Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

21 päivänä syyskuuta 2017 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 132 artiklan 1 kohdan f alakohta – Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset – Riippumattoman henkilöyhteenliittymän jäsenilleen suorittamien palvelujen vapauttaminen – Sovellettavuus rahoituspalvelujen alalla

Asiassa C-326/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Administratīvā apgabaltiesa (ylempi alueellinen hallintotuomioistuin, Latvia) on esittänyt 9.6.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 1.7.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

”DNB Banka” AS

vastaan

Valsts ieņēmumu dienests,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

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

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 30.6.2016 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– ”DNB Banka” AS, edustajinaan M. Kairovs, J. Teteris ja I. Sloka,

– Latvian hallitus, asiamiehinään A. Bogdanova, I. Kucina, D. Pelše ja I. Kalniņš,

– Saksan hallitus, asiamiehenään T. Henze,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Nasopoulou ja A. Dimitrakopoulou,

– Luxemburgin hallitus, asiamiehenään D. Holderer, avustajinaan F. Kremer ja P.-E. Partsch, avocats,

– Unkarin hallitus, asiamiehinään M. Z. Fehér ja G. Koós,

* Oikeudenkäyntikieli: latvia.

– Puolan hallitus, asiamiehinään B. Majczyna, B. Majerczyk-Graczykowska ja K. Maćkowska,

– Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes ja R. Campos Laires,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään aluksi S. Simmons, sittemmin C. R. Brodie ja D. Robertson, avustajanaan O. Thomas, QC,

– Euroopan komissio, asiamiehinään M. Owsiany-Hornung ja A. Sauka,

kuultuaan julkisasiamiehen 1.3.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat ”DNB Banka” AS ja Valsts ieņēmumu dienests (Latvian verohallinto, jäljempänä VID) ja jossa on kyse siitä, että viimeksi mainittu hylkäsi DNB Bankan hakemuksen, jossa tämä oli pyytänyt saada antamansa arvonlisäveroilmoitukset oikaistuiksi.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Kuudes direktiivi

3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) kumottiin ja korvattiin 1.1.2007 alkavin vaikutuksin direktiivillä 2006/112. Kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”A. Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset

1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

– –

f) sellaisten [henkilöiden], joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai joiden toiminta ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, [riippumattomien yhteenliittymien] jäsenilleen suorittamat palvelut, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle, jos nämä yhteenliittymät vaativat jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista, edellyttäen, että tällainen vapautus ei ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen;

– –”

Direktiivi 2006/112

4 Direktiivissä 2006/112 on IX osasto, jonka otsikko on ”Vapautukset” ja jonka 1 luvun otsikko on ”Yleiset säännökset”.

5 Tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdassa, joka sisältyy kyseisen direktiivin IX osaston 2 lukuun, jonka otsikko on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset”, säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

f) sellaisten [henkilöiden], joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai jotka eivät ole toiminnastaan arvonlisäverollisia, [riippumattomien yhteenliittymien] jäsenilleen suorittamat palvelut, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle, jos nämä yhteenliittymät vaativat jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista, edellyttäen, että tällainen vapautus ei ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen;

– –”

6 Direktiivin 2006/112 IX osaston 3 luvussa, jonka otsikko on ”Muiden toimintojen vapautukset”, olevan 135 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

d) liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat talletus- ja käyttötilejä, maksuja, tilisiirtoja, saamisia, shekkejä ja muita siirrettäviä asiakirjoja, lukuun ottamatta saamisten perimistä;

e) liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat valuuttaa sekä laillisina maksuvälineinä käytettäviä seteleitä ja kolikoita, lukuun ottamatta keräilykolikoita ja -seteleitä eli kulta-, hopea- ja muita metallikolikoita ja seteleitä, joita ei tavallisesti käytetä laillisina maksuvälineinä tai jotka ovat numismaattisesti arvokkaita kolikoita;

– –”

Latvian oikeus

7 Latvian 9.3.1995 annetun arvonlisäverolain (Likums par pievienotās vērtības nodokli; Latvijas Vēstnesis, 1995, nro 49) 6 §:n 1 momentin 17 kohdassa, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, säädetään siinä lueteltujen rahoitusliiketoimien vapauttamisesta.

