Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

19 päivänä joulukuuta 2018*

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i ja iii alakohta – 3 artiklan 1 kohta – Valmisteveron alaisten tuotteiden yhteisöhankinnat – 138 artiklan 1 kohta ja 2 kohdan b alakohta – Yhteisöluovutukset – Liiketoimiketju, johon liittyy yksi ainoa kuljetus – Kuljetuksen kohdistaminen liiketoimeen – Kuljettaminen väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä – Vaikutus yhteisöhankintaa luonnehdittaessa

Asiassa C-414/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Nejvyšší správní soud (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki) on esittänyt 29.6.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 10.7.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

AREX CZ a.s.

vastaan

Odvolací finanční ředitelství,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: seitsemännen jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz, joka toimii neljännen jaoston puheenjohtajana, sekä tuomarit K. Jürimäe (esittelevä tuomari), C. Lycourgos, E. Juhász ja C. Vajda,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 13.6.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Odvolací finanční ředitelství, asiamiehinään T. Rozehnal, D. Jeroušek ja D. Švancara,

– Tšekin hallitus, asiamiehinään J. Vláčil, O. Serdula ja M. Smolek,

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios, Z. Malůšková ja R. Lyal,

kuultuaan julkisasiamiehen 25.7.2018 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: tšekki.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i ja iii alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat AREX CZ a.s. (jäljempänä Arex) ja Odvolací finanční ředitelství (verotuksen oikaisulautakunta, Tšekki) (jäljempänä oikaisulautakunta) ja jossa on kyse siitä, että Arex vähensi tšekkiläisiltä toimittajilta hankkimiinsa, väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä Itävallasta Tšekkiin kuljetettuihin polttoaineisiin liittyvän arvonlisäveron.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivi

3 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 36 perustelukappaleessa todetaan 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 [(EYVL 1992, L 76, s. 1), sellaisena kuin tämä on viimeksi muutettuna 16.11.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/106/EY (EUVL 2004, L 359, s. 30)] säädettyjen erityisten ilmoitusmenettelyjen ja -velvoitteiden kanssa silloin, kun tällaisia tuotteita lähetetään toiseen jäsenvaltioon.”

4 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

– –

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, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2004/106] nojalla, sellainen verovelvollinen tai sellainen [ei-verovelvollinen] oikeushenkilö, jonka muut hankinnat eivät ole arvonlisäveron alaisia 3 artiklan 1 kohdan mukaisesti;

– –

3. ’Valmisteveron alaisiin tuotteisiin’ luetaan energiatuotteet, alkoholi, alkoholijuomat ja tupakkatuotteet sellaisina kuin ne on määritelty voimassa olevissa [unionin oikeuden] säännöksissä mutta ei sähköä eikä maakaasun siirtoverkossa kuljetettavaa kaasua.”

5 Arvonlisäverodirektiivin 3 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Poiketen siitä, mitä 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdassa säädetään, seuraavista liiketoimista ei suoriteta arvonlisäveroa:

a) verovelvollisen tai oikeushenkilön, joka ei ole verovelvollinen, suorittamat sellaisten tavaroiden yhteisöhankinnat, joiden luovutus vapautettaisiin verosta hankintajäsenvaltion alueella 148 ja 151 artiklaa sovellettaessa;

b) sellaiset tavaroiden yhteisöhankinnat – lukuunottamatta a alakohdassa ja 4 artiklassa tarkoitettuja sekä uusien kulkuneuvojen ja valmisteverollisten tuotteiden hankintoja – jotka verovelvollinen suorittaa maataloustuottajien yhteiseen vakiokantajärjestelmään kuuluvan maa-, metsä- tai kalataloutensa tarpeisiin tai jotka suorittaa yksinomaan vähennykseen oikeuttamattomia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia tekevä verovelvollinen tai jotka suorittaa oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen.

2. Edellä 1 kohdan b alakohdan säännöstä sovelletaan vain, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

a) kulloisenkin kalenterivuoden tavaroiden yhteisöhankintojen kokonaisarvo ei ole suurempi kuin jäsenvaltion vahvistama raja-arvo, jonka on oltava vähintään 10 000 euroa tai sen vasta-arvo kansallisena valuuttana;

b) tavaroiden yhteisöhankintojen edellisen kalenterivuoden kokonaisarvo ei ole ylittänyt a alakohdassa säädettyä raja-arvoa.

Käytettävä raja-arvo on 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettujen tavaroiden yhteisöhankintojen kokonaisarvo ilman tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa maksettavaa tai maksettua arvonlisäveroa.”

6 Kyseisen direktiivin 20 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Tavaroiden yhteisöhankinnalla’ tarkoitetaan omistajan määräämisvallan saamista irtaimeen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon.”

7 Mainitun direktiivin 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 [Euroopan unionissa], 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 [unionissa], 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, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2004/106] 7 artiklan 4 ja 5 kohdan tai 16 artiklan mukaisesti;

– –”

8 Arvonlisäverodirektiivin 139 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

Direktiivit 92/12 ja 2008/118/EY

9 Direktiivi 92/12, sellaisena kuin se oli muutettuna direktiivillä 2004/106 (jäljempänä direktiivi 92/12), kumottiin 1.4.2010 alkavin vaikutuksin valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä 16.12.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/118/EY (EUVL 2009, L 9, s. 12). Nämä molemmat direktiivit on pääasiassa kyseessä olevien liiketoimien toteuttamisajankohtien vuoksi otettava huomioon.

10 Direktiivin 92/12 3 artiklan 1 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan ja direktiivin 2008/118 1 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan näitä direktiivejä sovelletaan muun muassa polttoaineisiin.

11 Kyseisissä direktiiveissä annetaan erityisiä sääntöjä, jotka liittyvät valmisteveron alaisten tuotteiden liikkumiseen väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä unionin alueella. Nämä säännöt ovat direktiivin 92/12 15–21 artiklassa ja direktiivin 2008/118 17–31 artiklassa.

12 ”Väliaikaisen verottomuuden järjestelmä” määritellään direktiivin 2008/118 4 artiklan 7 alakohdassa verojärjestelmäksi, ”jota sovelletaan tullisuspensiomenettelyyn tai -järjestelmään kuulumattomien valmisteveron alaisten tavaroiden tuotantoon, jalostukseen, hallussapitoon tai siirtoon väliaikaisesti valmisteverottomina”. Direktiivin 92/12 4 artiklan c alakohdassa, joka koski ”väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää”, oli samansisältöinen määritelmä.

