

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

4 mai 2017(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 148 litera (d) – Scutire – Prestare de servicii pentru satisfacerea nevoilor directe ale navelor utilizate pentru navigația în largul mării și ale încercărilor lor – Ridicare a încercărilor efectuate de un subantreprenor în contul unui intermediar”

În cauza C-33/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă, Finlanda), prin decizia din 15 ianuarie 2016, primită de Curte la 20 ianuarie 2016, în procedura inițiată de

A Oy

cu participarea:

Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul J. Malenovský (raportor), îndeplinind funcția de președinte al Camerei a opta, și domnii M. Safjan și D. Šváby, judecători,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: domnul I. Illéssy, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 20 octombrie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru A Oy, de R. Nyrhinen și de M. Pokkinen;
- pentru guvernul finlandez, de H. Leppo, în calitate de agent;
- pentru guvernul elen, de E. Tsaousi și de K. Nasopoulou, în calitate de agenți;
- pentru guvernul neerlandez, de M. Bulterman și de M. de Ree, în calitate de agenți;
- pentru guvernul polonez, de A. Kramarczyk-Szałdzińska și de B. Majczyna, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de M. Owsiany-Hornung și de P. Aalto, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 7 decembrie 2016,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolului 148 litera (d) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu ini?iat de A Oy în leg?tur? cu temeinicia unei decizii adoptate de Keskusverolautakunta (Comisia Fiscal? Central?, Finlanda), potrivit c?reia serviciile de ridicare a înc?rc?turii pe o nav? sau de pe o nav?, efectuate de un subantreprenor care le factureaz? întreprinderii contractante, iar nu direct armatorului, nu pot beneficia de scutirea de tax? pe valoarea ad?ugat? (TVA) prev?zută la articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Directiva 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 (JO 1991, L 376, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 110, denumit? în continuare „A ?asea directiv?”), cuprindea un articol 15 care prevedea urm?toarele:

„F?r? a aduce atingere altor dispozi?ii comunitare, statele membre scutesc în anumite condi?ii pe care le stabilesc în scopul asigur?rii aplic?rii corecte ?i directe a unor asemenea scutiri ?i al prevenirii oric?ror posibile cazuri de evaziune, fraud? sau abuz, urm?toarele:

1. livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destina?ie din afara Comunit??ii de c?tre vânz?tor sau în contul acestuia;

[...]

5. livrarea, modificarea, repararea, între?inerea, navlosirea ?i închirierea de nave maritime prev?zute la punctul (4) literele (a) ?i (b) ?i livrarea, închirierea, repararea ?i între?inerea echipamentelor – inclusiv echipamente de pescuit – încorporate sau utilizate pe navele respective;

[...]

8. prestarea de servicii altele decât cele prev?zute la punctul 5, pentru satisfacerea nevoilor directe ale navelor maritime prev?zute la punctul men?ionat anterior sau ale înc?rc?turilor lor;

[...]” [traducere neoficial?]

4 A ?asea directiv? a fost abrogat? ?i înlocuit? prin Directiva 2006/112, intrat? în vigoare la 1 ianuarie 2007.

5 Articolul 28 din Directiva 2006/112 prevede:

„Atunci când o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? în nume propriu, dar în contul unei alte persoane ia parte la o prestare de servicii, se consider? c? ea a primit ?i a prestat ea îns??i serviciile respective.”

6 Articolul 131 din Directiva 2006/112 prevede:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 [din titlul IX] se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.”

7 Capitolul 7 din titlul IX al acestei directive este intitulat „Scutiri legate de transportul internațional”. Acesta cuprinde articolul 148 din directiva menționată, care prevede:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

(a) livrarea de bunuri pentru alimentarea și aprovizionarea navelor utilizate pentru navigația în largul mării și pentru transportul de containeri cu plată sau utilizate pentru activități comerciale, industriale sau de pescuit sau pentru salvare ori asistență pe mare sau pentru pescuitul de coastă, exceptând, în cazul navelor utilizate pentru pescuitul de coastă, proviziile de la bordul navelor;

[...]

