

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ELEANOR SHARPSTON

5 päivänä maaliskuuta 2015 (1)

Asia C-526/13

Fast Bunkering Klaipėda UAB

vastaan

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Ennakkoratkaisupyyntö – Mokestininkų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Liettua))

Arvonlisävero – Verovapautus, joka koskee tavaroiden luovutuksia avomeriliikenteeseen käytettävien vesialusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten – Sovellettavuus luovutuksiin omissa nimissään toimiville välittäjille – Tilanne, jossa tavaroiden lopullinen käyttötarkoitus on tiedossa ja asianmukaisesti osoitettu veroviranomaiselle ennen luovutusta esitetyllä selvityksellä

1. Arvonlisäverodirektiivin(2) 148 artiklan nojalla jäsenvaltioiden on vapautettava verosta muun muassa tavaroiden luovutukset vesialusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten, kun kyseessä ovat avomeriliikenteeseen käytettävät vesialukset. Mokestininkų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Liettuan tasavallan hallituksen yhteydessä toimiva veroja koskevia riitoja käsittelevä lautakunta, jäljempänä veroriitalautakunta)(3) käsiteltävänä oleva asia koskee polttoainetoimituksia, joita ei laskutettu suoraan tällaisten alusten käyttäjiltä vaan välittäjiltä, vaikka tässä tilanteessa polttoaineen lopullinen käyttötarkoitus osoitetaan etukäteen ja polttoaine toimitetaan suoraan kyseisille aluksille. Veroriitalautakunta tiedusteleekin, sovelletaanko poikkeusta tällaisessa tapauksessa.

Arvonlisäverodirektiivi

2. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan arvonlisäveroa kannetaan verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta.

3. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan ”aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”. Saman artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaan tavaroiden luovutuksena pidetään ”tavaroiden siirtoa osto- tai myyntikomissiota koskevan sopimuksen perusteella”.(4)

4. Arvonlisäverodirektiivin lukuun, jonka otsikko on ”Kansainvälisen liikenteen vapautukset”, sisältyvässä 148 artiklassa säädetään erityisesti seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

a) tavaroiden luovutukset vesialusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten, kun kyseessä ovat avomeriliikenteeseen käytettävät vesialukset – –;

– –

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;

– –”

5. Arvonlisäverodirektiivin 131 artiklan mukaan näitä vapautuksia sovelletaan noudattaen jäsenvaltioiden vahvistamia edellytyksiä mainittujen vapautusten ”oikean ja selkeän soveltamisen” varmistamiseksi ja ”kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi”.

6. Arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohta vastaa suoraan sitä edeltänyttä kuudennen direktiivin(5) 15 artiklan 4 kohtaa, jota tulkittiin tuomiossa Velker(6) siten, että sitä voidaan soveltaa ainoastaan tavaroiden luovutuksiin vesialusten käyttäjälle, joka käyttää kyseisiä tavaroita polttoaineen tankkaukseen ja varastojen täydentämiseen, eikä edeltävässä myyntiportaassa tapahtuviin tavaroiden luovutuksiin. Tähän oli syynä erityisesti se, että vapautuksen laajentaminen myyntiportaisiin, jotka edeltävät tavaroiden lopullista luovutusta alusten käyttäjälle, edellyttäisi sitä, että jäsenvaltiot ottavat käyttöön tarkastus- ja valvontamekanismeja verottomasti luovutettujen tavaroiden lopullisen käyttötavan varmistamiseksi.

7. Arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan e, f ja g alakohtaan sisältyvät a, c ja d alakohtaa vastaavat säännökset, joissa vapautetaan verosta tavaroiden luovutukset, jotka on tarkoitettu sellaisten ilma-alusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten, joita käyttävät pääasiassa kansainvälistä vastikkeellista liikennettä harjoittavat lentoyhtiöt. Unionin tuomioistuin on tulkinnut kyseisiä säännöksiä, tai niiden kuudenteen direktiiviin sisältyviä edeltäjiä, oikeuskäytännössä, joka voi olla myös merkityksellinen 148 artiklan a alakohdan kannalta.(7)

Liettuan lainsäädäntö

8. Liettuan tasavallan arvonlisäverosta annetun lain nro IX-751 (Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas Nr. IX-751, jäljempänä arvonlisäverolaki) 44 §:ssä säädetään muun muassa seuraavaa:

”1. Tavaroiden luovutuksiin sovellettava arvonlisäverokanta on 0 prosenttia, kun tavarat luovutetaan tämän lain 43 §:n 1 momentissa tarkoitettujen alusten [eli ’avomerialusten, joilla on tarkoitus kuljettaa matkustajia ja/tai rahtia kansainvälisillä reiteillä ja/tai suorittaa muita palveluja vastiketta vastaan’] varastojen täydennystä varten – –

– –

3. Tässä laissa tarkoitettuina varastojen täydennyksinä on pidettävä – – polttoainetta

(moottoripolttoaine) ja voiteluaineita. – –”

9. Vesi- ja ilma-alusten varastojen täydennystä sekä polttoaineen toimituksia koskeissa säännöissä asetetaan useita tiukkoja hallinnollisia vaatimuksia, jotka merkitsevät muun muassa sitä, että kaikki polttoainetoimitukset, etenkin tullivarastoista, aluksille on voitava jäljittää täysimääräisesti tulliviranomaisten valvonnassa.

Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymys

10. Fast Bunkering Klaipėda UAB (jäljempänä FBK) on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Liettuassa. FBK:n riita toimivaltaisen veroviranomaisen kanssa koskee polttoainetoimituksia, jotka se suoritti vuosina 2008–2011 avomeriliikenteeseen käytettäville vesialuksille.

11. Polttoaine oli hankittu Euroopan unionin ulkopuolelta, ja sitä varastoitiin Liettuassa tullivarastointimenettelyssä, joten sen maahantuonnista maksettavaksi tulevaa arvonlisäveroa ei ollut vielä kannettu. FBK vastaanotti tilauksia polttoaineen toimittamiseksi tietyille avomeriliikenteeseen käytettäville vesialuksille, myi polttoaineen soveltaen toimituslauseketta ”FOB Klaipėda” ja toimitti polttoaineen itse alusten polttoainesäiliöihin jälleenvientimenettelyyn kuuluvien tullimuodollisuuksien mukaisesti.

