Downloaded via the EU tax law app / web

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNA?U (ósma izba)

z dnia 4 maja 2017 r.(*)

Odes?anie prejudycjalne – Podatki – Podatek od warto?ci dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artyku? 148 lit. d) – Zwolnienie – ?wiadczenia us?ug realizowane dla zaspokojenia bezpo?rednich potrzeb jednostek p?ywaj?cych przeznaczonych do ?eglugi na pe?nym morzu i ich ?adunku – Prze?adunek ?wiadczony przez podwykonawców na rachunek po?rednika

W sprawie C?33/16

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Korkein hallinto-oikeus (najwy?szy s?d administracyjny, Finlandia) postanowieniem z dnia 15 stycznia 2016 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 20 stycznia 2016 r., w post?powaniu wszcz?tym przez

A Oy

przy udziale:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

TRYBUNA? (ósma izba),

w sk?adzie: J. Malenovský (sprawozdawca), pe?ni?cy obowi?zki prezesa ósmej izby, M. Safjan i D. Šváby, s?dziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: I. Illéssy, administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 20 pa?dziernika 2016 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu A Oy przez R. Nyrhinen oraz M. Pokkinen,

– w imieniu rz?du fi?skiego przez H. Leppo, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika,

– w imieniu rz?du greckiego przez E. Tsaousi oraz K. Nasopoulou, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników,

– w imieniu rz?du niderlandzkiego przez M. Bulterman oraz M. de Ree, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników,

– w imieniu rz?du polskiego przez A. Kramarczyk-Sza?adzi?sk? oraz B. Majczyn?, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Owsiany-Hornung oraz P. Aalta, dzia?aj?cych w

charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 grudnia 2016 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

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

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu wszcz?tego przez spó?k? A Oy w przedmiocie zasadno?ci indywidualnej interpretacji podatkowej wydanej przez Keskusverolautakunta (centraln? komisj? podatkow?, Finlandia), zgodnie z któr? to interpretacj? us?ugi prze?adunku na jednostk? p?ywaj?c? lub z jednostki p?ywaj?cej wykonywane przez podwykonawc?, który wystawia z ich tytu?u faktur? przedsi?biorstwu zlecaj?cemu, a nie bezpo?rednio armatorowi, nie mog? korzysta? ze zwolnienia z podatku od warto?ci 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 pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), zmieniona dyrektyw? Rady 91/860/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. 1991, L 376, s. 1) (zwana dalej „szóst? dyrektyw?”) zawiera?a art. 15, który stanowi?:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów Wspólnoty pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? od [z] podatku, na warunkach, które okre?laj? w celu zapewnienia w?a?ciwego i prostego zastosowania takich zwolnie? i zapobie?enia wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadu?yciom:

1. dostawy towarów wysy?anych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajduj?cego si? poza Wspólnot?;

[…]

5. dostawy, modyfikacj[e], naprawy, utrzymanie, czarter oraz najem statków morskich, okre?lonych w ust. 4 lit. a) i b) oraz dostawy, najem, naprawy i utrzymanie sprz?tu, ??cznie z wyposa?eniem s?u??cym do po?owu ryb lub w tym celu u?ywanym;

[…]

8. us?ugi inne ni? okre?lone w ust. 5, które s? przeznaczone dla zaspokojenia bezpo?rednich potrzeb statków morskich okre?lonych w tym ust?pie lub ich ?adunku;

[…]”.

4 Szósta dyrektywa zosta?a uchylona i zast?piona dyrektyw? 2006/112, która wesz?a w ?ycie w dniu 1 stycznia 2007 r.

5 Artyku? 28 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„W przypadku gdy podatnik, dzia?aj?c we w?asnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udzia? w ?wiadczeniu us?ug, przyjmuje si?, ?e podatnik ten sam otrzyma? i wy?wiadczy? te us?ugi”.

6 Artyku? 131 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Zwolnienia przewidziane w rozdzia?ach 2–9 [tytu?u IX] stosuje si? bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez pa?stwa cz?onkowskie w celu zapewnienia prawid?owego i prostego stosowania tych zwolnie? oraz zapobie?enia wszelkim mo?liwym przypadkom uchylania si? od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadu?y?”.

