

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

23 päivänä huhtikuuta 2020 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 2 artiklan 1 kohdan b alakohta – Tavaroiden yhteisöhankinta – 20 artikla – Omistajan määräämisvallan saaminen tavaraan – Tavaroiden osto- ja edelleenmyyntiliiketoimista koostuva liiketoimiketju, johon liittyy yksi ainoa yhteisönsisäinen kuljetus – Mahdollisuus tehdä tavarán oikeudelliseen tilanteeseen vaikuttavia päätöksiä – Kuljetuksen kohdistaminen liiketoimeen – Kuljettaminen väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä – Tulkintaa koskevien tuomioiden ajallinen vaikutus

Asiassa C-401/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Krajský soud v Praze (Prahan maakunnallinen tuomioistuin, Tšekki) on esittänyt 6.6.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 18.6.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Herst s.r.o.

vastaa

Odvolací finanční ředitelství,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Vilaras sekä tuomarit S. Rodin, D. Šváby, K. Jürimäe (esittelevä tuomari) ja N. Piçarra,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Herst s.r.o., edustajanaan J. Balada, advokát,
- Odvolací finanční ředitelství, asiamiehenään T. Rozehnal,
- Tšekin hallitus, asiamiehinään M. Smolek, J. Vlášil ja O. Serdula,
- Euroopan komissio, asiamiehinään M. Salyková ja L. Lozano Palacios,

kuultuaan julkisasiamiehen 3.10.2019 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee pääasiallisesti yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 20 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Herst s.r.o. ja Odvolací finanční editelství (muutoksenhakuasioissa toimivaltainen veroviranomainen, Tšekki; jäljempänä muutoksenhakuviranomainen) ja jossa on kyse siitä, että Herst vähensi väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä tietyistä jäsenvaltioista Tšekkiin kuljettamiensa polttoaineiden hankintaan liittyvän arvonlisäveron.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

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

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

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;

– —”

4 Kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

5 Mainitun 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.”

6 Mainitun direktiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”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.”

Tšekin oikeus

7 Arvonlisäverosta annetun lain nro 235/2004 (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané

hodnoty, jäljempänä arvonlisäverolaki), sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtumisaikaan, 2 §:n 1 momentin a kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen osana liiketoimintaansa Tšekin alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta.”

8 Kyseisen lain 13 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tässä laissa tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtämistä.”

9 Mainitun lain 72 §:n 1 momentin a kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella on oikeus vähentää hankkimiinsa suoritteisiin sisältyvä arvonlisävero, jos se käyttää ne osana liiketoimintaansa maan alueella tapahtuvia verollisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia varten.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 Herst on Tšekissä asuva yhtiö, joka toimii maantiekuljetusten alalla. Se omistaa myös polttoaineiden jakeluasemia.

11 Tšekin verohallinto totesi verotarkastuksen seurauksena, että Herst oli yhtäältä marraskuun 2010 ja toukokuun 2013 välisenä aikana ja toisaalta heinäkuussa ja elokuussa 2013 kuljettanut omilla välineillään ja omalla kustannuksellaan polttoaineita useista jäsenvaltioista eli Itävaltasta, Saksasta, Slovakiasta ja Sloveniasta Tšekkiin.

12 Herst ei ollut toiminut kyseisten kuljetusten yhteydessä pelkästään kuljettajana vaan myös kyseisten polttoaineiden lopullisena hankkijana peräkkäisten osto- ja edelleenmyyntiliiketoimien ketjussa.

13 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista tiedoista ilmenee, että mainitut polttoaineet oli alun perin ostanut Tšekissä asuva ja siellä arvonlisäverovelvollinen talouden toimija ja että Herst oli vastannut niiden kuljettamisesta edellä 11 kohdassa mainituista jäsenvaltioista Tšekkiin. Herst oli siis suorittanut yksittäisiä polttoaineiden kuljetuksia väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä, ja kyseiset polttoaineet oli kuljetusten aikana myyty peräkkäisillä liiketoimilla muille Tšekissä asuville talouden toimijoille. Herst ei ollut saanut vastiketta kyseisten polttoaineiden kuljettamisesta, mutta se sai mainittujen polttoaineiden osto- ja myyntihinnan erotuksesta muodostuvan katteen.

14 Lisäksi Herstin ja kyseisen talouden toimijan välisessä kauppasopimuksessa oli sovittu kuljetuksen alusta lähtien, että Herstistä tuli oikeudellisesti kyseisten polttoaineiden omistaja vasta, kun ne oli luovutettu vapaaseen liikkeeseen Tšekissä.

