

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

15 päivänä toukokuuta 2019 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 135 artiklan 1 kohdan b alakohta – Tavaroiden luovutus – Muiden toimintojen vapautukset – Luottojen myöntäminen ja välitys – Polttoainekortit

Asiassa C-235/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 23.11.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 28.3.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH

vastaan

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja F. Biltgen sekä tuomarit C. G. Fernlund ja L. S. Rossi (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: E. Tanchev,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH, edustajanaan J. Pomorska-Porębska, doradca podatkowy,
- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,
- Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja J. Hottiaux,

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) 135 artiklan 1 kohdan b alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH, jonka kotipaikka on Itävallassa (jäljempänä Vega International), ja toisaalta Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (Varsovan alueellisen verohallinnon viraston johtaja) ja joka koskee sitä, että viimeksi mainittu on kieltäytynyt palauttamasta Vega Internationalille arvonlisäveroa, joka liittyy polttoainekorteilla tehtyihin polttoaineostoihin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin lainsäädäntö

3 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

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

— —

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.”

4 Kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitetun liiketoimen lisäksi tavaroiden luovutuksena pidetään seuraavia liiketoimia:

— —

c) tavaroiden siirtoa osto- tai myyntikomissiota koskevan sopimuksen perusteella.”

5 Mainitun direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

””Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus.”

6 Direktiivin 135 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

— —

b) luottojen myöntäminen ja välitys sekä luotonantajan harjoittama luottojen hallinta.”

Puolan lainsäädäntö

7 Direktiivi 2006/112 on saatettu osaksi Puolan lainsäädäntöä tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetulla lailla (Ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U., 2011, nro 177, järjestysnumero 1054), sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä arvonlisäverolaki).

8 Arvonlisäverolain 5 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Tavaroista ja palveluista kannettavan veron (jäljempänä vero) alaisia ovat: – – vastikkeellinen tavaroiden luovutus ja palvelujen suoritus Puolassa."

9 Kyseisen lain 7 §:n 1 ja 8 momentissa säädetään seuraavaa:

"1. Edellä 5 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa – –.

– –

8. Jos usea toimija luovuttaa tämän saman tavarán siten, että heistä ensimmäinen toimittaa tämän tavarán suoraan ketjussa viimeisenä olevalle hankkijalle, katsotaan, että kukin tällaisiin toimiin osallistuvista toimijoista on luovuttanut tavarat."

10 Mainitun lain 8 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Edellä 5 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla palvelujen suorituksella tarkoitetaan kaikkia luonnolliselle henkilölle tai oikeushenkilölle taikka yksikölle, joka ei ole oikeussubjekti, tehtyjä suorituksia, jotka eivät ole 7 §:ssä tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia – –."

11 Saman lain 43 §:n 1 momentin 38 kohdassa, jolla pannaan täytäntöön direktiivin 2006/112/135 artiklan 1 kohdan b alakohta, säädetään seuraavaa:

"[Verosta vapautetaan] luotonantopalvelut ja luotonantopalvelujen välityspalvelut sekä luotonantajan harjoittama luottojen hallinnointi."

12 Arvonlisäverolain 86 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Siltä osin kuin tavaroita ja palveluita käytetään verollisiin liiketoimiin, 15 §:ssä mainituilla verovelvollisilla on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero suoritettavan veron määrästä – –."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

13 Ennakkoratkaisupyyynnöstä ilmenee, että Vega International kuljettaa tunnettujen valmistajien hyötyajoneuvoja (kuorma-autoja ja linja-autoja) tehtaalta suoraan asiakkaalle. Kyseisestä palvelusta huolehtivat Vega Internationalin useat eri tytäryhtiöt, joiden kotipaikat ovat eri jäsenvaltioissa. Yksi tytäryhtiöistä on Vega Poland sp. z o.o., jonka kotipaikka on Puolassa (jäljempänä Vega Poland).

