

Preliminär utgåva

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

den 4 maj 2017 (\*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 148 d – Undantag från skatteplikt – Tillhandahållande av tjänster för att täcka direkta behov för fartyg som framförs på öppna havet och deras laster – Lastning och lossning som utförs av en underentreprenör för en mellanhands räkning”

I mål C-33/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Korkein hallinto-oikeus (Högsta förvaltningsdomstolen, Finland) genom beslut av den 15 januari 2016, som inkom till domstolen den 20 januari 2016, i ett förfarande som anhängiggjorts av

**A Oy**

ytterligare deltagare i rättegången:

**Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö**

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av J. Malenovský (referent), tillförordnad ordförande på åttonde avdelningen, samt domarna M. Safjan och D. Šváby,

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: handläggaren I. Illéssy,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 20 oktober 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- A Oy, genom R. Nyrhinen och M. Pokkinen,
- Finlands regering, genom H. Leppo, i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom E. Tsaousi och K. Nasopoulou, båda i egenskap av ombud,
- Nederländernas regering, genom M. Bulterman och M. de Ree, båda i egenskap av ombud,
- Polens regering, genom A. Kramarczyk-Szaładzińska och B. Majczyna, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom M. Owsiany-Hornung och P. Aalto, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 7 december 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## **Dom**

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 148 d i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål som anhängiggjorts av A Oy angående huruvida ett skatterättsligt förhandsavgörande som meddelats av Keskusverolautakunta (Centralskattenämnden, Finland) är välgrundat. Enligt förhandsavgörandet kan tjänster i form av lastning och lossning av ett fartyg, som utförs av en underentreprenör som fakturerar entreprenören och inte redaren direkt, inte undantas från mervärdesskatt med stöd av artikel 148 d i direktiv 2006/112.

## **Tillämpliga bestämmelser**

### *Unionsrätt*

3 Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 (EGT L 376, 1991, s. 1) (nedan kallat sjätte direktivet), innehöll en artikel 15 som hade följande lydelse:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

1. Leverans av varor som av säljaren eller för hans räkning skickas eller transporteras till en destination utanför gemenskapen.

...

5. Leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av sådana havsgående fartyg som avses i punkt 4 a och b samt leverans, uthyrning, reparation och underhåll av utrustning – däribland fiskeriutrustning – som ingår som en del i eller används i dem.

...

8. Tillhandahållande av andra tjänster än sådana som avses i punkt 5 för att täcka direkta behov för sådana havsgående fartyg som avses i den punkten eller deras laster.

...”

4 Sjätte direktivet har upphävts och ersatts av direktiv 2006/112, som trädde i kraft den 1 januari 2007.

5 I artikel 28 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett

tillhandahållande av tjänster, skall han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.”

6 I artikel 131 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 [i avdelning IX] skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.”

7 Kapitel 7 i avdelning IX i direktivet har rubriken ”Undantag i samband med internationella transporter”. I artikel 148 i detta kapitel i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

a) Leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering av fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet samt fartyg som används för sjöräddning eller assistans eller för kustfiske, i det senare fallet med undantag för fartygsproviant.

...

c) Leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av fartyg som avses i led a samt leverans, uthyrning, reparation och underhåll av utrustning, däribland fiskeriutrustning, som utgör en del av dessa fartyg eller används i dem.

d) Tillhandahållanden av andra tjänster än de som avses i led c, för att täcka direkta behov för de fartyg som avses i led a och deras laster.

...”

#### *Finländsk rätt*

8 I 71 § tredje punkten avonlisäverolaki 1501/1993 (mervärdesskattelag 1501/1993) av den 30 december 1993, i den version som var tillämplig vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet, föreskrivs följande:

”Skatt betalas inte på följande slag av försäljning:

...

3) försäljning av tjänster på fartyg eller luftfartyg i yrkesmässig internationell trafik till dem som reser utomlands samt försäljning av tjänster som direkt tillgodoser sådana fartyg eller deras last.”

#### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

9 A är ett dotterbolag till B Oy. Bolaget bedriver verksamhet i två hamnar där det tillhandahåller stuveri-, lager-, skeppsagentur- och speditionstjänster.

10 Bland de tjänster som A tillhandahåller ingår lastning och lossning av fartyg som används för kommersiell verksamhet på öppna havet. I praktiken utförs dessa tjänster av en underentreprenör som fakturerar A för tjänsterna, varefter A i sin tur fakturerar sin beställare, som beroende på omständigheterna i det enskilda fallet kan vara B, innehavaren av varorna, befraktaren, speditionsföretaget eller redaren. Utförliga uppgifter om fartyget och lasten förmedlas till underentreprenören och anges både på den faktura som A erhåller och på den faktura som A

upprättar.

