

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

29 päivänä kesäkuuta 2017 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Direktiivi 2006/112/EY – Arvonlisävero – 146 artiklan 1 kohdan e alakohhta – Maastaviennin verovapautukset – Palvelujen suoritukset, jotka liittyvät välittömästi tavaroiden maastavientiin tai maahantuontiin – Käsite

Asiassa C-288/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Augustin tiesa (ylimmän asteen tuomioistuin, Latvia) on esittänyt 17.5.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 23.5.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

”L.” IK

vastaan

Valsts ieņēmumu dienests,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta (esittelevä tuomari) sekä tuomarit E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev ja C. G. Fernlund,

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Latvian hallitus, asiamiehinnään I. Kalniņš, D. Pelše ja A. Bogdanova,
 - Euroopan komissio, asiamiehinnään M. Owsiany-Hornung ja E. Kalniņš,
- päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 146 artiklan 1 kohdan e alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat "L.?" IK ja Valsts ieņēmumu dienests (verohallinto, Latvia) ja jossa on kyse arvonlisäveron soveltamisesta vuosina 2008–2010 suoritettuihin tavaroiden kuljetustoimiin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Direktiivin 2006/112 131 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäljempänä 2–9 luvussa säädettyjä vapautuksia sovelletaan rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista ja noudattaen jäsenvaltioiden vahvistamia edellytyksiä mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi."

4 Saman direktiivin IX osaston 6 luvussa, jonka otsikkona on "Maastaviennin vapautukset", olevan 146 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

a) sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjän toimesta tai tämän puolesta lähetetään tai kuljetetaan yhteisön ulkopuolelle;

— —

e) palvelujen suoritukset, mukaan lukien kuljetukset ja liitännäiset liiketoimet, lukuun ottamatta 132 ja 135 artiklan mukaisesti verosta vapautettuja palvelujen suorituksia, kun ne liittyvät välittömästi maastavientiin tai sellaisten tavaroiden maahantuontiin, joihin sovelletaan 61 artiklassa ja 157 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettyjä toimenpiteitä."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

5 Useiden huolitsijoiden kanssa tekemiensä sopimusten nojalla "Atek" SIA sitoutui vastaamaan passitusmenettelyyn asetettujen tavaroiden kuljetuksesta Riikan (Latvia) satamasta Valko-Venäjälle.

6 "Atek" antoi eri sopimuksen nojalla "L.?"-lle tehtäväksi kyseisen tavaroiden kuljetuksen tosiasiallisen toteutuksen.

7 Mainittu kuljetus toteutettiin "Atek":in omistamalla "L.?"-lle vuokratuilla ajoneuvoilla siten, että tavaroiden lähettäjiin nähden kuljettajana toimi "Atek". "L.?" puolestaan vastasi ajoneuvojen ajamisesta, korjauksista ja polttoainetankkauksista sekä tullimuodollisuuksista rajanylityspisteissä, tavaroiden vartioinnista, niiden luovutuksesta vastaanottajalle ja tavaroiden lastaamiseksi ja purkamiseksi tarpeellisista toimenpiteistä.

8 "L.?" katsoi suorittaneensa passitukseen liittyviä palveluita ja sovelsi täten näihin palveluihin arvonlisäveron 0 prosentin verokantaa.

9 "L.?"-ssä suoritettiin verotarkastus, joka kohdistui tammikuun 2008 ja joulukuun 2010 väliselle ajanjaksolle. Tämän tarkastuksen johdosta verohallinto teki laskelman valtion talousarvioon maksettavasta arvonlisäveron lisämäärästä sekä seuraamusmaksusta ja viivästyskorosta.

10 Verohallinto vahvisti 21.9.2011 tekemällään päätöksellä mainitun laskelman sillä perusteella, että "L.?"-llä ei ollut oikeutta soveltaa arvonlisäveron 0 prosentin verokantaa

palveluihin, jotka se oli suorittanut "Atek":in kanssa tekemänsä sopimuksen puitteissa, yhtäältä sen vuoksi, että näitä palveluita ei voitu pitää tavarankuljetuksen järjestämispalveluina tai huolintapalveluina, koska sillä ei ollut oikeudellista suhdetta kuljetettujen tavaroiden lähettäjän tai vastaanottajan kanssa, ja toisaalta sen vuoksi, että koska "L.?.":llä ei ollut Latvian oikeudessa edellytettyä lupaa, sitä ei voitu pitää kuljettajana eikä sillä täten ollut oikeutta suorittaa tavaroiden kuljetuksia.

11 "L.?.": valitti tästä päätöksestä administrat?v? rajona tiesaan (alin hallintotuomioistuin, Latvia), joka hylkäsi valituksen 11.12.2012 antamallaan tuomiolla.

