

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 4 maja 2017 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 148 lit. d) – Zwolnienie – Usługi realizowane dla zaspokojenia bezpośrednich potrzeb jednostek pływających przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu i ich ładunku – Przeładunek świadczony przez podwykonawców na rachunek pośrednika

W sprawie C-33/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny, Finlandia) postanowieniem z dnia 15 stycznia 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 stycznia 2016 r., w postępowaniu wszczętym przez

A Oy

przy udziale:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: J. Malenovský (sprawozdawca), pełniący obowiązki prezesa ósmej izby, M. Safjan i D. Šváby, sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: I. Illéssy, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 20 października 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu A Oy przez R. Nyrhinen oraz M. Pokkinen,
- w imieniu rządu fińskiego przez H. Leppo, działając w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu greckiego przez E. Tsaousi oraz K. Nasopoulou, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez M. Bulterman oraz M. de Ree, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu polskiego przez A. Kramarczyk-Szałdziński oraz B. Majczyn, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Owsiany-Hornung oraz P. Aalta, działających w

charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 grudnia 2016 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 148 lit. d) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu wszczętego przez spółkę A Oy w przedmiocie zasadności indywidualnej interpretacji podatkowej wydanej przez Keskusverolautakunta (centralną komisję podatkową, Finlandia), zgodnie z którą to interpretacja usługi przedsiębiorcy na jednostkę powinny być lub z jednostki powinny być wykonywane przez podwykonawcę, który wystawia z ich tytułu faktury przedsiębiorstwu zlecającemu, a nie bezpośrednio armatorowi, nie mogą korzystać ze zwolnienia z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) przewidzianego w art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), zmieniona dyrektywą Rady 91/860/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. 1991, L 376, s. 1) (zwana dalej „szóstą dyrektywą”) zawiera art. 15, który stanowi:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów Wspólnoty państwa członkowskie zwalniają od [z] podatku, na warunkach, które określają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania takich zwolnień i zapobieżenia wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

1. dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza Wspólnotą;

[...]

5. dostawy, modyfikacje, naprawy, utrzymanie, czarter oraz najem statków morskich, określonych w ust. 4 lit. a) i b) oraz dostawy, najem, naprawy i utrzymanie sprzętu, ściśle związane z wyposażeniem służącym do połowu ryb lub w tym celu używanym;

[...]

8. usługi inne niż określone w ust. 5, które są przeznaczone dla zaspokojenia podstawowych potrzeb statków morskich określonych w tym ustępie lub ich załadunku;

[...]”.

4 Szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona dyrektywą 2006/112, która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2007 r.

5 Artykuł 28 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzyma i wyświadczy te usługi”.

6 Artykuł 131 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 [tytułu IX] stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużywania”.

7 Rozdział 7, znajdujący się w tytule IX tej dyrektywy, jest zatytułowany „Zwolnienia związane z transportem międzynarodowym”. Zawiera on art. 148 wspomnianej dyrektywy, który stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

a) dostawy towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego jednostek pływających przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu i przewożących odpłatnie pasażerów lub używanych do celów handlowych, przemysłowych lub do portów, jak również statków ratowniczych i udzielających pomocy na morzu oraz jednostek pływających przeznaczonych do rybołówstwa przybrzeżnego, z wyłączeniem, w przypadku tych ostatnich, dostaw prowiantu na pokład;

[...]

c) dostaw, przebudów, napraw, konserwacji, czarterowanie oraz wynajem jednostek pływających, o których mowa w lit. a), oraz dostaw, wynajem, napraw i konserwacji sprzętu, szczególnie ze sprzętem rybackim, budownictwa tych jednostek lub służącego ich eksploatacji;

d) świadczenie usług innych niż usługi, o których mowa w lit. c), na bezpośrednie potrzeby jednostek pływających, o których mowa w lit. a), oraz ich załączników;

[...]”.

Prawo fińskie

8 Artykuł 71 ust. 3 Arvonlisäverolaki 1501/1993 (ustawy 1501/1993 o podatku od wartości dodanej) z dnia 30 grudnia 1993 r., w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „AVL”) stanowi:

„Podatek nie jest pobierany od następujących transakcji sprzedaży:

[...]