7 Rozdzia? 7, znajduj?cy si? w tytule IX tej dyrektywy, jest zatytu?owany „Zwolnienia zwi?zane z transportem mi?dzynarodowym”. Zawiera on art. 148 wspomnianej dyrektywy, który stanowi:

„Pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? nast?puj?ce transakcje:

a) dostawy towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego jednostek p?ywaj?cych przeznaczonych do ?eglugi na pe?nym morzu i przewo??cych odp?atnie pasa?erów lub u?ywanych do celów handlowych, przemys?owych lub do po?owów, jak równie? statków ratowniczych i udzielaj?cych pomocy na morzu oraz jednostek p?ywaj?cych przeznaczonych do rybo?ówstwa przybrze?nego, z wy??czeniem, w przypadku tych ostatnich, dostaw prowiantu na pok?ad;

[…]

c) dostaw?, przebudow?, napraw?, konserwacj?, czarterowanie oraz wynajem jednostek p?ywaj?cych, o których mowa w lit. a), oraz dostaw?, wynajem, napraw? i konserwacj? sprz?tu, ??cznie ze sprz?tem rybackim, b?d?cego cz??ci? tych jednostek lub s?u??cego ich eksploatacji;

d) ?wiadczenie us?ug innych ni? us?ugi, o których mowa w lit. c), na bezpo?rednie potrzeby jednostek p?ywaj?cych, o których mowa w lit. a), oraz ich ?adunków;

[…]”.

Prawo fi?skie

8 Artyku? 71 ust. 3 Arvonlisäverolaki 1501/1993 (ustawy 1501/1993 o podatku od warto?ci dodanej) z dnia 30 grudnia 1993 r., w brzmieniu maj?cym zastosowanie do okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu g?ównym (zwanej dalej „AVL”) stanowi:

„Podatek nie jest pobierany od nast?puj?cych transakcji sprzeda?y:

[…]

3) sprzeda?y us?ug na statku wodnym lub powietrznym uczestnicz?cym w mi?dzynarodowym przewozie na rzecz osób przemieszczaj?cych si? za granic?, a tak?e sprzeda?y us?ug dla zaspokojenia bezpo?rednich potrzeb takiego statku lub jego ?adunku”.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

9 Spó?ka A jest spó?k? zale?n? spó?ki B Oy. Spó?ka A prowadzi dzia?alno?? w dwóch portach, gdzie ?wiadczy us?ugi za?adunku i roz?adunku, sk?adowania, agencji morskiej i spedycji.

10 Do us?ug ?wiadczonych przez spó?k? A nale?y prze?adunek jednostek p?ywaj?cych przeznaczonych do ?eglugi na pe?nym morzu i wykorzystywanych do prowadzenia dzia?alno?ci handlowej. W rzeczywisto?ci prze?adunek jest wykonywany przez podwykonawc?, wystawiaj?cego za nie faktur? spó?ce A, która z kolei wystawia za nie faktur? swemu zleceniodawcy, którym w zale?no?ci od przypadku mo?e by? spó?ka B, posiadacz towarów, podmiot ?aduj?cy, przedsi?biorstwo spedycyjne lub armator. Szczegó?owe informacje dotycz?ce danej jednostki p?ywaj?cej i ?adunku s? przekazywane podwykonawcy i widniej? zarówno na fakturze otrzymanej przez spó?k? A, jak i na fakturze przez ni? wystawionej.

11 Spó?ka A z?o?y?a do centralnej komisji podatkowej wniosek o interpretacj? podatkow? w celu ustalenia, czy zgodnie z art. 71 ust. 3 AVL czynno?ci prze?adunku realizowane w ramach podwykonawstwa na rachunek jej klientów mog? zosta? zwolnione z VAT.

12 Decyzj? z dnia 1 pa?dziernika 2014 r. centralna komisja podatkowa wskaza?a spó?ce A, ?e us?ugi prze?adunku nie mog? zosta? uznane za zwolnione z VAT w rozumieniu art. 71 ust. 3 AVL, transponuj?cego art. 148 lit. a), c) i d) dyrektywy 2006/112, poniewa? ?wiadczenie us?ug na potrzeby mi?dzynarodowych morskich jednostek p?ywaj?cych lub ich ?adunku mo?e by? zwolnione z VAT tylko wtedy, gdy us?ugi te ?wiadczone s? na ostatnim etapie obrotu rozpatrywanych us?ug. Tymczasem w opisanym we wniosku przypadku us?ugi prze?adunku s? ?wiadczone na etapie wcze?niejszym.

