



## Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL  
Y. BOT  
van 7 december 2016<sup>1</sup>

**Zaak C-33/16**

**A Oy**

„Prejudiciële verwijzing — Fiscale bepalingen — Belasting over de toegevoegde waarde (btw) — Richtlijn 2006/112/EG — Artikel 148, onder d) — Dienstverrichtingen — Begrip — Vrijstelling — Diensten die voor de rechtstreekse behoeften van schepen voor de vaart op volle zee en hun lading worden verricht — Diensten bestaande in het laden en lossen van een schip, uitgevoerd door onderaannemers voor rekening van tussenpersonen”

1. Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde<sup>2</sup>.
2. Het is ingediend in het kader van een geding tussen A Oy<sup>3</sup> en de Keskusverolautakunta (centrale belastingcommissie, Finland) betreffende een tax ruling waarin laatstgenoemde van mening was dat de hijsdiensten bestaande in het laden en lossen van een schip, verricht door een onderaannemer die deze diensten aan de contracterende onderneming en niet rechtstreeks aan de reder factureert, niet in aanmerking komen voor de btw-vrijstelling zoals bedoeld in artikel 148, onder d), van de btw-richtlijn.
3. In deze conclusie wijs ik erop dat onder het begrip diensten die voor de rechtstreekse behoeften van de in artikel 148, onder a), bedoelde schepen en hun lading worden verricht, de hijsdiensten bestaande in het laden en lossen van het schip worden begrepen.
4. Ik ben bovendien van mening dat de vrijstelling van artikel 148, onder d), van genoemde richtlijn de hijsdiensten bestaande in het laden en lossen van het schip omvat, wanneer deze diensten worden verricht door een onderaannemer die voor rekening van een ondernemer optreedt die zelf geen contractpartij van de reder is, maar van een expediteur, vervoerder of vervoersagent, dan wel van de houder van de betrokken lading.

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”.

3 — Hierna: „A”.

## I – Toepasselijke bepalingen

### A – *Unierecht*

5. Artikel 148, onder a), c) en d), van de btw-richtlijn luidt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

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

[...]

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

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

6. Dit artikel 148, onder a), c) en d), komt overeen met, en vervangt, artikel 15, punt 4, onder a) en b), alsmede de punten 5 en 8, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977, betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag<sup>4</sup>.

### B – *Fins recht*

7. Artikel 71, lid 3, van de Arvonlisäverolaki 1501/1993 (wet nr. 1501/1993 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde), van 30 december 1993<sup>5</sup>, in de redactie die van toepassing was ten tijde van de feiten van het hoofdgeding, luidt:

„Over de volgende verstrekkingen wordt geen belasting geheven:

[...]

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

## II – Hoofdgeding en prejudiciële vragen

8. A, die een dochtermaatschappij is van de vennootschap B Oy, oefent haar activiteiten uit in twee havens, waar zij laad- en losdiensten, opslag-, scheepsagent- en expediteursdiensten verricht.

<sup>4</sup> — PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”.

<sup>5</sup> — Hierna: „AVL”.

9. De door A verrichte diensten bestaan onder meer uit het laden en lossen van schepen voor de vaart op volle zee en het waarborgen van een handelsactiviteit. Deze diensten worden uitgevoerd door een onderaannemer die hiervoor aan A factureert, welke vennootschap deze diensten doorberekent aan haar opdrachtgever, die naargelang het geval, B Oy, de houder van de handelswaar, de bevrachter, de transitonderneming of de reder kan zijn. Aan de onderaannemer wordt gedetailleerde informatie over het schip en zijn lading verstrekt, welke gegevens zowel op de van deze laatste ontvangen factuur als op de door A opgestelde factuur worden vermeld.

10. Naar aanleiding van een door A ingediend verzoek om een ruling met daarin de vraag of op grond van artikel 71, lid 3, AVL de voor rekening van zijn klanten in onderaanneming verrichte laad- en losdiensten van btw konden worden vrijgesteld, heeft de Keskusverolautakunta bij beslissing van 1 oktober 2014 geoordeeld dat de diensten bestaande in het laden en lossen van een schip niet mogen worden aangemerkt als diensten die zijn vrijgesteld van btw in de zin van artikel 71, lid 3, AVL, welk artikel een omzetting is van artikel 148, onder a), c) en d), van de btw-richtlijn, aangezien, volgens de rechtspraak van het Hof, diensten die worden verricht voor schepen in het internationale handelsverkeer of voor hun lading, slechts kunnen worden vrijgesteld van btw als zij worden verricht in de eindhandelsfase en dat, in het in het verzoek beschouwde geval, de laad- en losdiensten in een eerdere fase dan de eindhandelsfase worden verricht.

