

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

YVES Bot

7 päivänä joulukuuta 2016 (1)

Asia C-33/16

A Oy

(Ennakkoratkaisupyyntö – Korkein hallinto-oikeus (Suomi))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 148 artiklan d alakohta – Palvelujen suoritus – Käsite – Vapautus arvonlisäverosta – Palvelujen suoritukset, jotka suoraan palvelevat avomeriliikenteeseen käytettävien merialusten tai niiden lastin välittömiä tarpeita – Alihankkijoiden välittäjien lukuun suorittamat lastin nostopalvelut

1. Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY(2) 148 artiklan d alakohdan tulkintaa.
2. Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain A Oy(3) ja keskusverolautakunta ja joka koskee viimeksi mainitun antamaa ennakkoratkaisua, jonka mukaan lastin nostamista alukseen tai pois aluksesta koskeviin palveluihin, jotka suorittaa alihankkija, joka laskuttaa palvelut sopimuskumppaniltaan eikä suoraan laivanvarustajalta, ei voida soveltaa arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdassa säädettyä vapautusta.
3. Esitän tässä ratkaisuehdotuksessa, että palvelujen suoritusten, jotka suoraan palvelevat kyseisen direktiivin 148 artiklan a alakohdassa tarkoitettujen merialusten tai niiden lastin välittömiä tarpeita, käsite kattaa lastin nostamista alukseen ja pois aluksesta koskevat palvelut.
4. Katson lisäksi, että mainitun direktiivin 148 artiklan d alakohdassa säädetyn vapautuksen piiriin kuuluvat lastin nostamista alukseen ja pois aluksesta koskevat palvelut silloin, kun kyseiset palvelut suorittaa alihankkija, joka toimii sellaisen talouden toimijan lukuun, joka ei itse ole sidoksissa laivanvarustajaan vaan huolitsijaan, rahdinkuljettajaan tai kyseessä olevan lastin haltijaan.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

5. Arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a, c ja d alakohdassa säädetään seuraavaa:

”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 meripelastustaikka avustusalukset tai rannikkokalastukseen käytetyt vesialukset, lukuun ottamatta rannikkokalastusalusten varastojen täydennystä;

— —

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”

6. Kyseisen 148 artiklan a, c ja d alakohta vastaavat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY(4)

15 artiklan 4 alakohdan a ja b alakohtaa sekä 5 ja 8 alakohtaa, jotka ensin mainituilla on korvattu.

B Suomen oikeus

7. Arvonlisäverolain (1501/1993),(5) joka annettiin 30.12.1993, pääasian tosiseikkojen tapahtumisaikaan sovelletun version 71 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”Veroa ei suoriteta seuraavista myynneistä:

— —

3) ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevalla vesi- tai ilma-aluksella tapahtuva palvelun myynti ulkomaille matkustaville sekä palvelun myynti tällaisen vesi-aluksen tai sen lastin välittömiä tarpeita varten.”

II Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

8. A on B Oy:n tytäryhtiö ja toimii kahdessa satamassa, joissa se tarjoaa lastaus- ja lastinpurkupalveluita sekä varastointi-, laivanselvitys- ja huolintapalveluita.

9. A:n palveluihin kuuluvat avomeriliikenteessä kaupalliseen toimintaan käytettävien alusten lastin nostopalvelut. Palvelut suorittaa alihankkija, joka laskuttaa ne A:lta, joka laskuttaa ne edelleen toimeksiantajaltaan, joka voi aina tilanteen mukaan olla B Oy, tavaroiden haltija, lastinantaja, huolintayritys tai laivanvarustaja. Aluksen ja lastin yksilöintitiedot annetaan tiedoksi alihankkijalle ja merkitään sekä alihankkijalta saatavaan laskuun että A:n antamaan laskuun.

10. A pyysi keskusverolautakunnalta ennakkoratkaisua saadakseen tietää, voidaanko sen asiakkaiden hyväksi alihankintana suoritettut nostopalvelut vapauttaa arvonlisäverosta AVL:n 71 §:n 3 momentin nojalla, ja keskusverolautakunta katsoi 1.10.2014 antamallaan ratkaisulla, että lastin nostopalveluja ei voida pitää AVL:n 71 §:n 3 momentissa, jolla pannaan täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a, c ja d alakohta, tarkoitettuina arvonlisäverosta vapautettuina

palveluina, koska unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kansainvälisessä meriliikenteessä käytettävän aluksen tai sen lastin hyväksi suoritettut palvelut voidaan vapauttaa arvonlisäverosta ainoastaan, jos palvelut suoritetaan viimeisessä myyntiportaassa, ja että ennakkoratkaisupyyntöissä tarkoitettussa tilanteessa nostopalvelut suoritetaan viimeistä myyntiporrasta aiemmassa vaiheessa.

