

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

4 mei 2017 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 148, onder d) – Vrijstelling – Diensten die voor de rechtstreekse behoeften van schepen voor de vaart op volle zee en hun lading worden verricht – Laden en lossen van een schip, uitgevoerd door een onderaannemer voor rekening van een tussenpersoon”

In zaak C-33/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Korkein hallinto-oikeus (hoogste bestuursrechter, Finland) bij beslissing van 15 januari 2016, ingekomen bij het Hof op 20 januari 2016, in de procedure ingeleid door

A Oy

in tegenwoordigheid van:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: J. Malenovský (rapporteur), waarnemend voor de president van de Achtste kamer, M. Safjan en D. Šváby, rechters,

advocaat-generaal: Y. Bot,

griffier: I. Illéssy, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 20 oktober 2016,

gelet op de opmerkingen van:

- A Oy, vertegenwoordigd door R. Nyrhinen en M. Pokkinen,
- de Finse regering, vertegenwoordigd door H. Leppo als gemachtigde,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door E. Tsaousi en K. Nasopoulou als gemachtigden,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. Bulterman en M. de Ree als gemachtigden,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door A. Kramarczyk-Sza?adzi?ska en B. Majczyna, als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Owsiany-Hornung en P. Aalto als

gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 december 2016,
het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een door A Oy ingesteld geding over de rechtmatigheid van een ruling die de Keskusverolautakunta (centrale belastingcommissie, Finland) heeft afgegeven en volgens welke de hijsdiensten bestaande in het laden en lossen van een schip, verricht door een onderaannemer die deze diensten aan de contracterende onderneming en niet rechtstreeks aan de reder factureert, niet in aanmerking komen voor de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) zoals bedoeld in artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 (PB 1991, L 376, blz. 1) (hierna: „Zesde richtlijn”), bevatte een artikel 15 dat luidde als volgt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de volgende handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

1. de levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap,

[...]

5. de levering, de verbouwing, de reparatie, het onderhoud, de bevrachting en de verhuur van de in punt 4, onder a) en b), bedoelde zeeschepen alsmede de levering, de verhuur, de reparatie en het onderhoud van de voorwerpen – met inbegrip van uitrusting voor de visserij – die met deze schepen vast verbonden zijn of die voor hun exploitatie dienen;

[...]

8. andere diensten dan bedoeld in punt 5, welke verricht worden voor de rechtstreekse behoeften van de daar bedoelde schepen en hun lading;

[...]”

4 De Zesde richtlijn is ingetrokken en vervangen bij richtlijn 2006/112, die in werking is getreden op 1 januari 2007.

5 Artikel 28 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, wordt de betrokken belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht.”

6 Artikel 131 van richtlijn 2006/112 luidt:

„De in de hoofdstukken 2 tot en met 9 [van titel IX] geregelde vrijstellingen zijn van toepassing onverminderd andere communautaire bepalingen en onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.”

7 Hoofdstuk 7 van titel IX van die richtlijn draagt als opschrift „Vrijstellingen met betrekking tot internationaal vervoer”. Het omvat artikel 148, waarin het volgende is bepaald:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

a) de levering van goederen, bestemd voor de bevoorrading van schepen voor de vaart op volle zee waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt of die worden gebruikt voor de uitoefening van een industriële, handels- of visserijactiviteit alsmede van reddingsboten en schepen voor hulpverlening op zee of schepen voor de kustvisserij, behalve, wat de laatstgenoemde schepen betreft, de scheepsvoorraden;

[...]

c) de levering, de verbouwing, de reparatie, het onderhoud, de bevrachting en de verhuur van de in punt a) bedoelde schepen, alsmede de levering, de verhuur, de reparatie en het onderhoud van de voorwerpen – met inbegrip van uitrusting voor de visserij – die met deze schepen vast verbonden zijn of die voor hun exploitatie dienen;

d) andere dan de in punt c) bedoelde diensten die voor de rechtstreekse behoeften van de in punt a) bedoelde schepen en hun lading worden verricht;

[...]”