11. A is tegen die beslissing opgekomen bij de Korkein hallinto-oikeus (hoogste bestuursrechter, Finland), die daarop de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof heeft verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen: „1) Dient artikel 148, onder d), van [de btw-richtlijn] aldus te worden uitgelegd dat het laden en lossen van een schip diensten in de zin van deze bepaling betreffen die voor de rechtstreekse behoeften van de lading van de in punt a) van dit artikel bedoelde zeeschepen worden verricht?

2) Dient artikel 148, onder d), van [de btw-richtlijn], gelet op punt 24 van het arrest [van 14 september 2006, Elmeka<sup>6</sup>], waar het Hof heeft verklaard dat de vrijstelling waarin deze bepaling voorziet, niet kan worden uitgebreid tot dienstverrichtingen in een eerdere handelsfase, aldus te worden uitgelegd dat dit ook geldt voor de dienstverrichting die in de onderhavige zaak aan de orde is, waarbij de door een onderaannemer van de onderneming A in een eerste handelsfase verrichte dienst een materieel rechtstreeks met de lading verband houdende dienst betreft die de onderneming A op haar beurt aan de transit- of vervoeronderneming factureert?

3) Dient artikel 148, onder d), van [de btw-richtlijn], gelet op punt 24 van het arrest [van 14 september 2006, Elmeka<sup>7</sup>], waar het Hof heeft verklaard dat de vrijstelling waarin deze bepaling voorziet, alleen geldt voor diensten die rechtstreeks ten behoeve van de reder worden verricht, aldus te worden uitgelegd dat deze vrijstelling niet kan worden toegepast wanneer de dienst aan de houder van de lading, bijvoorbeeld de exporteur of de importeur van de betrokken goederen, wordt geleverd?”

### III – Mijn beoordeling

#### A – Opmerkingen vooraf

12. Vooraf roep ik in herinnering dat het Hof, bij de uitlegging van de btw-vrijstellingen zoals voorzien in artikel 148 van de btw-richtlijn, de volgende beginselen toepast.

6 – C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563.

7 – C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563.

13. In de eerste plaats zijn deze vrijstellingen autonome begrippen van Unierecht die derhalve in de gehele Unie op uniforme wijze moeten worden uitgelegd en toegepast.<sup>8</sup>

14. In de tweede plaats moeten deze vrijstellingen in het algemene kader van het bij de btw-richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel worden geplaatst.<sup>9</sup> Dit stelsel berust namelijk op twee beginselen: ten eerste het beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst en over elke levering van goederen die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht<sup>10</sup>, en ten tweede het beginsel van fiscale neutraliteit, dat zich ertegen verzet dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld ter zake van de btw-heffing.<sup>11</sup>

15. In de derde plaats moeten de in artikel 148 van de btw-richtlijn neergelegde vrijstellingen strikt worden uitgelegd, aangezien zij een uitzondering vormen op het beginsel dat btw wordt geheven over elke verstreking van een dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. Dit uitleggingsbeginsel betekent echter niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van genoemde vrijstellingen zijn gebruikt, aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren.<sup>12</sup>

16. Het verzoek om een prejudiciële beslissing dat is ingediend door de Korkein hallinto-oikeus, moet in het licht van deze uitleggingscriteria worden beantwoord.

#### B – Eerste prejudiciële vraag

17. Met haar eerste vraag wenst de verwijzende rechterlijke instantie in wezen te vernemen of artikel 148, onder d), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de diensten bestaande in het laden en lossen van een schip worden begrepen onder het begrip diensten die voor de rechtstreekse behoeften van de lading van schepen worden verricht.

18. Aangezien alle partijen die opmerkingen bij het Hof hebben ingediend, het erover eens zijn dat deze vraag bevestigend moet worden beantwoord, lijkt mij dat deze vraag geen bijzondere problemen oplevert.