11. A on valittanut kyseisestä päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen, joka on päättänyt lykätä ratkaisun antamista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”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 [14.9.2006 antaman tuomion Elmeke(6)] 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:n] alihankkijan toimesta suoritettu palvelu käsittää fyysisesti suoraan lastiin kohdistuvan palvelun, jonka [A] veloittaa edelleen huolinta- tai kuljetusliikkeeltä?

3. Kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimen [14.9.2006 antaman tuomion Elmeke(7)] 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?”

III Arviointi

A Alustavia toteamuksia

12. Aluksi on muistutettava, että unionin tuomioistuin soveltaa arvonlisäverodirektiivin 148 artiklassa säädettyjen vapautusten tulkintaan seuraavia periaatteita.

13. Ensimmäiseksi kyseiset vapautukset ovat unionin oikeuden itsenäisiä käsitteitä, joita on tästä syystä tulkittava ja sovellettava yhdenmukaisesti koko unionissa.(8)

14. Toiseksi kyseiset vapautukset on sijoitettava arvonlisäverodirektiivissä säädetyn yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yleiseen asiayhteyteen.(9)

Kyseinen järjestelmä perustuu erityisesti kahteen periaatteeseen. Yhtäältä arvonlisäveroa maksetaan kustakin palvelujen suorituksesta ja tavaroiden luovutuksesta, jotka verovelvollinen suorittaa vastikkeellisesti.(10)

Verotuksen neutraalisuuden periaate on toisaalta esteenä sille, että samoja liiketoimia suorittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla.(11)

15. Kolmanneksi arvonlisäverodirektiivin 148 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelemiseksi käytettyjä sanamuotoja on tulkittava suppeasti, koska kyseiset vapautukset ovat poikkeuksia periaatteesta, jonka mukaan kaikista verovelvollisen suorittamista vastikkeellisista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista on maksettava arvonlisävero. Tämä tulkintasääntö ei kuitenkaan tarkoita sitä, että mainittujen vapautusten määrittelemiseksi käytettyä sanamuotoa olisi tulkittava siten, että vapautukset menettäisivät vaikutuksensa.(12)

16. Korkeimman hallinto-oikeuden esittämään ennakkoratkaisupyyntöön on vastattava näiden tulkintaperusteiden mukaisesti.

B Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

17. Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee olennaisilta osin sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohtaa tulkittava siten, että alusten lastin välittömiä tarpeita palvelevien palvelujen suoritusten käsite kattaa aluksen lastaus- ja lastinpurkupalvelut.

18. Tämä kysymys, johon kaikki unionin tuomioistuimelle huomautuksia esittäneet osapuolet antaisivat myöntävän vastauksen, ei minusta aiheuta erityisiä ongelmia.

19. On riittävää todeta, että arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdassa ei luetella tyhjentävästi arvonlisäverosta vapautettuja palveluja vaan annetaan yleinen määritelmä, joka perustuu palveluilla tavoiteltuun päämäärään, jonka on oltava alusten ja niiden lastin välittömien tarpeiden palveleminen. Unionin tuomioistuimen mukaan verosta vapautettuja ovat vain ”sellaiset palvelut, jotka suoraan liittyvät merialusten ja niiden lastin tarpeisiin eli ovat alusten käyttöä varten välttämättömiä palveluja”.(13)

20. Luotsaus-, hinaus- ja ankkurointitoimintojen – jotka ovat alusten välittömiä tarpeita palvelevien palveluiden perustyyppisiä – tavoin aluksen lastaus- ja lastinpurkutoiminnot ovat kiistatta lastin tarpeita palvelevia palveluja.

