



EUROOPAN KOMISSIO

Bryssel 28.4.2016
sj.i.dir(2016)2558388

EUROOPAN UNIONIN TUOMIOISTUIMEN PRESIDENTILLE JA JÄSENILLE

Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan toisessa kohdassa tarkoitetut

KIRJALLISET HUOMAUTUKSET,

jotka esittää

EUROOPAN KOMISSIO,

asiamiehinnään oikeudellisen yksikön jäsenet Pekka AALTO ja Marta OWSIANY-HORNUNG, prosessiosoite Luxemburgissa c/o oikeudellisen yksikön jäsen Merete CLAUSEN, Bâtiment BECH, 5 rue A. Weicker, L-2721 Luxembourg, suostuen siihen, että kaikki oikeudenkäyntiasiakirjat annetaan tiedoksi eCuriassa,

Asiassa **C-33/16**

A Oy

joka koskee korkeimman hallinto-oikeuden (Suomi) esittämää ennakkoratkaisupyyntöä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi)¹ 148 artiklan d alakohdan tulkinnasta.

Pyyntö on esitetty asiassa, jossa A Oy pyrkii selvittämään ovatko pääasiassa tarkoitetut lastinnostopalvelut ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevaan vesialukseen ja pois aluksesta arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuja verosta vapautettuja palveluja tilanteessa, jossa yhtiö veloittaa alihankkijan toimesta suoritetun palvelun edelleen huolinta- tai kuljetusliikkeeltä.

¹ EUVL L 347, s. 1.

1. OIKEUDELLINEN KEHYS: UNIONIN LAINSÄÄDÄNTÖ

1. Arvonlisäverodirektiivin 148 artiklassa säädetään seuraavaa:

"7 LUKU

Kansainvälisen liikenteen vapautukset

148 artikla

Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

- a) tavaroiden luovutukset vesialusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten, kun kyseessä ovat avomeriliikenteeseen käytettävät vesialukset, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan tai joita käytetään kaupalliseen ja teolliseen toimintaan tai meripelastus- taikka avustusaluksia tai rannikkokalastukseen käytetyt vesialukset, lukuun ottamatta rannikkokalastusalusten varastojen täydennystä;
- b) tavaroiden luovutukset polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten yhdistetyn nimikkeistön alanimikkeeseen 8906 10 00 kuuluville sota-aluksille, jotka lähtevät niiden alueelta määränpäänä jäsenvaltion ulkopuolella sijaitseva satama tai ankkuripaikka;
- c) edellä a alakohdassa tarkoitettujen merialusten luovutus, muutostyö, korjaus, huolto ja vuokraus sekä näihin merialuksiin liittyvän tai niissä käytetyn varustuksen, mukaan lukien kalastusvarusteet, luovutus, vuokraus, korjaus ja huolto;
- d) muut kuin c alakohdassa tarkoitetut palvelujen suoritukset, jotka suoraan palvelevat a alakohdassa tarkoitettujen merialusten tai niiden lastin välittömiä tarpeita;
- e) tavaroiden luovutukset, jotka on tarkoitettu sellaisten ilma-alusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten, joita käyttävät pääasiassa kansainvälistä vastikkeellista liikennettä harjoittavat lentoyhtiöt;
- f) edellä e alakohdassa tarkoitettujen ilma-alusten luovutus, muutostyö, korjaus, huolto ja vuokraus sekä näihin ilma-aluksiin liittyvän tai niissä käytetyn varustuksen luovutus, vuokraus, korjaus ja huolto;
- g) muut kuin f alakohdassa tarkoitetut palvelujen suoritukset, jotka suoraan palvelevat e alakohdassa tarkoitettujen ilma-alusten tai niiden lastin välittömiä tarpeita."

2. TOSIASIAT JA ENNAKKORRATKAISUKYSYMYKSET

2. A Oy on B Oy:n omistama yhtiö. A Oy tuottaa kokonaispalveluja asiakkaille, jotka voivat olla lastinantajia, laivaajia ja varustamoita. A Oy voi saada toimeksiantoja

myös muilta asiakkailta kuin B Oy:ltä, kuten huolintaliikkeeltä, joka vastaa tavarankokonaiskuljetuksesta asiakkaalle, tai tavaranhaltijalta. Pääasiassa on kysymys asiakkaista, joilla on kiinteä toimipaikka ja kotipaikka Suomessa.

