



# Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS  
JULIANE KOKOTT  
25 päivänä heinäkuuta 2018<sup>1</sup>

**AsiaC-414/17**

**AREX CZ a.s.**

**vastaan**

**Odvolací finanční ředitelství**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Nejvyšší správní soud (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki))

Ennakkoratkaisumenettely – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Valmisteveron alaiset tuotteet – Unionin sisällä lähetettävien tai kuljetettävien tavaroiden luovutuksen vapauttaminen verosta – Ketjuliiketoimi – Tavaroiden liikkeen kohdistaminen luovutusketjun sisäiseen luovutukseen – Valmisteveron alaisten tuotteiden kuljettaminen väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä

## I Johdanto

1. Käsiteltävä asia koskee jälleen kysymystä siitä, mitä rajat ylittävän myyntiketjun liiketoimea on pidettävä verottomana yhteisöluovutuksena, jos kyse on ainoastaan yhdestä tavaroiden fyysisestä liikkeestä. Tähän mennessä ratkaistuista tapauksista poiketen kyse ei kuitenkaan ole pelkästään kaksiosaisesta ketjusta.<sup>2</sup> Menettely antaa näin ollen unionin tuomioistuimelle tilaisuuden täsmentää edelleen perusteita, joiden mukaisesti tavaroiden liike kohdistetaan tiettyyn myyntiketjuun kuuluvaan luovutukseen.

2. Pääasiassa itävaltalainen yritys myi polttoainetta, siis valmisteveron alaista tuotetta, tšekkiläisille kauppiaille. Tšekkiläiset välittäjät suorittivat polttoaineella ensin useita keskinäisiä myyntiliiketoimia ennen kuin se myytiin tšekkiläiselle yritykselle, Arex CZ:lle (jäljempänä Arex), joka nouti polttoaineen Itävallasta ja kuljetti sen omilla ajoneuvoillaan Tšekkiin.

3. Arex katsoi olevansa yhden tällaisen tšekkiläisen välittäjän sopimuskumppanina jäsenvaltiossa veronalaisen luovutuksen vastaanottaja. Tästä syystä se vaati tšekkiläiselle sopimuskumppanilleen maksamansa ostoihin sisältyvän veron vähentämistä. Tšekin verohallinto sitä vastoin katsoo, ettei Arexilla verottoman luovutuksen vastaanottajana ole tältä osin vähennysoikeutta. Sen mukaan Arexin on pikemminkin maksettava Tšekissä veroa yhteisöluovutuksesta.

<sup>1</sup> Alkuperäinen kieli: saksa.

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

4. Kun otetaan huomioon myyntiliiketoimien määrä ja se, että tavarat ovat ylittäneet niissä jäsenvaltioiden rajan ainoastaan kerran, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, mikä luovutuksista on vapautettu verosta jäsenvaltiossa. Tässä yhteydessä herää erityisesti kysymys, onko sillä merkitystä, että tavarat kuljetettiin erityisessä, valmisteverolainsäädännössä säädettyssä väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä.<sup>3</sup>

## II Asiaa koskevat oikeussäännöt

### A Unionin oikeus

5. Käsiteltävässä asiassa sovellettavat unionin oikeussäännöt sisältyvät yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettuun neuvoston direktiiviin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi)<sup>4</sup> ja valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annettuun neuvoston direktiiviin 2008/118/ETY (jäljempänä valmisteverodirektiivi).<sup>5</sup>

6. Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 36 perustelukappaleessa todetaan valmisteveron alaisten tuotteiden yhteisön sisäisestä kaupasta seuraavaa:

”Tiettyjen valmisteveron alaisten tuotteiden luovutusten ja yhteisöhankintojen verotusta koskevia menettelyjä olisi yhdenmukaistettava sekä veronmaksuvelvollisten että toimivaltaisten viranomaisten hyödyksi valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annetussa neuvoston direktiivissä 92/12/ETY<sup>6</sup> säädettyjen erityisten ilmoitusmenettelyjen ja -velvoitteiden kanssa silloin, kun tällaisia tuotteita lähetetään toiseen jäsenvaltioon.”

7. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisävero on suoritettava seuraavista liiketoimista:

- a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;
- b) jäsenvaltion alueella tapahtuneesta vastikkeellisesta tavaroiden yhteisöhankinnasta, jonka on suorittanut:
  - i) verovelvollinen tässä ominaisuudessaan tai oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, jos myyjä on verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan ja johon ei sovelleta 282–292 artiklassa säädettyä pienyritysten verovapautusta eikä 33 tai 36 artiklan säännöksiä;

--

- iii) sellaisten valmisteveron alaisten tuotteiden yhteisöhankintojen osalta, joista kannetaan jäsenvaltion alueella valmisteveroa direktiivin 92/12/ETY nojalla, sellainen verovelvollinen tai sellainen [ei-verovelvollinen] oikeushenkilö, -- jonka muut hankinnat eivät ole arvonlisäveron alaisia 3 artiklan 1 kohdan mukaisesti”

3 Se on erityinen valmisteveron alaisten tuotteiden kuljettamista koskeva järjestelmä, joka johtaa siihen, että velvollisuus maksaa valmistevero syntyy vasta kuljetuksen päättyessä, koska tavarat luovutetaan vasta silloin vapaaseen liikkeeseen.

4 EUVL 2006, L 347, s. 1.

5 EUVL 2009, L 9, s. 12.

6 Kumottu direktiivillä 2008/118.

8. Arvonlisäverodirektiivin 3 artiklan 1 kohdassa säädetään, että poiketen siitä, mitä 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdassa säädetään, arvonlisäveroa ei suoriteta tietyistä tavaroiden yhteisöhankinnoista, etenkin verovelvollisten tai sellaisten oikeushenkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia, suorittamista hankinnoista, jotka eivät ylitä tiettyä kalenterivuosi-kohtaista raja-arvoa (nk. pienten yritysten erityisjärjestelmä).

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

10. Arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan mukaan ”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.

11. Arvonlisäverodirektiivin IX osaston, jonka otsikko on ”Vapautukset”, 4 luvussa olevassa 138 artiklassa säädetään 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 [ei-verovelvolliselle] oikeushenkilölle, – – joka toimii tässä ominaisuudessa muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.

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

--

b) myyjän tai hankkijan taikka jonkun muun näiden puolesta hankkijalle jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, mutta kuitenkin yhteisössä, lähettämien tai kuljettamien valmisteveron alaisten tuotteiden luovutus sellaisille verovelvollisille tai sellaisille [ei-verovelvollisille] oikeushenkilöille, – – joiden muiden tavaroiden kuin valmisteveron alaisten tuotteiden yhteisöhankinnat eivät ole arvonlisäveron alaisia 3 artiklan 1 kohdan mukaan, jos näiden tuotteiden lähetys tai kuljetus on suoritettu direktiivin 92/12/ETY 7 artiklan 4 ja 5 kohdan tai 16 artiklan mukaisesti.

