



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
YVES BOT
föredraget den 7 december 2016¹

Mål C-33/16

A Oy

(begäran om förhandsavgörande från Korkein hallinto-oikeus (Högsta förvaltningsdomstolen, Finland))

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artikel 148 d — Tillhandahållande av tjänster — Begrepp — Undantag från skatteplikt — Tillhandahållanden av tjänster för att täcka direkta behov för fartyg som används på öppna havet och deras last — Lastnings- och lossningstjänster som utförs av underleverantörer för mellanhänders räkning”

1. Begäran om förhandsavgörande rör tolkningen av artikel 148 d i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.²
2. Begäran har framställts inom ramen för en tvist mellan A Oy³ och Keskusverolautakunta (centralskattenämnden, Finland) om ett skatterättsligt förhandsavgörande där centralskattenämnden gjorde bedömningen att tjänster i fråga om lastning och lossning av fartyg utförda av en underentreprenör som för dessa tjänster inte direkt fakturerar redaren, utan i stället det företag med vilket den har ingått avtal, inte kan omfattas av det undantag från mervärdesskatteskatteplikt som föreskrivs i artikel 148 d i mervärdesskattedirektivet.
3. I detta förslag till avgörande kommer jag att göra gällande att begreppet tillhandahållanden av tjänster för att täcka direkta behov för de fartyg som avses i artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet eller deras last innefattar tjänster i fråga om lastning eller lossning av fartyg.
4. Jag kommer också att hävda att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 148 d i mervärdesskattedirektivet omfattar tjänster i fråga om lastning eller lossning av fartyg i fall där dessa tjänster tillhandahålls av en underleverantör som agerar åt en ekonomisk aktör som själv inte är knuten till redaren utan till en speditör eller ett transportföretag eller till ägaren av den berörda lasten.

1 — Originalspråk: franska.

2 — EUT L 347, 2006, s. 1 (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

3 — Nedan kallat A.

I – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätt

5. Artikel 148 a, c och d i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”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.”

6. Den ovan citerade artikel 148 a, c och d motsvarar artikel 15 leden 4 a, 4 b, 5 och 8 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund,⁴ vilket mervärdesskattedirektivet ersatte.

B – Finländsk rätt

7. I 71 § tredje punkten Arvonlisäverolaki 1501/1993 (mervärdesskattelag 1501/1993) av den 30 december 1993,⁵ 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.”

II – Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8. A, som är dotterbolag till bolaget B Oy, bedriver verksamhet i två hamnar och tillhandahåller där stuveri-, lager-, skeppsagentur- och speditionstjänster.

4 — EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28 (nedan kallat sjätte direktivet).

5 — Nedan kallad mervärdesskattelagen.

9. Bland de tjänster som A tillhandahåller ingår lastning och lossning av fartyg som används för handelsverksamhet på öppna havet. Dessa tjänster utförs av en underleverantör som fakturerar A för dem, varefter A i sin tur fakturerar sin beställare, som beroende på omständigheterna i det enskilda fallet kan vara B Oy, ägaren till varorna, befraktaren, speditörsföretaget eller redaren. Utförliga uppgifter om fartyget och lasten förmedlas till underleverantören och anges både på den faktura som A erhåller från underleverantören och på den faktura som A upprättar.

10. Sedan A hade ansökt hos centralskattenämnden om ett skatterättsligt förhandsavgörande i syfte att vinna klarhet i huruvida den lastnings- och lossningsverksamhet som A utförde för sina kunders räkning via en underentreprenör kunde undantas från mervärdesskatt med stöd av 71 § tredje punkten mervärdesskattelagen, fastslog centralskattenämnden genom beslut av den 1 oktober 2014 att dessa lastnings- och lossningstjänster inte skulle 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 mervärdesskattedirektivet med finländsk rätt). Centralskattenämnden motiverade sin bedömning med att det följer av EU-domstolens praxis att tjänster som tillhandahålls för internationella fartyg eller deras last kan undantas från mervärdesskatt endast om de aktuella tjänsterna utförs i det sista handelsledet och att lastnings- och lossningstjänsterna i det fall som avsågs i ansökan enligt centralskattenämndens uppfattning tillhandahölls i ett handelsled som föregick det sista handelsledet.