19. Het volstaat vast te stellen dat artikel 148, onder d), van de btw-richtlijn geen limitatieve opsomming van vrijgestelde diensten bevat, maar een algemene definitie geeft die is gebaseerd op de te bereiken doelstelling van het vervullen van de rechtstreekse behoeften van schepen en hun lading. Het Hof is van oordeel dat vrijgestelde verrichtingen „[verrichtingen zijn die] rechtstreeks verband houden met de behoeften van zeeschepen en hun lading, dat wil zeggen verrichtingen die noodzakelijk zijn voor de exploitatie van die schepen”<sup>13</sup>.

20. Net zoals loods-, sleep- of aanmeerdiensten ten behoeve van een schip bij uitstek verrichtingen zijn die voor de rechtstreekse behoeften van schepen worden verricht, zijn laad- en loswerkzaamheden naar hun aard ontegenzeggelijk verrichtingen die voor de behoeften van de scheepsloading worden verricht.

8 — Zie met name arrest van 3 september 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

9 — Zie met name arrest van 19 juli 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

10 — Zie met name arrest van 19 juli 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

11 — Zie met name arrest van 19 juli 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punten 32, 33 en 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

12 — Zie met name arrest van 19 juli 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

13 — Zie arrest van 4 juli 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, punt 21, waarin de installatie aan boord van speelautomaten, die „geen wezenlijk verband heeft met de behoeften van de scheepvaart”, werd uitgesloten van de vrijgestelde verrichtingen).

21. In feite heeft de twijfel die voortvloeit uit de bewoordingen van artikel 148, onder d), van de btw-richtlijn, niet zozeer betrekking op het aanmerken van laad- en loswerkzaamheden als diensten die voor de rechtstreekse behoeften van de lading worden verricht, maar op de wijze van uitlegging van het vereiste dat de werkzaamheden „voor de rechtstreekse behoeften van [...] schepen *en* hun lading” moeten worden verricht.<sup>14</sup>

22. In dit verband moet worden vastgesteld dat in de taalversies van artikel 148, onder d), van de btw-richtlijn een verschillend voegwoord wordt gebruikt tussen de woorden „de in punt a) bedoelde schepen” en „hun lading”. Terwijl namelijk in de Duitse, de Griekse, de Spaanse, de Franse en de Italiaanse versie van deze bepaling staat dat vrijgesteld zijn „[...] diensten die voor de rechtstreekse behoeften van de in punt a) bedoelde schepen *en* hun lading worden verricht”, staat in met name de Bulgaarse, de Roemeense, de Finse en de Engelse versie van dezelfde bepaling dat zijn vrijgesteld „diensten die voor de rechtstreekse behoeften van de in punt a) bedoelde schepen *of* hun lading worden verricht”<sup>15</sup>. Dit verschil in formulering roept twijfels op over de vraag of de btw-vrijstelling slechts van toepassing is op diensten die voor de cumulatieve behoeften van schepen en hun lading worden verricht, of dat zij van toepassing is op alle diensten die voor de rechtstreekse behoeften van schepen, alsmede alle diensten die voor de behoeften van hun lading worden verricht.

23. Aangezien Unierechtelijke bepalingen uniform moeten worden uitgelegd en toegepast tegen de achtergrond van de tekst in alle talen van de Unie, kan volgens vaste rechtspraak de in een van de taalversies van een Unierechtelijke bepaling gebruikte formulering niet als enige grondslag voor de uitlegging van die bepaling dienen of voorrang hebben boven de andere taalversies. Wanneer er tussen de verschillende taalversies van een tekst van Unierecht verschillen bestaan, moet bij de uitlegging van de betrokken bepaling worden gelet op de algemene opzet en de doelstelling van de regeling waarvan zij een onderdeel vormt.<sup>16</sup>

24. In het onderhavige geval zou een uitlegging die de vrijstelling van artikel 148, onder d), van de btw-richtlijn beperkt tot alleen gezamenlijke diensten voor zowel schepen als ladingen, de strekking van deze vrijstelling aanzienlijk inperken door de meest kenmerkende werkzaamheden die voor de in punt a) van dit artikel bedoelde schepen in havens worden verricht, uit te sluiten.

25. Loods- en sleepdiensten, die geacht kunnen worden slechts voor de rechtstreekse behoeften van het schip te worden verricht aangezien zij slechts indirect voorzien in de behoeften van de lading, zouden aldus van de vrijstelling kunnen worden uitgesloten, terwijl het laden van deze lading op het schip eveneens zou kunnen worden uitgesloten met als voorwendsel dat deze belading slechts rechtstreeks deze enkele lading ten goede komt en alleen indirect het schip.