21. Todellisuudessa arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdan sanamuodon synnyttämä epävarmuus koskee vähemmän sitä, sisältyvätkö aluksen lastaus- ja lastinpurkutoiminnot lastin välittömiä tarpeita palvelevien palvelujen käsitteeseen, vaan pikemminkin sitä, miten on ymmärrettävä vaatimus siitä, että toiminnot palvelevat ”alusten ja niiden lastin välittömiä tarpeita” [ranskaksi: ”pour les besoins directs des bateaux – – et de leur cargaison”].(14)

22. Tässä yhteydessä on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdan eri kieliversiot poikkeavat toisistaan siinä, millä rinnastuskonjunktioilla sanat ”a alakohdassa tarkoitettujen merialusten” ja ”niiden lastin” erotetaan toisistaan. Muun muassa kyseisen säännöksen saksan-, espanjan-, ranskan- ja italiansuomalaisissa versioissa näet säädetään, että vapautetaan ”a alakohdassa tarkoitettujen alusten ja niiden lastin välittömiä tarpeita” palvelevat palvelujen suoritukset, kun taas bulgarian-, kreikan-, romanian-, suomen- ja englanninkielisissä versioissa säädetään sellaisten palvelujen suoritusten vapauttamisesta, jotka palvelevat ”a alakohdassa tarkoitettujen alusten tai niiden lastin välittömiä tarpeita”.(15)

Kyseinen ero synnyttää epävarmuuden siitä, koskeeko arvonlisäverosta vapauttaminen pelkästään sellaisia palvelujen suorituksia, joilla voidaan kumulatiivisesti palvella alusten ja niiden lastin tarpeita, vai koskeeko se kaikkia palvelujen suorituksia, joilla vastataan alusten välittömiin tarpeisiin, sekä kaikkia palvelujen suorituksia, joilla vastataan niiden lastin tarpeisiin.

23. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksiä on tulkittava ja sovellettava yhtenäisesti ottaen huomioon kaikki unionin kielillä laaditut versiot, joten jossakin

kieliversiossa käytettyä unionin oikeuden säännöksen sanamuotoa ei voida käyttää tämän säännöksen ainoana tulkintaperusteena eikä sille voida antaa etusijaa muihin kieliversioihin nähden. Jos unionin oikeuden säädöksen erikieliset versiot poikkeavat toisistaan, kyseessä olevaa säännöstä on tulkittava sen lainsäädännön systematiikan ja tavoitteen mukaan, jonka osa säännös on.(16)

24. Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että tulkinta, jolla arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisala rajoitetaan pelkästään aluksille ja niiden lastille yhteisiin palveluihin, kaventaisi huomattavasti kyseisen poikkeuksen soveltamisalaa ja jättäisi sen ulkopuolelle kaikkein tyypillisimmät kyseisen artiklan a alakohdassa tarkoitetuille aluksille satamissa suoritettavat palvelut.

25. Niinpä luotsaus- ja hinaustoiminnot, joilla voidaan katsoa palveltavan pelkästään aluksen välittömiä tarpeita, jäisivät vapautuksen ulkopuolelle sillä perusteella, että niillä palvellaan vain välillisesti lastin tarpeita, kun taas kyseisen lastin lastaustoiminnot voisivat myös jäädä vapautuksen ulkopuolelle sillä perusteella, että ne hyödyttävät välittömästi ainoastaan lastia ja vain välillisesti alusta.

26. Tällaisen näkemyksen mukaan ainoastaan aluksella suoritettavilla vartiointi- ja valvontapalveluilla voitaisiin ehdottomasti katsoa palveltavan kumulatiivisesti ja yhtäaikaaisesti sekä aluksen että sen lastin välittömiä tarpeita.

27. Suurempi merkitys on sillä, että tällainen tulkinta ei vastaa myöskään arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan tavoitetta, joka on tavaroiden ja matkustajien kansainvälisten ilma- ja merikuljetusten edistäminen antamalla alalla toimiville yrityksille kassatilanteeseen vaikuttava etu vapauttamalla ne arvonlisäveron maksamisen esirahoituksesta. Kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi vapautusta, jota sovelletaan kaikkiin merialusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä koskeviin toimintoihin, on sovellettava kaikkiin alusten tai niiden lastin välittömiä tarpeita palveleviin palveluihin.

28. Näiden syiden vuoksi ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa ensimmäiseen kysymykseen siten, että arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdassa on tulkittava siten, että saman artiklan a alakohdassa tarkoitettujen merialusten tai niiden lastin välittömiä tarpeita palvelevien palvelujen suoritusten käsite kattaa lastin nostamista alukseen ja pois aluksesta koskevat palvelut.

C Toinen ja kolmas ennakkoratkaisukysymys

29. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele toisella ja kolmannella kysymyksellään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, olennaisilta osin sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdassa tulkittava siten, että siinä säädetyn vapautuksen piiriin kuuluvat lastin nostamista alukseen ja pois aluksesta koskevat palvelut silloin, kun kyseiset palvelut suorittaa alihankkija, joka toimii sellaisen talouden toimijan lukuun, joka ei itse ole sidoksissa laivanvarustajaan vaan huolitsijaan, rahdinkuljettajaan tai kyseessä olevan lastin haltijaan.