13 Direktiivin 2008/118 4 artiklan 9 alakohdan määritelmän mukaan ”rekisteröidyllä vastaanottajalla” tarkoitetaan ”sellaista luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä, jolle määräjäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat vahvistamiensa edellytysten mukaisesti myöntäneet luvan ansiotoiminnassaan vastaanottaa toisesta jäsenvaltiosta väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä siirtyviä valmisteveron alaisia tavaroita”. Direktiivin 92/12 4 artiklan d alakohdassa, jossa käytettiin ilmaisua ”rekisteröity elinkeinonharjoittaja”, tämä määriteltiin samankaltaisella tavalla.

Tšekin oikeus

14 Arvonlisäverosta annetun lain nro 235/2004, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä arvonlisäverolaki), 2 §:n 1 momentin c kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava

– –

c) verovelvollisen osana liiketoimintaansa tai sellaisen oikeushenkilön, jota ei ole perustettu tai muodostettu kaupallisessa tarkoituksessa, Tšekissä tekemistä, [unionin] toisesta jäsenvaltiosta peräisin olevien tavaroiden vastikkeellisista hankinnoista, ja sellaisen henkilön, joka ei ole verovelvollinen, tekemästä, toisesta jäsenvaltiosta peräisin olevan kuljetusvälineen vastikkeellisesta hankinnasta.”

15 Kyseisen lain 64 §:ssä, jolla arvonlisäverodirektiivin 138 artikla on pantu täytäntöön Tšekin oikeudessa, säädetään seuraavaa:

”(1) Tavaroiden luovutus, jonka verovelvollinen tekee toiseen jäsenvaltioon arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityneelle henkilölle, on vapautettu verosta ja tämä vero voidaan vähentää, jos verovelvollinen tai hankkija taikka tähän valtuutettu kolmas henkilö lähettää tai kuljettaa nämä tavarat Tšekistä, lukuun ottamatta sellaiselle henkilölle tehtyjä luovutuksia, jonka tavaranhankinnat eivät ole toisessa jäsenvaltiossa verotettavia.

– –

(3) Valmisteveron alaisten tavaroiden luovutus, jonka verovelvollinen tekee sellaiselle verovelvolliselle tai sellaiselle ei-verovelvolliselle oikeushenkilölle, joka ei ole rekisteröitynyt verovelvolliseksi toisessa jäsenvaltiossa, on vapautettu arvonlisäverosta ja tämä vero voidaan vähentää, jos verovelvollinen tai hankkija taikka tähän valtuutettu kolmas henkilö lähettää tai kuljettaa nämä tavarat Tšekistä, jos tavaroiden lähetys tai kuljetus suoritetaan valmisteverolain mukaisesti, ja valmisteverovelvollisuus syntyy hankkijalle siinä jäsenvaltiossa, jossa lähetys tai kuljetus päättyy.

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

16 Arex on Tšekkiin sijoittautunut yhtiö, joka osti Itävallasta peräisin olevia polttoaineita kahdelta tšekkiläiseltä yhtiöltä.

17 Nämä hankinnat tehtiin liiketoimiketjun päätteeksi. Doppler Mineralöle GmbH, joka on Itävaltaan sijoittautunut yhtiö, myi pääasiassa kyseessä olevat polttoaineet näin ensin neljälle arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityneelle, Tšekkiin sijoittautuneelle yhtiölle (jäljempänä tšekkiläiset ensiostajat). Tämän jälkeen ne myytiin peräjälkeen eri tšekkiläisille yhtiöille ennen kuin ne lopulta myytiin Arexille.

18 Tšekkiläiset ensiostajat tekivät sopimuksen Garantrans s. r. o. -nimisen yhtiön, joka toimi niiden puolesta rekisteröitynä vastaanottajana, kanssa. Garantrans siis maksoi polttoaineista valmisteveron tšekkiläisten ensiostajien nimissä. Viimeksi mainitut eivät suorittaneet näistä liiketoimista arvonlisäveroa Tšekissä.

19 Polttoaineet kuljetettiin Itävallasta Tšekkiin väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä. Kuljetuksesta huolehti Arex omilla ajoneuvoillaan.

20 Finanční úřad pro Jihočeský kraj (Etelä-Böömin alueen verotoimisto, Tšekki) (jäljempänä verohallinto) totesi toimittamassaan verotarkastuksessa, että Arexin vuoden 2010 tammikuuhun, helmikuuhun, maaliskuuhun, huhtikuuhun, syyskuuhun, marraskuuhun ja joulukuuhun liittyvinä verokausina tekemät hankinnat olivat yhteisöhankintoja. Verohallinto, joka vetosi 6.4.2006 annettuun tuomioon EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232) ja 16.12.2010 annettuun tuomioon Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786) huomauttaen, että silloin, kun ketjussa toteutettuihin liiketoimiin liittyy yksi ainoa yhteisön sisäinen kuljetus, kyseinen kuljetus voidaan kohdistaa vain yhteen ainoaan liiketoimeen,

katsoi, että Arexin hankinnat oli tehty Itävallassa eikä Tšekissä. Kyseinen yhtiö oli nimittäin saanut Itävallassa omistajalle kuuluvan määräämisvallan tuotteisiin, sillä se oli kantanut niihin liittyvän riskin, ja se oli omaan lukuunsa suorittanut kuljetuksen Tšekkiin.

21 Verohallinto epäsi seitsemällä täydentävällä maksuunpanopäätöksellä Arexilta oikeuden vähentää arvonlisävero kyseisistä, Arexin yhteisön jäsenvaltion sisäisiksi katsomista hankinnoista, oikaisi arvonlisäveroa ja määräsi kyseiselle yhtiölle hallinnollisia seuraamusmaksuja.