26. In deze opvatting zouden ten slotte slechts de bewakings- en surveillancediensten die aan boord van het schip worden verricht, geacht kunnen worden cumulatief en gelijktijdig te voorzien in rechtstreekse behoeften van het schip en zijn lading.

27. Deze uitlegging is bovendien evenmin in overeenstemming met de doelstelling van artikel 148 van de btw-richtlijn, die het internationale goederen- en reizigersvervoer door de lucht en over zee wil bevorderen door ondernemingen uit deze sector een liquiditeitsvoordeel te verlenen bestaande in een vrijstelling van de voorfinanciering van de btw. Om deze doelstelling te verwezenlijken, moet de vrijstelling, die geldt voor alle bevoorradingen van zeeschepen, gelijkelijk gelden voor alle diensten die voor de rechtstreekse behoeften van deze schepen of hun lading worden verricht.

14 — Cursivering door mij.

15 — Cursivering door mij.

16 — Zie in die zin met name arrest van 28 juli 2016, Edilizia Mastrodonato (C-147/15, EU:C:2016:606, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28. Derhalve geef ik het Hof in overweging om op de eerste vraag te antwoorden dat artikel 148, onder d), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat onder het begrip diensten die voor de rechtstreekse behoeften van de in punt a) van dat artikel bedoelde schepen of hun lading worden verricht, hijsdiensten bestaande in het laden en lossen van het schip, worden begrepen.

*C – Tweede en derde prejudiciële vraag*

29. Met haar tweede en haar derde vraag, die gezamenlijk moeten worden behandeld, wenst de verwijzende rechterlijke instantie in wezen te vernemen of artikel 148, onder d), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat door deze bepaling zijn vrijgesteld de hijsdiensten bestaande in het laden en lossen van een schip, wanneer deze diensten door een onderaannemer worden verricht die voor rekening van een ondernemer optreedt die zelf geen contractpartij is van de reder, maar van een expediteur, een vervoerder of een vervoersagent, dan wel van de houder van de betrokken lading.

30. Aangezien de bepaling die in de prejudiciële vraag aan de orde is dezelfde redactie heeft als artikel 15, punt 8, van de Zesde richtlijn, die bij de btw-richtlijn is ingetrokken en vervangen, acht ik de rechtspraak inzake de uitlegging van dat artikel relevant voor de uitlegging van artikel 148, onder d), van de btw-richtlijn.

31. De rechtspraak van het Hof is te vinden in de arresten van 26 juni 1990, *Velker International Oil Company*<sup>17</sup>; 14 september 2006, *Elmeka*<sup>18</sup>, en 3 september 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*<sup>19</sup>.

32. Het arrest van 26 juni 1990, *Velker International Oil Company*<sup>20</sup>, betreft de uitlegging van artikel 15, punt 4, van de Zesde richtlijn, betreffende bevoorradingen van schepen. De vennootschap *Velker International Oil Company Ltd NV* te Rotterdam<sup>21</sup>, had twee partijen bunkerolie gekocht en doorverkocht aan de vennootschap *Forsythe International BV* te Den Haag<sup>22</sup>, die de olie liet leveren in gehuurde opslagtanks, die vervolgens aan boord werden gebracht van uitgaande zeeschepen, die zij zelf niet exploiteerde. De verwijzende rechterlijke instantie wenste te vernemen of de levering van olie door *Velker* aan *Forsythe* kon worden vrijgesteld van btw. Meer in het bijzonder was het de vraag of het begrip „leveringen van goederen bestemd voor de bevoorrading van [...] schepen” niet alleen betrekking kon hebben op leveringen van goederen aan boord die rechtstreeks als bevoorrading dienden, gevolgd door uitvoer, maar ook op leveringen in een voorafgaande handelsfase.

33. Het Hof heeft geantwoord dat „als leveringen van goederen bestemd voor de bevoorrading van schepen slechts kunnen worden aangemerkt de leveringen aan de ondernemer die de goederen als scheepsvoorraad zal bezigen”, waarbij het zich heeft gebaseerd op twee overwegingen: de gelijkstelling van handelingen ter bevoorrading van schepen met uitvoerhandelingen en de complicaties die het gevolg zouden zijn van een uitbreiding van de vrijstelling tot de handelsfasen die voorafgaan aan de eindlevering van de goederen.

17 — C-185/89, EU:C:1990:262.

18 — C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563.

19 — C-526/13, EU:C:2015:536.

