

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

4. maj 2017 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift – direktiv 2006/112/EF – artikel 148, litra d) – fritagelse – ydelser, der udføres for at dække et direkte behov i forbindelse med fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, og deres ladning – lastning og losning, som udføres af en underentreprenør for mellemmands regning«

I sag C-33/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Korkein hallinto-oikeus (øverste forvaltningsdomstol, Finland) ved afgørelse af 15. januar 2016, indgået til Domstolen den 20. januar 2016, i sagen indledt af:

A Oy

procesdeltagere:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling)

sammensat af dommerne J. Malenovský (refererende dommer), som fungerende formand for Ottende Afdeling, M. Safjan og D. Šváby,

generaladvokat: Y. Bot

justitssekretær: fuldmægtig I. Illéssy,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 20. oktober 2016,

efter at der er afgivet indlæg af:

- A Oy ved R. Nyrhinen og M. Pokkinen
- den finske regering ved H. Leppo, som befuldmægtiget
- den græske regering ved E. Tsaousi og K. Nasopoulou, som befuldmægtigede
- den nederlandske regering ved M. Bulterman og M. de Ree, som befuldmægtigede
- den polske regering ved A. Kramarczyk-Sza?adzi?ska og B. Majczyna, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved M. Owsiany-Hornung og P. Aalto, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 7. december 2016, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 148, litra d), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag anlagt af A Oy til prøvelse af en skatteafgørelse, som Keskusverolautakunta (centralt skattenævn, Finland) har truffet, og ifølge hvilken ydelser med lastning og losning af et fartøj, som udføres af en underentreprenør, der fakturerer den kontraherende virksomhed og ikke rederen direkte, ikke kan drage fordel af den fritagelse for merværdiafgift (moms), der er fastsat i artikel 148, litra d), i direktiv 2006/112.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 (EFT 1991, L 376, s. 1) (herefter »sjette direktiv«), indeholdt en artikel 15, som fastsatte:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

1. levering af goder, som af sælgeren eller for hans regning forsendes eller transporteres til steder uden for Fællesskabet

[...]

5. levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af de under nr. 4, litra a) og b), omhandlede søgående fartøjer, samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af genstande – herunder fiskegrej – der er indbygget i eller anvendes ved udnyttelsen af disse fartøjer

[...]

8. andre tjenesteydelser end de under nr. 5 omhandlede, når de udføres for at dække et umiddelbart behov i forbindelse med de under nr. 5 omhandlede fartøjer og deres ladning

[...]«

4 Sjette direktiv blev ophævet og erstattet af direktiv 2006/112, som trådte i kraft den 1. januar 2007.

5 Artikel 28 i direktiv 2006/112 fastsætter:

»Når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den

pågældende ydelse.«

6 Artikel 131 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»De i kapitel 2-9 [i afsnit IX] omhandlede fritagelser finder anvendelse med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug.«

7 Dette direktivs kapitel 7 i afsnit IX har overskriften »Fritagelse i forbindelse med internationale transporter«. Heri indeholdes nævnte direktivs artikel 148, som bestemmer følgende:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

a) levering af varer bestemt som brændstof og forsyninger, herunder proviant, til fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, og som mod betaling udfører passagerbefordring eller benyttes i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed, samt fartøjer, der anvendes til bjærgnings- eller redningsoperationer på havet, og fartøjer, der anvendes til kystfiskeri, dog med undtagelse af proviant til sidstnævnte fartøjer

[...]

c) levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af de i litra a) nævnte fartøjer samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af genstande – herunder fiskegrej – der er indbygget i eller anvendes ved driften af disse fartøjer

d) andre ydelser end de i litra c) omhandlede, når de udføres for at dække et direkte behov i forbindelse med de i litra a) nævnte fartøjer og deres ladning

[...]«

Finsk ret

8 Det fastsættes i § 71, nr. 3, i Arvonlisäverolaki 1501/1993 (lov nr. 1501/1993 om merværdiafgift) af 30. december 1993 i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »AVL«):

»Der opkræves ikke afgift af følgende salg:

[...]

