UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

22 päivänä joulukuuta 2010 *

Asiassa C-116/10,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Cour de cassation (Luxemburg) on esittänyt 18.2.2010 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 3.3.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Luxemburgin valtio ja

Administration de l'enregistrement et des domaines

vastaan

Pierre Feltgen, joka toimii Bacino Charter Company SA:n konkurssipesän hoitajana, ja

Bacino Charter Company SA,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász ja G. Arestis (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: N. Jääskinen,
kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Luxemburgin valtio ja Administration de l'enregistrement et des domaines, asiamiehinään avocat F. Kremer ja avocat P.-E. Partsch,

– Pierre Feltgen, joka toimii Bacino Charter Company SA:n konkurssipesän hoitajana, ja Bacino Charter Company SA, edustajanaan avocat B. Felten,

– Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze, C. Blaschke ja B. Klein,

– Kyproksen hallitus, asiamiehenään D. Kallí,

– Euroopan komissio, asiamiehenään M. Afonso,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi), 15 artiklan 5 alakohdan tulkintaa.

2 Pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Luxemburgin valtio ja Administration de l'enregistrement et des domaines (jäljempänä veroviranomaiset) sekä Bacino Charter Company SA:n, joka on Luxemburgin oikeuden mukaan perustettu yhtiö, (jäljempänä Bacino) konkurssipesän hoitaja Pierre Feltgen ja tämä viimeksi mainittu yhtiö ja joka koskee sitä, onko Bacino velvollinen maksamaan tilikausia 1998 ja 1999 koskevissa verotuspäätöksissä mainittua arvonlisäveroa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin säännöstö

3 Kuudennen direktiivin 15 artiklassa, otsikon ”Yhteisön ulkopuolelle suoritettujen vientitoimien ja niihin verrattavien liiketoimien sekä kansainvälisten kuljetusten vapautukset” alla, säädetään seuraavaa:

”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:

– –

4. tavaroiden luovutukset seuraavanlaisten vesialusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten:

a) avomeriliikenteeseen käytettävät vesialukset, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan tai joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan taikka kalastukseen;

b) meripelastus- ja avustusalukset sekä rannikkokalastusalukset, lukuun ottamatta jälkimmäisten varastojen täydennystä;

– –

5. edellä 4 alakohdan a ja b alakohdassa tarkoitettujen merialusten luovutus, muutostyö, korjaus, huolto[, rahtaus] ja vuokraus sekä näihin merialuksiin liittyvän tai niissä käytetyn varustuksen - mukaan lukien kalastusvarusteiden – luovutus, vuokraus, korjaus ja huolto;

_ _”

Kansallinen säännöstö

4 Kuudes direktiivi on saatettu osaksi Luxemburgin kansallista oikeusjärjestystä 12.2.1979 annetulla arvonlisäverolailla (loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée). Tämän lain 43 §:n 1 momentin i kohdan toisessa luetelmakohdassa, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, säädetään, että meriliikenteen tarpeita varten suoritettavat palvelut on vapautettu arvonlisäverosta suurherttuakunnan asetuksella vahvistetuin edellytyksin ja säädetyissä rajoissa.

5 Yhteisön ulkopuolelle suuntautuvien vientitoimien, yhteisöluovutusten ja muiden liiketoimien vapauttamisesta arvonlisäverosta 16.6.1999 annetun suurherttuan asetuksen (règlement grand-ducal du 16 juin 1999 relatif à l’exonération de la taxe sur la valeur ajoutée des opérations d’exportation en dehors de la Communauté, des livraisons intracommunautaires de biens et d’autres opérations) 7 §:n 2 momentin a kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa täsmennetään, että kyseisessä 43 §:ssä tarkoitetuilla meriliikenteen tarpeita varten suoritettavilla palveluilla tarkoitetaan sellaisten meriliikenteeseen käytettävien alusten – lukuun ottamatta huvipursia ja muita huvi- tai urheilukäyttöön tarkoitettuja aluksia – rahtausta ja vuokrausta, joilla kuljetetaan henkilöitä tai tavaroita korvausta vastaan tai joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan taikka kalastukseen.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

6 Bacino antoi 10.7.1998 ja 8.8.1999 välisenä aikana säännöllisesti vastiketta vastaan omistamansa aluksen miehistöineen luonnollisten henkilöiden käytettäväksi avomerellä tehtäviä huvimatkoja varten. Koska Bacino katsoi, että tämä liiketoimi oli vapautettu arvonlisäverosta, se ei maksanut arvonlisäveroa.