20 — C-185/89, EU:C:1990:262

21 — Hierna: „*Velker*”.

22 — Hierna: „*Forsythe*”.



34. In de eerste plaats is het Hof van oordeel dat „[j]uist zoals bij uitvoerhandelingen de in artikel 15, [punt] 1, voorziene vrijstelling van rechtswege alleen geldt voor de uiteindelijke levering van door of voor rekening van de verkoper uitgevoerde goederen, [...] de in artikel 15, [punt] 4, voorziene uitzondering slechts toepassing [kan] vinden bij leveringen van goederen aan de ondernemer die ze voor de bevoorrading van zijn schepen gebruikt, en [...] zij dus niet [kan] worden uitgebreid tot leveringen van die goederen in een eerdere handelsfase”.<sup>23</sup>

35. In de tweede plaats is het Hof van oordeel dat „[w]erd de vrijstelling [...] uitgebreid tot de handelsfasen die voorafgaan aan de eindlevering van de goederen aan de scheepsexploitant, dan zouden de lidstaten regelingen moeten treffen om de eindbestemming van de met vrijstelling van belasting geleverde goederen te controleren” en dat „[d]ergelijke regelingen [...] niet tot een administratieve vereenvoudiging [zouden] leiden, doch integendeel voor de lidstaten en de betrokken handelaren complicaties meebrengen die niet te rijmen zijn met een ‚juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen’, zoals bedoeld in artikel 15, aanhef, van de Zesde richtlijn”<sup>24</sup>.

36. In het arrest van 14 september 2006, Elmeka<sup>25</sup>, werd de aldus gekozen oplossing voor de vrijstelling van de levering van goederen bestemd voor de bevoorrading van schepen, toegepast op de vrijstelling voor het verrichten van diensten als voorzien in artikel 15, punt 8, van de Zesde richtlijn. Het hoofdgeding betref het vervoer van brandstoffen door de vennootschap Elmeka NE, welke vennootschap als doel had de exploitatie van een tanker voor rekening van de handelsvennootschap voor olieproducten Oceanix International Bunkering SA, die was belast met de levering van goederen aan de reders van de betrokken schepen.

37. Het Hof was van oordeel dat „[...] met het oog op een coherente toepassing van de Zesde richtlijn in haar geheel”, de vrijstelling van artikel 15, punt 8, van deze richtlijn „alleen van toepassing [kan] zijn op diensten die rechtstreeks ten behoeve van de reder worden verricht, en [...] zij dus niet [kan] worden uitgebreid tot verrichtingen in een eerdere handelsfase”.<sup>26</sup> Het Hof heeft zijn oplossing gemotiveerd door de in de punten 22 en 24 van het arrest *Velker International Oil Company*<sup>27</sup>, inzake bevoorradingshandelingen van schepen als genoemd in artikel 15, punt 4, van de Zesde richtlijn, genoemde gronden toe te passen op de vrijstelling van verrichtingen van diensten in de zin van dit artikel.

38. In het arrest van 3 september 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*<sup>28</sup>, staat het beginsel dat de vrijstelling niet kan worden uitgebreid tot leveringen van goederen of verrichtingen van diensten in een eerdere handelsfase, niet ter discussie, ook al wordt, in verband met het begrip levering van goederen aan een persoon in de zin van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn, aanvaard dat de vrijstelling kan worden toegepast in de bijzondere omstandigheden zoals aan de orde in het hoofdgeding, waarin een vennootschap brandstoffen leverde aan schepen voor de vaart op volle zee, en hierbij geen contract sloot met de scheepsexploitanten, maar met in eigen naam handelende tussenpersonen.

39. Rekening houdend met het feit dat de vennootschap de brandstof zelf rechtstreeks in de tanks laadde van de schepen waarvoor die brandstof was bestemd en dat pas na het laden kon worden bepaald hoeveel brandstof aldus precies was geleverd, was het Hof van oordeel dat ook al was de eigendom van de brandstof in de door het toepasselijke nationale recht voorgeschreven vormen

23 — Arrest van 26 juni 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, punt 22).

24 — Arrest van 26 juni 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, punt 24).

25 — C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563.

26 — Arrest van 14 september 2006, *Elmeka* (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punt 24).

27 — C-185/89, EU:C:1990:262.

