

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

4. svibnja 2017.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – članak 148. točka (d) – Izuzeće – Isporuka usluga za zadovoljavanje izravnih potreba brodova koji plove na otvorenom moru ili njihova tereta – Ukrcavanje i iskrcavanje tereta koja obavlja podugovaratelj za račun posrednika”

U predmetu C-33/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud, Finska), odlukom od 15. siječnja 2016., koju je Sud zaprimio 20. siječnja 2016., u postupku koji je pokrenuo

A Oy

uz sudjelovanje:

Veronsaajien oikeudenvaltavastuksikö,

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: J. Malenovský (izvjestitelj), u svojstvu predsjednika osmog vijeća, M. Safjan i D. Šváby, suci,

nezavisni odvjetnik: Y. Bot,

tajnik: I. Illéssy, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 20. listopada 2016.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za A Oy, R. Nyrhinen i M. Pokkinen,
- za finsku vladu, H. Leppo, u svojstvu agenta,
- za vladu Helleničke Republike, E. Tsaousi i K. Nasopoulou, u svojstvu agenata,
- za nizozemsku vladu, M. Bulterman i M. de Ree, u svojstvu agenata,
- za poljsku vladu, A. Kramarczyk-Szałczyńska i B. Majczyna, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, M. Owsiany-Hornung i P. Aalto, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 7. prosinca 2016.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 148. točke (d) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 1991., L 376, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Taj zahtjev upućen je u okviru spora koji je pokrenuo A Oy o osnovanosti poreznog mišljenja koje je donio Keskusverolautakunte (Središnji ured porezne uprave, Finska) i u kojem je potonji smatrao da usluge ukrcavanja tereta na brod ili iskrcavanja tereta s broda koje obavlja podugovaratelj i za njih izdaje račun poduzetniku ugovaratelju, a ne izravno brodaru, ne mogu biti obuhvaćene izuzećem od poreza na dodanu vrijednost (PDV) iz članka 148. točke (d) Direktive 2006/112.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezima na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za određivanje poreza (SL 1977. L 145, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 246.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 91/680/EZ od 16. prosinca 1991. (SL 1991., L 376, str.1.) (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), sadržavala je članak 15. koji je odredio:

„Bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba prava Zajednice, države članice, u skladu s pretpostavkama koje propisuju radi osiguranja pravilne i izravne primjene niže predviđenih izuzeća i sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zlouporabe, izuzimaju:

1. isporuku robe koju na odredište izvan Zajednice otprema ili prevozi prodavatelj ili netko drugi u njegovo ime;

[...]

5. isporuku, preinaku, popravak, održavanje, zakup i najam plovila iz točke (a) i isporuku, najam, popravak i održavanje opreme, uključujući opremu za ribolov koja je ugrađena ili se pri tome koristi;

[...]

8. isporuku usluga osim onih iz točke (c), za zadovoljavanje izravnih potreba plovila iz točke (a) ili njihovog tereta;

[...]”

4 Šesta direktiva stavljena je izvan snage i zamijenjena Direktivom 2006/112 koja je stupila na snagu 1. siječnja 2007.

5 Članak 28. Direktive 2006/112/EZ predviđa:

„Kada porezni obveznik koji djeluje u vlastito ime ali za drugu osobu sudjeluje u isporuci usluga, smatrat će se da je sam primio i isporučio te usluge.”

6 Članak 131. Direktive 2006/112 određuje:

„Izuzeća predviđena poglavljima 2. do 9. primjenjuju se bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice i u skladu s uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeća i sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe.”

7 Poglavlje 7. glave IX. te direktive nosi naslov „Izuzeća koja se odnose na međunarodni prijevoz”. U njemu je sadržan članak 148. navedene direktive koji glasi kako slijedi:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

(a) isporuku robe za opskrbu gorivom i opskrbu namirnicama plovila koja plove na otvorenom moru i prevoze putnike za naknadu ili se koriste u komercijalne, industrijske ili ribolovne aktivnosti ili za spašavanje ili pomoć na moru ili za priobalni ribolov, uz iznimku opskrbe namirnicama plovila koja se koriste za priobalni ribolov;

[...]