8 Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa ei pääasiassa kyseessä olevana ajanjaksona ollut vielä pantu täytäntöön kansallisessa oikeudessa. Uusi, 29.11.2012 annettu arvonlisäverolaki (Pievienotās vērtības nodokļa likums) tuli voimaan 1.1.2013. Kyseisen lain 52 §:n 1.1.2014 voimaantulleen version 3.[2] momentissa säädetään, että riippumattoman yhteenliittymän jäsenen tämän yhteenliittymän muille jäsenille suorittamat palvelut ovat tietyin edellytyksin vapautettuja.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 DNB Banka on Latviaan sijoittautunut luottolaitos, jonka toimialaan kuuluu rahoituspalvelujen tarjoaminen.

10 DNB Banka on Tanskaan sijoittautuneen DNB NORD A/S -yhtiön (josta on tullut DNB INVEST DENMARK A/S) tytäryhtiö. Viimeksi mainitulla on myös kaksi muuta tytäryhtiötä, Liettuaan sijoittautunut AB DNB NORD Bankas ja Puolaan sijoittautunut Bank DNB Polska SA, sekä Viroon sijoittautunut sivuliike, DNB NORD Pank. Nämä kaikki rahoituspalvelualalla toimivat yhtiöt muodostavat DNB-konsernin.

11 DNB NORD on myös Tanskaan sijoittautuneen DNB NORD IT A/S -yhtiön (josta on rakenneuudistuksen jälkeen tullut DNB INVEST DENMARK) (jäljempänä DNB IT), jonka toimialaan kuuluu tietoteknologia-alan tukipalvelujen tarjoaminen, ainoa omistaja.

12 DNB NORD on Norjaan sijoittautuneen DNB Bank ASA -yhtiön ja Saksaan sijoittautuneen NORD/LB Norddeutsche Landesbankin tytäryhtiö. Nämä kaksi yhtiötä muodostavat yhteisyrityksen, jonka välityksellä DNB Bank omistaa 51 prosenttia DNB-konsernin osakkeista.

13 DNB Banka teki 31.8.2006 DNB NORDin kanssa rahoituspalvelujen tarjoamista koskevan sopimuksen. Kyseisen sopimuksen mukaan DNB NORD suorittaa DNB Bankalle säännöllisesti ja tarpeen mukaan palveluja huolehtimalla konsernin yhteisistä tehtävistä ja vastaamalla DNB Bankan tytäryhtiönä esittämiin konkreettisiin pyyntöihin. Kyseisen sopimuksen perusteella DNB Bankalle lähetettiin vuosina 2009 ja 2010 useita laskuja DNB NORDin suorittamista hallintopalveluista. Vuonna 2011 valmisteltujen, siirtohinnoittelua koskevien asiakirjojen mukaan DNB NORD sovelsi vuosina 2009 ja 2010 5 prosentin suuruista lisää hallintopalvelujen suorittamisesta perittyihin hintoihin.

14 DNB Bank teki 30.4.2009 DNB Bankan suostumuksella Microsoft Ireland Operations Ltd:n kanssa sopimuksen, joka koski Microsoftin myymien tuotteiden ja lisenssien ostamista DNB Bankin ja siihen sidoksissa olevien yritysten tarpeisiin. Kyseisen sopimuksen perusteella DNB Bank vastaanottaa Microsoft Ireland Operationsiltä laskun ostetusta ohjelmistosta, jota käyttävät kaikki DNB-konsernin yhtiöt. DNB Bank kohdentaa tämän jälkeen vastaavat kustannukset muille DNB-konsernin yrityksille kunkin vastaanottamien erityisten ohjelmien mukaisesti. DNB Bankalle lähetettiin näin vuosina 2009 ja 2010 Microsoftin myymiin lisensseihin liittyviä laskuja.