11 A ansökte hos Centralskattenämnden om ett skatterättsligt förhandsavgörande i syfte att få klarhet i huruvida den verksamhet i form av lastning och lossning som A utförde för sina kunders räkning via en underentreprenör kunde undantas från mervärdesskatt med stöd av 71 § tredje punkten mervärdesskattelagen.

12 Genom beslut av den 1 oktober 2014 meddelade Centralskattenämnden A att dessa tjänster i form av lastning och lossning inte ska anses utgöra tjänster som är undantagna från mervärdesskatt i den mening som avses i 71 § tredje punkten mervärdesskattelagen, vilken införlivar artikel 148 a, c och d i direktiv 2006/112. Centralskattenämnden motiverade sin bedömning med att tjänster som tillhandahålls fartyg i internationell trafik eller deras laster kan undantas från mervärdesskatt endast om tjänsterna utförs i det sista handelsledet för tjänsterna i fråga. I det fall som ansökan avsåg tillhandahålls lastnings- och lossningstjänsterna emellertid i ett tidigare handelsled.

13 A överklagade detta beslut till Korkein hallinto-oikeus (Högsta förvaltningsdomstolen, Finland) och gjorde gällande att beslutet innebar ett åsidosättande av artikel 148 d i direktiv 2006/112, eftersom denna bestämmelse ska tolkas så att de tjänster som, på grund av sin art, har ett nära samband med direkta behov för ett fartyg eller dess last, såsom lastning och lossning, ska undantas från mervärdesskatt, oberoende av den person som säljer eller köper dessa tjänster.

14 I sitt yttrande hänvisade den finska skattemyndigheten till domstolens dom av den 14 september 2006, Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563), och gjorde med stöd av denna dom gällande att det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i nämnda artikel endast är tillämpligt i det sista handelsledet för tjänsterna i fråga.

15 Den hänskjutande domstolen anser emellertid att det inte är möjligt att med ledning av nämnda dom besvara frågan huruvida det, när den aktuella tjänstens karaktär är sådan att den har ett nära samband med de direkta behoven för fartyg som används på öppna havet och deras laster, ändå är nödvändigt att denna tjänst ska faktureras redaren direkt för att den ska vara undantagen från mervärdesskatteplikt.

16 Mot denna bakgrund beslutade Korkein hallinto-oikeus (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska stycket d i artikel 148 i rådets direktiv 2006/112/EG tolkas så att lastningen och lossningen av fartyget är sådana i nämnda bestämmelse avsedda tjänster som täcker direkta behov för laster i fartyg som avses i stycke a i samma artikel?

2) När hänsyn tas till det 24:e stycket i [domen av den 14 september 2006, Elmeka, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563], enligt vilket den i bestämmelsen avsedda befrielsen inte kan utsträckas till att gälla tjänster som utförs i ett tidigare handelsled, kan bestämmelsen i stycke d i artikel 148 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG tolkas så att detta gäller också den tjänst som det nu är fråga om, där det i den tjänst som i första försäljningsledet utförs av [A:s] underleverantör ingår en tjänst som fysiskt direkt hänför sig till lasten och för vilken A ... i sin tur fakturerar ett speditors- eller transportbolag?

3) När hänsyn tas till det 24:e stycket i ... ovan nämnda dom ..., enligt vilket den i bestämmelsen avsedda befrielsen tillämpas endast på tjänster som utförs för redaren, ska bestämmelsen i stycke d i artikel 148 i mervärdesskattedirektivet 2006/112... tolkas så att befrielsen enligt bestämmelsen inte kan tillämpas om tjänsten utförs för lastens innehavare, såsom för den som exporterar eller importerar varan?"

## **Prövning av tolkningsfrågorna**

### *Den första frågan*

17 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 148 d i rådets direktiv 2006/112 ska tolkas så att lastning och lossning av ett fartyg är sådana tjänster som täcker direkta behov för den last som fraktas av sådana fartyg som avses i artikel 148 a i detta direktiv.

18 EU-domstolen erinrar inledningsvis om att tillhandahållanden av andra tjänster än de som avses i led c i denna artikel, enligt artikel 148 d i direktiv 2006/112 är undantagna från mervärdesskatteplikt om de utförs för att täcka direkta behov för de fartyg som avses i led a och deras laster.

