

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

4. května 2017(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 148 písm. d) – Osvobození – Služby poskytované k zabezpečení bezprostředních potřeb lodí užívaných k plavbě po volném moři a jejich nákladu – Překládka nákladu uskutečňovaná subdodavatelem na účet subjektu tvořícího mezičlánek v obchodním řetězci“

Ve věci C-33/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud, Finsko) ze dne 15. ledna 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 20. ledna 2016, v řízení zahájeném

A Oy

za přítomnosti:

Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení J. Malenovský (zpravodaj), vykonávající funkci předsedy osmého senátu, M. Safjan a D. Šváby, soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: I. Illéssy rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 20. října 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za A Oy R. Nyrhinen a M. Pokkinen,
- za finskou vládu H. Leppo, jako zmocněnkyní,
- za řeckou vládu E. Tsaousi a K. Nasopoulou, jako zmocněnkyněmi,
- za nizozemskou vládu M. Bulterman a M. de Ree, jako zmocněnkyněmi,
- za polskou vládu A. Kramarczyk-Szażadzińską a B. Majczynou, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi M. Owsiany-Hornung a P. Aaltem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 7. prosince 2016,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 148 písm. d) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu zahájeného společností A Oy ohledně opodstatněnosti předběžného daňového výměru, který vydal Keskusverolautakunta (Ústřední daňový výbor, Finsko) a podle něhož se na služby nakládky nákladu na loď nebo jeho vykládky z lodi poskytované subdodavatelem, který je fakturuje smluvnímu podniku, a nikoliv přímo majiteli lodi, nemůže vztahovat osvobození od daní z přidané hodnoty (DPH) stanovené v čl. 148 písm. d) směrnice 2006/112.

Právní rámec

Unijní právo

3 Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991 (Úř. věst. 1991, L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160) (dále jen „šestá směrnice“) obsahovala článek 15, který stanovil:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daní následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

1. dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno na místo určení nacházející se mimo Společenství prodávajícím nebo na jeho účet;

[...]

5. dodání, úpravu, opravu, údržbu a nájem námořních lodí uvedených v odst. 4 písm. a) a b) a dodání, nájem, opravu a údržbu zařízení – včetně rybářského vybavení – které je na těchto lodích instalováno nebo používáno;

[...]

8. poskytování služeb jiných než uvedených v odstavci 5 k zabezpečení bezprostředních potřeb námořních lodí uvedených ve zmíněném odstavci nebo bezprostředních potřeb jejich nákladu;

[...]

4 Šestá směrnice byla zrušena a nahrazena směrnicí 2006/112, která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007.

5 Článek 28 směrnice 2006/112 stanoví:

„Jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytnutí služby a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tuto službu ona sama.“

6 §lánek 131 sm?rnice 2006/112 stanoví:

„Osvobození od dan? podle kapitol 2 až 9 [hlavy IX] se uplat?ují, aniž jsou dot?eny jiné p?edpisy Spole?enství, a za podmínek, které ?lenské státy stanoví k zajišt?ní správného a jednoduchého uplat?ování t?chto osvobození a k zamezení veškerých da?ových únik?, vyhýbání se da?ovým povinnostem ?i zneužití da?ového režimu.“

7 Kapitola 7 hlavy IX této sm?rnice je nadepsaná „Osvobození od dan? vztahující se na mezinárodní p?epřevu“. Obsahuje §lánek 148 uvedené sm?rnice, který stanoví:

„?lenské státy osvobodí od dan? tato pln?ní:

a) dodání zboží pro zásobení lodí užívaných k plavb? po volném mo?i a p?epřevujících cestujících za úplaty nebo používaných k obchodní, pr?myslové nebo rybá?ské ?innosti, jakož i lodí užívaných k poskytování záchrany a pomoci na mo?i nebo k pob?ežnímu rybolovu, v tomto p?ípád? však s výjimkou dodání palubních zásob;

[...]

c) dodání, úpravu, opravu, údržbu a nájem, a to i v?etn? posádky, lodí uvedených v písmenu a) a dodání, nájem, opravu a údržbu za?ízení, v?etn? rybá?ského vybavení, které je na t?chto lodích instalováno nebo používáno;

d) poskytnutí služby jiné než uvedené v písmenu c) k zabezpe?ení bezprost?edních pot?eb lodí uvedených v písmenu a) nebo jejich nákladu;

[...]