11. A överklagade detta beslut av centralskattenämnden till Korkein hallinto-oikeus (Högsta förvaltningsdomstolen, Finland), som beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen: ”1. Ska stycket d i artikel 148 i [mervärdesskattedirektivet] 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, *Elmeke*⁶], 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 ... 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 Ab:s underleverantör ingår en tjänst som fysiskt direkt hänför sig till lasten och för vilken A Ab i sin tur fakturerar ett speditörs- eller transportbolag? 3. När hänsyn tas till det 24:e stycket i [domen av den 14 september 2006, *Elmeke*⁷], 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 ... tolkas så att befrielsen enligt bestämmelsen inte kan tillämpas om tjänsten utförs för lastens innehavare, såsom för den som exporterar eller importerar varan?”

III – Bedömning

A – Inledande synpunkter

12. Inledningsvis ska det erinras om att domstolen vid tolkningen av de undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 148 i mervärdesskattedirektivet tillämpar de principer som beskrivs i det följande.

13. För det första utgör dessa undantag självständiga unionsrättsliga begrepp och ska därför tolkas och tillämpas enhetligt i hela unionen.⁸

6 — C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563.

7 — C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563.

8 — Se, bland annat, dom av den 3 september 2015, *Fast Bunkering Klaipeða* (C-526/13, EU:C:2015:536, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

14. För det andra ska dessa undantag sättas in i det generella sammanhang som utgörs av det gemensamma system för mervärdesskatt som har införts genom mervärdesskattedirektivet.⁹ Det systemet bygger framför allt på två principer: dels den om att mervärdesskatt ska tas ut på alla tjänster som tillhandahålls och alla varuleveranser som utförs av en beskattningsbar person mot vederlag,¹⁰ dels principen om skatteneutralitet, vilken utgör hinder för att ekonomiska aktörer som genomför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende.¹¹

15. För det tredje ska de uttryck som används för att beskriva de undantag från skatteplikt som avses i artikel 148 i mervärdesskattedirektivet tolkas strikt, eftersom dessa undantag från skatteplikt utgör undantag från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på alla tjänster som tillhandahålls av en beskattningsbar person mot vederlag. Denna tolkningsregel innebär emellertid inte att de uttryck som används för att definiera nämnda undantag från skatteplikt ska tolkas på ett sådant sätt att dessa undantag inte får avsedd effekt.¹²

16. Det är mot bakgrund av dessa tolkningskriterier som begäran om förhandsavgörande från Korkein hallinto-oikeus (Högsta förvaltningsdomstolen) ska besvaras.

B – Den första tolkningsfrågan

17. Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att vinna klarhet i huruvida artikel 148 d i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att begreppet tillhandahållanden av tjänster för att täcka direkta behov för fartygs last innefattar tjänster i fråga om lastning eller lossning av fartyg.

18. Denna fråga, som enligt en samstämmig uppfattning hos samtliga parter som har inkommit med yttranden till domstolen ska besvaras jakande, förefaller mig inte vara förenad med någon särskild svårighet.

19. Det är tillräckligt att konstatera att artikel 148 d i mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon uttömmande uppräkningslista av tjänster som är undantagna från skatteplikt utan en allmän definition av dessa tjänster som grundar sig på ett kriterium med anknytning till det eftersträvade målet, nämligen att tillgodose de direkta behoven för fartygen och deras last. De tjänster som är undantagna från skatteplikt är enligt domstolen endast "sådana tjänster som har något direkt samband med havsgående fartygs behov och deras laster, dvs. tjänster som är nödvändiga för fartygens drift".¹³

20. På samma sätt som exempelvis lotsning, bogsering och förtöjning är urtypen för tjänster som utförs för att täcka fartygs direkta behov, uppvisar lastning och lossning obestridligen kännetecknen som är typiska för tjänster vilka utförs för att täcka lasternas behov.

