Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 29 juni 2017*

”Begäran om förhandsavgörande — Direktiv 2006/112/EG — Mervärdesskatt — Artikel 146.1 e — Undantag för export — Tillhandahållande av tjänster som är direkt förbundna med export eller import av varor — Begrepp”

I mål C-288/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Augstākā tiesa (Högsta domstolen, Lettland) genom beslut av den 17 maj 2016, som inkom till domstolen den 23 maj 2016, i målet

”L.Č.” IK

mot

Valsts ieņēmumu dienests,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta (referent) samt domarna E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev och C.G. Fernlund,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Lettlands regering, genom I. Kalniņš, D. Pelše och A. Bogdanova, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom M. Owsiany-Hornung och E. Kalniņš, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: lettiska.

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 146.1 e i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan ”L.Č.” IK och Valsts ieņēmumu dienests (Skattemyndigheten, Lettland). Målet rör tillämpningen av mervärdesskatt på transaktioner avseende transport av varor som utfördes under åren 2008–2010.

Tillämpliga bestämmelser

3 I artikel 131 i direktiv 2006/112 anges följande:

”Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.”

4 Artikel 146 i direktivet ingår i kapitel 6 (”Undantag för export”) i direktivets avdelning IX. I artikel 146.1 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

a) Leverans av varor som av säljaren eller för hans räkning försänds eller transporteras ut ur gemenskapen.

…

e) Tillhandahållande av tjänster, inbegripet transporter och transaktioner som har samband med dessa, med undantag av sådana tillhandahållanden av tjänster som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artiklarna 132 och 135, om tillhandahållandet av tjänster är direkt förbundet med export eller import av varor för vilka bestämmelserna i artikel 61 eller artikel 157.1 a tillämpas.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

5 I avtal med flera olika avsändare åtog sig ”Atek” SIA att, från hamnen i Riga (Lettland) till Vitryssland, säkerställa transporten av varor som hänförts till ett förfarande för transitering.

6 Genom ett annat avtal uppdrog ”Atek” det faktiska utförandet av varutransporten till ”L.Č.”

7 Transporten utfördes med hjälp av fordon som tillhörde ”Atek” och som hade hyrts ut till ”L.Č.” I förhållande till avsändarna av varorna agerade ”Atek” som transportör. ”L.Č.” skötte framförandet av fordonen, reparationer, påfyllning av bränsle samt tullformaliteterna vid gränsövergångarna, uppsikten över lasten, överlämnandet till mottagaren samt det nödvändiga arbetet med lastning och avlastning.

8 ”L.Č.” ansåg sig ha tillhandahållit tjänster knutna till transitering och tillämpade i mervärdesskattehänseende en nollskattesats på dessa tjänster.

9 ”L.Č.” blev föremål för en skattekontroll för perioden januari 2008–december 2010. Till följd av skattekontrollen fastställde skattemyndigheten i beslut att det förelåg en skyldighet att till statskassan betala in ytterligare mervärdesskatt, skattetillägg och dröjsmålsränta.

10 Genom beslut av den 21 september 2011 bekräftade skattemyndigheten beräkningen i det tidigare beslutet. Som skäl angavs att ”L.Č.” saknade rätt att tillämpa nollskattesatsen på de tjänster som ”L.Č.” hade tillhandahållit till fullgörande av det avtal som ingåtts med ”Atek”, för det första därför att dessa tjänster inte kunde jämställas med speditörstjänster på grund av att det inte förelåg något rättsförhållande mellan ”L.Č.” och avsändaren eller mottagaren av de transporterade varorna, och för det andra därför att ”L.Č.” på grund av att han saknade det tillstånd som krävs enligt lettisk rätt, inte kunde betraktas som transportör, och därmed inte hade rätt att utföra varutransporter.

11 ”L.Č.” överklagade beslutet till Administratīvā rajona tiesa (Förvaltningsrättsliga distriktsdomstolen, Lettland), som genom dom av den 11 december 2012 ogillade överklagandet.

