

Downloaded via the EU tax law app / web

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 4. maja 2017(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – člen 148(d) – Oprostitev – Storitve, ki se opravljajo za neposredne potrebe plovil, namenjenih plovbi na odprtem morju, in njihovega tovora – Natovarjanje in raztovarjanje, ki ga opravi podizvajalec za račun posrednika“

V zadevi C-33/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče, Finska) z odločbo z dne 15. januarja 2016, ki je na Sodišču prispela 20. januarja 2016, v postopku, ki ga je sprožila

A Oy,

ob udeležbi

Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi J. Malenovský (poročevalec), v funkciji predsednika osmega senata, M. Safjan in D. Šváby, sodnika,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodni tajnik: I. Illéssy, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 20. oktobra 2016,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za A Oy R. Nyrhinen in M. Pokkinen,
- za finsko vlado H. Leppo, agentka,
- za grško vlado E. Tsaousi in K. Nasopoulou, agentki,
- za nizozemsko vlado M. Bulterman in M. de Ree, agentki,
- za poljsko vlado A. Kramarczyk-Szałdzińska in B. Majczyna, agenta,
- za Evropsko komisijo M. Owsiany-Hornung in P. Aalto, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 7. decembra 2016

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 148(d) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora, ki ga je začela družba A Oy v zvezi z utemeljenostjo pojasnila, ki ga je sprejela Keskusverolautakunta (centralna davčna uprava, Finska) in v katerem je zadnja menila, da storitve natovarjanja ali raztovarjanja plovila, ki jih opravlja podizvajalec, ki te storitve zaradi unave pogodbenemu podjetju, ne pa neposredno ladjarju, ne morejo biti deležne oprostitve davka na dodano vrednost (DDV) iz člena 148(d) Direktive 2006/112.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 160) (v nadaljevanju: Šesta direktiva), je vsebovala člen 15, ki je določal:

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitvev in preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, oprostitijo:

1. dobavo blaga, ki ga prodajalec ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj izven Skupnosti;

[...]

5. dobavo, izboljšave, popravilo, vzdrževanje, zakup in najem pomorskih plovil iz odstavka 4(a) in (b) ter dobavo, najem, popravilo in vzdrževanje opreme, vključno z ribiško opremo, ki je vgrajena ali se pri tem uporablja;

[...]

8. opravljanje storitev, razen storitev iz odstavka 5, za neposredne potrebe pomorskih plovil iz navedenega odstavka ali njihovega tovora;

[...]“

4 Šesta direktiva je bila razveljavljena in nadomeščena z Direktivo Sveta 2006/112, ki je začela veljati 1. januarja 2007.

5 Člen 28 Direktive 2006/112 določa:

„Kadar davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu, vendar za račun druge osebe, se šteje, da je prejel in opravil te storitve sam.“

6 Člen 131 Direktive 2006/112 določa:

„Oprostitve iz poglavij 2 do 9 [naslova IX] se uporabljajo brez vpliva na druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh

oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.“

7 Poglavje 7 iz naslova IX te direktive je naslovljeno „Oprostitev v zvezi z mednarodnim prevozom“. Vsebuje člen 148 navedene direktive, ki določa:

„Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

(a) dobavo blaga za oskrbovanje plovil za plovbo na odprtem morju, ki opravljajo prevoz potnikov za plačilo ali so namenjena opravljanju komercialne, industrijske ali ribiške dejavnosti, ter plovil za reševanje ali pomoč na morju in plovil za priobalni ribolov, razen oskrbovanja plovil za priobalni ribolov;

[...]