13 Spó?ka A zaskar?y?a t? decyzj? przed Korkein hallinto-oikeus (najwy?szym s?dem administracyjnym, Finlandia), podnosz?c, ?e decyzja ta narusza art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112, który to przepis nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e ?wiadczenia us?ug zwi?zane z uwagi na ich charakter z bezpo?rednimi potrzebami jednostki p?ywaj?cej i jej ?adunku, takie jak us?ugi prze?adunku, powinny zosta? zwolnione z VAT, niezale?nie od osoby sprzedaj?cej lub nabywaj?cej te us?ugi.

14 W odpowiedzi na skarg? fi?ski organ podatkowy powo?a? si? w szczególno?ci na wyrok Trybuna?u z dnia 14 wrze?nia 2006 r., Elmeka (od C?181/04 do C?183/04, EU:C:2006:563) w celu poparcia twierdzenia, i? przewidziane przez wspomniany przepis zwolnienie z VAT ma zastosowanie jedynie do ostatniego etapu obrotu rozpatrywanych us?ug.

15 S?d odsy?aj?cy uwa?a niemniej, ?e wskazany wyrok nie umo?liwia udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy w sytuacji gdy z samego charakteru rozpatrywanej us?ugi wynika, ?e jest ona zwi?zana z bezpo?rednimi potrzebami jednostki p?ywaj?cej przeznaczonej do ?eglugi na pe?nym morzu i jej za?adunku, w celu zastosowania zwolnienia z VAT nadal jest konieczne, aby ?wiadczenie tej us?ugi zosta?o bezpo?rednie zafakturowane na armatora.

16 W tych okoliczno?ciach Korkein hallinto-oikeus (najwy?szy s?d administracyjny) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy wyk?adni art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112 nale?y dokonywa? w taki sposób, ?e us?ugi za?adunku lub roz?adunku jednostki p?ywaj?cej stanowi? us?ugi, które w rozumieniu art. 148 lit. a) tej dyrektywy przeznaczone s? na bezpo?rednie potrzeby ?adunku jednostek p?ywaj?cych?

2) Czy wyk?adni art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112, z uwzgl?dnieniem pkt 24 wyroku [z dnia 14 wrze?nia 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 mo?e zosta? rozszerzony na us?ugi ?wiadczone na wcze?niejszym etapie obrotu, nale?y dokonywa? w taki sposób, ?e ma ono tak?e zastosowanie do rozpatrywanej tu us?ugi, w przypadku której us?uga wykonana na pierwszym

etapie obrotu przez podwykonawc? spó?ki A […] obejmuje us?ug? odnosz?c? si? fizycznie bezpo?rednio do ?adunku, z tytu?u której to us?ugi spó?ka A […] wystawia dalej faktur? na przedsi?biorstwo spedycyjne lub transportowe […]?

3) Czy wyk?adni art. 148 lit. d) dyrektywy VAT 2006/112, z uwzgl?dnieniem pkt 24 wymienionego wy?ej wyroku […], zgodnie z którym przewidziane w tym przepisie zwolnienie odnosi si? tylko do us?ug ?wiadczonych bezpo?rednio na rzecz armatora, nale?y dokonywa? w taki sposób, ?e przewidziane tam zwolnienie nie mo?e znale?? zastosowania, je?eli us?uga ?wiadczona jest na rzecz posiadacza ?adunku, takiego jak eksporter lub importer towaru?".

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

17 Poprzez pytanie pierwsze s?d odsy?aj?cy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e us?ugi prze?adunku na pok?ad lub z pok?adu jednostki p?ywaj?cej stanowi? us?ugi wykonywane na bezpo?rednie potrzeby ?adunku jednostek p?ywaj?cych, o których mowa w art. 148 lit. a) owej dyrektywy.

18 Tytu?em wst?pu nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112 zwolnieniu z VAT podlega ?wiadczenie us?ug innych ni? us?ugi, o których mowa w lit. c) tego artyku?u, na bezpo?rednie potrzeby jednostek p?ywaj?cych, o których mowa w lit. a) rzeczonego artyku?u, oraz ich ?adunków.

19 Z brzmienia wspomnianego art. 148 lit. d) wynika zatem, ?e w celu zakwalifikowania do jednej z tych „innych us?ug" przepis ów wymaga, po pierwsze, aby rozpatrywane us?ugi by?y wykonywane na bezpo?rednie potrzeby jednostki p?ywaj?cej lub jej ?adunku, oraz po drugie, aby ta jednostka p?ywaj?ca by?a jedn? z tych wymienionych w art. 148 lit. a) owej dyrektywy.