3) salg af tjenesteydelser på skibs- eller luftfartøjer, der deltager i international befordring, til personer under deres udlandsrejser, samt salg af tjenesteydelser med henblik på dækning af direkte behov i forbindelse med et sådant fartøj eller dets ladning.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9 A er et datterselskab af B Oy. Selskabet udøver sin virksomhed i to havne, hvorfra det sælger ydelser, der omfatter lastning og losning, lagerfacilitet, pakhus- samt speditjonsvirksomhed.

10 Blandt de ydelser, som A leverer, indgår lastning og losning af fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, og som benyttes i forbindelse med handelsvirksomhed. I praksis udføres lastningen og losningen af en underentreprenør, og ydelserne faktureres A, der efterfølgende viderefakturerer ordregiveren, som – efter omstændighederne – kan være B, ihændeleveren af ladningen, afladeren, speditøren eller rederen. De nærmere oplysninger vedrørende fartøjet og

dets ladning videregives til underentreprenøren og er anført såvel på den faktura, som A modtager, som på den faktura, som A udsteder.

11 A anmodede det centrale skattenævn om en skatteafgørelse med henblik på at få afgjort, hvorvidt lastning og losning, der bliver udført som underentrepriser for kundernes regning, kunne fritages for moms i henhold til AVL's § 71, stk. 3.

12 Ved afgørelse af 1. oktober 2014 meddelte det centrale skattenævn A, at ydelser med lastning og losning ikke kunne anses for at være ydelser, der var fritaget for moms i medfør af AVL's § 71, stk. 3, der gennemfører artikel 148, litra a), c) og d), i direktiv 2006/112, idet ydelser, der leveres til brug for fartøjer, som opererer internationalt, eller til deres ladning, alene kan fritages for moms, såfremt leveringen sker i de pågældende ydelsers sidste omsætningsled. Ydelserne med lastning og losning, således som oplyst i anmodningen, blev imidlertid leveret i et tidligere led.

13 A påklagede denne afgørelse til Korkein hallinto-oikeus (øverste forvaltningsdomstol, Finland) med den begrundelse, at afgørelsen var i strid med artikel 148, litra d), i direktiv 2006/112, idet denne bestemmelse skal fortolkes således, at levering af ydelser, som efter deres natur er bestemt til at dække et direkte behov i forbindelse med et fartøj og dets ladning, såsom ydelser med lastning og losning af et fartøj, skal fritages for moms, uafhængigt af den person, som sælger eller køber disse ydelser.

14 I sit forsvar har den finske skattemyndighed bl.a. støttet sig på Domstolens dom af 14. september 2006, Elmeka (C-181/04 – C-183/04, EU:C:2006:563) for at gøre gældende, at den i denne bestemmelse fastsatte momsfritagelse kun finder anvendelse i de pågældende ydelsers sidste omsætningsled.

15 Den forelæggende ret er imidlertid af den opfattelse, at den nævnte dom ikke gør det muligt at besvare spørgsmålet om, hvorvidt det – når det følger af selve den pågældende ydelses karakter, at denne ydelse er bestemt til at dække et direkte behov i forbindelse med fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø og deres ladning – stadig er nødvendigt, at denne ydelse, for at momsfritagelsen finder anvendelse, faktureres direkte til rederen.

16 Under disse omstændigheder har Korkein hallinto-oikeus (øverste forvaltningsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 148, litra d), i direktiv 2006/112 fortolkes således, at lastning og losning af et fartøj er ydelser i denne bestemmelses forstand, der er bestemt til at dække et direkte behov i forbindelse med søgående fartøjers lastning og losning som omhandlet i dette direktivs artikel 148, litra a)?