--”

12. Mainitun direktiivin 139 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 138 artiklan 1 kohdassa säädettyä vapautusta ei sovelleta sellaisten verovelvollisten suorittamiin tavaroiden luovutuksiin, joihin sovelletaan 282–292 artiklassa pienyrityksille säädettyä verovapautusta.

Vapautusta ei sovelleta myöskään tavaroiden luovutuksiin sellaisille verovelvollisille tai sellaisille [ei-verovelvollisille] oikeushenkilöille, – – joiden yhteisöhankinnat eivät ole arvonlisäveron alaisia 3 artiklan 1 kohdan mukaan.”

13. Direktiivin 92/12/7 artiklan 4 ja 5 kohtaan sekä 16 artiklaan sisältyi väliaikaisen verottomuuden järjestelmää koskevia säännöksiä siihen saakka, kunnes kyseinen direktiivi kumottiin valmisteverodirektiivillä. Valmisteverodirektiivin 4 artiklan 7 alakohdan mukaan ”väliaikaisen verottomuuden järjestelmällä” tarkoitetaan verojärjestelmää, jota sovelletaan tullisuspensiomenettelyyn tai -järjestelmään kuulumattomien valmisteveron alaisten tavaroiden tuotantoon, jalostukseen, hallussapitoon tai siirtoon väliaikaisesti valmisteverottomina.

14. Saman artiklan 9 alakohdan määritelmän mukaan ”rekisteröidyllä vastaanottajalla” tarkoitetaan sellaista luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä, jolle määrjäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat vahvistamiensa edellytysten mukaisesti myöntäneet luvan ansiotoiminnassaan vastaanottaa toisesta jäsenvaltiosta väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä siirtyviä valmisteveron alaisia tavaroita.

15. Valmisteverodirektiivin 17 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan vain varastonpitäjä tai rekisteröity lähettäjä voi siirtää valmisteveron alaisia tavaroita väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä verottomaan varastoon tai rekisteröidylle vastaanottajalle. Tietyissä tilanteissa tavaroiden suora luovutus määrjäsenvaltioon on mahdollinen, jos varastonpitäjä tai rekisteröity vastaanottaja on nimennyt suoran luovutuksen paikan (valmisteverodirektiivin 17 artiklan 2 kohta).

16. Valmisteverodirektiivin 7 artiklan 1 kohdan mukaan valmisteverosaatava syntyy siinä jäsenvaltiossa, jossa tavarat luovutetaan kulutukseen, tämän luovutuksen ajankohtana. Kulutukseen luovutus tapahtuu muun muassa silloin, kun rekisteröity vastaanottaja vastaanottaa valmisteveron alaiset tavarat; katso valmisteverodirektiivin 7 artiklan 3 kohdan a alakohta.

### ***B Tšekin oikeus***

17. Sovellettavan Tšekin oikeuden osalta on viitattava erityisesti arvonlisäverolain 64 §:ään, jolla pannaan kansallisessa oikeudessa täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 138 artikla. Mainitun säännöksen mukaan valmisteveron alaisten tavaroiden yhteisöluovutus, joka suoritetaan väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä, on vapautettu arvonlisäverosta, jos luovutus tapahtuu sellaiselle verovelvolliselle tai sellaiselle ei-verovelvolliselle oikeushenkilölle, joka ei ole rekisteröitynyt verovelvolliseksi toisessa jäsenvaltiossa.

### **III Tosiseikat ja ennakkoratkaisumenettely**

18. Pääasian oikeudenkäynnin kohteena ovat polttoaineen, joka oli alun perin lastattu Shell Austria GmbH:n jalostamoilla Itävallassa, useat myyntiliiketoimet. Itävaltalainen Doppler Mineralöle GmbH (jäljempänä Doppler) myi kyseisen polttoaineen neljälle eri yhtiölle, nimittäin Burley s.r.o:lle, Profikredit s.r.o:lle, Bore s.r.o:lle ja Top Ten Development s.r.o:lle (jäljempänä tšekkiläiset ensiostajat), jotka olivat sijoittautuneet Tšekkiin.

19. Tšekkiläiset ensiostajat olivat tehneet sopimuksen Garantrans s.r.o:n (jäljempänä Garantrans) kanssa, joka toimi niiden puolesta valmisteverodirektiivissä tarkoitettuna rekisteröitynä vastaanottajana, jotta polttoaine voitaisiin siirtää väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä.

20. Tšekkiläiset ensiostajat myivät polttoaineen toiselle ketjun jäsenelle, joka oli samoin sijoittautunut Tšekkiin. Tämä jäsen oli joissain tapauksissa TM Truck s.r.o., toisissa taas Cllaruss Gall s.r.o. Nämä puolestaan myivät polttoaineen Kont Fuel Distribution s.r.o:lle (jäljempänä Kont Fuel) ja toisissa tapauksissa Benaft s.r.o:lle (jäljempänä Benaft), jotka ovat Arexin suoria sopimuskumppaneita. Kont Fuel ja Benaft veloittivat Arexille myymästään polttoaineesta arvonlisäveroa, jonka Arex maksoi ja Kont Fuel tai Benaft tilitti Tšekin valtiolle. Arex vähensi Kont Fuelille tai Benaftille maksamansa arvonlisäveron ostoihin sisältyvänä verona.

21. Arex kuljetti polttoaineen käyttäen omia ajoneuvojaan ja omalla kustannuksellaan väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä Itävallasta Tšekkiin. Valmisteveron alaiset tavarat täytyy tavallisesti kuljettaa ensin valmisteverodirektiivissä tarkoitettuna rekisteröidyn vastaanottajan nimeämään rajan takana sijaitsevaan paikkaan, jossa ne luovutetaan kulutukseen. Vasta sen jälkeen tavarat voidaan kuljettaa lopulliseen määränpäähän. Garantrans tilitti Tšekissä valmisteveron tšekkiläisten ensiostajien nimissä.

22. Arexia koskevan verotarkastuksen yhteydessä veroviranomainen katsoi, että verottoman yhteisöluovutuksen vastaanottajana Arexin on maksettava veroa yhteisöhankinnasta. Veroviranomainen määrittäi maksettavaksi tulevan arvonlisäveron määrän uudelleen soveltaen samanaikaisesti vähennysoikeutta. Se kuitenkin epäsi Arexilta vähennysoikeuden tämän Kont Fuelille tai Benaftille maksaman arvonlisäveron osalta. Kyseistä arvonlisäveroa ei nimittäin olisi tarvinnut maksaa lainkaan, koska kyse oli verottomasta yhteisöluovutuksesta.