(c) dobavo, izboljšave, popravilo, vzdrževanje, zakup in najem plovil iz točke (a) ter dobavo, najem, popravilo in vzdrževanje opreme, vključno z ribiško opremo, ki je vgrajena ali se pri tem uporablja;

(d) opravljanje storitev, razen storitev iz točke (c), za neposredne potrebe plovil iz točke (a) in njihovega tovora;

[...]“

Finsko pravo

8 Člen 71, točka 3, Arvonlisäverolaki 1501/1993 (zakon št. 1501/1993 o davku na dodano vrednost) z dne 30. decembra 1993 v različici, ki se je uporabljala v času dejanskega stanja postopka v glavni stvari (v nadaljevanju: AVL), določa:

„Davek se ne plača za te prodaje:

[...]

3. prodaja storitev na plovilu ali zrakoplovu, udeleženi v mednarodnem prometu, osebam med njihovim gibanjem v tujini in prodaja storitev za neposredne potrebe takega plovila ali njegovega tovora“.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

9 Družba A je hčerinska družba družbe B Oy. Opravlja dejavnosti v dveh pristaniščih, kjer prodaja storitve natovarjanja in raztovarjanja, skladiščenja, storitve pomorske agencije ter storitve odpreme tovora.

10 Sklop storitev, ki jih zagotavlja družba A, zajema natovarjanje in raztovarjanje plovil, namenjenih plovbi na odprtem morju in opravljanju komercialne dejavnosti. Te storitve v praksi opravlja podizvajalec, ki jih zaračunava družbi A, ta pa jih nato naprej zaračunava svojemu nalagodajalcu, ki je lahko – glede na primer – družba B, imetnik blaga, pošiljatelj, špediter ali ladjar. Podrobne informacije o zadevnem plovilu in tovoru so sporočene podizvajalcu in navedene tako na račun, ki ga družba A prejme od njega, kot na račun, ki ga ta družba izda.

11 Družba A je vložila vlogo za izdajo pojasnila pri centralni davčni upravi, da bi izvedela, ali so na podlagi člena 71(3) AVL transakcije natovarjanja in raztovarjanja, ki jih izvaja podizvajalec za račun svojih strank, lahko oproščene DDV.

12 Centralna davčna uprava je z odločbo z dne 1. oktobra 2014 družbi A sporočila, da se

storitve natovarjanja in raztovarjanja ne smejo šteti za storitve, oproščene DDV, v smislu člena 71(3) AVL, s katerim je bil prenesen člen 148(a), (c) in (d) Direktive 2006/112, ker so lahko storitve, opravljene za plovila, ki delujejo v mednarodnem prometu, ali za njihov tovor, oproščene DDV samo, če so bile opravljene na zadnji stopnji trženja zadevnih storitev. V primeru, navedenem v vlogi, se storitve natovarjanja in raztovarjanja opravljajo pred zadnjo stopnjo trženja.

13 Družba A je pri Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče, Finska) zoper to odločbo vložila pritožbo, z utemeljitvijo, da je bil s to odločbo kršen člen 148(d) Direktive 2006/112, ker bi bilo to določbo treba razlagati tako, da morajo biti storitve, ki so po svoji naravi povezane z neposrednimi potrebami plovila in njegovega tovora, kot so storitve natovarjanja in raztovarjanja, oproščene DDV, neodvisno od osebe, ki te storitve prodaja ali kupuje.

14 Finska davčna uprava se je v obrambi oprla zlasti na sodbo Sodišča z dne 14. septembra 2006, Elmeka (od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563), da bi utemeljila, da se oprostitev DDV, ki jo določa ta določba, uporablja samo na zadnji stopnji trženja zadevnih storitev.

15 Vendar pa predložitveno sodišče meni, da na podlagi te sodbe ni mogoče odgovoriti na vprašanje, ali je za to, da se uporabi oprostitev DDV, potrebno, da se storitev zaračuna neposredno ladjarju, kadar je iz same narave zadevne storitve razvidno, da je ta povezana z neposrednimi potrebami plovil, namenjenih plovbi na odprtem morju, in njihovega tovora.

16 V teh okoliščinah je Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 148(d) Direktive 2006/112 razlagati tako, da gre pri natovarjanju in raztovarjanju ladje za storitve v smislu te določbe, ki so v smislu člena 148(a) te direktive namenjene neposrednim potrebam tovora ladij?