(c) livrarea, modificarea, repararea, întreținerea, navlosirea și închirierea navelor prevăzute la litera (a) și livrarea, închirierea, repararea și întreținerea echipamentelor, inclusiv echipamente de pescuit, încorporate sau utilizate pe navele respective;

(d) prestarea de servicii altele decât cele prevăzute la litera (c), pentru satisfacerea nevoilor directe ale navelor prevăzute la litera (a) sau a încercătorilor lor;

[...]”

Dreptul finlandez

8 Articolul 71 alineatul 3 din Arvonlisäverolaki 1501/1993 (Legea nr. 1501/1993 privind taxa pe valoarea adăugată) din 30 decembrie 1993, în versiunea aplicabilă faptelor din cauza principală (denumită în continuare „AVL”), prevede:

„Impozitul nu se datorează cu privire la următoarele vânzări:

[...]

3) vânzarea de servicii pe o navă sau pe o aeronavă, care participă la traficul internațional, persoanelor cu ocazia deplasării lor în străinătate, precum și vânzarea de servicii pentru satisfacerea nevoilor directe ale unei asemenea nave sau ale încercătorii de pe aceasta.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

9 A este o filială a B Oy. Aceasta își desfășoară activitatea în două porturi, unde vinde prestări de servicii de încercare și de descercare, de antrepoziție, de agenție maritimă și de expediere.

10 Printre prestațiile furnizate de A figurează ridicarea încercătorii navelor utilizate pentru navigația în largul mării și care asigură desfășurarea unei activități comerciale. În realitate, ridicarea este realizată de către un subantreprenor care le facturează societății A, care le refacturează clientului său care, după caz, poate fi B, deținătorul mărfurilor, încercătorul, întreprinderea de expediție sau armatorul. Informațiile detaliate cu privire la navă și la încercătura

în cauză se transmit subantreprenorului și sunt menționate atât pe factura primită de A, cât și pe factura emisă de această societate.

11 A a formulat o cerere de decizie fiscală către Comisia Fiscală Centrală, pentru a se stabili dacă, în temeiul articolului 71 punctul 3 din AVL, operațiunile de ridicare a încercăturii efectuate în subantrepriză în contul clienților și puteau fi scutite de TVA.

12 Prin decizia din 1 octombrie 2014, Comisia Fiscală Centrală a comunicat societății A că serviciile de ridicare a încercăturii nu trebuie să fie considerate servicii scutite de TVA în sensul articolului 71 punctul 3 din AVL, care transpune articolul 148 literele (a), (c) și (d) din Directiva 2006/112, întrucât serviciile prestate pentru navele maritime internaționale sau pentru încercăturile acestora pot fi scutite de TVA numai dacă prestarea se realizează în etapa finală de comercializare a serviciilor în cauză. Or, în ipoteza avută în vedere în cerere, serviciile de ridicare se prestează într-o etapă anterioară.

13 A a declarat recurs împotriva acestei decizii în fața Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă, Finlanda), pentru motivul că prin aceasta se încalcă articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112, această dispoziție trebuind să fie interpretată în sensul că prestările de servicii legate, prin natura lor, de nevoile directe ale unei nave și ale încercăturii acesteia, precum serviciile de ridicare a încercăturii, trebuie scutite de TVA, independent de persoana care vinde sau care cumpără aceste prestații.

14 În apărare, administrația fiscală finlandeză s-a întemeiat în special pe Hotărârea Curții din 14 septembrie 2006, Elmeka (C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563), pentru a susține că scutirea de TVA prevăzută de dispoziția menționată nu se aplică decât în etapa finală de comercializare a serviciilor în cauză.

15 Instanța de trimitere consideră totuși că hotărârea menționată nu permite să se răspundă la întrebarea dacă, atunci când reiese din natura însăși a serviciului în cauză că acesta din urmă este legat de nevoile directe ale unor nave utilizate pentru navigația în largul mării și ale încercăturilor lor, este totuși necesar, pentru ca scutirea de TVA să se aplice, ca acest serviciu să fie facturat direct armatorului.