23. Arex sitä vastoin katsoo, että tšekkiläiset ensiostajat olivat suorittaneet yhteisöhankinnan. Tämä ilmenee sen mukaan jo arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan b alakohdasta, jonka mukaan väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä kuljettamiseen liittyvä luovutus on aina veroton yhteisöluovutus. Tätä luovutusta vastaavaa hankintaa on siten verotettava, kun taas kaikista sen jälkeisistä luovutuksista on suoritettava arvonlisäveroa Tšekissä.

24. Arex teki veroviranomaisen päätöksestä, jossa maksettavan arvonlisäveron määrä määritettiin uudelleen ja siltä evättiin vähennysoikeus, aluksi tuloksetta oikaisuvaatimuksen Odvolací finanční ředitelstvíin (verotuksen oikaisulautakunta, vastapuolena pääasian oikeudenkäynnissä), minkä jälkeen se nosti kanteen oikaisuvaatimuksen hylkäyspäätöksestä. Krajský soud v Českých Budějovicích (Budweisin maakunnallinen tuomioistuin, Tšekki) hylkäsi tämän kanteen. Kyseisestä päätöksestä tehty valitus on nyt vireillä Nejvyšší správní soudissa (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki). Se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko mitä tahansa verovelvollista pidettävä [arvonlisäverodirektiivin] 138 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna verovelvollisena? Jos ei, mihin verovelvollisiin kyseistä säännöstä sovelletaan?
- 2) Jos unionin tuomioistuin vastaa, että arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan b alakohtaa sovelletaan pääasian kohteena olevan kaltaiseen tilanteeseen (jossa tuotteiden hankkija on rekisteröity verovelvolliseksi), onko tätä säännöstä tulkittava siten, että jos nämä tuotteet lähetetään tai kuljetetaan [valmisteverodirektiivin] asianomaisten säännösten mukaisesti, luovutusta, joka liittyy valmisteverodirektiivin mukaiseen menettelyyn, on pidettävä luovutuksena, joka oikeuttaa tämän säännöksen mukaiseen vapautukseen, vaikka arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdan mukaisen vapautuksen edellytykset eivät muilta osin täyty, kun otetaan huomioon tavaroiden kuljetuksen kohdistaminen toiseen liiketoimeen?
- 3) Jos unionin tuomioistuin vastaa, että arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan b alakohtaa ei sovelleta pääasian kohteena olevan kaltaiseen tilanteeseen, onko se, että tavarat kuljetetaan väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä, ratkaisevaa tehtäessä päätös siitä, mihin useista peräkkäisistä luovutuksista kuljetus on kohdistettava, kun kyseessä on arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdan mukainen oikeus arvonlisäveron vapautukseen?”

25. Verohallinto, Tšekin tasavalta ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimen menettelyssä. Ne myös osallistuivat 13.6.2018 pidettyyn istuntoon. Arex ei ollut pätevästi edustettuna istunnossa. Tästä syystä sen lausumia ei voitu ottaa huomioon.

#### IV Oikeudellinen arviointi

26. Kaikki ennakkoratkaisukysymykset koskevat arvonlisäverodirektiivin 138 artiklaa, jossa säädetään yhteisöluovutuksen vapauttamisesta verosta. Se, evättiinkö Arexilta perustellusti vähennysoikeus, riippuu viime kädessä siitä, onko kyseessä yhteisöluovutus. Jos Arexille suoritettu luovutus nimittäin oli tosiasiallisesti vapautettu verosta, Arexin ei olisi tarvinnut maksaa lainkaan arvonlisäveroa Benaftille tai Kont Fuelille. Sillä ei siten myöskään olisi tältä osin vähennysoikeutta. Arexin olisi pikemminkin vaadittava siviilioikeudellisesti Benaftille tai Kont Fuelille perusteettomasti maksamansa arvonlisäveron palauttamista.

27. Kun tarkastellaan myös veroviranomaisen tekemän yhteisöhankinnan jälkikäteisen verottamisen (joka on Arexin kannalta taloudellisesti neutraali vähennysoikeuden samanaikaisen käyttämisen vuoksi) lainmukaisuutta, unionin tuomioistuin voi antaa pyydetyllä säännöksen tulkinnalla ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle hyödyllisiä ohjeita riita-asian ratkaisemiseen.<sup>7</sup> Vaikka yhteisöhankinnan verotuksesta säädetään arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdassa, tässä yhteydessä ovat nimittäin merkityksellisiä myös yhteisöluovutuksen verosta vapauttamista koskevat säännökset. Tavaroiden yhteisöluovutus ja niiden yhteisöhankinta ovat nimittäin saman kolikon kaksi puolta.

28. Tavaroiden rajat ylittävää lähettämistä koskevien arvonlisäverodirektiivin säännösten tavoitteena on määräämaaperiaatteen toteutuminen. Kyseisen periaatteen mukaan on tarkoitus varmistaa, että arvonlisäveroa kulutusverona maksetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa loppukulutus tapahtuu. Tästä syystä silloin, jos kyseessä on rajat ylittävä luovutus, tavaroiden hankintaa verotetaan arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan ja 40 artiklan nojalla määräjäsenvaltiossa. Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi saman tavaran luovutus on kuitenkin ensin vapautettava verosta alkuperäjäsenvaltiossa.<sup>8</sup> Yhteisöluovutus ja -hankinta muodostavat näin ollen yhden ja saman liiketoimen.<sup>9</sup>

29. Ensimmäisellä kahdella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, sisältyykö arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan b alakohtaan tältä osin sitä koskeva erityissäännös, miten veroton yhteisöluovutus on määritettävä valmisteveron alaisten tuotteiden rajat ylittävän kuljettamisen yhteydessä.

30. Aiemmin se tiedustelee lisäksi, sovelletaanko arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan b alakohtaa ylipäätään pääasian kohteena olevan kaltaiseen tilanteeseen. Tästä syystä ensimmäiset kaksi ennakkoratkaisukysymystä on tutkittava yhdessä.

31. Kolmas kysymys esitetään siinä tapauksessa, ettei arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan b alakohtaa sovelleta pääasiaan tai ettei siitä seuraa mitään erityistä verottoman rajat ylittävän tavaroiden liikkeen tiettyyn liiketoimeen kohdistamisen kannalta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy siten perusteita, joiden avulla tämä kohdistaminen on tehtävä. Se tiedustelee etenkin, onko kohdistamisen kannalta merkitystä sillä, että tavarat kuljetettiin väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä. Tutkin tätä seikkaa vastattuani ensimmäiseen kahteen kysymykseen.