22 Verotuksen oikaisulautakunta hylkäsi 15.7.2015 tekemällään päätöksellä Arexin kyseisistä maksuunpanopäätöksistä tekemän oikaisuvaatimuksen. Ensiksi kyseinen lautakunta, yhtyen täysin verohallinnon päätelmiin, katsoi, ettei arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan b alakohtaa voitu soveltaa. Tämän jälkeen se 14.7.2005 annettuun tuomioon British American Tobacco ja Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464) viitaten korosti, ettei arvonlisäverosaatavan syntyminen ollut sidoksissa valmisteveroihin. Lopuksi se hylkäsi Arexin väitteet, joiden mukaan kyseisellä yhtiöllä ei väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän vuoksi olisi ollut oikeutta käyttää omistajalle kuuluvaa määräysvaltaa kyseisiin polttoaineisiin kuljetuksen aikana eikä ennen niiden saattamista vapaaseen vaihdantaan Tšekissä. Näin se hylkäsi myös Arexin väitteen, jonka mukaan yhden yhtenäisen yhteisön sisäisen kuljetuksen jakaminen osakuljetuksiin oli arvonlisäverotuksessa mahdollista.

23 Krajský soud v Českých Budějovicích (České Budějovicen alueellinen tuomioistuin, Tšekki) hylättyä Arexin kyseisestä päätöksestä nostaman kanteen tämä teki kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

24 Arex väittää ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, ettei arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan b alakohtaa ole pantu asianmukaisesti täytäntöön Tšekin oikeusjärjestyksessä. Arex väittää, että mainitun säännöksen mukaan kaikki verovelvollisen toiseen jäsenvaltioon väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä kuljettamien tuotteiden luovutukset ovat yhteisöluovutuksina verosta vapautettuja. Kyseisen säännöksen tšekinkielisen version nojalla Arex katsoo, että kyseisessä säännöksessä asetettuja muita edellytyksiä, jotka ilmenevät relatiivipronominilla ”joiden” alkavassa sivulauseessa, voidaan soveltaa vain oikeushenkilöihin, jotka eivät ole verovelvollisia. Näin ollen Arex katsoo, ettei mainittuja edellytyksiä voida soveltaa siihen, koska se on verovelvollinen.

25 Jos katsottaisiin, ettei arvonlisävero ole sidoksissa valmisteveroon ja että arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohtaa olisi sovellettava, Arex korostaa, ettei omistusoikeuden siirtoa voi taloudelliselta kannalta katsoen tapahtua silloin, kun kuljetus tapahtuu väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä, koska – vaikka omistusoikeus siirtyisikin yksityisoikeudelliselta kannalta katsoen – kyseisiin tuotteisiin ei olisi mahdollista käyttää määräysvaltaa kuljetuksen aikana. Tämän perustelunsa tueksi Arex vetoaa hallinnolliseen saateasiakirjaan, jossa sen mukaan rajoitetaan tavaroihin kohdistuvan määräysvallan käyttömahdollisuutta kyseisen järjestelmän alaisen kuljetuksen aikana, ja se katsoo, ettei 6.4.2006 annetussa tuomiossa EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232) eikä 16.12.2010 annetussa tuomiossa Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786) ole käsitelty valmisteveron alaisten tavaroiden kuljetukseen liittyvää kysymystä.

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii nämä perustelut huomioon ottaen, onko Arexin suorittamia, väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä kuljetettujen polttoaineiden hankintoja pidettävä jäsenvaltion sisäisinä hankintoina vai yhteisöhankintoina.

27 Tässä tilanteessa Nejvyšší správní soud (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle 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 [direktiivin 2008/118] asianomaisten säännösten mukaisesti, luovutusta, joka liittyy [direktiivin 2008/118] 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?”

Menettelyn suullisen vaiheen uudelleen aloittamista koskeva vaatimus

28 Arexia ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa edustanut henkilö on unionin tuomioistuimen kirjaamoon 31.7.2018 saapuneessa kirjeessä vaatinut, että asian käsittelyn suullinen vaihe aloitetaan unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 83 artiklan mukaisesti uudelleen.

29 Tämä vaatimus on esitetty sen jälkeen, kun unionin tuomioistuimen kirjaamo oli 13.7.2018 päivätyllä kirjeellä ilmoittanut Arexia ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa edustaneelle henkilölle muun muassa siitä, että koska Arex ei ollut ollut pätevästi edustettuna käsiteltävässä asiassa pidetyssä istunnossa, sen suullisia huomautuksia ei voitu ottaa huomioon tässä oikeudenkäynnissä.

30 Arexia ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa edustanut henkilö on esittänyt ne syyt ja olosuhteet, jotka hänen mukaansa johtivat pätevän edustuksen puuttumiseen, ja hänen mukaansa kyseessä on korjattavissa oleva virhe, joten hän pyytää asian käsittelyn suullisen vaiheen aloittamista uudelleen, jotta Arex voisi esittää huomautuksensa.

31 Tästä on palautettava mieleen, että unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 83 artiklan mukaan unionin tuomioistuin voi julkisasiamiestä kuultuaan milloin tahansa määrätä asian käsittelyn suullisen vaiheen aloitettavaksi tai aloitettavaksi uudelleen erityisesti, jos unionin tuomioistuin katsoo, ettei sillä ole riittävästi tietoa asiasta, tai jos asianosainen on suullisen vaiheen päättyneeksi julistamisen jälkeen vedonnut uuteen seikkaan, joka voi olennaisesti vaikuttaa unionin tuomioistuimen ratkaisuun, taikka jos asia on ratkaistava sellaisella perusteella, josta asianosaisella tai Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklassa tarkoitetulla osapuolella ei ole ollut tilaisuutta lausua.

32 Unionin tuomioistuin katsoo käsiteltävässä asiassa julkisasiamiestä kuultuaan, etteivät asian käsittelyn suullisen vaiheen uudelleen aloittamiselle asetetut edellytykset täyty. Olosuhteet, joihin Arexia ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa edustanut henkilö vetoaa, eivät vastaa asian käsittelyn suullisen vaiheen uudelleen aloittamiselle määrättyjä edellytyksiä. Joka tapauksessa unionin tuomioistuin katsoo, että sillä on käytettävissään kaikki ennakkoratkaisupyynnön ratkaisemiseksi tarvittavat tiedot ja ettei siihen ole vastattava sellaisen perusteen perusteella, josta asianosaisilla ei ole ollut tilaisuutta lausua unionin tuomioistuimessa.

