

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

10 päivänä marraskuuta 2005 1(1)

Asia C-245/04

EMAG Handel Eder OHG

vastaan

Finanzlandesdirektion für Kärnten

(Verwaltungsgerichtshofin (Itävalta) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Arvonlisävero – Kuudes arvonlisäverodirektiivi – Yhteisöhanhinta – Ketjuliiketoimi

I Johdanto

1. Nyt esillä olevassa asiassa on vastattava jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY(2) (jäljempänä kuudes direktiivi) tulkintaan liittyviin kysymyksiin, jotka koskevat niin sanottujen ketjuliiketoimien verotusta. Tällaisissa liiketoimissa kahteen tai useampaan jäsenvaltioon sijoittautuneet useat elinkeinonharjoittajat tekevät samasta tavarasta peräkkäisiä myyntisopimuksia, jotka sitten täytetään yhdellä ainoalla tavarankäytöllä tavarankäytön alkuperäiseltä luovuttajalta sen lopulliselle ostajalle.

2. Verwaltungsgerichtshofissa vireillä olevassa pääasiassa ketjuliiketoimen alaisen tavarankäytön lopullinen ostaja on riitauttanut verohallinnon päätöksen välittäjänä toimivalle kauppiaille maksetun arvonlisäveron huomioon ottamisesta ostoihin sisältyvän veron vähentämisen yhteydessä. Vähennys myönnetään veronalaisista kotimaisista luovutuksista, ei kuitenkaan verottomista (rajat ylittävistä) yhteisöluovutuksista. Verohallinto katsoo, että ketjuliiketoimen osapuolet ovat perusteettomasti kohdelleet lopulliselle ostajalle tehtävää luovutusta veronalaisena kotimaisena luovutuksena.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Yhteisön oikeus

3. Kuudennen direktiivin 2 artiklan nojalla tavaroiden luovutuksesta on kannettava arvonlisävero, jonka osalta verovelvollinen on 4 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaan itsenäistä toimintaa harjoittava kauppias, joka suorittaa luovutuksen.

4. Direktiivin 8 artiklassa säädetään verollisen liiketoimen suorituspaikan määrittelemisestä

seuraavaa:

"1. Tavaroiden luovutuspaikkana on pidettävä:

- a) luovuttajan tai vastaanottajan taikka kolmannen henkilön lähettämän tai kuljettaman tavarana osalta: paikkaa, jossa tavara on vastaanottajalle lähettämisen tai kuljetuksen alkaessa – – ;
- b) jos tavaraa ei lähetetä tai kuljeteta: paikkaa, jossa tavara on luovutushetkellä.

– –

2. Poiketen siitä, mitä 1 kohdan a alakohdassa säädetään, jos tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöpaikka on kolmannessa maassa, maahantuojan 21 artiklan 2 alakohdassa tarkoitetun luovutuspaikan ja sitä seuraavien luovutuspaikkojen on katsottava olevan siinä jäsenvaltiossa, johon tavarat tuodaan."

5. Neuvoston 16.12.1991 antamalla direktiivillä 91/680/ETY(3) kuudenteen direktiiviin lisättiin XVI a osasto, jonka otsikkona on "Jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmä" (28 a–28 m artikla). Näitä säännöksiä sovelletaan edelleen, koska lopullista säädöstä elinkeinonharjoittajien välisten tavaroiden liikkeiden verotuksesta jäsenvaltioiden välisessä kaupassa ei ole toistaiseksi annettu.

6. Kuudennen direktiivin 28 a artiklassa säädetään muun muassa seuraavaa:

"1. Arvonlisäveroa on kannettava myös:

- a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan tai oikeushenkilön, joka ei ole verovelvollinen [maan alueella] suorittamista [vastikkeellisista] tavaroiden yhteisöhankinnoista, jos myyjä on verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan ja johon ei sovelleta 24 artiklassa tarkoitettua verovapautusta eikä 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisessa virkkeessä tai 28 b artiklan B kohdan 1 alakohdassa tarkoitettuja säännöksiä.

– –

3. Tavarana 'yhteisöhankinnalla' tarkoitetaan omistajan hallintaoikeuden saamista irtaimeen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija tai joku muu näiden lukuun lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon."

7. Kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdassa säädetään liiketoimien paikasta. Kyseisessä säännöksessä todetaan muun muassa seuraavaa:

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

2. Edellä 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun yhteisön sisäisen tavaroiden hankintapaikan on kuitenkin katsottava sijaitsevan sen jäsenvaltion alueella, jonka antamalla arvonlisäverotunnistenumera hankkija on tehnyt tämän hankinnan, jos hankkija ei osoita, että tästä hankinnasta on kannettu vero 1 kohdan mukaisesti, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 1 kohdan soveltamista.

– – "

8. Kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan nojalla kahden jäsenvaltion väliset yhteisöluovutukset on vapautettu verosta. Tässä säännöksessä säädetään muun muassa

seuraavaa:

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

a) 5 artiklassa ja 28 a artiklan 5 kohdan a alakohdassa tarkoitetut sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden lukuun kuljettaa tai lähettää 3 artiklassa tarkoitetun alueen ulkopuolelle mutta yhteisön alueelle sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai sellaiselle [muulle kuin verovelvolliselle] oikeushenkilölle, [– –] joka toimii [tässä ominaisuudessaan] muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.