28 — C-526/13, EU:C:2015:536.

formeel aan de tussenpersonen overgedragen, zij op geen enkel moment in staat waren om over de geleverde hoeveelheden te beschikken, aangezien de exploitant van een schip vanaf het tijdstip waarop de brandstof in de tank van het schip was geladen normaliter werd geacht feitelijk als een eigenaar over de brandstof te kunnen beschikken.<sup>29</sup>

40. Het Hof leidde hieruit af dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leveringen niet als leveringen aan in eigen naam handelende tussenpersonen konden worden aangemerkt, maar moesten worden aangemerkt als rechtstreekse leveringen aan scheepsexploitanten die als zodanig in aanmerking konden komen voor de in artikel 148, onder a), van de btw-richtlijn bedoelde vrijstelling.<sup>30</sup> De aldus door het Hof gekozen oplossing komt er dus op neer dat wordt aanvaard dat leveringen van brandstof van btw zijn vrijgesteld ook al worden zij niet rechtstreeks aan de scheepsexploitanten, maar aan tussenpersonen gefactureerd.

41. Ik ben het met de verwijzende rechterlijke instantie eens dat de rechtspraak geen duidelijk antwoord geeft op de vraag of de vrijstelling van toepassing is op hijsdiensten bestaande in het laden en lossen van een schip, enkel en alleen doordat deze diensten naar hun aard rechtstreeks met de lading verbonden zijn, ongeacht wie de dienstverrichter of de afnemer van de dienst is, dan wel of, daarentegen, deze diensten slechts kunnen worden vrijgesteld bij facturering aan de ondernemer aan het einde van de handelsketen.

42. Om deze vraag te kunnen beantwoorden zal nader moeten worden onderzocht welke redenering ten grondslag ligt aan de vrijstelling van artikel 148, onder d), van de btw-richtlijn. Deze bepaling kan in de uitlegging die het Hof eraan heeft gegeven namelijk op twee manieren worden opgevat. Volgens het Hof is de vrijstelling alleen van toepassing op „de eindlevering van de goederen aan de scheepsexploitant”<sup>31</sup> en op „diensten die rechtstreeks ten behoeve van de reder worden verricht worden voor de rechtstreekse behoeften van zeeschepen”<sup>32</sup>.

43. Volgens de eerste opvatting, die wordt gedeeld door A en de regeringen van Nederland, Polen en Finland, is het enige vrijstellingscriterium van artikel 148, onder d), van de btw-richtlijn, de aard van de dienstverstrekking, ongeacht de vraag of deze prestatie door een onderaannemer wordt geleverd of dat zij aan de houder van de lading of aan een derde wordt gefactureerd, in plaats van rechtstreeks aan de reder. Volgens de Poolse regering past deze uitleg uitstekend in de rechtspraak van het Hof, gelet op de verschillen tussen de eerdere arresten in zaken die betrekking hadden op de levering van brandstoffen op schepen en het bijbehorende vervoer, en de onderhavige zaak, die hijsdiensten bestaande in het laden en lossen van een schip betreft.

44. Volgens de tweede opvatting, die wordt gedeeld door de Griekse regering en de Europese Commissie, kunnen hijsdiensten ten behoeve van de lading alleen worden vrijgesteld van btw als zij in de eindhandelsfase rechtstreeks en ten behoeve van de reder worden geleverd. Volgens de Griekse regering kunnen deze diensten alleen worden vrijgesteld wanneer de lading bestaat uit goederen die noodzakelijk zijn voor het functioneren en onderhouden van het schip. Voorts is zij van mening dat uitsluitend diensten zijn vrijgesteld die verband houden met het schip zelf en die aan de reder zelf worden geleverd. Ter onderbouwing van haar opvatting, volgens welke slechts de eindhandeling, dat wil zeggen de aan de reder verrichte dienst, uit hoofde van artikel 148, onder d), van de btw-richtlijn kan worden vrijgesteld, betoogt de Commissie dat met deze uitlegging geen enkele schakel van de handelsketen wordt benadeeld, aangezien de persoon die de handeling verricht recht heeft op de vrijstelling. Wanneer gebruik wordt gemaakt van onderaannemers, kunnen de door de hoofdaannemer aan de reder verrichte diensten uit hoofde van artikel 148, onder d), van de btw-richtlijn worden vrijgesteld, terwijl de door de onderaannemer aan de hoofdonderneming verrichte diensten niet

29 — Arrest van 3 september 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, punt 47).

30 — Arrest van 3 september 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, punt 52).