12. Tilauksia eivät kuitenkaan olleet tehneet suoraan alusten omistajat tai käyttäjät vaan eri jäsenvaltioihin sijoittautuneet välittäjät. FBK myös osoitti laskut polttoaineen myynnistä välittäjille eikä alusten omistajille tai käyttäjille. Välittäjät toimivat omissa nimissään sekä FBK:hen että omistajiin tai käyttäjiin nähden – ostaen ensiksi mainitulta ja myyden viimeksi mainituille – mutta eivät missään vaiheessa itse toimittaneet fyysisesti polttoainetta. Arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentin nojalla FBK sovelsi välittäjille osoitetuissa laskuissa 0 prosentin arvonlisäverokantaa.

13. Lähinnä unionin tuomioistuimen tuomioihin Velker ja Elmeka vedoten veroviranomainen katsoi, että kyseiset luovutukset välittäjille olivat ”tapahtuneet vaihdantaketjun aikaisemmassa vaiheessa” eikä niitä voitaisi siten vapauttaa arvonlisäverosta.

14. Riita on nyt käsiteltävänä veroriitalautakunnassa, joka epäilee jossain määrin tuomioissa Velker ja Elmeka esitetyn päättelyn sovellettavuutta tilanteeseen, jossa FBK tosiasiallisesti toimitti polttoaineen suoraan kyseisille aluksille ja käytössä olivat riittävät valvontajärjestelyt, joilla polttoaineen lopullinen käyttötarkoitus voitiin määrittää varmasti. Veroriitalautakunta myös huomauttaa, että unionin tuomioistuin nimenomaisesti omaksui joustavamman lähestymistavan ilma-alusten toimituksiin tuomiossa A,(8) jossa se katsoi, että vaatimus, jonka mukaan ilma-aluksen käyttötarkoitus on oltava tiedossa ja asianmukaisesti osoitettu jo silloin, kun ilma-alus hankitaan, ja ilma-aluksen käytön todellinen luonne on selvitetävä myöhemmin, ei aiheuta vapautuksen oikean ja selkeän soveltamisen kanssa yhteensoveltumattomia velvoitteita.

15. Veroriitalautakunta on näin ollen esittänyt seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko direktiivin 2006/112 148 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että arvonlisäverosta vapautusta koskevaa kyseisen alakohdan säännöstä ei ole sovellettava ainoastaan tavarantoimittajan luovutuksiin avomerellä liikennöivän aluksen käyttäjälle, joka käyttää näitä tavaroita aluksen varastojen täydennykseksi, vaan myös tavarantoimittajan luovutuksiin muille kuin aluksen käyttäjälle eli yksilöimättömille välittäjille silloin, kun tavarantoimittajan lopullinen käyttötarkoitus on luovutusajankohtana etukäteen tiedossa ja asianmukaisesti osoitettu ja kun tämä osoitetaan veroviranomaiselle esitetyllä laissa säädettyjen vaatimusten mukaisella selvityksellä?”

16. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet FBK, Italian ja Liettuan hallitukset sekä Euroopan komissio. FBK, Liettuan hallitus ja komissio esittivät 4.12.2014 järjestetyssä suullisessa

käsittelyssä suullisia huomautuksia.

Arviointi

Alustavat huomautukset

Tosiseikat

17. Pidän tärkeänä sitä, että unionin tuomioistuimen ratkaisu arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohdan tulkinnasta vastaa pääasiassa kyseessä olevaa nimenomaista tosiasiallista tilannetta. FBK on täydentänyt ennakkoratkaisupyyntönsä esitettyä tosiseikkojen kuvausta kirjallisissa huomautuksissaan ja suullisessa käsittelyssä. Myös Liettuan hallitus ja komissio esittivät huomautuksia tosiseikoista. Tästä huolimatta ei ole ollut mahdollista varmistaa asianomaisten välittäjien ja alusten omistajien tai käyttäjien välisten liiketoimien ja suhteiden tarkkoja yksityiskohtia, vaikka en pidäkään tietoja niin puutteellisina, että ne estäisivät unionin tuomioistuinta vastaamasta sille esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen.
18. Kaikki suullisessa käsittelyssä läsnä olleet osapuolet olivat joka tapauksessa yhtä mieltä siitä, että tapa, jolla eri liiketoimet suoritettiin käsiteltävässä asiassa, on yleisen kansainvälisen käytännön mukainen. Unionin tuomioistuimen ratkaisu on siten todennäköisesti merkityksellinen paitsi pääasiassa myös kaikissa tapauksissa, joissa tällaista käytäntöä noudatetaan unionissa. On kuitenkin mahdollista, ettei käytäntö ole yleinen tai että sen yksityiskohdat vaihtelevat satamittain jäsenvaltioissa, joten oikea ratkaisu tässä tapauksessa ei välttämättä aina osoittaudu oikeaksi ratkaisuksi muissa tapauksissa.
19. Tätä taustaa vasten esitän jäljempänä näkökohdat, joita pidän keskeisinä käsiteltävässä asiassa. Yhtäkään niistä ei ilmeisesti ole kiistetty.
20. FBK hankkii polttoainetta Euroopan unionin ulkopuolelta ja varastoi sitä tullivarastointimenettelyssä, jonka mukaan maahantuonnista maksettavan arvonlisäveron kantamista lykätään siihen saakka, kunnes polttoaine voidaan luovuttaa vapaaseen liikkeeseen unionissa.
21. Kun aluksen on tankattava polttoainetta, sen käyttäjä ottaa yhteyden välittäjään ja ilmoittaa aluksen tunnistetiedot, tarvittavan (arvioidun) polttoainemäärän ja sataman (tai kenties satamat), jossa alus on ankkurissa ja käytettävissä tankkausta varten. Tämän jälkeen välittäjä valitsee toimittajan (tässä tapauksessa FBK:n) ja tekee tilauksen polttoaineen toimittamisesta alukseen.
22. Tällaisella menettelyllä pyritään sekä yksinkertaistamaan asioita että antamaan takeet molemmille osapuolille. Käyttäjillä ei välttämättä ole yhteyksiä toimittajiin kaikissa satamissa. Toimittajat voivat olla varovaisia polttoaineen toimittamisessa, jos ne ovat epävarmoja aluksen käyttäjän luottokelpoisuudesta. Erikoistuneet välittäjät, jotka toimivat molempien osapuolten kanssa säännöllisesti ja pystyvät siten sitoutumaan maksamaan toimittajalle, koska ne luottavat aluksen käyttäjän maksukykyyn, tarjoavat hyödyllistä palvelua keskittämällä liiketoimia ja kantamalla taloudellisen vastuun.
23. Välittäjän tekemässä tilauksessa määritetään sekä tietylle alukselle toimitettavan polttoaineen laatu ja määrä, mutta tosiasiallisesti toimitettu määrä voi vaihdella (FBK:n mukaan enintään 10 prosentilla) sen mukaan, mikä on aluksen polttoainesäiliöiden täyttöaste toimitusajankohtana, sekä sääolojen ja mahdollisesti muiden muuttujien mukaan.
24. FBK toimittaa tilatun polttoaineen kyseisen aluksen polttoainesäiliöihin siirtämällä sen tullivarastoinnista tarvittavan jälleenvientimenettelyn mukaisesti. Vasta kun polttoaine on toimitettu,