<sup>7</sup> Unionin tuomioistuimen pyrkimys antaa kansallisille tuomioistuimille hyödyllisiä ohjeita unionin oikeuden tulkintaan ja soveltamiseen vastaa vakiintunutta oikeuskäytäntöä; ks. mm. tuomio 31.1.2008, Centro Europa 7 (C-380/05, EU:C:2008:59, 49–51 kohta); tuomio 11.3.2010, Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, 17 ja 19 kohta); tuomio 13.7.2017, Kleinsteuber (C-354/16, EU:C:2017:539, 61 kohta) ja tuomio 26.7.2017, Europa Way ja Persidera (C-560/15, EU:C:2017:593, 35 ja 36 kohta).

<sup>8</sup> Ks. tästä jo ratkaisuehdotukseni EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, 23–25 kohta).

<sup>9</sup> Tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 23 ja 24 kohta); tuomio 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, 28 kohta) ja tuomio 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, 31 kohta).

## *A Ensimmäinen ja toinen ennakkoratkaisukysymys*

32. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää ensimmäiset kaksi ennakkoratkaisukysymystä, koska se katsoo, ettei arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan b alakohdassa säädetä pelkästä valmisteveron alaisten tavaroiden yhteisöluovutuksen vapauttamisesta verosta. Se pitää pikemminkin mahdollisena, että mainituissa säännöksessä säädetään myös väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä tapahtuvan tavaroiden liikkeen kohdistamisesta tiettyyn myyntiketjun luovutukseen. Arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan b alakohdasta voitaisiin nimittäin päätellä, että verottomana on aina pidettävä luovutusta, johon tavaroiden kuljettaminen väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä liittyy.

33. Mainittu 138 artiklan 2 kohdan b alakohta olisi siinä tapauksessa ratkaiseva säännös, jotta Dopplerin tšekkiläisille ensiostajille suorittamaa luovutusta voitaisiin pitää verottomana yhteisöluovutuksena. Kaikki sitä seuranneet luovutukset olisivat siten olleet Tšekissä suoritettuina jäsenvaltion sisäisinä luovutuksina veronalaisia. Arex olisi siten perustellusti vähentänyt Benaftille tai Kont Fuelille maksamansa arvonlisäveron.

34. Tämä kuitenkin edellyttää, että 138 artiklan 2 kohdan b alakohta voidaan ylipäätään tosiasiallisesti soveltaa Dopplerin ja tšekkiläisten ensiostajien väliseen luovutukseen. Tätä koskee ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys (ks. jäljempänä 1 jakso). Toisella kysymyksellä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, ilmeneekö kyseisestä säännöksestä tosiasiallisesti, että verottomana on aina pidettävä sitä luovutusketjun luovutusta, jossa kuljettaminen väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä tapahtuu (ks. jäljempänä 2 jakso).

### *1 Arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan b alakohdan soveltamisala (ensimmäinen kysymys)*

35. Arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta myös "[yhteisön sisällä] lähettämien tai kuljettamien valmisteveron alaisten tuotteiden luovutus sellaisille verovelvollisille tai sellaisille [ei-verovelvollisille] oikeushenkilöille, – – joiden muiden tavaroiden kuin valmisteveron alaisten tuotteiden yhteisöhankinnat eivät ole arvonlisäveron alaisia 3 artiklan 1 kohdan mukaan, jos näiden tuotteiden – – kuljetus on suoritettu [väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä]". Arvonlisäverodirektiivin 3 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvat muun muassa pienyritykset.

36. Tšekkiläiset ensiostajat eivät kiistatta ole "verovelvollisia, joiden [muut] yhteisöhankinnat eivät ole arvonlisäveron alaisia 3 artiklan 1 kohdan mukaan". Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kuitenkin pohtii, voidaanko 138 artiklan 2 kohdan b alakohta tästä huolimatta soveltaa tšekkiläisiin ensiostajiin, koska lisäys "joiden – – yhteisöhankinnat eivät ole arvonlisäveron alaisia 3 artiklan 1 kohdan mukaan" koskee ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsityksen mukaan ainoastaan juuri aiemmin mainittuja oikeushenkilöitä, jotka eivät ole verovelvollisia.

37. Säännöksen tšekinkielisen version sanamuoto nimittäin viittaa tähän. Kyseisessä kieliversiossa viitataan yksikössä yhtäältä verovelvolliseen ja toisaalta oikeushenkilöön, joka ei ole verovelvollinen, ja lisäys "joiden – – yhteisöhankinnat" alkaa yksikössä olevalla relatiivipronominilla ("jejíž"). Lisäys koskee siten kieliopillisesti ainoastaan viimeksi mainittua oikeushenkilöä, joka ei ole verovelvollinen.

38. Tämä vaikuttaa kuitenkin olevan tšekinkielisen version erityispiirre. Useimmissa muissa kieliversioissa viitataan monikossa yhtäältä verovelvollisiin ja toisaalta oikeushenkilöihin, jotka eivät ole verovelvollisia, jolloin seuraava relatiivipronomini, joka voi viitata myös useisiin henkilöihin, ei kieliopillisesti mahdollista lisäyksen kohdentamista pelkästään jompaankumpaan henkilöryhmään.<sup>10</sup>

10 Näin on ainakin saksan-, englannin-, ranskan-, espanjan-, puolan-, bulgarian-, portugalil- ja italiankielisissä versioissa.

39. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kaikilla kieliversioilla on periaatteessa sama arvo,<sup>11</sup> joten siitä seikasta, että kieliversioiden enemmistössä käytetään tiettyä muotoa, ei voida tehdä mitään johtopäätöksiä. Unionin oikeuden säädöksen erikielisten versioiden poiketessa toisistaan kyseessä olevaa säännöstä on tulkittava sen lainsäädännön asiayhteyden ja tavoitteen mukaan, jonka osa säännös on.<sup>12</sup>

40. Tästä tulkinnasta seuraa, että 138 artiklan 2 kohdan b alakohta koskee ainoastaan valmisteveron alaisten tuotteiden yhteisöluovutusta sellaisille verovelvollisille ja sellaisille ei-verovelvollisille oikeushenkilöille, *joiden kulloisetkin* muut yhteisöhankinnat kuuluvat direktiivin 3 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan. Valmisteveron alaisten tuotteiden ”tavanomaisille” verovelvollisille suoritettavan yhteisöluovutuksen vapauttaminen verosta seuraa nimittäin jo arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdasta.

41. Tarkasteltaessa direktiiviä kokonaisuutena voidaan päätellä, että valmisteveron alaisia tuotteita on pidettävä arvonlisäverojärjestelmässä lähtökohtaisesti sen 138 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina tavarina. Tähän perustuu myös arvonlisäverodirektiivin 3 artiklan 1 kohdan b alakohta, jonka mukaan arvonlisäveroa ei suoriteta ”tavaroiden yhteisöhankinnoista – lukuun ottamatta – valmisteverollisten tuotteiden hankintoja”.