20 W odniesieniu do drugiej z tych dwóch przes?anek s?d odsy?aj?cy wydaje si? uwa?a?, ?e w sprawie w post?powaniu g?ównym przes?anka ta jest spe?niona, czego zbadanie nale?y do tego s?du.

21 W odniesieniu do pierwszej przes?anki nale?y zauwa?y?, i? art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112 nie okre?la, w jaki sposób nale?y rozumie? wyra?enie „bezpo?rednich potrzeb jednostki p?ywaj?cej i jej ?adunku". W tej sytuacji wyk?adni owego wyra?enia nale?y dokona? z uwzgl?dnieniem kontekstu, w jaki wpisuje si? ten art. 148 lit. d).

22 W tym wzgl?dzie nale?y wskaza?, ?e art. 148 lit. c) dyrektywy 2006/112, do którego wyra?nie odsy?a art. 148 lit. d) owej dyrektywy, ma na celu – podobnie jak ten ostatni przepis – zwolnienie z podatku us?ug zwi?zanych z mi?dzynarodowym przewozem morskim, a w celu okre?lenia tych us?ug odnosi si? on do tych samych jednostek p?ywaj?cych, czyli tych, o których mowa w lit. a) tego artyku?u. Te dwa przepisy s? zatem podobne i wzajemnie si? uzupe?niaj?, dlatego te? wyk?adni wyra?enia „bezpo?rednich potrzeb jednostki p?ywaj?cej i jej ?adunku" nale?y dokona? przy uwzgl?dnieniu systematyki art. 148. lit. c) wskazanej dyrektywy.

23 Nale?y zauwa?y?, ?e art. 148 lit. c) dyrektywy 2006/112 zwalnia z podatku w szczególno?ci wynajem, napraw? i konserwacj?, je?eli us?ugi te dotycz? sprz?tu s?u??cego do korzystania z jednostki p?ywaj?cej, która jest obj?ta zakresem lit. a) tego przepisu. Artyku? 148 lit. c) ustanawia zatem w istocie wymóg istnienia zwi?zku mi?dzy ?wiadczonymi us?ugami a korzystaniem z danej jednostki p?ywaj?cej (zob. podobnie wyrok z dnia 4 lipca 1985 r., Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, pkt 21).

24 Us?ugi prze?adunku spe?niaj? ten wymóg. Przewóz ?adunku stanowi bowiem typowy sposób wykorzystania jednostek p?ywaj?cych przeznaczonych do ?eglugi na pe?nym morzu. Otó? aby ?adunek móg? zosta? przewieziony, a jednostka p?ywaj?ca mog?a by? w ten sposób eksploatowana, konieczne jest za?adowanie wskazanego ?adunku na pok?ad tej jednostki p?ywaj?cej w porcie, z którego jednostka ta wyp?ywa, a nast?pnie roz?adowanie owego ?adunku w porcie docelowym.

25 Dlatego te? takie us?ugi nale?y uzna? za odpowiadaj?ce bezpo?rednim potrzebom ?adunku danej jednostki p?ywaj?cej, o której mowa w art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112, a w zakresie, w jakim s? one nierozerwalnie zwi?zane z korzystaniem z przewo??cej ten ?adunek jednostki p?ywaj?cej – za odpowiadaj?ce tak?e bezpo?rednim potrzebom tej jednostki.

26 W tych okoliczno?ciach na pytanie pierwsze nale?y odpowiedzie?, ?e art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e us?ugi prze?adunku na pok?ad lub z pok?adu jednostki p?ywaj?cej stanowi? us?ugi wykonywane na bezpo?rednie potrzeby ?adunku jednostek p?ywaj?cych, o których mowa w art. 148 lit. a) owej dyrektywy.