2. Ali je treba člen 148(d) Direktive 2006/112 ob upoštevanju točke 24 sodbe [z dne 14. septembra 2006, Elmeka, od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563], v skladu s katero se oprostitev iz zadevne določbe ne more razširiti na tiste storitve, ki so opravljene na zgodnejši stopnji trženja, razlagati tako, da to velja tudi za zadevno storitev, pri kateri je storitev, ki jo je v prvi fazi transakcije opravil podizvajalec družbe A [...], fizično povezana s tovorom in jo družba A [...] nato zaračuna špediterju ali transportnemu podjetju?

3. Ali je treba člen 148(d) Direktive 2006/112 ob upoštevanju točke 24 [te sodbe], v skladu s katero se oprostitev iz zadevne določbe nanaša samo na storitve, opravljene neposredno ladjarju, razlagati tako, da oprostitev ni mogoče uporabiti, če je storitev opravljena za imetnika tovora, na primer izvoznika ali uvoznika zadevnega blaga?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

17 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 148(d) Direktive 2006/112 razlagati tako, da gre pri storitvah natovarjanja in raztovarjanja plovila za storitve, ki se opravljajo za neposredne potrebe tovora plovil iz člena 148(a) te direktive.

18 Uvodoma je treba opozoriti, da so v skladu s členom 148(d) Direktive 2006/112 DDV oproščene druge storitve – ki niso storitve iz točke (c) tega člena – ki so opravljene za neposredne potrebe plovil iz točke (a) in njihovega tovora.

19 Tako je iz besedila tega člena 148(d) razvidno, da za to, da gre za eno od „drugih storitev“, ta določba na eni strani zahteva, da se zadevne storitve opravijo za neposredne potrebe plovila in

njegovega tovora, na drugi strani pa da gre za eno od plovil iz člena 148(a) te direktive.

20 Zdi se, da predložitveno sodišče v zvezi z drugim od teh dveh pogojev meni, da je ta v postopku v glavni stvari izpolnjen, kar mora to sodišče preveriti.

21 V zvezi s prvim pogojem je treba navesti, da člen 148(d) Direktive 2006/112 ne določa, kako je treba razumeti pojem „neposredne potrebe plovila in njegovega tovora“. Člen 148(d) je zato treba razlagati ob upoštevanju sobesedila, v katerega spada.

22 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je cilj člena 148(c) Direktive 2006/112 podobno kot cilj člena 148(d) te direktive, ki se nanj izrecno sklicuje, oprostiti storitve, povezane z mednarodnim pomorskim prometom, za opis teh storitev pa se prvonavedeni člen sklicuje na ista plovila, in sicer tista iz točke (a) tega člena. Ker sta si ti dve določbi tako podobni in se dopolnjujeta, je treba pojem „neposredne potrebe plovila in njegovega tovora“ razlagati po zgledu sistematike določbe člena 148(c) te direktive.

23 Vendar je treba poudariti, da so na podlagi člena 148(c) Direktive 2006/112 oproščeni predvsem najem, popravila in vzdrževanje, če se ti nanašajo na predmet, ki je namenjen uporabi plovila iz točke (a) tega člena. V bistvu ta člen 148(c) torej zahteva obstoj povezave med opravljeno storitvijo in uporabo zadevnega plovila (glej v tem smislu sodbo z dne 4. julija 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, točka 21).

24 Storitve natovarjanja in raztovarjanja to zahtevo izpolnjujejo. Prevoz tovora je običajna oblika uporabe plovil, namenjenih plovbi na odprtem morju. Da se ta tovor lahko prevaža in da se plovilo lahko na ta način uporablja, mora biti ta tovor naložen na krov tega plovila v pristanišču odhoda, nato pa raztovorjen v pristanišču prihoda.