16 În aceste condiții, Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă) a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că serviciile de ridicare a încercăturii pe o navă sau de pe o navă reprezintă prestări de servicii pentru satisfacerea nevoilor directe ale încercăturilor navelor prevăzute la articolul 148 litera (a) din directivă?

2) Având în vedere punctul 24 din Hotărârea [din 14 septembrie 2006, Elmeka, C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563], potrivit căruia scutirea prevăzută la articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 nu putea fi extinsă și asupra serviciilor prestate într-o etapă anterioară de comercializare, articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se aplică și prestării în discuție, în cazul căreia serviciul prestat de un subantreprenor al societății A [...] în prima etapă comercială include o prestare care are, din punct de vedere material, o legătură directă cu încercătura, iar A [...] o refacturează societății de tranzit sau celei de transport?

3) Având în vedere punctul 24 din [hotărârea menționată], potrivit căruia scutirea prevăzută la articolul respectiv se aplica numai prestărilor de servicii realizate în beneficiul direct al armatorului, articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că această scutire nu se poate aplica atunci când serviciul este prestat în beneficiul deținătorului încercăturii, de exemplu

în beneficiul exportatorului sau al importatorului m?rfii respective?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima întrebare

17 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? serviciile de ridicare a înc?rc?turii pe ori c?tre o nav? sau de pe aceasta reprezint? servicii pentru satisfacerea nevoilor directe ale înc?rc?turilor navelor prev?zute la articolul 148 litera (a) din această directiv?.

18 Cu titlu introductiv, trebuie amintit c?, în conformitate cu articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112, este scutit? de TVA prestarea de servicii altele decât cele prev?zute la litera (c) a acestui articol, pentru satisfacerea nevoilor directe ale navelor prev?zute la litera (a) a acestui articol sau ale înc?rc?turilor lor.

19 Astfel, din modul de redactare a articolului 148 litera (d) men?ionat reiese c?, pentru a face parte dintre aceste „[alte] servicii”, această dispozi?ie impune, pe de o parte, ca serviciile în cauz? s? fie efectuate pentru satisfacerea nevoilor directe ale unei nave ?i ale înc?rc?turii sale ?i, pe de alt? parte, ca această nav? s? fie una dintre cele prev?zute la articolul 148 litera (a) din această directiv?.

20 În ceea ce prive?te a doua dintre aceste dou? condi?ii, instan?a de trimitere pare s? considere c?, în cauza principal?, ea este îndeplinit?, sarcina verific?rii acestui aspect revenind instan?ei men?ionate.

21 În ceea ce prive?te prima condi?ie, trebuie s? se arate c? articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 nu precizeaz? cum trebuie în?eleas? no?iunea „nevoi directe ale unei nave sau ale înc?rc?turii acesteia”. În aceste condi?ii, această no?iune trebuie interpretat? luând în considerare contextul în care se înscrie acest articol 148 litera (d).

22 În această privin??, trebuie s? se arate c? articolul 148 litera (c) din Directiva 2006/112, la care articolul 148 litera (d) din această directiv? face trimitere în mod expres, urm?re?te, ca ?i acesta din urm?, s? scuteasc? servicii legate de transportul maritim interna?ional ?i se refer?, pentru a desemna aceste servicii, la acelea?i nave, ?i anume cele prev?zute la litera (a) a aceluia?i articol. Întrucât aceste dou? dispozi?ii sunt astfel similare ?i complementare, no?iunea „nevoi directe ale unei nave sau a înc?rc?turii acesteia” trebuie interpretat? prin raportare la economia dispozi?iilor articolului 148 litera (c) din directiva men?ionat?.