30. Koska ennakkoratkaisupyynnön kohteena oleva säännös on samansisältöinen kuin kuudennen direktiivin, joka on kumottu ja korvattu arvonlisäverodirektiivillä, 15 artiklan 8 alakohdalla, kyseisen artiklan tulkintaa koskevalla oikeuskäytännöllä on katsottava olevan merkitystä arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdan tulkittamisen kannalta.

31. Kyseinen unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö perustuu 26.6.1990 annettuun tuomioon *Velker International Oil Company*,⁽¹⁷⁾
14.9.2006 annettuun tuomioon *Elmeka*⁽¹⁸⁾

ja 3.9.2015 annettuun tuomioon Fast Bunkering Klaip?da.(19)

32. Edellä mainittu, 26.6.1990 annettu tuomio Velker International Oil Company(20) koski kuudennen direktiivin 15 artiklan 4 kohdan, joka koskee alusten polttoaineen tankkaukseen ja varastojen täydennykseen liittyviä liiketoimia, tulkintaa. Rotterdamilainen yhtiö Velker International Oil Company Ltd NV,(21) joka oli hankkinut kaksi erää meriliikenteessä käytettävää polttoainetta, oli myynyt ne edelleen haagilaiselle yhtiölle Forsythe International BV:lle,(22) joka oli järjestänyt niiden toimituksen vuokraamallaan säiliöautoilla ennen niiden toimittamista avomeriliikenteen aluksille, joiden käyttäjä se ei itse ollut. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteli, voitiinko Velkerin polttoöljyn toimitukset Forsythelle vapauttaa arvonlisäverosta. Tarkemmin sanottuna kyse oli siitä, saattoiko käsite ”tavaroiden luovutukset vesialusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten” kattaa sekä välittömästi tällaiseen tarkoitukseen käytettävien tavaroiden aluksella tapahtuvan luovuttamisen, jota seurasi tavaroiden maastavienti, että luovutukset aiemmissa myyntiporraisissa.

33. Mainittuun kysymykseen vastattiin tuomiossa, että ”alusten polttoaineen tankkaukseen tai varastojen täydennykseen tarkoitettuina tavaroiden luovutuksina voidaan pitää ainoastaan tavaroiden luovutuksia alusten käyttäjälle, joka käyttää kyseiset tavarat polttoaineen tankkaukseen tai varastojen täydennykseen”; perusteluna tälle päätelmälle esitettiin kaksi seikkaa eli alusten polttoaineen tankkauksen ja varastojen täydennyksen rinnastaminen vientitoimintoihin sekä rasitteet, jotka seuraisivat vapautuksen ulottamisesta niihin vaihdannan vaiheisiin, jotka edeltävät tavaroiden lopullista luovuttamista alusten käyttäjälle.

34. Samassa tuomiossa todettiin yhtäältä, että ”samoin kuin [15 artiklan 1 alakohdassa] säädettyä vapautusta sovelletaan ilman eri toimenpiteitä yksinomaan sellaisten tavaroiden lopullisiin luovutuksiin, jotka luovuttajan toimesta tai tämän lukuun viedään maasta, [15 artiklan 4 alakohdassa] säädettyä vapautusta voidaan soveltaa ainoastaan tavaroiden luovutuksiin vesialusten käyttäjälle, joka käyttää kyseisiä tavaroita polttoaineen tankkaukseen ja varastojen täydentämiseen, eikä sitä voida näin ollen laajentaa koskemaan edeltävässä myyntiporraisissa toteutettavia tavaroiden luovutuksia”.(23)

35. Toisaalta siinä mainittiin, että ”vapautuksen laajentaminen myyntiporaisiin, jotka edeltävät tavaroiden lopullista luovutusta alusten käyttäjälle, edellyttäisi sitä, että [jäsenvaltiot] ottavat käyttöön tarkastus- ja valvontamekanismeja verottomasti luovutettujen tavaroiden lopullisen määränpään varmistamiseksi” ja että ”kyseiset mekanismit muodostaisivat [jäsenvaltioille] ja asianomaisille toimijoille velvoitteita, jotka ovat yhteensoveltumattomia kuudennen direktiivin 15 artiklan alussa tarkoitetun ’vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen’ kanssa”.(24)

36. Edellä mainitussa 14.9.2006 annetussa tuomiossa Elmeka(25) kyseistä alusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä koskevien tavaroiden luovutukseen liittyntä ratkaisua sovellettiin kuudennen direktiivin 15 artiklan 8 alakohdassa säädettyyn palvelujen suoritusten vapauttamiseen. Pääasia liittyi Elmeka NE ?nimisen yhtiön, jonka toimialana oli säiliöalustoiminnan harjoittaminen, Oceanix International Bunkering SA ?nimisen öljy-yhtiön lukuun toteuttamiin polttoaineen kuljetusta koskeviin toimintoihin, joiden yhteydessä viimeksi mainittu yhtiö vastasi tavaroiden toimittamisesta kyseessä olevien alusten varustajille.