33 Niinpä asian käsittelyn suullista vaihetta ei ole määrättävä aloitettavaksi uudelleen.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Alustavat huomautukset

34 Kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välille SEUT 267 artiklalla luodussa yhteistyössä unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan asian. Unionin tuomioistuimen on tämän vuoksi tarvittaessa muotoiltava sille esitetyt kysymykset uudelleen. Unionin tuomioistuimen tehtävänä on nimittäin tulkita kaikkia unionin oikeuden säännöksiä, joita kansalliset tuomioistuimet tarvitsevat ratkaistessaan niiden käsiteltäväksi saatettuja asioita, vaikka näitä säännöksiä ei olisi nimenomaisesti mainittu kansallisten tuomioistuinten unionin tuomioistuimelle esittämissä kysymyksissä (tuomio 14.10.2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 19.10.2017, Otero Ramos, C-531/15, EU:C:2017:789, 39 kohta).

35 On siis niin, että vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on muodollisesti rajoittanut kysymyksensä koskemaan vain arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdan ja 2 kohdan b alakohdan tulkintaa, tämä seikka ei estä unionin tuomioistuinta esittämästä sille kaikkia unionin oikeuden tulkintaan liittyviä seikkoja, jotka saattavat olla hyödyllisiä kansallisen tuomioistuimen arvioidessa käsiteltävänään olevaa asiaa, riippumatta siitä, onko kansallinen tuomioistuin viitannut niihin kysymyksissään. Unionin tuomioistuimen on poimittava kaikista kansallisen tuomioistuimen esittämistä seikoista ja erityisesti ennakkoratkaisupyynnön perusteluista ne unionin oikeutta koskevat seikat, joita on syytä tulkita, kun otetaan huomioon riidan kohde (ks. vastaavasti tuomio 14.10.2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 19.10.2017, Otero Ramos, C-531/15, EU:C:2017:789, 40 kohta).

36 Käsiteltävässä asiassa on syytä huomauttaa, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa kysymyksillään pääasiallisesti selvittää, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisista hankinnoista suoritettava arvonlisäveroa Tšekissä, koska ne ovat toisesta jäsenvaltiosta lähetettyjen tai kuljetettujen tuotteiden yhteisöhankintoja.

37 Arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa ja 2 kohdan b alakohdassa määritellään edellytykset yhteisöluovutusten vapauttamiselle arvonlisäverosta, mutta niissä ei määritellä niitä edellytyksiä, joiden täyttyessä yhteisöhankinnoista on suoritettava kyseistä veroa, sillä viimeksi mainitut vahvistetaan kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i ja iii alakohdassa.

38 Näin ollen ennakkoratkaisukysymykset on muotoiltava uudelleen siten, että ensimmäinen ja toinen kysymys koskevat arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan iii alakohtaa ja että kolmas kysymys koskee kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohtaa.

Ensimmäinen kysymys

39 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa ensimmäisellä kysymyksellään selvittää pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan iii alakohtaa tulkittava siten, että sitä sovelletaan sellaisten valmisteveron alaisten tuotteiden yhteisöhankintoihin, joiden perusteella valmisteverosaatavat syntyvät kyseisten tuotteiden lähetyksen tai kuljetuksen määräjäsenvaltion alueella, kun yhteisöhankinnat tekee kuka tahansa verovelvollinen, vai sovelletaanko sitä pelkästään sellaisen verovelvollisen tekemiin hankintoihin, jonka muista hankinnoista ei kyseisen direktiivin 3 artiklan 1 kohdan perusteella suoriteta arvonlisäveroa.

40 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tulkinnassa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto, myös sen säännöstön, johon se kuuluu, asiayhteys ja tavoitteet (ks. vastaavasti tuomio 19.9.2000, Saksa v. komissio, C-156/98, EU:C:2000:467, 50 kohta ja tuomio 19.4.2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, 33 kohta).

41 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan iii alakohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on suoritettava jäsenvaltion alueella tapahtuneesta vastikkeellisesta tavaroiden yhteisöhankinnasta, jonka on suorittanut sellaisten valmisteveron alaisten tuotteiden yhteisöhankintojen osalta, joista kannetaan jäsenvaltion alueella valmisteveroa, sellainen verovelvollinen tai sellainen ei-verovelvollinen oikeushenkilö, jonka muut hankinnat eivät ole arvonlisäveron alaisia mainitun direktiivin 3 artiklan 1 kohdan mukaisesti.

42 Ensiksi on syytä todeta, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan iii alakohdan sanamuodon perusteella ei ole mahdollista yksiselitteisesti määrittää, koskeeko sivulause ”jonka muut hankinnat eivät ole arvonlisäveron alaisia [mainitun direktiivin] 3 artiklan 1 kohdan mukaisesti” sekä verovelvollista että ei-verovelvollista oikeushenkilöä, jotka molemmat mainitaan ensimmäisessä näistä säännöksistä, vai koskeeko se pelkästään kyseistä viimeksi mainittua henkilöä.

43 Kyseisen säännöksen useissa kieliversioissa käytetään epämääräistä pronominia, joka saattaa liittyä sekä yksikköön että monikkoon. Näin on erityisesti mainitun säännöksen saksankielisessä (deren), eestinkielisessä (kelle), espanjankielisessä (cuyas), ranskankielisessä (dont), italiankielisessä (i cui) tai englanninkielisessä (whose) versiossa. Joissakin muissa kieliversioissa käytetään monikollisia pronomineja. Näin on tehty kreikankielisessä (των οποίων), latviankielisessä (kuru) ja puolankielisessä (w przypadku których) versiossa. Mainitun säännöksen tšekinkielisessä versiossa pronomini on yksikössä, jolla voidaan viitata vain oikeushenkilöön, joka ei ole verovelvollinen (jejíž).

44 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan iii alakohdan tavoitteesta on toiseksi todettava, että kyseinen säännös kuuluu yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL 1991, L 376, s. 1) käyttöön otetun, yhteisön sisäiseen kauppaan sovellettavan arvonlisäveron siirtymäjärjestelmän piiriin. Järjestelmä perustuu käyttöön otettuun uuteen verotettavaan tapahtumaan eli tavaroiden yhteisöhankintaan, minkä seurauksena verotulot voidaan siirtää siihen jäsenvaltioon, jossa luovutettujen tavaroiden lopullinen kulutus toteutuu. Kyseisen järjestelmän tarkoituksena on rajata selvästi jäsenvaltioiden verotusvallat (ks. vastaavasti tuomio 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, 22 ja 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 14.6.2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, 37 ja 38 kohta).

