



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

4 päivänä toukokuuta 2017*

Ennakkoratkaisupyyntö — Verotus — Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — 148 artiklan d alakohta — Vapautus arvonlisäverosta — Palvelujen suoritukset, jotka suoraan palvelevat avomeriliikenteeseen käytettävien alusten tai niiden lastin välittömiä tarpeita — Alihankkijan välittäjän lukuun suorittama lastin nostaminen

Asiassa C-33/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka korkein hallinto-oikeus (Suomi) on esittänyt 15.1.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 20.1.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa, jonka on pannut vireille

A Oy,

Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön

osallistussa asian käsittelyyn,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit J. Malenovský (esittelevä tuomari), joka hoitaa kahdeksannen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, M. Safjan ja D. Šváby,

julkisasiamies: Y. Bot,

kirjaaja: hallintovirkamies I. Illéssy,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 20.10.2016 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- A Oy, edustajinaan R. Nyrhinen ja M. Pokkinen,
- Suomen hallitus, asiamiehenään H. Leppo,
- Kreikan hallitus, asiamiehinään E. Tsaousi ja K. Nasopoulou,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinään M. Bulterman ja M. de Ree,
- Puolan hallitus, asiamiehinään A. Kramarczyk-Szaładzińska ja B. Majczyna,
- Euroopan komissio, asiamiehinään M. Owsiany-Hornung ja P. Aalto,

* Oikeudenkäyntikieli: suomi.

kuultuaan julkisasiamiehen 7.12.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 148 artiklan d alakohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jonka on saattanut vireille A Oy ja joka koskee sitä, onko keskusverolautakunnan antama ennakkoratkaisu, jonka mukaan direktiivin 2006/112 148 artiklan d alakohdassa säädettyä vapautusta arvonlisäverosta ei voida soveltaa sellaisiin lastin nostamista merialukseen tai pois merialuksesta koskeviin palveluihin, jotka suorittaa alihankkija, joka laskuttaa palvelut sopimuskumppaniltaan eikä suoraan laivanvarustajalta, perusteltu.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettuun neuvoston direktiiviin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL 1991, L 376, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi), sisältyi 15 artikla, jossa säädettiin seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

1. sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka luovuttajan toimesta tai tämän lukuun lähetetään tai kuljetetaan yhteisön ulkopuolelle;

--

5. edellä 4 alakohdan a ja b alakohdassa tarkoitettujen merialusten luovutus, muutostyö, korjaus, huolto ja vuokraus sekä näihin merialuksiin liittyvän tai niissä käytetyn varustuksen – mukaan lukien kalastusvarusteiden – luovutus, vuokraus, korjaus ja huolto;

--

8. muut kuin 5 alakohdassa tarkoitetut palvelujen suoritukset, jotka suoraan palvelevat siinä tarkoitettujen merialusten tai niiden lastin välittömiä tarpeita;

--”

- 4 Kuudes direktiivi on kumottu ja korvattu direktiivillä 2006/112, joka tuli voimaan 1.1.2007.
- 5 Direktiivin 2006/112 28 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

6 Direktiivin 2006/112 131 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäljempänä [IX osaston] 2–9 luvussa säädettyjä vapautuksia sovelletaan rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista ja noudattaen jäsenvaltioiden vahvistamia edellytyksiä mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi.”

7 Mainitun direktiivin IX osaston 7 luvun otsikko on ”Kansainvälisen liikenteen vapautukset”. Se sisältää mainitun direktiivin 148 artiklan, jossa 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 meripelastus- taikka 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;

--”

Suomen oikeus

8 Arvonlisäverolain (1501/1993), joka annettiin 30.12.1993, pääasian tosiseikkoihin sovellettavan version (jäljempänä arvonlisäverolaki) 71 §:n 3 kohdassa 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.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 A on B Oy:n tytäryhtiö. Se harjoittaa toimintaansa kahdessa satamassa, joissa se myy lastaus- ja lastinpurkupalveluja, varastointipalveluja, laivan selvityspalveluja ja huolintapalveluja.