21. Det tvivel som uppkommer på grund av lydelsen av artikel 148 d i mervärdesskattedirektivet rör i själva verket inte så mycket huruvida lastning och lossning av fartyg ska anses ingå i begreppet tillhandahållanden av tjänster för att täcka direkta behov för lasterna, utan i stället hur man ska förstå kravet på att tjänsterna ska utföras "för att täcka direkta behov för ... fartyg ... och deras laster".¹⁴

9 — Se, bland annat, dom av den 19 juli 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

10 — Se, bland annat, dom av den 19 juli 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

11 — Se, bland annat, dom av den 19 juli 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punkterna 32, 33 och 48 samt där angiven rättspraxis).

12 — Se, bland annat, dom av den 19 juli 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

13 — Se dom av den 4 juli 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, punkt 21, där domstolen slog fast att installation av spelautomater ombord på fartyg inte ingick bland de undantagna tjänsterna, eftersom sådana automater "i sig själva inte har något egentligt samband med sjöfartens behov").

14 — Min kursivering.

22. Härvidlag ska det noteras att de olika språkversionerna av artikel 148 d i mervärdesskattedirektivet skiljer sig åt med avseende på vilken samordnande konjunktion som används mellan orden ”de fartyg som avses i led a” och orden ”deras laster”. I bland annat den franska, den grekiska, den italienska, den spanska och den tyska versionen anges det i nämnda bestämmelse att vad som är undantaget från skatteplikt är ”tillhandahållanden av ... tjänster ... för att täcka direkta behov för de fartyg som avses i led a och deras laster”, men i bland annat den bulgariska, den engelska, den finska och den rumänska versionen föreskrivs det i samma bestämmelse att undantag från skatteplikt gäller för ”tillhandahållanden av ... tjänster ... för att täcka direkta behov för de fartyg som avses i led a eller deras laster”.¹⁵ Denna skillnad i formulering ger upphov till tvivel om huruvida undantaget från mervärdesskatteplikt omfattar endast tillhandahållanden av tjänster som samtidigt kan uppfylla behoven för såväl fartygen som deras last, eller huruvida detta undantag gäller dels samtliga tillhandahållanden av tjänster som uppfyller de direkta behoven för fartygen, dels samtliga tillhandahållanden av tjänster som uppfyller behoven för fartygens last.

23. Det följer av fast rättspraxis att den formulering som har använts i en av språkversionerna av en unionsrättslig bestämmelse, med beaktande av kravet på att unionsrättsliga bestämmelser ska tolkas och tillämpas på ett enhetligt sätt mot bakgrund av de olika versionerna på samtliga unionsspråk, inte ensam kan ligga till grund för tolkningen av denna bestämmelse eller ges företräde framför övriga språkversioner. I händelse av bristande överensstämmelse mellan språkversionerna av en unionsrättslig text ska den aktuella bestämmelsen tolkas med hänsyn till systematiken i och ändamålet med de föreskrifter i vilka den ingår.¹⁶

24. I det aktuella fallet måste det konstateras att en tolkning med innebörden att undantaget från skatteplikt enligt artikel 148 d i mervärdesskattedirektivet inskränktes till att omfatta enbart sådana tjänster som är gemensamma för fartygen och deras last skulle medföra en avsevärd minskning av tillämpningsområdet för detta undantag i och med att det då inte längre skulle innefatta de mest karakteristiska av de åtgärder som utförs i hamnar för sådana fartyg som avses i artikel 148 a i nämnda direktiv.

25. Lotsning och bogsering, vilket är tjänster som kan anses utföras uteslutande för att täcka direkta behov för fartyget, skulle nämligen med en sådan tolkning falla utanför tillämpningsområdet för undantaget, eftersom dessa tjänster endast indirekt täcker behoven för lasten, och även förflyttning av lasten ombord på fartyget skulle kunna anses falla utanför tillämpningsområdet för undantaget med hänvisning till att denna tjänst är till direkt nytta enbart för lasten medan fartygets behov tillgodoses endast indirekt.

26. Enligt detta synsätt skulle i själva verket endast tjänster som bevakning och övervakning ombord på fartyg kunna anses uppfylla kravet på att samtidigt täcka behoven för såväl fartyget som dess last.

