



Datum van  
inontvangstneming

:

23/02/2016

**Zaak C-33/16**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

20 januari 2016

**Verwijzende rechter:**

Korkein hallinto-oikeus (Finland)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

15 januari 2016

**Verzoekende partij:**

A Oy

---

**Onderwerp:**

Een verzoek om een prejudiciële beslissing aan het Hof van Justitie van de Europese Unie overeenkomstig artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU)

**Verzoekster:**

De onderneming A Oy

**Andere partij in de procedure:**

Veronsaajien oikeudenvaltovontayksikkö (de Finse instantie die toezicht houdt op de eerbiediging van de rechten van de belastingplichtige),

**Bestreden beslissing waartegen hogere voorziening is ingesteld:**

Beslissing nr. 42/2014 van de Keskusverolautakunta (centrale belastingcommissie) van 1 oktober 2014

**Voorwerp van het geding**

- 1 Volgens de Verohallinnosta annettu laki (503/2010) (wet betreffende de belastingadministratie) en de Arvonlisäverolaki (wet op de btw; hierna: „AVL”)

kan de Keskusverolautakunta op verzoek van een belastingplichtige bindende prealabele beslissingen inzake de belastingheffing geven. In het verzoek om een prealabele beslissing geeft de verzoeker de nodige uitleg voor de te geven beslissing.

- 2 Een definitief geworden prealabele beslissing van de Keskusverolautakunta is op verzoek van de verzoeker bindend ten aanzien van de heffing van de belasting waarvoor zij is gegeven. Tegen de prealabele beslissing van de Keskusverolautakunta kan hogere voorziening worden ingesteld bij de Korkein hallinto-oikeus (administratief hooggerechtshof). De bevoegdheid om hogere voorziening in te stellen komt toe aan de verzoeker en aan de Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö, aan welke instantie de mogelijkheid wordt gegeven op de hogere voorziening van de verzoeker een memorie van antwoord in te dienen.
- 3 In de onderhavige procedure heeft A Oy de Keskusverolautakunta verzocht om een prealabele beslissing, zoals hieronder wordt beschreven. Tegen de prealabele beslissing heeft deze onderneming vervolgens hogere voorziening ingesteld bij de Korkein hallinto-oikeus.
- 4 In deze zaak gaat het om de uitlegging van artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”).

**[Or. 2]**

**Verzoek aan de Keskusverolautakunta om een prealabele beslissing en beslissing van de Keskusverolautakunta**

*Verzoek aan de Keskusverolautakunta om een prealabele beslissing*

- 5 A Oy (hierna ook: „onderneming”) is een dochteronderneming van de onderneming B Oy. Zij is actief in twee havens. Deze onderneming verstrekt een geheel van afzonderlijke diensten volgens de behoeften van de klant, met name aan scheepsbevrachters, dokwerkers en reders, zowel in havens als in terminals in het binnenland. Tot deze diensten behoren het laden en lossen in de terminals, opslag, scheepsagentdiensten en expediteursdiensten, alsook logistieke diensten in de handelsbetrekkingen met Rusland.
- 6 De betrokken vennootschap verkrijgt ook opdrachten van andere afnemers dan van de onderneming B Oy, zoals van een transitonderneming, de onderneming die is belast met alle vervoersverrichtingen van een product naar een klant of naar de eigenaar van de goederen. In het verzoek gaat het om afnemers die hun activiteiten uitoefenen in Finland of er gevestigd zijn.
- 7 Tot de door de onderneming A Oy geleverde diensten behoren onder meer het vervoer van de goederen en het hijsen ervan, van de kade op het schip en van het

schip op de kade. Deze door de betrokken onderneming aldus verrichte hefdiensten maken soms deel uit van de vervoersdienst en vormen soms afzonderlijke diensten, naargelang de bepalingen van de overeenkomst. De afnemers van deze diensten zijn ofwel een scheepsbevrachter, ofwel een onderneming die instaat voor de gehele verzending, zoals dat voor de onderneming B Oy het geval is, ofwel een reder. De door de onderneming A Oy geleverde laad- en losdiensten kunnen enkel betrekking hebben op het aan boord hijsen van de lading dan wel op het lossen ervan van het schip, of kunnen verband houden met het vervoer als zodanig, zoals supra is uiteengezet.