Finské právo

8 Ustanovení § 71 bodu 3 Arvonlisäverolaki 1501/1993 (zákon ?. 1501/1993 o dani z p?idané hodnoty) ze dne 30. prosince 1993, ve zn?ní použitelném v dob? rozhodné z hlediska skute?ností v p?vodním ?ízení (dále jen „AVL“), stanoví:

„Dani nepodléhají následující pln?ní:

[...]

3) poskytování služeb na lodi nebo v letadle v mezinárodní p?epřev? osobám cestujícím do zahraničí, jakož i poskytování služeb k zabezpe?ení bezprost?edních pot?eb takové lodi nebo jejího nákladu“.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

9 Spole?nost A je dce?inou spole?ností spole?nosti B Oy. Provozuje ?innost ve dvou p?ístavech, ve kterých za úplaty poskytuje služby nakládky a vykládky, skladovací služby, lodní agenturu a spedi?ní služby.

10 Ke službám, které poskytuje spole?nost A, náleží p?ekládka náklad? lodí užívaných k plavb? po volném mo?i a používaných k obchodní ?innosti. V praxi uskute?uje p?ekládku subdodavatel, který ji fakturuje spole?nosti A, která je následn? p?efakturuje svému objednateli, kterým m?že být podle okolností spole?nost B, držitel zboží, vykládající spole?nost, spedi?ní podnik nebo majitel lodi. Podrobné informace týkající se doty?né lodi a nákladu jsou p?edány subdodavateli a uvedeny jak na faktu?e obdržené spole?ností A, tak na faktu?e vystavené touto

společností.

11 Společnost A podala k Ústřednímu daňovému výboru žádost o vydání předběžného daňového výměru za účelem zjištění, zda služby překládky nákladu poskytované v rámci subdodávky na účet jejich zákazníků mohou být na základě § 71 bodu 3 AVL osvobozeny od DPH.

12 Ústřední daňový výbor rozhodnutím ze dne 1. října 2014 společností A sdělil, že služby překládky nákladu nelze považovat za služby osvobozené od DPH ve smyslu § 71 bodu 3 AVL, kterým se provádí čl. 148 písm. a), c) a d) směrnice 2006/112, nebo služby poskytované lodím provozovaným v mezinárodní přepravě nebo jejich nákladu mohou být osvobozeny od DPH jen tehdy, uskutečňují-li se na posledním obchodním stupni dotčených služeb. V případě posuzovaném v žádosti jsou služby překládky poskytovány v předchozím stadiu.

13 Společnost A podala proti tomuto rozhodnutí kasační opravný prostředek ke Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud, Finsko) z důvodu, že je toto rozhodnutí v rozporu s čl. 148 písm. d) směrnice 2006/112, jelikož toto ustanovení musí být vykládáno v tom smyslu, že poskytování takových služeb souvisejících svou povahou s bezprostředními potřebami lodi a jejího nákladu, jako jsou služby překládky nákladu, musí být osvobozeno od DPH bez ohledu na osobu, která poskytuje či přijímá tyto služby.

14 Finská daňová správa na svou obranu tvrdila, že se osvobození od DPH stanovené v tomto ustanovení použije teprve na posledním obchodním stupni dotčených služeb, a opírala se přitom zejména o rozsudek Soudního dvora ze dne 14. září 2006, Elmeka (C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563).

15 Předkládající soud má však za to, že uvedený rozsudek neumožňuje odpovědět na otázku, zda, pokud ze samotné povahy dotčené služby vyplývá, že souvisí se zabezpečením bezprostředních potřeb lodí užívaných k plavbě po volném moři a jejich nákladu, je pro uplatnění osvobození od DPH ještě nezbytné, aby tato služba byla fakturována přímo majiteli lodi.