12 Domen överklagades till Administratīvā apgabaltiesa (Förvaltningsrättsliga regiondomstolen, Lettland) som genom dom av den 29 maj 2014 delvis biföll och delvis ogillade överklagandet. Framför allt fann domstolen att då det inte förelåg något rättsförhållande mellan användaren eller mottagaren av varorna och ”L.Č.”, kunde de tjänster som tillhandahållits av ”L.Č.” inte jämställas med speditörstjänster. I stället menade domstolen att dessa utgjorde förartjänster, som består i att ett fordon tillhörande en transportör med tillstånd för internationell varutransport, i det aktuella fallet ”Atek”, förses med en förare, och att ”L.Č.” inte heller kunde betraktas som transportör eftersom han saknade ett sådant tillstånd. Således fann domstolen att en nollskattesats i mervärdesskattehänseende inte kunde tillämpas på de tjänster som tillhandahölls av ”L.Č.”

13 ”L.Č.” väckte kassationstalan vid Augstākā tiesa (Högsta domstolen, Lettland) mot den del av domen från Administratīvā apgabaltiesa (Förvaltningsrättsliga regiondomstolen) som innebar ett ogillande av överklagandet.

14 Den hänskjutande domstolen anser att det råder osäkerhet om hur artikel 146.1 e i direktiv 2006/112 ska tolkas. Framför allt ställer sig domstolen frågan huruvida det, trots att de av ”L.Č.” tillhandahållna tjänsterna var knutna till varor som transiterades genom det lettiska territoriet, förhåller sig så, att den omständigheten att dessa tjänster inte tillhandahölls direkt till mottagaren eller avsändaren av varorna – med vilka ”L.Č.” inte hade någon rättslig förbindelse – utan till dessas avtalspart i Lettland, det vill säga ”Atek”, påverkar tillämpningen av det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse, vilken kräver att det föreligger en direkt förbindelse mellan tillhandahållandet av tjänster och exporten eller importen av de berörda varorna.

15 Mot denna bakgrund beslutade Augstākā tiesa (Högsta domstolen) att vilandeförklara målet och att ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska artikel 146.1 e i [direktiv 2006/112] tolkas så, att det undantag från skatteplikt som föreskrivs endast är tillämpligt om det föreligger en direkt rättslig förbindelse, det vill säga en ömsesidig affärsförbindelse, mellan å ena sidan tillhandahållaren av tjänsterna och å andra sidan mottagaren eller avsändaren av varorna?

2) Vilka kriterier måste den direkta förbindelse som nämns i den ovannämnda bestämmelsen uppfylla för att det ska kunna anses att en tjänst som är förbunden med import eller export av varor ska vara undantagen från skatteplikt?”

Prövning av tolkningsfrågorna

16 Den hänskjutande domstolen har ställt sina tolkningsfrågor, vilka ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artikel 146.1 e i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i den bestämmelsen är tillämpligt på en sådan transaktion som den i det nationella målet, det vill säga ett tillhandahållande av tjänster avseende transport av varor till tredjeland, när dessa tjänster inte tillhandahålls direkt till avsändaren eller mottagaren av varorna.

17 Framför allt önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida tillämpningen av detta undantag från skatteplikt, som kräver att tillhandahållandet av de berörda tjänsterna ska vara ”direkt förbundet” med export eller import av sådana varor som avses i nämnda bestämmelse, förutsätter att det föreligger en direkt rättslig förbindelse, såsom en ömsesidig affärsförbindelse, mellan tillhandahållaren av tjänster å ena sidan och avsändaren eller mottagaren av de berörda varorna å andra sidan.