31 — Arrest van 26 juni 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, punt 24).

32 — Arrest van 14 september 2006, *Elmeka* (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punt 25).



kunnen worden vrijgesteld, aangezien zij niet in de eindhandelsfase worden verricht, zonder dat dit een beletsel vormt voor de hoofdaannemer om de btw die hij aan zijn onderaannemer heeft betaald, later in aftrek te brengen of deze terug te vragen. Volgens de Commissie is deze voorgestelde uitlegging de enige uitlegging die in overeenstemming is met de rechtspraak van het Hof en met het beginsel van gelijkstelling van de vrijstellingen van artikel 148 van de btw-richtlijn met uitvoerhandelingen. Voorts waarborgt deze uitlegging de eenvoudige toepassing van de vrijstelling, terwijl een uitbreiding naar eerdere handelsfasen praktische problemen oplevert.

45. Elk van deze twee opvattingen berust op sterke argumenten.

46. Ik ben van mening dat er twee belangrijke argumenten zijn vóór de uitlegging volgens welke de vrijstelling alleen kan worden toegepast op rechtstreeks aan de reder verrichte diensten.

47. Het eerste argument betreft de gelijkstelling van verrichtingen van diensten in de zin van artikel 148, onder d), van de btw-richtlijn, met uitvoerhandelingen die, uitsluitend wanneer het gaat om eindleveringen van uitgevoerde goederen door de verkoper of voor zijn rekening, van rechtswege zijn vrijgesteld. Door een onderaannemer verrichte verstrekkingen die aan een hoofdaannemer worden gefactureerd, die ze doorberekent aan een opdrachtgever niet zijnde de reder, vinden in eerdere handelsfasen plaats, waardoor ze niet met een uitvoerhandeling mogen worden vergeleken.

48. Het tweede argument betreft de doelstelling van artikel 148 van de btw-richtlijn, welk artikel, zoals ik hiervoor heb aangegeven, beoogt het internationale vervoer van handelswaren en passagiers door de lucht en over zee te bevorderen, door ondernemingen in die sector een liquiditeitsvoordeel te bieden dat bestaat uit een vrijstelling van de voorfinanciering van de btw.<sup>33</sup> Het lijkt in deze redenering logisch om de vrijstelling te beperken tot alleen die ondernemingen die zich daadwerkelijk met het internationale vervoer van handelswaren door de lucht en over zee bezighouden en het niet uit te breiden naar ondernemingen die andere verrichtingen uitvoeren, ook al staan deze in rechtstreeks verband met het vervoer. De vrijstelling dient derhalve af te hangen van de hoedanigheid van de persoon aan wie de dienst wordt gefactureerd.

49. Ik ben van mening dat er echter andere, meer doorslaggevende, argumenten te vinden zijn ter onderbouwing van de tweede uitlegging, volgens welke bij de aard van de handeling moet worden aangesloten en de toepassing van de vrijstelling niet afhankelijk is van de voorwaarde dat deze handeling moet worden verricht door de dienstverstrekker zelf, die rechtstreeks voor rekening van de reder optreedt.

50. Het eerste argument wordt afgeleid uit de bewoordingen van artikel 148, onder d), van de btw-richtlijn, in welk artikel handelingen worden vrijgesteld naargelang van de aard van verrichte diensten en niet naargelang van de dienstverstrekker of afnemer van de dienst, die in dit artikel volstrekt niet worden genoemd. Argumenten betreffende de personen zijn dan ook, in beginsel, niet deugdelijk voor het bepalen van de vrijgestelde handelingen.

51. Het tweede argument is ontleend aan het beginsel van de fiscale neutraliteit dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel, volgens welk beginsel ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, voor de btw niet verschillend mogen worden behandeld. Ik ben van mening dat dit beginsel niet toestaat dat een ondernemer die een dienst verricht voor de rechtstreekse behoeften van schepen of hun lading, anders wordt behandeld naargelang hij deze dienst direct of indirect verricht, of naargelang van de hoedanigheid van de persoon aan wie hij deze dienst levert.

33 — Zie punt 27 van deze conclusie.