12 Tästä tuomiosta tehdyn valituksen johdosta Administrat?v? apgabaltiesa (alueellinen hallintotuomioistuin, Latvia) osittain hyväksyi ja osittain hylkäsi tämän valituksen 29.5.2014 antamallaan tuomiolla. Mainittu tuomioistuin katsoi erityisesti, että koska "L.?.":llä ei ollut oikeudellista suhdetta kuljetettujen tavaroiden lähettäjän tai vastaanottajan kanssa, sen suorittamia palveluita ei voitu pitää tavarankuljetuksen järjestämispalveluina tai huolintapalveluina vaan ne olivat kuljettajapalveluita, jotka koostuivat ajoneuvon kuljettajan asettamisesta sellaisen kuljetusyhtiön käytettäväksi, jolla oli kansainvälinen tavarankuljetuslupa, eli käsiteltävässä asiassa "Atek", ja että koska "L.?.":llä ei ollut tällaista lupaa, sitä ei voitu myöskään pitää yhtiönä, joka vastasi tavaroiden kuljetuksesta. Mainittu tuomioistuin katsoi täten, ettei "L.?.":n suorittamiin palveluihin täten voitu soveltaa arvonlisäveron 0 prosentin verokantaa.

13 "L.?.": teki kassaatiovalituksen viimeksi mainitusta tuomiosta Augst?k? tiesaan (ylimmän asteen tuomioistuin, Latvia) siltä osin kuin Administrat?v? apgabaltiesa oli hylännyt sen valituksen.

14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että direktiivin 2006/112 146 artiklan 1 kohdan e alakohdan oikeasta tulkintatavasta on epäilyksiä. Kyseinen tuomioistuin pohtii erityisesti, onko – siitä huolimatta, että "L.?.":n tarjoamat palvelut liittyivät tavaroihin, jotka kulkivat passitusmenettelyssä Latvian alueen kautta – sillä seikalla, että kyseisiä palveluita ei suoritettu suoraan mainittujen tavaroiden vastaanottajalle tai lähettäjälle, joiden kanssa "L.?.":llä ei ollut oikeudellista suhdetta, vaan näiden sopimuskumppanille Latviassa, eli "Atek":ille, merkitystä edellä mainitussa säännöksessä säädetyn vapautuksen soveltamiseksi, joka edellyttää välitöntä yhteyttä palvelujen tarjoamisen ja kyseessä olevien tavaroiden maastaviennin tai maahantuonnin välillä.

15 Tässä tilanteessa Augst?k? tiesa on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko [direktiivin 2006/112] 146 artiklan 1 kohdan e alakohtaa tulkittava siten, että siinä säädettyä verovapautusta sovelletaan vain siinä tapauksessa, että palvelujen suorittajan ja tavaroiden vastaanottajan tai lähettäjän välillä on välitön oikeudellinen yhteys eli keskinäinen liikesuhde?

2) Mitä edellytyksiä edellä mainitussa säännöksessä tarkoitetun välittömän yhteyden on täytettävä, jotta voidaan katsoa, että palvelu, joka liittyy tavaroiden maahantuontiin tai maastaviennin, on vapautettava verosta?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

16 Kansallinen tuomioistuin pyrki kysymyksillään, jotka on syytä tutkia yhdessä, selvittämään, onko direktiivin 2006/112 146 artiklan 1 kohdan e alakohtaa tulkittava siten, että mainitussa säännöksessä säädettyä verovapautusta sovelletaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen palveluun, jossa on kyse tavaroiden kuljettamisesta kolmanteen maahan, kun tätä palvelua ei suoriteta välittömästi kyseisten tavaroiden lähettäjälle tai vastaanottajalle.

17 Mainittu tuomioistuin pyrkii erityisesti selvittämään, edellyttääkö tämän verovapautuksen – jonka mukaan kyseessä olevien palvelujen suoritusten pitää ”liittyä välittömästi” edellä mainitussa säännöksessä tarkoitettujen tavaroiden maastavientiin tai maahantuontiin – soveltaminen sitä, että palveluntarjoajan ja kyseisten tavaroiden lähettäjän tai vastaanottajan välillä on oltava välitön oikeudellinen yhteys, kuten keskinäinen liikesuhde.