27. En sådan tolkning är till yttermera visso inte heller förenlig med det mål som eftersträvas genom artikel 148 i mervärdesskattedirektivet, vars syfte är att främja internationell luft- och sjötransport av gods och passagerare genom att se till att företagen i denna sektor får en likviditetsfördel i så måtto att de inte behöver ligga ute med mervärdesskatt. Om detta syfte ska kunna uppnås, måste undantaget, som gäller för samtliga åtgärder i fråga om bunkring, tankning och proviantering av havsgående fartyg, också tillämpas på samtliga tjänster som utförs för att täcka de direkta behoven för sådana fartyg eller för deras last.

15 — Mina kursiveringar.

16 — Se bland annat, för ett liknande resonemang, dom av den 28 juli 2016, Edilizia Mastrodonato (C-147/15, EU:C:2016:606, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

28. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara den första frågan med att artikel 148 d i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att begreppet tillhandahållanden av tjänster för att täcka direkta behov för de fartyg som avses i led a i denna artikel eller deras last innefattar tjänster i fråga om lastning eller lossning av fartyg.

C – Den andra och den tredje frågan

29. Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra och sin tredje fråga, vilka det är lämpligt att pröva tillsammans, för att vinna klarhet i huruvida artikel 148 d i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i nämnda bestämmelse omfattar tjänster i fråga om lastning eller lossning av fartyg i fall där dessa tjänster tillhandahålls av en underleverantör som agerar åt en ekonomisk aktör som själv inte är knuten till redaren utan till en speditör eller ett transportföretag eller till ägaren av den berörda lasten.

30. Den bestämmelse som den aktuella tolkningsfrågan avser har väsentligen samma lydelse som artikel 15 led 8 i sjätte direktivet, vilket upphävdes och ersattes genom mervärdesskattedirektivet. Därför måste domstolens praxis rörande tolkningen av den artikeln anses vara relevant för tolkningen av artikel 148 d i mervärdesskattedirektivet.

31. Domstolens praxis på detta område utgörs av domen av den 26 juni 1990, *Velker International Oil Company*,¹⁷ domen av den 14 september 2006, *Elmeke*,¹⁸ och domen av den 3 september 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*.¹⁹

32. Domen av den 26 juni 1990, *Velker International Oil Company*,²⁰ rör tolkningen av artikel 15 led 4 i sjätte direktivet, som avsåg åtgärder för bunkring och proviantering av fartyg. Bolaget *Velker International Oil Company Ltd NV* i Rotterdam²¹ hade förvärvat två partier bunkerolja och sålt dem vidare till bolaget *Forsythe International BV* i Haag.²² Forsythe hade först låtit leverera oljan i cisterner som bolaget hyrde och därefter lastat ombord den på havsgående fartyg som bolaget inte självt använde. Den hänskjutande domstolens fråga var huruvida *Velkers* leveranser av bunkerolja till *Forsythe* kunde omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt. Närmare bestämt önskade den hänskjutande domstolen vinna klarhet i huruvida begreppet ”leverans av varor för bunkring och proviantering av fartyg” kunde omfatta inte endast ombordleveranser som avsåg varor direkt avsedda för bunkring eller proviantering och som följdes av export, utan även leveranser som hade utförts i föregående handelsled.

33. Domstolen svarade att ”det enda som kunde anses utgöra leveranser av varor för bunkring och proviantering av fartyg var leveranser som gjordes till en fartygsoperatör vilken själv skulle använda varorna för bunkring eller proviantering”. Till grund för den slutsatsen lade domstolen två överväganden, nämligen att åtgärder i fråga om bunkring eller proviantering av fartyg var att jämställa med export och att en utvidgning av tillämpningsområdet för undantaget från skatteplikt till att omfatta även handelsled som föregick slutleveransen av varorna skulle medföra vissa komplikationer.

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 — Nedan kallat *Velker*.

22 — Nedan kallat *Forsythe*.

