



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

Y. BOT

fremsat den 7. december 2016¹

Sag C-33/16

A Oy

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Korkein hallinto-oikeus (øverste forvaltningsdomstol, Finland))

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — merværdiafgift (moms) — direktiv 2006/112/EF — artikel 148, litra d) — udførelse af ydelser — begreb — fritagelse — ydelser udført for at dække direkte behov for fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø — ydelser med omladning af gods udført af underentreprenører for et mellemleds regning«

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 merværdiafgiftssystem².

2. Anmodningen er indgivet i forbindelse med en tvist mellem A Oy³ og Keskusverolautakunta (centralt skattenævn, Finland) vedrørende en skatteafgørelse, hvori sidstnævnte fastslog, at ydelser med omladning af gods fra kaj til fartøj og fra fartøj til kaj, som udføres af en underentreprenør, der fakturerer den kontraherende virksomhed og ikke rederen direkte, ikke kan drage fordel af den momsfrigørelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 148, litra d).

3. I dette forslag til afgørelse vil jeg redegøre for, at begrebet ydelser, når de udføres for at dække et direkte behov i forbindelse med de i direktivet artikel 148, litra a), omhandlede fartøjer, må anses for at omfatte ydelser med omladning af gods fra kaj til fartøj og fra fartøj til kaj.

4. Ligeledes er jeg af den opfattelse, at fritagelsen i henhold til nævnte direktivs artikel 148, litra d), omfatter ydelser med omladning af gods fra kaj til fartøj og fra fartøj til kaj, når disse ydelser leveres af en underentreprenør for en erhvervsdrivendes regning, som for sin del ikke er knyttet til rederen, men til en speditør, en transportør, en mellemand eller ihændehaveren af det omhandlede gods.

1 — Originalsprog: fransk.

2 — EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«.

3 — Herefter »A«.

I – Retsforskrifter

A – EU-retten

5. Momsdirektivets artikel 148, litra a), c) og d) bestemmer:

»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.«

6. Denne artikel 148, litra a), c) og d), svarer til artikel 15, nr. 4), litra a) og b), samt nr. 5) og 8) i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag⁴, som den erstattede.

B – Finsk ret

7. § 71, stk. 3, i Arvonlisäverolaki 1501/1993 (lov nr. 1501/1993 om merværdiafgift) af 30. december 1993⁵, således som denne var gældende på tidspunktet for forholdene i hovedsagen, fastsætter:

»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.«

II – Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8. A, som er et datterselskab af B Oy, udøver sin virksomhed i to havne, hvorfra selskabet leverer ydelser, der omfatter lastning og losning, lagerfacilitet, pakhus- samt speditjonsvirksomhed.

4 – EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjettede direktiv«.

5 – Herefter »AVL«.

9. Blandt de ydelser, som A leverer, er omladning af gods for fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, og som benyttes i forbindelse med handelsvirksomhed. Disse ydelser udføres af en underentreprenør, og ydelserne faktureres A, der efterfølgende viderefakturerer ordregiveren, der – efter omstændighederne – kan være B Oy, 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 underentreprenøren udsteder, som på den faktura, som A udsteder.

10. Idet A havde anmodet om en skatteafgørelse med henblik på at få afgjort, hvorvidt omladninger, der bliver udført som underentrepriser for kundernes regning, kunne fritages for moms i henhold til AVL's § 71, stk. 3, traf Keskusverolautakunta (centralt skattenævn) den 1. oktober 2014 afgørelse om, at ydelser med omladning af gods til fartøjer ikke kunne anses for at være ydelser, der var fritaget for moms i medfør af AVL's § 71, stk. 3, som gennemfører momsdirektivets artikel 148, litra a), c) og d), under henvisning til, at ydelser, som leveres til brug for fartøjer, som opererer internationalt, eller til deres ladning, i henhold til Domstolens praksis alene kan fritages for moms, såfremt leveringen sker i det sidste handelsled, og at ydelserne med omladning, således som oplyst i anmodningen, blev leveret i et led, der lå før det sidste handelsled.