15 Herst väitti Tšekin verohallinnolle, että sen Tšekissä tekemät polttoaineiden hankinnat olivat sisäisiä hankintoja. Verohallinto sen sijaan katsoi, että kyse oli yhteisöhankinnoista.

16 Verohallinnon mukaan yhteen ainoaan yhteisönsisäiseen kuljetukseen liittyvässä ketjuliiketoimessa kuljetus voitiin kohdistaa vain yhteen kyseisistä liiketoimista.

17 Niinpä verohallinto katsoi, että paikka, jossa Herst oli hankkinut tavarat, ei ollut Tšekissä vaan niissä jäsenvaltioissa, joissa polttoaineet olivat silloin, kun kyseinen yhtiö lastasi ne kuljettaakseen ne omalla kustannuksellaan ja omilla välineillään Tšekkiin käytettäväksi omassa liiketoiminnassaan.

18 Tšekin verohallinto epäsi siten useilla veronoikaisupäätöksillä Herstiltä oikeuden vähentää mainittuihin hankintoihin liittyvä arvonlisävero ja määräsi sille sakon.

19 Herst teki kyseisistä veronoikaisupäätöksistä oikaisuvaatimuksia muutoksenhakuviranomaiselle ja väitti, että polttoaineet oli hankittu Tšekissä, koska ne oli kuljetettu väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä ja luovutettu vapaaseen liikkeeseen vasta kyseisten kuljetusten jälkeen.

20 Muutoksenhakuviranomaisen kumosi ensimmäisellä päätöksellään heinäkuuta ja elokuuta 2013 koskevat veronoikaisupäätökset sillä perusteella, että Herst oli esittänyt laskut, jotka osoittivat, että muut talouden toimijat, joille polttoaineet oli myyty edelleen, olivat toimineet kuljetuksen järjestäjinä. Toisella päätöksellään muutoksenhakuviranomaisen vahvisti helmikuun 2011 ja helmikuun 2013 välistä aikaa koskevat veronoikaisupäätökset. Kolmannella päätöksellään kyseinen viranomaisen muutti marraskuun 2010 ja tammikuun 2011 välistä aikaa ja maaliskuun 2013 ja toukokuun 2013 välistä aikaa koskevia veronoikaisupäätöksiä. Herstille annettiin tiedoksi 145 381 137 Tšekin korun (CZK) (n. 5 664 520 euroa) suuruinen veronkorotus ja sille määrättiin 30 476 215 CZK:n (n. 1 187 450 euroa) sakko.

21 Herst on nostanut veroviranomaisen toisesta ja kolmannelta päätöksestä kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa eli Krajský soud v Praze (Prahan maakunnallinen tuomioistuin, Tšekki).

22 Herst väittää kyseisessä tuomioistuimessa, että pääasiassa kyseessä olevat polttoaineiden kuljetukset koostuivat kahdesta erillisestä kuljetuksesta. Ensimmäinen niistä oli kyseisten jäsenvaltioiden ja Tšekin välinen kansainvälinen kuljetus, jonka aikana Herst oli ainoastaan kuljettajan asemassa. Toinen oli sisäinen kuljetus sen jälkeen, kun polttoaineet oli luovutettu vapaaseen liikkeeseen Tšekissä, ja Herst sai sen aikana oikeuden määrätä vapaasti kyseisistä tavaroista.

23 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa on tarpeen tehdä kaikki esillä olevan tapauksen olosuhteet käsittävä kokonaisarviointi sen määrittämiseksi, mikä kyseisistä luovutuksista täyttää kaikki yhteisöluovutuksen edellytykset. Jotta liiketoimea voitaisiin pitää arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna ”tavaroiden luovutuksena”, henkilön on liiketoimen seurauksena saatava omistajalle kuuluva määräämisvalta luovutettuihin tavaroihin.

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee pääasiassa kyseessä olevan tilanteen osalta, että muiden talouden toimijoiden osallistuminen näin monitahoiseen osto- ja edelleenmyyntiketjuun selittyy taloudellisten syiden lisäksi sillä, että Herstillä ei ollut oikeutta pitää verotonta varastoa eikä vastaanottaa tavaroita väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä. Tästä syystä Herstin oli käytettävä tällaista varastoa ylläpitävän välittäjän palveluja siten, että tämä hankkii pääasiassa kyseessä olevat polttoaineet valmisteverojen maksamiseksi ja kyseisten polttoaineiden luovuttamiseksi vapaaseen liikkeeseen Tšekissä. Muutoksenhakuviranomaisen puolestaan esittää, että useiden talouden toimijoiden mukanaolo kyseisessä ketjussa on merkki arvonlisäveropetoksesta.