Fins recht

8 Artikel 71, punt 3, van de Arvonlisäverolaki 1501/1993 (wet nr. 1501/1993 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) van 30 december 1993, in de versie die van toepassing was op de feiten van het hoofdgeding (hierna: „AVL”), luidt:

„Over de volgende verstrekkingen wordt geen belasting geheven:

[...]

3) de verstrekking van diensten aan personen die naar het buitenland reizen op een schip of een luchtvaartuig dat aan het internationale handelsverkeer deelneemt, alsmede de verstrekking van diensten voor de rechtstreekse behoefte van een dergelijk schip of zijn lading”.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 9 A is een dochteronderneming van B Oy. Zij oefent haar activiteiten uit in twee havens, waar zij laad- en losdiensten, opslag-, scheepsagent- en expediteursdiensten aanbiedt.
- 10 De door A verrichte diensten bestaan onder meer uit het laden en lossen van schepen voor de vaart op volle zee en het waarborgen van een handelsactiviteit. In de praktijk wordt het laden en lossen uitgevoerd door een onderaannemer die hiervoor aan A factureert, welke vennootschap deze diensten doorberekent aan haar opdrachtgever, die naargelang het geval, B, de houder van de handelswaar, de bevrachter, de transitonderneming of de reder kan zijn. Aan de onderaannemer wordt gedetailleerde informatie over het betrokken schip en zijn lading verstrekt, welke gegevens zowel op de door A ontvangen factuur als op de door deze vennootschap opgetelde factuur worden vermeld.
- 11 A heeft de Keskusverolautakunta verzocht om een ruling over de vraag of op grond van artikel 71, punt 3, AVL de voor rekening van haar klanten in onderaanneming verrichte laad- en losdiensten van btw konden worden vrijgesteld.
- 12 Bij beslissing van 1 oktober 2014 heeft de Keskusverolautakunta aan A meegedeeld dat de diensten bestaande in het laden en lossen van een schip niet mogen worden aangemerkt als diensten die zijn vrijgesteld van btw in de zin van artikel 71, punt 3, AVL, welk artikel een omzetting is van artikel 148, onder a), c) en d), van richtlijn 2006/112, aangezien diensten die worden verricht voor schepen in het internationale handelsverkeer of voor hun lading, slechts kunnen worden vrijgesteld van btw als zij worden verricht in de eindhandelsfase van de betrokken diensten. In het in het verzoek beschouwde geval worden de laad- en losdiensten echter in een eerdere fase verricht.
- 13 A is tegen die beslissing opgekomen bij de Korkein hallinto-oikeus (hoogste bestuursrechter, Finland) omdat deze beslissing schending oplevert van artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112, nu die bepaling aldus moet worden uitgelegd dat dienstverrichtingen die uit hun aard zijn verbonden met de rechtstreekse behoeften van een schip en de lading ervan, zoals hijdiensten bestaande in het laden en lossen, van btw moeten worden vrijgesteld, ongeacht de persoon die deze diensten aanbiedt of afneemt.
- 14 Ter verweer heeft de Finse belastingadministratie zich met name op het arrest van het Hof van 14 september 2006, Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563), gebaseerd om te betogen dat de in die bepaling neergelegde btw-vrijstelling pas in de eindhandelsfase van de betrokken diensten van toepassing is.
- 15 De verwijzende rechter is echter van oordeel dat aan de hand van het genoemde arrest niet kan worden geantwoord op de vraag of het noodzakelijk blijft dat die dienst rechtstreeks aan de reder wordt gefactureerd opdat de btw-vrijstelling van toepassing is, wanneer uit de aard zelf van de betrokken dienst blijkt dat die dienst verbonden is met de rechtstreekse behoeften van schepen voor de vaart op volle zee en hun lading.
- 16 Daarom heeft de Korkein hallinto-oikeus de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Dient artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112 aldus te worden uitgelegd dat de hijsdiensten bestaande in het laden en lossen van een schip diensten in de zin van deze bepaling betreffen die voor de rechtstreekse behoeften van de lading van de in punt a) van dit artikel bedoelde zeeschepen worden verricht?