– – ”

B Kansallinen oikeus

9. Pääasian kannalta merkitykselliset kansalliset säännökset sisältyvät vuoden 1994 Umsatzsteuergesetziin (liikevaihtoverolaki, jäljempänä vuoden 1994 UStG), sellaisena kuin se oli ennen vuoden 2000 Steuerreformgesetzillä(4) (verouudistuslaki) tehtyä muutosta.

10. Vuoden 1994 UStG:n 3 §:n 1, 7 ja 8 momentissa säädetään seuraavaa:

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

– –

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

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

11. Vuoden 1994 UStG:n 3 §:n 8 momenttia muutettiin vuoden 2000 Steuerreformgesetzillä – lainsäätäjän esittämien perusteluiden mukaan säännöksen sopeuttamiseksi kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohtaan –, ja se on kuulunut siitä lähtien seuraavasti:

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

12. Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisen kannalta merkityksellisessä vuoden 1994 UStG:n 12 §:ssä säädetään muun muassa seuraavaa:

"1) Elinkeinonharjoittaja saa vähentää seuraavat ostoihin sisältyvät arvonlisämäärät:

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

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

13. Vuosina 1996 ja 1997 K GmbH (jäljempänä K), jonka kotipaikka on Itävallassa, myi vuosisopimusten puitteissa kuukausittain sulattamoon tietyn määrän pehmeää lyijyä ehdoin "vapaasti Arnoldstein, EY-tullattu, verotettu kuorma-auton kanssa" pääasiassa valittajana olevalle EMAG Handel Eder OHG:lle (jäljempänä EMAG), jonka kotipaikka on myös Itävallassa. K puolestaan osti lyijyn yhtiöiltä, joiden kotipaikka oli joko Italiassa tai Alankomaissa. Tavara varastoitui Rotterdamissa tai Triestessä sijaitseviin tullivarastoihin. K:lta toimeksiannon saanut huolitsija kuljetti tavarat EMAG:n nimeämään määräpaikkaan tai EMAG:n asiakkaille. K:n EMAG:lle toimittamaan laskuun tehdyn merkinnän mukaan luovutuksista oli suoritettava arvonlisävero 20 prosenttia. Verovirasto ei kuitenkaan myöntänyt EMAG:lle ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa koskevaa vähennystä. Veroviraston mukaan K on laskuttanut EMAG:ltä arvonlisäveroa perusteettomasti, koska kyseinen liiketoimi on katsottava verottomaksi yhteisöluovutukseksi sillä perusteella, että tavarat on kuljetettu EMAG:lle Italiasta tai Alankomaista.

14. EMAG valitti veroviraston päätöksestä ja katsoi, että huolitsijan toimesta tapahtunut tavarat luovutus Alankomaista tai Italiasta Itävaltaan on tapahtunut yksinomaan K:n toimeksiannosta. Toisesta jäsenvaltiosta suoritettavasta tavarat luovutuksesta on siis kyse ainoastaan K:n ja sen tavarantoimittajan välisessä suhteessa. K:n EMAG:lle myöhemmin suorittamassa tavarat luovutuksessa on sitä vastoin EMAG:n mukaan kyse veronalaisesta kotimaisesta luovutuksesta, joten asianomainen vähennys on EMAG:n mukaan myönnettävä sille.

15. Finanzlandesdirektion Kärnten hylkäsi EMAG:n valituksen perusteettomana. Se katsoi päätöksessään, että vuoden 1994 UStG:n 3 §:n 8 momentin nojalla verottomien yhteisöluovutusten suorituspaikka on Alankomaissa tai Italiassa, koska tavara on luovutettu kulloinkin Rotterdamissa tai Triestessä rahdinkuljettajille, jotka ovat kuljettaneet tavarat edelleen EMAG:lle Itävaltaan.

16. Tämä Finanzlandesdirektion Kärntenin päätös on Verwaltungsgerichtshofissa vireillä olevan oikeudenkäynnin kohteena. Kansallinen tuomioistuin on esittänyt Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäistä virkettä tulkittava siten, että paikka, jossa lähettäminen tai kuljetus alkaa, on myös silloin ratkaiseva, jos useat elinkeinonharjoittajat tekevät samasta tavarasta luovutus sopimuksen ja useat luovutus sopimukset täytetään yhdellä ainoalla tavarat liikkeellä?

2) Voidaanko useat tavarat luovutukset katsoa verottomiksi yhteisöluovutuksiksi, jos useat elinkeinonharjoittajat tekevät samasta tavarasta luovutus sopimuksen ja useat luovutus sopimukset täytetään yhdellä ainoalla tavarat liikkeellä?

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

luovutus päättyy?