11. Idet A har indbragt denne afgørelse til prøvelse ved Korkein hallinto-oikeus (øverste forvaltningsdomstol, Finland), har denne ret besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:»1) Skal [momsdirektivets] artikel 148, litra d), 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 [momsdirektivets] artikel 148, litra d), henset til præmis 24 i [...] dom [af 14. september 2006, Elmeka⁶], 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 [momsdirektivets] artikel 148, litra d), henset til præmis 24 i dom [af 14. september 2006, Elmeka⁷], 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?»

III – Bedømmelse

A – Indledende bemærkninger

12. Indledningsvis skal jeg minde om, at Domstolen fortolker momsfritagelserne i medfør af momsdirektivets artikel 148 ud fra de principper, der er beskrevet i det følgende.

13. For det første er disse momsfritagelser selvstændige EU-retlige begreber, som følgelig skal undergives en ensartet fortolkning og anvendelse i hele Unionen⁸.

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

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

8 – Jf. bl.a. dom af 3.9.2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

14. For det andet skal disse fritagelser placeres i den generelle sammenhæng i den fælles momsordning, som er indført ved det nævnte momsdirektiv⁹. Dette system er baseret på to principper: dels på princippet om, at moms opkræves af enhver tjenesteydelse og enhver levering af goder, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person¹⁰, dels på princippet om afgiftsneutralitet, som er til hinder for, at erhvervsdrivende, der udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms¹¹.

15. For det tredje skal de udtryk, der anvendes til angivelse af afgiftsfritagelserne i medfør af momsdirektivets artikel 148, fortolkes strengt, da de er undtagelser til det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. Imidlertid er denne fortolkningsregel ikke ensbetydende med, at de udtryk, der anvendes for at definere disse fritagelser, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning¹².

16. Det er i lyset af disse fortolkningskriterier, at anmodningen om præjudiciel afgørelse fra Korkein hallinto-oikeus (øverste forvaltningsdomstol) skal besvares.

B – Om det første præjudicielle spørgsmål

17. Med sit første spørgsmål spørger den forelæggende ret nærmere bestemt, om momsdirektivets artikel 148, litra d), skal fortolkes således, at begrebet ydelser, der er udført til at dække et direkte behov i forbindelse med et søgående fartøjs ladning, omfatter ydelserne med lastning og losning af et fartøj.

18. Dette spørgsmål, som alle parter, der har indgivet indlæg til Domstolen, er enige om skal besvares bekræftende, synes ikke at volde særlige vanskeligheder.

19. Det er tilstrækkeligt at konstatere, at momsdirektivets artikel 148, litra d), ikke indeholder en udtømmende opregning af de fritagne ydelser, men at den angiver en generel definition, som er baseret på et kriterium, der fastholder formålet om at dække et direkte behov i forbindelse med søgående fartøjer og deres ladning. Ifølge Domstolen omfatter de fritagne ydelser sådanne ydelser, »der direkte er forbundet med søgående fartøjers behov og deres ladning, dvs. de tjenesteydelser, som er nødvendige for fartøjernes drift«¹³.

20. Således som lodsning, bugsering eller fortøjning af et fartøj udgør typiske eksempler på de tjenesteydelser, der udføres i forbindelse med fartøjers direkte behov, er lastning og losning af et skibsfartøj ubestridt karakteristiske tjenesteydelser, der udføres for at dække behov i forbindelse med ladningen.

21. I virkeligheden drejer den tvivl, som momsdirektivets artikel 148, litra d), giver anledning til, sig mindre om, hvorvidt lastning og losning af et fartøj er omfattet af begrebet ydelser, der er bestemt til at dække et direkte behov i forbindelse med ladningen, end om, hvorledes kravet om, at disse aktiviteter skal ske for at dække »et direkte behov i forbindelse med [...] fartøjer og deres ladning«¹⁴, skal forstås.