18 Det ska härvid erinras om att artikel 146 i direktiv 2006/112 rör undantag från mervärdesskatteplikt för transaktioner som avser export utanför Europeiska unionen. Inom internationell handel syftar ett sådant undantag nämligen till att iaktta principen om att de aktuella varorna och tjänsterna ska beskattas på destinationsorten. Export och liknande transaktioner ska således undantas från mervärdesskatt så att transaktionen inte beskattas någon annanstans än på den plats där varorna ska konsumeras (se, beträffande artikel 15 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), dom av den 18 oktober 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punkt 29, och dom av den 22 december 2010, Feltgen och Bacino Charter Company, C-116/10, EU:C:2010:824, punkt 16).

19 Det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 146.1 e i direktiv 2006/112 kompletterar det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 146.1 a, och precis som det sistnämnda undantaget syftar det till att säkerställa att tillhandahållandet av de berörda tjänsterna beskattas på bestämmelseorten, det vill säga på den ort där de exporterade varorna konsumeras.

20 I detta syfte föreskrivs det i artikel 146.1 e bland annat att transporttjänster som är direkt förbundna med export av varor utanför unionen ska undantas från mervärdesskatteplikt.

21 En vid tolkning av denna bestämmelse, som omfattar tjänster som inte tillhandahålls direkt till exportören, importören eller mottagaren av sådana varor, skulle för medlemsstaterna och de berörda ekonomiska aktörerna kunna leda till krav som skulle vara oförenliga med en sådan korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag som föreskrivs i artikel 131 i direktiv 2006/112.

22 Dessutom följer det av domstolens fasta praxis att undantagen från mervärdesskatteplikt ska tolkas restriktivt, eftersom de utgör undantag från den allmänna princip enligt vilken mervärdesskatt ska betalas för alla varor och tjänster som en beskattningsbar person tillhandahåller mot vederlag (se, bland annat, dom av den 26 juni 1990, Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, punkt 19, dom av den 16 september 2004, Cimber Air, C-382/02, EU:C:2004:534, punkt 25, dom av den 14 september 2006, Elmeka, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punkterna 15 och 20, och dom av den 19 juli 2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, punkt 49).

23 Således följer det av lydelsen i och syftet med artikel 146.1 e i direktiv 2006/112 att denna bestämmelse ska tolkas på så sätt att en direkt förbindelse förutsätter inte bara att tillhandahållandet av de berörda tjänsterna, med hänsyn till vad de avser, bidrar till det faktiska genomförandet av en export- eller importtransaktion, utan också att dessa tjänster tillhandahålls direkt till exportören, importören eller mottagaren av de varor som avses i nämnda bestämmelse.

24 I det aktuella fallet är det visserligen så, att de tjänster som tillhandahålls av ”L.Č.” behövs för det faktiska genomförandet av den exporttransaktion som är i fråga i det nationella målet. Dessa tjänster tillhandahålls emellertid inte direkt till mottagaren eller till exportören av varorna, utan till en av exportörens avtalsparter, nämligen ”Atek”.

25 Dessutom konstaterar domstolen att nämnda tjänster, såsom framgår av beslutet om hänskjutande, har tillhandahållits med användning av fordon som tillhör ”Atek”, vilken har agerat såsom transportör gentemot varornas avsändare.

26 De tjänster som tillhandahållits av ”L.Č.” omfattas således inte av tillämpningsområdet för det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 146.1 e i direktiv 2006/112.

27 Under dessa förhållanden ska de hänskjutna frågorna besvaras enligt följande. Artikel 146.1 e i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i den bestämmelsen inte är tillämpligt på ett sådant tillhandahållande av tjänster som det i det nationella målet, som gäller en transaktion avseende transport av varor till tredjeland, när dessa tjänster inte tillhandahålls direkt till avsändaren eller mottagaren av varorna.

Rättegångskostnader

28 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 146.1 e i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i den bestämmelsen inte är tillämpligt på ett sådant tillhandahållande av tjänster som det i det nationella målet, som gäller en transaktion avseende transport av varor till tredjeland, när dessa tjänster inte tillhandahålls direkt till avsändaren eller mottagaren av varorna.

Underskrifter