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

IV Asianosaisten lausumat

17. EMAG, Itävallan, Yhdistyneen kuningaskunnan ja Italian hallitukset sekä komissio ovat esittäneet huomautuksia ennakkoratkaisumenettelyssä yhteisöjen tuomioistuimessa. Asianosaiset ja muut osapuolet ovat yksimielisiä siitä, että ketjuliiketoimien kohdalla ainoastaan yhtä luovutusta voidaan pitää verottomana yhteisöluovutuksena. Ne ovat myös yhtä mieltä siitä, että nyt esillä olevassa asiassa kuudennessa direktiivissä tarkoitettu yhteisöluovutus on kyse alankomaalaisten tai italialaisten tavarantoimittajien suhteessa K:hon, joten yhteisöluovutus ei voi enää tulla kyseeseen K:n suhteessa EMAG:hen.

18. Asianosaisilla ja muilla osapuolilla on kuitenkin erilainen näkemys ennakkoratkaisukysymyksiin vastaamisesta yleisellä tasolla. EMAG ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsovat, että ketjuliiketoimien kohdalla veroton yhteisöluovutus on aina ensimmäinen luovutus, kun taas Itävallan ja Italian hallitukset sekä komissio katsovat, että yksittäistapauksen olosuhteet ovat merkityksellisiä sen kannalta, mitä useista luovutuksista on pidettävä yksittäistapauksessa verottomana yhteisöluovutuksena.

V Oikeudellinen arviointi

A *Alustava huomautus jäsenvaltioiden välisen kaupan verotusta koskevista säännöistä*

19. Maan alueella suoritettavasta tavarankäytön luovutuksesta on kannettava arvonlisäveroa (kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohta). Sellaisten tavaroiden kohdalla, jotka luovutetaan kolmansista maista yhteisössä olevalle ostajalle, asian kannalta merkityksellistä verotettavaa tapahtumaa ei sitä vastoin muodosta luovutus vaan tavarankäytön maahantuonti yhteisöön (kuudennen direktiivin 2 artiklan 2 kohta ja 7 artikla).

20. Rajat ylittävää yhteisön sisäistä kauppaa varten direktiiviin 91/680 sisältyvän jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmän (XVI a osasto) myötä on otettu käyttöön uusi verotettava tapahtuma, yhteisöhankinta. Näiden edelleen voimassa olevien sääntöjen selventämiseksi on paikallaan tehdä lyhyt katsaus niiden historiaan.

21. Ennen yhteisöhankinnan sisällyttämistä lainsäädäntöön yhteisössä suoritettavia rajat ylittäviä tavarankäytön luovutuksia verotettiin samalla tavoin kuin kansainvälistä kauppaa. Luovutuksesta oli yleisten sääntöjen mukaisesti maksettava veroa kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettussa luovutuspaikassa, siis paikassa, jossa tavara on lähettämisen alkaessa. Luovutus kuitenkin vapautettiin verosta tavarankäytön viennin osalta. Arvonlisäveroa oli maksettava tämän jälkeen tavarankäytön maahantuonnista vastaanottajavaltioon. Tuonnin arvonlisäveron kantaminen edellytti rajatarkastusten suorittamista.

22. Sisämarkkinoiden toteuttamisen yhteydessä tämä verotusmuoto ja sen myötä myös verotukselliset tarkastukset sisäisillä rajoilla oli määrä lakkauttaa.(5) Uudistuksessa ei kuitenkaan laajennettu kotimaisiin tavarankäytön luovutuksiin sovellettavia säännöksiä koskemaan kahden jäsenvaltion välistä kauppaa. Tämä olisi nimittäin tarkoittanut sitä, ettei arvonlisäveroa olisi siihenastisesta käytännöstä poiketen maksettu sille valtiolle, johon tavara tuodaan, vaan sille valtiolle, josta tavara lähetetään. Jäsenvaltion sisäisessä kaupassa luovutus muodostaa näet yleensä verotettavan liiketoimen (kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohta). Verotettavan liiketoimen paikka on tässä yhteydessä paikka, jossa tavara on vastaanottajalle lähettämisen tai

kuljetuksen alkaessa (kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohta).

23. Siirtymäjärjestelmän nojalla jäsenvaltioiden verotustoimivallan jaon on määrä säilyä ennallaan. Arvonlisävero on suoritettava kulutusverona edelleen siinä jäsenvaltiossa, jossa lopullinen kulutus tapahtuu. Tämän takaamiseksi direktiivillä 91/680 otettiin jäsenvaltioiden välisen kaupan osalta käyttöön uutena verotettavana tapahtumana yhteisöhankinta (28 a artiklan 1 kohdan a alakohta). Tässä tapauksessa verotetaan siis vastaanottajan toimesta tehtävää tavarantoimittajan vastaanottamista tuontijäsenvaltiossa. Kyseinen verotettava tapahtuma korvasi aiemman tuonnin yhteydessä suoritettua verotusta.