15 DNB IT teki 20.12.2010 DNB NORDin ja tämän tytäryhtiöiden kanssa tietoteknologiaa koskevan sopimuksen, jonka perusteella DNB IT on ainoa DNB-konsernin yrityksistä, joka tarjoaa tietoteknologian alaan liittyviä palveluja. DNB IT lähetti kyseisen sopimuksen perusteella vuosina 2010 ja 2011 useita laskuja DNB Bankalle näin suoritetuista tietoteknologiapalveluista. Kyseisissä laskuissa mainittuihin kuluihin liittyvissä sarakkeissa kyseisten palvelujen hintaa oli korotettu 5 prosentin suuruisella lisällä.

16 DNB Bankassa toimitettiin verotarkastus, jossa se väitti, että kyseiset liiketoimet oli vapautettu arvonlisäverosta. Hallinnollinen menettely päätettiin 9.7.2012 annetulla VID:n pääjohtajan päätöksellä, jolla tämä hylkäsi DNB Bankan pyynnön siitä, että sen DNB NORDin, DNB IT:n ja DNB Bankin kanssa suorittamiin liiketoimiin liittyviä arvonlisäveroilmoituksia oikaistaisiin.

17 Kyseinen päätös perustui seuraaviin näkökohtiin. DNB Bankan ja DNB NORDin välisistä liiketoimista VID totesi ensinnäkin, ettei olemassa ollut asiakirjoja, joiden avulla olisi selkeästi voitu määrittää, mitkä henkilöt muodostivat direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitetun riippumattoman yhteenliittymän. VID katsoi, ettei se seikka, että olemassa oli toisiinsa sidoksissa olevien yritysten ryhmä, jonka jäsenet suorittivat palveluja toinen toisilleen, osoittanut kyseisessä säännöksessä tarkoitetun riippumattoman yhteenliittymän olevan olemassa.

18 Toiseksi VID katsoi direktiivin 2006/112 seitsemänteen perustelukappaleeseen viitaten, että DNB Bankan ja DNB IT:n väliset liiketoimet olivat vilpillistä kilpailua. Tämä päätelmä perustui siihen, että palvelujen suorittajaa DNB IT:tä verotetaan tietoteknologiapalveluista omassa

sijoittautumisjäsenvaltiossaan yleisen järjestelmän mukaisesti ja että se vähentää ostoihin sisältyvän veron, kun taas DNB Bankaa, joka on kyseisten palvelujen vastaanottaja, ei veroteta samoista palveluista, koska niiden katsotaan olevan arvonlisäverosta vapautettuja.

19 Kolmanneksi VID ei ollut DNB Bankan ja DNB Bankin välisten liiketoimien osalta onnistunut määrittämään, keitä henkilöitä tuli DNB Bankan mukaan tarkkaan ottaen pitää riippumattoman yhteenliittymän jäseninä niiden palvelujen osalta, joita vapauttamisvaatimus koski. VID:in mukaan ei ollut myöskään perusteltua katsoa, että DNB Bankia oli pidettävä kyseisen riippumattoman yhteenliittymän arvonlisäverosta vapautettua toimintaa harjoittavana jäsenenä.

20 DNB Banka esitti administratīvā rajona tiesassa (paikallinen hallintotuomioistuin, Latvia) hakemuksen, jossa se vaati VID:n velvoittamista oikaisemaan sen DNB NORDin, DNB IT:n ja DNB Bankin kanssa toteuttamiin liiketoimiin liittyvät arvonlisäveroilmoitukset. Kyseinen tuomioistuin hylkäsi hakemuksen 1.11.2013 tehdyllä päätöksellä.