FBK voi laskuttaa tosiasiallisesti toimitetusta määrästä välittäjää, joka on sen ainoa sopimuspuoli myynnissä. Sen oletuksen perusteella, että myynti oli vapautettu arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohdan täytäntöön panevien Liettuan säännösten nojalla, FBK ei sisällyttänyt arvonlisäveroa pääasiassa riidanalaisista toimituksista laatimiinsa laskuihin.

25. Välittäjä laskuttaa polttoaineen aluksen käyttäjältä.(9) Tästä näkökohdasta – joka ei tietenkään koske FBK:ta – unionin tuomioistuimella on vähiten tietoa. Eri välittäjien ja eri käyttäjien välillä voi olla erilaisia järjestelyjä. On kuitenkin selvää, että ostettuaan polttoaineen FBK:lta välittäjän on myytävä se aluksen käyttäjälle ja että välittäjä toivoo saavansa voittoa koko järjestelystä. Välittäjä voi saada voittoa esimerkiksi yksinkertaisesti myymällä polttoaineen korkeampaan hintaan tai myymällä sen ostohinnalla mutta lisäämällä siihen erillisen maksun tarjoamistaan hallinnollisista, kaupallisista ja rahoituksellisista palveluista. Ilman lisätietoja ei siten voida olettaa, että välittäjät toimivat aina tietyllä tavalla. Osapuolet vaikuttavat kuitenkin myöntävän, että pääasiassa riidanalaisissa liiketoimissa välittäjät toimivat omissa nimissään ostaen polttoaineen FBK:lta ja myyden sen aluksen käyttäjälle eivätkä pelkästään viimeksi mainitun edustajina tai molemmat osapuolet yhteen tuovina välikäsinä.

26. Perustan arviointini edellä kuvattuihin tosiseikkoihin.

Oikeuskäytäntö

27. Ensimmäinen ja ilmeisesti kaikkein vertailukelpoisin unionin tuomioistuimen tuomioista tällä alalla on tuomio Velker, joka koski kuudennen direktiivin 15 artiklan 4 kohtaa eli arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohdan edeltäjää. Kyseisen asian tosiseikat voidaan tiivistää seuraavasti.

28. Forsythe osti Velkerilta kaksi meriliikenteessä käytettävän polttoaineen erää, jotka oli tarkoitettu sen avomeriliikenteen käytettäviin aluksiin. Velker oli tätä ennen ostanut molemmat erät Verhoevenilta, joka puolestaan oli ostanut toisen eristä Olie Verwerking Amsterdam -nimiseltä yritykseltä (jäljempänä OVA). Ajankohtana, jona Velker myi polttoaine-erät Forsythelle, erät olivat edelleen Verhoevenin ja OVA:n hallussa. Sen jälkeen, kun Velker oli myynyt erät Forsythelle, Verhoeven ja OVA toimittivat ne Forsythelle.

29. Tässä liiketoimien ketjussa OVA ei laskuttanut arvonlisäveroa Verhoevenille myymästään polttoaineesta, Verhoeven ei laskuttanut arvonlisäveroa Velkerille myymästään polttoaineesta eikä Velker laskuttanut arvonlisäveroa Forsythelle myymästään polttoaineesta. Pääasiassa oli kyse muun muassa siitä, että jos Velkerin Forsythelle myymät polttoaine-erät oli oikein vapautettu arvonlisäverosta silloisen kuudennen direktiivin 15 artiklan 4 kohdan perusteella, voitiinko samaa poikkeusta soveltaa myös OVA:n Verhoevenille ja Verhoevenin Velkerille aiemmin myymiin polttoaine-eriin.(10)

30. Unionin tuomioistuin huomautti, että kyseiseen säännökseen sisältyvää poikkeusta on tulkittava suppeasti ja että sitä sovelletaan avomeriliikenteeseen käytettävien vesialusten polttoaineen tankkaukseen ja varastojen täydennykseen, koska tällaiset liiketoimet on katsottu vientiä vastaaviksi liiketoimiksi. Näin ollen, aivan kuten vientiä koskeva pakollinen poikkeus on sovellettavissa ”vain siltä osin kuin vietyjen tavaroiden luovutus tapahtuu lopullisesti luovuttajan toimesta tai tämän lukuun, 15 artiklan 4 kohdassa säädetty vapautus koskee vain tavaroiden luovutusta meriliikennettä kyseisillä vesialuksilla harjoittavalle yritykselle, joka käyttää tavaroita vesialusten polttoaineen tankkaukseen ja varastojen täydentämiseen, minkä vuoksi sen soveltamisalaa ei voida laajentaa koskemaan edeltävässä myyntiportaassa tapahtuvia tavaroiden luovutuksia”. Vastauksena väitteeseen, jonka mukaan verovapautuksen soveltamisalan laajentaminen kaikkiin myyntiportaisiin mahdollistaisi hallinnon yksinkertaistumisen, unionin tuomioistuin selitti lisäksi, että se päinvastoin edellyttäisi, että jäsenvaltiot ottaisivat käyttöön

työläitä tarkastus- ja valvontamekanismeja, jotka olisivat yhteensoveltumattomia vapautuksen ”oikean ja selkeän soveltamisen” kanssa.(11)