3) sprzedaży usług na statku wodnym lub powietrznym uczestniczącym w międzynarodowym przewozie na rzecz osób przemieszczających się za granicę, a także sprzedaży usług dla zaspokojenia bezpośrednich potrzeb takiego statku lub jego załącznika”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

9 Spółka A jest spółką zależną spółki B Oy. Spółka A prowadzi działalność w dwóch portach, gdzie świadczy usługi załadunku i rozładunku, składowania, agencji morskiej i spedycji.

10 Do usług świadczonych przez spółkę A należy przeładunek jednostek pływających przeznaczonych do egługi na pełnym morzu i wykorzystywanych do prowadzenia działalności handlowej. W rzeczywistości przeładunek jest wykonywany przez podwykonawcę, wystawiającego za nie fakturę spółce A, która z kolei wystawia za nie fakturę swemu zleceniodawcy, którym w zależności od przypadku może być spółka B, posiadacz towarów, podmiot adujący, przedsiębiorstwo spedycyjne lub armator. Szczegółowe informacje dotyczące danej jednostki pływającej i ładunku są przekazywane podwykonawcy i widnieją zarówno na fakturze otrzymanej przez spółkę A, jak i na fakturze przez nią wystawionej.

11 Spółka A złożyła do centralnej komisji podatkowej wnioski o interpretację podatkową w celu ustalenia, czy zgodnie z art. 71 ust. 3 AVL czynności przeładunku realizowane w ramach podwykonawstwa na rachunek jej klientów mogą zostać zwolnione z VAT.

12 Decyzją z dnia 1 października 2014 r. centralna komisja podatkowa wskazała spółce A, że usługi przeładunku nie mogą zostać uznane za zwolnione z VAT w rozumieniu art. 71 ust. 3 AVL, transponując art. 148 lit. a), c) i d) dyrektywy 2006/112, ponieważ świadczenie usług na potrzeby międzynarodowych morskich jednostek pływających lub ich ładunku może być zwolnione z VAT tylko wtedy, gdy usługi te świadczono na ostatnim etapie obrotu rozpatrywanych usług. Tymczasem w opisanym we wniosku przypadku usługi przeładunku są świadczono na etapie wcześniejszym.

13 Spółka A zaskarżyła tę decyzję przed Korkein hallinto-oikeus (najwyższym sądem administracyjnym, Finlandia), podnosząc, że decyzja ta narusza art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112, który to przepis należy interpretować w ten sposób, że świadczenia usług związane z uwagi na ich charakter z bezpośrednimi potrzebami jednostki pływającej i jej ładunku, takie jak usługi przeładunku, powinny zostać zwolnione z VAT, niezależnie od osoby sprzedającej lub nabywającej te usługi.

14 W odpowiedzi na skargę fiński organ podatkowy powołał się w szczególności na wyrok Trybunału z dnia 14 września 2006 r., Elmeka (od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563) w celu poparcia twierdzenia, iż przewidziane przez wspomniany przepis zwolnienie z VAT ma zastosowanie jedynie do ostatniego etapu obrotu rozpatrywanych usług.

15 Sąd odsyłający uważa niemniej, że wskazany wyrok nie umożliwia udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy w sytuacji gdy z samego charakteru rozpatrywanej usługi wynika, że jest ona związana z bezpośrednimi potrzebami jednostki pływającej przeznaczonej do egługi na pełnym morzu i jej ładunku, w celu zastosowania zwolnienia z VAT nadal jest konieczne, aby świadczenie tej usługi zostało bezpośrednio zafakturowane na armatora.

16 W tych okolicznościach Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy wykładni art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112 należy dokonywać w taki sposób, że usługi załadunku lub rozładunku jednostki pływającej stanowią usługi, które w rozumieniu art. 148 lit. a) tej dyrektywy przeznaczone są na bezpośrednie potrzeby ładunku jednostek pływających?

2) Czy wykładni art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112, z uwzględnieniem pkt 24 wyroku [z dnia 14 września 2006 r., Elmeka, od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563], zgodnie z którym zakres zastosowania zwolnienia przewidzianego w tym przepisie nie może zostać rozszerzony na usługi świadczono na wcześniejszym etapie obrotu, należy dokonywać w taki sposób, że ma ono także zastosowanie do rozpatrywanej tu usługi, w przypadku której usługa wykonana na pierwszym

etapie obrotu przez podwykonawcę spółki A [...] obejmuje usługę odnoszącą się fizycznie bezpośrednio do ładunku, z tytułu której to usługi spółka A [...] wystawia dalej fakturę na przedsiębiorstwo spedycyjne lub transportowe [...]?