45 Kaikista tavaralähetyksen tai -kuljetuksen määräjäsenvaltiossa (jäljempänä määräjäsenvaltio) verotettavista yhteisöhankinnoista seuraa näin välittömästi, että yhteisöluovutus on vapautettu kyseisen lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa (jäljempänä lähtöjäsenvaltio). Yhteisöhankintaa ja yhteisöluovutusta koskeville säännöksille on siis annettava sama merkitys ja ulottuvuus (ks. vastaavasti tuomio 6.4.2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, 29 kohta ja tuomio 26.7.2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Siitä yhteydestä, johon arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan iii alakohta kuuluu, on kolmanneksi syytä todeta, että kyseinen säännös on niiden sääntöjen osa, joilla säännellään yhteisöhankintojen arvonlisäverollisuutta ja vastaavien yhteisöluovutusten vapauttamista. Nämä säännöt asetetaan kyseisen direktiivin 2 ja 3 artiklassa sekä sen 138 ja 139 artiklassa.

47 Toisaalta arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan mukaisesti sellaisista vastikkeellisista tavaroiden yhteisöhankinnoista, jotka on suorittanut verovelvollinen tässä ominaisuudessaan tai oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, on tietyin myyjään liittyvin

edellytyksin suoritettava arvonlisäveroa määräjäsenvaltiossa, kun taas kyseisen direktiivin 138 artiklan 1 kohdan perusteella vastaavat yhteisöluovutukset on vapautettu verosta lähtöjäsenvaltiossa.

48 Tässä suhteessa on tärkeää – julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen 41 kohdassa esitetty huomioon ottaen – täsmentää, että kyseisten säännösten aineellinen soveltamisala ulottuu kaikkiin ”tavaroihin” ja että käsite ”tavarat” kattaa valmisteveron alaiset tuotteet. Tästä seuraa, että jos näiden säännösten mukaiset myyjää koskevat muut edellytykset täyttyvät, valmisteveron alaisiin tuotteisiin liittyvät yhteisöliiketoimet ovat yhteisöluovutuksina vapautettuja arvonlisäverosta lähtöjäsenvaltiossa ja niistä on yhteisöhankintoina suoritettava arvonlisäveroa määräjäsenvaltiossa arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdan ja 2 artiklan b alakohdan i alakohdan mukaisesti.

49 Koska siis verovelvollisten suorittamista ”tavaroiden” yhteisöhankinnoista on jo arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan perusteella suoritettava arvonlisäveroa, se, että saman direktiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan iii alakohdassa säädettäisiin näiden samojen verovelvollisten suorittamat valmisteverojen alaisten tuotteiden hankinnat arvonlisäverollisiksi, olisi tarpeetonta, sillä tällainen verotus seuraa jo ensimmäisestä säännöksestä, kun huomioon otetaan myös edellisessä kohdassa esitetyt seikat.

50 Toisaalta arvonlisäverodirektiivin 3 artiklan 1 kohdassa suljetaan kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdasta poiketen kuitenkin pois verovelvollisen tai oikeushenkilön, joka ei ole verovelvollinen, suorittamien tiettyjen yhteisöhankintojen arvonlisäverollisuus. Kyseisen direktiivin 139 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa säädetään samaan aikaan, että 138 artiklan 1 kohdassa säädettyä vapautusta ei sovelleta tavaroiden luovutuksiin, jotka vastaavat saman direktiivin 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja hankintoja.

51 Nämä seikat huomioon ottaen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan iii alakohtaa sovelletaan silloin, kun verovelvollisen tai oikeushenkilön, joka ei ole verovelvollinen, tekemät yhteisöhankinnat eivät ole kyseisen direktiivin 3 artiklan 1 kohdan perusteella verotettavia.

52 Tästä seuraa, että silloin kun hankinnan suorittaa verovelvollinen, pelkästään se verovelvollinen – eivätkä kaikki verovelvolliset – jonka suorittamista muista yhteisöhankinnoista ei viimeksi mainitun säännöksen perusteella suoriteta arvonlisäveroa, kuuluu kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan iii alakohdan soveltamisalaan silloin, kun kyse on sen sellaisia valmisteveron alaisia tuotteita koskevista yhteisöhankinnoista, joiden perusteella valmisteverosaatava syntyy määräjäsenvaltiossa.

53 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 42 ja 43 kohdassa todennut, tällainen tulkinta saa tukea arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdan b alakohdan sanamuodosta, josta ilmenee pääasiallisesti, että kyseisen 138 artiklan ”1 kohdassa tarkoitettujen luovutusten lisäksi” kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan iii alakohdassa tarkoitettuja hankintoja vastaavat yhteisöluovutukset on vapautettu, kun ne siinä mainituin edellytyksin suoritetaan sellaisille verovelvollisille tai sellaisille ei-verovelvollisille oikeushenkilöille, joiden suorittamat muiden kuin valmisteveron alaisten tavaroiden yhteisöhankinnat välttyvät kyseisen direktiivin 3 artiklan 1 kohdan perusteella arvonlisäverolta. Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 43 kohdassa todennut, niiden ilmaisujen valinta, joilla arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 2 kohdassa säädetyt vapautukset on otettu käyttöön, osoittaa, että kyseisen säännöksen b alakohdassa säädetty vapautus menee normatiiviselta sisällöltään pidemmälle kuin kyseisen direktiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädetty vapautus.

54 Tämän tuomion 52 kohdassa esitetty tulkinta on myös arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 36 perustelukappaleessa esitetyn sen tavoitteen mukainen, jonka mukaan tiettyjen valmisteveron alaisten tuotteiden yhteisöhankintojen verotusta koskevia menettelyjä on yhdenmukaistettava direktiiveissä 92/12 ja 2008/118 säädettyjen erityisten ilmoitusmenettelyjen ja -velvoitteiden kanssa silloin, kun tällaisia tuotteita lähetetään toiseen jäsenvaltioon. Koska arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan

b alakohdan iii alakohtaa näet sovelletaan sellaisten valmisteveron alaisten tuotteiden yhteisöhankintoihin, joiden perusteella valmisteverosaatava syntyy määräjäsenvaltion alueella, tästä tulkinnasta seuraa, että näistä hankinnoista on suoritettava arvonlisäveroa tässä samassa jäsenvaltiossa silloinkin, kun hankkijan suorittamista muista hankinnoista ei mainitun direktiivin 3 artiklan 1 kohdan perusteella suoriteta arvonlisäveroa.