21 DNB Banka valitti kyseisestä päätöksestä Administratīvā apgabaltiesaan (ylempi alueellinen hallintotuomioistuin, Latvia) ja väittää valituksessaan, että kaikki direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa asetetut edellytykset täyttyivät. DNB Bankan mukaan administratīvā rajona tiesa ei ollut tulkinnut direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa oikein, kun se hylkäsi sen hakemuksen sillä perusteella, että laskun kokonaismäärään sisältyi myös lisä, tarkastelematta ollenkaan kyseisen lisän perusteena olevia syitä. DNB Banka väittää, että kyseinen lisä on otettu käyttöön taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) suuntaviivojen ja yhteisöveroon liittyvien oikeudellisten vaatimusten mukaisesti, joten sen soveltaminen ei voinut olla syynä arvonlisäverovapautuksen epäämiseen.

22 Tässä tilanteessa Administratīvā apgabaltiesa on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voiko kyseessä olla direktiivin [2006/112] 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettu riippumaton yhteenliittymä, kun sen jäsenet ovat sijoittautuneet Euroopan unionin eri jäsenvaltioihin, joissa edellä mainittu direktiivin säännös on pantu täytäntöön erilaisin edellytyksin, jotka eivät ole keskenään yhteensopivia?

2) Voiko jäsenvaltio rajoittaa verovelvollisen oikeutta soveltaa direktiivin [2006/112] 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädettyä vapautusta, kun verovelvollinen on täyttänyt kaikki edellytykset vapautuksen soveltamiselle omassa jäsenvaltiossaan mutta kyseinen säännös on pantu täytäntöön yhteenliittymän muiden jäsenten jäsenvaltioiden kansallisessa lainsäädännössä sellaisin rajoituksin, jotka koskevat muiden jäsenvaltioiden verovelvollisten mahdollisuutta soveltaa omassa jäsenvaltiossaan vastaavaa arvonlisäveron vapautusta?

3) Onko sallittua soveltaa direktiivin [2006/112] 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädettyä vapautusta palveluihin palvelujen vastaanottajan jäsenvaltiossa, kun tämä vastaanottaja on arvonlisäverovelvollinen ja kun palvelujen suorittaja, joka on arvonlisäverovelvollinen, on soveltanut toisessa jäsenvaltiossa arvonlisäveroa yleisen järjestelmän mukaisesti eli katsonut, että arvonlisävero näistä palveluista oli direktiivin [2006/112] 196 artiklan mukaisesti maksettava niiden vastaanottajan jäsenvaltiossa?

4) Onko direktiivin [2006/112] 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan käsitteellä ’riippumaton yhteenliittymä’ tulkittava tarkoitettavan erillistä oikeushenkilöä, jonka olemassaolo on osoitettava erityisellä riippumattoman yhteenliittymän perustamista koskevalla sopimuksella?

Jos tähän kysymykseen vastataan niin, ettei riippumattoman yhteenliittymän ole välttämättä oltava erillinen yhteisö, onko katsottava, että riippumaton yhteenliittymä on myös sellainen toisiinsa sidoksissa olevien yritysten ryhmä, jossa nämä yritykset tavanomaisen liiketoimintansa yhteydessä tarjoavat toinen toisilleen tukipalveluja liiketoimiaan varten, ja voidaanko tällaisen yhteenliittymän olemassaolo osoittaa niiden välisillä palvelusopimuksilla tai siirtohintoja koskevilla asiakirjoilla?

5) Voiko jäsenvaltio rajoittaa verovelvollisen oikeutta soveltaa direktiivin [2006/112] 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädettyä arvonlisäveron vapautusta, kun verovelvollinen on perinyt liiketoimista lisän siten kuin sen sijoittautumisjäsenvaltion välitöntä verotusta koskevassa lainsäädännössä edellytetään?