- 8 De bevrachte of geloste schepen betreffen vaartuigen die actief zijn in het internationale handelsverkeer.
- 9 Als voorbeelden van het laden van de vracht van vaartuigen die actief zijn in het internationale handelsverkeer kan worden verwezen naar het laden ervan met ruwe steen of met palen. Een onderaannemer van de betrokken onderneming hijst deze goederen aan boord en factureert zijn diensten aan deze laatste onderneming. Die onderneming factureert het heffen dan op haar beurt aan de opdrachtgever, de scheepsbevrachter of de reder.
- 10 Als voorbeelden van het lossen van de lading van een vaartuig dat actief is in het internationale handelsverkeer heeft de onderneming A Oy verwezen naar spoorrails die van boord van het schip worden gehesen en op wagons worden geladen, hetzij rechtstreeks, hetzij via de haventerreinen. Een onderaannemer van de onderneming A Oy laadt deze goederen op de wagons en factureert zijn diensten aan deze laatste onderneming, die deze verrichtingen dan op haar beurt factureert aan de onderneming B Oy, die de kosten doorrekent aan haar klant.

**[Or. 3]**

- 11 Volgens de onderneming A Oy is het duidelijk dat het hijsen van de te laden of te lossen goederen worden verricht volgens hetgeen als zodanig vereist is, naargelang de lading van het vaartuig dat op internationale handelsroutes vaart. Over dit schip en zijn lading wordt gedetailleerde informatie bezorgd aan de onderaannemer, welke gegevens zowel op de door deze laatste ontvangen factuur als op de door de onderneming A Oy opgestelde factuur worden vermeld.

*In het verzoek om een prealabele beslissing gestelde vraag*

- 12 Zijn diensten betreffende het laden en lossen van in het verzoek genoemde schepen die worden ingezet in het internationale handelsverkeer vrijgesteld van btw in de zin van artikel 71, lid 3, AVL, ingeval de betrokken onderneming de door een onderaannemer verrichte dienst doorrekent aan de transitonderneming of de vervoeronderneming?

*Prealabele beslissing van de Keskusverolautakunta van 1 oktober 2014 voor de periode van 1 oktober 2014 tot en met 31 december 2015*

- 13 De Keskusverolautakunta heeft in haar prealabele beslissing geoordeeld dat de in het verzoek omschreven diensten betreffende het laden en lossen van schepen niet kunnen worden aangemerkt als van btw vrijgestelde diensten in de zin van artikel 71, lid 3, AVL.
- 14 De Keskusverolautakunta heeft daarbij verwezen naar de bewoordingen van artikel 71, lid 3, AVL en van artikel 148, onder a), c) en d), van de btw-richtlijn, alsook naar het arrest van het Hof in de gevoegde zaken C-181/04–C-183/04, Elmeka.
- 15 De Keskusverolautakunta heeft in haar beslissing verklaard dat uit de rechtspraak van het Hof volgt dat diensten die voor op internationale handelsroutes varende schepen of met betrekking tot hun lading worden verstrekt, enkel kunnen worden vrijgesteld indien deze diensten worden verricht in de laatste handelsfase. Deze vrijstelling kan niet worden uitgebreid tot de eerdere handelsfasen.
- 16 Wanneer de betrokken onderneming de in het verzoek beschreven diensten verricht in stadia van de verhandeling die de laatste handelsfase voorafgaan, kan de vrijstelling van artikel 71, lid 3, AVL volgens de Keskusverolautakunta dan ook niet worden toegepast op de verstrekking van die diensten.

**Samenvatting van de belangrijkste argumenten van partijen**

- 17 A Oy vordert in hogere voorziening bij de Korkein hallinto-oikeus dat de beslissing van de Keskusverolautakunta wordt vernietigd en dat in een nieuwe prealabele beslissing wordt verklaard dat de in het verzoek bedoelde diensten betreffende het laden en lossen van schepen van btw vrijgestelde diensten in de zin van artikel 71, lid 3, AVL zijn.