(c) isporuku, preinaku, popravak, održavanje, zakup i najam plovila iz točke (a) i isporuku, najam, popravak i održavanje opreme, uključujući opremu za ribolov koja je ugrađena ili se pri tome koristi;

(d) isporuku usluga osim onih iz točke (c), za zadovoljavanje izravnih potreba plovila iz točke (a) ili njihovog tereta;

[...]”

Finsko pravo

8 Članak 71. stavak 3. Arvonlisäverolaki 1501/1993 (Zakon 1501/1993 o porezu na dodanu vrijednost), od 30. prosinca 1993., u verziji koja se primjenjivala u vrijeme nastanka činjenica o kojima je riječ u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: AVL), određuje:

„Ne oporezuju se sljedeće prodaje:

[...]

(3) prodaja usluga na plovilu ili zrakoplovu koji sudjeluju u međunarodnom prijevozu osoba pri njihovom putovanju u inozemstvo kao i prodaja usluga za zadovoljavanje izravnih potreba tog plovila ili njegova tereta.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

9 A je društvo koje društva B Oy. Ono obavlja svoje djelatnosti u dvije luke u kojima pruža usluge ukrcavanja i iskrcavanja tereta, skladištenja, usluge pomorske agencije i špedicije.

10 Među uslugama koje pruža A su i usluge ukrcavanja tereta na brodove i iskrcavanja tereta s brodova koji plove na otvorenom moru i obavljaju komercijalnu djelatnost. U praksi, ukrcavanje i iskrcavanje obavlja podugovaratelj koji za to izdaje račun A-u, a potomji svojem naručitelju koji, ovisno o slučaju, može biti B, posjednik robe, špediter, prijevoznik ili brodar. Podrobne informacije o brodu i teretu o kojima je riječ dostavljene su podugovaratelju te su navedene i na računu koji je primio A i na računu koji je izdalo to društvo.

11 A je Središnjem uredu porezne uprave podnio zahtjev za porezno mišljenje kako bi saznao mogu li na temelju ?lanka 71. stavka 3. AVL-a ukrcavanja i iskrcavanja tereta koja je podugovaratelj obavio za ra?un svojih klijenata biti oslobo?ena od PDV-a.

12 Središnji ured porezne uprave u odluci od 1. listopada 2014. upozorio je A da se usluge ukrcavanja i iskrcavanja tereta ne mogu smatrati uslugama koje su oslobo?ene od PDV-a u smislu ?lanka 71. stavka 3. AVL-a, kojim je prenesen ?lanak 148. to?ke (a), (c) i (d) Direktive o PDV-u, jer pružanje usluga brodovima u me?unarodnoj plovidbi ili njihovu teretu može biti oslobo?eno od PDV-a samo ako se te usluge pružaju u krajnjoj fazi isporuke predmetnih usluga. Me?utim, u pretpostavci opisanoj u zahtjevu usluge ukrcavanja i iskrcavanja tereta pružene su u ranijoj fazi.

13 A je podnio tužbu protiv te odluke Korkein hallinto-oikeusu (Vrhovni upravni sud, Finska) jer ona krši ?lanak 148. to?ku (d) Direktive 2006/112, s obzirom na to da se ta odredba trebala tuma?iti na na?in da isporuke usluga koje su po svojoj prirodi povezane s izravnim potrebama broda ili njegova tereta, poput usluga ukrcavanja i iskrcavanja tereta, trebaju biti izuzete od pla?anja PDV-a, neovisno o osobi koja prodaje ili kupuje te usluge.

14 U svojoj se obrani finska porezna uprava osobito oslanjala na presudu Suda od 14. rujna 2006., Elmeka (C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563) kako bi utemeljila da se izuze?e od pla?anja PDV-a odre?eno navedenom odredbom primjenjuje samo u krajnjoj fazi isporuke predmetnih usluga.

15 Me?utim, sud koji je uputio zahtjev smatra da se na temelju navedene presude ne može odgovoriti na to je li, kako bi se primijenilo izuze?e od pla?anja PDV-a, potrebno da ra?un za tu uslugu bude izdan izravno brodaru ako iz same prirode predmetne usluge proizlazi da je potonja povezana s izravnim potrebama brodova koji plove na otvorenome moru ili njihova tereta.