6) Voidaanko direktiivin [2006/112] 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädettyä vapautusta soveltaa palveluihin, joita vastaanotetaan kolmansista maista? Toisin sanoen: voiko direktiivin [2006/112] edellä mainitussa säännöksessä tarkoitetun riippumattoman yhteenliittymän jäsen, joka suorittaa yhteenliittymän sisällä palveluja sen muille jäsenille, olla verovelvollinen kolmannessa maassa?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

23 Aluksi on syytä todeta, että DNB Banka on luottolaitos, jonka toimialaan kuuluu rahoituspalvelujen tarjoaminen. Kyseisen yhtiön mukaan samaan konserniin kuuluvien muiden yritysten – toisin sanoen DNB NORDin, DNB IT:n ja DNB Bankin – sille suorittamat palvelut kuuluvat direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitetun vapautuksen soveltamisalaan. Koska kyseistä säännöstä ei pääasiassa kyseessä olevana ajanjaksona ollut pantu täytäntöön kansallisessa oikeudessa, DNB Banka on vaatinut, että sitä sovellettaisiin suoraan pääasiassa.

24 Tässä yhteydessä on todettava, että kaikissa esitetyissä kysymyksissä pyydetään tulkintaa direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdasta, jonka mukaan sellaisten henkilöiden, joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai jotka eivät ole toiminnastaan arvonlisäverollisia, riippumattomien yhteenliittymien jäsenilleen suorittamat palvelut, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle, on vapautettu arvonlisäverosta.

25 Näihin kysymyksiin vastattaessa on ensin tutkittava, sovelletaanko kyseistä säännöstä pääasiassa, joka liittyy sellaisen riippumattoman yhteenliittymän tarjoamiin palveluihin, jonka jäsenet harjoittavat liiketoimintaa rahoituspalvelualalla, kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa.

26 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välille SEUT 267 artiklalla luodussa yhteistyömenettelyssä unionin tuomioistuimen tehtävänä on esittää kansalliselle tuomioistuimelle kaikki ne unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat olla hyödyllisiä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ratkaistessa käsiteltävänään olevaa asiaa, riippumatta siitä, onko kyseinen tuomioistuin viitannut näihin seikkoihin esittämässään kysymyksessä (tuomio 20.10.2016, Danqua, C-429/15, EU:C:2016:789, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle on syytä esittää myös tietoja siitä, onko direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohta tarkoitettu sovellettavaksi sellaisten riippumattomien yhteenliittymien tarjoamiin palveluihin, joiden jäsenet harjoittavat liiketoimintaa rahoituspalvelualalla ja jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle.

28 Tältä osin on syytä todeta, ettei kyseisen säännöksen sanamuoto, joka liittyy riippumattoman yhteenliittymän jäsenten vapautettuun toimintaan, mahdollista sen poissulkemista, että mainittua vapautusta voidaan soveltaa sellaisen riippumattoman yhteenliittymän palveluihin, jonka jäsenet harjoittavat liiketoimintaa rahoituspalvelualalla, koska kyseisen direktiivin 135 artiklan 1 kohdan d ja e alakohdassa rahoituspalvelut vapautetaan arvonlisäverosta.

29 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tulkitsemisessa on kuitenkin otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös sen asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös on (tuomio 26.4.2012, Able UK, C-225/11, EU:C:2012:252, 22 kohta ja tuomio 4.4.2017, Fahimian, C-544/15, EU:C:2017:255, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan asiayhteydestä on syytä korostaa, että kyseinen säännös on mainitun direktiivin IX osaston 2 luvussa, jonka otsikko on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset”. Kyseinen otsikko osoittaa, että mainitussa säännöksessä säädetty vapautus koskee vain niitä riippumattomia yhteenliittymiä, joiden jäsenet harjoittavat yleishyödyllisiä toimintoja.