34. För det första ansåg domstolen att ”på samma sätt som det automatiska undantaget från skatteplikt i samband med export enligt artikel 15 led 1 tillämpas enbart på slutliga leveranser av varor som exporteras av säljaren eller för dennes räkning, kan undantaget enligt artikel 15 led 4 uteslutande tillämpas på leveranser av varor till en fartygsoperatör som ska använda dessa varor för bunkring eller proviantering, vilket medför att detta undantag inte kan utvidgas till att omfatta även leveranser av dessa varor som har skett i ett föregående handelsled”.²³

35. För det andra framhöll domstolen att ”om undantaget utvidgades till att omfatta även handelsled som har föregått den slutliga leveransen av varorna till fartygsoperatören, skulle detta tvinga medlemsstaterna att införa särskilda system för att kontrollera den slutliga användningen av varor som levererats med undantag från mervärdesskatteplikt. Sådana system medför inte någon administrativ förenkling, utan skapar snarare komplikationer både för medlemsstaterna och för de berörda aktörerna som är oförenliga med det krav på ’en riktig och enkel tillämpning’ av de undantag som slås fast i artikel 15 första meningen i sjätte direktivet”.²⁴

36. Genom domen av den 14 september 2006, Elmeka,²⁵ tillämpade domstolen sin ovannämnda lösning avseende undantaget från skatteplikt för leveranser av varor för bunkring och proviantering av fartyg på undantaget i artikel 15 led 8 i sjätte direktivet avseende tillhandahållande av tjänster. Målet vid den nationella domstolen rörde bränsletransporter som bolaget Elmeka NE (vars verksamhetsföremål var att driva en supertanker) utförde åt bolaget Oceanix International Bunkering SA (verksam inom handel med oljeprodukter), som levererade varor till de berörda fartygens redare.

37. Domstolen fann, med hänvisning till behovet av att säkerställa ”en enhetlig tillämpning av sjätte direktivet i sin helhet”, att undantaget från skatteplikt enligt artikel 15 led 8 i det direktivet ”endast är tillämpligt på tjänster som tillhandahålls redaren direkt, och det kan alltså inte utsträckas till att också gälla tjänster som hänför sig till ett föregående handelsled”.²⁶ Domstolen motiverade denna lösning med att de skäl som den tidigare hade anfört i punkterna 22 och 24 i domen *Velker International Oil Company*,²⁷ på tal om sådana tjänster i fråga om bunkring och proviantering av fartyg som avsågs i artikel 15 led 4 i sjätte direktivet, kunde tillämpas även på undantaget från skatteplikt för de tjänster som avsågs i artikel 15 led 8 i samma direktiv.

38. Domen av den 3 september 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*,²⁸ innebar inte något ifrågasättande av principen om att undantaget från skatteplikt inte kan utvidgas till att omfatta även leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som har skett i ett föregående handelsled, även om domstolen i denna dom – av skäl som härrörde från dess analys av begreppet leverans av varor till en person i den mening som avses i artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet – förvisso medgav att undantaget kunde vara tillämpligt under de särskilda omständigheter som var för handen i det nationella målet, där ett bolag levererade bränsle till havsgående fartyg enligt avtal som bolaget inte ingick med fartygsoperatörerna utan med mellanhänder som handlade i eget namn.

39. Mot bakgrund av att bolaget självt fyllde på bränslet direkt i tankarna på de fartyg som det var avsett för och att den exakta mängden sålunda levererat bränsle inte kunde fastställas förrän tankningen var avslutad, fann domstolen att även om äganderätten till bränslet förvisso i enlighet med de formkrav som ställdes i tillämplig nationell rätt hade övergått till mellanhänderna, så hade dessa inte

23 — Dom av den 26 juni 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, punkt 22).

24 — Dom av den 26 juni 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, punkt 24).

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

26 — Dom av den 14 september 2006, *Elmeka* (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punkt 24).

27 — C-185/89, EU:C:1990:262.

28 — C-526/13, EU:C:2015:536.

vid något tillfälle kunnat förfoga över de levererade bränslemängderna. Befogenheten att förfoga över bränslet hade nämligen tillkommit fartygsoperatörerna från det att bränslet hade fyllts på i tankarna, eftersom fartygsoperatörer normalt sett från och med påfyllningstidpunkten anses ha befogenhet att faktiskt förfoga över bränsle på samma sätt som om de vore ägare till det.²⁹

40. Med ledning av detta drog domstolen slutsatsen att de leveranser som var i fråga i det nationella målet inte kunde anses utgöra leveranser till mellanhänder som handlade i eget namn, utan i stället skulle anses utgöra direktleveranser till fartygsoperatörer och följaktligen kunde omfattas av undantaget från skatteplikt enligt artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet.³⁰ Domstolens lösning innebar således att den godtog att leveranser av bränsle kunde vara undantagna från mervärdesskatteplikt trots att fakturorna för dem inte utställdes direkt till fartygsoperatörerna utan till mellanhänder.