37. Tuomiossa todettiin, että ”sen varmistamiseksi, että kuudetta direktiiviä sovelletaan kokonaisuudessaan yhdenmukaisesti, [direktiivin 15 artiklan 8 alakohdassa] säädettyä vapautusta sovelletaan ainoastaan palveluihin, jotka suoritetaan suoraan laivanvarustajalle, eikä sitä voida siis laajentaa koskemaan palveluja, jotka suoritetaan edeltävässä myyntiporraisissa”.(26) Ratkaisu perusteltiin ulottamalla tuomion Velker International Oil Company(27)

22 ja 24 kohdassa esitetyt perustelut, jotka liittyivät kuudennen direktiivin 15 artiklan 4 alakohdassa mainittujen alusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä koskevien toimintojen asiayhteyteen, kuudennen direktiivin 15 artiklan 8 alakohdassa säädettyyn palvelujen suorituksen vapauttamiseen.

38. Edellä mainitussa 3.9.2015 annetussa tuomiossa *Fast Bunkering Klaipėda*(28) ei kyseenalaistettu periaatetta, jonka mukaan vapautusta ei voida ulottaa tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin aiemmissa myyntiporraisissa, vaikka siinä hyväksyttiin arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun tavaroiden luovutusta tietyille henkilölle koskevan käsitteen arviointiin liittyvillä perusteilla se, että vapautusta voitiin soveltaa kyseessä olleen pääasian erityisissä olosuhteissa, joissa yhtiö toimitti polttoainetta avomeriliikenteen aluksille mutta ei toiminut sopimussuhteessa mainittujen alusten käyttäjien vaan omissa nimissään toimivien välittäjien kanssa.

39. Unionin tuomioistuin otti huomioon sen, että yhtiö siirsi itse polttoaineen suoraan niiden alusten polttoainesäiliöihin, joiden käyttöön polttoaine oli tarkoitettu, ja että toimitetun polttoaineen määrä voitiin täsmentää vasta tankkauksen jälkeen, ja katsoi, että vaikka polttoaineen omistusoikeus oli sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa siirretty muodollisesti välittäjille, välittäjät eivät missään vaiheessa olleet voineet määrätä luovutetuista polttoainemääristä, koska määräysvalta oli kuulunut alusten käyttäjille alkaen siitä, kun polttoaine oli siirretty alusten säiliöihin, ja kyseisillä käyttäjillä katsottiin tuosta ajankohdasta lähtien olleen oikeus tosiasiallisesti määrätä kyseisestä omaisuudesta omistajan tavoin.(29)

40. Unionin tuomioistuin päätteli tästä, ettei pääasiassa kyseessä olleita luovutuksia voitu pitää luovutuksina omissa nimissään toimiville välittäjille vaan niitä oli pidettävä luovutuksina, jotka oli tehty suoraan kyseisten alusten käyttäjille ja joihin näin ollen on mahdollista soveltaa arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohdassa tarkoitettua vapautusta.(30) Kyseisessä unionin tuomioistuimen ratkaisussa päädyttiin näin ollen siihen, että polttoaineen luovutukset vapautetaan arvonlisäverosta, vaikka niitä ei laskutettaisi suoraan alusten käyttäjiltä vaan välittäjiltä.

41. Olen samaa mieltä kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, joka katsoo, ettei oikeuskäytännössä anneta selkeää vastausta siihen, sovelletaanko vapautusta lastin nostamista alukseen ja pois aluksesta koskeviin palveluihin palvelujen suorittajan tai niiden vastaanottajan henkilöllisyydestä riippumatta yksinomaan sillä perusteella, että kyseiset palvelut liittyvät luonteensa vuoksi lastin välittömiin tarpeisiin, vai onko päinvastoin niin, että kyseiset palvelujen suoritukset voidaan vapauttaa arvonlisäverosta ainoastaan, jos ne laskutetaan myyntiketjun viimeisen vaiheen toimijalta.