3) Czy wykładni art. 148 lit. d) dyrektywy VAT 2006/112, z uwzględnieniem pkt 24 wymienionego wyżej wyroku [...], zgodnie z którym przewidziane w tym przepisie zwolnienie odnosi się tylko do usług świadczonych bezpośrednio na rzecz armatora, należy dokonywać w taki sposób, że przewidziane tam zwolnienie nie może znaleźć zastosowania, jeżeli usługa świadczona jest na rzecz posiadacza ładunku, takiego jak eksporter lub importer towaru?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

17 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że usługi przeładunku na pokład lub z pokładu jednostki pływającej stanowią usługi wykonywane na bezpośrednio potrzeby ładunku jednostek pływających, o których mowa w art. 148 lit. a) owej dyrektywy.

18 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112 zwolnieniu z VAT podlega świadczenie usług innych niż usługi, o których mowa w lit. c) tego artykułu, na bezpośrednio potrzeby jednostek pływających, o których mowa w lit. a) rzeczzonego artykułu, oraz ich ładunków.

19 Z brzmienia wspomnianego art. 148 lit. d) wynika zatem, że w celu zakwalifikowania do jednej z tych „innych usług” przepis ów wymaga, po pierwsze, aby rozpatrywane usługi były wykonywane na bezpośrednio potrzeby jednostki pływającej lub jej ładunku, oraz po drugie, aby ta jednostka pływająca była jedną z tych wymienionych w art. 148 lit. a) owej dyrektywy.

20 W odniesieniu do drugiej z tych dwóch przesłanek sąd odsyłający wydaje się uważać, że w sprawie w postępowaniu głównym przesłanka ta jest spełniona, czego zbadanie należy do tego sądu.

21 W odniesieniu do pierwszej przesłanki należy zauważyć, iż art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112 nie określa, w jaki sposób należy rozumieć wyrażenie „bezpośrednich potrzeb jednostki pływającej i jej ładunku”. W tej sytuacji wykładni owego wyrażenia należy dokonać z uwzględnieniem kontekstu, w jaki wpisuje się ten art. 148 lit. d).

22 W tym względzie należy wskazać, że art. 148 lit. c) dyrektywy 2006/112, do którego wyrażenie odsyła art. 148 lit. d) owej dyrektywy, ma na celu – podobnie jak ten ostatni przepis – zwolnienie z podatku usług związanych z międzynarodowym przewozem morskim, a w celu określenia tych usług odnosi się on do tych samych jednostek pływających, czyli tych, o których mowa w lit. a) tego artykułu. Te dwa przepisy są zatem podobne i wzajemnie się uzupełniają, dlatego też wykładni wyrażenia „bezpośrednich potrzeb jednostki pływającej i jej ładunku” należy dokonać przy uwzględnieniu systematyki art. 148. lit. c) wskazanej dyrektywy.

23 Należy zauważyć, że art. 148 lit. c) dyrektywy 2006/112 zwalnia z podatku w szczególności wynajem, naprawę i konserwację, jeżeli usługi te dotyczą sprzętu służącego do korzystania z jednostki pływającej, która jest objęta zakresem lit. a) tego przepisu. Artykuł 148 lit. c) ustanawia zatem w istocie wymóg istnienia związku między świadczonymi usługami a korzystaniem z danej jednostki pływającej (zob. podobnie wyrok z dnia 4 lipca 1985 r., Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, pkt 21).

24 Usługi przeładunku spełniaj ten wymóg. Przewóz ładunku stanowi bowiem typowy sposób wykorzystania jednostek pływających przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu. Otóż aby ładunek mógł zostać przewieziony, a jednostka pływająca mogła być w ten sposób eksploatowana, konieczne jest załadunek wskazanego ładunku na pokład tej jednostki pływającej w porcie, z którego jednostka ta wypływa, a następnie rozładunek owego ładunku w porcie docelowym.

25 Dlatego też takie usługi należy uznać za odpowiadające bezpośrednim potrzebom ładunku danej jednostki pływającej, o której mowa w art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112, a w zakresie, w jakim są one nierozdzielnie związane z korzystaniem z przewożenia ten ładunek jednostki pływającej – za odpowiadające także bezpośrednim potrzebom tej jednostki.