31. Nämä päätelmät vahvistettiin tuomiossa Elmeka, jossa oli kyse meriliikenteessä käytettävän polttoaineen kuljetuspalveluista, joita ei tarjottu suoraan avomeriliikenteeseen käytettävien alusten käyttäjille vaan alusten tankkausta hoitavalle yritykselle, joka toimitti polttoainetta tällaisille käyttäjille. Näissäkään olosuhteissa silloiseen kuudennen direktiivin 15 artiklan 8 kohtaan sisältyvää poikkeusta ei voitu soveltaa.(12)

32. Samaa lähestymistapaa ei kuitenkaan noudatettu tuomiossa A. Siinä oli kyse ilma-aluksen luovutuksesta ei suoraan ”pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittavalle” lentoyhtiölle(13) vaan yritykselle, joka vuokrasi ilma-alusta tällaiselle lentoyhtiölle. Unionin tuomioistuin katsoi, että poikkeuksen soveltamatta jättäminen tällaisissa olosuhteissa loukkaisi verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Se erotti kyseessä olleen tilanteen tuomioissa Velker ja Elmeka tarkastelluista tilanteista sillä perusteella, että ”[s]e, että vapautuksen edellytykseksi asetetaan samankaltaisessa tapauksessa se, että mainittu käyttötarkoitus on tiedossa ja asianmukaisesti osoitettu jo silloin, kun ilma-alus hankitaan, ja tällaisen yhtiön harjoittaman ilma-aluksen käytön todellisen luonteen myöhempi selvittäminen, ei aiheuta valtioille ja kyseessä oleville toimijoille kuudennessa direktiivissä säädettyjen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen kanssa yhteensoveltumattomia velvoitteita, kun otetaan huomioon kyseessä olevan hyödykkeen tyyppi sekä erityisesti sen käyttöön sovellettavat rekisteröinti- ja lupamekanismit”.(14)

33. Toinen unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön näkökohta, jota pidän merkityksellisenä, koskee käsitettä ”aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirto”, jota ”tavaroiden luovutuksella” tarkoitetaan arvonlisäverodirektiivissä. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tavaroiden luovutuksen käsitteellä ”ei tarkoiteta omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa, vaan siihen sisältyvät kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja”, ja lähtökohtaisesti ”kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida kussakin yksittäisessä tapauksessa esillä olevan asian tosiseikkojen perusteella, onko kyseessä kyseisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirto”.(15)

34. Tuomiossa Auto Lease Holland yhteisöjen tuomioistuin antoi oman ratkaisunsa kiistattomien tosiseikkojen perusteella. Kyse oli ajoneuvon leasingjärjestelystä, jossa vuokralleottaja pystyi ostamaan polttoainetta vuokralleantajan (Auto Lease) nimissä ja kustannuksella käyttämällä polttoaineluottokorttia, joka oli vuokralleantajan nimissä ja josta veloitettiin vuokralleantajaa, ja jossa vuokralleottaja maksoi joka kuukausi kahdestoistaosan todennäköisistä vuosittaisista polttoainekustannuksista, todellinen kulutus laskutettiin vuoden lopussa ja vuokralleottajan maksettavaksi tuli lisäksi polttoaineen hallinnoinnista maksettava palkkio. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, ettei vuokralleottaja ollut luovuttanut polttoainetta vuokralleottajalle arvonlisäverotuksessa tarkoitetulla tavalla. Se totesi seuraavaa: ”– on näin ollen tutkittava, kenelle, leasingajoneuvon vuokralleantajalle vai vuokralleottajalle, öljy-yhtiöt siirsivät tämän polttoaineen omistajalle kuuluvan määräämisvallan. – On selvää, että leasingajoneuvon vuokralleottajalla on valta määrätä polttoaineesta niin kuin hän olisi tämän tavaran omistaja. Vuokralleottaja saa polttoaineen suoraan huoltoasemalta, eikä Auto Leasella ole missään vaiheessa valtaa päättää siitä, miten polttoainetta on käytettävä ja mihin tarkoitukseen tämä käyttäminen tapahtuu. – Väitettä, jonka mukaan polttoaine on katsottava toimitetuksi Auto Leaselle, koska leasingajoneuvon vuokralleottaja ostaa polttoaineen Auto Leasen nimissä ja lukuun ja koska Auto Lease maksaa tavaran hinnan, ei voida hyväksyä. – toimitukset on tehty Auto Leaselle vain näennäisesti. – Toisaalta vuoden lopussa kartoitetun todellisen kulutuksen

maksaa leasingajoneuvon vuokralleottaja, joka näin ollen huolehtii kokonaan polttoaineen luovutuksen kustannuksista.— — Polttoaineen hallinnointia koskeva sopimus ei siis ole polttoaineen luovutuksia koskeva sopimus vaan pikemminkin sen ostamisen rahoitusta koskeva sopimus. Auto Lease ei osta polttoainetta myydäkseen sen sitten leasingajoneuvon vuokralleottajalle, vaan sen ostaa vuokralleottaja, joka vapaasti valitsee polttoaineen laadun, määrän ja ostohetken. Todellisuudessa Auto Lease toimii leasingajoneuvon vuokralleottajana nähden luotonantajana.”(16)

35. Kyseinen tuomio voi nähdäkseni tarjota hyödyllisen näkökulman, josta käsin käsiteltävän asian olosuhteita voidaan tarkastella tuomiossa Velker tarkasteltuihin olosuhteisiin verrattuna.

Arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohdan tulkinta pääasian tilanne ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö huomioon ottaen

36. Käsiteltävällä asialla on monia yhtäläisyyksiä asiaan Velker. Molemmissa tilanteissa polttoaineen alkuperäinen omistaja toimitti polttoaineen fyysisesti aluksen käyttäjälle, samalla kun omistusoikeus siirtyi yhden tai useamman kolmannen osapuolen kautta.

37. En ole kuitenkaan vakuuttunut siitä, että nämä yhtäläisyydet merkitsevät väistämättä samanlaista arvonlisäverokohtelua näissä kahdessa tapauksessa. Niissä on näet myös eroja.

38. Pidän erityisesti merkittävänä sitä, että tuomiossa Velker kyseessä olleessa tilanteessa polttoaineen omistusoikeus siirtyi ennen polttoaineen toimittamista kyseisten alusten käyttäjälle, kun taas käsiteltävässä asiassa vaikuttaa todennäköiseltä, että omistusoikeus saattoi siirtyä vasta polttoaineen toimittamisen jälkeen, koska toimitettu polttoainemäärä voitiin määrittää ja laskuttaa vasta silloin.(17)

39. Näin ollen vaikuttaa siltä, että on tarpeen tarkastella vaihetta, jossa ”[polttoaineen] omistajalle kuuluva määräysvalta” siirtyy, koska kuten oikeuskäytännöstä ilmenee, tämä vaihe – joka on ratkaiseva arvonlisäverokohtelun kannalta – ei ole välttämättä sama kuin vaihe, jossa omistusoikeus siirtyy.

40. Näin ollen veroriitalautakunnan on nähdäkseni tarpeen varmistua ratkaisevista tosiseikoista, jotka eivät kuulu unionin tuomioistuimelle jo esitettyjen tosiseikkojen alaan, ennen kuin asia voidaan ratkaista lopullisesti.

41. Jos liiketoimiin sovellettavien sopimusten ja kyseisen valtion lain perusteella (seikkoja, jotka voivat vaihdella liiketoimikohtaisesti ja joita ei välttämättä voida todentaa helposti) osapuolet (muut kuin kyseisten vesialusten käyttäjät), joille ja joiden välillä polttoaineen omistusoikeus siirtyi, saivat ja/tai säilyttivät sekä oikeudellisesti että tosiasiallisesti polttoaineen omistajalle kuuluvan määräämisvallan, kun polttoaine oli jo toimitettu alusten polttoainesäiliöihin, tilanne on arvonlisäverotuksen näkökulmasta täysin rinnastettavissa tuomiossa Velker tarkasteltuun tilanteeseen.(18) Jos asia on näin, pidän merkityksettömänä sitä seikkaa, että tuomiossa Velker tarkastellussa asiassa polttoaine jäi muun osapuolen kuin alusten käyttäjän haltuun, kun taas käsiteltävässä asiassa se on jo siirretty alusten polttoainesäiliöihin.

42. Tässä yhteydessä on kuitenkin tarka steltava huolellisesti sitä, millä osapuolella tai osapuolilla on tosiasiallisesti oikeus luovuttaa polttoainetta samalla tavalla kuin omistajalla. Kun polttoaine on toimitettu avomeriliikenteeseen käytettävän aluksen polttoainesäiliöihin, on erittäin vaikea kuvitella, että sitä ”luovutettaisiin” muuhun kuin kyseisen aluksen (ja siten sen käyttäjän toimesta) energiankulutukseen liittyviin tarkoituksiin. Mikä tahansa muu polttoaineen tosiasiallinen luovutus, joka tapahtuu sen omistajan, joka ei ole aluksen käyttäjä, toimesta, edellyttäisi epätarkoituksenmukaista fyysistä väliintuloa.(19) Käytännössä ei ole todennäköistä, ettei

polttoainetta käytettäisi aluksen tarpeisiin, ja vaikuttaa epäuskottavalta, että välittäjä haluaa ottaa hoidettavakseen omistajuuteen liittyviä velvoitteita (esimerkiksi varastointi- ja vakuutuskustannusten muodossa) sinä aikana, jona hän saattaa olla polttoaineen omistaja, voidakseen luovuttaa sitä muulla tavoin. Sitä vastoin tuomiossa Velker on selvää, että ennen polttoaineen myyntiä Forsythelle Velkerin oli sekä tosiasiallisesti että oikeudellisesti mahdollista luovuttaa Verhoevenin ja OVAn hallussa olleet polttoaine-erät mille tahansa toiselle osapuolelle, jonka kanssa se olisi halunnut tehdä sopimuksen.

43. Näissä olosuhteissa katson, että kun tarkastellaan arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa määriteltyä ”aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”, sitä voidaan parhaiten arvioida seuraavasti.

44. Siihen saakka, kun kaikki myyntiin liittyvät seikat on saatu päätökseen, ja sopimuksen tosiasiallisista ehdoista riippuen toimittajalla (käsiteltävässä asiassa peräkkäisessä järjestyksessä FBK:lla ja välittäjällä tai välittäjillä) on omistusoikeus polttoaineeseen ja tietysti oikeus vaatia maksua siitä (mihin mahdollisesti liittyy olosuhteista ja sovellettavasta laista riippuen merenkulkua koskeva panttioikeus alukseen).(20) Siitä ajankohdasta alkaen, jona polttoaine toimitetaan aluksen polttoainesäiliöihin, aluksen käyttäjä pystyy kuitenkin itse asiassa käyttämään polttoaineen määräämisvaltaa sen omistajan tavoin, ja tänä ajankohtana arvonlisäverotuksen näkökulmasta tapahtuu tavaroiden luovutus ja siitä on tapauksen mukaan kannettava veroa tai se on vapautettava verosta.

