan määräämisvalta tavaraan; toiseksi tavara on lähetettävä tai kuljetettava lähtöjäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon. Jälkimmäisen edellytyksen on täytyttävä samanaikaisesti, jotta luovutus vapautetaan verosta lähtöjäsenvaltiossa. Oikeuskäytännön mukaan on tarpeen, että yhteisöluovutus tai -hankinta määritellään objektiivisten seikkojen perusteella, kuten sen, että asianomaiset tavarat liikkuvat fyysisesti jäsenvaltioiden välillä. [3]

3 – Asia C-409/04, Teleos ym., tuomio 27.9.2007 (Kok., s. I-7797, 40 kohta).

24. Näiden säännösten sanamuodosta ei kuitenkaan voida päätellä, millainen ajallinen tai aineellinen yhteys omistajan määräämisvallan siirtymisen ja toiseen jäsenvaltioon kuljettamisen alkamisen tai päättymisen välillä on oltava.

25. X katsoo, ettei kyseessä ole enää yhteisöhankinta, kun purjealusta on käytetty yli kolme kuukautta tai yli 100 tuntia ennen määräjäsenvaltioon kuljettamisen alkamista. Aluksen käyttöönottoa lähtöjäsenvaltiossa ei pidä katsoa vielä kuljetuksen alkamiseksi, jos matka määräsatamaan ei ala välittömästi. X:n mukaan oikeusvarmuussyistä on sovellettava yksiselitteistä määräaikaa.

26. Skatteverket ja muut osapuolet sitä vastoin katsovat, että tapahtumaa on tarkasteltava kokonaisuutena, jossa ajallinen yhteys tavaran hankkijalle toimittamisen ja sen lähettämisen tai kuljettamisen välillä on ainoastaan yksi useista huomioon otettavista tekijöistä. Jos alusta alkaen on selvää, että loppukäytön on tarkoitus tapahtua muussa jäsenvaltiossa kuin lähtöjäsenvaltiossa, tällä on ratkaiseva merkitys sille, katsotaanko kyseessä olevan määräjäsenvaltiossa suoritettu yhteisöhankinta.

27. On epäselvää, kumpi näistä näkemyksistä vastaa paremmin yhteisöhankintaa koskevien säännösten merkitystä ja tavoitetta. Tältä osin on ensinnäkin syytä muistuttaa yhteisön sisäistä kauppaa koskevien säännösten käyttöönoton taustasta. [4]

28. Arvonlisäverolla verotetaan yksityistä kulutusta tietyn maan alueella. Tämän vuoksi arvonlisävero kannetaan maan alueella suoritetusta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta (direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohta). Lisäksi arvonlisäveroa on suoritettava tavaroiden yhteisöhankinnasta ja maahantuonnista (direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan b ja d alakohta). Kahdella viimeksi mainitulla edellytyksellä varmistetaan, että tavaroita verotetaan hankinta- tai maahantuontijäsenvaltiossa, jossa yksityinen kulutus tapahtuu. [5]

29. Yhteisöhankintaa koskeva verotettava tapahtuma otettiin käyttöön 1.1.1993 jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen

4 – Ks. tästä jo 11.1.2007 esittämäni ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 3 mainitussa asiassa Teleos ym., ratkaisuehdotuksen 24–29 kohta ja 10.11.2005 esittämäni ratkaisuehdotus asiassa C-245/04, EMAG Handel Eder, tuomio 6.4.2006 (Kok., s. I-3227, ratkaisuehdotuksen 19–25 kohta).