42. Jos ”tavaroiden” luovutus verovelvollisille on jo arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdan nojalla vapautettu verosta, saman artiklan 2 kohdan b alakohta olisi tältä osin tarpeeton, jos siinä säädettäisiin valmisteveron alaisten tuotteiden ”tavanomaisille” verovelvollisille luovuttamisen vapauttamisesta verosta.

43. Jotta arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan b alakohdalla olisi muu sisältö kuin 138 artiklan 1 kohdalla (vrt. sanamuoto: ”1 kohdassa tarkoitettujen luovutusten lisäksi”), sen täytyy tarkoittaa verovelvollisia, joiden muihin hankintoihin sovelletaan 3 artiklan 1 kohtaa. Arvonlisäverodirektiivin 139 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan vuoksi 138 artiklan 1 kohdan vapautus ei nimittäin muussa tapauksessa koske tätä ryhmää.

44. Arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohta muodostaa siten säännön, 139 artiklan 1 kohdan toinen alakohta poikkeuksen säännöstä ja 138 artiklan 2 kohdan b alakohta poikkeuksen poikkeuksen eli paluun vapautuksen soveltamiseen.

45. Arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdan mukaan tavaroiden yhteisöluovutus verovelvollisille on lähtökohtaisesti vapautettu verosta lähtöjäsenvaltiossa. Vapautus on kuitenkin asianmukainen vain, jos hankintaa verotetaan määräjäsenvaltiossa; katso arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohta.<sup>13</sup> Koska arvonlisäverodirektiivin 3 artiklan 1 kohdan mukaan tiettyjen verovelvollisten ja oikeushenkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia, suorittamista yhteisöhankinnoista ei kuitenkaan suoriteta arvonlisäveroa, 139 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa säädetään, ettei yhteisöluovutusta tälle henkilöryhmälle vapauteta verosta. Tavaroiden yhteisöluovutusta näille vastaanottajille verotetaan siten 138 artiklan 1 kohdasta poiketen alkuperäjäsenvaltiossa.

11 Tuomio 6.10.1982, Cilfit ym. (283/81, EU:C:1982:335, 18 kohta); tuomio 2.4.1998, EMU Tabac ym. (C-296/95, EU:C:1998:152, 36 kohta); tuomio 9.1.2003, Givane ym. (C-257/00, EU:C:2003:8, 36 kohta) ja tuomio 20.11.2003, Kyocera (C-152/01, EU:C:2003:623, 32 kohta).

12 Tuomio 26.4.2012, DR ja TV2 Danmark (C-510/10, EU:C:2012:244, 45 kohta); tuomio 7.6.2018, EP Agrarhandel (C-554/16, EU:C:2018:406, 36 kohta) ja tuomio 5.6.2018, Kolev ja Kostadinov (C-612/15, EU:C:2018:392, 87 kohta).

13 Ks. tästä jo edellä tämän ratkaisuehdotuksen 28 kohta.



46. Tilanne on kuitenkin toinen, kun kyse on valmisteveron alaisten, väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä kuljetettavien tuotteiden luovuttamisesta edellä mainituille vastaanottajille: Näiden tuotteiden yhteisöluovutus vapautetaan silti – poikkeuksen poikkeuksen muodostavan – arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaisesti verosta alkuperäjäsenvaltiossa. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan iii alakohdan mukaan näiden tavaroiden hankintaa verotetaan vastaavasti määräjäsenvaltiossa.

47. Syynä tähän poikkeuksen poikkeukseen on – kuten arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 36 perustelukappaleesta ilmenee – pyrkimys saavuttaa tietty arvonlisä- ja valmisteveron yhdensuuntaisuus. Poikkeuksen poikkeuksen seurauksena arvonlisävero – kuten myös valmistevero<sup>14</sup> – tulee näissä tapauksissa maksettavaksi määräjäsenvaltiossa.

## *2 Säännöksen merkitys verottoman yhteisöluovutuksen määrittämiselle luovutusketjussa (toinen kysymys)*

48. Edellä esitetystä seuraa, ettei arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan b alakohdassa säädetä väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä toteutettavan kuljetuksen kohdistamisesta tiettyyn luovutukseen ketjun sisällä. Säännöksen tarkoituksena nimittäin on vapauttaa valmisteveron alaisten tavaroiden yhteisöluovutus verosta lähtöjäsenvaltiossa peilikuvana sille, että näiden tavaroiden hankintaa verotetaan 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan iii alakohdan mukaisesti määräjäsenvaltiossa.

49. Lisäys ”– – jos näiden tuotteiden – – kuljetus on suoritettu direktiivin 92/12/ETY 7 artiklan 4 ja 5 kohdan tai 16 artiklan mukaisesti”, siis väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä, ei siten tarkoita, että luovutus, joka liittyy väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä kuljettamiseen, olisi aina veroton. Luovuttaminen väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä on pikemminkin *lisäedellytys* verosta vapauttamiselle.

50. Valmisteveron alaisten tavaroiden rajat ylittävissä kaupassa valmistevero nimittäin tulee maksettavaksi vastaanottavassa jäsenvaltiossa (määräjäsenvaltiossa) yleensä vain silloin,<sup>15</sup> kun tavarat saapuvat väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä kyseisen jäsenvaltion alueelle.<sup>16</sup> Muutoin valmisteverosaatava syntyisi jo aiemmin lähtöjäsenvaltion alueella; katso valmisteverodirektiivin 7 artiklan 2 kohdan b alakohta. Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 36 perustelukappaleessa tavoiteltava arvonlisä- ja valmisteveron yhdensuuntaisuus voidaan siten saavuttaa vain, jos tavarat lähetetään väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä.<sup>17</sup>

51. Jos tavaroita ei kuljeteta väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä, lisävapautukselle ei sitä vastoin ole tarvetta, ja tällöin sovelletaan edelleen arvonlisäverodirektiivin 139 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa: valmiste- ja arvonlisävero tulevat tässä tapauksessa yhdenmukaisesti maksettavaksi alkuperäjäsenvaltiossa.

52. Arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan b alakohta ei myöskään koske erityisesti tilannetta, jossa kyseessä on luovutusketju, joten jo tämän vuoksi vaikuttaa kaukaa haetulta katsoa, että kyseisessä säännöksessä säädetään kuljetuksen kohdistamisesta valmisteveron alaisten tavaroiden tiettyyn luovutukseen.

14 Ks. tästä heti jäljempänä tämän ratkaisuehdotuksen 50 kohta.

15 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan iii alakohdassa, joka on 138 artiklan 2 kohdan b alakohdan peilikuvana otettava huomioon sen yhteydessä, otetaan siten lähtökohdaksi valmisteveron syntyminen vastaanottavassa jäsenvaltiossa.