3. Pääasiassa alukset, joihin tai joista lasti nostetaan, ovat ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevia vesialuksia.
4. A Oy käyttää alihankkijaa, joka suorittaa lastin nostamisen alukseen ja lastin nostamisen pois aluksesta. Alihankkija laskuttaa suorittamansa palvelut A Oy:ltä. Kun kyse on lastin purkamisesta, A Oy laskuttaa nostotyön edelleen joko laivaajalta tai varustamolta toimeksiantajasta riippuen. Kun kyse on lastin nostamisesta pois aluksesta, A Oy laskuttaa nostotyön ja muun ahtaamiseen liittyvän palvelun B Oy:ltä, joka laskuttaa palvelun edelleen asiakkailtaan.
5. A Oy katsoo, että lastin nosto alukseen ja pois aluksesta kohdistuu suoraan ja välittömästi kansainvälisessä liikenteessä olevan vesialuksen lastin tarpeita varten. A Oy:n mukaan aluksen ja sen lastin välittömiä tarpeita varten suoritettavat palvelut on vapautettava verosta siitä riippumatta, keneltä palvelut laskutetaan. Arvonlisäverolaissa ja arvonlisäverodirektiivissä ei ole säädetty ostajaa koskevia edellytyksiä.
6. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö on katsonut, että pääasiassa tarkoitetut lastin nosto alukseen ja pois aluksesta koskevat palvelut eivät ole verosta vapautettuja palveluja.
7. Korkein hallinto-oikeus toteaa, että tämän asian ratkaisemisen kannalta on olennaista, miten arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdan säännöksiä on tulkittava yhtiön toiminnan osalta, ottaen huomioon unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö.
8. Korkein hallinto-oikeus on välipäätöksellään 15.1.2016 päättänyt lykätä asian käsittelyä ja pyytää unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraavista kysymyksistä.

"1. Onko [arvonlisäverodirektiivin] 148 artiklan d alakohtaa tulkittava siten, että lastin nosto alukseen ja pois aluksesta ovat kyseisessä säännöksessä tarkoitettuja

palveluja, jotka suoraan palvelevat artiklan a alakohdassa tarkoitettujen merialusten lastin välittömiä tarpeita?

2. Kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimen yhdistetyissä asioissa C-181/04-C-183/04, Elmeka, antaman tuomion 24 kohdassa lausuttu, jonka mukaan säännöksessä säädettyä vapautusta ei voida laajentaa koskemaan palveluja, jotka suoritetaan edeltävässä myyntiportaassa, onko [arvonlisäverodirektiivin] 148 artiklan d alakohdan säännöstä tulkittava siten, että tämä koskee myös nyt kysymyksessä olevaa palvelua, jossa ensimmäisessä vaihdannan vaiheessa A Oy:n alihankkijan toimesta suoritettu palvelu käsittää fyysisesti suoraan lastiin kohdistuvan palvelun, jonka A Oy veloittaa edelleen huolinta- tai kuljetusliikkeeltä?

3. Kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimen edellä mainitun tuomion Elmeka 24 kohdassa lausuttu, jonka mukaan kyseisessä säännöksessä säädettyä vapautusta sovelletaan ainoastaan palveluihin, jotka suoritetaan laivanvarustajalle, onko [arvonlisäverodirektiivin] 148 artiklan d alakohdan säännöstä tulkittava siten, että säännöksessä säädettyä vapautusta ei voida soveltaa, jos palvelu suoritetaan lastin haltijalle, kuten lastina olevan tavaran viejälle tai tuojalle?"

3. OIKEUDELLINEN ANALYYSI

3.1. Johdanto

9. Arvonlisäverodirektiivin 148 artikla säättää eräistä kansainvälisen liikenteeseen liittyvistä vapautuksista.
10. Ennakkoratkaisukysymykset koskevat tarkemmin ottaen direktiivin 148 artiklan d alakohtaa. Artikla sijaitsee arvonlisäverodirektiivin IX osastossa, jonka otsikkona on "Vapautukset", lähemmin sanottuna osaston 7 luvun alussa, jonka otsikkona on "Kansainvälisen liikenteen vapautukset".
11. Aluksi on muistutettava, että verovapautukset ovat itsenäisiä unionin oikeuden käsitteitä.²

² Elmeka (C-181/04 - C-183/04, EU:C:2006:563, 20 kohta).