25 Kyseinen tuomioistuin katsoo, että vaikka Herstillä oli polttoaineet hallussaan koko niiden

kuljetuksen ajan, sillä ei ollut unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettua omistajalle kuuluvaa määräämisvaltaa niihin ennen kuin ne niiden kuljettamisen jälkeen saatettiin vapaaseen liikkeeseen Tšekissä. Siihen saakka Herst ei nimittäin ollut voinut luovuttaa mainittuja polttoaineita muulle henkilölle kuin liitännäsasiakirjoissa nimetyille niiden vastaanottajalle.

26 Näiden seikkojen vuoksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, joka myöntää, että nyt käsiteltävän asian ja 19.12.2018 annettuun tuomioon AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027) johtaneen tapauksen välillä on huomattavia tosiseikkoja koskevia samankaltaisuuksia, on epävarma siitä, millä hetkellä Herst sai siinä vireillä olevassa asiassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetun ”omistajalle kuuluvan määräämisvallan” kyseessä oleviin polttoaineisiin.

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo erityisesti, että pääasiassa yksinomaan ne talouden toimijat, joille kyseiset polttoaineet myytiin edelleen niiden kuljetuksen aikana, olivat saaneet tällaisen määräämisvallan. Sen sijaan Herst ei ollut saanut oikeudellista määräämisvaltaa mainittuihin polttoaineisiin, vaikka ne olivat fyysisesti sen hallussa kuljetuksen aikana. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kyseisen yhtiön oli tältä osin noudatettava osto- ja edelleenmyyntiliiketoimien ketjussa välittäjinä olleiden talouden toimijoiden antamia ohjeita.

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo olennaisilta osin, että on epävarmaa, vaikuttaako se, että tavaroita kuljetettiin valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EU (EUVL 2009, L 9, s. 12) mukaisessa väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä, omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtymistä koskeviin edellytyksiin, joista säädetään arvonlisäverodirektiivissä. Tältä osin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että Ústavní soud ?eské republikyn (perustuslakituomioistuin, Tšekki) oikeuskäytännössä on kehitelty tilanteissa, joissa kansallisen vero-oikeuden säännöksen soveltamisesta on epäselvyyttä hallinnon ja yksityisen välisessä oikeusriidassa, sovellettava kansallinen valtiosääntöoikeudellinen periaate, jonka perusteella kyseinen epäselvyys on otettava huomioon yksityiselle edullisella tavalla (ns. in dubio mitius ?periaate). Nyt käsiteltävässä tapauksessa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että sen käsiteltäväksi saatetun asian ratkaisemisen kannalta merkityksellistä lainsäädäntöä ei voitu pääasian tosiseikkojen tapahtumisaikaan pitää selkeänä niin kansallisen oikeuden kuin unionin oikeudenkaan osalta, joten se pohtii, onko sen siinä tapauksessa, että unionin tuomioistuimen myöhemmin tuomiossaan esittämä tulkinta on verovelvolliselle epäedullinen, noudatettava tulkintaa huolimatta kyseisestä kansallisen valtiosääntöoikeuden periaatteesta. Kyseinen tuomioistuin pohtii vielä, onko unionin tuomioistuimen tuomion vaikutukset rajattava mainitun periaatteen vuoksi koskemaan vain sen julistamisen jälkeisiä oikeudellisia tilanteita.

29 Tässä tilanteessa Krajský soud v Praze on päättänyt lykätä asian ratkaisemista 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 tavaroiden hankkija on rekisteröity verovelvolliseksi), onko tätä säännöstä tulkittava siten, että jos nämä tavarat 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?

4) Muodostuuko verovelvolliselle omistajalle kuuluva määräämisvalta arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetulla tavalla, jos verovelvollinen ostaa tavaroita toiselta verovelvolliselta suoraan tietylle asiakkaalle olemassa olevan tilauksen (jossa määritetään tavaroiden tyyppi, määrä, alkuperä ja toimitusaika) perusteella, jos verovelvollinen ei itse fyysisesti määrää tavaroista, koska ostaja suostuu kauppasopimuksen tehdessään siihen, että verovelvollinen hoitaa tavaroiden kuljetuksen alkuperäisestä paikasta, jolloin verovelvollinen järjestää ainoastaan halutut tavarat saataville toimittajiensa kautta ja välittää tavaroiden luovutuksen kannalta välttämättömät tiedot (omissa nimissään tai liiketoimintaketjuun kuuluvien alihankkijoiden puolesta), kun verovelvollisen taloudellinen hyöty muodostuu kyseisten tavaroiden osto- ja myyntihinnan välisestä erosta ilman, että liiketoimintaketjun yhteydessä laskutettaisiin tavaroiden kuljetuksen hinta?