2) Skal artikel 148, litra d), i direktiv 2006/112, henset til præmis 24 i dom [af 14. september 2006, Elmeka, C-181/04 – C-183/04, EU:C:2006:563], hvorefter afgiftsfritagelsen i henhold til denne bestemmelse ikke kan udvides til at omfatte levering af tjenesteydelser i et forudgående handelsled, fortolkes således, at dette også gælder for den i nærværende sag omtvistede tjenesteydelse, hvor den tjenesteydelse, der i første handelsled leveres af en af A's underentreprenører, omfatter en tjenesteydelse, som direkte vedrører ladningen, og som A viderefakturerer til speditøren eller transportøren?

3) Skal artikel 148, litra d), i direktiv 2006/112, henset til præmis 24 i [nævnte dom], hvorefter afgiftsfritagelsen i henhold til denne bestemmelse kun gælder for tjenesteydelser, der leveres direkte til rederen, fortolkes således, at denne afgiftsfritagelse ikke kan finde anvendelse, såfremt tjenesteydelsen leveres til ihændeleveren af ladningen, f.eks. eksportøren eller importøren af det

omhandlede gods?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

17 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 148, litra d), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at ydelser med lastning og losning af et fartøj er ydelser, der udføres for at dække et direkte behov i forbindelse med ladningen af de i dette direktivs artikel 148, litra a), nævnte fartøjer.

18 Det bemærkes indledningsvis, at i henhold til artikel 148, litra d), er andre ydelser end de i denne artikels litra c) omhandlede, når de udføres for at dække et direkte behov i forbindelse med de i artiklens litra a) nævnte fartøjer og deres ladning, fritaget for moms.

19 Det følger således af ordlyden af nævnte artikel 148, litra d), at for at være en af disse »andre ydelser« kræver denne bestemmelse for det første, at de pågældende ydelser gennemføres for at dække et direkte behov i forbindelse med et fartøj og dets ladning, og for det andet, at dette fartøj er et af de i dette direktivs artikel 148, litra a), nævnte fartøjer.

20 Hvad angår den anden af disse to betingelser synes den forelæggende ret at være af den opfattelse, at denne betingelse er opfyldt i hovedsagen, hvilket det tilkommer denne ret at efterprøve.

21 Med hensyn til den første betingelse skal det bemærkes, at artikel 148, litra d), i direktiv 2006/112 ikke præciserer, hvordan begrebet »direkte behov i forbindelse med et fartøj og dets ladning« skal forstås. Under disse omstændigheder skal dette begreb fortolkes under hensyntagen til den sammenhæng, hvori denne artikel 148, litra d), indgår.

22 Det bemærkes i denne henseende, at artikel 148, litra c), i direktiv 2006/112, som dette direktivs artikel 148, litra d), udtrykkeligt henviser til, på samme måde tager sigte på at fritage ydelser, der er knyttet til international søtransport, og henviser – med henblik på at udpege disse fartøjer – til samme fartøjer, dvs. dem, der er nævnt i samme artikels litra a). Idet disse to bestemmelser således ligner og supplerer hinanden, skal begrebet »direkte behov i forbindelse med et fartøj og dets ladning« fortolkes i lyset af opbygningen af bestemmelserne i nævnte direktivs artikel 148, litra c).

23 Det bemærkes, at artikel 148, litra c), navnlig fritager udlejning, reparation og vedligeholdelse, så længe disse ydelser vedrører et formål, der tjener til driften af et fartøj, som er omfattet af denne artikels litra a). Kort sagt opstiller denne artikel 148, litra c), derfor et krav om, at der foreligger en forbindelse mellem den levering af ydelser, der foretages, og det pågældende fartøjs drift (jf. i denne retning dom af 4.7.1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, præmis 21).

24 Ydelser med lastning og losning opfylder dette krav. Transport af gods udgør nemlig en sædvanlig form for drift af fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø. For at en ladning kan transporteres, og for at et fartøj således er i drift, er det imidlertid nødvendigt, at den nævnte ladning er indladet på dette fartøj i afgangshavnen og derefter losses i ankomsthavnen.