12. Verovapautuksia on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa peritään kustakin palveluiden suorituksesta.³
13. Suppean tulkinnan sääntö ei kuitenkaan tarkoita sitä, että kyseisten vapautusten määrittelemiseksi käytettyä sanamuotoa tulisi tulkita siinä määrin rajoittavasti, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa.⁴ Tulkinnassa on otettava huomioon kaksi seikkaa.
14. Ensinnäkin on huomioitava kysymyksessä olevan vapautuksen logiikka; asianomaiset toimet on vapautettu siitä syystä, että ne ovat verrattavissa vientitoimiin.⁵ Tuomioistuin on selventänyt 148 artiklassa säädetyn vapautuksen (entinen kuudennen direktiivin⁶ 15 artikla) sisältöä asiassa Navicom seuraavasti:⁷
- "Toiseksi on todettava, että kuudennen direktiivin 15 artiklan tavoitteena on yhteisön ulkopuolelle suoritettujen vientitoimien ja niihin verrattavien liiketoimien sekä kansainvälisten kuljetusten vapautus arvonlisäverosta. Kansainvälisen kaupan yhteydessä nimittäin tällaisella vapautuksella pyritään noudattamaan periaatetta, jonka mukaan kyseessä olevat tavarat tai palvelut verotetaan niiden määräpaikassa. *Kukin vientitoimi ja kukin vientitoimeen verrattava liiketoimi on siis vapautettava arvonlisäverosta, jotta voitaisiin varmistaa, että kyseessä oleva liiketoimi verotetaan yksinomaan paikassa, jossa kyseessä olevat tuotteet kulutetaan.*"
15. Toiseksi on huomioitava tarve varmistaa vapautusten yksinkertainen ja oikea soveltaminen.⁸

³ Esim. Navicon (C-97/06, EU:C:2007:609, 22 kohta).

⁴ A (C-33/11, EU:C:2012:482, 49 kohta).

⁵ Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, 21 kohta) ja Elmeka (C-181/04 - C-183/04, EU:C:2006:563, 21 kohta).

⁶ Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY (EYVL L 384, s. 47); jäljempänä 'kuudes direktiivi'.

⁷ Navicon (C-97/06, EU:C:2007:609, 29 kohta, korostus lisätty).

⁸ Ks. tämänsuuntaisesti Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, 24 kohta) ja Elmeka (C-181/04 - C-183/04, EU:C:2006:563, 23 kohta).

3.2. Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

16. Ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustele, onko arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohtaa tulkittava siten, että lastin nosto alukseen ja pois aluksesta ovat kyseisessä säännöksessä tarkoitettuja palveluja, jotka suoraan palvelevat artiklan a alakohdassa tarkoitettujen merialusten lastin välittömiä tarpeita.
17. Kysymys koskee siten sitä seikkaa, mitä toimintoja voidaan pitää merialusten lastin välittömiä tarpeita koskevinä palveluina.
18. Komissio mainitsee tässä yhteydessä, että julkisasiamies Mancini esittää ratkaisuehdotuksessaan asiassa *Berkholz v Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt* eräitä esimerkkejä alusten osalta. Näitä ovat luotsaus, hinausoperaatiot, satamalaitteiden käyttö, lastin purku jne. ("le pilotage, les manoeuvres de remorquage, l'emploi des équipements portuaires, le déchargement de la marchandise embarquée, etc.").⁹
19. Komissio viittaa myös julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin ratkaisuehdotukseen asiassa *Cimber Air*, jossa hän mainitsee seuraavat esimerkit ilma-alusten osalta: puhtaanapito, nousu- ja laskeutumismaksut, matkustajien ja tavaroiden vastaanottamiseen, lentokoneiden kiinnitykseen ja suojaamiseen ja matkatavaroiden käsittelyyn tarkoitettujen laitteiden käyttö.¹⁰
20. Komissio ehdottaa tämän perusteella, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastattaisiin siten, että arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohtaa tulkittava siten, että lastin nosto alukseen ja pois aluksesta ovat kyseisessä säännöksessä tarkoitettuja palveluja, jotka suoraan palvelevat artiklan a alakohdassa tarkoitettujen merialusten lastin välittömiä tarpeita.