42. Vastaus tähän kysymykseen edellyttää arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdassa säädetyn vapautuksen logiikan tavoittamista. On nimittäin kaksi tapaa ymmärtää kyseinen säännös, sellaisena kuin sitä on tulkittu unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä, jossa on mainittu, että vapautusta sovelletaan ainoastaan "tavaroiden lopulliseen luovuttamiseen alusten käyttäjille"(31) ja palveluihin, "jotka suoritetaan suoraan laivanvarustajalle merialusten välittömiin tarpeisiin".(32)

43. Ensimmäisen näkemyksen, jota kannattavat A sekä Alankomaiden, Puolan ja Suomen hallitukset, mukaan arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdassa on valittu palvelujen suorituksen luonne ainoaksi vapauttamisperusteeksi ottamatta huomioon sitä, suorittaako palvelun alihankkija tai laskutetaanko se lastin haltijalta tai kolmannelta suoraan laivanvarustajalta laskuttamisen sijaan. Puolan hallituksen mukaan tällainen näkemys on täysin sopusoinnussa oikeuskäytännön kanssa, kun otetaan huomioon aiempien asioiden, jotka koskivat polttoaineen toimituksia aluksille ja niihin liittyviä kuljetuspalveluja, keskinäiset erot ja se, että nyt käsiteltävä

asia koskee lastin nostamista alukseen tai pois aluksesta koskevia palveluja.

44. Toisen näkemyksen, jota kannattavat Kreikan hallitus ja Euroopan komissio, mukaan lastin nostopalvelut voidaan vapauttaa arvonlisäverosta ainoastaan, jos ne suoritetaan viimeisessä myyntiportaassa ja suoraan laivanvarustajalle. Kreikan hallitus esittää tästä, että kyseiset palvelut voidaan vapauttaa arvonlisäverosta ainoastaan sillä edellytyksellä, että lastina on aluksen toiminnan ja ylläpidon edellyttämiä tavaroita. Kyseisen hallituksen mukaan arvonlisäverosta voidaan näin ollen vapauttaa ainoastaan palvelut, jotka liittyvät alukseen itseensä ja jotka suoritetaan sen varustajalle itselleen. Komissio esittää tueksi tulkinnalleen, jonka mukaan vasta viimeinen liiketoimi eli laivanvarustajalle suoritettava palvelu voidaan vapauttaa arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdan nojalla, että kyseinen tulkinta ei aiheuta vahinkoa millekään myyntiketjun vaiheelle, koska liiketoimen suorittaja voi käyttää vähennysoikeutta. Jos alihankintaa käytetään, pääyrityksen varustajalle suorittamat palvelut voidaan näin ollen vapauttaa arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdan nojalla, kun taas alihankkijan pääyritykselle suorittamia palveluja ei voida vapauttaa, koska niitä ei suoriteta viimeisessä myyntiportaassa, tämän kuitenkin estämättä pääyritystä vähentämästä alihankkijalleen maksamaansa arvonlisäveroa myöhemmin tai saamasta sen perusteella palautusta. Komission mukaan ehdotettu tulkinta on ainoana sopusoinnussa oikeuskäytännön ja periaatteen, jonka mukaan arvonlisäverodirektiivin 148 artiklassa säädetyt vapautukset rinnastetaan vientiin, kanssa. Ennen kaikkea se mahdollistaa komission mukaan vapautuksen yksinkertaisen soveltamisen, kun taas vapautuksen ulottaminen aikaisempiin myyntiportaisiin aiheuttaa käytännön vaikeuksia.

45. Molemmille näkemyksille on pitäviä perusteita.

46. Tulkinnan, jonka mukaan vapautusta voidaan soveltaa ainoastaan suoraan laivanvarustajalle suoritettaviin palveluihin, tueksi voidaan mielestäni esittää kaksi perustetta.

47. Ensimmäinen peruste koskee arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdassa tarkoitettujen palvelujen suoritusten rinnastamista vientitoimintoihin, joiden osalta vapautusta sovelletaan ilman eri toimenpiteitä ainoastaan tavaroiden viimeisiin toimituksiin, joissa tavarat vie myyjä itse tai toinen sen lukuun. Alihankkijan suorittamat palvelut, jotka laskutetaan pääyritykseltä, joka laskuttaa ne edelleen toimeksiantajalta, joka ei ole laivanvarustaja, sijoittuvat aiempiin vaihdannan vaiheisiin, mikä sulkee pois niiden rinnastamisen vientiin.