18 Tästä on muistutettava, että direktiivin 2006/112 146 artikla koskee Euroopan unionin ulkopuolelle suoritettavien vientitoimien arvonlisäverovapautusta. Kansainvälisessä kaupassa tällaisen vapautuksen tarkoituksena on kunnioittaa periaatetta siitä, että tavaroita tai palveluita verotetaan niiden määränpäässä. Vientitoimet ja kaikki tällaisiin toimiin rinnastettavat liiketoimet on näin ollen vapautettava arvonlisäverosta sen takaamiseksi, että kyseessä olevaa liiketoimea verotetaan yksinomaan paikassa, jossa kyseessä olevat tuotteet kulutetaan (ks. jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) 15 artiklan osalta tuomio 18.10.2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, 29 kohta ja tuomio 22.12.2010, Feltgen ja Bacino Charter Company, C-116/10, EU:C:2010:824, 16 kohta).

19 Direktiivin 2006/112 146 artiklan 1 kohdan e alakohdassa olevalla verovapautuksella täydennetään samaisen 146 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettyä vapautusta, ja sillä – samoin kuin viimeksi mainitulla vapautuksella – pyritään takaamaan kyseessä olevien palvelujen suoritusten verottaminen niiden määränpäässä eli paikassa, jossa maastaviedyt tuotteet kulutetaan.

20 Tätä varten puheena olevan 146 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetään muun muassa, että kuljetuspalvelut, jotka liittyvät välittömästi tavaroiden maastavientiin unionin ulkopuolelle, on vapautettava arvonlisäverosta.

21 Tämän säännöksen laajentava tulkinta, joka kattaisi palvelut, joita ei ole suoritettu välittömästi tällaisten tavaroiden maastaviejälle, maahantuojalle tai vastaanottajalle, voisi muodostaa jäsenvaltioille ja kyseessä oleville toimijoille velvoitteita, jotka ovat yhteensoveltumattomia direktiivin 2006/112 131 artiklassa säädetyn vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen kanssa.

22 Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on lisäksi katsottu, että arvonlisäverovapautuksia on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia yleisestä periaatteesta, jonka mukaan kaikista verovelvollisen suorittamista vastikkeellisista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista kannetaan arvonlisävero (ks. mm. tuomio 26.6.1990, Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, 19 kohta; tuomio 16.9.2004, Cimber Air, C-382/02, EU:C:2004:534, 25 kohta; tuomio 14.9.2006, Elmeka, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 15 ja 20 kohta ja tuomio 19.7.2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, 49 kohta).

23 Näin ollen direktiivin 2006/112 146 artiklan 1 kohdan e alakohdan sanamuodosta ja tavoitteesta seuraa, että mainittua säännöstä on tulkittava siten, että välitön yhteys merkitsee sekä sitä, että kyseessä olevien palvelujen suoritusten on niiden kohteen vuoksi myötävaikutettava maastavientiä tai maahantuontia koskevan liiketoimen tosiasialliseen toteutumiseen, että tämän lisäksi myös sitä, että nämä palvelut on tapauksen mukaan suoritettava välittömästi mainitussa säännöksessä tarkoitettujen tavaroiden maastaviejälle, maahantuojalle tai vastaanottajalle.

24 Käsiteltävässä asiassa ”L.?”:n suorittamat palvelut ovat kylläkin tarpeellisia pääasiassa kyseessä olevan vientitoimen tosiasialliselle toteuttamiselle. Näitä palveluita ei kuitenkaan suoriteta välittömästi kyseisten tavaroiden vastaanottajalle tai maastaviejälle vaan viimeksi

mainitun sopimuskumppanille, eli "Atek":ille.

25 Kuten ennakkoratkaisupäätöksestä ilmenee, kyseiset palvelut on lisäksi suoritettu käyttämällä ajoneuvoja, jotka kuuluvat "Atek":ille, joka on toiminut puheena olevien tavaroiden lähettäjiin nähden kuljettajana.

26 Näin ollen "L.?.":n suorittamat palvelut eivät kuulu direktiivin 2006/112 146 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetyn verovapautuksen piiriin.

27 Näissä olosuhteissa esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että direktiivin 2006/112 146 artiklan 1 kohdan e alakohtaa on tulkittava siten, että mainitussa säännöksessä säädettyä verovapautusta ei sovelleta pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen palveluun, jossa on kyse tavaroiden kuljettamisesta kolmanteen maahan, kun tätä palvelua ei suoriteta välittömästi kyseisten tavaroiden lähettäjälle tai vastaanottajalle.

Oikeudenkäyntikulut

28 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 yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

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

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 146 artiklan 1 kohdan e alakohtaa on tulkittava siten, että mainitussa säännöksessä säädettyä verovapautusta ei sovelleta pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen palveluun, jossa on kyse tavaroiden kuljettamisesta kolmanteen maahan, kun tätä palvelua ei suoriteta välittömästi kyseisten tavaroiden lähettäjälle tai vastaanottajalle.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: latvia.