55 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ei käsiteltävässä asiassa ilmene – sillä varauksella, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, joka on ainoana toimivaltainen toteamaan pääasian tosiseikat ja arvioimaan niitä, tämän tarkistaa – että Arexin suorittamat muut yhteisöhankinnat kuuluisivat arvonlisäverodirektiivin 3 artiklan 1 kohdassa säädettyjen poikkeusten soveltamisalaan. Siinä tapauksessa, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pääasian kaikkia olosuhteita koskevan oman arviointinsa perusteella päätyisi tällaiseen lopputulokseen, sen pitäisi arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan iii alakohdan säännösten sijasta soveltaa kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohtaa sen selvittämiseksi, onko Arexin pääasiassa kyseessä olevista polttoainehankinnoista yhteisöhankintoina suoritettava arvonlisäveroa määräjäsenvaltiossa.

56 Edellä lausutun perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava niin, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan iii alakohtaa on tulkittava siten, että sitä sovelletaan sellaisten valmisteveron alaisten tuotteiden yhteisöhankintoihin, joiden perusteella valmisteverosaatavat syntyvät määräjäsenvaltion alueella, kun yhteisöhankinnat suorittaa verovelvollinen, jonka muista hankinnoista ei kyseisen direktiivin 3 artiklan 1 kohdan perusteella suoriteta arvonlisäveroa.

Toinen kysymys

57 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy toisessa kysymyksessään pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan iii alakohtaa tulkittava siten, että silloin kun on kyse samoja valmisteverojen alaisia tuotteita koskevasta peräkkäisten hankintojen ketjusta, joka on johtanut tuotteiden kuljettamiseen yhdellä ainoalla yhteisön sisäisellä kuljetuksella väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä, sellaisen toimijan suorittamaa hankintaa, joka on velvollinen maksamaan mainitut verot määräjäsenvaltiossa, on pidettävä sinä yhteisöhankintana, josta kyseisen säännöksen perusteella on suoritettava arvonlisäveroa, silloinkin, kun kyseistä kuljetusta ei voida kohdistaa tähän hankintaan.

58 Ennakkoratkaisupyynnössä annettujen tietojen mukaan vaikuttaa siltä, että pääasiassa kyseessä olevaa polttoainetta koskevan valmisteveron olisivat velvollisia suorittamaan tšekkiläiset ensiostajat eikä Arex. Tässä yhteydessä toisella kysymyksellä pyritään selvittämään, onko pääasiassa kyseessä oleva yhteisön sisäinen kuljetus välttämättä kohdistettava mainittujen ostajien suorittamaan hankintaan sen vuoksi, että nämä ovat velvollisia maksamaan valmisteveron, eikä sitä voida kohdistaa johonkin toiseen, tässä tapauksessa Arexin tekemään, hankintaan.

59 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan iii alakohdasta, sellaisena kuin se on esitetty tämän tuomion 41 kohdassa, ilmenee tässä suhteessa, että kolmen edellytyksen on täytyttävä samanaikaisesti, jotta valmisteverojen alaisten tuotteiden yhteisöhankinnoista olisi mainitun säännöksen perusteella suoritettava arvonlisäveroa määräjäsenvaltiossa.

60 Siinä nimittäin edellytetään ensinnäkin, että liiketoimi on arvonlisäverodirektiivin 20 artiklassa tarkoitettu yhteisöhankinta, toiseksi, että kyseinen liiketoimi koskee valmisteverojen alaisia tuotteita, joiden perusteella valmisteverosaatava syntyy määräjäsenvaltion alueella, ja kolmanneksi, että kyseisen liiketoimen toteuttaa sellainen verovelvollinen tai sellainen ei-verovelvollinen oikeushenkilö, jonka muista hankinnoista ei arvonlisäverodirektiivin 3 artiklan 1 kohdan perusteella suoriteta arvonlisäveroa.

61 Ensimmäisestä edellytyksestä on syytä muistuttaa, että arvonlisäverodirektiivin 20 artiklassa tarkoitettu tavaran yhteisöhankinta on toteutunut, jos omistajalle kuuluva määräämisvalta tavaraan on siirretty hankkijalle ja luovuttaja osoittaa, että kyseinen tavara on lähetetty tai kuljetettu toiseen jäsenvaltioon ja että tämän lähettämisen tai kuljettamisen seurauksena tavara on fyysisesti poistunut lähtöjäsenvaltion alueelta (ks. vastaavasti tuomio 27.9.2007, Teleos ym., C-409/04, EU:C:2007:548, 27 ja 42 kohta ja tuomio 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, 27 kohta). Edellytys, joka koskee jäsenvaltioiden välisten rajojen ylittämistä, on yhteisöhankinnan tunnusmerkki (ks. vastaavasti tuomio 27.9.2007, Teleos ym., C-409/04, EU:C:2007:548, 37 kohta).

62 Ainoastaan sitä hankintaa, joka täyttää kaikki nämä edellytykset, voidaan pitää yhteisöhankintana.

63 Näin ollen silloin, kun useat vastikkeelliset hankinnat johtavat tavaroiden yhteen ainoaan yhteisön sisäiseen lähetykseen tai kuljetukseen, kyseinen lähetys tai kuljetus voidaan kohdistaa vain yhteen näistä hankinnoista, ja vain tästä suoritetaan yhteisöhankintana arvonlisäveroa määräjäsenvaltiossa, jos arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetyt muut edellytykset täyttyvät (ks. analogisesti tuomio 6.4.2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, 45 kohta).