16 U tim je okolnostima Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Treba li ?lanak 148. to?ku (d) Direktive 2006/112 tuma?iti na na?in da su ukrcavanje tereta na brod i iskrcavanje tereta s broda isporuke usluga namijenjene za zadovoljavanje izravnih potreba tereta plovila iz to?ke (a) tog ?lanka?

2. Uzimaju?i u obzir to?ku 24. presude [od 14. rujna 2006., Elmeka, C 181/04 do C 183/04, EU:C:2006:563], prema kojoj se izuze?e predvi?eno ?lankom 148. to?kom (d) Direktive 2006/112 ne može proširiti na usluge obavljene u ranijoj fazi lanca isporuke, treba li tu odredbu tuma?iti na na?in da isto vrijedi i za uslugu o kojoj je rije? u ovom predmetu, kod koje usluga koju podugovaratelj [...] društva A [...] pruža u prvoj u nizu transakcija uklju?uje uslugu koja se fizi?ki izravno odnosi na teret i koju [...] A [...] dalje obra?unava špediterskom ili prijevozni?kom društvu?

3. Uzimaju?i u obzir to?ku 24. [navedene presude], prema kojoj se izuze?e predvi?eno ?lankom 148. to?kom (d) Direktive 2006/112 primjenjuje samo na usluge koje su izravno isporu?ene brodaru, treba li tu odredbu tuma?iti na na?in da se izuze?e predvi?eno tom odredbom ne može primijeniti ako je usluga isporu?ena posjedniku tereta, primjerice izvozniku ili uvozniku robe?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

17 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 148. to?ku (d) Direktive o PDV-u tuma?iti na na?in da pojam isporuke usluga za zadovoljavanje izravnih potreba

tereta brodova uklju?uje usluge ukrcavanja tereta na brod ili iskrcavanja tereta s broda.

18 Uvodno, valja podsjetiti da su, u skladu s ?lankom 148. to?kom (d) Direktive 2006/112, od pla?anja PDV-a izuzete isporuke usluga osim onih iz to?ke (c) tog ?lanka, za zadovoljavanje izravnih potreba plovila iz to?ke (a) navedenog ?lanka ili njihovog tereta.

19 Tako iz teksta ?lanka 148 to?ke (d) proizlazi da, kako bi predmetne usluge bile „ostale usluge”, ta odredba zahtijeva, s jedne strane, da predmetne usluge budu pru?ene za zadovoljavanje izravnih potreba plovila ili njegova tereta i, s druge strane, da to plovilo bude jedno od onih iz ?lanka 148. to?ke (a) te direktive.

20 Kad je rije? o drugom uvjetu, ?ini se da sud koji je uputio zahtjev smatra da je on u glavnom predmetu ispunjen, a njegova je i zada?a da to provjeri.

21 Što se ti?e prvog uvjeta, valja istaknuti da ?lanak 148. to?ka (d) Direktive 2006/112 ne pojašnjava kako valja razumjeti pojam „izravne potrebe broda i njegova tereta”. U tim okolnostima taj pojam treba tuma?iti s obzirom na kontekst u koji ulazi ?lanak 148. to?ka (d).

22 S tim u vezi valja istaknuti da je cilj ?lanka 148. to?ke (c) Direktive 2006/112, poput cilja ?lanka 148. to?ke (d) te direktive, koja na nju izravno, izuzeti od pla?anja PDV-a usluge koje se odnose na me?unarodni pomorski prijevoz te se, za odre?ivanje tih usluga, poziva na same brodove, odnosno one iz to?ke (a) tog istog ?lanka. Budu?i da su te dvije odredbe toliko sli?ne i komplementarne, pojam „izravne potrebe broda i njegova tereta” valja tuma?iti s obzirom na strukturu odredbi ?lanka 148. to?ke (c) navedene direktive.

23 Me?utim, valja istaknuti da ?lanak 148. to?ka (c) Direktive 2006/112 osobito izuzima najam, popravak i održavanje ako se oni odnose na predmet koji slu?i korištenju broda iz to?ke (a) tog ?lanka. U biti taj ?lanak 148. to?ka (c) stoga zahtijeva postojanje veze izme?u obavljene isporuke usluga i korištenja predmetnog broda (vidjeti u tom smislu presudu od 4. srpnja 1985., Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, t. 21.)