3.3. Toinen ja kolmas ennakkoratkaisukysymys

21. Komissio tarkastelee toista ja kolmatta ennakkoratkaisukysymystä yhdessä.

⁹ Julkisasiamies Mancinin ratkaisuehdotus asiassa *Berkholz v Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt* (168/84, EU:C:1985:299, 3 kohta in fine).

¹⁰ Julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin ratkaisuehdotus asiassa *Cimber Air* (C-382/02, EU:C:2004:186, 36 kohta).

22. Toisella ennakkoratkaisukysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, että kun otetaan asiassa Elmeka annetun tuomion 24 kohdassa lausuttu, jonka mukaan säännöksessä säädettyä vapautusta ei voida laajentaa koskemaan palveluja, jotka suoritetaan edeltävässä myyntiportaassa, onko arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdan säännöstä tulkittava siten, että tämä koskee myös nyt kysymyksessä olevaa palvelua, jossa ensimmäisessä vaihdannan vaiheessa A Oy:n alihankkijan toimesta suoritettu palvelu käsittää fyysisesti suoraan lastiin kohdistuvan palvelun, jonka A Oy veloittaa edelleen huolinta- tai kuljetusliikkeeltä.
23. Kolmas ennakkoratkaisukysymys koskee sitä, kun otetaan huomioon tuomion Elmeka 24 kohdassa lausuttu, jonka mukaan kyseisessä säännöksessä säädettyä vapautusta sovelletaan ainoastaan palveluihin, jotka suoritetaan laivanvarustajalle, onko arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdan säännöstä tulkittava siten, että säännöksessä säädettyä vapautusta ei voida soveltaa, jos palvelu suoritetaan lastin haltijalle, kuten lastina olevan tavaran viejälle tai tuojalle.

3.3.1. Periaatteet, jotka tuomioistuin on vahvistanut tuomioissa Velker International Oil Company ja Elmeka

24. Tuomioihin Velker International Oil Company¹¹ ja Elmeka¹² perustuvasta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että tilanteen on koskettava kaupallisen ketjun viimeistä vaihetta ja että palvelu on tarjottava suoraan laivanvarustajalle.
25. Tämä ratkaisu on täysin yhdenmukainen sen lähestymistavan kanssa, joissa toimet katsotaan vientitoimeen verrattaviksi liiketoimiksi.
26. Tämän lähestymistavan mukaan kaikki arvonlisäverovelvolliset, kunkin myyntiportaan osana, tilittävät veroviranomaiselle arvonlisäveron joka on laskutettu ostajalta silloin kun ne myyvät tavaroita (tai palveluita) ollen samanaikaisesti oikeutettuja vähentämään arvonlisäveron jonka ne maksavat omista ostoksistaan, jotka liittyvät heidän liiketoimintaansa. Kun tavara viedään kolmanteen maahan, vain myyntiketjun viimeinen porras (viejä) on vapautettu arvonlisäverosta kolmanteen maahan tapahtuvan toimituksen osalta; viejä säilyttää kuitenkin

¹¹ Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, 22 kohta).

¹² Elmeka (C-181/04 - C-183/04, EU:C:2006:563, 23 ja 24 kohta).

oikeuden saada vapautuksen koko maksetun ALV:n määrästä. Tämä vapautus on perusteltu sen vuoksi, että tavara verotetaan määränpäässä, ja näin vältetään saman tavaran kahdenkertainen verotus.

27. Näin ollen ei olisi arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdan tarkoittaman vientitoimeen verrattavan liiketoimen logiikan mukaista ulottaa verovapautta kaupallisen ketjun viimeisen vaiheen ulkopuolelle.
28. Lisäksi esitetty ratkaisu noudattaa verovapautusten suppean tulkinnan periaatetta, joka on osa tuomioistuimen vakiintunutta oikeuskäytäntöä.
29. Kuten tuomioistuin on todennut sekä tuomioissa *Velker International Oil Company*¹³ ja *Elmeka*¹⁴, tämä ratkaisu mahdollistaa kysymyksessä olevan vapautuksen oikean ja selkeä soveltamisen, helpottaen siten tavaran vastaanottajaveroviranomaisten tarkastustoiminnan toteuttamista.
30. Tätä ratkaisua tulee myös soveltaa tilanteessa, jossa alihankkija osallistuu kaupalliseen ketjuun.
31. Komissio on esittänyt arvionsa tästä kysymyksestä *Elmeka*-tuomion jälkeen arvonlisäverokomitealle¹⁵ antamassaan asiakirjassa WP no. 696, jossa todetaan nimenomaisesti, että tämä tilanne johtaa erilaiseen arvonlisäverokohteluun samojen laivanvarustajalle tarjottavien palveluiden osalta siitä riippuen, tarjotaanko nämä palvelut suoraan laivanvarustajalle palveluntarjoajan toimesta (jolloin ne kuuluivat verovapauden piiriin) vai käyttäen alihankkijaa (jossa tapauksessa alihankkijan tarjoama palvelu kuuluu arvonlisäveron piiriin eikä verovapaushyötyä ole):¹⁶