26 W tych okolicznościach na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że usługi przeładunku na pokład lub z pokładu jednostki pływającej stanowią usługi wykonywane na bezpośrednie potrzeby ładunku jednostek pływających, o których mowa w art. 148 lit. a) owej dyrektywy.

W przedmiocie pytania drugiego i trzeciego

27 Poprzez pytania drugie i trzecie, które należy zbadać przede wszystkim, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że zwolnione są jedynie świadczenia usług dotyczących wykonywania przeładunku, odpowiednio, na pokład i z pokładu jednostki pływającej objętej zakresem art. 148 lit. a) owej dyrektywy, do których dochodzi na ostatnim etapie obrotu takiej usługi, czy też zwolnione są także świadczenia usług na wcześniejszym etapie, takie jak świadczenia usług realizowane przez podwykonawcę na rzecz podmiotu gospodarczego, który to podmiot następnie z tego tytułu wystawia fakturę przedsiębiorstwu spedycyjnemu lub przedsiębiorstwu transportowemu. Sąd odsyłający pyta również, czy wskazany art. 148 lit. d) należy interpretować w ten sposób, że zwolnione są także usługi przeładunku świadczone na rzecz posiadacza przeładowywanego ładunku, takiego jak eksporter lub importer tego ładunku.

28 W pierwszej kolejności należy zauważyć, że art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112 nie odnosi się w stosunku do przewidzianych przez niego usług do konkretnego etapu zachowania ich obrotu ani nie wskazuje podmiotu, na którego usługi te należy zafakturować. W konsekwencji samo brzmienie owego przepisu nie pozwala na stwierdzenie, że z możliwością skorzystania przewidzianego w nim zwolnienia wyłączone są usługi, które nie są świadczone na ostatnim etapie obrotu, lub te, które zostały zafakturowane na poprzednika.

29 W tej sytuacji należy zbadać, czy takie wyłączenie może wynikać z kontekstu, w jaki wpisuje się art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112.

30 W tym względzie zgodnie z art. 131 dyrektywy 2006/11, który przejmuje w analogicznym brzmieniu przepis art. 15 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy, przewidziane w art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112 zwolnienie powinno być możliwe do wdrożenia przez państwa członkowskie w sposób, który pozwala na jego prawidłowe i proste zastosowanie, a także zapobieganie wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć.

31 W takim kontekście Trybunał stwierdził w pkt 24 wyroku z dnia 14 września 2006 r., Elmeke (od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563), do którego odnosi się sąd odsyłający, iż zwolnienie przewidziane w art. 15 pkt 8 szóstej dyrektywy, którego treść została identycznie powtórzona w art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112, stosuje się wyłącznie do transakcji, które miały

miejsce na ostatnim etapie obrotu rozpatrywanej us?ugi.

32 Nale?y jednak przypomnie?, ?e w tych bardzo szczególnych sprawach po??czonych, w których zapad? wyrok z dnia 14 wrze?nia 2006 r., Elmeka (od C?181/04 do C?183/04, EU:C:2006:563), rozpatrywane by?y us?ugi przewozu paliwa ?wiadczone na rachunek zlece?niodawcy, który nast?pnie sprzedawa? to paliwo armatorom. Tak wi?c fizycznie musia?o zosta? zrealizowane szereg transakcji zanim stwierdzono skorzystanie z tych us?ug ?wiadczonych na potrzeby wskazane w art. 15 pkt 8 szóstej dyrektywy, poniewa? skorzystanie to sta?o si? pewne dopiero z chwil? dostarczenia paliwa podmiotom eksploatuj?cym jednostki p?ywaj?ce, które b?d? z niego korzysta?. W konsekwencji Trybuna? uzna? w owym wyroku, ?e rozszerzenie przewidzianego zakresu zwolnienia na wcze?niejsze etapy obrotu tej us?ugi wymaga?oby ustanowienia mechanizmów kontroli i nadzoru w celu upewnienia si? co do ostatecznego przeznaczenia rzeczonych paliw. Mechanizmy tego rodzaju oznacza?yby za? ograniczenia trudne do pogodzenia z prawid?owym i prostym stosowaniem zwolnie?.