24. Kuten julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomer totesi jo asiassa *Lipjes* esittämässään ratkaisuehdotuksessa, kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi jäsenvaltioiden verotusvallat sovitaan tässä yhteydessä yhteen siten, että kun kyse on yhteisössä suoritettavasta liiketoimesta, siinä, missä yhden jäsenvaltion verotusvalta loppuu, toisen alkaa.(6)

25. Koska voimassa olevan siirtymäjärjestelmän nojalla yhteisöhankintaa verotetaan tavarantoimittajan jäsenvaltiossa, on vastaava yhteisöluovutus vapautettava verosta alkuperäjäsenvaltiossa (kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohta). Yhteisöhankinta on siis tullut tuontiverotuksen tilalle, kun taas yhteisöluovutuksen verosta vapauttaminen korvaa viennin verosta vapauttamisen.

B *Toinen ennakkoratkaisukysymys*

26. Kaksi ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä liittyvät kiinteästi toisiinsa. Toinen kysymys on luonteeltaan olennaisempi, minkä vuoksi siihen on vastattava ensin. Toisen ennakkoratkaisukysymyksen ulottuvuus selviää ainoastaan tarkastelemalla sitä, miten Itävallan verohallinto ilmeisesti haluaisi määritellä ketjuliiketoimeen kuuluvat yksittäiset liiketoimet.

27. Itävallan verohallinto pitää molempia liiketoimia, jotka ovat osa ketjuliiketoimea, verottomina yhteisöluovutuksina. Ensimmäisen verottoman yhteisöluovutuksen muodostaa sen mukaan alankomaalaisten tai italialaisten yritysten ja itävaltalaisen K:n välinen toimi, toisen verottoman yhteisöluovutuksen taas itävaltalaisen K:n ja itävaltalaisen EMAG:n välinen toimi. Näihin molempiin – oikeudelliselta kannalta katsottuna – itsenäisiin luovutuksiin liittyy kuitenkin ainoastaan yksi tavarantoiminnan liike Alankomaista tai Italiasta Itävaltaan. Jotta myös K:n ja EMAG:n, joiden molempien kotipaikka on Itävallassa, välistä toimea voidaan pitää verottomana yhteisöluovutuksena, toisin sanoen rajat ylittävänä luovutuksena, verohallinto katsoo tosiasiallisesti K:n Alankomaista tai Italiasta suorittaman tavarankuljetuksen kuuluvan myös toiseen luovutukseen.

28. Tätä taustaa vasten kansallinen tuomioistuin tiedustelelee toisella ennakkoratkaisukysymyksellään, onko ketjuliiketoimen kohdalla tosiasiallisesti kyse kahdesta verottomasta yhteisöluovutuksesta, vaikka on tapahtunut ainoastaan yksi tavarantoiminnan kuljetustapahtuma.

29. Edellä kuvattu ketjuliiketoimeen kuuluvia yksittäisiä liiketoimia koskeva verohallinnon luonnehdinta on ristiriidassa kuudennen direktiivin XVI a osastoon sisältyvien yhteisöluovutusten verotusta koskevien erityissääntöjen tavoitteiden kanssa. Näiden sääntöjen tarkoituksena on yhteensovittaa jäsenvaltioiden yhteisön sisäisten luovutusten verotusta koskevaa toimivaltaa. Rajat ylittäviä luovutuksia on määrä verottaa ainoastaan kerran, nimittäin kotimaisia liiketoimia koskevista säännöistä poiketen määräjäsenvaltiossa.

30. Tämä tavoite saavutetaan vain, jos nyt esillä olevassa asiassa ainoastaan yhtä luovutuksista kohdellaan verottomana yhteisöluovutuksena, nimittäin sitä, joka on johtanut yhteisöhankintaan.

Kaikki sitä edeltävät ja seuraavat toimet ovat sitä vastoin kotimaisia luovutuksia, joista kannetaan yleisten sääntöjen nojalla veroa siinä valtiossa, jossa nämä luovutukset suoritettiin.

31. Rajat ylittävien tavaraita koskevien liiketoimien kohdalla kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan nojalla verosta vapautettu yhteisöluovutus on verotettavan yhteisöhankinnan peilikuva. Mikäli on tapahtunut ainoastaan yksi jäsenvaltion rajat ylittävä tavaran liike, kyseeseen voi tulla yhtäältä ainoastaan yksi veroton luovutus ja toisaalta yksi verotettava hankinta. Tällä taataan, että asianomaisten jäsenvaltioiden toimivallan yhteensovittaminen, joka on kuudennen direktiivin XVI a osastoon sisältyvien säännösten tarkoituksena, toimii moitteettomasti ja ettei yhteisöluovutuksia veroteta moninkertaisesti eikä jätetä verottamatta (verotuksen neutraalisuus). Nyt esillä olevan kaltaisissa asioissa, joissa useammat henkilöt ovat osallisina ja tulevat kyseeseen hankkijoina, rajat ylittävä tavaran liike on siis luokiteltava kulloinkin täsmällisesti luovutukseksi tai hankinnaksi jäsenvaltioiden verotusvaltojen rajaamiseksi.

32. Seuraavat pohdinnat osoittavat, mitä epä johdonmukaisuuksia seuraa siitä, jos pääasian kohteena olevan kaltaisessa tapauksessa oletetaan tapahtuneen kaksi verotonta yhteisöluovutusta. Näin ollen veroton yhteisöluovutus on ensinnäkin kyseessä alankomaalaisen tai italialaisen tavarantoimittajan K:lle suorittamassa luovutuksessa. Tähän luovutukseen liittyy vastaavasti K:n Itävallassa suorittama verotettava yhteisöhankinta. Kyseisen liiketoimen paikka on 28 b artiklan A kohdan 1 alakohdan nojalla nimittäin paikka, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle.