41. Jag är enig med den hänskjutande domstolen om att rättspraxis inte ger något tydligt svar på frågan huruvida undantaget från skatteplikt omfattar tjänster i fråga om lastning och lossning av fartyg enbart av det skälet att dessa tjänster till sin art är sådana att de har ett direkt samband med lastens behov, oavsett vem som utför och tar emot tjänsterna, eller huruvida det i stället förhåller sig så, att dessa tjänster kan undantas från skatteplikt endast om den som faktureras för dem är den aktör som befinner sig i det sista handelsledet.

42. För att denna fråga ska kunna besvaras är det nödvändigt att avgöra vilken som är tanken bakom undantaget från skatteplikt enligt artikel 148 d i mervärdesskattedirektivet. Det finns nämligen två sätt att förstå den bestämmelsen, som domstolen har tolkat den. Domstolen har slagit fast dels att nämnda undantag endast omfattar ”den slutliga leveransen av varorna till fartygsoperatören”,³¹ dels att det endast omfattar ”tjänster som tillhandahålls redaren direkt för att täcka direkta behov för havsgående fartyg”.³²

43. Enligt det första synsättet – som företräds av A och den nederländska, den polska och den finländska regeringen – är tjänsternas art det enda kriteriet för undantag från skatteplikt enligt artikel 148 d i mervärdesskattedirektivet, medan det saknar betydelse huruvida tjänsterna utförs av en underleverantör och huruvida de faktureras ägaren av lasten eller en tredje part i stället för att direkt faktureras redaren. Den polska regeringen anser att detta synsätt ligger väl i linje med domstolens praxis med tanke på skillnaderna mellan de tidigare prövade målen, som rörde bränsleleveranser till fartyg och därtill knutna transporttjänster, och det nu aktuella målet, som rör tjänster i fråga om lastning och lossning av fartyg.

44. Enligt det andra synsättet – som företräds av den grekiska regeringen och Europeiska kommissionen – kan lastnings- och lossningstjänster undantas från mervärdesskatt endast om de utförs i det sista handelsledet och tillhandahålls direkt till redaren. Den grekiska regeringen har i detta sammanhang gjort gällande att sådana tjänster kan undantas från skatteplikt endast om lasten innehåller varor som är nödvändiga för fartygets funktion och underhåll. De tjänster som kan omfattas av undantaget är således enligt den grekiska regeringens uppfattning enbart sådana som har anknytning till fartyget självt och som tillhandahålls till redaren själv. Kommissionen har till stöd för sin tolkning med innebörden att endast den sista transaktionen, det vill säga den tjänst som tillhandahålls till redaren, kan undantas från skatteplikt med stöd av artikel 148 d i mervärdesskattedirektivet framhållit att denna tolkning inte resulterar i en mindre fördelaktig behandling av något enskilt handelsled, eftersom den som utför en transaktion kan ha avdragsrätt. Vid anlitan av en underentreprenör kan de tjänster som underentreprenörens huvudman tillhandahåller redaren nämligen undantas från skatteplikt med stöd av artikel 148 d i mervärdesskattedirektivet. De

29 — Dom av den 3 september 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punkt 47).

30 — Dom av den 3 september 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punkt 52).

31 — Dom av den 26 juni 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, punkt 24).