W przedmiocie pyta? drugiego i trzeciego

27 Poprzez pytania drugie i trzecie, które nale?y zbada? ??cznie, s?d odsy?aj?cy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e zwolnione s? jedynie ?wiadczenia us?ug dotycz?ce wykonywania prze?adunku, odpowiednio, na pok?ad i z pok?adu jednostki p?ywaj?cej obj?tej zakresem art. 148 lit. a) owej dyrektywy, do których dochodzi na ostatnim etapie obrotu takiej us?ugi, czy te? zwolnione s? tak?e ?wiadczenia us?ug na wcze?niejszym etapie, takie jak ?wiadczenia us?ug realizowane przez podwykonawc? na rzecz podmiotu gospodarczego, który to podmiot nast?pnie z tego tytu?u wystawia faktur? przedsi?biorstwu spedycyjnemu lub przedsi?biorstwu transportowemu. S?d odsy?aj?cy pyta równie?, czy wskazany art. 148 lit. d) nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e zwolnione s? tak?e us?ugi prze?adunku ?wiadczone na rzecz posiadacza prze?adowywanego ?adunku, takiego jak eksporter lub importer tego ?adunku.

28 W pierwszej kolejno?ci nale?y zauwa?y?, ?e art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112 nie odnosi si? w stosunku do przewidzianych przez niego us?ug do konkretnego etapu ?a?cucha ich obrotu ani nie wskazuje podmiotu, na którego us?ugi te nale?y zafakturowa?. W konsekwencji samo brzmienie owego przepisu nie pozwala na stwierdzenie, ?e z mo?liwo?ci skorzystania przewidzianego w nim zwolnienia wy??czone s? us?ugi, które nie s? ?wiadczone na ostatnim etapie obrotu, lub te, które zosta?y zafakturowane na po?rednika.

29 W tej sytuacji nale?y zbada?, czy takie wy??czenie mo?e wynika? z kontekstu, w jaki wpisuje si? art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112.

30 W tym wzgl?dzie 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 by? mo?liwe do wdro?enia przez pa?stwa cz?onkowskie w sposób, który pozwala na jego prawid?owe i proste zastosowanie, a tak?e zapobie?enie wszelkim mo?liwym przypadkom uchylania si? od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadu?y?.

31 W takim kontek?cie Trybuna? stwierdzi? w pkt 24 wyroku z dnia 14 wrze?nia 2006 r., Elmeka (od C?181/04 do C?183/04, EU:C:2006:563), do którego odnosi si? s?d odsy?aj?cy, i? zwolnienie przewidziane w art. 15 pkt 8 szóstej dyrektywy, którego tre?? zosta?a identycznie powtórzona w art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112, stosuje si? wy??cznie do transakcji, które mia?y

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 zleceniodawcy, 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 osi?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?,

?e ka?dy podmiot gospodarczy dzia?a we w?asnym imieniu, a po drugie, w przypadku gdy dana osoba zgadza si? uregulowa? na rzecz osoby trzeciej faktur? za ?wiadczenie us?ug, mo?e by? ona uznana za bior?c? udzia? w realizacji tego ?wiadczenia.

39 Tymczasem na mocy art. 28 dyrektywy 2006/112 w przypadku gdy podatnik, dzia?aj?c we w?asnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udzia? w ?wiadczeniu us?ug, przyjmuje si?, ?e podatnik ten sam otrzyma? i wy?wiadczy? te us?ugi.

40 Z powy?szego wynika, i? w przypadku gdy us?ugi prze?adunku ?wiadczone na rzecz danego podmiotu gospodarczego s? refakturowane na przedsi?biorstwo spedycyjne lub transportowe, nale?y stwierdzi? – chyba ?e zostanie wykazane, i? przedsi?biorstwo to nie dzia?a?o we w?asnym imieniu – ?e dosz?o do nowego ?wiadczenia us?ug, które powoduje zmian? pozycji wcze?niej zrealizowanego ?wiadczenia w ?a?cuchu obrotu tymi us?ugami.

41 Niemniej jednak okoliczno?? ta sama w sobie nie mo?e podwa?a? stosowania do us?ug prze?adunku 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 us?ug niezale?nie od etapu ?a?cucha obrotu, na jakim dosz?o do rozpatrywanego ?wiadczenia, wstawienie dodatkowego ?wiadczenia do tego ?a?cucha nie ma zatem wp?ywu na stosowanie wskazanego zwolnienia.

42 W trzeciej kolejno?ci, w odniesieniu do zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112 do us?ugi prze?adunku ?wiadczonych na rzecz posiadaczy danych ?adunków, ze wzgl?du na to, ?e jak zosta?o ju? przypomniane, zwolnienie to mo?e mie? zastosowanie do us?ug prze?adunku niezale?nie od etapu ?a?cucha obrotu, na jakim dochodzi do danego ?wiadczenia, ?wiadczenia takie mog? zosta? zwolnione z podatku, pod warunkiem ?e s? cz??ci? tego ?a?cucha obrotu.