5) Säädetäänkö [direktiivissä 2008/118] (esim. 4 artiklan 1 alakohdassa, 17 artiklassa tai 19 artiklassa) joko suoraan tai välillisesti eli tosiasiallisen määräysvallan rajoituksen muodossa riittävistä edellytyksistä (valmisteveron alaisten) tavaroiden 'omistajalle kuuluvan määräämisvallan' siirtämiselle arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetulla tavalla siten, että tavaroiden luovutuksesta huolehtimista väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä valtuutetun varastonpitäjän tai rekisteröidyn vastaanottajan toimesta valmisteverodirektiivin edellytysten mukaisesti on pidettävä tavaroiden luovutuksena arvonlisäverotuksen kannalta?

6) Tässä yhteydessä, kun määritetään luovutusta, johon liittyy kuljetus, tilanteessa, jossa tavarat luovutetaan ketjussa väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä ja toimitetaan yhtenä kuljetuksena, onko arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu kuljetus ymmärrettävä niin, että se alkaa ja päättyy [direktiivin 2008/118] 20 artiklan mukaisesti?

7) Estääkö arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate tai jokin muu unionin lainsäädännön periaate soveltamasta kansallisen lainsäädännön valtiosääntöoikeudellista in dubio mitius ?periaatetta, joka velvoittaa viranomaiset moniselitteisessä lainsäädännöllisessä tilanteessa, jossa tulkintoja voi objektiivisesti tarkasteltuna olla monia, valitsemaan lainsäädännön soveltamisen kohteena olevan henkilön (tässä tapauksessa arvonlisäverovelvollinen) kannalta edullisen tulkin? Olisiko tämän periaatteen soveltaminen unionin lainsäädännön mukaista ainakin siinä tapauksessa, että se rajattaisiin tilanteisiin, joissa riidanalaisessa tapauksessa merkitykselliset tosiseikat ovat tapahtuneet ennen kuin [unionin] tuomioistuin on antanut sitovan tulkinnan, jossa unionin tuomioistuin on määrittänyt oikeaksi muun, verovelvollisen kannalta vähemmän edullisen tulkintavaihtoehdon?

In dubio mitius ?periaatteen soveltamismahdollisuuden osalta:

8) Oliko unionin lainsäädännössä asetettujen rajojen näkökulmasta ajankohtana, jolloin verotettavat tapahtumat toteutuivat käsiteltävässä asiassa (marraskuu 2010 – toukokuu 2013), mahdollista pitää objektiivisesti epäselvänä ja monitulkintaisena kysymystä siitä, ovatko oikeudelliset käsitteet 'tavaroiden luovutus' tai 'tavaroiden kuljetus' samansisältöiset [direktiivissä 2008/118] ja arvonlisäverodirektiivissä?"

Asian käsittelyn vaiheet unionin tuomioistuimessa

30 Unionin tuomioistuin toimitti 21.12.2018 päivätyllä kirjeellä ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle 19.12.2018 annetun tuomion AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:1027) ja tiedusteli, halusiko tämä kyseisestä tuomiosta huolimatta pysyttää ennakkoratkaisupyyntönsä, ja jos halusi, pitikö se kiinni kaikista ennakkoratkaisukysymyksistään.

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ilmoitti 11.1.2019 antamassaan vastauksessa, että se pysytti ennakkoratkaisupyyntönsä mutta ei enää pyytänyt vastausta ensimmäiseen, toiseen, kolmanteen, viidenteen ja kuudenteen kysymykseen.

32 Niinpä on aihetta vastata ainoastaan neljänteen, seitsemänteen ja kahdeksanteen kysymykseen.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Neljäs kysymys

33 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee neljännellä kysymyksellään olennaisilta osin sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 20 artiklaa tulkittava siten, että verovelvollinen, joka suorittaa tavaroiden yhteisön sisäisen kuljetuksen väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä tarkoituksenaan hankkia kyseiset tavarat liiketoimintaansa varten sitten, kun ne on luovutettu vapaaseen liikkeeseen määräjäsenvaltiossa, saa kyseisessä säännöksessä tarkoitetun omistajalle kuuluvan määräämisvallan mainittuihin tavaroihin, vaikka samat tavarat on kuljetuksen aikana myyty useita kertoja edelleen muille talouden toimijoille.

34 Aluksi on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 20 artiklassa tarkoitettu tavarantoiminnan yhteisöhanke 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 19.12.2018, AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, 61 kohta).