48. Toinen peruste liittyy arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan tavoitteeseen, joka on edellä korostamallani tavalla tavaroiden ja matkustajien kansainvälisten ilma- ja merikuljetusten edistäminen antamalla alalla toimiville yrityksille kassatilanteeseen vaikuttava etu vapauttamalla ne arvonlisäveron maksamisen esirahoituksesta.(33)

Tältä kannalta on loogista rajata vapautus pelkästään yrityksiin, jotka todella harjoittavat kansainvälistä tavaroiden ilma- ja merikuljetustoimintaa, laajentamatta sitä talouden toimijoihin, jotka toteuttavat muunlaisia liiketoimia, vaikka nämä liittyisivätkin välittömästi kuljettamiseen. Niinpä vapautuksen on riiputtava henkilöstä, jolta palvelujen suoritus laskutetaan.

49. Mielestäni toisen tulkinnan, jonka mukaan huomio on kiinnitettävä liiketoimen luonteeseen asettamatta vapautuksen soveltamisen edellytykseksi sitä, että suorittaja toteuttaa sen itse ja toimii välittömästi laivanvarustajan lukuun, tueksi voidaan kuitenkin löytää muita, vielä painavampia perusteita.

50. Ensimmäinen peruste liittyy arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdan sanamuotoon, jossa määritellään vapautettavat liiketoimet suoritettavien palvelujen luonteen eikä niiden suorittajan tai vastaanottajan, joihin kyseisessä säännöksessä ei viitata lainkaan, perusteella. Henkilöihin liittyvillä seikoilla ei näin ollen ole lähtökohtaisesti merkitystä vapautettavien liiketoimien määrittämisen kannalta.

51. Toinen peruste liittyy yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluvaan verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen, jonka mukaan samanlaisia liiketoimia suorittavia talouden toimijoita ei saada kohdella arvonlisäverotuksessa eri tavalla. Kyseinen periaate on mielestäni esteenä sille, että aluksen tai sen lastin välittömiä tarpeita palvelevia palveluja suorittavia talouden toimijoita kohdellaan eri tavalla sen mukaan, suorittavatko ne kyseisen palvelun suoraan vai välillisesti, tai sen mukaan, kenelle palvelu suoritetaan.

52. Kolmas, mielestäni olennainen peruste on se, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, jonka mukaan arvonlisäverosta vapauttaminen on rajattava myyntiketjun viimeiseen vaiheeseen, ei mielestäni voida ulottaa erityistilanteeseen, jossa palvelukokonaisuus palvelee välittömästi aluksen tai lastin välittömiä tarpeita. Asiat, jotka johtivat 26.6.1990 annettuun tuomioon *Velker International Oil Company*(34)

ja 14.9.2006 annettuun tuomioon *Elmeka*, (35)

koskivat molemmat tilanteita, joissa aluksen polttoaineen tankkaamista tai varastojen täydentämistä koskevaa liiketoimea edelsi muunlainen liiketoimi eli ensin mainitussa asiassa polttoaineen toimittaminen säiliöautoilla ennen sen viemistä alukseen ja toisessa asiassa polttoaineen kuljetus ennen sen luovuttamista laivanvarustajille.

53. Kuten A ja Puolan hallitus perustellusti esittävät, pääasiassa alihankkija on suorittanut ja laskuttanut yhden ainoan lastaus- ja lastinpurkupalveluja koskevan suorituksen, joka palvelee välittömästi aluksen ja sen lastin tarpeita, ennen kuin A on laskuttanut sen toimeksiantajaltaan.

54. Oikeuskäytännössä sen epääminen, että vapautus ulotetaan tavaroiden alusten käyttäjille suoritettavaa lopullista toimitusta aiempiin vaiheisiin, on perusteltu riskillä kyseessä olevien tavaroiden ja palvelujen käyttötarkoituksen muuttamisesta ja siitä seuraavalla jäsenvaltioiden velvollisuudella ottaa käyttöön valvonta- ja seurantajärjestelmiä tavaroiden lopullisen käyttötarkoituksen varmistamiseksi. Tällaiset järjestelmät muodostaisivat jäsenvaltioille ja asianomaisille toimijoille velvoitteita, jotka eivät sovi yhteen arvonlisäverodirektiivin 131 artiklassa tarkoitetun vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen kanssa.(36)

55. Riski aiheutuu alusten polttoaineen tankkausta tai varastojen täydennystä edeltävistä liiketoimista, joiden vuoksi myyntiketjussa saattaa ilmetä mahdollisuus öljytuotteiden käyttötarkoituksen muuttamiseen. Kyseistä riskiä ei näin ollen ole välittömästi aluksella suoritettavan lastaus- tai lastinpurkupalvelun tapauksessa.