16 Za těchto podmínek se Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 148 písm. d) směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že služby nakládky nákladu na loď nebo jeho vykládky z lodi jsou službami poskytovanými k zabezpečení bezprostředních potřeb nákladu lodí uvedených v písm. a) téhož článku?

2) Musí být čl. 148 písm. d) směrnice 2006/112 s ohledem na bod 24 rozsudku [ze dne 14. září 2006, Elmeka, C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563], podle něhož nelze osvobození od daně stanovené v dotčeném ustanovení vztáhnout na služby, které jsou poskytnuty ve stadiu předcházejícím jejich prodeji, vykládán v tom smyslu, že se použije i na dotčenou službu, u níž se plnění, které na prvním obchodním stupni poskytl subdodavatel [...] společností A [...], týká služby, která fyzicky bezprostředně souvisí s nákladem a kterou [...] společnost A [...] dále přefakturuje spedičnímu nebo přepravnímu podniku?

3) Musí být čl. 148 písm. d) směrnice 2006/112 s ohledem na bod 24 [uvedeného rozsudku], podle něhož se osvobození stanovené v tomto ustanovení vztahuje jen na služby poskytované majiteli lodi, vykládán v tom smyslu, že se toto osvobození neuplatní, pokud je služba poskytnuta držiteli nákladu, například vývozci nebo dovozci dotyčného zboží?“

K předběžným otázkám

K první otázce

17 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 148 písm. d) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že služby nakládky nákladu na loď nebo jeho vykládky z lodí jsou službami poskytovanými k zabezpečení bezprostředních potřeb nákladu lodí uvedených v čl. 148 písm. a) této směrnice.

18 Úvodem je třeba připomenout, že podle čl. 148 písm. d) směrnice 2006/112 je od DPH osvobozeno poskytnutí služby jiné než uvedené v písmenu c) tohoto článku k zabezpečení bezprostředních potřeb lodí uvedených v písmenu a) nebo jejich nákladu.

19 Ze znění uvedeného čl. 148 písm. d) tedy vyplývá, že aby služby byly jednou z „jiných služeb“, toto ustanovení vyžaduje, aby dotčené služby byly poskytnuty k zabezpečení bezprostředních potřeb lodí a jejího nákladu a aby tato loď byla jednou z lodí uvedených v čl. 148 písm. a) této směrnice.

20 Co se týče druhé z těchto dvou podmínek, má předkládající soud zejména za to, že ve věci v původním řízení je tato podmínka splněna, což mu přislouží ověřit.

21 Co se týče první podmínky, je třeba uvést, že čl. 148 písm. d) směrnice 2006/112 neuvádí, jak musí být chápán pojem „bezprostřední potřeby lodí a jejího nákladu“. Za těchto podmínek je třeba vykládat tento pojem s ohledem na kontext, do kterého tento čl. 148 písm. d) zapadá.

22 V tomto ohledu je třeba uvést, že účelem čl. 148 písm. c) směrnice 2006/112, na který čl. 148 písm. d) této směrnice výslovně odkazuje, je podobně jako v případě posledně uvedeného článku osvobodit služby související s mezinárodní námořní přepravou od daně a odkazuje za účelem určení těchto služeb na tytéž lodí, a to na lodí uvedené v bodě a) téhož článku. Jelikož jsou tedy obě tato ustanovení podobná a doplňují se, je třeba se při výkladu pojmu „bezprostřední potřeby lodí a jejího nákladu“ inspirovat strukturou ustanovení čl. 148 písm. c) uvedené směrnice.

23 Je přitom třeba uvést, že čl. 148 písm. c) směrnice 2006/112 osvobozuje zejména nájem, opravu a údržbu zařízení, pokud se posledně uvedené týkají předmětu, který slouží provozování lodí, která spadá do bodu a) tohoto článku. V podstatě tedy tento čl. 148 písm. c) stanoví požadavek existence souvislosti mezi poskytnutím služeb a užíváním dotyčné lodí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. července 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, bod 21).