35 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee unionin tuomioistuimen kantaa ratkaistakseen nyt käsiteltävässä tapauksessa, täytyykö ensimmäinen kyseisistä edellytyksistä eli onko omistajalle kuuluva määräämisvalta tavaraan siirtynyt Herstin kaltaiselle verovelvolliselle, joka olematta vielä tässä vaiheessa omistaja kuljettaa tavaroita väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä ensimmäisestä jäsenvaltiosta toiseen tarkoituksenaan hankkia kyseiset tavarat sitten, kun ne on luovutettu vapaaseen liikkeeseen viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa.

36 Ensimmäiseksi on muistutettava, että omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirrolla ei unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan 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 ja tuomio 19.12.2018, AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, 75 kohta).

37 Kuten julkisasiamies on esittänyt olennaisilta osin ratkaisuehdotuksensa 36 kohdassa, omistusoikeuden siirtyminen kansallisessa oikeudessa säädetyissä muodoissa ei välttämättä tarkoita samaa kuin omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtyminen.

38 Toiseksi on muistutettava, että 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 ja tuomio 19.12.2018, AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, 75 kohta).

39 Tältä osin on mainittava, että polttoaineiden kuljettamista eli kyseisten tavaroiden siirtämistä ensimmäisestä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon ei voida pitää ratkaisevana sen määrittämisen kannalta, onko omistajalle kuuluva määräämisvalta siirtynyt, jos mikään muu seikka ei anna aiheutta olettaa, että tällainen siirto on toteutunut kuljettamisajankohtana (ks. vastaavasti tuomio 19.12.2018, AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, 78 kohta).

40 Aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtyminen merkitsee, että osapuolella, jolle tällainen määräämisvalta on siirtynyt, on mahdollisuus tehdä kyseisen omaisuuden oikeudelliseen tilanteeseen vaikuttavia päätöksiä, mukaan lukien muun muassa päätös sen myymisestä.

41 Näin on pääasian kaltaisessa tilanteessa, jossa omistajien tavoin toimineet eri talouden toimijat ovat sekä ennen polttoaineiden kuljettamista että kuljettamisen aikana ostaneet ne ja myyneet ne tämän jälkeen edelleen.

42 Tältä osin on täsmennettävä, että pääasian olosuhteissa, sellaisena kuin ne on esitelty ennakkoratkaisupyyntöissä, on mahdollista, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimella on todettava, että pääasiassa on tapahtunut useita peräkkäisiä kyseisten tavaroiden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoja.

43 Tässä tilanteessa on lisättävä pääasian ratkaisemisen kannalta hyödyllisen vastauksen antamiseksi ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle, että arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohtaa koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan on niin, että kun kyse on liiketoimista, jotka muodostavat useamman peräkkäisen luovutuksen ketjun, joka johtaa vain yhteen yhteisön sisäiseen kuljetukseen, kyseinen yhteisön sisäinen kuljetus voi liittyä ainoastaan yhteen näistä luovutuksista ja tämä luovutus on näin ollen ainoa kyseisen säännöksen nojalla verosta vapautettu luovutus, ja että sen määrittämiseksi, mihin luovutukseen yhteisön sisäinen kuljetus kohdistuu, esillä olevan asian kaikkia erityisiä olosuhteita on arvioitava kokonaisvaltaisesti. Kyseistä oikeuskäytäntöä sovelletaan myös, kun arvioidaan sellaisia liiketoimia, jotka pääasian liiketoimen tavoin käsittävät valmisteveron alaisten tuotteiden useista peräkkäisistä hankinnoista ja edelleenmyynneistä muodostuvan ketjun, joka on johtanut yhteen ainoaan yhteisön sisäiseen kuljetukseen (ks. vastaavasti tuomio 19.12.2018, AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, 70 ja 71 kohta).

44 Tällaisen kokonaisvaltaisen arvioinnin perusteella on muun muassa ratkaistava, milloin omistajalle kuuluva määräämisvalta kyseessä oleviin tavaroihin on siirtynyt lopulliselle hankkijalle. Jos määräämisvalta siirtyi nyt käsiteltävässä asiassa ennen yhteisön sisäistä kuljetusta, mainittua siirtymistä on nimittäin pidettävä seikkana, joka puhuu sen puolesta, että näin toteutettua hankintaa on pidettävä yhteisöhankintana (ks. vastaavasti tuomio 19.12.2018, AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, 70 ja 72 kohta).