32 — Dom av den 14 september 2006, Elmeka (C-181/04 till C-183/04, EU:C:2006:563, punkt 25).

tjänster som underleverantören tillhandahåller sin huvudman kan däremot inte undantas från skatteplikt, eftersom de inte utförs i det sista handelsledet, men detta hindrar inte att huvudmannen vid en senare tidpunkt kan göra avdrag för, eller erhålla återbetalning av, den mervärdesskatt som har betalats till underentreprenören. Enligt kommissionen är dess föreslagna tolkning den enda som är förenlig med domstolens praxis och med principen att de undantag som avses i artikel 148 i mervärdesskattedirektivet är att jämställa med undantag vid export. Dessutom gör denna tolkning det möjligt att garantera en enkel tillämpning av undantaget, medan en utvidgning av dess tillämpningsområde till att omfatta också föregående handelsled enligt kommissionen skulle medföra praktiska problem.

45. Vart och ett av dessa båda synsätt bygger på gedigna argument.

46. Till stöd för tolkningen med innebörden att undantaget från skatteplikt kan tillämpas endast på tjänster som tillhandahålls redaren direkt finns det enligt min mening två huvudsakliga skäl att anföra.

47. Det första av dessa skäl har att göra med att de tjänster som avses i artikel 148 d i mervärdesskattedirektivet jämställs med exporttransaktioner. Det automatiska undantaget från skatteplikt vid export omfattar endast slutliga leveranser av varor som exporteras av säljaren eller för dennes räkning. Tjänster som utförs av en underentreprenör och faktureras en huvudman som i sin tur vidarefakturerar en beställare (som inte är redaren) utförs i ett föregående ekonomiskt led, vilket utesluter varje jämförelse med en exporttransaktion.

48. Det andra skälet rör ändamålet för artikel 148 i mervärdesskattedirektivet. Som jag tidigare har framhållit, syftar den artikeln till att främja internationell luft- och sjötransport av gods och passagerare genom att se till att företagen i denna sektor får en likviditetsfördel i så måtto att de inte behöver ligga ute med mervärdesskatt.³³ Mot bakgrund av detta förefaller det logiskt att inskränka tillämpningsområdet för undantaget från skatteplikt till att omfatta endast företag som faktiskt ägnar sig åt internationell luft- och sjötransport av gods och inte låta detta tillämpningsområde innefatta även ekonomiska aktörer som bedriver annan verksamhet, även om denna har direkt anknytning till transport. Således bör tillämpningen av undantaget grunda sig på kännetecknen för den person som faktureras för tjänsten.

49. Jag anser emellertid att det finns andra och starkare skäl som talar för den andra tolkningen, nämligen att det väsentliga är transaktionens art och att det inte bör ställas som villkor för tillämpningen av undantaget från skatteplikt att transaktionen ska utföras direkt av tjänsteföretaget självt för redarens räkning.

50. Det första av dessa skäl härrör från själva lydelsen av artikel 148 d i mervärdesskattedirektivet. Där definieras de undantagna transaktionerna utifrån arten av de tjänster som tillhandahålls och inte utifrån vem som utför eller tar emot tjänsten; det saknas helt hänvisning till utförare och mottagare. De omständigheter som har med de inblandade personerna att göra saknar således i princip relevans när det gäller att avgöra vilka transaktioner som är undantagna från skatteplikt.

51. Det andra skälet har samband med den princip om skatteneutralitet som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt och som innebär att ekonomiska aktörer som genomför samma transaktioner inte får behandlas olika i mervärdesskatt-hänseende. Denna princip utgör enligt min mening hinder för att en ekonomisk aktör som tillhandahåller en tjänst vilken täcker direkta behov för fartyg eller deras last behandlas olika beroende på huruvida tjänsten tillhandahålls direkt eller indirekt och beroende på vem tjänsten tillhandahålls.

33 — Se punkt 27 i förevarande förslag till avgörande.

52. Det tredje skälet, som jag anser vara det avgörande, är att domstolens praxis, med innebörden att undantaget från mervärdesskatteplikt ska inskränkas till det sista handelsledet i handelskedjan, enligt min bedömning inte kan tillämpas på en situation där vad som är för handen är ett enda tillhandahållande av en tjänst med direkt anknytning till behoven för fartyget eller dess last. De mål som avgjordes genom domen av den 26 juni 1990, *Velker International Oil Company*,³⁴ och genom domen av den 14 september 2006, *Elmeke*,³⁵ rörde båda en situation där bunkringen av fartyget föregicks av en annan, avgränsad åtgärd, närmare bestämt leverans av bunkeroljan i cisterner före dess ombordlastning på fartygen i det förstnämnda målet och transport av bränslet före dess leverans till redarna i det sistnämnda målet.