64 Tällainen tulkinta on tehtävä, jotta voitaisiin yksinkertaisella tavalla saavuttaa yhteisöliiketoimien siirtymäjärjestelmän tavoite eli verotulojen siirtäminen – kuten tämän tuomion 44 kohdassa on todettu – siihen jäsenvaltioon, jonka alueella luovutettujen tavaroiden lopullinen kulutus tapahtuu. Tämä siirto nimittäin varmistetaan sen yhden ainoan liiketoimen yhteydessä, joka johtaa yhteisön sisäiseen liikkeeseen (ks. analogisesti tuomio 6.4.2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, 40 kohta).

65 Tämän tuomion 60 kohdassa mainitun toisen edellytyksen osalta on syytä täsmentää, että edellytyksenä valmisteverosaatavan syntymiselle määräjäsenvaltiossa on se, että valmisteveron alaiset tuotteet lähetetään tai kuljetetaan väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä direktiivin 92/12 tai direktiivin 2008/118 säännösten mukaisesti. Tämä edellytys heijastelee arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 36 perustelukappaleessa lausuttua tavoitetta, jona on se, että valmisteveron alaisista tuotteista suoritettaisiin valmisteverot ja arvonlisäverot samassa jäsenvaltiossa.

66 Kyseinen edellytys ei sitä vastoin mitenkään tarkoita sitä, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan iii alakohdassa tarkoitetun, valmisteveron maksamiseen velvollisen verovelvollisen tai oikeushenkilön, joka ei ole verovelvollinen, suorittamasta hankinnasta olisi mainitun säännöksen perusteella suoritettava arvonlisäveroa määräjäsenvaltiossa, vaikka kyseistä yhteisön sisäistä kuljetusta ei voitaisi kohdistaa mainittuun hankintaan.

67 Tulkinta, jonka mukaan kyseisestä hankinnasta olisi mainitun säännöksen perusteella suoritettava arvonlisäveroa, vaikka kyseistä yhteisön sisäistä kuljetusta ei voitaisi siihen kohdistaa, olisi lisäksi ristiriidassa tämän tuomion 60 kohdassa mieliin palautettujen edellytysten kumulatiivisen luonteen kanssa. Se mahdollistaisi nimittäin sen, että sellaisesta hankinnasta, joka ei olisi sidoksissa yhteisön sisäiseen kuljetukseen ja joka näin ei täyttäisi kaikkia yhteisöhankinnalle asetettuja edellytyksiä, olisi suoritettava arvonlisäveroa.

68 Edellä lausuttu huomioon ottaen toiseen kysymykseen on vastattava niin, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan iii alakohtaa on tulkittava siten, että silloin kun on kyse ketjusta, joka muodostuu peräkkäisistä liiketoimista, jotka ovat johtaneet tuotteiden kuljettamiseen yhdellä ainoalla yhteisön sisäisellä kuljetuksella väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä, sellaisen toimijan suorittamaa hankintaa, joka on velvollinen maksamaan valmisteverot määräjäsenvaltiossa, ei voida pitää sellaisena yhteisöhankintana, josta kyseisen säännöksen perusteella olisi suoritettava arvonlisäveroa, kun kyseistä kuljetusta ei voida kohdistaa tähän hankintaan.

Kolmas kysymys

69 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii kolmannella kysymyksellään selvittämään pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohtaa tulkittava siten, että silloin kun kyse on ketjusta, joka muodostuu samojen valmisteveron alaisten tuotteiden peräkkäisistä hankinnoista, jotka ovat johtaneet tuotteiden kuljettamiseen väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä yhdellä ainoalla yhteisön sisäisellä kuljetuksella, se seikka, että nämä tuotteet on kuljetettu kyseisessä järjestelmässä, on ratkaiseva päätettäessä, mihin näistä hankinnoista kuljetus on kohdistettava, kun kyse on mainittuun säännökseen perustuvasta arvonlisäveron suorittamisesta.

70 Arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdan tulkintaa koskevasta oikeuskäytännöstä ilmenee, että kun kyse on liiketoimista, jotka muodostavat kahden peräkkäisen luovutuksen ketjun, joka johtaa vain yhteen yhteisön sisäiseen kuljetukseen, kyseinen yhteisön sisäinen kuljetus voi liittyä ainoastaan yhteen näistä kahdesta luovutuksesta ja tämä luovutus on näin ollen ainoa kyseisen säännöksen nojalla verosta vapautettu luovutus, ja että sen määrittämiseksi, kumpaan kyseisestä kahdesta luovutuksesta yhteisön sisäinen kuljetus kohdistuu, esillä olevan asian kaikkia erityisiä olosuhteita on arvioitava kokonaisvaltaisesti. Mainitussa arvioinnissa on määritettävä muun muassa, millä hetkellä tavaraa koskevan omistajan määräämisvallan toinen luovutus lopulliselle hankkijalle on tapahtunut. Tilanteessa, jossa kyseisen määräämisvallan jälkimmäinen siirtäminen, eli toinen luovutus, on toteutettu ennen yhteisön sisäistä kuljetusta, kyseistä kuljetusta ei näet voida enää kohdistaa ensimmäiseen luovutukseen ensimmäisen hankkijan hyväksi (ks. vastaavasti tuomio 26.7.2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, 34–36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

71 Edellisessä kohdassa mieliin palautettua oikeuskäytäntöä on tämän tuomion 64 kohdassa mainittu tavoite huomioon ottaen sovellettava arvioitaessa sellaisia liiketoimia, jotka pääasian liiketoimen tavoin käsittävät valmisteveron alaisten tuotteiden useista peräkkäisistä hankinnoista muodostuvan ketjun, joka on johtanut yhteen ainoaan yhteisön sisäiseen kuljetukseen.

72 Kun ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin määrittää, mihin pääasiassa kyseessä olevan hankintaketjun hankinnoista yksi ainoa yhteisön sisäinen kuljetus kohdistuu siten, että yksin kyseinen hankinta on luonnehdittava yhteisöhankinnaksi, sen on siis arvioitava esillä olevan asian kaikkia erityisiä olosuhteita kokonaisvaltaisesti ja erityisesti päätettävä, millä hetkellä tavaraa koskevan omistajan määräämisvallan luovutus Arexille on tapahtunut. Tilanteessa, jossa kyseisen määräämisvallan siirtäminen on toteutettu ennen yhteisön sisäistä kuljetusta, kyseinen kuljetus on kohdistettava Arexin suorittamaan hankintaan ja tätä hankintaa on näin ollen pidettävä yhteisöhankintana.