45 Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kuitenkin katsoo, että useat pääasiassa

kyseessä olevia polttoaineita koskevan määräämisvallan siirroista tapahtuivat niiden kuljetuksen aikana osto- ja edelleenmyyntiliiketoimien ketjun välivaiheiden toimijoiden hyväksi, edellisessä kohdassa mieliin palautetun unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön soveltaminen ei auta määrittämään, mihin ketjuun kuuluvista hankinnoista polttoaineiden yksi ainoa kuljetus on kohdistettava.

46 Kyseinen oikeuskäytäntö nimittäin perustuu ajalliseen perusteeseen, jonka mukaan on arvioitava, onko omistajalle kuuluva määräämisvalta tavaraan siirtynyt ennen sen kuljettamista, sen kyseiseen ketjuun kuuluvan hankinnan määrittämiseksi, johon kyseinen yksi ainoa yhteisön sisäinen kuljetus on kohdistettava ja jota on siten yksin pidettävä yhteisöhankintana. Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voisi kyseistä ajallista perustetta soveltamalla ratkaista, onko pääasiassa kyseessä olevien polttoaineiden kuljetus kohdistettava osto- ja edelleenmyyntiliiketoimien ketjun ensimmäisen talouden toimijan toteuttamaan hankintaan ennen kyseisten polttoaineiden yhtä ainoaa yhteisön sisäistä kuljetusta. Mainittua perustetta ei sen sijaan voida soveltaa, jos pääasiassa määräämisvallan peräkkäiset siirrot tapahtuivat mainitun kuljetuksen aikana.

47 Tässä tilanteessa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on sen hankinnan, johon yksi ainoa yhteisön sisäinen kuljetus on kohdistettava ja jota on siten yksin pidettävä yhteisöhankintana, määrittämiseksi arvioitava edellä 43 kohdassa mainitun unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti kaikki pääasian erityiset olosuhteet kokonaisvaltaisesti.

48 Kuten Tšekin hallitus on esittänyt kirjallisissa huomautuksissaan, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi kokonaisvaltaisessa arvioinnissaan ottaa huomioon sen, että Herst aloitti pääasiassa kyseessä olevan yhteisön sisäisen kuljetuksen oman liiketoimintansa harjoittamiseksi eli polttoaineiden hankkimiseksi sitten, kun ne on luovutettu vapaaseen liikkeeseen Tšekissä, myydäkseen ne myöhemmin edelleen omille asiakkailleen kyseisten polttoaineiden osto- ja myyntihinnan erotuksesta koostuvalla katteella.

49 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, Herst nimittäin aloitti itse polttoaineiden kuljettamisen maksamalla osto- ja edelleenmyyntiliiketoimien ketjun ensimmäisen talouden toimijan etumaksua koskevan laskun jo ennen kyseisten polttoaineiden lastaamista lähtöjäsenvaltiossa sijaitsevilla tiloilla, huolehti niiden kuljettamisesta omilla ajoneuvoillaan eikä laskuttanut niiden kuljetuksen hintaa.

50 Tässä kokonaisvaltaisessa arvioinnissa se seikka, että pääasiassa kyseessä olevat polttoaineet kuljetettiin väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä, ei sen sijaan voi olla ratkaiseva sen kannalta, mihin pääasiassa kyseessä olevan ketjun hankinnoista mainittu kuljetus on kohdistettava (ks. analogisesti tuomio 19.12.2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, 73 kohta).

51 Neljänteen kysymykseen on kaiken edellä mainitun perusteella vastattava, että

– arvonlisäverodirektiivin 20 artiklaa on tulkittava siten, että verovelvollinen, joka suorittaa yhden ainoan tavaroiden yhteisön sisäisen kuljetuksen väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä tarkoituksenaan hankkia kyseiset tavarat liiketoimintaansa varten sitten, kun ne on luovutettu vapaaseen liikkeeseen määräjäsenvaltiossa, saa kyseisessä säännöksessä tarkoitetun omistajalle kuuluvan määräämisvallan mainittuihin tavaroihin, jos sillä on mahdollisuus tehdä samojen tavaroiden oikeudelliseen tilanteeseen vaikuttavia päätöksiä, mukaan lukien muun muassa päätös niiden myymisestä

– se, että verovelvollisella oli alusta alkaen aikomus hankkia kyseiset tavarat omaa liiketoimintaansa varten sitten, kun ne on luovutettu vapaaseen liikkeeseen määräjäsenvaltiossa,

on seikka, joka kansallisen tuomioistuimen on otettava huomioon osana sen käsiteltäväksi saatetun yksittäistapauksen kaikkien erityisten olosuhteiden kokonaisvaltaista arviointia sen määrittämiseksi, mihin peräkkäisistä hankinnoista mainittu yhteisön sisäinen kuljetus on kohdistettava.