25 Zato je treba za te storitve šteti, da ustrezajo neposrednim potrebam tovora plovila v smislu člena 148(a) Direktive 2006/112, in ker so nujno potrebne za uporabo plovila, ki prevaža ta tovor, da izpolnjujejo tudi neposredne potrebe tega plovila.

26 V teh okoliščinah je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 148(d) Direktive 2006/112 razlagati tako, da gre pri natovarjanju in raztovarjanju plovila za storitve, ki se opravljajo za neposredne potrebe tovora plovil iz člena 148(a) te direktive.

Drugo in tretje vprašanje

27 Predložitveno sodišče z drugim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 148(d) Direktive 2006/112 razlagati tako, da oprostitev velja le za storitve v zvezi z natovarjanjem ali raztovarjanjem plovila iz člena 148(a) te direktive, ki so opravljene na zadnji stopnji trženja takšne storitve, ali pa so oproščene tudi storitve, opravljene pred zadnjo stopnjo trženja, kot je storitev, ki jo podizvajalec opravi za gospodarski subjekt, ta pa jo nato naprej zaračuna špediterju ali transportnemu podjetju. Predložitveno sodišče tudi sprašuje, ali je treba navedeni člen 148(d) razlagati tako, da so oproščene tudi storitve natovarjanja in raztovarjanja, ki so opravljene za imetnika tega tovora, kot je njegov izvoznik ali uvoznik.

28 Prvič, navesti je treba, da se člen 148(d) Direktive 2006/112 v zvezi z opravljanjem storitev, ki jih zajema, ne sklicuje na posamezno stopnjo tržne verige niti v njem ni omenjena oseba, ki bi ji te storitve morale biti zaračunane. Zato na podlagi samega besedila te določbe ni mogoče sklepati, da bi bile od oprostitve iz te določbe izključene storitve, ki se ne opravijo na zadnji stopnji trženja, ali storitve, ki so zaračunane posredniku.

29 V teh okoliščinah je treba preučiti, ali takšna izključitev lahko izhaja iz konteksta, v katerega

je uvrščen člen 148(d) Direktive 2006/112.

30 V zvezi s tem je treba v skladu s členom 131 Direktive 2006/112, ki s podobnimi izrazi povzema prvi stavek člena 15 Šeste direktive, omogočiti, da države članice oprostitev, ki je določena v členu 148(d) Direktive 2006/112, izvedejo na način, ki omogoča pravilno in enostavno uporabo te oprostitve ter preprečuje vsakršne utaje, izogibanje in morebitne zlorabe.

31 V tem okviru je Sodišče v točki 24 sodbe z dne 14. septembra 2006, Elmeka (od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563), na katero se sklicuje predložitveno sodišče, ugotovilo, da se oprostitev iz člena 15, točka 8, Šeste direktive, katerega besedilo je bilo identično povzeto v členu 148(d) Direktive 2006/112, uporablja le za transakcije, ki so opravljene na zadnji stopnji trženja zadevne storitve.

32 Vendar je treba opozoriti, da je v posebnem primeru združenih zadev, v katerih je bila izdana sodba z dne 14. septembra 2006, Elmeka (od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563), šlo za storitve prevoza goriva, opravljene za naročnika, ki je gorivo nato prodajal ladjarjem. Tako je bilo treba fizično izvesti več transakcij, preden so bile te storitve uporabljene za namene iz člena 15, točka 8, Šeste direktive, saj je takšna uporaba gotova šele takrat, ko je gorivo dobavljeno upravljavcem plovil, ki ga bodo v teh plovilih uporabili. Zato je Sodišče v tej sodbi ugotovilo, da bi razširitev oprostitve na zgodnejše stopnje trženja te storitve zahtevala vzpostavitev nadzornih mehanizmov, da bi se zagotovila namenska uporaba tega goriva. Vendar pa bi ti mehanizmi pomenili omejitve, ki bi bile nezdržljive s pravilno in enostavno uporabo oprostitev.