**[Or. 4]**

- 18 Deze onderneming stelt dat het laden en lossen van vaartuigen duidelijk worden verricht voor de rechtstreekse behoeften van zeeschepen die worden gebruikt in het internationale handelsverkeer. De voor de rechtstreekse behoeften van het vaartuig of zijn lading verstrekte diensten moeten worden vrijgesteld, ongeacht de persoon tot wie de voor deze diensten opgestelde facturen gericht zijn. De AVL en de btw-richtlijn stellen geen voorwaarden met betrekking tot de afnemer.
- 19 De Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö heeft voor de Korkein hallinto-oikeus gerefereerd aan de arresten die het Hof van Justitie van de Europese Unie in de gevoegde zaken C-181/04–C-183/04, Elmeka, en ook in de zaak C-526/13, Fast Bunkering Klaipeda, heeft gewezen. Uit deze beslissingen moet volgens deze

instantie worden afgeleid dat de in het verzoek beschreven diensten betreffende het laden en lossen van schepen geen van btw vrijgestelde diensten zijn.

### **Nationale wettelijke regeling**

- 20 De btw-richtlijn en de voordien geldende Zesde btw-richtlijn 77/388/EEG van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde; uniforme grondslag – zijn in Finland omgezet bij de op 1 juni 1994 in werking getreden Arvonlisäverolaki (wet nr. 1501 van 30 december 1993) en de latere wijzigingen daarvan (tussen haakjes zijn de nummers geplaatst van de bepalingen zoals deze golden in de periode waarvoor de prealabele beslissing is gegeven).
- 21 Volgens artikel 1, eerste alinea, punt 1, AVL moet aan de Staat btw worden afgedragen over de verkoop van goederen of diensten die in Finland heeft plaatsgevonden in het kader van een bedrijfsactiviteit.
- 22 Volgens artikel 17 AVL (1392/2010) wordt onder „goederen” verstaan lichamelijke zaken alsmede elektriciteit, gas, verwarming en koeling en vergelijkbare energiegoederen. Onder „dienst” wordt verstaan alles wat er verder in het kader van een bedrijfsactiviteit kan worden verkocht.
- 23 Volgens artikel 70, lid 1, achtste alinea, AVL (1359/2009) wordt geen btw geheven op de verkoop van goederen die bestemd zijn voor de bevoorrading van schepen die varen op internationale handelsroutes.
- 24 Volgens artikel 71, lid 3, AVL (1359/2009) wordt geen btw geheven op de verstrekking van diensten die worden verricht voor de rechtstreekse behoeften van zeeschepen die varen op internationale handelsroutes, dan wel met betrekking tot de lading van deze schepen.

**[Or. 5]**

### **Relevante bepalingen van het Unierecht en rechtspraak**

Richtlijn 2006/112/EG (btw-richtlijn)

- 25 Volgens artikel 2, lid 1, onder a) en c), van de btw-richtlijn zijn aan btw onderworpen de leveringen van goederen en de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.
- 26 Volgens artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn wordt als „levering van goederen” beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

- 27 Volgens artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn wordt als „dienst” beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is.
- 28 Artikel 148, punt a), van de btw-richtlijn bepaalt dat de lidstaten vrijstelling verlenen voor 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.
- 29 Artikel 148, punt c), van de btw-richtlijn bepaalt dat de lidstaten vrijstelling verlenen voor 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.
- 30 Artikel 148, punt d), van de btw-richtlijn bepaalt dat de lidstaten vrijstelling verlenen voor 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.

*Rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie*

- 31 Het arrest dat het Hof heeft gewezen in de gevoegde zaken C-181/04–C-183/04, Elmeka, betref de uitlegging van artikel 15, leden 4 en 8, van de Zesde btw-richtlijn 77/388/EG (thans artikel 148, punten a) en d) van richtlijn 2006/112/EG). De verwijzende rechter wenste met name te vernemen of de vrijstelling waarin artikel 15, punt 8, van de Zesde richtlijn voorzag, **[Or. 6]** alleen gold voor diensten die voor de rechtstreekse behoeften van de in punt 5 van datzelfde artikel bedoelde zeeschepen en hun lading alsook ten behoeve van de reder zelf worden verricht, dan wel of de vrijstelling ook gold voor dergelijke diensten ten behoeve van een derde.
- 32 Het Hof heeft in punt 24 van dat arrest gepreciseerd dat de vrijstelling van diensten in de zin van artikel 15, punt 8, van de Zesde richtlijn, met het oog op een coherente toepassing van de Zesde richtlijn in haar geheel, alleen van toepassing kan zijn op diensten die rechtstreeks ten behoeve van de reder worden verricht, en deze vrijstelling dus niet kan worden uitgebreid tot verrichtingen in een eerdere handelsfase.
- 33 Voorts heeft het Hof in zijn arrest in de zaak C-526/13, Fast Bunkering Klaipeda, verklaard dat artikel 148, onder a), richtlijn 2006/112/EG aldus moet worden uitgelegd dat de in die bepaling bedoelde vrijstelling in beginsel niet van toepassing is op leveringen van voor de bevoorrading bestemde goederen aan in eigen naam handelende tussenpersonen, ook al is op de datum van de levering de eindbestemming van de goederen bekend en naar behoren vastgesteld en is hiervan in overeenstemming met een nationale regeling het bewijs geleverd aan de belastingdienst. In omstandigheden als in het hoofdgeding kon die vrijstelling

echter worden toegepast indien de eigendom van de betrokken goederen ten vroegste op het ogenblik waarop de exploitanten van de schepen voor de vaart op volle zee de macht verkregen om feitelijk als een eigenaar over die goederen te beschikken, aan die tussenpersonen was overgedragen in de door het toepasselijke nationale recht voorgeschreven vormen, hetgeen de verwijzende rechter diende na te gaan.

- 34 Bovengenoemde arresten bieden volgens de Korkein hallinto-oikeus geen rechtstreekse aanknopingspunten voor de beantwoording van de in onderhavige zaak gerezen vragen.

### **Noodzaak van een prejudiciële beslissing**

- 35 Volgens de Korkein hallinto-oikeus is het duidelijk dat diensten betreffende het laden en lossen van schepen die actief zijn in het internationale handelsverkeer, moeten worden aangemerkt als diensten die onder artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112 vallen.

### **[Or. 7]**

- 36 Het Hof heeft in punt 24 van het arrest dat het in de gevoegde zaken C-181/04–C-183/04, Elmeka, heeft gewezen, overwogen dat artikel 15, lid 8, van de Zesde btw-richtlijn 77/388/EEG (dat overeenkomt met artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112) aldus moet worden uitgelegd dat de vrijstelling waarin die bepaling voorziet, alleen geldt voor diensten die rechtstreeks ten behoeve van de reder worden verricht voor de rechtstreekse behoeften van zeeschepen. Het Hof heeft geoordeeld dat deze vrijstelling dus niet worden uitgebreid tot verrichtingen in een eerdere handelsfase.
- 37 Doch ook na het in de gevoegde zaken C-181/04–C-183/04, Elmeka, gewezen arrest blijft er twijfel bestaan over de vraag of de uit dat arrest voortvloeiende beginselen van toepassing zijn, ongeacht de aard van de dienst. Het betreft inzonderheid de volgende vraag: indien reeds uit de aard van de dienst als zodanig blijkt dat deze dienst rechtstreeks verband houdt met de behoeften van de lading van het schip, zoals het laden en lossen van de vracht van een zeeschip, en er evenmin twijfel over bestaat dat deze dienstverrichting betrekking heeft op de lading van een op volle zee varend schip in de zin van artikel 148, onder a), van de btw-richtlijn, is dan voor de toepassing van artikel 148, onder d), van de btw-richtlijn niettemin vereist dat de dienstverrichter de verstrekte dienst rechtstreeks factureert aan de reder?
- 38 Bovendien is het bij de uitlegging van de btw-richtlijn betreffende diensten die betrekking hebben op het laden en lossen van de vracht van een zeeschip zoals die welke in casu aan de orde zijn, onduidelijk in welke mate het relevant is dat deze dienstverrichtingen volgens het verzoek om een prealabele beslissing uiteindelijk



dikwijls door de eigenaar van de lading, dat wil zeggen de uitvoerder of de invoerder ervan, en niet door de reder worden betaald.