33 Orzecznictwo takie, dostosowane do specyfiki spraw, w których wydano wspomniany wyrok, a które dotyczy?y ?wiadczenia us?ug mog?cych zosta? wykorzystanymi w celu innym ni? ten, któremu mia?y s?u?y?, nie mo?e zosta? zastosowane do sytuacji, w których cel ?wiadczenia us?ug, z uwagi na charakter tych us?ug, mo?e zosta? uznany za pewny w momencie jego uzgodnienia. W takich okoliczno?ciach bowiem prawid?owe i proste stosowanie zwolnienia przewidzianego w art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112 jest zapewnione bez konieczno?ci ustanawiania mechanizmów kontroli i nadzoru.

34 Tak jest w przypadku us?ug prze?adunku, takich jak us?ugi rozpatrywane w post?powaniu g?ównym. Z odpowiedzi na pytanie pierwsze wynika bowiem, ?e badanie kwestii, czy us?ugi te spe?niaj? przes?anki zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112, zale?y wy??cznie od rodzaju jednostki p?ywaj?cej, na pok?ad lub z pok?adu której prze?adunek ma by? dokonywany. Skorzystanie z tych us?ug mo?e zatem zosta? uznane za pewne, gdy tylko zostan? uzgodnione warunki ich realizacji.

35 Ze wzgl?du na to, ?e ?aden inny szczególny element nie uzasadnia ograniczenia stosowania przewidzianego w art. 148 lit. d) wspomnianej dyrektywy zwolnienia do ostatecznego etapu ?a?cucha obrotu rozpatrywanych us?ug, nale?y stwierdzi?, ?e w odniesieniu do us?ug prze?adunku takich jak us?ugi rozpatrywane w post?powaniu g?ównym zwolnienie to ma zastosowanie nie tylko do us?ug ?wiadczonych na ostatnim etapie obrotu tych us?ug, ale tak?e do us?ug wykonywanych na etapach wcze?niejszych.

36 Wniosek taki znajduje ponadto potwierdzenie w celu, do którego o?i?gni?cia d??y art. 148 dyrektywy 2006/112.

37 Jak wynika z nazwy rozdzia?u 7, znajduj?cego si? w tytule IX tej dyrektywy, cel realizowany przez ten rozdzia? polega bowiem na wspieraniu mi?dzynarodowego przewozu towarów i osób. Tymczasem interpretowanie przewidzianego w art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112 zwolnienia jako maj?cego zastosowanie jedynie do ostatniego etapu ?a?cucha obrotu us?ugami prze?adunku by?oby sprzeczne z takim celem, poniewa? – z uwagi na to, ?e ka?dy po?rednik w tym ?a?cuchu d??y do przeniesienia na swoich klientów kosztów finansowania wp?aty do skarbu pa?stwa stanowi?cej zap?at? z tytu?u VAT – wyk?adnia ta prowadzi?aby do wzrostu cen stosowanych w mi?dzynarodowym przewozie, przy czym taki wzrost cen nie jest uzasadniony konieczno?ci? zagwarantowania prawid?owego i prostego stosowania tego zwolnienia.

38 W drugiej kolejno?ci, w odniesieniu do us?ug prze?adunku ?wiadczonych na rzecz danego podmiotu gospodarczego, ale refakturowanych na rzecz innego podmiotu, takiego jak przedsi?biorstwo spedycyjne czy transportowe, bezsporne jest, i? po pierwsze, domniemywa si?,

Jeżeli ka?dy podmiot gospodarczy działa we własnym imieniu, a po drugie, w przypadku gdy dana osoba zgadza się uregulować na rzecz osoby trzeciej fakturę za świadczenie usług, może być ona uznana za biorcę udziału w realizacji tego świadczenia.

39 Tymczasem na mocy art. 28 dyrektywy 2006/112 w przypadku gdy podatnik, działa we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzyma i wyświadczy te usługi.

40 Z powyższego wynika, iż w przypadku gdy usługi przeadunku świadczone na rzecz danego podmiotu gospodarczego są refakturowane na przedsiębiorstwo spedycyjne lub transportowe, należy stwierdzić – chyba że zostanie wykazane, iż przedsiębiorstwo to nie działa we własnym imieniu – że doszło do nowego świadczenia usług, które powoduje zmianę pozycji wcześniej zrealizowanego świadczenia w obrocie tymi usługami.