5 – Ks. edellä alaviitteessä 4 mainittu asia EMAG Handel Eder, tuomion 31 ja 40 kohta; edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Teleos ym., tuomion 36 kohta; asia C-146/05, Collée, tuomio 27.9.2007 (Kok., s. I-7861, 22 kohta) ja asia C-184/05, Twoh International, tuomio 27.9.2007 (Kok., s. I-7897, 22 kohta).

siirtymäjärjestelmänä. [6] Sitä ennen tavaroiden luovutuksia kahden jäsenvaltion välillä pidettiin samanlaisina kuin luovutuksia kansainvälisessä kaupassa yleensä. Rajan ylittäminen oli viennin tai tuonnin osalta ratkaiseva peruste veron kantamiselle. Sisämarkkinoiden toteuttamisen myötä lakkautettiin tarkastukset sisäisillä rajoilla, mikä edellytti myös yhteisön sisäistä kauppaa koskevien arvonlisäverosäännösten uudistamista.

30. Uudistus ei kuitenkaan mennyt niin pitkälle, että tietyn maan alueella tapahtuvia tavaroiden luovutuksia koskevia säännöksiä olisi ryhdytty soveltamaan kahden jäsenvaltion väliseen kauppaan. Tämähän olisi merkinnyt sitä, että arvonlisäverotulot eivät kertyisi valtiolle, johon tavara tuodaan ja jossa sitä käytetään, vaan valtiolle, josta tavara lähetetään. Pikemminkin on niin, ettei siirtymäjärjestelmällä puututa tähänastiseen verotusvallan jakoon jäsenvaltioiden välillä. [7]

31. Sen varmistamiseksi, että arvonlisävero vastedeskin kuuluu jäsenvaltiolle, jossa lopullinen kulutus tapahtuu, otettiin käyttöön uusi jäsenvaltioiden välistä kauppaa koskeva verotettava tapahtuma, yhteisöhankinta, sekä yhteisöluovutuksia koskeva vapautus.

32. Toiseen jäsenvaltioon lähettämisellä tai kuljettamisella on siis ratkaiseva merkitys kotimaisen luovutuksen rajaamiselle yhteisöluovutuksesta. Tällä edellytyksellä pyritään takaamaan tavaran loppukäytön perusteella määräytyvä verotusvallan jako lähtöjäsenvaltion ja määräjäsenvaltion välillä.

33. Verotusvallan jaon lisäksi erityisesti uusien kulkuneuvojen yhteisöhankinnan verotusta koskevien säännösten tavoitteena on direktiivin 2006/112 johdanto-osan 11 perustelukappaleen mukaan ehkäistä jäsenvaltioiden erilaisista verokannoista aiheutuvaa kilpailun vääristymistä.

34. Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan nojalla arvonlisäveroa kannetaan yleisesti ainoastaan verovelvollisten ja oikeushenkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia, suorittamasta yhteisöhankinnasta, kun taas uusien kulkuneuvojen osalta yhteisön lainsäätäjä sisällytti verotuksen piiriin myös yksityishenkilöiden suorittamat yhteisöhankinnat. Näiden tavaroiden suuren

6 – Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annettu neuvoston direktiivi 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1).

7 – Ks. edellä alaviitteessä 4 mainittu asia EMAG Handel Eder, tuomion 27 kohta ja edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Teleos ym., tuomion 22 kohta, joissa viitataan direktiivin 91/680 johdanto-osan seitsemännestä kymmenenteen perustelukappaleeseen.

arvon [8] ja helpon kuljetettavuuden vuoksi yksityishenkilöillä olisi kannustin hankkia kulkuneuvoja jäsenvaltioista, joissa arvonlisäverokanta on alhaisempi, jos luovutusta verotettaisiin lähtöjäsenvaltiossa. Yhteisöhankintavaltiossa tapahtuvalla verotuksella varmistetaan, että hankkijan on suoritettava samansuuruinen vero siitä riippumatta, mistä jäsenvaltiosta hän tuo kulkuneuvon. Näin säännöksillä estetään se, että kulkuneuvojen jälleenmyyjät saavat kilpailuetua pelkästään sen perusteella, että niiden kotipaikkavaltiossa on alhaisempi arvonlisäverokanta.

35. Yhteisöluovutusta ja yhteisöhankintaa koskevien säännösten tulkinnassa on varmistettava, ettei verotusvallan jakoa ja kilpailumahdollisuuksien yhdenvertaisuutta voida kiertää tietoisesti verotusjärjestelyillä.