7 Veroviranomaiset arvioivat, ettei arvonlisäverolain 43 §:n 1 momentin i kohdan toisessa luetelmakohdassa säädettyä arvonlisäveroa koskevaa vapautusta voitu soveltaa, koska tämä alus ei ollut kauppa-alus vaan tämän tuomion 5 kohdassa mainitussa suurherttuan asetuksessa tarkoitettu huvipursi, ja antoivat Bacinolle vuoden 2001 aikana tiedoksi tilikausia 1998 ja 1999 koskevat verotuspäätökset, joihin sisältyivät ne määrät, jotka tämän yhtiön oli maksettava arvonlisäveroa.

8 Tuloksettomaksi jääneen oikaisuvaatimuksen jälkeen Bacino riitautti tämän verotuksen Tribunal d'arrondissement de Luxembourgissa ja väitti, että tämä liiketoimi kuului arvonlisäverolain 43 §:n 1 momentin i kohdan toisen luetelmakohdan soveltamisalaan.

9 Koska tämä kanne hylättiin, Bacino valitti asiasta Cour d'appeliin, joka hyväksyi Bacinon valituksen. Kyseinen tuomioistuin päätyi muun muassa siihen, että kyseessä oli aluksen vuokraaminen miehistöineen eli pääasiallinen palvelusuoritus ja kuljettaminen eli liitännäinen palvelusuoritus. Todettuaan, että Bacinon omistamaa alusta käytettiin avomeriliikenteeseen ja että matkustajia kuljetettiin korvausta vastaan, minkä vuoksi aluksen vuokraaminen oli kaupallinen liiketoimi, kyseinen tuomioistuin katsoi, että molemmat kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdassa asetetut ehdot täyttyivät.

10 Veroviranomaiset valittivat tästä tuomiosta Cour de cassationiin, joka katsoi, että pääasian ratkaiseminen edellyttää unionin oikeuden tulkintaa, ja päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Voidaanko palvelut, jotka aluksen omistaja suorittaa antamalla aluksen vastiketta vastaan miehistöineen luonnollisten henkilöiden käytettäväksi tällaisten asiakkaiden avomerellä tekemiä huvimatkoja varten, vapauttaa – – kuudennen – – direktiivin – – 15 artiklan 5 alakohdan nojalla arvonlisäverosta, jos palvelusuoritusten katsotaan muodostuvan sekä aluksen vuokraamisesta että kuljetuspalvelusta?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

11 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pyrkii kysymyksellään selvittämään, onko kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohtaa tulkittava siten, että tässä säännöksessä tarkoitettua arvonlisäverovapautusta sovelletaan sellaisten palvelujen suorittamiseen, jotka käsittävät sen, että luonnollisten henkilöiden käytettäväksi annetaan vastiketta vastaan alus miehistöineen tällaisten asiakkaiden avomerellä tekemiä huvimatkoja varten.

12 Tältä osin on palautettava mieliin, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tai määräyksen tulkitsemisessa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös tai määräys on (ks. mm. asia 292/82, Merck, tuomio 17.11.1983, Kok., s. 3781, 12 kohta; asia C-34/05, Schouten, tuomio 1.3.2007, Kok., s. I-1687, 25 kohta ja asia C-433/08, Yaesu Europe, tuomio 3.12.2009, Kok., s. I-11487, 24 kohta).

13 Tältä osin on todettava, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdan, jossa viitataan tämän 15 artiklan 4 alakohdan a alakohtaan, sanamuodossakin viitataan sellaisten avomeriliikenteeseen käytettävien vesialuksien vuokraamiseen, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan tai joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan taikka kalastukseen. Jotta tällainen vuokraus voisi olla vapautettu verosta tämän säännöksen nojalla, kyseisen aluksen vuokralleottajan on käytettävä tätä alusta taloudellisen toiminnan harjoittamiseen.

14 Tästä seuraa, että jos – kuten pääasiassa – alusta vuokrataan henkilöille, jotka käyttävät sitä pelkästään huviveneilyyn eivätkä käytä sitä voitontavoittelutarkoituksessa eivätkä mihinkään taloudelliseen toimintaan, vuokraus ei täytä kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdassa asetettuja arvonlisäverosta vapauttamista koskevia nimenomaisia ehtoja.