9 — Jf. bl.a. dom af 19.7.2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

10 — Jf. bl.a. dom af 19.7.2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

11 — Jf. bl.a. dom af 19.7.2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, præmis 32, 33 og 48 og den deri nævnte retspraksis).

12 — Jf. bl.a. dom af 19.7.2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).

13 — Jf. dom af 4.7.1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, præmis 21, der udelukker installeringen af spilleautomater, der »ikke har nogen indre sammenhæng med skibsfartens behov«, fra kategorien af afgiftsfritagne ydelser).

14 — Min fremhævelse.

22. I denne henseende må det fastslås, at sprogversionerne af momsdirektivets artikel 148, litra d), er forskellige med hensyn til anvendelsen af det bindeord, der adskiller ordene »de i litra a) nævnte fartøjer« og ordene »deres ladning«. Mens bestemmelsen nemlig fastsætter, navnlig i sin tyske, græske, spanske, franske og italienske version, at »ydelse[...] når de udføres for at dække et direkte behov i forbindelse med de i litra a) nævnte fartøjer og deres ladning« er fritaget, fastsætter den samme bestemmelse, navnlig i sin bulgarske, rumænske, finske og engelske version imidlertid, at »ydelse[...] når de udføres for at dække et direkte behov i forbindelse med de i litra a) nævnte fartøjer eller deres ladning«, er fritaget¹⁵. Denne forskel i formuleringen fører til, at der opstår tvivl om, hvorvidt fritagelsen for moms alene vedrører ydelser, der samtidigt dækker behov i forbindelse med fartøjer og deres ladning, eller hvorvidt fritagelsen vedrører alle de ydelser, der opfylder direkte behov i forbindelse med fartøjer og alle de ydelser, der opfylder direkte behov i forbindelse med deres ladning.

23. Det følger af Domstolens faste praksis, at i det omfang EU-rettens bestemmelser skal fortolkes og anvendes på en ensartet måde i lyset af de versioner, der er udfærdiget på alle Unionens sprog, kan en formulering, der er anvendt i en af sprogversionerne af en EU-retlig bestemmelse, ikke tjene som eneste grundlag for bestemmelsens fortolkning eller tillægges større betydning end de øvrige sprogversioner. I tilfælde af uoverensstemmelse mellem de forskellige sprogversioner af en EU-bestemmelse skal den pågældende bestemmelse fortolkes på baggrund af den almindelige opbygning af og formålet med den ordning, som den er led i¹⁶.

24. I dette tilfælde må det fastslås, at en fortolkning, der begrænser momsfrigtagelsen i medfør af momsdirektivets artikel 148, litra d), til alene at omfatte fællesydelse til fartøjer og deres ladning, ville begrænse denne fritagelses anvendelsesområde betydeligt ved at udelukke de mest karakteristiske ydelser, der udføres på havneområder, til de fartøjer, der er beskrevet i denne artikels litra a).

25. Således ville lodsning og bugsering, som ville kunne anses for kun at blive udført for at dække et direkte behov i forbindelse med et fartøj, og således kun indirekte at dække behov i forbindelse med ladningen, være udelukket fra momsfrigtagelsen, mens lastning og losning af fartøjet ligeledes ville kunne være udelukket med den begrundelse, at disse ydelser alene er til direkte gavn for ladningen og kun indirekte for fartøjet.

26. Under alle omstændigheder ville det ud fra denne betragtning alene være aktiviteter såsom sikkerheds- og overvågningstjenester, der udføres om bord på fartøjet, der ville kunne anses for kumulativt og samtidigt dække de direkte behov i forbindelse med fartøjet og dets ladning.

27. Ydermere er denne fortolkning ikke i overensstemmelse med formålet med momsdirektivets artikel 148, som er at fremme international luft- og søtransport af varer og passagerer ved at give virksomheder, der udøver aktiviteter inden for dette område, en likviditetsfordel, der består i en fritagelse for præfinansiering af momsen. Med dette formål for øje skal fritagelsen, der gælder for samtlige aktiviteter forbundet med forsyning af søgående fartøjer, ligeledes gælde for så vidt angår alle de ydelser, der udføres for at dække et direkte behov i forbindelse med disse fartøjer eller deres ladning.