24 Usluge ukrcavanja i iskrcavanja tereta ispunjavaju taj uvjet. Naime, prijevoz tereta uobi?ajen je oblik korištenja brodova koji plove na otvorenome moru. Me?utim, kako bi se teret mogao prevesti i kako bi se na taj na?in moglo koristiti brodom, potrebno je navedeni teret ukrcati na taj brod u polazišnoj luci te iskrcati u dolazišnoj luci.

25 Stoga treba smatrati da takve usluge odgovaraju izravnim potrebama tereta broda iz ?lanka 148. to?ke (a) Direktive 2006/112 i da, s obzirom na to da su neophodne za korištenje broda koji prevozi taj teret, tako?er odgovaraju izravnim potrebama tog broda.

26 U tim okolnostima na prvo pitanje valja odgovoriti tako da ?lanak 148. to?ku (d) Direktive 2006/112 treba tuma?iti na na?in da su usluge ukrcavanja tereta na brod ili iskrcavanja tereta s broda usluge za zadovoljavanje izravnih potreba plovila iz ?lanka 148. to?ke (a) te direktive.

Drugo i tre?e pitanje

27 Svojim drugim i tre?im pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 148. to?ku (d) Direktive 2006/112 tuma?iti na na?in da su od pla?anja PDV-a izuzete samo isporuke koje se odnose na ukrcavanja tereta na brod ili iskrcavanja tereta s broda iz ?lanka 148. to?ke (a) te direktive koje se obavljaju u krajnjoj fazi isporuke takve usluge ili da su tako?er izuzete i isporuke obavljene u ranijoj fazi, poput usluge koju podugovaratelj pru?i gospodarskom subjektu koji zatim za to izda ra?un špediteru ili prijevozniku. Sud koji je uputio zahtjev tako?er pita treba li navedeni ?lanak 148. to?ku (d) tuma?iti na na?in da su od pla?anja

PDV-a također izuzete i usluge ukrcavanja tereta na brod ili iskrcavanja tereta s broda pružene posjedniku tog tereta, poput njegova uvoznika ili izvoznika.

28 Kao prvo, valja istaknuti da se, kad je riječ o isporukama usluga koje obuhvaća, članak 148. točka (d) Direktive 2006/112 ne odnosi na posebnu fazu njihova lanca isporuke niti su u njemu navedene osobe kojima za te isporuke usluga treba izdati račun. Slijedom toga, na temelju samog teksta te odredbe ne može se smatrati da su od primjene u njoj predviđenog izuzeća isključena pružanja usluga koja se ne obavljaju u krajnjoj fazi isporuke ili ona za koje je račun izdan posredniku.

29 U tim okolnostima valja ispitati može li takvo izuzeće proizlaziti iz konteksta u koji ulazi članak 148. točka (d) Direktive 2006/112.

30 S tim u vezi, u skladu s člankom 131. Direktive 2006/112, čiji je tekst istovjetan prvoj rečenici članka 15. Šeste direktive, države članice trebaju moći provesti izuzeće iz članka 148. točke (d) Direktive 2006/112 na način koji omogućuje njihovu ispravnu i izravnu primjenu i sprežavanje eventualne utaje, izbjegavanja ili zlorabe.

31 Međutim, u takvom kontekstu, Sud je u točki 24. presude od 14. rujna 2006, Elmeke (C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563), na koju se poziva sud koji je uputio zahtjev, smatrao da se izuzeće iz članka 15. točke 8. Šeste direktive, čiji je tekst istovjetan tekstu članka 148. točke (d) Direktive 2006/112, primjenjuje samo na transakcije koje se obavljaju u krajnjoj fazi isporuke predmetne usluge.