14 Vega International järjestää kaikille yhtiöilleen polttoainekortit, jotka ovat polttoaineen toimittajien myöntämiä kortteja, ja hallinnoi niitä. Vega Polandin kuljettamat ajoneuvot tankataan käyttäen henkilökohtaisia kuljettajille annettuja polttoainekortteja. Organisatorisista syistä ja kulujen määrän vuoksi kaikki polttoainekorteilla tehtävät liiketoimet toteuttaa keskitetysti emoyhtiö Itävallassa, joka saa polttoaineen toimittajilta laskut, joissa vahvistetaan muun muassa polttoaineen arvonlisäverolliset ostot. Kuukauden lopussa Vega International jälleenlaskuttaa tytäryhtiöitään, myös Vega Polandia, polttoaineesta, joka on toimitettu ajoneuvojen kuljetuspalvelua varten, lisättynä kahden prosentin suuruisella maksulla. Tytäryhtiöillä on oikeus kuitata keskenään polttoainekorttien käyttöön liittyvät laskut ja itävaltalaiselle yhtiölle osoitetut laskut tai maksaa kyseiset laskut 1–3 kuukauden kuluessa niiden saamisesta.

15 Naczelnik Drugiego Urz?du Skarbowego Warszawa-?ródmie?cie (Varsova-?ródmie?cie)

toisen verotoimiston johtaja, Puola) teki 11.8.2014 päätöksen, jolla se kieltäytyi palauttamasta Vega Internationalille arvonnäveroä vuoden 2012 huhti-, touko- ja kesäkuulta 106 031,44 Puolan zlotya (PLN) (noin 24 735,82 euroa). Varsovan alueellisen verohallinnon viraston johtaja vahvisti kyseisen päätöksen 28.11.2014 tekemällä päätöksellä.

16 Vega International nosti kyseisestä päätöksestä kanteen Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawissa (Varsovan voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola). Kyseinen tuomioistuin katsoi 26.6.2015 antamassaan tuomiossa, ettei kanne ollut perusteltu, ja hylkäsi sen.

17 Vega International valitti tämän jälkeen kyseisestä tuomiosta Naczelny Sąd Administracyjnyyn (ylin hallintotuomioistuin, Puola). Mainittu tuomioistuin harkitsi Puolan veroviranomaisten ja alioikeuden tavoin mahdollisuutta soveltaa asiassa periaatteita, jotka on vahvistettu 6.2.2003 annetussa tuomiossa Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), jonka mukaan polttoaineen hallinnointia koskeva sopimus ei ole polttoaineen luovutuksia koskeva sopimus vaan pikemminkin sen ostamisen rahoitusta koskeva sopimus. Mainitussa tuomiossa esitetyn ratkaisun mukaan leasingyhtiö ei nimittäin osta polttoainetta myydäkseen sen sitten leasingajoneuvon vuokralleottajalle, vaan vuokralleottaja valitsee vapaasti polttoaineen laadun, määrän ja ostohetken ja määrää näin ollen polttoaineesta kuin sen omistaja.

18 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin toteaa, että kyseisen tuomion mukaisesti olisi katsottava, ettei Vega International suorita arvonnäverolain 7 §:n 8 momentissa tarkoitettuja "tavaroiden luovutuksia" – tässä tapauksessa polttoaineen luovutuksia –, joiden osalta arvonnävero voidaan saada palautetuksi, vaan se tarjoaa Vega Polandille rahoituspalveluja, joita ei veroteta Puolassa, koska ne vapautettu arvonnäverosta kyseisen lain 43 §:n 1 momentin 38 kohdan nojalla.

19 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin huomauttaa kuitenkin, ettei 6.2.2003 annettua tuomiota Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) ole annettu direktiivin 2006/112 perusteella vaan että se koskee aikaisemmin voimassa olleiden jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonnäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes arvonnäverodirektiivi) säännösten tulkintaa.