28. Dette er grunden til, at jeg foreslår Domstolen at besvare det første spørgsmål besvares således, at momsdirektivets artikel 148, litra d), skal fortolkes således, at begrebet ydelser, der er bestemt til at dække direkte behov i forbindelse med de i litra a) nævnte fartøjers eller deres ladnings behov, omfatter omladning af gods fra kaj til fartøj og fra fartøj til kaj.

15 — Min fremhævelse.

16 — Jf. bl.a. dom af 28.7.2016, Edilizia Mastrodonato (C-147/15, EU:C:2016:606, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

C – Om det andet og det tredje præjudicielle spørgsmål

29. Med det andet og det tredje spørgsmål, som skal undersøges samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvorvidt momsdirektivets artikel 148, litra d), skal fortolkes således, at fritagelsen i henhold til denne bestemmelse gælder, når ydelserne for omladning af gods fra kaj til fartøj og fra fartøj til kaj leveres af en underentreprenør, der handler for en erhvervsdrivendes regning, som ikke selv har forbindelse til rederen, men til en speditør, en transportør, en mellemhandler eller ihændeleveren af det omhandlede gods.

30. Idet den bestemmelse, der er genstand for det præjudicielle spørgsmål, har samme ordlyd som sjette direktivs artikel 15, nr. 8), som momsdirektivet ophævede og erstattede, er retspraksis vedrørende fortolkningen af denne artikel relevant for fortolkningen af momsdirektivets artikel 148, litra d).

31. Domstolens praksis er fastlagt ved dom af 26. juni 1990, *Velker International Oil Company*¹⁷, af 14. september 2006, *Elmeke*¹⁸, og af 3. september 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*¹⁹.

32. Dommen af 26. juni 1990, *Velker International Oil Company*²⁰, vedrørte fortolkningen af sjette direktivs artikel 15, nr. 4), om skibsproviantering til fartøjer. Selskabet *Velker International Oil Company Ltd NV* i Rotterdam²¹, som havde indkøbt to partier bunkerolie, havde videresolgt disse til selskabet *Forsythe International BV* i Haag²², der havde fået dem leveret i olietanke, som *Forsythe International BV* i Haag havde lejet, inden de blev lastet på søgående fartøjer, som selskabet ikke selv drev. Det af den forelæggende ret stillede spørgsmål var, hvorvidt de leveringer af bunkerolien, som *Velker* havde foretaget til *Forsythe*, kunne være fritaget for moms eller ej. Nærmere bestemt drejede spørgsmålet sig om, hvorvidt begrebet »levering af goder bestemt som proviant« ikke alene kunne anses for at omfatte levering af goder om bord på fartøjet, som direkte havde til med skibsprovianteringen med efterfølgende eksport af goderne til formål, men tillige omfattede leveringer, der var foretaget i forudgående handelsled.

33. Domstolen fastslog, at »alene levering til den virksomhed, som selv skal anvende goderne til skibsproviantering, kan anses for levering af goder bestemt som forsyninger«, og begrundede dette med to forhold: sidestilling af skibsproviantering med eksport samt hensynet til de følger, som en udvidelse af afgiftsfritagelsen til at omfatte forudgående handelsled ville have.

34. Domstolen fastslog for det første, at »[l]igesom den automatiske fritagelse i henhold til [artikel 15, nr. 1)], når der er tale om eksporttransaktioner, udelukkende finder anvendelse på den endelige levering af goder, der eksporteres af sælgeren eller for dennes regning, finder fritagelsen efter [artikel 15, nr. 4)], alene anvendelse på levering af goder til den virksomhed, der selv anvender goderne til skibsproviantering, og fritagelsen kan således ikke udvides til at omfatte levering af goder i et forudgående handelsled«²³.

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 — Herefter »*Velker*«.