45. Se, että luovutukseen liittyy kaksi tai useampia omistusoikeuden siirtoja, ei vaikuta verovelvollisuuteen tai verosta vapauttamiseen. Ratkaisevaa on se, että kyseessä on yksi arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu ”aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirto”, sellaisena kuin sitä on tulkittu oikeuskäytännössä, ja että tämä siirto muodostaa yhden tavaroiden luovutuksen. Tällainen näkemys ei ole ristiriidassa 148 artiklan tavoitteiden kanssa. Tässä yhteydessä omaisuuden ”määräämisvaltaa” on tulkittava siten, että sillä tarkoitetaan henkilön oikeutta käyttää tai kuluttaa omaisuutta ja/tai muulla tavoin nauttia siitä, liittyypä tähän oikeuteen sopimusperusteisia lisävelvoitteita tai ei, etenkin velvoite maksaa kyseisestä omaisuudesta.

46. Tämä lähestymistapa on nähdäkseni yhdenmukainen arvonlisäverodirektiivin edellytysten kanssa, sellaisina kuin niitä on tulkittu oikeuskäytännössä (se noudattelee ”aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirron” käsitteen määritelmää Safe-oikeuskäytännössä eikä ole erilaisten olosuhteiden vuoksi ristiriidassa Velker-oikeuskäytännön kanssa), minkä lisäksi se tukee vapautuksen ”oikeaa ja selkeää soveltamista”, mikä on yksi arvonlisäverodirektiivin 131 artiklassa asetetuista tavoitteista (vaikka siinä viitataan myös muodollisesti jäsenvaltioiden vahvistamiin edellytyksiin eikä direktiivissä itsessään vahvistettuihin edellytyksiin). Kuten FBK on huomauttanut, menettely, jossa arvonlisävero kannetaan toisiin jäsenvaltioihin sijoittautuneilta verovelvollisilta ja myöhemmin palautetaan niille, on työläs ja tarpeeton, jos polttoaine on toimitettu avomeriliikenteeseen käytettävien alusten polttoainesäiliöihin, eikä sitä voida käytännössä käyttää muulla tavalla kuin sillä, mihin vapautus on tarkoitettu. Tällaiset näkökohdat ovat lisäksi yhdenmukaisia tuomiossa A esitettyjen näkökohtien kanssa. Tuomio Auto Lease Holland, vaikka olosuhteet eivät siinä olleetkaan täysin samanlaiset, viittaa myös samaan suuntaan.

47. Toisenlaista näkemystä tukevia näkökohtia ovat kuitenkin esittäneet erityisesti Liettuan hallitus ja komissio, ja on tarpeen tarkastella sellaisia niistä, jotka vaikuttavat merkityksellisiltä.

Toisenlaisen arvion tueksi esitettyjä näkökohtia

48. Ensinnäkin on esitetty väite, jonka mukaan vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti verotuksen neutraalisuuden periaate estää sen, että samoja liiketoimia suorittavia taloudellisia

toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla, ja tämä periaate huomioon ottaen vapautuksia on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa peritään kustakin tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta, jotka verovelvollinen vastikkeellisesti toteuttaa. Tämä suppean tulkinnan sääntö ei kuitenkaan tarkoita sitä, että kyseisten vapautusten määrittelemiseksi käytettyä sanamuotoa tulisi tulkita siinä määrin rajoittavasti, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa.(21) Näin ollen tämän näkemyksen mukaan arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohtaa olisi tulkittava suppeasti siten, että se koskee pelkästään ketjun viimeistä liiketoimea – joka on se vaihe, jossa polttoaine ”viedään maasta”, kuten sekä komissio että Liettuan hallitus huomauttavat.

49. Tämän näkemyksen ja edellä ehdottamani arvioinnin välillä ei mielestäni ole todellista ristiriitaa.

50. Jos kyseessä ovat peräkkäiset luovutukset, kuten tuomiossa Velker, ja kullakin peräkkäisellä laillisella omistajalla on täysi valta käyttää polttoaineen omistajalle kuuluvaa määräämisvaltaa, sekä oikeudellisesti että fyysisesti, *ennen* vientiä vastaavaksi liiketoimeksi katsottavan liiketoimen(22) suoritusajankohtaa, olen täysin samaa mieltä siitä, että suppean – ja todellakin minkä tahansa järkevän – tulkinnan mukaan arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohtaan sisältyvää vapautusta voidaan soveltaa ainoastaan tässä vaiheessa. Jos valta käyttää polttoaineen omistajalle kuuluvaa tai samanlaista määräämisvaltaa sitä vastoin siirretään ainoastaan kerran siinä ketjun vaiheessa, jota pidetään vientiä vastaavana liiketoimena, ja jos jossakin välivaiheen tai myöhemmässä oikeustoimessa tosiasiasa siirretään ainoastaan oikeus vaatia maksua aluksen käyttäjältä, tulkinta, jonka mukaan polttoaineen toimitus käsittää myös tällaiset välivaiheen tai myöhemmät oikeustoimet, ei todellisuudessa ole yhtään sen laajempi. Tällaisella tulkinnalla ei myöskään loukata verotuksen neutraalisuuden periaatetta, koska käsiteltävässä asiassa FBK:n ja aluksen käyttäjän välillä toimivat välittäjät eivät osallistu samanlaisiin liiketoimiin kuin OVA tai Verhoeven tuomiossa Velker. Viimeksi mainitut toimivat myyjinä markkinoilla, joilla polttoaineen lopullista määränpäättä ei ollut vielä määritetty ja määränpää olisi voinut olla jokin toinen, käsiteltävässä asiassa kyseessä olevat välittäjät taas osallistuvat liiketoimeen, joka koskee oikeutta polttoaineeseen, jonka lopullinen määränpää on jo määritetty.