25 Sådanne ydelser skal derfor anses for at opfylde et direkte behov i forbindelse med ladningen af et fartøj, der er nævnt i artikel 148, litra a), i direktiv 2006/112, og, for så vidt som de er uomgængelig nødvendige for driften af det fartøj, der transporterer denne ladning, for ligeledes at opfylde dette fartøjs direkte behov.

26 På denne baggrund skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 148, litra d), i direktiv

2006/112 skal fortolkes således, at ydelser med lastning og losning af et fartøj er ydelser, der udføres for at dække et direkte behov i forbindelse med ladningen af de i dette direktivs litra a), nævnte fartøjer.

Det andet og det tredje spørgsmål

27 Med sit andet og tredje spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 148, litra d), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at kun ydelser vedrørende lastning og losning af et fartøj, der er omfattet af dette direktivs artikel 148, litra a), som finder sted i sidste omsætningsled for en sådan ydelse, er fritaget, eller om ydelser, der gennemføres i et tidligere omsætningsled, såsom en ydelse, der leveres af en underentreprenør til en erhvervsdrivende, som derefter viderefakturerer den til en speditør eller transportør, ligeledes er fritaget. Den forelæggende ret ønsker ligeledes oplyst, om nævnte artikel 148, litra d), skal fortolkes således, at ydelser med lastning og losning, der leveres ihændehaveren af denne ladning, såsom eksportøren eller importøren af ladningen, ligeledes er fritaget.

28 Det skal i første række bemærkes, at artikel 148, litra d), i direktiv 2006/112 ikke med hensyn til de ydelser, som den omhandler, henviser til et bestemt led i deres omsætningskæde, ej heller nævnes den person, til hvem disse ydelser skal faktureres. Følgelig giver denne bestemmelses ordlyd ikke i sig selv mulighed for at anse ydelser, der ikke finder sted i sidste omsætningsled, eller ydelser, der faktureres til en mellemmand, for ikke at være omfattet af den heri fastsatte fritagelse.

29 Under disse omstændigheder skal det undersøges, om en sådan udelukkelse kan følge af den sammenhæng, hvori artikel 148, litra d), i direktiv 2006/112 indgår.

30 I denne henseende bemærkes, at i henhold til artikel 131 i direktiv 2006/112, som med tilsvarende formuleringer gengiver sjette direktivs artikel 15, første punktum, skal den fritagelse, der er fastsat i artikel 148, litra d), i direktiv 2006/112, kunne gennemføres af medlemsstaterne på en måde, som gør, at en korrekt og enkel anvendelse heraf er mulig, og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug.

31 I denne forbindelse har Domstolen i præmis 24 i dom af 14. september 2006, Elmeka (C-181/04 – C-183/04, EU:C:2006:563), som den forelæggende ret har henvist til, fastslået, at afgiftsfritagelsen i henhold til sjette direktivs artikel 15, nr. 8), hvis ordlyd er gengivet ordret i artikel 148, litra d), i direktiv 2006/112, kun gælder for transaktioner, der finder sted i de pågældende ydelsers sidste omsætningsled.

32 Det bemærkes imidlertid, at de meget særegne forenede sager, der gav anledning til dom af 14. september 2006, Elmeka (C-181/04 – C-183/04, EU:C:2006:563), omhandlede ydelser med transport af brændstof udført for en ordregivers regning, der derefter solgte dette brændstof til rederierne. Flere transaktioner skulle således fysisk være gennemført, inden det kunne antages, at disse ydelser anvendtes til at dække et af de i sjette direktivs artikel 15, nr. 8), nævnte behov, idet en sådan anvendelse først med sikkerhed kunne konstateres, når brændstoffet var leveret til driftsherrerne af fartøjerne, som anvendte det. Domstolen fastslog følgelig i den nævnte dom, at udvidelsen af den foreskrevne afgiftsfritagelse til de omsætningsled, der ligger forud for omsætningen af denne ydelse, ville kræve, at der blev indført en særlig ordning for at kontrollere den endelige anvendelse af dette brændstof. En sådan ordning ville imidlertid skabe komplikationer, som kunne være uforenelige med en korrekt og enkel anvendelse af fritagelserne.