10 A:n suorittamiin palveluihin kuuluvat kaupalliseen toimintaan avomeriliikenteessä käytettävien alusten lastin nostopalvelut. Käytännössä nostopalvelut suorittaa alihankkija, joka laskuttaa ne A:lta, joka laskuttaa ne edelleen toimeksiantajaltaan, joka voi tilanteen mukaan olla B, tavaroiden haltija, lastinantaja, huolintaliike tai laivanvarustaja. Aluksen ja lastin yksilöintitiedot annetaan tiedoksi alihankkijalle ja merkitään sekä A:n saamaan että sen antamaan laskuun.

- 11 A pyysi keskusverolautakunnalta ennakkoratkaisua saadakseen tietää, voidaanko sen asiakkaiden lukuun alihankintana suoritettujen lastin nostopalvelut vapauttaa arvonlisäverosta arvonlisäverolain 71 §:n 3 kohdan perusteella.
- 12 Keskusverolautakunta ilmoitti A:lle 1.10.2014 antamallaan päätöksellä, ettei lastin nostopalveluja voida pitää arvonlisäverolain 71 §:n 3 kohdan, joka on annettu direktiivin 2006/112 148 artiklan a, c ja d alakohdan täytäntöön panemiseksi, perusteella arvonlisäverosta vapautettuina palveluina, sillä kansainvälisessä liikenteessä käytettäville merialuksille tai niiden lastille suoritettujen palvelujen voidaan vapauttaa arvonlisäverosta ainoastaan silloin, kun ne luovutetaan kyseisten palvelujen viimeisessä myyntiportaassa. Tilanteessa, jota ennakkoratkaisupyyntö koskee, nostopalvelut suoritetaan aikaisemmassa myyntiportaassa.
- 13 A on hakenut kyseiseen päätökseen muutosta korkeimmalta hallinto-oikeudelta (Suomi) perusteenaan se, että päätöksessä on sovellettu virheellisesti direktiivin 2006/112 148 artiklan d alakohtaa, jota on tulkittava siten, että lastin nostopalvelujen kaltaiset palvelut, jotka luonteensa perusteella suoritetaan aluksen ja sen lastin välittömiä tarpeita varten, on vapautettava arvonlisäverosta riippumatta siitä, kuka kyseiset palvelut myy tai ostaa.
- 14 Suomen verohallinto tukeutui muun muassa 14.9.2006 annettuun tuomioon Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563) perusteena väitteelleen siitä, että mainitussa säännöksessä tarkoitettua arvonlisäverosta vapauttamista sovelletaan ainoastaan kyseessä olevien palvelujen viimeisessä myyntiportaassa.
- 15 Korkein hallinto-oikeus katsoo kuitenkin, ettei mainitun tuomion perusteella voida vastata kysymykseen siitä, onko kyseessä olevan palvelun laskuttaminen suoraan laivanvarustajalta edellytyksenä arvonlisäverosta vapauttamiselle silloinkin, kun palvelun luonteesta ilmenee, että se suoritetaan avomeriliikenteessä käytettävien alusten ja niiden lastin välittömiä tarpeita varten.
- 16 Korkein hallinto-oikeus on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Onko [direktiivin 2006/112] 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 Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563)] 24 kohdassa lausuttu, jonka mukaan säännöksessä säädettyä vapautusta ei voida laajentaa koskemaan palveluja, jotka suoritetaan edeltävässä myyntiportaassa, onko [direktiivin 2006/112] 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 [mainitun tuomion] 24 kohdassa lausuttu, jonka mukaan kyseisessä säännöksessä säädettyä vapautusta sovelletaan ainoastaan palveluihin, jotka suoritetaan laivanvarustajalle, onko [direktiivin 2006/112] 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?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