20 Kyseisellä tuomioistuimella on tässä tilanteessa epäilyksiä siitä, miten mainitun tuomion valossa olisi tulkittava direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b alakohdassa olevaa uutta säännöstä, jossa viitataan sellaisiin liiketoimin kuin luottojen myöntäminen ja välitys sekä luotonantajan harjoittama luottojen hallinnointi. Herää siten kysymys, voidaanko tällaisina liiketoimina pitää Vega Internationalin Itävallassa toteuttamia toimia, jotka liittyvät sellaisten polttoainekorttien käyttöön antamiseen ja hallinnointiin, joilla tytäryhtiöt ostavat konsernin puitteissa polttoainetta. Kansallisen tuomioistuimen mukaan näitä epäilyksiä korostavat lisäksi sellaisten kansallisten tuomioistuinten toisistaan poikkeava oikeuskäytäntö, jotka ovat tukeutuneet mainittuun ennakkotapaukseen arvioidessaan polttoainekortin käyttöön antamisen yhteydessä suoritettujen liiketoimien luonnetta.

21 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo näin ollen, että jotta se voisi lausua Vega Internationalin tekemästä valituksesta, unionin tuomioistuimen on itse tulkittava direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b alakohtaa.

22 Naczelny Sąd Administracyjny on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Kuuluvatko liiketoimet, jotka muodostuvat polttoainekorttien käyttöön antamisesta ja näitä kortteja käyttäen tehtävän polttoaineen oston neuvottelusta, rahoittamisesta ja selvittämisestä [direktiivin

2006/112] 135 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuun käsitteeseen vai voidaanko tällaisia monitahoisia liiketoimia pitää ketjuliiketoimina, joiden pääasiallinen tarkoitus on polttoaineen luovutus?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

23 Kansallinen tuomioistuin tiedustele kysymyksellään, onko direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että pääasiassa vallitsevan tilanteen kaltaisessa tilanteessa sitä, että emoyhtiö antaa tytäryhtiöidensä käyttöön polttoainekortteja, joilla tytäryhtiöt voivat huolehtia kuljettamiensa ajoneuvojen polttoainehuollosta, voidaan pitää kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna arvonlisäverosta vapautettuna luottojen myöntämisestä koskevana palveluna vai monitahoisena liiketoimena, jonka pääasiallisena tarkoituksena on polttoaineen luovutus eli kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tavarain luovutus, jonka osalta Puolassa maksettu arvonlisävero voidaan saada palautetuksi.

24 Aluksi on todettava, että pääasiassa merkitykselliset direktiivin 2006/112 säännökset ovat lähinnä samat kuin kuudennen arvonlisäverodirektiivin vastaavat säännökset. Kuudennen arvonlisädirektiivin mainittuihin säännöksiin liittyvällä oikeuskäytännöllä on näin ollen edelleen merkitystä direktiivin 2006/112 vastaavien säännösten tulkitsemiseksi (ks. esim. tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 27 kohta).

25 Jotta ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen esittämään kysymykseen voidaan vastata, on muistettava, että direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavarain luovutuksesta.

26 Kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan tavarain luovutuksella tarkoitetaan lähtökohtaisesti aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

27 Tässä yhteydessä on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 1 kohdassa ja direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavarain luovutuksen käsitteellä ei tarkoiteta omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa, vaan siihen sisältyvät kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja (ks. tuomio 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, 7 kohta; tuomio 14.7.2005, British American Tobacco ja Newman Shipping, C-435/03, EU:C:2005:464, 35 kohta; tuomio 21.2.2006, Halifax ym., C-255/02, EU:C:2006:121, 51 kohta; tuomio 3.6.2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, 24 kohta ja tuomio 18.7.2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, 33 kohta).