56. Komissio kylläkin vetosi suullisessa käsittelyssä myös toiseen riskiin, joka seuraa siitä, että lastaus- ja lastinpurku saatetaan suorittaa aluksella, joka ei täytä arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohdassa ilmaistuja vaatimuksia, varsinkaan, kun kaikilla jäsenvaltioilla ei ole sähköistä rekisteriä, jonka avulla aluksen, jonka lasti lastataan tai puretaan, ominaispiirteet voitaisiin selvittää. Sitä, että lasti saatetaan nostaa alukseen, jota ei muun muassa käytetä avomeriliikenteessä, tai pois tällaisesta aluksesta, koskevan riskin olemassaolon mahdollisuutta kieltämättä katson, ettei kyseinen riski ole ominainen alihankintana suoritettavalle liiketoimelle, jonka pääyritys laskuttaa edelleen toimeksiantajalta. On nimittäin myös ajateltavissa, että palvelujen suorittajan suoraan laivanvarustajalta laskuttama palvelu voi todellisuudessa kohdistua muuhun kuin arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohdassa tarkoitettuun alukseen. Komission esiin tuoman yleisen riskin pitäisi siten johtaa koko kyseisen direktiivin 148 artiklassa ilmaistua

vapautusta koskevan periaatteen kyseenalaistamiseen.

57. Tässä tilanteessa alusten polttoaineen tankkaamista ja varastojen täydentämistä koskevaa oikeuskäytäntöä ei mielestäni voida soveltaa lastin välittömiä tarpeita palveleviin palvelujen suorituksiin. Arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan d alakohdassa säädettyä vapautusta on siis sovellettava kyseisten palvelujen luonteen eikä niiden suorittajan tai vastaanottajan perusteella.

IV Ratkaisuehdotus

58. Niinpä ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa korkeimman hallinto-oikeuden esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 148 artiklan d alakohtaa on tulkittava siten, että käsite ”palvelujen suoritukset, jotka suoraan palvelevat a alakohdassa tarkoitettujen merialusten tai niiden lastin välittömiä tarpeita” kattaa lastin nostamista alukseen ja pois aluksesta koskevat palvelut.

Samaa 148 artiklan d alakohtaa on tulkittava siten, että siinä säädetyn vapautuksen piiriin kuuluvat lastin nostamista alukseen ja pois aluksesta koskevat palvelut silloin, kun kyseiset palvelut suorittaa alihankkija, joka toimii sellaisen talouden toimijan lukuun, joka ei itse ole sidoksissa laivanvarustajaan vaan huolitsijaan, rahdinkuljettajaan tai kyseessä olevan lastin haltijaan.

1 Alkuperäinen kieli: ranska.

2 EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi.

3 Jäljempänä A.

4 EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi.

5 Jäljempänä AVL.

6 C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563.

7 C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563.

8 Ks. mm. tuomio 3.9.2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

9 Ks. mm. tuomio 19.7.2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

10 Ks. mm. tuomio 19.7.2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

11 Ks. mm. tuomio 19.7.2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, 32, 33 ja 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

12 Ks. mm. tuomio 19.7.2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

13 Ks. tuomio 4.7.1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, 21 kohta, jossa suljetaan arvonlisäverosta vapautettujen palvelujen ulkopuolelle raha-automaattien asentaminen, koska raha-automaatit eivät ”olennaisesti liity merenkulun tarpeisiin”).

14 Kursivointi tässä.

15 Kursivointi tässä.

16 Ks. vastaavasti mm. tuomio 28.7.2016, Edilizia Mastrodonato (C-147/15, EU:C:2016:606, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

17C-185/89, EU:C:1990:262.

18C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563.

19C-526/13, EU:C:2015:536.

20

21 Jäljempänä Velker.

22 Jäljempänä Forsythe.

23 Tuomio 26.6.1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, 22 kohta [käännös tässä]).

24 Tuomio 26.6.1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, 24 kohta [käännös tässä]).

25

26 Tuomio 14.9.2006, Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 24 kohta).

27C-185/89, EU:C:1990:262.

28

29Tuomio 3.9.2006, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, 47 kohta).

30Tuomio 3.9.2006, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, 52 kohta).

31 Tuomio 26.6.1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, 24 kohta [käännös tässä]).

32 Tuomio 14.9.2006, Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 25 kohta).

33

34 C-185/89, EU:C:1990:262.

35C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563.

36Ks. mm. tuomio 3.9.2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, 28 kohta).