31 Kyseistä tulkintaa tukee myös mainitun direktiivin ”Vapautuksia” koskevan IX osaston rakenne. Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohta ei nimittäin sijoitu kyseisen osaston 1 lukuun ”Yleiset säännökset”, vaan sen 2 lukuun. Lisäksi kyseisessä osastossa tehdään ero 2 luvun, jonka otsikko on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset”, ja 3 luvun, jonka otsikko on ”Muiden toimintojen vapautukset”, välillä, millä ilmaistaan, että mainitussa 2 luvussa annettuja, tiettyjä yleishyödyllisiä toimintoja koskevia sääntöjä ei sovelleta kyseisessä 3 luvussa tarkoitettuihin muihin toimintoihin.

32 Kyseisessä 3 luvussa olevassa 135 artiklan 1 kohdassa on kuitenkin vapautettu arvonlisäverosta tietyt rahoituspalvelualaan liittyvät liiketoimet, kuten ”d) liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat talletus- ja käyttötilejä, maksuja, tilisiirtoja, saamisia, shekkejä ja muita siirrettäviä asiakirjoja” ja ”e) liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat valuuttaa sekä laillisina maksuvälineinä käytettäviä seteleitä ja kolikoita”. Direktiivin 2006/112 yleisestä rakenteesta ilmenee näin, ettei direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädettyä vapautusta sovelleta rahoituspalvelualalla suoritettuihin liiketoimiin ja etteivät sellaisten riippumattomien yhteenliittymien suorittamat palvelut, joiden jäsenet toimivat kyseisellä alalla, näin ollen kuulu kyseisen vapautuksen soveltamisalaan.

33 Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan tavoitteesta on muistutettava, että kyseisen direktiivin 132 artiklan kaikkien säännösten tarkoituksena on vapauttaa arvonlisäverosta tietyt yleishyödylliset toiminnot, jotta voidaan helpottaa tiettyjen palvelujen saamista ja tiettyjen tavaroiden toimittamista välttämällä lisäkulut, jotka niiden arvonlisäverollisuudesta aiheutuisivat (tuomio 5.10.2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Riippumattoman yhteenliittymän tarjoamat palvelut kuuluvat näin direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaan silloin, kun kyseisillä palveluilla edistetään suoraan mainitun direktiivin 132 artiklassa tarkoitetun yleishyödyllisen toiminnan harjoittamista (ks. analogisesti tuomio 5.10.2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, 31–33 kohta).

35 Lisäksi on muistutettava, että direktiivin 2006/112 132 artiklassa tarkoitettujen vapautusten soveltamisalaa on tulkittava suppeasti, koska nämä vapautukset ovat poikkeuksia siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa peritään jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelusta (ks. vastaavasti tuomio 5.10.2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Tästä seuraa, että sellaiset palvelut, joilla ei suoraan edistetä direktiivin 2006/112 132 artiklassa tarkoitettua yleishyödyllistä toimintaa vaan muita, muun muassa kyseisen direktiivin 135 artiklassa vapautettujen toimintojen harjoittamista, eivät voi kuulua direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaan.

37 Tästä syystä direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa on tulkittava siten, että mainitussa säännöksessä säädettyä vapautusta sovelletaan vain sellaisiin riippumattomiin yhteenliittymiin, joiden jäsenet harjoittavat tuossa artiklassa mainittuja yleishyödyllisiä toimintoja. Mainittua vapautusta ei tämän vuoksi sovelleta sellaisten riippumattomien yhteenliittymien suorittamiin palveluihin, joiden jäsenet harjoittavat rahoituspalvelualan liiketoimintaa, joka ei ole tällaista yleishyödyllistä toimintaa.

38 Tältä osin on syytä todeta, että – toisin kuin nyt käsiteltävänä olevassa asiassa – 20.11.2003 annetussa tuomiossa Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621) ei ratkaistu kysymystä siitä, sovelletaanko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohtaa (joka vastaa direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa) pelkästään sellaisen riippumattoman yhteenliittymän suorittamiin palveluihin, jonka jäsenet harjoittivat yleishyödyllisiä toimintoja.