32 Međutim, valja podsjetiti da je u vrlo osobitim spojenim predmetima u kojima je donesena presuda od 14. rujna 2006, Elmeke (C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563), bila riječ o uslugama prijevoza goriva pruženih za račun naručitelja koji je zatim to gorivo prodavao brodarima. Stoga je bilo potrebno obaviti više transakcija prije korištenja tih usluga za potrebe navedene u članku 15. točki 8. Šeste direktive, s obzirom na to da je takvo korištenje završilo tek kad je gorivo isporučeno brodarima koji ga upotrebljavaju. Slijedom toga, Sud je u toj presudi utvrdio da bi proširenje predviđenog izuzeća na faze koje prethode krajnjoj isporuci tih usluga zahtijevalo uvođenje sustava kontrole i nadzora radi osiguranja krajnje uporabe navedenog goriva. Međutim, ti sustavi bi predstavljali ograničenja koja su nespojiva s ispravnom i izravnom primjenom izuzeća.

33 Takva sudska praksa, prilagođena osobitostima predmeta u kojima je donesena navedena presuda, koji su se odnosili na isporuke usluga koje su mogle biti izvršene za namjene različite od njihove krajnje namjene, ne može se prenijeti na situacije u kojima, s obzirom na njihovu prirodu, krajnji cilj pružanja usluga može biti izvjestan tek kad je ugovoren. Naime, u takvim situacijama ispravna i izravna primjena izuzeća iz članka 148. točke (d) Direktive 2006/112 osigurana je bez potrebe uvođenja sustava kontrole i nadzora.

34 To je slučaj s uslugama ukrcavanja i iskrcavanja tereta poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku. Naime, iz odgovora na prvo pitanje proizlazi da provjera toga ispunjavaju li one uvjete primjene izuzeća iz članka 148. točke (d) Direktive 2006/112 ovisi jedino o vrsti broda na koji se ukrcava teret ili s kojeg se on iskrcava. Stoga se može smatrati da su ove usluge pružene od trenutka od kad su utvrđeni načini njihove provedbe.

35 Budući da nijedan drugi posebni element ne može opravdati to da se primjena izuzeća iz članka 148. točke (d) navedene direktive ograniči na krajnju fazu lanca isporuke predmetnih usluga, valja utvrditi da se, kad je riječ o uslugama ukrcavanja i iskrcavanja tereta poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, to izuzeće ne primjenjuje samo na pružanja usluga koja se obavljaju u krajnjoj fazi isporuke tih usluga, nego također i na ona koja se obavljaju u ranijoj fazi.

36 Nadalje, takav je zaključak potkrijepljen ciljem koji se nastoji ostvariti Direktivom 2006/112.

37 Naime, kako što to proizlazi iz naslova poglavlja 7. glave IX. te direktive, cilj koji se njome želi postići je poticanje međunarodnog prijevoza roba ili osoba. Međutim, tumačiti izuzeće iz članka 148. točke (d) Direktive 2006/112 kao da se primjenjuje samo na krajnju fazu isporuke usluga ukrcavanja ili iskrcavanja tereta bilo bi u suprotnosti s tim ciljem jer bi, s obzirom na to da bi svaki posrednik u tom lancu morao na svoje klijente prevaliti financijske troškove likvidnosne situacije koji proizlaze iz plaćanja PDV-a, takvo tumačenje dovelo do povećanja cijena u međunarodnom prometu, a ne bi bilo potrebno opravdati ga osiguranjem ispravne i izravne primjene tog izuzeća.

38 Kao drugo, kad je riječ o uslugama ukrcavanja ili iskrcavanja tereta pruženima gospodarskom subjektu, ali za koje je račun izdan drugom gospodarskom subjektu, poput špeditera ili prijevoznika, nije sporno da se, s jedne strane, pretpostavlja da svaki gospodarski subjekt djeluje u vlastito ime. S druge strane, kad jedna osoba pristane da za račun drugoga podmiri račun pružanja usluga, može se smatrati da je ona posredovala u ispunjenju te usluge.

39 Kada porezni obveznik koji djeluje u vlastito ime, ali za drugu osobu, sudjeluje u isporuci usluga, smatrati će se da je sam primio i isporučio te usluge.

40 Iz toga slijedi da, ako je za uslugu ukrcavanja i iskrcavanja tereta pruženu gospodarskom subjektu račun izdan špediteru ili prijevozniku, osim ako se dokaže da taj poduzetnik nije djelovao u vlastito ime, valja smatrati da je usluga iznova pružena i da je ukinak toga izmjena položaja ranije pružene usluge u lancu isporuke tih usluga.