22 — Herefter »*Forsythe*«.

23 — Dom af 26.6.1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, præmis 22).

35. For det andet bemærkede Domstolen, at »udvidelsen af afgiftsfritagelsen til de handelsled, der ligger forud for den endelige levering af goderne til skibsproviantering, ville kræve, at medlemsstaterne indfører en særlig ordning for at kontrollere den endelige anvendelse af de med afgiftsfritagelse leverede goder«, og at »en sådan ordning ville skabe komplikationer for [medlems]staterne og de berørte virksomheder, som er uforenelige med »en korrekt og enkel anvendelse af fritagelser«, jf. sjette direktivs artikel 15, første afsnit«²⁴.

36. I dom af 14. september 2006, Elmeka²⁵, anvendtes den løsning for afgiftsfritagelse, der således gælder for levering af goder til skibsproviantering, på den afgiftsfritagelse, der er fastsat i det sjette direktivs artikel 15, nr. 8), for så vidt angår tjenesteydelser. Hovedsagen omhandlede transport af olieprodukter, som selskabet Elmeka NE udførte, idet dette selskab drev et tankskib for olieselskabet Oceanic International Bunkering SA's regning, der leverede varer til rederierne.

37. Domstolen fastslog, at »for at sikre en sammenhængende anvendelse af hele sjette direktiv« gælder afgiftsfritagelsen i henhold til artikel 15, nr. 8), kun for »tjenesteydelser, der leveres direkte til rederiet, og [kan] således ikke udvides til at omfatte levering af goder i et forudgående handelsled«²⁶. Domstolen begrundede sin løsning ved at overføre afgiftsfritagelsen for tjenesteydelser, som er omhandlet i denne bestemmelse, af de grunde, som er anført i præmis 22 og 24 i dommen i sagen Velker International Oil Company²⁷, der omhandler skibsproviantering som anført i sjette direktivs artikel 15, nr. 4).

38. Dom af 3. september 2015, Fast Bunkering Klaipėda²⁸, sår ikke tvivl om princippet, hvorefter en afgiftsfritagelse ikke kan udvides til at omfatte levering af varer eller tjenesteydelser, der udføres i forudgående handelsled, selv om Domstolen, af de grunde, der er anført for analysen af begrebet levering af varer i henhold til momsdirektivets artikel 14, stk. 1, har anerkendt, at fritagelsen kan gøres gældende under de særlige omstændigheder, der gør sig gældende i hovedsagen, hvor et selskab leverede brændstof til søgående fartøjer, og herved indgik aftale med mellemed, der handlede i eget navn, og ikke med driftsherrerne af de pågældende fartøjer.

39. Idet selskabet selv fyldte brændstoffet direkte på de fartøjers brændstoftanke, som det var bestemt for, og den præcise mængde af det således leverede brændstof først kunne fastslås efter påfyldningen, fandt Domstolen, at selv om ejerskabet over brændstoffet efter de i gældende national ret fastsatte former blev overført til mellemedene, var disse ikke på noget tidspunkt i stand til at råde over den leverede mængde, da retten til at råde over brændstoffet tilhørte driftsherrerne, der fra dette tidspunkt almindeligvis måtte formodes faktisk at kunne råde over disse varer, som var de ejere heraf²⁹.

40. Domstolen udledte heraf, at de i hovedsagen omhandlede leveringer ikke kunne anses for at være leveringer til mellemed, der handlede i eget navn, men skulle anses for at være direkte leveringer til driftsherrerne, som havde ret til den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 148, litra a)³⁰. Den løsning, som Domstolen lagde til grund, svarer til en anerkendelse af, at levering af brændstof er momsfrigat, selv om disse faktureres mellemed og ikke fartøjernes operatører.