33. Jotta K:n EMAG:lle suorittama luovutus voitaisiin katsoa myös verottomaksi yhteisöluovutukseksi, tämän luovutuksen paikan on väistämättä oltava jälleen jossain toisessa jäsenvaltiossa kuin Itävallassa. Kyseeseen tulisivat tässä tapauksessa ainoastaan Alankomaat tai Italia. Tässä luovutusketjussa K luovuttaisi siis samat tavarat uudelleen Alankomaista tai Italiasta Itävaltaan, vaikka se on jo aiemmin hankkinut nämä tavarat Itävallassa kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna yhteisöhankintana.

34. Edellä kuvattuun toiseen yhteisöluovutukseen liittyy puolestaan jälleen kuudennen direktiivin 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla verollinen yhteisöhankinta, jonka EMAG suorittaa Itävallassa. Tällainen kuvitteellinen kaksinkertainen kuljetustapahtuma ei ole siis pelkästään keinotekoinen, vaan se johtaa myös kaksinkertaiseen verotukseen, kun samat tavarat ovat kahden Itävallassa suoritettavan verollisen yhteisöhankinnan kohteena.

35. Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että ainoastaan yksi useista tavaran luovutuksista on katsottava verottomaksi yhteisöluovutukseksi, jos useat elinkeinonharjoittajat tekevät samasta tavarasta luovutussopimuksia ja nämä luovutussopimukset täytetään yhdellä ainoalla tavaran liikkeellä. Yhteisöluovutus on tässä yhteydessä se luovutus, johon liittyy vastaavasti kuudennen direktiivin 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu yhteisöhankinta.

C *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

36. Ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellä pyritään selvittämään molempien luovutusten kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu luovutuspaikka. Pääasian tosiseikat huomioon ottaen kysymys on ymmärrettävä suppeasti siten, että sillä tarkoitetaan ainoastaan tilannetta, jossa on kyse kahteen jäsenvaltioon liittyvästä ketjuliiketoimesta.

37. Verohallinnon logiikan mukaan tavaroiden luovutuspaikkana on pidettävä kulloinkin paikkaa, josta tavarat on tosiasiallisesti lähetetty Alankomaissa ja Italiassa. Tämä johtaa verohallinnon käsityksen mukaan siihen, että molemmat luovutukset ovat verottomia yhteisöluovutuksia. Tämä päätelmä on lopuksi verohallinnon mukaan johdettavissa kuudennen direktiivin 8 artiklan

tulkinnasta.

38. Kuten toiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettussa vastauksessa jo todettiin, nyt esillä olevan kaltaisessa rajat ylittävässä tavarankuljetuksessa on kuitenkin kyse ainoastaan yhdestä verottomasta yhteisöluovutuksesta. Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastaamisen yhteydessä on näin ollen otettava huomioon, ettei kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu paikka, josta kuljetus alkaa, ole ratkaiseva molempien luovutussuhteiden arvioinnin kannalta, jos useat elinkeinonharjoittajat tekevät samasta tavarasta luovutussopimuksen ja useat luovutussopimukset täytetään yhdellä ainoalla rajat ylittävällä tavarankuljetuksella.

39. Kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan sanamuodon perusteella olisi tosin mahdollista pitää Alankomaita tai Italiaa tavaroiden luovutuspaikkana sekä alankomaalaisen tai italialaisen tavarantoimittajan ja K:n välisen että K:n ja EMAG:n välisen sopimussuhteen osalta. Tavara oli nimittäin tosiasiallisesti näissä jäsenvaltioissa kuljetuksen alkaessa. Tämä näkemys olisi kuitenkin ristiriidassa kuudennen direktiivin XVI a osastoon sisältyvien yhteisöhankintaa koskevien säännösten kanssa.

40. Ratkaisevaa verottoman yhteisöluovutuksen määrittelemisen kannalta ei ole täten se, mikä paikka oli tosiasiallisesti kuljetuksen lähtöpaikka ja muodostaa siten kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun tavaroiden luovutuspaikan. Merkityksellistä on pikemminkin se, mikä luovutus on johtanut 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuun yhteisöhankintaan. Juuri tässä luovutuksessa on kyse verottomasta yhteisöluovutuksesta.

41. Luovutukset, jotka edeltävät ja seuraavat yhteisöhankintaa peräkkäisten luovutusten sarjassa, ovat sitä vastoin lähtöjäsenvaltiossa tai määräjäsenvaltiossa suoritettavia kotimaisia luovutuksia, joiden luovutuspaikka on määriteltävä kuudennen direktiivin 8 artiklan nojalla.