36. Kuten Skatteverket, Saksan hallitus ja komissio perustellusti korostavat, verovelvolliset voisivat kulutuspaikasta riippumatta päättää mielivaltaisesti, missä uuden kulkuneuvon hankintaa on verotettava, jos verotusvallan siirtyminen yhteisöhankintavaltiossa riippuisi pelkästään siitä, että kulkuneuvo poistuu tietyn ajan kuluessa luovutuksesta lähtöjäsenvaltion alueelta tai saapuu määräjäsenvaltioon. Myös tahattomat viivästykset kuljetuksessa voisivat johtaa verotusoikeuden siirtymiseen, vaikka kyseisen tavaran loppukäyttö tapahtuu kiistatta muussa jäsenvaltiossa kuin lähtöjäsenvaltiossa.

37. Sen sijaan, että otetaan huomioon pelkästään tiukat määräajat, joista ei edes säädetä direktiivissä, kaikkien asian kannalta merkityksellisten seikkojen kokonaisarvioinnin perusteella on määritettävä, missä jäsenvaltiossa loppukäytön on tarkoitus tapahtua. Tässä yhteydessä on otettava huomioon ensisijaisesti objektiivisia seikkoja.

38. Nyt esillä olevassa asiassa merkityksellistä voi olla kuljetuksen ajallisen järjestyksen lisäksi esimerkiksi se, missä purjealus on rekisteröity ja missä hankkijalla on pysyvä venepaikka sitä varten. Yksityisen hankkijan asuinpaikka voi myös antaa viitteitä siitä, missä alusta on viime kädessä tarkoitus käyttää pitkällä aikavälillä. Ajallisen järjestyksen arvioinnissa merkitystä voi olla muun muassa lähtö- ja määräjäsenvaltion välisellä etäisyydellä ja luovutetun tavaran elinkaarella. Jos kuljetukseen on käytetty hyvin vähän aikaa kulkuneuvon koko elinkaareen verrattuna, on odotettavissa, että tavaraa käytetään pääasiallisesti vielä määräjäsenvaltiossa.

8 – Direktiivin 2006/112 2 artiklan 2 kohdan a alakohdan ii alakohdan nojalla hankinnan verottamista sovelletaan yksityishenkilöiden osalta ainoastaan yli 7,5 metrin pituisiin vesialuksiin.

39. Vaikka yhteisöluovutuksen ja yhteisöhankinnan käsitteet ovat objektiivisia ja niitä sovelletaan asianomaisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta,[9] on kuitenkin tarpeen ottaa huomioon objektiivisista seikoista ilmenevät, loppukäytön paikkaa koskevat hankkijan tarkoitukset, jotka hän ilmaisee luovutuksen yhteydessä.[10] Myyjän täytyy nimittäin tietää jo laskua laadittaessa, onko arvonlisäveron määrän käytävä ilmi laskusta vai onko se tarpeetonta siitä syystä, että kyseessä on arvonlisäverosta vapautettu yhteisöluovutus.

40. Lisäksi direktiivin 2006/112 68 artiklan nojalla yhteisöhankinnan osalta verotettava tapahtuma toteutuu sinä hetkenä, jona vastaava luovutus saman jäsenvaltion alueella katsotaan suoritetuksi. Tässä yhteydessä ratkaiseva on direktiivin 63 artiklan, luettuna yhdessä 14 artiklan kanssa, nojalla se ajankohta, jona hankkija saa aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan. Jos hankkija ottaa tavaran itse vastaan lähtöjäsenvaltiossa, kotimaista luovutusta koskeva edellytys täyttyy. Se, onko sen sijaan tosiasiassa kyseessä toisessa jäsenvaltiossa suoritettu yhteisöhankinta, voidaan tänä ajankohtana määrittää ainoastaan niiden tietojen perusteella, jotka hankkija on antanut tavaran suunnitellusta kuljettamisesta toiseen jäsenvaltioon ja siellä tapahtuvasta loppukäytöstä.