- 17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo ensimmäisellä kysymyksellään olennaisilta osin sitä, onko direktiivin 2006/112 148 artiklan d alakohdassa tulkittava siten, että lastin nosto alukseen ja pois aluksesta ovat palvelujen suorituksia, jotka suoraan palvelevat kyseisen direktiivin 148 artiklan a alakohdassa tarkoitettujen merialusten lastin välittömiä tarpeita.
- 18 Aluksi on syytä muistuttaa, että direktiivin 2006/112 148 artiklan d alakohdan mukaan arvonlisäverosta vapautetaan muut kuin kyseisen artiklan c alakohdassa tarkoitettut palvelujen suoritukset, jotka suoraan palvelevat saman artiklan a alakohdassa tarkoitettujen alusten tai niiden lastin välittömiä tarpeita.
- 19 Niinpä mainitun 148 artiklan d alakohdan sanamuodosta ilmenee, että kyseisen säännöksen mukaan tällaisena ”muuna palvelujen suorituksena” pitäminen edellyttää yhtäältä, että kyseessä olevat palvelut suoritetaan aluksen ja sen lastin välittömiä tarpeita varten, ja toisaalta, että kyseinen alus on yksi kyseisen direktiivin 148 artiklan a alakohdassa tarkoitetuista aluksista.
- 20 Mainituista edellytyksistä toisesta on todettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin näyttää katsovan sen täyttyvän pääasiassa, ja tämän seikan tarkistaminen kuuluu mainitulle tuomioistuimelle.
- 21 Ensimmäisestä edellytyksestä on mainittava, ettei direktiivin 2006/112 148 artiklan d alakohdassa täsmennetä, miten käsite ”merialusten tai niiden lastin välittömät tarpeet” on ymmärrettävä. Tässä tilanteessa kyseistä käsitettä on tulkittava siten, että otetaan huomioon asiayhteys, johon kyseinen 148 artiklan d alakohda kuuluu.
- 22 Tässä yhteydessä on mainittava, että direktiivin 2006/112 148 artiklan c alakohdassa, johon mainitussa 148 artiklan d alakohdassa nimenomaisesti viitataan, vapautetaan tämän d alakohdan tavoin arvonlisäverosta kansainväliseen meriliikenteeseen liittyviä palveluja ja siinä viitataan kyseisten palvelujen yksilöimiseksi samoihin aluksiin kuin saman artiklan a alakohdassa. Koska kyseiset kaksi säännöstä ovat samankaltaisia ja toisiaan täydentäviä, käsitettä ”merialusten tai niiden lastin välittömät tarpeet” on tulkittava siten, että apuna käytetään mainitun direktiivin 148 artiklan c alakohdan säännösten systematiikkaa.
- 23 On mainittava, että direktiivin 2006/112 148 artiklan c alakohdassa vapautetaan arvonlisäverosta muun muassa vuokraus, korjaus ja huolto silloin, kun ne kohdistuvat kyseisen artiklan a alakohdassa tarkoitetuissa merialuksissa käytettävään varustukseen. Olennaisilta osin voidaan todeta, että kyseisessä 148 artiklan c alakohdassa säädetään näin ollen palvelujen suorituksen ja kyseisen aluksen käyttämisen välistä yhteyttä koskevasta edellytyksestä (ks. vastaavasti tuomio 4.7.1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, 21 kohta).
- 24 Lastin nostopalvelut täyttävät kyseisen edellytyksen. Lastin kuljetus on nimittäin tavanomainen avomeriliikenteeseen käytettävän aluksen käyttämisuoto. Jotta lasti voidaan kuljettaa ja jotta alusta voidaan käyttää tällaiseen tarkoitukseen, mainittu lasti on lastattava kyseiseen alukseen lähtösatamassa ja purettava määränpääsatamassa.
- 25 Niinpä tällaisten palvelujen on katsottava palvelevan direktiivin 2006/112 148 artiklan a alakohdassa tarkoitettujen merialuksen lastin välittömiä tarpeita ja myös kyseisen merialuksen välittömiä tarpeita siitä syystä, että ne ovat välttämättömiä lastin kuljettavan merialuksen käyttämiselle.

26 Tässä tilanteessa ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 148 artiklan d alakohtaa on tulkittava siten, että lastin nosto alukseen ja pois aluksesta ovat palvelujen suorituksia, jotka suoraan palvelevat kyseisen direktiivin 148 artiklan a alakohdassa tarkoitettujen merialusten lastin välittämiä tarpeita.