19 Det framgår av lydelsen av nämnda artikel 148 d att det krävs att de aktuella tjänsterna, för att vara en av dessa "andra tjänster", dels utförs för att täcka direkta behov för ett fartyg eller dess last, dels att detta fartyg är ett av dem som avses i artikel 148 a i detta direktiv.

20 Den hänskjutande domstolen tycks anse att det andra kravet är uppfyllt i det nationella målet. Det ankommer på denna domstol att pröva detta.

21 När det gäller det första kravet kan det påpekas att det i artikel 148 d i direktiv 2006/112 inte preciseras hur begreppet "direkta behov för ett fartyg och dess last" ska förstås. Under dessa omständigheter ska detta begrepp tolkas mot bakgrund av det sammanhang som denna artikel 148 d ingår i.

22 Det kan i detta hänseende påpekas att artikel 148 c i direktiv 2006/112, till vilken artikel 148 d i detta direktiv uttryckligen hänvisar, i likhet med denna sistnämnda bestämmelse syftar till att undanta tjänster i samband med internationella sjötransporter och att den hänför sig till samma fartyg för att peka ut dessa tjänster, närmare bestämt de fartyg som avses i led a i denna artikel. Eftersom dessa två bestämmelser är likartade och kompletterar varandra ska begreppet "direkta behov för ett fartyg och dess last" tolkas med beaktande av systematiken i artikel 148 c i detta direktiv.

23 Genom artikel 148 c i direktiv 2006/112 undantas bland annat uthyrning, reparation och underhåll under förutsättning att det är fråga om utrustning som används på ett sådant fartyg som avses i led a i denna artikel. Genom artikel 148 c uppställs således ett krav på att det finns ett samband mellan de tjänster som tillhandahålls och driften av det berörda fartyget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 juli 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, punkt 21).

24 Tjänster i form av lastning och lossning uppfyller detta krav. Att frakta gods är nämligen ett vanligt sätt att använda sådana fartyg som används på öppna havet. För att en last ska kunna transporteras och ett fartyg kunna användas för detta ändamål krävs att lasten lastas ombord på detta fartyg i avgångshamnen och lossas i ankomsthamnen.

25 Sådana tjänster ska därför anses täcka ett direkt behov för den last som fraktas ombord på ett sådant fartyg som avses i artikel 148 a i direktiv 2006/112. Eftersom dessa tjänster är absolut

nödvändiga för att det fartyg som fraktar denna last ska kunna användas, ska de även anses täcka direkta behov för detta fartyg.

26 Under dessa omständigheter ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 148 d i direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att tjänster i form av lastning och lossning av ett fartyg är sådana tjänster som täcker direkta behov för den last som fraktas av sådana fartyg som avses i artikel 148 a i detta direktiv.

#### *Den andra och den tredje frågan*

27 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra och den tredje frågan, vilka ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artikel 148 d i direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att undantaget från skatteplikt endast avser tjänster i form av lastning och lossning av ett fartyg som avses i artikel 148 a i direktivet som sker i sista handelsledet för en sådan tjänst, eller om undantaget från skatteplikt även avser tjänster som utförs i ett tidigare skede, såsom en tjänst som utförs av en underentreprenör åt en ekonomisk aktör som därefter vidarefakturerar ett speditörsföretag eller ett transportföretag för kostnaden. Den hänskjutande domstolen önskar även få klarhet i huruvida artikel 148 d ska tolkas på så sätt att undantaget från skatteplikt även omfattar tjänster i form av lastning och lossning som utförs för innehavaren av lasten, till exempel varornas exportör eller importör.

28 Det kan, för det första, påpekas att det i artikel 148 d i direktiv 2006/112, vad gäller de tjänster som avses i artikeln, inte anges något särskilt led i tjänsternas handelskedja eller någon person som dessa tjänster ska faktureras. Det är således inte möjligt att enbart genom lydelsen av denna bestämmelse komma fram till att tjänster som inte tillhandahålls i sista handelsledet eller tjänster som faktureras via en mellanhand inte omfattas av det undantag som föreskrivs i bestämmelsen.

29 Under dessa omständigheter ska det prövas huruvida det sammanhang som artikel 148 d i direktiv 2006/112 ingår i kan medföra att sådana tjänster inte omfattas av undantaget från skatteplikt.