41. Yksityishenkilön suorittama kulkuneuvon yhteisöhankinta muodostaa tältä osin erityistapauksen. Ensinnäkin on epätavallista, että verotettava tapahtuma toteutuu sellaisen henkilön kohdalla, joka ei ole sinänsä verovelvollinen. Toiseksi tälle tapaukselle ominainen erityispiirre on se, ettei yksityisen hankkijan suorittamaa kulkuneuvon käyttöönottoa lähtöjäsenvaltiossa voida useinkaan rajata yksiselitteisesti ajankohdasta, jona kulkuneuvon kuljettaminen määräjäsenvaltioon alkaa.

42. Myöskään nämä erityisolosuhteet eivät kuitenkaan johda siihen, että kotimaisen luovutuksen ja yhteisöhankinnan rajaamisessa ratkaisevaa olisi pelkästään tietty määräaika kulkuneuvon hankkijalle luovuttamisen ajankohdan ja sen ajankohdan välillä, jona kulkuneuvon kuljettaminen lähtöjäsenvaltion

9 – Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Teleos ym., tuomion 38 kohta, jossa viitataan yhdistettyihin asioihin C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006 (Kok., s. I-483, 44 kohta) ja yhdistettyihin asioihin C-439/04 ja C-440/04, Kittel ja Recolta Recycling, tuomio 6.7.2006 (Kok., s. I-6161, 41 kohta).

10 – Myös sen määrittämiseksi, onko tavaraa tarkoitus käyttää kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tai direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun taloudellisen toiminnan yhteydessä ja onko tästä syystä oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen olemassa, oikeuskäytännön mukaan on otettava huomioon objektiiviseen näyttöön perustuva hankkijan tarkoitus (vrt. asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985, Kok., s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 24 kohta ja asia C-400/98, Breitsohl, tuomio 8.6.2000, Kok., s. I-4321, 34–39 kohta). Vähennysoikeuden laajuus määritetään samoin tavaran tosiasiallisen tai suunnitellun käytön perusteella (vrt. asia C-63/04, Centralan Property, tuomio 15.12.2005, Kok., s. I-11087, 54 kohta).

alueelta määräjäsenvaltioon alkaa. Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan ii alakohtaan, luettuna yhdessä 2 kohdan a alakohdan ii alakohdan kanssa, sisältyvän erityissääntelyn tavoite eli kilpailun vääristymisen estäminen edellyttää nimenomaan tässä tilanteessa sitä, ettei huomioon oteta pelkästään ajallista järjestystä vaan että kaikkia seikkoja, myös tosiasiallisista viitteistä ilmenevää hankkijan tarkoitusta, arvioidaan kokonaisuutena.

43. X kuitenkin katsoo, että oikeusvarmuuden periaate edellyttää tietyn määräajan määrittämistä.

44. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeusvarmuuden periaatetta on noudatettava erityisen tiukasti silloin, kun on kyse säänTelystä, joka saattaa saada aikaan taloudellisia rasitteita, jotta ne, joita asia koskee, voivat saada selville tarkasti, minkä laajuisia näille tällä tavoin asetetut velvoitteet ovat. [11]

45. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on oikeusvarmuussyistä torjunut lähtökohtaisesti sen, että liiketoimen luonnehtimiseksi yhteisön sisäiseksi liiketoimeksi riittää pelkästään luovuttajan tai hankkijan tarkoitus suorittaa tällainen liiketoimi. [12] Tämä toteamus perustuu kuitenkin näkökohtaan, jonka mukaan tarkoituksena on vapauttaa veroviranomaiset velvoitteesta suorittaa tutkimuksia verovelvollisen tarkoituksen selvittämiseksi. Yhteisöjen tuomioistuin myös esitti nimenomaisesti poikkeustilanteita koskevan varauman.