Toinen ja kolmas kysymys

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella ja kolmannella kysymyksellään, jotka voidaan tutkia yhdessä, olennaisilta osin sitä, onko direktiivin 2006/112 148 artiklan d alakohtaa tulkittava siten, että arvonlisäverosta vapautetaan yksinomaan ne lastin nostamista kyseisen direktiivin 148 artiklan a alakohdassa tarkoitettuun merialukseen tai pois aluksesta koskevat palvelut, jotka suoritetaan kyseisen palvelun viimeisessä myyntiportaassa, vai siten, että arvonlisäverosta vapautetaan myös aikaisemmassa myyntiportaassa suoritettavat palvelut, kuten palvelu, jonka alihankkija suorittaa tietylle talouden toimijalle, joka sitten laskuttaa sen edelleen huolinta- tai kuljetusliikkeeltä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee myös sitä, onko mainitun 148 artiklan d alakohtaa tulkittava siten, että arvonlisäverosta vapautetaan myös kyseisen lastin haltijalle, kuten sen viejälle tai tuojalle, suoritettavat lastin nostopalvelut.

28 Ensimmäiseksi on mainittava, ettei direktiivin 2006/112 148 artiklan d alakohdassa viitata siinä tarkoitettujen palvelujen suoritusten osalta tiettyyn niiden myyntiketjun vaiheeseen eikä mainita, keneltä kyseiset palvelut on laskutettava. Niinpä kyseisen säännöksen pelkän sanamuodon perusteella ei voida katsoa palvelujen, joita ei suoriteta viimeisessä myyntiportaassa tai jotka laskutetaan välittäjältä, jäävän siinä säädetyn vapautuksen ulkopuolelle.

29 Tässä tilanteessa on tutkittava, voiko tällainen poissuljenta perustua asiayhteyteen, johon direktiivin 2006/112 148 artiklan d alakohta kuuluu.

30 Tässä yhteydessä on mainittava, että direktiivin 2006/112 131 artiklan, jossa toistetaan samansisältöisesti kuudennen direktiivin 15 artiklan ensimmäinen virke, mukaan jäsenvaltioiden on voitava panna direktiivin 2006/112 148 artiklan d alakohdassa säädetty vapautus täytäntöön tavalla, joka mahdollistaa vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen sekä kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämisen.

31 Tällaista asiayhteyttä koskeneen 14.9.2006 annetun tuomion Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563) 24 kohdassa, johon ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa, on todettu, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 8 alakohdassa, jonka sanamuoto on toistettu identtisenä direktiivin 2006/112 148 artiklan d alakohdassa, säädettyä vapautusta sovelletaan ainoastaan suorituksiin kyseessä olevan palvelun viimeisessä myyntiportaassa.

32 On kuitenkin muistutettava, että 14.9.2006 annettuun tuomioon Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563) johtaneissa erityislaatuissa yhdistetyissä asioissa oli kyse polttoaineen kuljetuksista sellaisen toimeksiantajan lukuun, joka sitten myi kyseisen polttoaineen laivanvarustajille. Ennen kuin kyseisiä palvelujen suorituksia voitiin käyttää kuudennen direktiivin 15 artiklan 8 alakohdassa tarkoitettuja tarpeita varten, oli toteutettava aineellisesti useita liiketoimia, ja tällainen käyttötapa varmistui vasta, kun polttoaine toimitettiin alusten käyttäjille. Niinpä tuomiossa katsottiin, että säädetyn vapautuksen ulottaminen kyseisen palvelun myyntiketjun aikaisempiin vaiheisiin olisi edellyttänyt valvonta- ja seurantajärjestelmien käyttöön ottamista mainitun polttoaineen lopullisen käyttötarkoituksen varmistamiseksi. Tällaiset järjestelmät olisivat merkinneet velvoitteita, jotka ovat yhteensoveltumattomia vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen kanssa.

33 Tällaista oikeuskäytäntöä, joka on sopeutettu mainittuun tuomioon johtaneiden asioiden, jotka koskivat sellaisia palvelujen suorituksia, joiden lopullinen käyttötarkoitus saattoi olla vilpillinen, erityispiirteisiin, ei voida saattaa koskemaan tilanteita, joissa palvelujen suorituksen lopullista käyttötarkoitusta voidaan

suorituksen luonteen vuoksi pitää varmana jo suorituksesta sopimisesta lähtien. Tällaisissa tilanteissa direktiivin 2006/112 148 artiklan d alakohdassa säädetyn vapautuksen oikea ja selkeä soveltaminen voidaan näet varmistaa tarvitsematta ottaa käyttöön valvonta- ja seurantajärjestelmiä.