2) Dient artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112, gelet op punt 24 van het arrest [van 14 september 2006, Elmeke, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563], waar het Hof heeft verklaard dat de vrijstelling waarin deze bepaling voorziet, niet kan worden uitgebreid tot dienstverrichtingen in een eerdere handelsfase, aldus te worden uitgelegd dat dit ook geldt voor de dienstverrichting die in de onderhavige zaak aan de orde is, waarbij de door een onderaannemer van [...] A [...] in een eerste handelsfase verrichte dienst een materieel rechtstreeks met de lading verband houdende dienst betreft die [...] A [...] op haar beurt aan de transit? of vervoeronderneming factureert?

3) Dient artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112, gelet op punt 24 van [dat arrest], waar het Hof heeft verklaard dat de vrijstelling waarin deze bepaling voorziet, alleen geldt voor diensten die ten behoeve van de reder worden verricht, aldus te worden uitgelegd dat deze vrijstelling niet kan worden toegepast wanneer de dienst wordt verricht voor degene die de lading onder zich heeft, bijvoorbeeld de exporteur of de importeur van de betrokken goederen?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

17 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat hijsdiensten bestaande in het laden en lossen van een schip diensten in de zin van deze bepaling betreffen die voor de rechtstreekse behoeften van de lading van de in artikel 148, onder a), van die richtlijn bedoelde schepen worden verricht.

18 Vooraf dient eraan te worden herinnerd dat, volgens artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112, van btw zijn vrijgesteld andere dan de in punt c) van dat artikel bedoelde diensten die voor de rechtstreekse behoeften van de in punt a) van dat artikel bedoelde schepen en hun lading worden verricht.

19 Derhalve vloeit uit de bewoordingen van artikel 148, onder d), voort dat slechts van dergelijke „andere diensten” sprake is wanneer ten eerste de betrokken diensten worden verricht voor de rechtstreekse behoeften van een schip en zijn lading, en ten tweede het schip onder de in artikel 148, onder a), van die richtlijn bedoelde schepen valt.

20 Wat de tweede voorwaarde betreft, lijkt de verwijzende rechter van oordeel te zijn dat hieraan is voldaan in het hoofdgeding, wat aan hem staat om na te gaan.

21 Wat de eerste voorwaarde betreft, dient te worden opgemerkt dat in artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112 niet wordt verduidelijkt hoe het begrip „rechtstreekse behoeften van een schip en zijn lading” moet worden begrepen. Gelet hierop moet dat begrip worden uitgelegd uit het oogpunt van de context van artikel 148, onder d).

22 In dat verband zij erop gewezen dat artikel 148, onder c), van richtlijn 2006/112, waaraan artikel 148, onder d), van die richtlijn uitdrukkelijk refereert, net zoals die laatste bepaling tot doel heeft om diensten in verband met internationaal zeevervoer vrij te stellen, en voor de bepaling van die diensten verwijst naar diezelfde schepen, te weten die welke bedoeld zijn onder a) van datzelfde artikel. Aangezien die twee bepalingen dus soortgelijk en aanvullend zijn, dient bij de

uitlegging van het begrip „rechtstreekse behoeften van een schip en zijn lading” rekening te worden gehouden met de opzet van artikel 148, onder c), van die richtlijn.

23 Opgemerkt dient evenwel te worden dat artikel 148, onder c), van richtlijn 2006/112 met name vrijstelling verleent voor de verhuur, de reparatie en het onderhoud voor zover deze handelingen betrekking hebben op een voorwerp dat dient voor de exploitatie van een schip dat valt onder punt a) van dat artikel. Artikel 148, onder c), stelt dus in wezen de vereiste vast van een band tussen de verrichte dienst en de exploitatie van het betrokken schip (zie in die zin arrest van 4 juli 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, punt 21).

24 Hijsdiensten bestaande in het laden en lossen voldoen aan die vereiste. Het vervoer van een lading vormt immers een gebruikelijke exploitatievorm van schepen voor de vaart op volle zee. Opdat een lading kan worden vervoerd, en een schip op die wijze kan worden geëxploiteerd, is het evenwel noodzakelijk dat die lading aan boord van het schip wordt gebracht in de haven van vertrek en vervolgens wordt gelost in de haven van bestemming.