Seitsemäs kysymys

52 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee seitsemännellä kysymyksellään olennaisilta osin sitä, onko unionin oikeus esteenä sille, että kansallinen tuomioistuin, joka harkitsee sellaisen kansallisen verosäännöksen soveltamista, jolla on pantu täytäntöön arvonlisäverodirektiivin säännös, joka antaa mahdollisuuden useampiin tulkintoihin, valitsee verovelvolliselle edullisemman tulkinnan perusteenaan kansallinen valtiosääntöoikeudellinen in dubio mitius -periaate senkin jälkeen, kun unionin tuomioistuin on todennut tällaisen tulkinnan olevan ristiriidassa unionin oikeuden kanssa.

53 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee olennaisilta osin, että Tšekin oikeus on monitulkintainen sen osalta, mikä vaikutus valmisteverollisten tavaroiden käsittelyä koskevalla lainsäädännöllä on ajankohtaan, jolloin omistajalle kuuluva määräämisvalta kyseisiin tavaroihin siirtyy. Kyseisen tuomioistuimen mukaan Tšekin lainsäädäntö, jolla arvonlisäverodirektiivi saatettiin osaksi kansallista oikeusjärjestystä, antaa verovelvollisille perustellun aiheen katsoa, että tavaroiden kuljettaminen toiseen jäsenvaltioon väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä vaikuttaa niiden omistajalle kuuluvan määräysvallan siirtymistä koskeviin edellytyksiin.

54 Tässä yhteydessä on mainittava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tulkinnalla, jonka unionin tuomioistuin SEUT 267 artiklassa sille annettua toimivaltaa käyttäen antaa unionin oikeussäännölle, selvennetään ja täsmennetään kyseisen oikeussäännön merkitystä ja ulottuvuutta niin, että unionin tuomioistuimen tulkinnasta ilmenee, miten tätä oikeussääntöä pitää tai olisi pitänyt tulkita ja soveltaa sen voimaantulosta lähtien. Tästä seuraa, että tuomioistuimet voivat ja niiden täytyy soveltaa näin tulkittua sääntöä myös oikeussuhteisiin, jotka ovat syntyneet ja jotka on perustettu ennen tulkintapyynnöstä annettua tuomiota, jos edellytykset kyseisen oikeussäännön soveltamista koskevan asian käsittelylle toimivaltaisissa tuomioistuimissa muuten täyttyvät (tuomio 19.10.1995, Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, 31 kohta ja tuomio 13.12.2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, 56 kohta).

55 Sen osalta, onko unionin oikeus esteenä sellaisen kansallisen valtiosääntöoikeudellisen periaatteen soveltamiselle, jonka mukaan silloin, jos hallinnon ja yksityisen välisessä oikeusriidassa on epävarmuutta kansallisen verosäännöksen, jolla on pantu täytäntöön unionin oikeuden säännös, tulkinnasta, hallinnon on valittava verovelvolliselle edullisin tulkinta, on todettava, että kyseisen periaatteen soveltaminen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kaavailemassa merkityksessä tarkoittaisi todellisuudessa unionin tuomioistuimen omaksuman unionin oikeuden säännösten, jotka on pantu täytäntöön kyseisillä kansallisen oikeuden säännöksillä, tulkinnan vaikutusten ajallista rajoittamista, koska tämän vuoksi kyseistä tulkintaa ei voitaisi soveltaa pääasiassa (ks. analogisesti tuomio 19.4.2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, 39 kohta ja tuomio 13.12.2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, 61 kohta).

56 Tästä on huomautettava, että unionin tuomioistuin voi ainoastaan poikkeustapauksissa unionin oikeusjärjestykseen kuuluvaa yleistä oikeusvarmuuden periaatetta soveltaen rajoittaa kaikkien asianomaisten henkilöiden mahdollisuutta vedota sen tulkitsemaan oikeussääntöön vilpittömässä mielessä perustettujen oikeussuhteiden pätevyyden kyseenalaistamiseksi. Jotta tällainen rajoittava päätös voitaisiin tehdä, kahden olennaisen edellytyksen, eli asianomaisten vilpittömän mielen ja vakavien vaikeuksien uhan, on täytyttävä (tuomio 13.12.2018, Hein, C?385/17, EU:C:2018:1018, 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

57 Oikeuskäytännössä on tästä jo todettu, että tällaisen tulkinnan vaikutusten ajallinen rajoitus voidaan tehdä ainoastaan siinä samassa tuomiossa, jossa annetaan pyydetty tulkintaratkaisu. Kyseisellä periaatteella varmistetaan jäsenvaltioiden ja muiden oikeussubjektien yhdenvertainen kohtelu unionin oikeuteen nähden ja täytetään samalla oikeusvarmuuden periaatteesta johtuvat vaatimukset (ks. vastaavasti tuomio 6.3.2007, Meilicke ym., C?292/04, EU:C:2007:132, 37 kohta ja tuomio 23.10.2012, Nelson ym., C?581/10 ja C?629/10, EU:C:2012:657, 91 kohta).