73 Se seikka, että pääasiassa kyseessä olevien polttoaineiden kuljetus on toteutettu väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä, ei voi kuitenkaan olla ratkaiseva seikka kyseisessä kokonaisarvioinnissa, kun päätetään, mihin pääasiassa kyseessä olevan ketjun hankinnoista kyseinen kuljetus on kohdistettava.

74 Tämän tuomion 70 kohdassa mieliin palautetun oikeuskäytännön mukaan se, mihin kuljetukseen mikäkin hankinta peräkkäisten hankintojen ketjussa kohdistetaan, riippuu olennaisesti ajallisesta perusteesta, koska siinä painotetaan sitä hetkeä, jona yhtäältä yhteisön sisäiseen kuljetukseen ja toisaalta omistajan määräämisvallan saamiseen liittyvät molemmat edellytykset täyttyvät.

75 Tämän viimeisen edellytyksen osalta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, ettei siinä tarkoiteta ainoastaan siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodossa vaan että siihen sisältyvät kaikki sellaiset yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtomuodot, joissa toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin se olisi omaisuuden omistaja (ks. vastaavasti tuomio 3.6.2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Omistajalle kuuluvan aineellisen omaisuuden

määräämisvallan siirto ei edellytä sitä, että osapuolella, jolle tämä omaisuus siirretään, on se fyysisesti hallussaan, eikä sitä, että se kuljetetaan fyysisesti tälle osapuolelle ja/tai että tämä osapuoli vastaanottaa sen fyysisesti (määräys 15.7.2015, Itales, C-123/14, ei julkaistu, EU:C:2015:511, 36 kohta).

76 On syytä muistuttaa, että direktiiveillä 92/12 ja 2008/118 otetaan käyttöön valmisteveron alaisia tuotteita koskeva yleinen valmisteverojärjestelmä. Vaikka näissä direktiiveissä säädetään tässä suhteessa muun muassa väliaikaisessa valmisteverottomuuden järjestelmässä suoritettavaan kuljetukseen sovellettavista vaatimuksista, ne eivät mitenkään vaikuta tavaroiden omistusoikeuden siirtymistä tai omistajan määräämisvaltaa sääntéleviin edellytyksiin.

77 Unionin tuomioistuin on lisäksi jo todennut, että arvonlisäveron kannalta verotettava tapahtuma eli tapahtuma, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät, on tavaran luovutus tai maahantuonti, ei valmisteveron kantaminen siitä (tuomio 14.7.2005, British American Tobacco ja Newman Shipping, C-435/03, EU:C:2005:464, 41 kohta).

78 Käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että Arex, hankittuaan pääasiassa kyseessä olevat polttoaineet tšekkiläisiltä sopimuskumppaneiltaan, otti ne haltuunsa ja kuormasi ne Itävallassa säiliöihinsä ja kuljetti ne sitten omilla kuljetusvälineillään Itävallasta Tšekkiin. Kyseisestä aineistosta ilmenee lisäksi, että Arex näytti käsittäneen näiden tuotteiden omistusoikeuden siirtyvän itselleen Tšekin yksityisoikeudessa tarkoitetuin tavoin kyseisen lastauksen aikana. Kyseisen aineiston nojalla näyttää siltä – ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta aiheutuvin varauksin – että yksi ainoa yhteisön sisäinen kuljetus suoritettiin sen jälkeen, kun omistajan määräämisvalta oli siirtynyt Arexille, joten nimenomaan Arexin suorittamia hankintoja on pidettävä yhteisöhankintoina.

79 Edellä esitettyjen lausumien valossa kolmanteen kysymykseen on vastattava niin, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohtaa on tulkittava siten, että silloin kun kyse on ketjusta, joka muodostuu samojen valmisteveron alaisten tuotteiden peräkkäisistä hankinnoista, jotka ovat johtaneet tuotteiden kuljettamiseen väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä yhdellä ainoalla yhteisön sisäisellä kuljetuksella, se seikka, että nämä tuotteet on kuljetettu kyseisessä järjestelmässä, ei ole ratkaiseva päätettäessä, mihin näistä hankinnoista kuljetus on kohdistettava, kun kyse on mainittuun säännökseen perustuvasta arvonlisäveron suorittamisesta.

Oikeudenkäyntikulut

80 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvolisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan iii alakohtaa on tulkittava siten, että sitä sovelletaan sellaisten valmisteveron alaisten tuotteiden yhteisöhankintoihin, joiden perusteella valmisteverosaatava syntyy määräjäsenvaltion alueella, kun yhteisöhankinnat suorittaa verovelvollinen, jonka muista hankinnoista ei kyseisen direktiivin 3 artiklan 1 kohdan perusteella suoriteta arvonlisäveroa.**

2) **Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan iii alakohtaa on tulkittava siten, että silloin kun on kyse ketjusta, joka muodostuu peräkkäisistä liiketoimista, jotka ovat johtaneet tuotteiden kuljettamiseen yhdellä ainoalla yhteisön sisäisellä kuljetuksella väliaikaisen**

valmisteverottomuuden järjestelmässä, sellaisen toimijan suorittamaa hankintaa, joka on velvollinen maksamaan valmisteverot kyseisten tuotteiden lähetyksen tai kuljetuksen määräjäsenvaltiossa, ei voida pitää sinä yhteisöhankintana, josta kyseisen säännöksen perusteella olisi suoritettava arvonlisäveroa, kun kyseistä kuljetusta ei voida kohdistaa tähän hankintaan.

3) **Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohtaa on tulkittava siten, että silloin kun kyse on ketjusta, joka muodostuu samojen valmisteveron alaisten tuotteiden peräkkäisistä hankinnoista, jotka ovat johtaneet tuotteiden kuljettamiseen väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä yhdellä ainoalla yhteisön sisäisellä kuljetuksella, se seikka, että nämä tuotteet on kuljetettu kyseisessä järjestelmässä, ei ole ratkaiseva päätettäessä, mihin näistä hankinnoista kuljetus on kohdistettava, kun kyseessä on mainittuun säännökseen perustuvasta arvonlisäveron suorittamisesta.**

Allekirjoitukset