33 Takšne sodne prakse, prilagojene posebnostim zadev, v katerih je bila izdana ta sodba in ki so se nanašale na opravljanje storitev, katerih namen bi bilo mogoče izkriviti, ni mogoče prenesti na primere, v katerih je glede na naravo te sodne prakse namen storitve mogoče šteti za gotov od takrat, ko je dogovorjena. V takšnih primerih je pravilna in enostavna uporaba oprostitve, določene v členu 148(d) Direktive 2006/112, zagotovljena, ne da bi bilo treba vzpostaviti nadzorne mehanizme.

34 Tako je v primeru storitev natovarjanja ali raztovarjanja, kakršne so te iz postopka v glavni stvari. Iz odgovora na prvo vprašanje je razvidno, da je presoja, ali te storitve izpolnjujejo pogoje za uporabo oprostitve iz člena 148(d) Direktive 2006/112, odvisna zgolj od vrste plovila, ki ga je treba natovoriti ali raztovoriti. Zato je uporabo teh storitev mogoče šteti za gotovo od sklenitve dogovora glede podrobnosti njihove izvedbe.

35 Ker noben drug posebni pokazatelj ne upravičuje omejitve uporabe oprostitve, ki je določena v členu 148(d) te direktive, na zadnjo stopnjo v verigi trženja zadevnih storitev, je treba ugotoviti, da se ta oprostitev v zvezi s storitvami natovarjanja in raztovarjanja, kakršne so te v postopku v glavni stvari, uporabi ne le v primeru storitev, opravljenih na zadnji stopnji njihovega trženja, temveč tudi v primeru storitev, ki so opravljene na zgodnejši stopnji.

36 Taka ugotovitev je utemeljena tudi s ciljem člena 148 Direktive 2006/112.

37 Kot je razvidno iz poimenovanja poglavja 7 v naslovu IX te direktive, je njegov cilj spodbujanje mednarodnega prevoza blaga ali potnikov. Če bi se oprostitev, določena v členu 148(d) Direktive 2006/112, razlagala tako, da se uporablja samo na zadnji stopnji tržne verige storitev natovarjanja in raztovarjanja, bi bila v nasprotju s takšnim ciljem, saj bi takšna razlaga – ker bi vsak posrednik v tej verigi na svoje stranke prenesel finančne stroške akontacije gotovinskih sredstev, ki izhaja iz plačila DDV – povzročila povišanje cen v mednarodnem prometu, ne da bi bilo takšno povečanje upravičeno s potrebo, da se zagotovi pravilna in enostavna uporaba te oprostitve.

38 Drugi?, v zvezi s storitvami natovarjanja in raztovarjanja, ki se opravijo za en gospodarski subjekt, vendar so zara?unane drugemu subjektu, kot je špediter ali transportno podjetje, ni sporno, na eni strani, da se za vsak gospodarski subjekt domneva, da deluje v lastnem imenu. Na drugi strani, kadar se oseba strinja, da bo pla?ala ra?un za storitve, opravljene v korist druge osebe, je mogo?e domnevati, da je posredovala pri izvedbi te storitve.

39 V skladu s ?lenom 28 Direktive 2006/112 velja, da kadar dav?ni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu, vendar za ra?un druge osebe, se šteje, da je prejel in opravil te storitve sam.

40 Iz tega sledi, da kadar se storitev natovarjanja in raztovarjanja, opravljena za gospodarski subjekt, zara?una špediterju ali transportnemu podjetju, je treba šteti – razen ?e se doka?e, da to podjetje ni ravnalo v svojem imenu – da je bila opravljena nova storitev, zaradi ?esar je bil spremenjen polo?aj predhodno opravljene storitve v tr?ni verigi teh storitev.