51. Toiseksi Liettuan hallitus viittaa 1.7.2011 annettuihin arvonlisäverokomitean suuntaviivoihin, joissa komitea ”lähes yksimielisesti” sopi, että arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan c alakohtaan sisältyvää vapautusta olisi sovellettava yksinomaan suoraan aluksen käyttäjälle tarjottuihin korjauspalveluihin eikä sitä voida ulottaa koskemaan mitään niihin liittyviä palveluja, jotka on suoritettu vaihdantaketjun aikaisemmassa vaiheessa, erityisesti alihankkijoiden toimesta.(23) Suullisessa käsittelyssä Liettuan hallitus viittasi myös 24.–25.2.2014 annettuihin suuntaviivoihin, joissa tuomion A perusteella arvonlisäverokomitea sopi jälleen ”lähes yksimielisesti” muun muassa siitä, ettei samaa vapautusta pitäisi missään olosuhteissa soveltaa luovutuksiin, jotka on suoritettu vaihdantaketjussa ennen sitä luovutusta, joka on suoritettu verovelvolliselle, joka hankkii aluksen tarkoituksenaan vuokrata sitä välittömästi eteenpäin.(24)

52. On syytä muistaa, että kyseiset suuntaviivat ovat ”pelkästään neuvoa-antavan komitean näkemyksiä. Niissä ei esitetä virallista tulkintaa unionin oikeudesta, eikä Euroopan komissio ole välttämättä hyväksynyt niitä. Ne eivät sido Euroopan komissiota tai jäsenvaltioita, jotka voivat valita olla noudattamatta niitä.” Suuntaviivoja lainattaessa ”on mainittava tämä varaus”.(25)

53. Vaikka suuntaviivat onkin otettava huomioon, pidän merkityksellisinä kahta seikkaa. Ensimmäiset suuntaviivat, joihin on viitattu nimenomaisesti, koskevat erityisesti alihankkijoiden tarjoamia korjauspalveluja eivätkä tavaroiden (tässä tapauksessa polttoaineen) luovutuksia. Toisissa suuntaviivoissa todetaan, että jos tavaroita polttoaineen tankkausta ja varastojen

täydennystä varten luovutetaan suoraan verovelvolliselle, joka käyttää alusta kaupalliseen toimintaan avomeriliikenteessä, arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohdan sisältävää poikkeusta sovelletaan riippumatta aluksen jaetusta käytöstä muiden sellaisten käyttäjien kanssa, jotka eivät käytä sitä yksinomaan kaupalliseen toimintaansa.(26) Vaikka tämä seikka liittyy juuri aluksen jaettuun käyttöön eikä liiketoimen suorituspaikkaan kauppaketjussa, viittaus tavaroihin, jotka on "luovutettu suoraan verovelvolliselle, joka käyttää alusta kaupalliseen toimintaan avomeriliikenteessä", viittaa nähdäkseni siihen oletukseen, että 148 artiklan a alakohdan sisältyvän poikkeuksen soveltamisen laukaisee *suora luovutus käyttäjälle*.

54. Arvonlisäverokomitean suuntaviivoissa ei siten ole nähdäkseni mitään sellaista, mikä asettaisi edellä 44 kohdassa esittämäni päätelmän kyseenalaiseksi.

55. Kolmanneksi arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan c alakohdasta,(27) kun otetaan huomioon erityisesti saman direktiivin 28 artikla(28) ja 311 artiklan 1 kohdan 5 alakohda(29) sekä unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö,(30) komissio päätelee, että käsiteltävässä asiassa välittäjien on katsottava ensin ostaneen kyseisen polttoaineen ja sitten toimittaneen sen aluksen käyttäjälle kahdessa erillisessä liiketoimessa, joista ainoastaan jälkimmäiseen voidaan soveltaa 148 artiklan a alakohdan sisältävää vapautusta.

56. Ymmärrän tämän näkökannan perustana olevan päättelyn mutta katson, että sitä on jo käsitelty pääosin arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohdasta esittämässäni tulkinnassa. Kyseinen tulkinta perustuu tarpeeseen määrittää arvonlisäverotusta varten, miten monta "aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan" siirtoa on tapahtunut, ja kyseinen määrä voi tapauksen mukaan olla sama tai eri kuin kyseisen omaisuuden omistusoikeuden siirtojen määrä. Pääasian olosuhteet, joissa polttoaine toimitetaan suoraan avomeriliikenteeseen käytettävän aluksen polttoainesäiliöihin ja määräämisvaltaa siihen voi tämän jälkeen (ellei kansallisen tuomioistuimen selvityksissä muuta ilmene) käyttää ainoastaan kyseisen aluksen käyttäjä, eivät ole välttämättä rinnastettavissa olosuhteisiin, joissa palveluja suoritetaan välittäjän avulla tai joissa on kyseessä käytettyjen tavaroiden tai taide-, keräily- tai antiikkiesineiden jälleenmyyjä.

57. Korostan kuitenkin vielä sitä, että soveltaessaan arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohdtaa ehdottamani tulkinnan mukaisesti kansallisen tuomioistuimen on määritettävä seikkaperäisesti kyseessä olevien liiketoimien tosiasialliset olosuhteet ja ettei kaikkia liiketoimia, joissa polttoainetta luovutetaan ja joihin liittyy yksi tai useampi välittäjä, ole välttämättä aina vapautettava arvonlisäverosta kyseisen säännöksen nojalla.

Ratkaisuehdotus

58. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?sin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Jos yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 148 artiklan a alakohdassa määriteltyjen edellytysten mukaisesti todetaan, että myyjä toimittaa tavaroita vesialuksen polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten a) suoraan aluksen käyttäjälle siten, että b) viimeksi mainittu saa välittömästi ja varauksettomasti ja myyjä samanaikaisesti menettää tavaroiden omistajalle kuuluvan määräämisvallan ja c) yksikään toinen henkilö ei saa tai menetä tällaista oikeutta samoihin tavaroihin, arvonlisäverosta on vapautettava liiketoimi, jolla myyjä siirtää tämän oikeuden, liiketoimi, jolla aluksen käyttäjä saa saman oikeuden, ja niiden välille sijoittuvat liiketoimet, joilla kolmannet osapuolet saattavat saada ja siirtää edelleen oikeuksia, joihin ei sisälly tavaroiden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirto.