24 Služby překládky nákladu tento požadavek splňují. Přeprava nákladu totiž představuje běžnou formu provozu lodí používaných k plavbě po volném moři. Aby náklad mohl být přepraven a loď mohla být provozována, je nezbytné, aby byl uvedený náklad naložen na palubu této lodí v přístavu vyplutí a poté vyložen v přístavu určení.

25 Takové služby je tedy třeba považovat za služby poskytované k zabezpečení bezprostředních potřeb nákladu lodí uvedené v čl. 148 písm. a) směrnice 2006/112, a jelikož jsou nezbytné k provozu lodí přepravující tento náklad, je třeba je považovat za služby odpovídající rovněž bezprostředním potřebám této lodí.

26 Za těchto podmínek je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 148 písm. d) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že služby nakládky nákladu na loď nebo jeho vykládky z lodí jsou službami poskytovanými k zabezpečení bezprostředních potřeb nákladu lodí uvedených v čl. 148 písm. a) této směrnice.

Ke druhé a třetí otázce

27 Podstatou druhé a třetí otázky, které je třeba posuzovat společně, je, zda čl. 148 písm. d) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že od daní jsou osvobozeny pouze služby týkající se skutečné nákladky nákladu na loď nebo jeho vykládky z lodi spadající do čl. 148 písm. a) této směrnice, které se uskuteční na posledním obchodním stupni takové služby, nebo zda jsou od daní osvobozeny rovněž služby, které se uskuteční v předchozím stadiu, jako například služba poskytnutá subdodavatelem hospodářskému subjektu, který ji následně přefakturuje spedičnímu nebo přepravnímu podniku. Předkládající soud se rovněž táže, zda uvedený čl. 148 písm. d) musí být vykládán v tom smyslu, že jsou od daní osvobozeny rovněž služby překládky nákladu poskytované držiteli tohoto nákladu, například vývozci nebo dovozci tohoto nákladu.

28 Zprv je třeba uvést, že čl. 148 písm. d) směrnice 2006/112 neodkazuje, pokud jde o poskytování služeb, které upravuje, na konkrétní stadium jejich obchodního řetězce, ani nezmiňuje osobu, které mají být tyto služby fakturovány. Znění tohoto ustanovení tudíž samo o sobě neumožňuje se domnívat, že z osvobození od daní, které toto ustanovení upravuje, je vyloučeno poskytování služeb, k nimž nedochází na jejich posledním obchodním stupni, či služeb fakturovaných subjektu tvořícímu mezilánek v obchodním řetězci.

29 Za těchto podmínek je třeba přezkoumat, zda takové vyloučení může vyplývat z kontextu, do něhož je čl. 148 písm. d) směrnice 2006/112 zasazen.

30 V tomto ohledu, v souladu s článkem 131 směrnice 2006/112, který přebírá v obdobném znění první větu článku 15 šesté směrnice, musí mít členské státy možnost uplatňovat osvobození od daní stanovené v čl. 148 písm. d) směrnice 2006/112 takovým způsobem, který umožní jeho správné a jednoduché uplatnění, jakož i předcházet jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.

31 V této souvislosti měl Soudní dvůr v bodě 24 rozsudku ze dne 14. září 2006, Elmeka (C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563), na který odkazuje předkládající soud, za to, že osvobození od daní stanovené v čl. 15 bodě 8 šesté směrnice, jehož znění bylo totožné převzato v čl. 148 písm. d) směrnice 2006/112, se použije pouze na plnění, k nimž dochází na posledním obchodním stupni dotčené služby.

32 Je však třeba připomenout, že ve spojených věcech s velmi specifickým předmětem, v nichž byl vydán rozsudek ze dne 14. září 2006, Elmeka (C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563), se jednalo o služby přepravy paliva, které byly poskytovány na úřet objednatele, který toto palivo následně prodával majitelům lodí. Muselo být fyzicky uskutečнено několik plnění předtím, než tyto služby byly využity pro potřeby uvedené v čl. 15 bodě 8 šesté směrnice, jelikož takové plnění se stalo jistým teprve poté, co bylo palivo dodáno provozovatelům lodí, kteří je použili. V důsledku toho Soudní dvůr v uvedeném rozsudku konstatoval, že rozšíření osvobození od daní stanovené ve stadiích předcházejících prodeji této služby vyžaduje zavedení mechanismu kontroly a dohledu s cílem ubezpečit se o konečném místě určení uvedeného paliva. Tyto mechanismy se však projevovaly omezeními, která byla neslučitelná se správným a jednoduchým uplatněním osvobození.