16 Tästä tilanteesta säädettiin direktiivin 92/12/7 artiklan 4 kohdassa, johon viitataan arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan b alakohdassa.

17 Kun kyse on sellaisten verovelvollisten välisestä kaupasta, jotka eivät kuulu arvonlisäverodirektiivin 3 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan eivätkä siten etenkään ole pienyrityksiä ja joiden yhteisöhankinnoista suoritetaan joka tapauksessa 138 artiklan 1 kohdan vuoksi arvonlisävero, direktiivissä otetaan lähtökohdaksi se, että rajat ylittävä kuljettaminen suoritetaan tyypillisesti väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä eikä siten edellytä erityissääntelyä.

53. Ensimmäiseen kahteen kysymykseen on siten vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan b alakohtaa voidaan soveltaa ainoastaan valmisteveron alaisten tuotteiden luovutukseen verovelvollisille, joiden muut hankinnat eivät saman direktiivin 3 artiklan 1 kohdan mukaan ole arvonlisäveron alaisia. Arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan b alakohdassa ei säädetä siihen sisältyvän verovapautuksen lisäksi väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä tapahtuvan tavaroiden liikkeen kohdistamisesta tiettyyn luovutukseen rajat ylittävissä luovutusketjussa.

### ***B Kolmas ennakkoratkaisukysymys***

54. Näin ollen on määritettävä yleisten säännösten mukaisesti se, mitä pääasiassa kyseessä olevan ketjun luovutusta on pidettävä verottomana yhteisöluovutuksena. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii kolmannella kysymyksellään konkreettisesti selvittämään, puoltaako kuljettaminen väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä sitä, että rajat ylittävä kuljetus on kohdistettava Dopplerin tšekkiläisille ensiostajille suorittamaan luovutukseen, vaikka kuljettaminen tapahtui Arexin ajoneuvoilla ja kustannuksella.

55. Unionin tuomioistuimen tähänastisen oikeuskäytännön perusteella myös pääasiassa on niin, että kun kyseessä on myyntiketju ja yksi ainoa fyysinen tavaroiden liike, ainoastaan yhtä luovutuksista voidaan pitää yhteisöluovutuksena ja siten verottomana luovutuksena.<sup>18</sup>

56. Se, mikä useista luovutuksista veroton luovutus on, määräytyy sen perusteella, mihin oikeussuhteeseen rajat ylittävä tavaroiden liike on kohdistettava. Tavaroiden rajat ylittävä lähettäminen tai kuljettaminen muodostaa nimittäin tunnusmerkin, joka erottaa yhteisöluovutuksen (tai yhteisöhankinnan<sup>19</sup>) ”tavanomaisesta” jäsenvaltion sisäisestä luovutuksesta.<sup>20</sup>

57. Kaikkia muita myyntiketjun luovutuksia, jotka eivät täytä tätä rajat ylittävän kuljettamisen lisätunnusmerkkiä, on siten pidettävä arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina jäsenvaltion sisäisinä luovutuksina. Luovutuspaikka on näin ollen arvonlisäverodirektiivin 32 artiklan nojalla kaikissa verotonta yhteisöluovutusta edeltävissä luovutuksissa alkuperäjäsenvaltiossa ja kaikissa sitä seuraavissa luovutuksissa määräjäsenvaltiossa.<sup>21</sup>

### *1 Rajat ylittävän kuljetuksen kohdistaminen yhteen myyntiketjun luovutukseen*

58. Rajat ylittävän kuljetuksen kohdistamiseksi yhteen myyntiketjun luovutukseen on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvioitava asian kaikkia erityisiä olosuhteita kokonaisvaltaisesti.<sup>22</sup>

18 Tuomio 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, 45 kohta); tuomio 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, 34 kohta) ja ratkaisuehdotukseni EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, 35 kohta).

19 Yhteisöluovutuksella ja -hankinnalla on täysin samanlainen tunnusmerkistö, koska kyse on yhdestä ja samasta liiketoimesta; ks. tästä jo edellä tämän ratkaisuehdotuksen 32 kohta ja alaviite 9.

20 Ks. tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 37 kohta) ja ratkaisuehdotukseni EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, 41 kohta).

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

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

59. Unionin tuomioistuin on tässä yhteydessä jo todennut, ettei sillä ole merkitystä, kenen kansallisessa oikeudessa tarkoitettussa määräämisvallassa tavarat ovat kuljetuksen aikana tai kenen hallussa tavarat ovat aineellisesti.<sup>23</sup> Unionin tuomioistuin on samoin katsonut, ettei pelkästään siitä seikasta, että tavarat on jo myyty edelleen, voida vielä päätellä, että kuljetus on kohdistettava sitä seuraavaan luovutukseen.<sup>24</sup> Tältä osin se tosiseikka, että tavarat on myyty edelleen, on merkityksetön tavaroiden liikkeen tiettyyn luovutukseen kohdistamisen kannalta.

60. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan on kuitenkin otettava huomioon, kuka suorittaa tavaroiden kuljetuksen tai kenen lukuun se suoritetaan.<sup>25</sup> Tarkemmin sanoen kyse on siitä, kuka kantaa kuljetuksen aikana tavaroiden tuhoutumiseen liittyvän riskin.

61. Useissa tapauksissa, jotka koskivat kaksiosaista myyntiketjua (ensimmäinen myyjä – välittäjä – loppuhankkija), unionin tuomioistuin on vastaavasti katsonut, ettei kuljetusta voida enää kohdistaa ”ensimmäiseen” luovutukseen, jos omistajalle kuuluva määräämisvalta oli siirretty jo ennen kuljettamista loppuhankkijalle eli ”toisen” luovutuksen vastaanottajalle.<sup>26</sup>

62. Se, jolla on jo tavaroiden ”omistajalle kuuluva”<sup>27</sup> määräämisvalta, kantaa nimittäin yleensä myös riskin tavaroiden tuhoutumisesta. Omistusoikeutta ilmentää näet tyypillisesti oikeus menetellä tavaroiden suhteen mielensä mukaan, esimerkiksi tuhota tavarat tai kuluttaa ne.<sup>28</sup> Tämän oikeuden kääntöpuolena on se, että sen haltija kantaa riskin tavaroiden tuhoutumisesta. Näin ollen voidaan lähteä siitä, että sillä, jonka on kannettava riski tavaroiden tuhoutumisesta, on myös tavaroiden omistajalle kuuluva määräämisvalta.

63. Näin on sen estämättä, kuka näissä tapauksissa ulkoisesti suorittaa kuljettamisen (jo ratkaistuissa tapauksissa se oli useimmiten välittäjä),<sup>29</sup> ja riippumatta siitä, miten sen, jolla on tavaroiden määräämisvalta, suhdetta on luonnehdittava oikeudellisesti<sup>30</sup> (toisin sanoen, onko kyseinen taho jo tavaroiden omistaja vai onko sillä ainoastaan oikeus omistajuuden siirtymiseen).