28 Unionin tuomioistuin on katsonut myös, että kyseinen käsite on luonteeltaan objektiivinen ja että sitä sovelletaan kyseisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta ilman, että veroviranomaisten olisi suoritettava tutkimuksia kyseisen verovelvollisen aikomusten selvittämiseksi tai otettava huomioon samassa luovutusketjussa toimivan muun elinkeinonharjoittajan kuin asianomaisen verovelvollisen aikomukset (tuomio 21.11.2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että se, että Vega International antaa tytäryhtiöidensä, kuten Vega Polandin, käyttöön polttoainekortteja, mahdollistaa erityisesti sen, että kyseiset tytäryhtiöt hankkivat polttoainetta huoltoasemilta. Huoltoasemat lähettävät tämän jälkeen suoraan Vega Internationalille laskut, joissa vahvistetaan polttoaineen arvonlisäverollinen osto. Palautushakemus, jonka Vega International on lähettänyt

Puolan veroviranomaisille, koskee tätä arvonlisäveroa.

30 Näin ollen on todettava, että jotta kansallisen tuomioistuimen esittämään kysymykseen voidaan vastata, on pääasian osalta tutkittava, ovatko öljy-yhtiöt siirtäneet polttoaineen omistajalle kuuluvan määräämisvallan tosiasiallisesti Vega Internationalille vai Vega Polandille (ks. vastaavasti tuomio 6.2.2003, Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, 33 kohta).

31 Tästä on muistettava, että 6.2.2003 annetussa Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) tarkasteltiin sitä, onko ajoneuvon leasingosituksen asiayhteydessä kyse siitä, että öljy-yhtiöt luovuttavat tavaraa – tässä tapauksessa polttoainetta – leasingyhtiölle silloin, kun vuokralleottaja tankkaa ajoneuvonsa mainitun yhtiön nimissä ja lukuun ja kun mainittu yhtiö tämän jälkeen hakee kansallisilta veroviranomaisilta palautusta kyseisestä polttoaineesta maksetusta arvonlisäverosta.

32 Mainitussa tuomiossa todettiin, että on selvää, että leasingajoneuvon vuokralleottajalla on valta määrätä polttoaineesta niin kuin hän olisi tämän tavaran omistaja, koska hän saa polttoaineen suoraan huoltoasemalta eikä vuokralleottajalla ole missään vaiheessa valtaa päättää siitä, miten polttoainetta on käytettävä ja mihin tarkoitukseen tämä käyttäminen tapahtuu (ks. vastaavasti tuomio 6.2.2003, Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, 34 kohta).

33 Saman tuomion mukaan tällaisessa tapauksessa toimitukset on tehty leasingyhtiölle vain näennäisesti. Yhtäältä sille suoritettavat kuukausimaksut ovat nimittäin pelkkä ennakkomaksu, ja toisaalta vuoden lopussa kartoitetun todellisen kulutuksen maksaa leasingajoneuvon vuokralleottaja, joka näin ollen huolehtii kokonaan polttoaineen luovutuksen kustannuksista (tuomio 6.2.2003, Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, 35 kohta).

34 Tämän perustella mainitussa tuomiossa päädyttiin siihen ratkaisuun, että leasingyhtiön ja vuokralleottajan välinen polttoaineen hallinnointia koskeva sopimus ei leasingyhtiön kannalta siis ole tavaran, tässä tapauksessa polttoaineen, luovutusta koskeva sopimus vaan pikemminkin sen ostamisen rahoitusta koskeva sopimus. Tämän ratkaisun mukaisesti leasingyhtiö ei nimittäin osta polttoainetta myydäkseen sen sitten leasingajoneuvon vuokralleottajalle, vaan sen ostaa vuokralleottaja, joka vapaasti valitsee polttoaineen laadun, määrän ja ostohetken. Näin ollen leasingyhtiö toimii todellisuudessa leasingajoneuvon vuokralleottajana nähden luotonantajana (tuomio 6.2.2003, Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, 36 kohta).

35 Edellä mainittuja näkökohtia, jotka unionin tuomioistuin on esittänyt kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 1 kohdasta, sovelletaan tämän tuomion 24 kohdassa mainitun oikeuskäytännön nojalla nyt käsiteltävässä asiassa, joka koskee direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutuksen käsitteen tulkintaa.