- 34 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten lastin nostopalvelujen tilanne on tällainen. Ensimmäiseen kysymykseen annettavasta vastauksesta nimittäin ilmenee, että sen ratkaiseminen, täyttävätkö nämä palvelut direktiivin 2006/112 148 artiklan d alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamedellytykset, riippuu yksinomaan sen merialuksen tyypistä, johon tai josta lasti nostetaan. Niinpä kyseisten palvelujen käyttötarkoitusta voidaan pitää varmana jo siitä saakka, kun niiden toteuttamista koskevista yksityiskohdista sovitaan.
- 35 Koska millään erityisellä seikalla ei voida perustella mainitun direktiivin 148 artiklan d alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisen rajoittamista kyseessä olevien palvelujen myyntiketjun viimeiseen portaaseen, on katsottava, että kyseistä vapautusta sovelletaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisiin lastin nostopalveluihin sekä kyseisten palvelujen viimeisessä myyntiportaassa että myös aikaisemmissa vaiheissa.
- 36 Tätä päätelmää tukee lisäksi direktiivin 2006/112 148 artiklan tavoite.
- 37 Kuten kyseisen direktiivin IX osaston 7 luvun otsikosta ilmenee, direktiivillä on tarkoitus edistää kansainvälistä tavara- ja henkilöliikennettä. Direktiivin 2006/112 148 artiklan d alakohdassa säädetyn vapautuksen tulkitseminen siten, että sitä sovelletaan ainoastaan nostopalvelujen myyntiketjun viimeisessä vaiheessa, olisi vastoin kyseistä tavoitetta, sillä tällaisesta tulkinnasta seuraisi siitä syystä, että kyseisen ketjun kaikki väliportaiden toimijat vyöryttävät arvonlisäveron maksamisen rahoittamisesta aiheutuvan kustannuksen asiakkailleen, kansainvälisessä liikenteessä sovellettavien hintojen kallistuminen ilman, että kallistumista voitaisiin kuitenkaan perustella tarpeella taata vapautuksen oikea ja selkeä soveltaminen.
- 38 Toiseksi tietylle talouden toimijalle suoritettavien mutta toiselta toimijalta, kuten huolinta- tai kuljetusliikkeeltä, edelleen laskutettavien lastin nostopalvelujen osalta on todettava yhtäältä olevan riidatonta, että talouden toimijoiden oletetaan toimivan omissa nimissään. Toisaalta on niin, että kun henkilö suostuu maksamaan toisen puolesta laskun palvelujen suorituksesta, sen voidaan katsoa osallistuneen välikätenä kyseisen palvelun suorittamiseen.
- 39 Direktiivin 2006/112 28 artiklassa säädetään, että verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut.
- 40 Tästä seuraa, että kun tietylle talouden toimijalle suoritettava lastin nostopalvelu laskutetaan edelleen huolinta- tai kuljetusliikkeeltä, on katsottava niitä tilanteita lukuun ottamatta, joissa osoitetaan, ettei kyseinen yritys toiminut omissa nimissään, että on suoritettu uusi palvelu, jonka vaikutuksesta aikaisemman palvelun järjestys kyseisten palvelujen myyntiketjussa muuttuu.
- 41 Yksinomaan kyseisen seikan perusteella ei kuitenkin voida saattaa kyseenalaiseksi direktiivin 2006/112 148 artiklan d alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamista lastin nostopalveluihin. Koska nimittäin edellä 35 kohdasta ilmenevällä tavalla kyseisessä säännöksessä tarkoitettua vapautusta sovelletaan tällaisiin palveluihin riippumatta siitä, missä myyntiketjun vaiheessa palvelu suoritetaan, uuden palvelun liittyminen kyseiseen ketjuun ei vaikuta mainitun vapautuksen soveltamiseen.
- 42 Kolmanneksi on todettava siitä, voidaanko direktiivin 2006/112 148 artiklan d alakohdassa säädettyä vapautusta soveltaa kyseisten lastien haltijoille suoritettaviin lastin nostopalveluihin, että tällaiset palvelujen suoritukset voidaan vapauttaa arvonlisäverosta sillä edellytyksellä, että ne kuuluvat kyseiseen myyntiketjuun, koska vapautusta voidaan edellä mainitulla tavalla soveltaa lastin nostopalveluihin riippumatta siitä, missä myyntiketjun vaiheessa palvelu suoritetaan.