33 Takovou judikaturu, která je připravena zvláštností věcí, v nichž byl vydán uvedený rozsudek, které se týkaly poskytování služeb, které mohly být zneužity k jinému než povodnímu účelu, nelze přenést na situace, v nichž může být účel poskytování služeb s ohledem na jejich povahu považován za jistý v okamžiku, kdy je tato služba sjednána. V takových situacích je totiž správné a jednoduché uplatnění osvobození od daní podle čl. 148 odst. d) směrnice 2006/112

zajištění, aniž by bylo nutné zavést mechanismus kontroly a dozoru.

34 Tak je tomu v případě takových služeb překládky nákladu, jako jsou služby dotčené v původním řízení. Z odpovědi na první otázku totiž vyplývá, že ověření otázky, zda tyto služby splňují podmínky pro použití osvobození od daní stanoveného v § 148 písm. d) směrnice 2006/112, závisí pouze na druhu lodi, na níž nebo z níž se nakládka či vykládka provádí. Využití těchto služeb lze tedy považovat za jisté, jakmile jsou sjednány podmínky jejich poskytnutí.

35 Jelikož žádná další zvláštní skutečnost nemůže odvodnit, aby uplatnění osvobození od daní podle § 148 písm. d) uvedené směrnice bylo omezeno na poslední stadium obchodního řetězce dotčených služeb, je třeba konstatovat, že se toto osvobození od daní použije, co se týče takových služeb překládky nákladu, jako jsou služby dotčené v původním řízení, nejen na služby poskytnuté na posledním obchodním stupni těchto služeb, nýbrž i na služby poskytnuté v předchozím stadiu.

36 Tento závěr je navíc potvrzen cílem sledovaným článkem 148 směrnice 2006/112.

37 Jak totiž vyplývá z nadpisu kapitoly 7 hlavy IX této směrnice, cílem sledovaným touto směrnicí je podpora mezinárodní přepravy zboží nebo osob. Výklad osvobození od daní stanoveného v § 148 písm. d) směrnice 2006/112 v tom smyslu, že se použije pouze na poslední stadium obchodního řetězce služeb překládky, by přitom byl v rozporu s takovým cílem, jelikož každý mezičlánek v tomto řetězci by se snažil přenést náklady na financování likvidity nezbytné pro odvody DPH na své zákazníky, takže takový výklad by vedl ke zvýšení cen uplatňovaných v mezinárodní přepravě, aniž by takové zdražení bylo odvodněno potřebou zajistit správné a jednoduché uplatnění tohoto osvobození od daní.

38 Z druhé, co se týče služeb překládky nákladu, které jsou poskytovány hospodářskému subjektu, avšak následně přefakturovány jinému hospodářskému subjektu, jako je spediční nebo přepravní podnik, vychází se nesporně z toho, že každý hospodářský subjekt jedná vlastním jménem. Kromě toho, pokud osoba souhlasí s tím, že uhradí fakturu za poskytnutí služeb na cizí účet, lze na tuto osobu nahlížet tak, že se podílí na poskytnutí této služby.

39 Článek 28 směrnice 2006/112 přitom stanoví, že jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytování služeb a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tyto služby sama.

40 Z toho vyplývá, že pokud je služba překládky nákladu poskytnutá hospodářskému subjektu přefakturována spedičnímu nebo přepravnímu podniku, je třeba mít za to, ledaže by se prokázalo, že tento podnik nejednal svým vlastním jménem, že došlo k novému poskytnutí služeb, které vedlo ke změně pořadí dříve poskytnuté služby v obchodním řetězci těchto služeb.