64. Tästä syystä tähän mennessä ratkaistuissa tapauksissa kuljetus oli kohdistettava luovutukseen, jossa vastaanottaja, joka kantoi riskin tavaroiden tuhoutumisesta kuljetuksen aikana (sikäli kuin kansallinen tuomioistuin totesi tällaisen riskin olevan olemassa), oli osallisena.

65. Pääasian kannalta tämä tarkoittaa sitä, että ratkaisevaa on se, oliko Arex saanut polttoaineen rajat ylittävän kuljettamisen aikana jo määräämisvallan polttoaineeseen siten, että se kantoi riskin polttoaineen tuhoutumisesta. Näin ei ole, jos se oli toiminut rajat ylittävän kuljetuksen (joka alkoi jalostamolta ja päättyi siihen, kun polttoaine luovutettiin vapaaseen liikkeeseen Tšekissä) aikana pelkästään huolitsijana.<sup>31</sup>

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

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

25 Tuomio 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, 40 kohta).

26 Tähän mennessä ratkaistut tapaukset koskivat aina vain kahdesta peräkkäisestä luovutuksesta muodostuvia ketjuja; ks. tuomio 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, 33 kohta); tuomio 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 34 kohta) ja tuomio 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, 36 kohta).

27 Luovutuksen tai yhteisöluovutuksen käsite edellyttää tosiasiallisesti ainoastaan tätä (ks. arvonalisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohta ja 20 artiklan ensimmäinen kohta), ei kuitenkaan oikeudellista omistajuutta. Ks. tästä tuomio 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, 7 ja 8 kohta) ja tuomio 6.2.2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, 32 kohta).

28 Ks. jo ratkaisuehdotukseni EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, 58 kohta).

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

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

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

66. Tämän kysymyksen lopullinen arvioiminen kuuluu kuitenkin ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.<sup>32</sup>

## 2 Polttoaineen väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä kuljettamisen merkitys

67. Ennakkoratkaisupyynnön perusteluista ilmenee, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkemyksen mukaan polttoaineen kuljettaminen rajan yli väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä – vaikka se tapahtui Arexin ajoneuvoilla ja kustannuksella – voidaan kohdistaa ainoastaan ensimmäiseen Dopplerin ja tšekkiläisten ensiostajien väliseen liiketoimeen, koska tällaisen kuljetuksen edellytykset täyttyvät vain tässä tapauksessa. Valmisteverodirektiivin mukaan tämä kuljetustapa on nimittäin varattu varastonpitäjille ja rekisteröidyille lähettäjiille, ja tavarat voidaan kuljettaa näin ainoastaan rekisteröidyille vastaanottajille – kuten Grantransille.

68. Arex ei siksi voinut kuljettaa polttoainetta itse väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä vapaasti valitsemaansa paikkaan. Rekisteröity vastaanottaja pikemminkin määrittää tavallisesti rajan takana olevan paikan, jossa valmisteveron alaiset tavarat luovutetaan vapaaseen liikkeeseen. Vasta tämän jälkeen muut kuin valmisteverodirektiivissä mainitut henkilöt voivat kuljettaa tavaroita.

69. Kuljettaminen väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä voi olla seikka, joka kansallisen tuomioistuimen on otettava huomioon päättäessään kuljetuksen kohdistamisesta. Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 36 perustelukappaleen mukaan arvonlisävero- ja valmisteverorasitteen *on* nimittäin tarkoitus olla yhdenmukaisia. Toisin kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, tästä ei kuitenkaan voida päätellä, että tietylle henkilölle syntynyt velvollisuus maksaa valmisteveroa ratkaisee väistämättä myös sen, onko kyseessä kyseiselle henkilölle suoritettu veroton luovutus. Myös komissio on korostanut tätä istunnossa.

70. Kuten unionin tuomioistuin on tältä osin jo todennut, arvonlisäveron kannalta verotettava tapahtuma eli tapahtuma, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät, on tavaroiden luovutus, ei valmisteveron kantaminen niistä.<sup>33</sup> Tällaista liityntää vastaan puhuu myös se, että arvonlisävero on kaikissa vaihdannan vaiheissa suoritettava vero ja valmistevero on puolestaan kertaluonteinen.

71. Kuljettaminen väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä on siten merkityksellinen kohdistamispäätöksen kannalta vain, jos se vaikuttaa siihen, kuka osapuolista kantaa riskin tavaroiden kuljetuksen aikana.

72. Jos kansallinen tuomioistuin tulee näin ollen siihen tulokseen, että Doppler kantoi riskin tavaroiden tuhoutumisesta niiden väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä kuljettamisen aikana, kuljetus – jonka Arex olisi siten suorittanut pelkästään huolitsijan ominaisuudessa – olisi kohdistettava ensimmäiseen luovutukseen.

73. Siitä, kuka kantoi tämän riskin, voidaan nähdäkseni<sup>34</sup> nimittäin päätellä luovutusketjussa osallisina olevien rooli. Tosiseikkoihin perustuva oletama puoltaa sitä, että se, joka *luovuttaa* tavarat *toiselle* ja kantaa riskin näiden tavaroiden tuhoutumisesta luovutuksen aikana, toimii myös luovuttajana. Sen suorittaman luovutuksen on siten oltava veroton yhteisöluovutus.

<sup>32</sup> Ks. vastaavasti myös tuomio 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, 45 kohta) ja tuomio 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 37 kohta).

<sup>33</sup> Tuomio 14.7.2005, British American Tobacco ja Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464, 41 kohta).

<sup>34</sup> Ks. jo edellä tämän ratkaisuehdotuksen 62 kohta.

74. Tämä oletama pätee kahdenvälisiin ("tavanomaisiin") yhteisöluovutuksiin samoin kuin ketjuliiketoimiin.<sup>35</sup> Voi tietysti olla – sekä kahdenvälisessä suhteessa että ketjuliiketoimessa – myös tapauksia, joissa tavaroiden vastaanottaja kantaa riskin kuljetuksen aikana. Ketjuliiketoimessa tällainen vastaanottaja on kuitenkin väistämättä aina viimeisenä ketjussa (muussa tapauksessa se toimii luovuttajana). Jos vastaanottaja on luovutusketjussa viimeisenä, on täysin selvää, mihin oikeussuhteeseen kuljetus on kohdistettava (nimittäin ketjun viimeiseen).