43 W tym wzgl?dzie, jak podkre?la s?d odsy?aj?cy, Trybuna? orzek? za? w pkt 24 wyroku z dnia 14 wrze?nia 2006 r., Elmeka (od C?181/04 do C?183/04, EU:C:2006:563), ?e ?a?cuch obrotu us?ugi rozpatrywanej w sprawach, w których zosta? wydany ów wyrok, ko?czy si?, gdy wskazana us?uga zostaje wykonana na rzecz armatora danej jednostki p?ywaj?cej.

44 Rozstrzygni?cie to powinno by? tak?e postrzegane przez pryzmat jego kontekstu. Otó? przedmiotem tych spraw by?y ?wiadczenia us?ug przewozu paliwa przeznaczonego do zaopatrzenia statków. Jako ?e ?wiadczenia takie mia?y na celu zaspokojenie potrzeb danych jednostek p?ywaj?cych i nie by?y bezpo?rednio powi?zane z przewo?onymi ?adunkami, ich koszty nie mog?y zatem jako takie zosta? przeniesione na posiadaczy tych ?adunków.

45 Natomiast w przypadku ?wiadcze? us?ug prze?adunku, ze wzgl?du na to, ?e ?wiadczenia te s? bezpo?rednio powi?zane z przewo?onymi ?adunkami i ich koszty mog? jako takie zosta? przeniesione na posiadaczy tych ?adunków, nale?y uzna?, ?e ?wiadczenie tych us?ug na rzecz owych posiadaczy zawsze stanowi cz??? ?a?cucha obrotu owych us?ug. Wynika z tego, ?e ?wiadczenia takie mog? zosta? zwolnione na podstawie art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112.

46 W tych okoliczno?ciach na pytania drugie i trzecie nale?y odpowiedzie?, ?e art. 148 lit. d) dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e po pierwsze, zwolnione s? nie tylko ?wiadczenia us?ug dotycz?ce wykonywania prze?adunku, odpowiednio, na pok?ad i z pok?adu jednostki p?ywaj?cej obj?tej zakresem art. 148 lit. a) owej dyrektywy, do których dochodzi na ostatnim etapie obrotu takiej us?ugi, ale tak?e ?wiadczenia us?ug na wcze?niejszym etapie, takie jak ?wiadczenia us?ug realizowane przez podwykonawc? na rzecz podmiotu gospodarczego, który to podmiot nast?pnie z tego tytu?u wystawia faktur? przedsi?biorstwu spedycyjnemu lub przedsi?biorstwu transportowemu, oraz po drugie, zwolnione mog? by? tak?e ?wiadczenia us?ug

prze?adunku na rzecz posiadacza prze?adowywanego ?adunku, takiego jak eksporter lub importer tego ?adunku.

W przedmiocie kosztów

47 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (ósma izba) orzeka, co nast?puje:

1) **Artyku? 148 lit. d) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e us?ugi prze?adunku na pok?ad lub z pok?adu jednostki p?ywaj?cej stanowi? us?ugi wykonywane na bezpo?rednie potrzeby ?adunku jednostek p?ywaj?cych, o których mowa w art. 148 lit. a) owej dyrektywy.**

2) **Artyku? 148 lit. d) dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e po pierwsze, zwolnione s? nie tylko ?wiadczenia us?ug dotycz?ce wykonywania prze?adunku, odpowiednio, na pok?ad i z pok?adu jednostki p?ywaj?cej obj?tej zakresem art. 148 lit. a) owej dyrektywy, do których dochodzi na ostatnim etapie obrotu takiej us?ugi, ale tak?e ?wiadczenia us?ug na wcze?niejszym etapie, takie jak ?wiadczenia us?ug realizowane przez podwykonawc? na rzecz podmiotu gospodarczego, który to podmiot nast?pnie z tego tytu?u wystawia faktur? przedsi?biorstwu spedycyjnemu lub przedsi?biorstwu transportowemu, oraz po drugie, zwolnione mog? by? tak?e ?wiadczenia us?ug prze?adunku na rzecz posiadacza prze?adowywanego ?adunku, takiego jak eksporter lub importer tego ?adunku.**

Podpisy

* J?zyk post?powania: fi?ski.