41 Niemniej jednak okoliczność ta sama w sobie nie może podważać stosowania do usług przeadunku zwolnienia przewidzianego w art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112. Skoro bowiem, jak wynika z pkt 35 niniejszego wyroku, przewidziane w tym przepisie zwolnienie ma zastosowanie do takich usług niezależnie od etapu obrotu, na jakim doszło do rozpatrywanego świadczenia, wstawienie dodatkowego świadczenia do tego obrotu nie ma zatem wpływu na stosowanie wskazanego zwolnienia.

42 W trzeciej kolejności, w odniesieniu do zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112 do usług przeadunku świadczonych na rzecz posiadaczy danych ładunków, ze względu na to, że jak zostało już przypomniane, zwolnienie to może mieć zastosowanie do usług przeadunku niezależnie od etapu obrotu, na jakim dochodzi do danego świadczenia, świadczenia takie mogą zostać zwolnione z podatku, pod warunkiem że są częścią tego obrotu.

43 W tym względzie, jak podkreśla sąd odsyłający, Trybunał orzekł za w pkt 24 wyroku z dnia 14 września 2006 r., Elmeka (od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563), że obrotu usługi rozpatrywanej w sprawach, w których został wydany ów wyrok, kończy się, gdy wskazana usługa zostaje wykonana na rzecz armatora danej jednostki pływającej.

44 Rozstrzygnięcie to powinno być także postrzegane przez pryzmat jego kontekstu. Otóż przedmiotem tych spraw były świadczenia usług przewozu paliwa przeznaczonego do zaopatrzenia statków. Jako że świadczenia takie miały na celu zaspokojenie potrzeb danych jednostek pływających i nie były bezpośrednio powiązane z przewożonymi ładunkami, ich koszty nie mogły zatem jako takie zostać przeniesione na posiadaczy tych ładunków.

45 Natomiast w przypadku świadczeń usług przeadunku, ze względu na to, że świadczenia te są bezpośrednio powiązane z przewożonymi ładunkami i ich koszty mogą jako takie zostać przeniesione na posiadaczy tych ładunków, należy uznać, że świadczenie tych usług na rzecz owych posiadaczy zawsze stanowi część obrotu owych usług. Wynika z tego, że świadczenia takie mogą zostać zwolnione na podstawie art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112.

46 W tych okolicznościach na pytania drugie i trzecie należy odpowiedzieć, że art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że po pierwsze, zwolnione są nie tylko świadczenia usług dotyczących wykonywania przeadunku, odpowiednio, na pokładzie i z pokładu jednostki pływającej objętej zakresem art. 148 lit. a) owej dyrektywy, do których dochodzi na ostatnim etapie obrotu takiej usługi, ale także świadczenia usług na wcześniejszym etapie, takie jak świadczenia usług realizowane przez podwykonawcę na rzecz podmiotu gospodarczego, który to podmiot następnie z tego tytułu wystawia fakturę przedsiębiorstwu spedycyjnemu lub przedsiębiorstwu transportowemu, oraz po drugie, zwolnione mogą być także świadczenia usług

przeładunku na rzecz posiadacza przeładowywanego ładunku, takiego jak eksporter lub importer tego ładunku.

W przedmiocie kosztów

47 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (ósma izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuł 148 lit. d) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że usługi przeładunku na pokład lub z pokładu jednostki pływającej stanowi usługi wykonywane na bezpośrednie potrzeby ładunku jednostek pływających, o których mowa w art. 148 lit. a) owej dyrektywy.

2) Artykuł 148 lit. d) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że po pierwsze, zwolnione są nie tylko świadczenia usług dotyczące wykonywania przeładunku, odpowiednio, na pokład i z pokładu jednostki pływającej objętej zakresem art. 148 lit. a) owej dyrektywy, do których dochodzi na ostatnim etapie obrotu takiej usługi, ale także świadczenia usług na wcześniejszym etapie, takie jak świadczenia usług realizowane przez podwykonawcę na rzecz podmiotu gospodarczego, który to podmiot następnie z tego tytułu wystawia fakturę przedsiębiorstwu spedycyjnemu lub przedsiębiorstwu transportowemu, oraz po drugie, zwolnione mogą być także świadczenia usług przeładunku na rzecz posiadacza przeładowywanego ładunku, takiego jak eksporter lub importer tego ładunku.

Podpisy

* Język postępowania: fiński.