75. Jos ensimmäinen myyjä kantaa siten riskin tavaroiden tuhoutumisesta kuljetuksen aikana, se voi näin ollen lähteä siitä, että sen suorittama luovutus on veroton. Sitä vastoin siinä tapauksessa, että ensimmäisen myyjän sopimuskumppani kantaa kyseisen riskin, verottoman yhteisöluovutuksen olemassaolon kannalta merkityksellistä on se, onko kyseessä ketjuliiketoimi.

76. Tätä varten ensimmäisen myyjän on täytynyt saada tieto siitä, että sen sopimuskumppani on myynyt tavarat jo edelleen, kuten unionin tuomioistuimien edellyttää jo vakiintuneessa oikeuskäytännössään.<sup>36</sup> Muussa tapauksessa ensimmäinen myyjä voi myös silloin, kun se ei itse kanna kuljetukseen liittyvää riskiä, olettaa, että liiketoimi on sen osalta veroton, koska kahdenvälisessä suhteessa myös vastaanottaja voi kantaa tämän riskin ilman että tämä olisi esteenä verottoman yhteisöluovutuksen olemassaololle.<sup>37</sup>

77. Jos ensimmäiselle myyjälle kuitenkin ilmoitetaan, että kyseessä on ketjuliiketoimi, se voi siitä seikasta, että joku toinen kantaa riskin tavaroiden tuhoutumisesta, päätellä, että tämä toinen henkilö luovuttaa tavarat rajat ylittävästi luovuttajana ja siten verottomasti. Ensimmäisen myyjän luovutus on siten veronalainen.

### 3 Välittäjä kantaa riskin

78. Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tulee sitä vastoin siihen tulokseen, että tšekkiläiset ensiostajat kantoivat riskin tavaroiden tuhoutumisesta niiden väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä kuljettamisen aikana, verottomana olisi pidettävä toista luovutusta (jonka tšekkiläiset ensiostajat suorittivat ketjun seuraaville jäsenille).<sup>38</sup>

79. Edellä esitetyistä toteamuksista nimittäin ilmenee myös, että määräämisvallan siirtyminen loppuhankkijalle on ainoastaan viimeinen mahdollinen ajankohta, jonka jälkeen kuljetusta ei voida enää kohdistaa johonkin sitä edeltävään luovutukseen.

80. On näet täysin mahdollista, että yhteisöhankinnan tapauksessa kuljettaminen edeltää ajallisesti määräämisvallan siirtymistä. Tämä on jopa tyypillistä muissa kuin ketjuliiketoimissa: Tavanomaisessa rajat ylittävässä luovutuksessa vastaanottaja saa tavaroiden omistajalle kuuluvan määräämisvallan yleensä vasta, kun tavarat luovutetaan sille. Kyseessä on silti kiistatta sille suoritettu veroton luovutus.

35 Tavaroiden tuhoutumiseen liittyvä riski siirtyy nimittäin lähtökohtaisesti vastaanottajalle vasta, kun tavarat ovat sen määräämisvallassa. Tilanne voi olla toinen, jos vastaanottaja toivoo tavaroiden lähettämistä tiettyyn paikkaan.

36 Ks. tuomio 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, 34 ja 35 kohta); tuomio 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 35 kohta) ja tuomio 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, 44 kohta).

37 Oikeusvarmuuteen liittyvistä syistä on suojeltava ensimmäisen myyjän luottamusta sopimuskumppaninsa antamiin tietoihin sillä seurauksella, ettei veroa voida vaatia ensimmäiseltä myyjältä. Tämä ei kuitenkaan johda siihen, että ensimmäisen myyjän suorittama luovutus vapautetaan tosiasiallisesti yhteisön sisällä verosta; ks. tuomio 21.2.2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, 37 kohta). Tuomion Kreuzmayr perustana olleessa tapauksessa oli kyse ainoastaan toisen luovutuksen osapuolten luottamuksensuojasta. Se oli perustellusti evättävä, koska toisen luovutuksen osapuolet olivat tietoisia siitä, että toinen niistä oli ottanut kantaakseen tavaroiden kuljetukseen liittyvän riskin; ks. tuomio 21.2.2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, 36 kohta).

38 Tällöin kyseessä ei siten olisi yhteisöhankinta siitä huolimatta, että tavarat ylittivät tosiasiallisesti rajan Arexin kuljetuksen yhteydessä. Kuten olen kuitenkin jo toisaalla todennut, ratkaisevaa verottoman yhteisöluovutuksen määrittämisen kannalta ei ole se, mikä paikka oli tosiasiallisesti kuljetuksen lähtöpaikka; ks. tästä ratkaisuehdotukseni EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, 40 kohta).

81. Tältä osin unionin tuomioistuimen yhdessä ainoassa ratkaisussa esittämä käänteispäätelmä, nimittäin se, että jos määräämisvalta siirretään lopulliselle hankkijalle vasta määräjäsenvaltiossa, kaksiosaisen ketjun ”ensimmäisen” luovutuksen on oltava veroton luovutus, ei suinkaan ollut välttämätön.<sup>39</sup> Tämän osoittaa myös esimerkki myyntiketjuista, joissa suoritetaan enemmän kuin kaksi pääasiassa kyseessä olevan kaltaista luovutusta: Jos määräämisvalta nimittäin siirretään loppuhankkijalle vasta määräjäsenvaltiossa, sitä edeltää useita muita luovutuksia, joiden välillä on edelleen tehtävä päätös kuljetuksen kohdistamisesta. Pelkästään tästä seikasta (määräämisvallan siirtäminen loppuhankkijalle määräjäsenvaltiossa) ei siten voida tehdä päätelmiä siitä, mihin sitä edeltävistä luovutuksista tavaroiden liike on kohdistettava. Jokaisessa yksittäistapauksessa on pikemminkin määritettävä, kuka kantaa riskin tavaroiden tuhoutumisesta kuljetuksen aikana.

## V Ratkaisuehdotus

82. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Nejvyšší správní soudin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

- 1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 138 artiklan 2 kohdan b alakohtaa voidaan soveltaa ainoastaan valmisteveron alaisten tuotteiden luovutukseen verovelvollisille, joiden muut hankinnat eivät saman direktiivin 3 artiklan 1 kohdan mukaan ole arvonlisäveron alaisia. Direktiivin 2006/112 138 artiklan 2 kohdan b alakohdassa ei säädetä siihen sisältyvän verovapautuksen lisäksi väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä tapahtuvan tavaroiden liikkeen kohdistamisesta tiettyyn luovutukseen rajat ylittävässä luovutusketjussa.
- 2) Kohdistettaessa yhtä ainoaa rajat ylittävää tavaroiden liikettä tiettyyn luovutusketjun luovutukseen ratkaisevaa on se, kuka kantaa riskin tavaroiden tuhoutumisesta niiden luovutusketjun toiselle jäsenelle kuljettamisen aikana.

<sup>39</sup> Ks. tuomio 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, 45 kohta).