42. Yhteisöjen tuomioistuin on vastaavasti todennut asiassa *Lipjes* antamassaan tuomiossa,⁽⁷⁾ että yhteisön sisäisten liiketoimien kohdalla ratkaiseva on yhteisöhankinta. Tämän liiketoimen suorituspaikasta säädetään tämän direktiivin 28 b artiklan A ja B kohdassa, joissa näin ollen poiketaan tämän saman direktiivin 8 artiklan yleisistä säännöksistä, jotka koskevat tavaroiden luovutusta jäsenvaltion sisällä.

43. Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, ettei kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu paikka, jossa lähettäminen alkaa, ole ratkaiseva sen kannalta, onko nyt esillä olevan kaltaisen ketjuliiketoimen yhteydessä suoritettava luovutus katsottava verottomaksi yhteisöluovutukseksi.

D Kolmas ennakkoratkaisukysymys

44. Kolmas ennakkoratkaisukysymys on esitetty ainoastaan sitä tapausta varten, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan myöntävästi. Ensimmäiseen kysymykseen annettusta vastauksesta ilmenee, ettei kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohtaa voida tulkita siten, että useat rajat ylittävään ketjuliiketoimeen liittyvät luovutukset voitaisiin katsoa yhteisöluovutuksiksi pelkästään tässä säännöksessä tarkoitetun tosiasiallisen luovutuspaikan perusteella.

45. Tämä toteamus ei kuitenkaan tee kolmanteen kysymykseen annettavasta vastauksesta täysin merkityksetöntä pääasian oikeudenkäynnin kannalta. Direktiivin 8 artiklaa sovelletaan nimittäin lähtökohtaisesti edelleen yhteisöluovutusta edeltäneisiin ja seuranneisiin kotimaisiin luovutuksiin.

46. Yhteisöhankintaa edeltäneiden, yksinomaan lähtöjäsenvaltiossa suoritettujen luovutusten

osalta 8 artiklan soveltamisesta ei ole annettu erityismääräyksiä.

47. Tilanne on sitä vastoin erilainen yhteisöhankintaa seuraavan kotimaisen luovutuksen kohdalla. Jos se henkilö, joka on suorittanut yhteisöhankinnan (tässä tapauksessa K), luovuttaa tavaran kolmannelle samassa jäsenvaltiossa (tässä tapauksessa EMAG:lle), luovutuspaikkana ei voida kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdasta poiketen pitää paikkaa, jossa tavara tosiasiallisesti on lähettämisen tai kuljetuksen alkaessa (tässä tapauksessa Alankomaissa tai Italiassa).

48. Tältä osin on pikemminkin otettava huomioon se seikka, että yhteisöhankinta on jo suoritettu tavaran määräjäsenvaltiossa (tässä tapauksessa Itävallassa). Kyseistä yhteisöhankintaa seuraavan luovutuksen paikkana on siten pidettävä myös määräjäsenvaltiota.

49. Tähän tulokseen voidaan päätyä kahdella tavalla. Ensinnäkin yhteisöhankintaa seuraavaa kotimaista luovutusta voitaisiin pitää kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna tapauksena (niin sanottuna lepäävänä luovutuksena). Tämä on soveliasta, koska rajat ylittävän kuljetuksenhan on jo katsottu liittyvän yhteisöhankintaa edeltävään yhteisöluovutukseen eikä sen voida täten enää katsoa liittyvän johonkin toiseen luovutukseen.

50. Toiseksi kuudennen direktiivin 8 artiklan 2 kohtaa voitaisiin soveltaa analogisesti. Tämä säännös koskee erityissääntelyä, jossa määritellään luovutuspaikka siinä tapauksessa, että tavara lähetetään tuojan toimesta kolmannelle maasta yhteisöön. Luovutuspaikka ei siinä tapauksessa ole tavaran tosiasiallinen lähetyspaikka kolmannessa maassa, vaan jäsenvaltio, johon tavarat tuodaan. Koska yhteisöhankinta korvaa käytännössä tuonnin, myös tämä ratkaisu vaikuttaa hyväksyttävältä.

51. Koska viime kädessä molemmat tavat johtavat siihen, että luovutuspaikan katsotaan olevan siinä jäsenvaltiossa, jossa sitä edeltävä yhteisöhankinta tapahtui, ei ole tarpeen päättää, kumpi tapa on asetettava etusijalle.

52. Kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen on siten vastattava, että nyt esillä olevan kaltaisen ketjuliiketoimen yhteydessä yhteisöhankintaa seuraavan luovutuksen paikkana ei ole pidettävä paikkaa, josta tavara on tosiasiallisesti lähetetty. Luovutuspaikan katsotaan pikemminkin olevan siinä jäsenvaltiossa, jossa yhteisöhankinta on tapahtunut.

E Neljäs ennakkoratkaisukysymys

53. Kansallinen tuomioistuin tiedustelee neljännellä kysymyksellään, jonka se on esittänyt kysymyksiin 1–3 annettavasta vastauksesta riippumatta, onko näihin kysymyksiin annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, kenen määräämisvallassa esine on tavaran liikkeen aikana.

54. Kuten aiemmin todettiin, nyt esillä olevan kaltaisen ketjuliiketoimen kohdalla verottomana yhteisöluovutuksena on pidettävä sitä luovutusta, joka johtaa välittömästi yhteisöhankintaan.