25 Bijgevolg moeten dergelijke diensten worden geacht te vallen onder de rechtstreekse behoeften van de lading van een schip als bedoeld in artikel 148, onder a), van richtlijn 2006/112, alsmede, aangezien zij onontbeerlijk zijn voor de exploitatie van het schip dat deze lading vervoert, onder de rechtstreekse behoeften van dat schip.

26 Gelet op een en ander moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de hijsdiensten bestaande in het laden en lossen van een schip diensten betreffen die voor de rechtstreekse behoeften van de lading van de in artikel 148, onder a), van die richtlijn bedoelde schepen worden verricht.

Tweede en derde vraag

27 Met zijn tweede en zijn derde vraag, die gezamenlijk moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de hijsdiensten bestaande in het laden en lossen van een schip als bedoeld in artikel 148, onder a), van deze richtlijn alleen zijn vrijgesteld wanneer zij worden verricht in de eindhandelsfase van een dergelijke dienst, dan wel of ook de diensten die in een vroegere fase worden verricht, zijn vrijgesteld, zoals een dienst die is verricht door een onderaannemer voor een ondernemer die deze vervolgens doorberekent aan een transit- of vervoeronderneming. De verwijzende rechter vraagt tevens of artikel 148, onder d), aldus moet worden uitgelegd dat ook de diensten bestaande in het laden en lossen van een schip welke worden verricht voor degene die deze lading onder zich heeft, zoals de exporteur of de importeur ervan, zijn vrijgesteld.

28 In de eerste plaats dient te worden opgemerkt dat artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112 met betrekking tot de diensten waarover het daarin gaat, niet verwijst naar een specifieke fase van de handelsketen en evenmin bepaalt aan wie deze diensten in rekening moeten worden gebracht. Bijgevolg kan op grond van uitsluitend de bewoordingen van die bepaling niet worden gesteld dat diensten die niet tijdens de eindhandelsfase worden verricht of die aan een tussenpersoon worden gefactureerd, niet in aanmerking komen voor die vrijstelling.

29 Bijgevolg dient te worden nagegaan of een dergelijke uitsluiting kan voortvloeien uit de context van artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112.

30 Overeenkomstig artikel 131 van richtlijn 2006/112, dat in soortgelijke bewoordingen de eerste zin van artikel 15 van de Zesde richtlijn overneemt, moet in dat verband de vrijstelling van artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112 door de lidstaten zodanig kunnen worden toegepast

dat een juiste en eenvoudige toepassing ervan mogelijk wordt gemaakt en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik wordt voorkomen.

31 In dat verband heeft het Hof in punt 24 van het arrest van 14 september 2006, Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563), waarnaar de verwijzende rechter verwijst, geoordeeld dat de vrijstelling van artikel 15, punt 8, van de Zesde richtlijn, waarvan de bewoordingen identiek zijn overgenomen in artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112, slechts toepassing vindt op verrichtingen die plaatsvinden tijdens de eindhandelsfase van de betrokken dienst.

32 Evenwel zij eraan herinnerd dat het in de erg bijzondere gevoegde zaken die hebben geleid tot het arrest van 14 september 2006, Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563), ging over diensten van brandstofvervoer, uitgevoerd voor rekening van een opdrachtgever die deze brandstof vervolgens verkocht aan reders. Derhalve moesten meerdere verrichtingen materieel worden uitgevoerd voordat er sprake was van het gebruik van deze diensten voor de behoeften bedoeld in artikel 15, punt 8, van de Zesde richtlijn, waarbij een dergelijk gebruik pas vaststond nadat de brandstof was geleverd aan de exploitanten van de schepen die deze zouden gebruiken. Bijgevolg heeft het Hof in dat arrest vastgesteld dat de uitbreiding van de voorziene vrijstelling tot eerdere handelsfasen van die dienst, vereist had dat regelingen werden ingevoerd om de eindbestemming van die brandstof te controleren en na te gaan. Dergelijke regelingen zouden echter complicaties meebrengen die niet te rijmen zijn met een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen.