- 43 Tässä yhteydessä on mainittava, että – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa – 14.9.2006 annetun tuomion Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563) 24 kohdassa todettiin, että kyseiseen tuomioon johtaneissa asioissa kysymyksessä olleen palvelun myyntiketju päättyi, kun mainittu palvelu oli suoritettu kyseessä olleen merialuksen varustajalle.
- 44 Kyseinen ratkaisu on kuitenkin sijoitettava asiayhteyteensä. Asioissa oli nimittäin kyse alusten moottoripolttoaineen kuljetuspalveluista. Koska tällaisilla palveluilla pyrittiin palvelemaan kyseessä olevien merialusten tarpeita ilman välitöntä yhteyttä kuljetettavaan lastiin, niiden kustannuksia ei voitu sellaisenaan vyöryttää kyseisten lastien haltijoille.
- 45 Koska lastin nostopalveluilla on välitön yhteys kuljetettavaan lasteihin ja koska niiden kustannukset voidaan vyöryttää sellaisenaan kyseisten lastien haltijoille, on katsottava, että näiden palveluiden suorittaminen kyseisten lastien haltijoille on edelleen osa näiden palveluiden myyntiketjua. Tästä seuraa, että tällaiset palvelut voidaan vapauttaa arvonlisäverosta direktiivin 2006/112 148 artiklan d alakohdan perusteella.
- 46 Tässä tilanteessa toiseen ja kolmanteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 148 artiklan d alakohtaa on tulkittava siten, että yhtäältä arvonlisäverosta voidaan vapauttaa sekä ne lastin nostamista kyseisen direktiivin 148 artiklan a alakohdassa tarkoitettuun merialukseen tai pois aluksesta koskevat palvelut, jotka suoritetaan kyseisen palvelun viimeisessä myyntiportaassa, että myös aikaisemmassa myyntiportaassa suoritettavat palvelut, kuten palvelu, jonka alihankkija suorittaa tietylle talouden toimijalle, joka sitten laskuttaa sen edelleen huolinta- tai kuljetusliikkeeltä, ja toisaalta arvonlisäverosta voidaan vapauttaa myös kyseisen lastin haltijalle, kuten sen viejälle tai tuojalle, suoritettavat lastin nostopalvelut.

Oikeudenkäyntikulut

- 47 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 148 artiklan d alakohtaa on tulkittava siten, että lastin nosto alukseen ja pois aluksesta ovat palvelujen suorituksia, jotka suoraan palvelevat kyseisen direktiivin 148 artiklan a alakohdassa tarkoitettujen merialusten lastin välittömiä tarpeita.**
- 2) **Direktiivin 2006/112 148 artiklan d alakohtaa on tulkittava siten, että yhtäältä arvonlisäverosta voidaan vapauttaa sekä ne lastin nostamista kyseisen direktiivin 148 artiklan a alakohdassa tarkoitettuun merialukseen tai pois aluksesta koskevat palvelut, jotka suoritetaan kyseisen palvelun viimeisessä myyntiportaassa, että myös aikaisemmassa myyntiportaassa suoritettavat palvelut, kuten palvelu, jonka alihankkija suorittaa tietylle talouden toimijalle, joka sitten laskuttaa sen edelleen huolinta- tai kuljetusliikkeeltä, ja toisaalta arvonlisäverosta voidaan vapauttaa myös kyseisen lastin haltijalle, kuten sen viejälle tai tuojalle, suoritettavat lastin nostopalvelut.**

Malenovský

Safjan

Šváby

Julistettiin Luxemburgissa 4 päivänä toukokuuta 2017.

A. Calot Escobar

J. Malenovský