55. Kuudennen direktiivin 28 a artiklan 3 kohdan nojalla tavaran ”yhteisöhankinnalla” tarkoitetaan omistajalle kuuluvan määräämisvallan saamista irtaimeen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija tai joku muu näiden lukuun lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon.

56. Koska kyse on tosiasiallisesta tunnusmerkistä, nimittäin määräämisvallan saamisesta, kaavamainen ratkaisu ei tule kyseeseen. Siten esimerkiksi ensimmäinen luovutussuhde tai viimeinen luovutussuhde ei voi olla aina ratkaiseva. Tässä yhteydessä on pikemminkin otettava huomioon yksittäistapauksen olosuhteet.

57. "Aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirto" on myös kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohtaan sisältyvän luovutuksen määritelmän keskeinen tunnusmerkki. Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin on asiassa *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* antamassaan tuomiossa jo todennut, ettei kyse tarvitse olla kansallisessa lainsäädännössä tarkoitetusta omistusoikeuden siirrosta.⁽⁸⁾ Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan riittää, että hankkijalla on valta tosiasiallisesti määrätä kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja. Näitä toteamuksia voidaan vastaavasti soveltaa yhteisöhankinnan määritelmään.

58. Omistusoikeutta ilmentää tyypillisesti oikeus menetellä tavaran suhteen mielensä mukaan, erityisesti pitää tavaraa hallussaan ja luovuttaa se eteenpäin.

59. Yhteisöhankinnan ratkaiseva tunnusmerkki on omistusoikeuden saamisen ohella se seikka, että tavara on ylittänyt jäsenvaltion rajan. Tämän vuoksi kuljetukselle tai kuljetustoimeksiannolle on syytä antaa erityistä merkitystä. Se, kenen toimeksiannosta kuljetus tapahtuu, päättää lähtökohtaisesti siitä, milloin tavara on missäkin. Siltä osin kuin tämä käyttää tavaran kuljetuksessa kolmatta osapuolta, tavaran määräämisvallan katsotaan viime kädessä kuuluvan kuljetuksen toimeksiantajalle. Tavaran olinpaikasta päättäminen ilmentää omistusoikeutta, joka on puolestaan edellytys yhteisöhankinnan syntymiselle.

60. Tästä syystä katson, että sikäli kuin mikään ei viittaa siihen, että asia olisi toisin,⁽⁹⁾ yhteisöhankinnan suorittaa se, joka antaa kuljetustoimeksiannon ja jolla on siten välillisesti tai suoraan määräämisvalta tavaraan rajat ylittävän siirron aikana. Tältä osin lisäedellytyksenä on se, että kuljetustoimeksiannon antajan kotipaikka ei ole lähetysvaltiossa tai että se ei toimi lähetysvaltiossa annetulla arvonlisäveronumerolla.

61. Kuljetusvastuuta koskeva liittymä vaikuttaa asianmukaiselta myös siksi, että se, jonka toimeksiannosta tavara kuljetetaan ja jonka määräämisvallassa tavara on kuljetuksen aikana, on kaikista luovutusketjuun osallistuvista elinkeinonharjoittajista parhaiten tietoinen tavaran lähtö? ja määräraikasta. Tällä elinkeinonharjoittajalla on rajat ylittävän luovutussopimuksen yhteydessä korostunut vastuu rajat ylittävän liiketoimen asianmukaisesta verokohtelusta.

62. Kuljetustoimeksiannon kriteeriä ei voida kuitenkaan poikkeuksellisesti soveltaa silloin, kun tavara kuljetetaan ketjun ensimmäisen luovuttajan (tässä tapauksessa K:n Alankomaissa tai Italiassa olevan tavarantoimittajan) toimesta tai tämän toimeksiannosta. On selvää, ettei luovuttaja voi olla samanaikaisesti hankkija. Ensimmäinen luovuttaja ei saa kuljetustoimeksiannon myötä myöskään (uutta) omistusoikeutta, vaan käyttää ainoastaan sillä jo olevia oikeuksia.

63. Tällaisessa tapauksessa yhteisöhankinnan voi suorittaa ainoastaan tämän jälkeen tuleva tavaran ostaja. Tehokkaan verotuksen varmistamiseksi veronmaksuvelvollisena yhteisöhankinnasta on tässä tapauksessa välttämätöntä pitää ensimmäisen luovuttajan välitöntä asiakasta, vaikka tavaraa ei tosiasiallisesti kuljeteta hänelle vaan luovutusketjun viimeiselle asiakkaalle.

64. Ainoastaan ensimmäinen luovuttaja tietää nimittäin – jo toimeksi antamansa kuljetuksen perusteella –, että kyse on verottomasta yhteisöluovutuksesta. Ensimmäinen luovuttaja ei näin ollen laskuta asiakkaaltaan (tässä tapauksessa K:lta) tähän seikkaan viitaten arvonlisäveroa, mistä tälle ensimmäiselle ostajalle ilmenee väistämättä, että hän on velvollinen maksamaan veroa

yhteisöhankinnasta. Kaikissa ensimmäistä luovutusta seuraavissa luovutussuhteissa arvonlisävero voidaan sitä vastoin ongelmattomasti sisällyttää laskuun ja ottaa huomioon ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisen yhteydessä.