46. Oikeusvarmuuden periaatteen kanssa ei näin ollen ole ristiriidassa se, että liiketoimen katsominen yhteisöhankinnaksi määräytyy nyt esillä olevan kaltaisessa tapauksessa kaikkien seikkojen, myös tavaran käyttöpaikkaa koskevan hankkijan ilmoittaman ja objektiiviseen näyttöön perustuvan tarkoituksen, kokonaisarvioinnin perusteella. Tämä menettelytapa ei erityisesti johda siihen, että velvoite maksaa veroa yhteisöhankinnasta tulee hankkijalle yllätyksenä, koska se perustuu hankkijan itsensä tavaran loppukäytöstä antamiin tietoihin.

47. X:n esittämien tietojen mukaan yhteisöluovutuksen vapauttaminen verosta Yhdistyneessä kuningaskunnassa kuitenkin edellyttää sitä, että alus on poistunut tämän jäsenvaltion alueelta kahden kuukauden kuluessa. Vaarana on siten kaksinkertainen verotus, kun luovutus katsotaan tämän määräajan päätyttyä lähtöjäsenvaltiossa verotettavaksi kotimaiseksi luovutukseksi ja samanaikaisesti kyseessä on määräjäsenvaltiossa verotettava yhteisöhankinta.

11 – Ks. asia 326/85, Alankomaat v. komissio, tuomio 15.12.1987 (Kok., s. 5091, 24 kohta); asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006 (Kok., s. I-1609, 72 kohta) ja edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Teleos ym., tuomion 46 kohta.

12 – Asia C-4/94, BLP Group, tuomio 6.4.1995 (Kok., s. I-983, 24 kohta); edellä alaviitteessä 9 mainitut yhdistetyt asiat Optigen ym., tuomion 45 kohta ja yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 42 kohta; edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Teleos ym., tuomion 39 kohta ja asia C-29/08, AB SKF, tuomio 29.10.2009 (Kok., s. I-10413, 77 kohta).

48. Tältä osin on todettava, että tavaran yhteisöluovutus ja tavaran yhteisöhankinta muodostavat todellisuudessa yhden ja saman liiketoimen, vaikka viimeksi mainittu luo erilaisia oikeuksia ja velvoitteita sekä vaihdannan osapuolille että asianomaisten jäsenvaltioiden veroviranomaisille. [13]

49. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 77/388/ETY täytäntöönpanotoimenpiteistä 17.10.2005 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1777/2005 [14] 21 artiklan nojalla tavaralähetyksen tai -kuljetuksen määräjäsenvaltio, jossa tavaroiden yhteisöhankinta suoritetaan, käyttää verotusta koskevaa toimivaltaansa riippumatta liiketoimeen tavaralähetyksen tai -kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa sovelletusta arvonlisäverokohtelusta. Jäsenvaltioiden on kuitenkin tulkittava yhtenäisesti säännöksiä, jotka koskevat yhteisöluovutusten vapautuksia (direktiivin 2006/112 138 artikla) ja yhteisöhankintojen verotusta (direktiivin 2006/112 20 artikla).

50. Näitä säännöksiä on tulkittava siten, että niillä on sama merkitys ja ulottuvuus luovutuksen ja määräjäsenvaltioon kuljettamisen tai lähettämisen välisen ajallisen ja aineellisen yhteyden kannalta. [15] Muussa tapauksessa yhteisöluovutusten verosta vapauttaminen ei täytä tehtäväänsä, joka on luovutusten kaksinkertaisen verotuksen välttäminen yhteisön sisäisessä kaupassa ja siten verotuksen neutraalisuuden takaaminen. [16]

51. Täydentävästi on viitattava siihen, että direktiivin 2006/112 131 artiklan nojalla yhteisöluovutusten vapautuksia sovelletaan noudattaen jäsenvaltioiden vahvistamia edellytyksiä mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi. Tähän sisältyy lähtökohtaisesti se mahdollisuus, että lähtöjäsenvaltio asettaa tiettyjä määräaikoja, joiden kuluessa tavaran on yhteisöluovutuksessa pääsääntöisesti poistuttava tämän jäsenvaltion alueelta.