41. Jeg deler den forelæggende rets opfattelse, hvorefter retspraksis ikke giver et klart svar på, hvorvidt fritagelsen finder anvendelse for omladning af gods fra kaj til fartøj og fra fartøj til kaj allerede af den grund, at disse ydelser i sagens natur er direkte forbundet med behov i forbindelse med ladningen, uafhængigt af, hvem der er tjenesteyder eller ydelsesmodtager, eller om disse ydelser derimod kun kan fritages for afgift, når de faktureres den erhvervsdrivende, der er det sidste handelsled.

24 — Dom af 26.6.1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, præmis 24).

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

26 — Dom af 14.9.2006, Elmeka (C-181/04 – C-183/04, EU:C:2006:563, præmis 24).

27 — C-185/89, EU:C:1990:262.

28 — C-526/13, EU:C:2015:536.

29 — Dom af 3.9.2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, præmis 47).

30 — Dom af 3.9.2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, præmis 52).

42. Svaret på dette spørgsmålet kan udledes af den logik, der ligger bag afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 148, litra d). Således som denne er blevet fortolket af Domstolen, findes der nemlig to måder at forstå bestemmelsen på, idet Domstolen har tilkendegivet, at fritagelsen alene gælder for »den endelige levering af goderne til skibsprovisiantering,«³¹ og for »tjenesteydelser, der leveres direkte til rederiet for at dække et umiddelbart behov på søgående fartøjer«³².

43. Ifølge den første opfattelse, som er den opfattelse, A samt den nederlandske, polske og finske regering har gjort gældende, er det eneste krav for afgiftsfritagelsen i henhold til momsdirektivets artikel 148, litra d), tjenesteydelsens natur, uden at det herved er nødvendigt at tage hensyn til, hvorvidt denne ydelse udføres af en underentreprenør, eller hvorvidt ydelsen faktureres ihændeoveren af ladningen eller en tredjemand, i stedet for at faktureres rederen direkte. Ifølge den polske regering er denne opfattelse helt i overensstemmelse med Domstolens praksis, set i lyset af de forskelle, der er mellem de tidligere afgjorte sager, som omhandlede levering af brændstof til søgående fartøjer og de dertil hørende transportydelser, og den foreliggende sag, der omhandler ydelser i forbindelse med omladning af gods fra kaj til fartøj og fra fartøj til kaj.

44. Ifølge den anden opfattelse, som støttes af den græske regering og af Europa-Kommissionen, kan ydelser i forbindelse med omladning fra kaj til fartøj og fra fartøj til kaj alene momsfritages, såfremt disse udføres i sidste handelsled, og såfremt de leveres direkte til rederiet. Den græske regering har i den forbindelse gjort gældende, at disse ydelser kun kan afgiftsfritages, såfremt ladningen indeholder goder, som er nødvendige for fartøjets drift og dets vedligeholdelse. Ifølge denne regering er det alene de ydelser, der har en forbindelse til selve fartøjet, og som leveres til selve rederiet, der kan drage fordel af afgiftsfritagelsen. Til støtte for sin fortolkning, hvorefter det alene er den sidste transaktion, dvs. den tjenesteydelse, der leveres til rederen, der kan fritages for afgift i henhold til momsdirektivets artikel 148, litra d), har Kommissionen gjort gældende, at denne fortolkning ikke straffer noget handelsled, idet den person, der udfører transaktionen, kan drage fordel af retten til fradrag. Ved underentrepriser kan ydelser, der leveres af hovedselskabet til rederen, fritages for afgift i henhold til momsdirektivets artikel 148, litra d), hvorimod ydelser, som er leveret af underentreprenøren til hovedselskabet, ikke kan fritages for afgift, da disse ikke er leveret i det sidste handelsled, uden at dette imidlertid forhindrer hovedselskabet i senere at fratække den moms, som det har betalt til sin underentreprenør, eller forhindrer det i at få beløbet godtgjort. Ifølge Kommissionen er den foreslåede fortolkning den eneste, der er i overensstemmelse med Domstolens praksis og de principper, hvorefter de afgiftsfritagelser, der er reguleret i momsdirektivets artikel 148, sidestilles med udførsler. Hvad mere er, muliggør den en enkel anvendelse af afgiftsfritagelsen, hvorimod en udvidelse af fortolkningen til at omfatte forudgående handelsled ville afstedkomme praktiske vanskeligheder.