65. Ehdotetun ratkaisun vertaaminen kuudennen direktiivin 28 c artiklan E kohdan 3 alakohtaan sisältyviin niin sanottuja kolmikantakauppoja koskeviin erityissäännöksiin osoittaa, että ehdotettu ratkaisu on kuudennen direktiivin XVI a osaston systematiikan mukainen. Kolmikantakauppa on viime kädessä erityinen ketjuliiketoimen muoto, jossa luovutusketjun muodostavat kuitenkin vähintään kolmeen jäsenvaltioon sijoittautuneet yritykset.

66. Yksinkertaistaen tässä erityissäännöksessä todetaan, että välittäjänä toimiva kauppias, joka suorittaa veronalaisen hankinnan tavarán määräjäsenvaltiossa, koska on antanut kuljetustoimeksiannon, voidaan vapauttaa verovelvollisuudesta, jos kyseinen kauppias ei ole sijoittautunut tämän määräjäsenvaltion alueelle ja jos sen sijaan määräjäsenvaltioon sijoittautunut lopullinen ostaja on määritelty veronmaksuvelvolliseksi.⁽¹⁰⁾ Tämä erityissäännös vahvistaa tässä ratkaisuehdotuksessa esitetyn (yksinkertaisia) ketjuliiketoimia koskevan luonnehdinnan, jonka mukaan yhteisöhankinnan suorittaa yleensä se, joka antaa kuljetustoimeksiannon.

VI Ratkaisuehdotus

67. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Verwaltungsgerichtshofin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Jos useat elinkeinonharjoittajat tekevät samasta tavarasta luovutussopimuksia ja nämä luovutussopimukset täytetään yhdellä ainoalla tavarán liikkeellä, ainoastaan yksi useista tavarán luovutuksista on katsottava verottomaksi yhteisöluovutukseksi. Yhteisöluovutus on tässä yhteydessä se luovutus, johon liittyy vastaavasti kuudennen direktiivin 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu yhteisöhankinta.

2) Kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu paikka, josta lähettäminen alkaa, ei ole ratkaiseva sen kannalta, onko tällaisen ketjuliiketoimen yhteydessä suoritettava luovutus katsottava verottomaksi yhteisöluovutukseksi.

3) Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa yhteisöhankintaa seuraavan luovutuksen paikkana ei ole pidettävä paikkaa, josta tavara on tosiasiallisesti lähetetty. Luovutuspaikan katsotaan pikemminkin olevan siinä jäsenvaltiossa, jossa yhteisöhankinta on tapahtunut.

4) Kun tällaisten ketjuliiketoimien yhteydessä määritellään yhteisöhankinnan suorittajaa, ratkaiseva merkitys on – ellei muita seikkoja ilmene – sillä tosiseikalla, kuka tavarán kuljettaa tai kenen toimeksiannosta se kuljetetaan ja kenen määäämisvallassa tavara on kuljetuksen aikana.

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – EYVL L 145, s. 1.

3 – EYVL L 376, s. 1 ja sitä seuraavat sivut.

4 – BGBl. I, nro 106/1999.

5 – Vrt. direktiivin 91/680 toinen perustelukappale.

6 – Julkisasiamies Dámaso Ruiz-Jarabo Colomerin 13.1.2004 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-68/03, Staatssecretaris van Financiën v. D. Lipjes, tuomio 27.5.2004 (Kok. 2004, s. I-5879,

ratkaisuehdotuksen 35 kohta).

7 – Edellä alaviitteessä 6 mainittu asia C-68/03, tuomion 25 kohta.

8 – Asia C-320/88, tuomio 8.2.1990 (Kok. 1990, s. I-285, Kok. Ep. X, s. 311, 7 ja 8 kohta). Ks. myös asia C-185/01, Auto Lease Holland, tuomio 6.2.2003 (Kok. 2003, s. I-1317, 32 kohta).

9 – Ajateltavissa olisi esimerkiksi, että sopimuskumppanit määrittelevät verovelvolliseksi jonkun toisen osapuolen kuin sen, joka on antanut kuljetustoimeksiannon. Näin K ja EMAG voisivat sopia, että EMAG:n on määrä olla verovelvollinen yhteisöhankinnasta Itävallassa. Vastaavat sopimukset mainitaan kuudennen direktiivin 28 c artiklan E kohdan 3 alakohdan viidennessä luetelmakohdassa (sellaisena kuin direktiivi on 14.12.1992 annetun neuvoston direktiivin perusteella, EYVL L 384, s. 47) niin sanottujen kolmikantakauppojen yhteydessä. (Lähemmin kolmikantakaupoista ks. jäljempänä 65 kohta ja sitä seuraavat kohdat.)

10 – Tällä ehkäistään veronkanton liittyviä käytännön vaikeuksia, koska ulkomaista yritystä ei yleensä rekisteröidä arvonlisäverovelvolliseksi määräjäsenvaltiossa.