30 I detta hänseende anges, enligt artikel 131 i direktiv 2006/112 som i liknande ordalag återger den första meningen i artikel 15 i sjätte direktivet, att det undantag som föreskrivs i artikel 148 d i direktiv 2006/112 ska kunna genomföras av medlemsstaterna på ett sätt som möjliggör en korrekt och enkel tillämpning av undantaget och förhindrar skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.

31 I ett sådant sammanhang har domstolen, i punkt 24 i domen av den 14 september 2006, Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563), som den hänskjutande domstolen har hänvisat till, funnit att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 15 led 8 i sjätte direktivet, vars lydelse är identisk med artikel 148 d i direktiv 2006/112, endast är tillämpligt på tjänster som tillhandahålls i det sista handelsledet.

32 Det ska emellertid hållas i minnet att de mycket speciella förenade mål som ledde fram till domen av den 14 september 2006, Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563), rörde transaktioner i form av transport av bränsle som utfördes åt en beställare som sedan sålde detta bränsle till en redare. Det krävdes således att flera transaktioner fysiskt hade genomförts innan det kunde anses att dessa tjänster användes för de behov som avsågs i artikel 15 led 8 i sjätte direktivet, eftersom en sådan användning med säkerhet kunde konstateras först när bränslet hade levererats till de fartygsoperatörer som skulle använda det. Domstolen konstaterade följaktligen i denna dom att en utvidgning av det föreskrivna undantaget från skatteplikt till att omfatta de tidigare handelsleden för tjänsten skulle kräva att det infördes kontroll- och övervakningssystem

för att kunna förvissa sig om hur detta bränsle slutligen användes. Ett sådant system skulle emellertid skapa skyldigheter som inte var förenliga med en korrekt och enkel tillämpning av undantagen.

33 En sådan rättspraxis, anpassad till de särskilda omständigheterna i de mål som låg till grund för denna dom, som gällde tillhandahållande av tjänster som skulle kunna användas på ett annat sätt än för det avsedda syftet, kan inte gälla i situationer där det, på grund av tjänstens beskaffenhet, är möjligt att med säkerhet fastställa hur tjänsten kommer att användas direkt när en överenskommelse därom har ingåtts. I sådana situationer är den korrekta och enkla tillämpningen av det undantag från skatteplikt som anges i artikel 148 d i direktiv 2006/112 nämligen säkerställd utan att det krävs att det införs något kontroll- och övervakningssystem.

34 Detta gäller för tjänster i form av lastning och lossning, såsom de som är aktuella i det nationella målet. Det följer nämligen av svaret på den första frågan att prövningen av huruvida dessa tjänster uppfyller kraven för att undantaget från skatteplikt i artikel 148 d i direktiv 2006/112 ska kunna tillämpas uteslutande beror på vilken typ av fartyg som ska lastas eller lossas. Så snart det närmare bestämts hur dessa tjänster ska utföras kan det med säkerhet konstateras hur de ska användas.

35 Eftersom ingen annan omständighet kan motivera att tillämpningen av undantaget från skatteplikt i artikel 148 d i direktivet begränsas till det sista handelsledet för de aktuella tjänsterna, ska detta undantag tillämpas för tjänster i form av lastning och lossning, såsom de i det nationella målet, inte bara när dessa tjänster tillhandahålls i det sista handelsledet, utan även när de utförs i ett tidigare skede.

36 Denna slutsats stöds dessutom av det eftersträlvade syftet med artikel 148 i direktiv 2006/112.

37 Det följer nämligen av rubriken till kapitel 7 i avdelning IX i detta direktiv att ändamålet med detta kapitel är att främja internationella transporter av varor och personer. Att tolka undantaget från skatteplikt i artikel 148 d i direktiv 2006/112 på ett sätt som innebär att det endast är tillämpligt i det sista handelsledet för tjänsterna i form av lastning och lossning skulle strida mot ett sådant ändamål. Eftersom en sådan tolkning skulle leda till att varje mellanhand i denna kedja blev tvungen att övervältra kostnaden för att finansiera förskottsinbetalningen av mervärdesskatten på sina kunder, skulle detta nämligen leda till högre priser för internationella transporter, utan att en sådan prisstegring skulle vara motiverad av behovet att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av detta undantag.

38 När det, för det andra, gäller tjänster i form av lastning och lossning som tillhandahålls en ekonomisk aktör, men där kostnaden vidarefaktureras en annan aktör, såsom ett expeditions- eller ett transportföretag, är det obestridligen så att varje ekonomisk aktör förutsätts agera i eget namn. När en person åtar sig att för någon annans räkning reglera en faktura för en tjänst kan denna person emellertid anses ha deltagit i genomförandet av denna tjänst.