¹³ *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, 24 kohta).

¹⁴ *Elmeka* (C-181/04 - C-183/04, EU:C:2006:563, 23 kohta).

¹⁵ Komitea on perustettu arvonlisäverodirektiivin 398 artiklassa: "Arvonlisäverokomitea tarkastelee tämän direktiivin mukaisesti neuvottelujen kohteena olevien asioiden lisäksi komitean puheenjohtajan omasta aloitteesta tai jäsenvaltion edustajan pyynnöstä käsiteltäviksi saattamia yhteisön arvonlisäverotusta koskevien säännösten soveltamiseen liittyviä kysymyksiä."

¹⁶ VAT Committee Working Paper No 696. Question concerning the application of EU VAT provisions (Scope of exemptions related to international transport – repair on vessels performed by sub-contractors). Brussels, 15 April 2011 (ks. [liite 1](#)), s. 5.

"The above interpretation would thus exclude from the VAT exemption the supply of services rendered by a sub-contractor when those are performed under a contract between the main contractor and the sub-contractor. In this case, the services are not supplied directly to the ship-owner, but to the main contractor, who then provides a general complete (coordinated) service to the ship-owner under his own responsibility. On the other hand, if the same services are performed on the basis of individual contracts between the sub-contractor and the ship-owner those would be covered by the VAT exemption of Article 148. "

32. On korostettava että tämän ratkaisun käytännön vaikutukset asianomaisille ovat rajoitettuja siinä suhteessa, että yritys joka päättää käyttää alihankkijaa säilyttää oikeuden vapautua arvonlisäveron määrästä, jonka alihankkija siltä laskuttaa.

3.3.2. Oikeuskäytännössä vahvistettujen periaatteiden soveltaminen esillä olevaan tapaukseen

33. Kansallinen tuomioistuin hakee selvennystä sille, voidaanko vapautusta soveltaa alihankkijaan, kun otetaan huomioon lastin lastausta ja purkamista koskevan palvelun erityinen luonne.
34. Tuomioistuimen oikeuskäytäntö on kuitenkin tältä osin selvä: vapautusta ei voida myöntää kuin siinä tapauksessa, että palvelu tarjotaan välittömästi alusten käyttäjälle. Näin ollen ratkaisevaa ei ole vain tarjotun palvelun luonne vaan myös palvelun vastaanottajan asema.
35. Tätä tulkintaa ei voida asettaa kyseenalaiseksi asiassa A (C-33/11) tai asiassa Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13) annettujen tuomioiden perusteella, jotka annettiin Elmeka-asiassa annetun tuomion jälkeen ja joissa tuomioistuin näyttää täsmentäneen tulkintaansa. Kumpikin näistä tuomioista perustuu pääasian hyvin erityisiin ominaispiirteisiin.

3.3.2.1. Tuomio A (C-33/11)

36. Tuomiossa A (C-33/11) tuomioistuin otti kantaa kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 kohdassa säädetyn vapautuksen soveltamiseen. Mainittu kohta vastaa arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan f alakohtaa, jonka kohteena on "edellä e alakohdassa¹⁷ tarkoitettujen ilma-alusten luovutus, muutostyö, korjaus, huolto ja

¹⁷ Direktiivin 148 artiklan e alakohdan kohteena ovat "tavaroiden luovutukset, jotka on tarkoitettu sellaisten ilma-alusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten, joita käyttävät pääasiassa kansainvälistä vastikkeellista liikennettä harjoittavat lentoyhtiöt".

vuokraus sekä näihin ilma-aluksiin liittyvän tai niissä käytetyn varustuksen luovutus, vuokraus, korjaus ja huolto".