39 Unionin tuomioistuimella olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee kuitenkin, että 20.11.2003 annetussa tuomiossa Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621) kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa säädetystä vapautuksesta esitetty tulkinta johti siihen, että tietyt jäsenvaltiot vapauttivat sellaisten riippumattomien yhteenliittymien suorittamat palvelut, jotka muodostuvat vakuutusyhtiöiden tai rahoituspalvelualalla toimivien yritysten kaltaisista yrityksistä.

40 Tämän osalta on kuitenkin täsmennettävä, etteivät kansalliset viranomaiset voi käsitellä uudelleen lopullisesti päätettyjä verokausia direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan, sellaisena kuin sitä tulkitaan tämän tuomion 37 kohdassa, perusteella (ks. analogisesti tuomio 6.10.2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, EU:C:2009:615, 37 kohta ja tuomio 21.12.2016, Gutiérrez Naranjo ym., C-154/15, C-307/15 ja C-308/15, EU:C:2016:980, 68 kohta).

41 Niiden verokausien osalta, joita ei vielä ole lopullisesti päätetty, on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivillä ei sellaisenaan voida luoda velvoitteita yksityiselle oikeussubjektille eikä siihen näin ollen sellaisenaan voida vedota tällaista henkilöä vastaan (ks. mm. tuomio 19.4.2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Näin siis kansalliset viranomaiset eivät voi vedota direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaan, sellaisena kuin sitä tulkitaan tämän tuomion 37 kohdassa, evätäkseen kyseisen vapautuksen luottolaitosten kaltaisten yritysten muodostamilta riippumattomilta yhteenliittymiltä ja kieltäytyäkseen näin ollen vapauttamasta näiden riippumattomien yhteenliittymien suorittamia palveluja arvonlisäverosta.

42 Kansallisen tuomioistuimen velvollisuutta tukeutua direktiivin sisältöön, kun se tulkitsee ja soveltaa asiaan liittyviä kansallisen oikeuden säännöksiä, rajoittavat lisäksi yleiset oikeusperiaatteet, muun muassa oikeusvarmuutta ja taannehtivuuskieltoa koskevat periaatteet, eikä se voi olla perustana kansallisen oikeuden contra legem -tulkinnalle (tuomio 15.4.2008, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, 100 kohta).

43 Näin ollen tulkinnan, joka kansallisen tuomioistuimen on annettava direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan täytäntöön panevista, asian kannalta merkityksellisistä kansallisen oikeuden säännöksistä, on oltava unionin oikeuden yleisten periaatteiden, erityisesti oikeusvarmuuden periaatteen, mukainen.

44 Edellä esitetty huomioon ottaen ensimmäisestä kuudenteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

45 Kaiken edellä lausutun nojalla ennakkoratkaisupyyntöön on vastattava niin, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa on tulkittava siten, että kyseisessä säännöksessä säädettyä vapautusta sovelletaan vain sellaisiin riippumattomiin yhteenliittymiin, joiden jäsenet harjoittavat kyseisen direktiivin 132 artiklassa mainittua yleishyödyllistä toimintaa, ja että tämän vuoksi kyseistä vapautusta ei sovelleta sellaisten riippumattomien yhteenliittymien suorittamiin palveluihin, joiden jäsenet harjoittavat rahoituspalvelualan liiketoimintaa, joka ei ole tällaista yleishyödyllistä toimintaa.

Oikeudenkäyntikulut

46 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:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa on tulkittava siten, että kyseisessä säännöksessä säädettyä vapautusta sovelletaan vain sellaisiin riippumattomiin henkilöyhteenliittymiin, joiden jäsenet harjoittavat kyseisen direktiivin 132 artiklassa mainittua yleishyödyllistä toimintaa, ja että tämän vuoksi kyseistä vapautusta ei sovelleta sellaisten riippumattomien yhteenliittymien suorittamiin palveluihin, joiden jäsenet harjoittavat rahoituspalvelualan liiketoimintaa, joka ei ole tällaista yleishyödyllistä toimintaa.

Allekirjoitukset