52. On kuitenkin huomautettava, että jäsenvaltioiden on toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeusjärjestyksen osana olevia yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluvat muun muassa oikeusvarmuuden

13 – Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Teleos ym., tuomion 23 kohta.

14 – EUVL L 288, s. 1.

15 – Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Teleos ym., tuomion 34 kohta.

16 – Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Teleos ym., tuomion 25 kohta ja edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Collée, tuomion 23 kohta.

periaate ja suhteellisuusperiaate.[17] Toimenpiteitä, joihin jäsenvaltiot voivat ryhtyä veron asianmukaiseksi kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi, ei myöskään voida soveltaa siten, että niiden johdosta arvonlisäveron neutraalisuus asetettaisiin kyseenalaiseksi.[18]

53. Kansallisten säännösten, joissa yhteisöluovutusten verosta vapauttamiseen liittyy tiettyjen lähettämistä tai kuljettamista koskevien määräaikojen noudattaminen, on näin ollen oltava riittävän joustavia, jotta vapautus myönnetään erityistapauksissa myös silloin, kun tavara on tosiasiallisesti poistunut asianomaisen jäsenvaltion alueelta hieman pitemmän ajan kuluttua ja kun kaikkien seikkojen kokonaisarvioinnin perusteella on selvää, että tavaran loppukäyttö tapahtuu toisessa jäsenvaltiossa. Tällöin on ainakin oltava mahdollisuus oikaista verotuspäätöstä myöhemmin, jos vaaraa verotulojen menettämisestä ei ole ollut ja asianosaiset ovat toimineet vilpittömässä mielessä.[19]

54. Ensimmäiseen, toiseen ja kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että sitä, onko yli 7,5 metrin pituisen uuden vesialuksen hankkimista koskeva liiketoimi katsottava direktiivin 2006/112 138 artiklassa tarkoitetuksi verosta vapautetuksi yhteisöluovutukseksi ja saman direktiivin 20 artiklassa tarkoitetuksi määräjäsenvaltiossa verotettavaksi yhteisöhankinnaksi, ei ratkaista pelkästään sellaisen tietyn määräajan noudattamisen perusteella, jonka kuluessa kulkuneuvon on poistuttava lähtöjäsenvaltiosta tai saavuttava määräjäsenvaltioon. Tässä yhteydessä on pikemminkin arvioitava kaikkia objektiivisia seikkoja kokonaisuutena ja otettava huomioon tosiseikkoihin perustuva hankkijan tarkoitus tavaran loppukäytön osalta.

B *Neljäs ennakkoratkaisukysymys*

55. Neljännellä ennakkoratkaisukysymyksellään Regeringsrätten tiedustelee, mikä on merkityksellinen ajankohta arvioitaessa sitä, onko kulkuneuvo direktiivin 2006/112 2 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla uusi.

56. X:n mukaan merkityksellinen on tältä osin ajankohta, jona vesialus saapuu määräjäsenvaltioon.

57. Skatteverket ja muut osapuolet viittaavat kuitenkin perustellusti direktiivin 2006/112 2 artiklan 2 kohdan b alakohdan

17 – Ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, Molenheide ym., tuomio 18.12.1997 (Kok., s. I-7281, 48 kohta); asia C-384/04, Federation of Technological Industries ym., tuomio 11.5.2006 (Kok., s. I-4191, 29 ja 30 kohta) ja edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Teleos ym., tuomion 45 kohta.

18 – Ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000 (Kok., s. I-1577, 52 kohta), edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Halifax ym., tuomion 92 kohta ja edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Teleos ym., tuomion 46 kohta.