37. Tuomioistuin katsoi, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 alakohtaa on tulkittava siten, että siinä säädettyä vapautusta sovelletaan myös ilma-aluksen luovutukseen toimijalle, joka ei itse ole kyseisessä säännöksessä tarkoitettu ”pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittava lentoyhtiö” vaan joka hankkii mainitun ilma-aluksen yksinomaan tällaisen yhtiön käytettäväksi.¹⁸
38. Kuitenkaan tuomioistuimen asiassa A (C-33/11) käyttämää perustelua ei voida käyttää analogisesti nyt esillä olevassa tapauksessa. Tämä perustuu ensinnäkin arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan e alakohdan nykyiseen sanamuotoon, joka poikkeaa arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdan sanamuodosta – joka on esillä nyt käsiteltävänä olevassa asiassa. Toiseksi se perustuu asian A (C-33/11) erityisiin olosuhteisiin sekä erityisesti ehtoihin siltä osin kun kyse on ilma-alusten ostohinnasta sekä ilma-alusten käytön seurannasta, joita ei voida soveltaa nyt esillä olevassa pääasiassa.

3.3.2.2. Tuomio Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13)

39. Asiassa Fast Bunkering Klaipėda oli kyse aluksesta, kuten nytkin pääasiassa. Esillä oleva kysymys koski polttoaineen siirtämistä (lastaamista) alukseen.
40. Tuomiossa Fast Bunkering Klaipėda¹⁹ tuomioistuin hyväksyi vapautuksen soveltamisen pääasiassa esillä olleessa tilanteessa, ottaen huomioon, että pääasian tilanteessa välittäjät eivät missään vaiheessa ole kyenneet määräämään luovutetuista polttoainemääristä omistajan lailla, koska määräysvalta on kuulunut alusten käyttäjille alkaen siitä, kun Fast Bunkering Klaipėda –yhtiö on siirtänyt polttoaineen alusten säiliöihin.²⁰

¹⁸ A (C-33/11, EU:C:2012:482, 57 kohta).

¹⁹ Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, 47-53 kohta).

²⁰ Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, 50 kohta).

41. Tuomioistuimen arvioinnin keskeinen osa koskee arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua tavaran luovutuksen käsitettä: jotta liiketoiminta voitaisiin pitää tässä kohdassa tarkoitettuna tavaroiden luovutuksena tietylle henkilölle, on tarpeen, että kyseinen liiketoimi johtaa siihen, että kyseinen henkilö saa tosiasiallisesti määräysvallan kyseiseen tavarahan niin kuin hän olisi sen omistaja. Jos välittäjä ei ole koskaan tullut saamaa tällaista tosiasiallista määräysvaltaa ennen siirtoa laivanvarustajalle, ei voida katsoa, että olisi tapahtunut tavaran luovutus välittäjän hyväksi.
42. Tuomioistuin täsmensi, että "vapautusta voidaan kuitenkin soveltaa, jos asianomaisten tavaroiden sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa tehty omistusoikeuden siirto mainituille välittäjille on tapahtunut aikaisintaan samalla hetkellä, kun avomeriliikenteeseen käytettävien alusten käyttäjät ovat saaneet oikeuden tosiasiallisesti määrätä kyseisistä tavaroista niin kuin he omistaisivat ne".²¹
43. Päätely, joka asiassa *Fast Bunkering Klaipėda* mahdollisti vapautuksen myöntämisen perustuu keskeisesti siihen, että välittäjällä joka on toiminut polttoaineen toimitusvaiheessa, ei ole ollut tosiasiallista määräysvaltaa kuten omistajalla olisi ollut, minkä johdosta ratkaisua ei voida soveltaa nyt esillä olevaan pääasiaan.
44. Nyt esillä olevassa pääasiassa on kyse palvelun tarjoamisesta, ei tavaran luovutuksesta.
45. Tuomiossa *Fast Bunkering Klaipėda* tuomioistuin myös vahvisti jo tuomioissa *Velker International Oil Company* ja *Elmeka* vahvistetut periaatteet.²²
46. Erityisesti tuomion 46 kohdassa tuomioistuin vahvisti, että "[arvonlisäverodirektiivin] 148 artiklan a alakohdassa säädettyä [vapautusta] voida lähtökohtaisesti soveltaa omista nimissään toimiviin välittäjiin silloinkaan, kun tavaran lopullinen käyttötarkoitus on luovutusajankohtana tiedossa ja asianmukaisesti osoitettu ja kun tämä osoitetaan veroviranomaiselle kansallisen

²¹ *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, 53 kohta).