33 Een dergelijke rechtspraak, aangepast aan de bijzonderheden van de zaken die tot dat arrest hebben geleid, waarin het ging over diensten die konden worden afgewend van hun bestemming, kan niet worden toegepast op situaties waarin de bestemming van een dienst, gelet op de aard ervan, als vaststaand kan worden beschouwd vanaf het moment dat deze is afgesproken. In dergelijke situaties is de juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstelling van artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112 verzekerd zonder dat er controle- en toezichtsregelingen moeten worden ingevoerd.

34 Dat is het geval voor hijsdiensten bestaande in het laden en lossen als aan de orde in het hoofdgeding. Uit het antwoord op de eerste vraag blijkt immers dat de toetsing of die diensten voldoen aan de toepassingsvoorwaarden van de vrijstelling opgenomen in artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112, uitsluitend afhangt van het type schip waarnaar of waarvan de ladingen moeten worden gehesen. Het gebruik dat van deze diensten wordt gemaakt, kan dus als vaststaand worden beschouwd vanaf het moment dat de uitvoeringsmodaliteiten ervan zijn overeengekomen.

35 Aangezien geen enkel ander specifiek element kan rechtvaardigen dat de toepassing van de vrijstelling van artikel 148, onder d), van die richtlijn wordt beperkt tot de eindfase van de handelsketen van de betrokken diensten, moet worden vastgesteld dat deze vrijstelling met betrekking tot de hijsdiensten bestaande in het laden en lossen van vracht als aan de orde in het hoofdgeding, niet alleen toepassing vindt op verrichtingen die plaatsvinden tijdens de eindhandelsfase van deze diensten, maar ook op verrichtingen die in een eerdere fase plaatsvonden.

36 Een dergelijke conclusie wordt voorts bevestigd door het doel van artikel 148 van richtlijn 2006/112.

37 Zoals blijkt uit het opschrift van hoofdstuk 7 van titel IX van die richtlijn, wordt daarmee immers beoogd het internationale vervoer van goederen of mensen te bevorderen. Wanneer de vrijstelling van artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112 aldus zou worden uitgelegd dat zij slechts van toepassing is tijdens de laatste fase van de handelsketen van de hijsdiensten

bestaande in het laden en lossen, zou dat indruisen tegen een dergelijk doel omdat – aangezien iedere tussenschakel van deze keten aan zijn klanten de kosten dient door te rekenen die hij heeft gemaakt voor het financieren van kasvoorschotten die het gevolg zijn van het voldoen van de btw – deze uitlegging zou resulteren in een verhoging van de prijzen die worden toegepast in het internationale vervoer zonder dat een dergelijke verhoging gerechtvaardigd zou zijn door de noodzaak om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstelling te verzekeren.

38 In de tweede plaats, wat betreft de hijsdiensten bestaande in het laden en lossen van vracht die worden verricht voor een ondernemer maar worden doorberekend aan een andere ondernemer zoals een transit- of vervoeronderneming, staat vast dat iedere ondernemer wordt verondersteld in eigen naam te handelen. Wanneer een persoon daarentegen aanvaardt om voor rekening van een ander de factuur van een dienstverrichting te betalen, dan kan die persoon worden geacht te zijn tussengekomen in de verrichting van die dienst.

39 Artikel 28 van richtlijn 2006/112 bepaalt dat wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, de betrokken belastingplichtige wordt geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht.

40 Hieruit volgt dat wanneer een voor een ondernemer verrichte dienst bestaande in het laden en lossen van een schip, wordt doorberekend aan een transit- of vervoeronderneming, dient te worden aangenomen dat, tenzij wordt aangetoond dat die onderneming niet in eigen naam heeft gehandeld, een nieuwe dienst werd verricht waardoor binnen de handelsketen van die diensten de rang van de eerder verrichte dienst is gewijzigd.