19 – Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Collée, tuomion 31, 35 ja 37 kohta.

ii alakohdan sanamuotoon. Sen mukaan vesialusten katsotaan olevan uusia silloin, kun *luovutus* tapahtuu kolmen kuukauden kuluessa ensimmäisestä käyttöönotosta tai kun aluksella on purjehdittu enintään 100 tuntia. Direktiivin 14 artiklassa luovutus määritellään aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirroksi. Hankkija saa tämän määräämisvallan jo ajankohtana, jona alus luovutetaan hänelle lähtöjäsenvaltiossa, eikä vasta aluksen saapuessa määräjäsenvaltioon.

58. Kuten Saksan hallitus korostaa, määräjäsenvaltioon saapumisen ajankohdan pitäminen merkityksellisenä ajankohtana voisi antaa verovelvolliselle mahdollisuuden vaikuttaa verotuspaikkaan viivyttämällä kuljetusta ja näin ollen määräjäsenvaltioon saapumista siten, että direktiivin 2006/112 2 artiklan 2 kohdan b alakohdan ii alakohdassa säädetty kolmen kuukauden määräaika ylittyy. Tämä olisi sen mukaan ristiriidassa tosiasialliseen käyttöpaikkaan perustuvan verotusvallan jaon kanssa. [20]

59. Lisäksi vaarana olisi, että liiketoimet vapautetaan kokonaan verosta. Siten verovelvollinen voisi X:n tilanteessa kuljettaa aluksen yhteisöluovutuksia koskevaa vapautusta hyödyntäen lähtöjäsenvaltiosta, oleskella yli 100 tuntia tai kolme kuukautta avomerellä tai kolmannessa valtiossa ja tuoda aluksen vasta sitten määräjäsenvaltioon. Jos vesialuksen pitäminen uutena määräytyisi sen ajankohdan perusteella, jona alus saapuu määräjäsenvaltioon, kyseessä ei enää olisi verotettava yhteisöhankinta.

60. Sitä, onko kulkuneuvo direktiivin 2006/112 2 artiklan 2 kohdan b alakohdan ii alakohdassa tarkoitetulla tavalla uusi, on näin ollen arvioitava luovutuksen eikä määräjäsenvaltioon saapumisen perusteella.

61. Tämän päätelmän kanssa ei ole ristiriidassa myöskään direktiivin 2006/112 40 artikla. Sen mukaan tavaroiden yhteisöhankinnan paikkana pidetään paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle. Tämän säännöksen tarkoituksena on pelkästään antaa yhteisöhankintoja koskeva verotusoikeus määräjäsenvaltiolle. Siinä ei mainita mitään siitä, onko kyseisen tavaran oltava uusi tähän jäsenvaltioon saapuessaan.

62. Neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen on siten vastattava, että sitä, onko kulkuväline direktiivin 2006/112 2 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla uusi, on yhteisöhankinnassa arvioitava luovutusajankohdan mukaan.

20 – Ks. tästä myös edellä tämän ratkaisuehdotuksen 38 ja 39 kohta.

V Ratkaisuehdotus

63. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Regeringsrättenin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

1) Sitä, onko yli 7,5 metrin pituisen uuden vesialuksen hankkimista koskeva liiketoimi katsottava yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 138 artiklassa tarkoitetuksi verosta vapautetuksi yhteisöluovutukseksi ja saman direktiivin 20 artiklassa tarkoitetuksi määräjäsenvaltiossa verotettavaksi yhteisöhankinnaksi, ei ratkaista pelkästään sellaisen tietyn määräajan noudattamisen perusteella, jonka kuluessa kulkuneuvon on poistuttava lähtöjäsenvaltiosta tai saavuttava määräjäsenvaltioon. Tässä yhteydessä on pikemminkin arvioitava kaikkia objektiivisia seikkoja kokonaisuutena ja otettava huomioon tosiseikkoihin perustuva hankkijan tarkoitus tavaran loppukäytön osalta.

2) Sitä, onko kulkuväline direktiivin 2006/112 2 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla uusi, on yhteisöhankinnassa arvioitava luovutusajankohdan mukaan.