45. Begge disse opfattelser bygger på stærke argumenter.

46. Til støtte for den fortolkning, hvorefter afgiftsfritagelsen alene kan finde anvendelse med hensyn til ydelser, der leveres direkte til rederen, mener jeg, at der kan fremsættes to væsentlige grunde herfor.

47. Den første grund vedrører sidestillingen af ydelser i henhold til momsdirektivets artikel 148, litra d), med udførsler, for hvilke afgiftsfritagelsen uden videre kun finder anvendelse for den endelige levering af de goder, der udføres af sælgeren eller for dennes regning. Imidlertid befinder de ydelser, der er leveret af en underentreprenør, og som faktureres et hovedselskab, som viderefakturerer til en ordregiver, som er en anden end rederen, sig i nogle forudgående led, hvilket udelukker enhver sammenligning med en udførsel.

31 — Dom af 26.6.1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, præmis 24).

32 — Dom af 14.9.2006, Elmeka (C-181/04 – C-183/04, EU:C:2006:563, præmis 25).

48. Den anden grund vedrører målet med momsdirektivets artikel 148, der, således som jeg tidligere har anført, er at fremme international luft- og søtransport af varer og passagerer ved at give virksomheder, der udfører aktiviteter inden for dette område, en likviditetsfordel, der består i en fritagelse for præfinansiering af momsen³³. På denne baggrund synes det logisk at begrænse afgiftsfritagelsen til alene at omfatte de selskaber, der faktisk udfører international luft- og søtransport af varer, uden herved at udvide denne til at omfatte erhvervsdrivende, som udfører andre aktiviteter, selv om disse er direkte forbundet med transportvirksomhed. Afgiftsfritagelsen skal således afhænge af den status, som den person, der faktureres ydelsen, har.

49. Imidlertid findes der efter min opfattelse andre og mere vægtige grunde til støtte for den anden fortolkning, hvorefter der skal lægges vægt på transaktionens art, uden herved at gøre anvendelsen af afgiftsfritagelsen betinget af, at transaktionen udføres af netop den tjenesteyder, der handler direkte for rederens regning.

50. Den første grund vedrører selve ordlyden af momsdirektivets artikel 148, litra d), der ud fra den leverede ydelses art – og ikke ud fra, hvem der er tjenesteyderen eller ydelsesmodtageren, til hvem denne bestemmelse end ikke henviser – definerer, hvilke ydelser der er fritaget for afgift. Oplysningerne vedrørende personerne er således i princippet ikke relevante for fastsættelsen af, hvilke ydelser der er fritaget for afgift.

51. Den anden grund vedrører princippet om afgiftens neutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem, hvorefter erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, ikke bør behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms. Dette princip er efter min opfattelse til hinder for, at en erhvervsdrivende, som leverer en ydelse, der dækker direkte behov i forbindelse med fartøjer eller deres ladning, behandles forskelligt alt efter, om den erhvervsdrivende foretager en direkte eller en indirekte levering og alt efter, hvilken person ydelsen leveres til.

52. Den tredje grund, som jeg finder afgørende, er, at det forhold, at afgiftsfritagelsen ifølge Domstolens praksis er begrænset til det sidste handelsled, ikke efter min opfattelse kan overføres til den særlige situation, hvor der udføres en specifik tjenesteydelse, som er direkte forbundet med behov i forbindelse med fartøjet eller dets ladning. De sager, der gav anledning til dom af 26. juni 1990, *Velker International Oil Company*³⁴, og dom af 14. september 2006, *Elmeka*³⁵, omhandlede begge tilfælde, hvor der inden proviantering af fartøjet blev udført en særskilt transaktion, dvs. i det første tilfælde levering i olietanke inden lastning af bunkerolien om bord på fartøjet, og i det andet tilfælde transport af brændstoffet, inden det blev leveret til rederen.