41 Međutim, ta okolnost sama po sebi ne može dovesti u pitanje primjenu izuzeća iz članka 148. točke (d) Direktive 2006/112 na usluge ukrcavanja i iskrcavanja tereta. Naime, kao što proizlazi iz točke 35. ove presude, s obzirom na to da se izuzeće iz te odredbe primjenjuje na takve usluge neovisno o fazi lanca isporuke u kojoj se pruža predmetna usluga, umetanje dodatne usluge u taj lanac ne utječe na primjenu navedenog izuzeća.

42 Kao treće, kad je riječ o primjenjivosti izuzeća iz članka 148. točke (d) Direktive 2006/112 na usluge ukrcavanja i iskrcavanja tereta koje su pružene posjednicima predmetnih tereta, u mjeri u kojoj se ono, kako se ističe, može primijeniti na ukrcavanje i iskrcavanje tereta neovisno o fazi lanca u kojem je pružena predmetna usluga, takva pružanja usluga mogu biti izuzeta ako su dio tog lanca isporuke.

43 Međutim, s tim u vezi, kao što to ističe sud koji je uputio zahtjev, Sud je u točki 24. presude Elmeke (C-181/04 à C-183/04, EU:C:2006:563), presudio da lanac isporuke usluge o kojoj je bila riječ u predmetima u kojima je donesena ta presuda završio kad je navedena usluga pružena brodaru predmetnog broda.

44 S obzirom na to, to rješenje također treba smjestiti u njegov kontekst. Naime, u tim predmetima bila je riječ o pružanju usluga prijevoza goriva za opskrbu. Budući da je cilj tih usluga bio zadovoljiti potrebe predmetnih brodova, a one nisu bile izravno povezane s teretom koji se prevozio, njihov se trošak stoga kao takav nije mogao prevaliti na posjednike tih tereta.

45 Suprotno tomu, u slučaju pružanja usluga ukrcavanja ili iskrcavanja tereta, s obzirom na to da su one izravno povezane s prevezenim teretom te se njihov trošak kao takav mogao prevaliti na navedene posjednike, treba smatrati da je pružanje tih usluga posjednicima tih tereta uvijek dio lanaca isporuke navedenih usluga. Iz toga proizlazi da takve isporuke mogu biti izuzete na temelju članka 148. točke (d) Direktive 2006/112.

46 U tim okolnostima na drugo i treće pitanje treba odgovoriti tako da članak 148. točka (d) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da, s jedne strane, od plaćanja PDV-a mogu biti izuzete ne samo isporuke koje se odnose na ukrcavanje tereta na brod ili iskrcavanje tereta s broda iz članka 148. točke (a) te direktive koje se obavljaju u krajnjoj fazi isporuke takve usluge, nego i isporuke obavljene u ranijoj fazi, poput usluge koju podugovaratelj pruži gospodarskom subjektu koji zatim za to izdaje račun špediteru ili prijevozniku i, s druge strane, da od plaćanja PDV-a također mogu biti izuzete i usluge ukrcavanja tereta na brod ili iskrcavanja tereta s broda pružene posjedniku tog tereta, poput njegova uvoznika ili izvoznika.

Troškovi

47 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

1. **Članak 148. točka (d) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da su usluge ukrcavanja tereta na brod ili iskrcavanja tereta s broda usluge za zadovoljavanje izravnih potreba plovila iz članka 148. točke (a) te direktive.**

2. **Članak 148. točka (d) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da, s jedne strane, od plaćanja PDV-a mogu biti izuzete ne samo isporuke koje se odnose na ukrcavanje tereta na brod ili iskrcavanje tereta s broda iz članka 148. točke (a) te direktive koje se obavljaju u krajnjoj fazi isporuke takve usluge, nego i isporuke obavljene u ranijoj fazi, poput usluge koju podugovaratelj pruži gospodarskom subjektu koji zatim za to izdaje račun špediteru ili prijevozniku i, s druge strane, da od plaćanja PDV-a također mogu biti izuzete i usluge ukrcavanja tereta na brod ili iskrcavanja tereta s broda pružene posjedniku tog tereta, poput njegova uvoznika ili izvoznika.**

Potpisi

* Jezik postupka: finski