Muissa olosuhteissa arvonlisäverosta on kyseisen säännöksen mukaisesti vapautettava ainoastaan liiketoimi, jolla aluksen käyttäjä saa tavaroiden omistajalle kuuluvan määräämisvallan.

Kaikissa tapauksissa toimivaltaisen kansallisen tuomioistuimen tehtävä on merkitykselliset tosiseikat huomioon ottaen määrittää, kuka saa ja missä vaiheessa oikeuden käyttää tosiasiallisesti määräämisvaltaa tavaroihin niiden omistajan tapaan, eikä tämä määräydy yksinomaan sovellettavan lain mukaisen tavaroiden omistusoikeuden siirron perusteella.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1).

3 – Unionin tuomioistuin on pitänyt veroriitalautakuntaa SEUT 267 artiklassa tarkoitettuna tuomioistuimena; ks. tuomio Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, 34–40 kohta).

4 – Ks. myös jäljempänä 55 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

5 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

6 – Tuomio Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, 22 ja 24 kohta); ks. myös tuomio Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 23 kohta).

7 – Ks. esim. tuomio Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534) ja tuomio A (C-33/11, EU:C:2012:482).

8 – Erityisesti sen 51–56 kohdassa.

9 – On esitetty, että FBK:n ja käyttäjän välillä voi olla useiden välittäjien muodostama ketju. Vaikka asia olisikin näin, liiketoimia on kohdeltava arvonlisäverotuksessa samalla tavalla mahdollisten välittäjien määrästä riippumatta. Kyse on siitä, sovelletaanko poikkeusta ainoastaan sarjan viimeiseen liiketoimeen vai koko liiketoimien sarjaan.

10 – Toinen kysymys oli se, oliko Forsythelle myydyt polttoaine-erät todellakin vapautettu oikein arvonlisäverosta, koska Forsythe varastoi polttoainetta maissa ennen sen lastaamista aluksiin, joihin se oli tarkoitettu. Unionin tuomioistuin totesi, että poikkeusta oli sovellettu oikein mainituissa olosuhteissa, mutta tämä seikka ei ole kiinnostava käsiteltävän asian kannalta.

11 – Tuomio Velker, 20–24 kohta.

12 – Nykyisin arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohta; tuomio Elmeka, 17–25 kohta.

13 – Kuudennen direktiivin 15 artiklan 6 kohta, nykyisin arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan f alakohta.

14 – Tuomio A, erityisesti 41–57 kohta.

15 – Tuomio Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61; jäljempänä tuomio Safe, 7 ja 13 kohta); ks. viimeksi tuomio Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, 33 ja 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

16 – Tuomio Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, erityisesti 33–36 kohta).

17 – Ks. edellä 23 ja 24 kohta. Tältä osin on havaittavissa yhtäläisyys tuomiossa Auto Lease Holland tarkasteltuun tilanteeseen sikäli, että polttoainetoimituksen suorittamiseen ja laskuttamiseen saakka sen alun perin maksavalla osapuolella on ainoastaan yleisluonteinen käsitys siitä, miten suuresta polttoainemäärästä on kyse.

18 – Ks. edellä 28 ja 29 kohta.

19 – Pidän siten epäuskottavana oletusta siitä, että polttoaine, joka on kerran lastattu (asianosaisille voittoa tuottavalla tavalla) alukseen A, puretaan uudelleen, jotta se voidaan toimittaa alukseen B ennen kuin alus A poistuu satamasta, vieläpä satama- tai tulliviranomaisten huomaamatta.

20 – Ks. esim. BIMCO:n (Baltic and International Maritime Council) Standard Bunker Contract -sopimuksen lauseke 10 ja BIMCO:n ”Bunker Non-Lien Clause for Time Charter Parties” (<https://www.bimco.org>). Yleisesti merenkulkua koskevista panttioikeuksista ks. esim. Baatz, *Maritime Law*, Routledge, 2014 (3. painos), s. 490 ja 491.

21 – Ks. esim. tuomio Navicon (C-97/06, EU:C:2007:609, 21 ja 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 – Ja on syytä muistaa, että vapautuksen nimenomainen syy on liiketoimen pitäminen vientiä vastaavana liiketoimena; ks. tuomio Velker (21 kohta).

23 – Arvonlisäverokomitean 1.7.2011 pitämässään 93. kokouksessa laatimat suuntaviivat, asiakirja E – taxud.c.1(2012)553296 – 722 REV.

24 – Arvonlisäverokomitean 24.–25.2.2014 pitämässään 100. kokouksessa laatimat suuntaviivat, asiakirja D – taxud.c.1(2014)2716782 – 803, 1 kohta.

25 – Varauma ja ehto toistetaan suuntaviivojen jokaisella sivulla.

26 – Suuntaviivojen 3 kohta.

27 – Ks. edellä 3 kohta.

28 – ”Verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut.”

29 – ”’verovelvollisella jälleenmyyjällä’ [tarkoitetaan] verovelvollista, joka liiketoimintansa puitteissa jälleenmyyntitarkoituksessa ostaa tai ottaa yrityksensä tarpeisiin taikka maahantuo käytettyjä tavaroita, taide-, keräily- tai antiikkiesineitä, riippumatta siitä, toimiiko tämä omissa nimissään taikka toisen lukuun osto- tai myyntiprovisiota koskevan sopimuksen perusteella”.

30 – Tuomio Henfling ym., C-464/10 (EU:C:2011:489, 34–36 kohta): kun otetaan perustaksi ”oikeudellinen fiktio kahdesta peräkkäin suoritetusta identtisestä palvelusta – – komissionsaajan – – on katsottava ensin vastaanottaneen kyseiset palvelut siltä toimijalta, jonka lukuun se toimii – –, ennen kuin se toiseksi suorittaa henkilökohtaisesti nämä palvelut asiakkaalle”. Koska kyseinen säännös ”on sanamuodoltaan yleinen siten, ettei sen soveltamisalaa tai ulottuvuutta ole rajoitettu, – – fiktio koskee myös – – arvonlisäverovapautusten soveltamista”.