36 Nyt käsiteltävässä asiassa on erityisesti todettava, ettei Vega Internationalilla ole siihen polttoaineeseen nähden, jonka ostojen osalta se hakee arvonlisäveron palautusta, omistajalle kuuluvaa määräämisvaltaa. Kyseisen polttoaineen ostaa nimittäin Vega Poland suoraan toimittajilta ja siten kuin se itse haluaa. Näin ollen Vega Poland päättää muun muassa polttoaineen ostoon liittyvistä yksityiskohdista, koska se voi päättää, millä Vega Internationalin osoittamista huoltoasemista se tankkaa polttoainetta, ja se valitsee vapaasti polttoaineen laadun, määrän, ostohetken ja käyttötavan (ks. vastaavasti tuomio 16.4.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, 26 kohta).

37 Lisäksi on kiistatonta, että Vega Poland vastaa kaikista tankkaukseen liittyvistä kuluista, koska Vega International jälleenlaskuttaa sitä kyseisestä polttoaineesta. Puolalainen tytäryhtiö voi sitten kuitata keskenään polttoainekorttien käyttöön liittyvät laskut ja itävaltalaiselle yhtiölle osoitetut laskut tai maksaa ensin mainitut laskut 1–3 kuukauden kuluessa niiden saamisesta.

38 Tässä tilanteessa on todettava, että – kuten Puolan hallitus ja Euroopan komissio toteavat – ei ole aihetta katsoa, että pääasiassa polttoaineen luovutus tehtäisiin Vega Internationalille ja että tämä myisi sen jälkeen kyseisen tavarahan Vega Polandille ja luovuttaisi siten vuorostaan polttoaineen tälle. Kuten komissio korostaa, on sitä vastoin todettava, että kun Vega International antaa puolalaisen tytäryhtiönsä käyttöön polttoainekortteja, se tyytyy antamaan näille ainoastaan välineen, jolla nämä voivat ostaa kyseisen polttoaineen, ja että Vega International toimii kyseisen tavarahan hankinnassa ainoastaan välikätenä.

39 Näin ollen on todettava, että koska pääasiassa ei tapahdu tavarahan, eli polttoaineen, luovutusta Vega Internationalille, Vega International ei voi vaatia sellaisen arvonlisäveron palauttamista, joka on maksettu sille lähetettyjen laskujen perusteella ja joka liittyy Vega Polandin huoltoasemilla tekemiin polttoainetäydennyksiin.

40 On kuitenkin todettava, että direktiivin 2006/112 24 artiklan 1 kohdan mukaan liiketoimintaa, joka ei ole tavaroiden luovutus, on pidettävä ”palvelujen suorituksena”.

41 On kiistatonta, että Vega Internationalin puolalaiseen tytäryhtiöönsä nähden suorittama liiketoiminta, joka perustuu siihen, että ensiksi mainittu antaa viimeksi mainitun käyttöön polttoainekortteja, jotta viimeksi mainittu voi tankata polttoainetta kuljettamiinsa ajoneuvoihin, ei ole direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu ”tavaroiden luovutus”. Kyseessä on näin ollen saman direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu ”palvelujen suoritus”.

42 Jotta kansalliselle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus, on näin ollen vielä tarkistettava, voidaanko tällaista palvelujen suoritusta pitää direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna luottojen myöntämistä koskevana palveluna, joka on vapautettu arvonlisäverosta.

43 Tästä on muistettava, että kyseisen säännöksen perusteella vapautetut liiketoimet määritellään tarjottujen palvelujen luonteen eikä palvelujen tarjoajan tai vastaanottajan avulla, joten kyseisten vapautusten soveltaminen ei riipu mainitut palvelut tarjoavan yksikön asemasta (ks. vastaavasti tuomio 4.5.2006, Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, 66 kohta ja tuomio 21.6.2007, Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369, 25 kohta).

44 Siltä osin kuin on kyse erityisesti mainitussa säännöksessä olevasta ilmaisusta ”luottojen myöntäminen ja välitys”, on todettava, että kyseistä käsiteltävää on tulkittava laajasti, joten sen soveltamisalaa ei voida rajoittaa koskemaan ainoastaan pankki- ja rahoituslaitosten myöntämiä lainoja ja luottoja (ks. vastaavasti tuomio 27.10.1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, C-281/91, EU:C:1993:855, 13 kohta; tuomio 22.10.2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, 37 kohta ja tuomio 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, 35 kohta).