52. Het derde, naar mijn mening essentiële, argument is dat de rechtspraak van het Hof, volgens welke de btw-vrijstelling moet worden beperkt tot de laatste schakel van de handelsketen, mijns inziens niet kan worden toegepast op een specifiek geval waarin één dienst wordt verricht die rechtstreeks verband houdt met de behoeften van het schip of de lading. De zaken die hebben geleid tot de arresten van 26 juni 1990, *Velker International Oil Company*<sup>34</sup>, en 14 september 2006, *Elmeka*<sup>35</sup>, betroffen in beide gevallen situaties waarin de bevoorrading van het schip voorafgegaan werd door een aparte handeling, namelijk in de eerste zaak een levering in de tanks voordat de olie aan boord werd gebracht en in de tweede zaak een handeling bestaande in het vervoer van de brandstof voordat levering aan de reders plaatsvond.

53. Zoals A en de Poolse regering terecht naar voren brengen, wordt in het hoofdgeding één enkele dienst, bestaande in het laden en lossen, verricht die rechtstreeks verband houdt met de behoeften van het schip en zijn lading, en wordt deze dienst door de onderaannemer gefactureerd alvorens A deze doorberekent aan zijn opdrachtgever.

54. Het Hof weigerde de vrijstelling uit te breiden tot de fasen die voorafgaan aan de eindlevering van de goederen aan de exploitant van schepen, met als argument het risico dat de bestemming van de betrokken goederen of diensten wordt gewijzigd en de uit genoemde uitbreiding voortvloeiende verplichting voor de lidstaten om controleregelingen te treffen om hun eindbestemming te waarborgen. Deze regelingen zouden voor de lidstaten en de betrokken ondernemers complicaties meebrengen die niet te rijmen zijn met een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen, zoals bedoeld in artikel 131 van de btw-richtlijn.<sup>36</sup>

55. Dit risico vloeit echter voort uit de handelingen die voorafgaand aan de daadwerkelijke bevoorrading van het schip worden verricht en die ertoe kunnen leiden dat de bestemming van olieproducten in de handelsketen wordt gewijzigd. Dit risico is derhalve uitgesloten voor een dienst bestaande in het laden en lossen, die rechtstreeks aan boord van het schip wordt verricht.

56. Ter terechtzitting heeft de Commissie inderdaad een ander risico naar voren gebracht, dat voortvloeit uit het feit dat de handeling bestaande in het laden en lossen zou kunnen worden uitgevoerd op een schip dat niet voldoet aan de voorwaarden van artikel 148, onder a), van de btw-richtlijn, temeer omdat niet alle lidstaten over een geautomatiseerd register beschikken waarmee zij de gegevens van het geladen of geloste schip kunnen controleren. Ook al kan niet ontkend worden dat het risico bestaat dat het laden en lossen wordt uitgevoerd op een schip dat, met name, niet geschikt is voor de vaart op volle zee, dit risico past niet bij een handeling die in onderaanneming wordt uitgevoerd en die door de hoofdaannemer aan de opdrachtgever wordt doorberekend. Het is namelijk ook denkbaar dat een handeling die door de dienstverstrekker rechtstreeks aan de reder wordt gefactureerd, in werkelijkheid wordt verricht op een ander schip dan is bedoeld in artikel 148, onder a), van de btw-richtlijn. Het algemene, door de Commissie genoemde, risico zou er dan logischerwijs toe leiden dat het eigenlijke beginsel van een vrijstelling voor de in artikel 148 van deze richtlijn genoemde handelingen, ter discussie zou worden gesteld.

57. Gelet op het voorgaande ben ik van mening dat de rechtspraak van het Hof inzake de handelingen die voorafgaan aan de bevoorrading van een schip, niet mag worden toegepast op diensten die voor de rechtstreekse behoeften van de lading worden verricht. Mijns inziens moet de vrijstelling van artikel 148, onder d), van de btw-richtlijn naargelang van de aard van deze diensten, en niet naargelang van de dienstverstrekker of de afnemer van de dienst worden toegepast.

34 — C-185/89, EU:C:1990:262.

35 — C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563.

36 — Zie met name arrest van 3 september 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, punt 28).

#### IV – Conclusie

58. Ik geef het Hof derhalve in overweging om de prejudiciële vragen van de Korkein hallinto-oikeus als volgt te beantwoorden:

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

Artikel 148, onder d) van de btw-richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat de in dit artikel opgenomen vrijstelling, de hijsdiensten bestaande in het laden en lossen van het schip omvat wanneer deze diensten worden verricht door een onderaannemer die voor rekening van een ondernemer optreedt die zelf geen contractpartij is van de reder, maar van een expediteur, vervoerder of vervoersagent, of van de houder van de betrokken lading.”