53. Vad som är i fråga i det nationella målet är – som A och den polska regeringen på goda grunder har gjort gällande – ett enda tillhandahållande av lastnings- och lossningstjänster, med direkt anknytning till behoven för fartyget och dess last, som utförs och faktureras av underleverantören innan A vidarefakturerar sin beställare för nämnda tillhandahållande.

54. När domstolen tidigare har avvisat tanken på att utvidga tillämpningsområdet för undantaget från skatteplikt till att omfatta handelsled före den slutliga leveransen av varorna till fartygsoperatören, har den motiverat detta med hänvisning till risken för att de berörda varorna eller tjänsterna skulle kunna komma att användas för ett annat ändamål och den därav följande skyldigheten för medlemsstaternas del att införa särskilda system för att kontrollera den slutliga användningen av dessa varor och tjänster. Sådana system skulle enligt domstolen innebära komplikationer både för medlemsstaterna och för de berörda aktörerna som vore oförenliga med det krav på en riktig och enkel tillämpning av undantagen som slås fast i artikel 131 i mervärdesskattedirektivet.³⁶

55. Den risken uppkommer emellertid på grund av att själva bunkringen av fartyget föregås av åtgärder som skapar en möjlighet för att, inom ramen för leveranskedjan, ändra det ändamål för vilket oljeprodukterna används. Någon sådan risk föreligger därför inte såvitt avser en lastnings- eller lossningstjänst som utförs direkt ombord på fartyget.

56. Kommissionen hänvisade vid den muntliga förhandlingen till en annan risk, nämligen risken för att det fartyg som lossas eller lastas inte uppfyller kriterierna enligt artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet, särskilt med tanke på att det enligt kommissionen finns medlemsstater som inte förfogar över ett datoriserat register som gör det möjligt att kontrollera kännetecknen för det fartyg som lossas eller lastas. Jag förnekar inte att det kan finnas en risk för att en lastnings- eller lossningstjänst utförs på ett fartyg som exempelvis inte används på öppna havet, men det måste konstateras att en sådan risk inte föreligger uteslutande i fall där en tjänst utförs av en underleverantör och där underleverantörens huvudman vidarefakturerar beställaren för tjänsten. Det är nämligen precis lika lätt att tänka sig att en tjänst för vilken leverantören fakturerar redaren direkt i själva verket avser ett fartyg som inte omfattas av artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet. Den allmänna risk som kommissionen har tagit upp borde därför logiskt sett föranleda ett ifrågasättande av själva principen om undantag från skatteplikt för de transaktioner som anges i artikel 148 i nämnda direktiv.

57. Under dessa omständigheter anser jag att domstolens praxis rörande åtgärder som föregår bunkringen av ett fartyg inte kan tillämpas på tjänster som tillhandahålls för att täcka direkta behov för laster. Enligt min uppfattning är det dessa tjänsters art snarare än vem som är tjänsteleverantör eller tjänstemottagare som ska vara avgörande för tillämpningen av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 148 d i mervärdesskattedirektivet.

34 — C-185/89, EU:C:1990:262.

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

36 — Se, bland annat, dom av den 3 september 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, punkt 28).

IV – Förslag till avgörande

58. Av de ovan anförda skälen föreslår jag att domstolen ska besvara de tolkningsfrågor som har ställts av Korkein hallinto-oikeus (Högsta förvaltningsdomstolen, Finland) enligt följande:

Artikel 148 d i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att begreppet tillhandahållanden av tjänster för att täcka direkta behov för de fartyg som avses i artikel 148 a i det direktivet eller deras last innefattar tjänster i fråga om lastning eller lossning av fartyg.

Artikel 148 d i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i den bestämmelsen omfattar tjänster i fråga om lastning eller lossning av ett fartyg i fall där sådana tjänster tillhandahålls av en underleverantör som agerar åt ekonomisk aktör som själv inte är knuten till redaren utan till en speditör eller ett transportföretag eller till ägaren av den berörda lasten.