45 Tätä tulkintaa tukee direktiivillä 2006/112 käyttöön otetun yhteisen järjestelmän – jolla pyritään muun muassa varmistamaan verovelvollisten yhdenvertainen kohtelu – päämäärä (ks. esim. tuomio 27.10.1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, C-281/91, EU:C:1993:855, 14 kohta).

46 Näin ollen tulkinta, jonka mukaan se, että pankki myöntää rahoituksen oston rahoittamiselle,

olisi vapautettu arvonlisäverosta, kun taas se, että muu talouden toimija – jolla ei ole rahoitus- tai pankkialan yksikön erityistä asemaa – rahoittaa saman oston, olisi arvonlisäverovelvollista, olisi ristiriidassa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yhden perusperiaatteen, eli verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun, kanssa.

47 Kuten tämän tuomion 14 kohdassa on jo todettu, on kiistatonta, että Itävallassa oleva emoyhtiö, eli Vega International, keskittää kaikki liiketoimet, jotka suoritetaan Vega Internationalin tytäryhtiöidensä – kuten Vega Polandin – käyttöön antamalla polttoainekorteilla, ja että Vega International saa polttoaineen toimittajilta laskut, joissa vahvistetaan muun muassa polttoaineen arvonlisäverollinen osto. Tämän jälkeen Vega International jälleenlaskuttaa kunkin kuun lopuksi tytäryhtiöitään polttoaineesta, joka on toimitettu ajoneuvojen kuljetuspalvelua varten, lisättynä kahden prosentin suuruisella maksulla. Tytäryhtiöiden on lopuksi joko kuitattava keskenään polttoainekorttien käyttöön liittyvät laskut ja itävaltalaiselle yhtiölle osoitetut laskut tai maksettava kyseiset laskut 1–3 kuukauden kuluessa niiden saamisesta.

48 On katsottava, että kun Vega International soveltaa kyseistä kahden prosentin suuruista maksua Vega Polandiin nähden, se perii korvauksen puolalaiselle tytäryhtiölleen suorittamasta palvelusta. Vega International suorittaa näin ollen Vega Polandille rahoituspalvelun rahoittaessaan polttoaineen oston etukäteen, ja se toimii näin ollen tässä yhteydessä tavanomaisen rahoitus- tai luottolaitoksen tavoin.

49 Tässä tilanteessa on todettava, että se, että Vega International antaa Vega Polandin käyttöön polttoainekortteja, on todellinen rahoitustoimi, joka täsmällisemmin rinnastuu direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuun luoton myöntämiseen (ks. vastaavasti tuomio 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, 36 kohta).

50 Tästä seuraa, että sellaisten palvelujen hyväksi kuin ne palvelut, joita Vega International suorittaa Vega Polandille, voidaan soveltaa direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettyä vapautusta.

51 Kun edellä esitetty otetaan huomioon, esitettyyn kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että pääasiassa vallitsevan tilanteen kaltaisessa tilanteessa sitä, että emoyhtiö antaa tytäryhtiöidensä käyttöön polttoainekortteja, joilla tytäryhtiöt voivat huolehtia kuljettamiensa ajoneuvojen polttoainehuollosta, voidaan pitää kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna arvonlisäverosta vapautettuna luottojen myöntämistä koskevana palveluna.

Oikeudenkäyntikulut

52 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 (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 1 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että pääasiassa vallitsevan tilanteen kaltaisessa tilanteessa sitä, että emoyhtiö antaa tytäryhtiöidensä käyttöön polttoainekortteja, joilla tytäryhtiöt voivat huolehtia kuljettamiensa ajoneuvojen polttoainehuollosta, voidaan pitää kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna arvonlisäverosta vapautettuna luottojen myöntämistä koskevana palveluna.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: puola.