58 Tältä osin on mainittava, että unionin tuomioistuin totesi jo 19.12.2018 annetun tuomion AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:1027) 76 kohdassa, että direktiivi 2008/118, jossa säädetään muun muassa väliaikaisessa valmisteverottomuuden järjestelmässä suoritettavaan tavaroiden kuljetukseen sovellettavista vaatimuksista, ei vaikuta mitenkään arvonlisäverodirektiivissä säädettyihin tavaroiden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtymistä koskeviin edellytyksiin. Unionin tuomioistuin ei viimeksi mainitussa tuomiossa rajoittanut esittämänsä arvonlisäverodirektiivin tulkinnan ajallisia vaikutuksia.

59 Tästä seuraa, että kun ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin nyt käsiteltävässä tapauksessa soveltaa kansallista oikeutta, sen on otettava huomioon kaikki kansallisen oikeuden säännökset ja sovellettava siinä hyväksyttyjä tulkintamenetelmiä voidakseen tulkita sitä mahdollisimman pitkälle arvonlisäverodirektiivin sanamuodon ja tarkoituksen, sellaisina kuin unionin tuomioistuin on niitä tulkinnut, mukaisesti, jotta direktiivissä tarkoitettu tulos saavutettaisiin ja SEUT 288 artiklan kolmatta kohtaa noudatettaisiin (ks. vastaavasti tuomio 19.4.2016, DI, C?441/14, EU:C:2016:278, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

60 Seitsemänteen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että unionin oikeus on esteenä sille, että kansallinen tuomioistuin, joka harkitsee sellaisen kansallisen verosäännöksen soveltamista, jolla on pantu täytäntöön arvonlisäverodirektiivin säännös, joka antaa mahdollisuuden useampiin tulkintoihin, valitsee verovelvolliselle edullisemman tulkinnan perusteenaan kansallinen valtiosääntöoikeudellinen in dubio mitius ?periaate senkin jälkeen, kun unionin tuomioistuin on todennut tällaisen tulkinnan olevan ristiriidassa unionin oikeuden kanssa.

Kahdeksas kysymys

61 Kun otetaan huomioon seitsemänteen kysymykseen annettu vastaus, kahdeksanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

62 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 arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 20 artiklaa on tulkittava siten, että verovelvollinen, joka suorittaa yhden ainoan tavaroiden yhteisön sisäisen kuljetuksen väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä tarkoituksenaan hankkia kyseiset tavarat liiketoimintaansa varten sitten, kun ne on luovutettu vapaaseen liikkeeseen määräjäsenvaltiossa, saa kyseisessä säännöksessä tarkoitetun omistajalle kuuluvan määräämisvallan mainittuihin tavaroihin, jos sillä on mahdollisuus tehdä samojen tavaroiden oikeudelliseen tilanteeseen vaikuttavia päätöksiä, mukaan lukien muun muassa päätös niiden myymisestä.

Se, että verovelvollisella oli alusta alkaen aikomus hankkia kyseiset tavarat omaa liiketoimintaansa varten sitten, kun ne on luovutettu vapaaseen liikkeeseen määräjäsenvaltiossa, on seikka, joka kansallisen tuomioistuimen on otettava huomioon osana sen käsiteltäväksi saatetun yksittäistapauksen kaikkien erityisten olosuhteiden kokonaisvaltaista arviointia sen määrittämiseksi, mihin peräkkäisistä hankinnoista mainittu yhteisön sisäinen kuljetus on kohdistettava.

2) Unionin oikeutta on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että kansallinen tuomioistuin, joka harkitsee sellaisen kansallisen verosäännöksen soveltamista, jolla on pantu täytäntöön direktiivin 2006/112 säännös, joka antaa mahdollisuuden useampiin tulkintoihin, valitsee verovelvolliselle edullisemman tulkinnan perusteenaan kansallinen valtiosääntöoikeudellinen in dubio mitius -periaate senkin jälkeen, kun unionin tuomioistuin on todennut tällaisen tulkinnan olevan ristiriidassa unionin oikeuden kanssa.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: tšekki.