- 39 De Keskuslautakunta heeft in haar prealabele beslissing geoordeeld dat diensten die voor internationale zeeschepen of voor hun lading worden verstrekt, alleen kunnen worden vrijgesteld indien deze diensten in de eindfase van de verhandeling van de goederen worden verricht. De vrijstelling kan niet worden uitgebreid tot eerdere handelsfasen. Aangezien de betrokken onderneming haar laad- en losdiensten verstrekt in handelsfasen die de laatste handelsfase voorafgaan, kan de regel van artikel 148, onder d), van de btw-richtlijn niet worden toegepast op deze verrichtingen.
- 40 A Oy is bij de Korkein hallinto-oikeus opgekomen tegen het standpunt dat de Keskusverolautakunta heeft ingenomen aangaande de uitlegging van de betrokken bepaling van de btw-richtlijn. Volgens deze onderneming is het duidelijk dat de diensten betreffende het laden en lossen van een zeeschip rechtstreeks verband houden met de behoeften van de lading van een schip dat op internationale handelsroutes vaart. **[Or. 8]** Diensten die voor de rechtstreekse behoeften van het schip en van de lading ervan worden verstrekt, dienen te worden vrijgesteld, ongeacht de persoon tot wie de factuur betreffende die diensten gericht is. Noch de btw-wet, noch de btw-richtlijn bevatten voorwaarden betreffende de afnemer.
- 41 Bij de Korkein hallinto-oikeus is geen uitspraak bekend van het Hof van Justitie van de Europese Unie over de uitlegging van artikel 148, onder d), van de btw-richtlijn wat de toepassing van dit artikel betreft op de activiteit van een onderneming in een situatie als de hierboven geschetste. Omdat voor de beslechting van het aanhangige geding uitlegging van bovengenoemde bepaling noodzakelijk is, dient het Hof te worden verzocht om een prejudiciële beslissing.
- 42 A Oy en de Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö zijn in de gelegenheid gesteld om een standpunt in te nemen over het verzoek om een prejudiciële beslissing aan het Hof.

**Beslissing van de Korkein hallinto-oikeus om het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing**

- 43 De Korkein hallinto-oikeus schorst de behandeling van de zaak en verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie op grond van artikel 267 VWEU om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112/EG. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is noodzakelijk om de bij de Korkein hallinto-oikeus aanhangige zaak te kunnen afdoen.

## Prejudiciële vragen

1. Dient artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde 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 zeeschepen en hun lading worden verricht in de zin van artikel 148, onder a), van deze richtlijn?
2. Dient artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112/EG, gelet op punt 24 van het arrest van het Hof in de gevoegde zaken C-181/04–C-183/04, Elmeka, 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 Oy in een eerste handelsfase verrichte dienst een materieel rechtstreeks met de lading verband houdende dienst betreft die de onderneming A Oy op haar beurt aan de transit- of vervoeronderneming factureert? **[Or. 9]**
3. Dient artikel 148, onder d), van richtlijn 2006/112/EG, gelet op punt 24 van het arrest van het Hof in de gevoegde zaken C-181/04–C-183/04, Elmeka, 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 betrokken dienstverrichting door de eigenaar van de lading, bij voorbeeld de uitvoerder of de invoerder van de goederen, en niet door de reder wordt betaald?

Na ontvangst van de prejudiciële beslissing van het Hof over deze vragen zal de Korkein hallinto-oikeus eindarrest wijzen in deze zaak.

(omissis) **[Or. 10]** (omissis)