41 Vendar ta okoli?ina kot tak?na ne nasprotuje uporabi oprostitve iz ?lena 148(d) Direktive 2006/112 v primeru storitev natovarjanja in raztovarjanja. Ker se – kot je razvidno tudi iz to?ke 35 te sodbe – oprostitvev, dolo?ena v tej dolo?bi, uporablja za tak?ne storitve ne glede na stopnjo v tr?ni verigi, na kateri se zadevna storitev opravi, umestitev dodatne storitve v tej verigi ne vpliva na uporabo te oprostitve.

42 Tretji?, glede uporabe oprostitve iz ?lena 148(d) Direktive 2006/112 v primeru storitev natovarjanja in raztovarjanja, ki se opravijo za imetnike zadevnega tovora, ker se ta oprostitvev – kot je bilo navedeno – lahko uporabi za storitve natovarjanja in raztovarjanja ne glede na stopnjo v tr?ni verigi, na kateri se zadevna storitev opravi, se tak?ne storitve lahko oprostijo pod pogojem, da so del te tr?ne verige.

43 V zvezi s tem, kot poudarja predlo?itveno sodi?e, je Sodi?e v to?ki 24 sodbe z dne 14. septembra 2006, Elmeka (od C?181/04 do C?183/04, EU:C:2006:563), presodilo, da je bila tr?na veriga storitve, ki je bila predmet v zadevah, v katerih je bila izdana ta sodba, zaklju?ena, ko je bila ta storitev opravljena za ladjarja zadevnega plovila.

44 Vendar je treba tudi to re?itev postaviti v njen kontekst. V teh zadevah je ?lo za storitve prevoza goriva za preskrbo. Ker je namen tak?nih storitev zadostiti potrebam zadevnih plovil, ne da bi bile neposredno povezane s preva?anim tovorom, stro?kov teh storitev kot tak?nih torej ni bilo mogo?e prevaliti na imetnike tovora.

45 Vendar pa je v primeru storitev natovarjanja in raztovarjanja, ker so te neposredno povezane s preva?anim tovorom in je torej stro?ke teh storitev kot tak?ne mogo?e prevaliti na imetnike tovora, treba šteti, da je dobava teh storitev imetnikom vedno del tr?ne verige teh storitev. To pomeni, da je take storitve mogo?e oprostiti na podlagi ?lena 148(d) Direktive 2006/112.

46 V teh okoli?inah je treba na drugo in tretje vpra?anje odgovoriti, da je treba ?len 148(d) Direktive 2006/112 razlagati tako, da so na eni strani lahko opro?ene ne le storitve natovarjanja ali raztovarjanja plovila iz ?lena 148(a) te direktive, ki se opravljajo na zadnji stopnji tr?enja take storitve, temve? tudi storitve, ki se opravijo na predhodni stopnji, kot je storitev, ki jo podizvajalec opravi za gospodarski subjekt, ta pa jo nato naprej zara?una špediterju ali transportnemu podjetju, na drugi strani pa so lahko opro?ene tudi storitve natovarjanja in raztovarjanja, opravljene za lastnika tega tovora, kot je njegov izvoznik ali uvoznik.

Stro?ki

47 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (osmi senat) razsodilo:

1. ?len 148(d) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da gre pri natovarjanju in raztovarjanju plovila za storitve, ki se opravljajo za neposredne potrebe tovora plovil iz ?lena 148(a) te direktive.

2. ?len 148(d) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da so na eni strani lahko oproš?ene ne le storitve natovarjanja ali raztovarjanja plovila iz ?lena 148(a) te direktive, ki se opravljajo na zadnji stopnji trženja take storitve, temve? tudi storitve, ki se opravijo na predhodni stopnji, kot je storitev, ki jo podizvajalec opravi za gospodarski subjekt, ta pa jo nato naprej zara?una špediterju ali transportnemu podjetju, na drugi strani pa so lahko oproš?ene tudi storitve natovarjanja in raztovarjanja, opravljene za lastnika tega tovora, kot je njegov izvoznik ali uvoznik.

Podpisi

* Jezik postopka: finš?ina.