39 Enligt artikel 28 i direktiv 2006/112 ska en beskattningsbar person, om denne i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.

40 Av detta följer att det, i det fall kostnaden för en tjänst i form av lastning och lossning som tillhandahållits en ekonomisk aktör vidarefaktureras ett expeditions- eller ett transportföretag, förutom om det fastställs att detta företag inte har agerat i eget namn, ska anses att en ny tjänst har tillhandahållits, vilken haft som verkan att den tjänst som tillhandahållits tidigare hamnar på en annan plats i handelskedjan för dessa tjänster.

41 Enbart denna omständighet i sig kan emellertid inte påverka tillämpningen av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 148 d i direktiv 2006/112 på tjänster i form av lastning och lossning. Eftersom det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse, såsom följer av punkt 35 ovan, ska tillämpas på sådana tjänster oberoende av i vilket skede i handelskedjan som tjänsten utförs, saknar det med avseende på tillämpningen av detta undantag från skatteplikt betydelse att en ytterligare tjänst införs i denna kedja.

42 Vad gäller frågan huruvida undantaget från skatteplikt i artikel 148 d i direktiv 2006/112 är tillämpligt på tjänster i form av lastning och lossning som utförs för innehavarna av de berörda lasterna, så finner domstolen, för det tredje, mot bakgrund av att undantaget, såsom ovan sagts, kan tillämpas på tjänster i form av lastning och lossning oberoende av i vilket skede av handelskedjan som den berörda tjänsten utförs, att sådana tjänster kan undantas från skatteplikt under förutsättning att de ingår som en del i denna handelskedja.

43 Såsom den hänskjutande domstolen har påpekat har EU-domstolen i detta hänseende, i punkt 24 i domen av den 14 september 2006, Elmeke (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563), funnit att handelskedjan för den tjänst som var aktuell i de mål som låg till grund för den domen avslutades när denna tjänst hade tillhandahållits redaren för det berörda fartyget.

44 Även om det är så måste denna lösning sättas in i sitt sammanhang. Dessa mål rörde nämligen tjänster i form av transport av bränsle för bunkring. Eftersom sådana tjänster syftade till att täcka de berörda fartygens behov utan att ha något direkt samband med de laster som transporterades, kunde kostnaden för dessa tjänster inte, som sådan, övervältras på innehavarna av dessa laster.

45 När det gäller tjänster i form av lastning och lossning ska det skede där dessa tjänster tillhandahålls innehavarna av dessa laster fortfarande anses ingå som en del i handelskedjan för dessa tjänster, eftersom det finns ett direkt samband mellan dessa tjänster och de laster som transporteras och kostnaden som sådan för tjänsterna därför kan övervältras på dessa innehavare. Av detta följer att sådana tjänster kan undantas från skatteplikt med stöd av artikel 148 d i direktiv 2006/112.

46 Under dessa omständigheter ska den andra och den tredje frågan besvaras enligt följande. Artikel 148 d i direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att undantaget från skatteplikt inte endast avser tjänster i form av lastning och lossning av ett fartyg som avses i artikel 148 a i direktivet som sker i sista handelsledet för en sådan tjänst, utan även tjänster som utförs i ett tidigare skede, såsom en tjänst som utförs av en underentreprenör åt en ekonomisk aktör, som därefter vidarefakturerar ett expeditionsföretag eller ett transportföretag för kostnaden, och att undantaget även avser tjänster i form av lastning och lossning som utförs för innehavaren av denna last, såsom exportören eller importören.

### **Rättegångskostnader**

47 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda



parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

- 1) **Artikel 148 d i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas på så sätt att tjänster i form av lastning och lossning av ett fartyg är sådana tjänster som täcker direkta behov för den last som fraktas av sådana fartyg som avses i artikel 148 a i detta direktiv.**
- 2) **Artikel 148 d i direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att undantaget från skatteplikt inte endast avser tjänster i form av lastning och lossning av ett fartyg som avses i artikel 148 a i direktivet som sker i sista handelsledet för en sådan tjänst, utan även tjänster som utförs i ett tidigare skede, såsom en tjänst som utförs av en underentreprenör åt en ekonomisk aktör, som därefter vidarefakturerar ett speditörsföretag eller ett transportföretag för kostnaden, och att undantaget även avser tjänster i form av lastning och lossning som utförs för innehavaren av denna last, såsom exportören eller importören.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: finska