33 En sådan retspraksis, der er karakteriseret ved de særlige forhold i de sager, der gav anledning til nævnte dom, som vedrørte levering af ydelser, som kunne anvendes til andre formål end det tilsigtede, kan ikke overføres på situationer, hvor det – alt efter ydelsens karakter – er

muligt med sikkerhed at fastslå formålet med leveringen af ydelser, eftersom dette er aftalt. En korrekt og enkel anvendelse af den fritagelse, der er fastsat i artikel 148, litra d), i direktiv 2006/112, er nemlig i sådanne situationer sikret, uden at det er påkrævet at indføre en særlig kontrolordning.

34 Dette er tilfældet for så vidt angår ydelser med lastning og losning som de i hovedsagen omhandlede. Det fremgår nemlig af besvarelsen af det første spørgsmål, at prøvelsen af, hvorvidt disse ydelser opfylder betingelserne for anvendelse af den fritagelse, der er fastsat i artikel 148, litra d), i direktiv 2006/112, udelukkende afhænger af den type fartøj, som skal lastes eller losses. Disse ydelsers anvendelse må således anses for at være fastlagt allerede fra det tidspunkt, hvor de nærmere bestemmelser for ydelsernes gennemførelse aftales.

35 Idet ingen andre særlige forhold kan begrunde, at anvendelsen af fritagelsen i nævnte direktivs artikel 148, litra d), begrænses til det sidste led i de pågældende ydelsers omsætningskæde, må det konstateres, at denne fritagelse – hvad angår ydelser med lastning og losning som de i hovedsagen omhandlede – ikke alene finder anvendelse på ydelser, der finder sted i sidste omsætningsled for disse ydelser, men ligeledes på ydelser, som gennemføres i et tidligere omsætningsled.

36 En sådan konklusion støttes i øvrigt af det formål, der forfølges med artikel 148 i direktiv 2006/112.

37 Som det følger af overskriften til kapitel 7 i dette direktivs afsnit IX, er det formål, der forfølges med direktivet, nemlig at fremme international transport af varer og personer. En fortolkning af den fritagelse, der er fastsat i artikel 148, litra d), i direktiv 2006/112, således at den kun finder anvendelse i sidste led i omsætningskæden for ydelserne med lastning og losning af et fartøj, ville imidlertid gå imod et sådant formål, eftersom en sådan fortolkning – idet hvert mellemlid i denne kæde overvælter finansieringsomkostningen i forbindelse med det likviditetsforskud, der følger af momsbetalingen, på sine kunder – ville medføre en stigning i priserne inden for international transport, uden at en sådan stigning er begrundet i behovet for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af denne fritagelse.

38 Hvad i anden række angår ydelser med lastning og losning, som leveres til en erhvervsdrivende, men viderefaktureres til en anden erhvervsdrivende, såsom en speditør eller transportør, er det for det første ubestridt, at enhver erhvervsdrivende anses for at handle i eget navn. Når en person for tredjemands regning accepterer at afregne en faktura for levering af ydelser, kan denne person for det andet anses for at have optrådt som formidler i forbindelse med gennemførelsen af denne ydelse.

39 Når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, anses han imidlertid for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse i henhold til artikel 28 i direktiv 2006/112.

40 Det følger heraf, at når en ydelse med lastning og losning, der leveres af en erhvervsdrivende, viderefaktureres til en speditør- eller transportørvirksomhed, må det konstateres – medmindre det godtgøres, at denne virksomhed ikke har handlet i eget navn – at en ny levering af ydelser er blevet gennemført, som har ført til, at den tidligere leverede ydelse har fået en anden plads i disse ydelsers omsætningskæde.

41 Denne omstændighed kan imidlertid ikke i sig selv rejse tvivl om anvendelsen – på ydelser med lastning og losning – af den fritagelse, der er fastsat i artikel 148, litra d), i direktiv 2006/112. Idet den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse, således som det følger af denne doms præmis 35, finder anvendelse på sådanne ydelser uafhængigt af det tidspunkt i omsætningskæden, hvor

den pågældende levering finder sted, er mellemkomsten af en yderligere ydelse i denne kæde således uden indvirkning på anvendelsen af nævnte fritagelse.