41 Deze omstandigheid kan op zichzelf evenwel niet afdoen aan de toepassing van de vrijstelling van artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112 op de hijsdiensten bestaande in het laden en lossen. Aangezien, zoals voortvloeit uit punt 35 van het onderhavige arrest, de in die bepaling neergelegde vrijstelling toepassing vindt op dergelijke diensten ongeacht de fase van de handelsketen waarin de betrokken verrichting plaatsvindt, is de tussenplaatsing van een extra verrichting in deze keten immers zonder gevolg voor de toepassing van die vrijstelling.

42 In de derde plaats, wat betreft de toepasselijkheid van de vrijstelling van artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112 op hijsdiensten die worden verricht voor degenen die de betrokken ladingen onder zich hebben, zij opgemerkt dat aangezien, zoals zopas in herinnering is gebracht, deze toepassing kan vinden op hijsdiensten bestaande in het laden en lossen ongeacht de fase van de handelsketen waarin de betrokken verrichting plaatsvindt, dergelijke diensten kunnen worden vrijgesteld op voorwaarde dat zij deel uitmaken van deze handelsketen.

43 Zoals de verwijzende rechter benadrukt, heeft het Hof in dat verband in punt 24 van het arrest van 14 september 2006, Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563), geoordeeld dat de handelsketen van de dienst die aan de orde was in de zaken die hadden geleid tot dat arrest, een einde kende toen die dienst werd verricht voor de reder van het betrokken schip.

44 Dat gezegd zijnde, moet ook die oplossing in haar context worden gezien. In die zaken ging het immers over diensten bestaande in het vervoer van scheepsbrandstof. Gelet op het feit dat dergelijke diensten beoogden te voorzien in de behoeften van de betrokken schepen, zonder dat er een rechtstreeks verband bestond met de vervoerde lading, konden de kosten ervan niet als zodanig worden doorberekend aan degenen die deze ladingen onder zich hadden.

45 In het geval van hijsdiensten bestaande in het laden en lossen, die rechtstreeks samenhangen met de vervoerde lading en waarvan de kosten dus als zodanig kunnen worden doorberekend aan degenen die deze ladingen onder zich hebben, moet de verrichting van die

diensten voor degenen die deze ladingen onder zich hebben, daarentegen worden geacht steeds deel uit te maken van de handelsketen van die diensten. Hieruit vloeit voort dat dergelijke diensten kunnen worden vrijgesteld op grond van artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112.

46 Gelet op een en ander dient op de tweede en de derde vraag te worden geantwoord dat artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat niet alleen hijsdiensten bestaande in het laden en lossen van een schip als bedoeld in artikel 148, onder a), van die richtlijn die plaatsvinden in de eindhandelsfase van een dergelijke dienst, kunnen worden vrijgesteld, maar tevens in een eerdere fase verrichte diensten, zoals een dienst verricht door een onderaannemer voor een ondernemer die deze vervolgens doorberekent aan een transit- of vervoeronderneming, en voorts dat ook hijsdiensten bestaande in het laden en lossen van een schip die worden verricht voor degene die deze lading onder zich heeft, zoals de exporteur of de importeur ervan, kunnen worden vrijgesteld.

Kosten

47 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Achtste kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat hijsdiensten bestaande in het laden en lossen van een schip diensten zijn die worden verricht voor de rechtstreekse behoeften van de lading van de in artikel 148, onder a), van die richtlijn bedoelde schepen.**

2) **Artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat niet alleen hijsdiensten bestaande in het laden en lossen van een schip als bedoeld in artikel 148, onder a), van die richtlijn die plaatsvinden in de eindhandelsfase van een dergelijke dienst, kunnen worden vrijgesteld, maar tevens in een eerdere fase verrichte diensten, zoals een dienst verricht door een onderaannemer voor een ondernemer die deze vervolgens doorberekent aan een transit- of vervoeronderneming, en dat ook hijsdiensten bestaande in het laden en lossen van een schip die worden verricht voor degene die deze lading onder zich heeft, zoals de exporteur of de importeur ervan, kunnen worden vrijgesteld.**

ondertekeningen

* Procestaal: Fins.