53. Som A og den polske regering imidlertid med rette har gjort gældende, leveres der i hovedsagen alene en enkel lastnings- og losningsydelse, som er knyttet til med dækning af direkte behov i forbindelse med fartøjet og dets ladning, som udføres og som faktureres af underentreprenøren inden A viderefakturerer sin ordregiver.

54. Domstolen har begrundet sin afvisning af at udvide afgiftsfritagelsen til de handelsled, der ligger forud for den endelige levering af goderne til fartøjets driftsherre, under henvisning til den foreliggende risiko for, at godernes eller ydelsernes bestemmelsessted ændres, der ville kræve, at medlemsstaterne indfører en særlig ordning for at kontrollere den endelige anvendelse. En sådan ordning ville skabe komplikationer for medlemsstaterne og de berørte afgiftspligtige virksomheder, som er uforenelige med en korrekt og enkel anvendelse af fritagelser, jf. momsdirektivets artikel 131³⁶.

33 — Jf. dette forslags punkt 27.

34 — C-185/89, EU:C:1990:262.

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

36 — Jf. bl.a. dom af 3.9.2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, præmis 28).

55. Imidlertid er denne risiko en følge af, at der inden den faktiske skibsproviantering er blevet udført forudgående transaktioner, som kan have ført til, at olieprodukternes bestemmelsessted i et handelsled er blevet ændret. Som følge heraf er denne risiko udelukket, når lastning og losning udføres direkte om bord på fartøjet.

56. Det er korrekt, at Kommissionen under retsmødet har henvist til en anden risiko, der følger af, at lastning og losning kunne udføres om bord på et fartøj, der ikke opfylder kravene i momsdirektivets artikel 148, litra a), for så vidt som ikke alle medlemsstaterne er i besiddelse af et elektronisk register, der gør det muligt at kontrollere det lastede eller lossede fartøjs kendetegn. Det kan ikke benægtes, at der kan foreligge en risiko for, at lastning og losning kan udføres om bord på et fartøj, der navnlig ikke anvendes til sejlads i rum sø, men det må fastslås, at denne risiko ikke kun opstår i forbindelse med en transaktion, som udføres af en underentreprenør og viderefaktureres af hovedselskabet til ordregiveren. Man kan da også forestille sig, at en transaktion, der af tjenesteyderen faktureres rederen direkte, i virkeligheden vedrører et andet fartøj end de fartøjer, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 148, litra a). Den generelle risiko, som Kommissionen har peget på, fører således logisk til at så tvivl om selve princippet om afgiftsfritagelse af de transaktioner, der er omhandlet i direktivets artikel 148.

57. På denne baggrund er jeg af den opfattelse, at Domstolens praksis vedrørende transaktioner, der ligger forud for skibsprovianteringen, ikke kan overføres til tjenesteydelser, der udføres for at dække et direkte behov i forbindelse med en ladning. Jeg er af den opfattelse, at afgiftsfritagelsen i henhold til momsdirektivets artikel 148, litra d), afhænger af ydelseernes art og ikke af, hvem der er tjenesteyder eller ydelsesmodtager.

IV – Forslag til afgørelse

58. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål fra Korkein hallinto-oikeus (øverste forvaltningsdomstol, Finland) på følgende måde:

»Artikel 148, litra d), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at begrebet ydelser udført for at dække et direkte behov i forbindelse med de i dette direktiv artikel 148, litra a), omhandlede fartøjer, eller deres ladning, omfatter ydelser med omladning af gods fra kaj til fartøj og fra fartøj til kaj.

Momsdirektivets artikel 148, litra d), skal fortolkes således, at fritagelsen for afgift i henhold til denne bestemmelse omfatter ydelser med omladning af gods fra kaj til fartøj og fra fartøj til kaj, når disse ydelser leveres af en underentreprenør, der handler for en erhvervsdrivendes regning, som ikke selv er knyttet til rederen, men til en speditør, en transportør, en mellemhandler eller ihændehaveren af det omhandlede gods.«