15 Lisäksi on täsmennettävä, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdassa vapautetaan, viittaamalla tämän 15 artiklan 4 alakohdan b alakohtaan, verosta myös meripelastus- ja avustusalusten sekä rannikkokalastusalusten, lukuun ottamatta jälkimmäisten varastojen täydennystä, vuokraus. Pääasiassa ei ole kuitenkaan selvästikään kyse näissä säännöksissä tarkoitetuista tilanteista.

16 Kuudennen direktiivin 15 artiklassa säädetyn vapautusjärjestelmän tavoite, joka on vientitoimissa ja niihin verrattavissa liiketoimissa sekä kansainvälisissä kuljetuksissa sen periaatteen noudattaminen, jonka mukaan kyseessä olevat tavarat tai palvelut verotetaan niiden määräpaikassa, tukee lisäksi tämän tuomion 13 ja 14 kohtaan sisältyvää tulkintaa (ks. asia C-97/06, Navicon, tuomio 18.10.2007, Kok., s. I-8755, 29 kohta).

17 Tässä tilanteessa kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdassa säädettyä vapautusta ei voida soveltaa sellaisille vuokralleottajille tarkoitettuihin vuokrauspalveluihin, jotka aikovat käyttää alusta ainoastaan yksityisiin tarkoituksiin loppukäyttäjinä.

18 On myös todettava, että perusteluosassa, joka liittyy Euroopan yhteisöjen neuvostolle 29.6.1973 tehtyyn Euroopan yhteisöjen komission ehdotukseen kuudenneksi neuvoston direktiiviksi liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste, mainitaan nimenomaisesti, että tämän direktiivin 15 artiklan 5 alakohdassa säädetty vapautus ei koske huvipursia ja että näitä huvipursia koskevat loppukulutusta varten suoritettavat palvelut ovat arvonlisäveron alaisia. Näissä perusteluissa vahvistetaan se, että aluksia huviveneilyyn käyttäville loppukäyttäjille suoritettavat vuokrauspalvelut eivät kuulu tämän vapautuksen soveltamisalaan.

19 Lisäksi arvonlisäverovapautuksia on tulkittava vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisävero on perittävä jokaisesta palvelusta, jonka verovelvollinen suorittaa vastiketta vastaan (ks. mm. asia C-185/89, Velker International Oil Company, tuomio 26.6.1990, Kok., s. I-2561, 19 kohta ja yhdistetyt asiat C-181/04–C-183/04, Elmeka, tuomio 14.9.2006, Kok., s. I-8167, 15 kohta).

20 Tämän lisäksi tämän tuomion 13 ja 14 kohtaan sisältyvää tulkintaa ei voi horjuttaa se, millä tavalla pääasiassa kyseessä olevia palveluja on luonnehdittu kansallisessa oikeudessa; tämä luonnehdinta ei vaikuta kansallisen tuomioistuimen esittämään kysymykseen annettavaan vastaukseen. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ja erityisesti edellä mainitussa asiassa Navicon annetun tuomion, joka koskee nimenomaan kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdan tulkintaa, 27 ja 28 kohdasta nimittäin ilmenee, että tietyn liiketoimen arvonlisäverollisuus tai verosta vapauttaminen ei voi riippua siitä, miten sitä on luonnehdittu kansallisessa oikeudessa, koska silloin, kun jäsenvaltiot asettavat tämän 15 artiklan johdantokappaleen nojalla edellytyksiä vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, nämä edellytykset eivät voi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vaikuttaa vapautusten sisällön määrittelyyn.

21 Kaiken edellä olevan perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohtaa on tulkittava siten, ettei tässä säännöksessä

tarkoitettua arvonlisäverovapautusta sovelleta sellaisten palvelujen suorittamiseen, jotka käsittävät sen, että luonnollisten henkilöiden käytettäväksi annetaan vastiketta vastaan alus miehistöineen tällaisten asiakkaiden avomerellä tekemiä huvimatkoja varten.

Oikeudenkäyntikulut

22 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 (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY, 15 artiklan 5 alakohtaa on tulkittava siten, ettei tässä säännöksessä tarkoitettua arvonlisäverovapautusta sovelleta sellaisten palvelujen suorittamiseen, jotka käsittävät sen, että luonnollisten henkilöiden käytettäväksi annetaan vastiketta vastaan alus miehistöineen tällaisten asiakkaiden avomerellä tekemiä huvimatkoja varten.

Allekirjoitukset