42 Hvad i tredje række angår anvendelsen af den fritagelse, der er fastsat i artikel 148, litra d), i direktiv 2006/112, på ydelser med lastning og losning, som leveres til ihæندهaverne af de pågældende ladninger, kan sådanne ydelser – for så vidt som denne fritagelse, således som det netop er blevet fastslået, finder anvendelse på ydelser med lastning og losning, uafhængigt af på hvilket tidspunkt i omsætningskæden den pågældende ydelse finder sted – fritages på betingelse af, at de indgår som led i denne omsætningskæde.

43 I denne henseende har Domstolen, således som den forelæggende ret har fremhævet, i præmis 24 i dom af 14. september 2006, Elmeka (C-181/04 – C-183/04, EU:C:2006:563), fastslået, at omsætningskæden for den ydelse, der var omhandlet i de sager, som gav anledning til denne dom, afsluttes, når den nævnte ydelse er blevet leveret til det pågældende fartøjs reder.

44 Denne løsning skal imidlertid ligeledes ses i sin rette sammenhæng. De nævnte sager omhandlede nemlig ydelser i forbindelse med transport af brændstof til forsyning. Eftersom sådanne ydelser har til formål at opfylde de pågældende fartøjers behov uden direkte at hænge sammen med de transporterede ladninger, kan omkostningerne forbundet med ydelserne derfor ikke som sådan overvæltes på ihæندهaverne af disse ladninger.

45 I tilfældet med ydelser med lastning og losning skal leveringen af disse ydelser til de nævnte ihæندهavere derimod anses for stadig at indgå i disse ladningers omsætningskæde, eftersom disse ydelser hænger direkte sammen med de transporterede ladninger, og idet omkostningerne forbundet med ydelserne derfor som sådan kan overvæltes på indehaverne af disse ladninger. Det følger heraf, at sådanne ydelser kan fritages på grundlag af artikel 148, litra d), i direktiv 2006/112.

46 Under disse omstændigheder skal det andet og det tredje spørgsmål besvares med, at artikel 148, litra d), i direktiv 2006/112 for det første skal fortolkes således, at ikke alene ydelser vedrørende lastning og losning af et fartøj, der er omfattet af dette direktivs artikel 148, litra a), som finder sted i sidste omsætningsled for en sådan ydelse, men ligeledes ydelser, der gennemføres i et tidligere omsætningsled, såsom en ydelse, der leveres af en underentreprenør til en erhvervsdrivende, som derefter viderefakturerer den til en speditør eller transportør, kan være fritaget, og for det andet således, at ydelser med lastning og losning, som leveres til ihæندهaveren af denne ladning, såsom eksportøren eller importøren af denne, ligeledes kan fritages.

Sagens omkostninger

47 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Ottende Afdeling) for ret:

1) **Artikel 148, litra d), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at ydelser med lastning og losning af et fartøj er ydelser, der udføres for at dække et direkte behov i forbindelse med ladningen af de i dette direktivs artikel 148, litra a), nævnte fartøjer.**

2) **Artikel 148, litra d), i direktiv 2006/112 skal for det første fortolkes således, at ikke alene ydelser vedrørende lastning og losning af et fartøj, der er omfattet af dette direktivs artikel 148, litra a), som finder sted i sidste omsætningsled for en sådan ydelse, men ligeledes ydelser, der gennemføres i et tidligere omsætningsled, såsom en ydelse, der**

leveres af en underentreprenør til en erhvervsdrivende, som derefter viderefakturerer den til en speditør eller transportør, kan være fritaget, og for det andet således, at ydelser med lastning og losning, som leveres til ihændehaven af denne ladning, såsom eksportøren eller importøren af denne, ligeledes kan fritages.

Underskrifter

* Processprog: finsk