41 Tato okolnost jako taková však nemůže zpochybnit použití osvobození od daní podle § 148 písm. d) směrnice 2006/112 na služby překládky nákladu. Jak totiž vyplývá z bodu 35 tohoto rozsudku, osvobození od daní stanovené v tomto ustanovení se použije na tyto služby bez ohledu na stadium obchodního řetězce, v němž se uskuteční dotčené plnění, a proto zařazení dodatečného plnění do tohoto řetězce nemá vliv na použití uvedeného osvobození od daní.

42 Zatímco, co se týče použitelnosti osvobození od daní podle § 148 písm. d) směrnice 2006/112 na služby překládky, které jsou poskytnuty držitelům dotčeného nákladu, jelikož, jak bylo připomenuto, se toto osvobození může použít na služby překládky bez ohledu na stadium obchodního řetězce, v němž se dotčené plnění uskuteční, mohou být taková plnění osvobozena od daní za podmínky, že jsou součástí tohoto obchodního řetězce.

43 V tomto ohledu, jak předkládající soud zdůrazňuje, Soudní dvůr v bodě 24 rozsudku ze dne 14. září 2006, Elmeke (C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563), rozhodl, že obchodní účet služby, o níž se jednalo ve věcech, v nichž byl vydán uvedený rozsudek, byl ukončen v okamžiku, kdy byla uvedená služba poskytnuta majiteli dotyčné lodě.

44 Toto řešení však musí být rovněž zasazeno do kontextu. Předmětem těchto věci byly totiž služby týkající se přepravy paliva pro zásobování lodí. Vzhledem k tomu, že cílem takových služeb bylo zabezpečit potřeby dotyčných lodí, aniž tyto služby souvisely s přepravovaným nákladem, jejich náklady tedy nemohly být jako takové přeneseny na držitele tohoto nákladu.

45 Pokud jde naproti tomu o služby přepravy nákladu, ty souvisejí přímo s přepravovaným nákladem, a náklady na tuto službu tedy lze jako takové přenést na držitele tohoto nákladu, takže poskytnutí těchto služeb tímto držitelům musí být nadále považováno za součást obchodního účtu uvedených služeb. Z toho vyplývá, že takové služby mohou být osvobozeny od daně na základě čl. 148 písm. d) směrnice 2006/112.

46 Za těchto podmínek je třeba na druhou a třetí otázku odpovědět tak, že čl. 148 písm. d) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že od daně mohou být osvobozeny nejen služby týkající se uskutečnění nakládky nákladu na loď nebo jeho vykládky z lodi spadající pod čl. 148 písm. a) této směrnice, které se uskutečňují na posledním obchodním stupni takové služby, nýbrž i služby, které jsou poskytnuty v předchozím stadiu, jako například služba poskytnutá subdodavatelem hospodářskému subjektu, který ji následně refakturuje spedičnímu nebo přepravnímu podniku; od daně mohou být osvobozeny rovněž služby přepravy nákladu, které jsou poskytnuty držiteli tohoto nákladu, například jeho vývozci nebo dovozci.

K nákladům řízení

47 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (osmý senát) rozhodl takto:

1) **Článek 148 písm. d) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z prodané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že služby nakládky nákladu na loď nebo jeho vykládky z lodi jsou službami poskytovanými k zabezpečení bezprostředních potřeb nákladu lodí uvedených v čl. 148 písm. a) této směrnice.**

2) **Článek 148 písm. d) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že od daně mohou být osvobozeny nejen služby týkající se uskutečnění nakládky nákladu na loď nebo jeho vykládky z lodi spadající pod čl. 148 písm. a) této směrnice, které se uskutečňují na posledním obchodním stupni takové služby, nýbrž i služby, které jsou poskytnuty v předchozím stadiu, jako například služba poskytnutá subdodavatelem hospodářskému subjektu, který ji následně refakturuje spedičnímu nebo přepravnímu podniku; od daně mohou být osvobozeny rovněž služby přepravy nákladu, které jsou poskytnuty držiteli tohoto nákladu, například jeho vývozci nebo dovozci.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: finština.