²² *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, 26-29 kohta).

lainsäädännön mukaisesti". Tämä toteamus näyttää sulkevan pois mahdollisuuden ottaa huomioon nyt esillä olevassa pääasiassa se seikka, että alusta ja lastia koskevat yksityiskohtaiset tiedot välitetään alihankkijalle ja että ne myös mainitaan laskussa, jonka seikan pitäisi helpottaa veroviranomaisten valvontatehtävän toteuttamista.

47. Komissio haluaa tässä yhteydessä viitata myös arvonlisäverokomitealle esittämäänsä asiakirjaan WP 897²³, jossa se tuo kantanaan esille, että tuomioiden Velker International Oil Company ja Elmeka perustuva vaihdannan viimeistä vaihetta ja suoraa toimitusta laivanvarustajalle koskeva edellytys on edelleen sovellettavissa Fast Bunkering Klaipėda -asiassa annetusta tuomioista riippumatta.
48. Tämä sulkee pois mahdollisuuden ulottaa vapautus palveluihin jotka toimitetaan lastin omistajalle (kolmas kysymys).
49. Tällaiset palvelut saattaisivat, tilanteesta riippuen, kuulua toisen vapautuksen piiriin. Erityisesti arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan e kohta antaa mahdollisuuden vapauttaa verosta kuljetuksen liitännäispalvelut, silloin kun ne liittyvät vientiin ja siinä määrin kun tuossa artiklassa asetetut edellytykset muutoinkin täyttyvät. Kansallisen tuomioistuimen esittämät ennakkoratkaisukysymykset eivät kuitenkaan koske tätä seikkaa.
50. Komissio ehdottaa näin ollen, että tuomioistuin vastaisi toiseen ennakkoratkaisukysymykseen siten, että arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdan säännöstä tulkittava siten, että säännöksen sisältämää vapautusta ei sovelleta yhtiön alihankkijan toimesta suoritettuun palveluun, kun yhtiö on tehnyt sopimuksen laivanvarustajan kanssa, vaikka palvelu on välittömässä fyysisessä suhteessa aluksen lastiin.
51. Komissio ehdottaa edelleen, että tuomioistuin vastaisi kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen siten, että arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdan säännöstä on tulkittava siten, että säännöksessä säädettyä vapautusta ei voida soveltaa palveluun, jota ei suoriteta suoraan laivanvarustajalle.

²³ VAT Committee Working Paper No 897. Question concerning the application of EU VAT provisions (VAT exemptions on acquisitions made under diplomatic and consular arrangements, by the European Institutions, by international organisations and by armed forces). Brussels, 10 February 2016 (ks. [liite 2](#)), s. 12-13.

4. VASTAUKSET ENNAKKORATKAISUKYSYMYKSIIN

52. Edellä esitetyn perusteella Euroopan komissio esittää, että unionin tuomioistuin vastaa korkeimman hallinto-oikeuden esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (arvonlisäverodirektiivi) 148 artiklan d alakohtaa tulkittava siten, että lastin nosto alukseen ja pois aluksesta ovat kyseisessä säännöksessä tarkoitettuja palveluja, jotka suoraan palvelevat artiklan a alakohdassa tarkoitettujen merialusten lastin välittömiä tarpeita.

2. Arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdan säännöstä tulkittava siten, että säännöksen sisältämää vapautusta ei sovelleta yhtiön alihankkijan toimesta suoritettuun palveluun, kun yhtiö on tehnyt sopimuksen laivanvarustajan kanssa, vaikka palvelu on välittömässä fyysisessä suhteessa aluksen lastiin.

3. Arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdan säännöstä on tulkittava siten, että säännöksessä säädettyä vapautusta ei voida soveltaa palveluun, jota ei suoriteta suoraan laivanvarustajalle.



Pekka AALTO



Marta OWSIANY-HORNUNG

Komission asiamiehet