23 Or, trebuie s? se arate c? articolul 148 litera (c) din Directiva 2006/112 scute?te printre altele închirierea, repararea ?i între?inerea atunci când acestea din urm? privesc echipamente utilizate pe o nav? prev?zut? la litera (a) a acestui articol. În esen??, acest articol 148 litera (c) ridic?, a?adar, la rangul de cerin?? existen?a unei leg?turi între prestarea de servicii realizat? ?i exploatarea navei respective (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 4 iulie 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, punctul 21).

24 Serviciile de ridicare a înc?rc?turii îndeplinesc această cerin??. Astfel, transportul înc?rc?turii constituie o form? obi?nuit? de exploatare a navelor utilizate pentru naviga?ia în largul m?rii. Or, pentru ca o înc?rc?tur? s? poat? fi transportat? ?i pentru ca o nav? s? poat? fi astfel exploatat?, este necesar ca înc?rc?tura men?ionat? s? fie înc?rcat? la bordul acestei nave în portul de plecare, apoi desc?rcat? în portul de sosire.

25 Prin urmare, trebuie s? se considere c? astfel de servicii satisfac nevoile directe ale

încercării unei nave prevăzute la articolul 148 litera (a) din Directiva 2006/112 și, în măsura în care sunt indispensabile pentru exploatarea navei care transportă această încercare, c? satisfac și nevoile directe ale acestei nave.

26 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la prima întrebare c? articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? serviciile de ridicare a încercării pe ori c?tre o nav? sau de pe aceasta reprezintă servicii pentru satisfacerea nevoilor directe ale încercărilor navelor prevăzute la articolul 148 litera (a) din această directiv?.

Cu privire la cea de a doua și la cea de a treia întrebare

27 Prin intermediul celei de a doua și al celei de a treia întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dac? articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? sunt scutite numai prestațiile care privesc realizarea unei ridicări a încercării la bordul sau de pe o nav? prevăzută la articolul 148 litera (a) din această directiv? care intervin în etapa finală de comercializare a unui astfel de serviciu sau dac? sunt scutite și prestațiile realizate într-o etapă anterioară, precum o prestație furnizată de un subantreprenor unui operator economic care o refacturează ulterior unei întreprinderi de expediție sau unei întreprinderi de transport. Instanța de trimitere solicită de asemenea să se stabilească dac? articolul 148 litera (d) menționat trebuie interpretat în sensul c? sunt de asemenea scutite prestațiile de ridicare a încercării furnizate de in?torului încercării, precum exportatorul sau importatorul acesteia.

28 În primul rând, trebuie să se arate c? articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 nu se referă, în ceea ce privește prestațiile de servicii pe care le vizează, la o etapă anume din lanțul de comercializare a acestora și nu menționează persoana careia ar trebui să îi fie facturate aceste servicii. În consecință, modul de redactare a acestei dispoziții nu permite, prin el însuși, să se considere c? ar fi excluse de la beneficiul scutirii pe care aceasta o prevede prestațiile de servicii care nu intervin în etapa finală de comercializare sau cele facturate unui intermediar.

29 În aceste condiții, trebuie să se examineze dac? o astfel de excludere este susceptibilă să rezulte din contextul în care se înscrie articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112.

30 În această privință, conform articolului 131 din Directiva 2006/112, care reia în termeni analogi prima teză a articolului 15 din A șasea directivă, scutirea prevăzută la articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 trebuie să poată fi pusă în aplicare de statele membre într-un mod care să permită aplicarea corectă și directă a acesteia și să prevină orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.

31 Or, într-un astfel de context, Curtea a considerat, la punctul 24 din Hotărârea din 14 septembrie 2006, Elmeka (C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563), la care face trimitere instanța de trimitere, c? scutirea prevăzută la articolul 15 punctul 8 din A șasea directivă, al cărui text este reluat în mod identic la articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112, nu se aplică decât operațiunilor care intervin în etapa finală de comercializare a serviciului în cauză.

32 Cu toate acestea, trebuie amintit c?, în cauzele conexe foarte speciale în care s-a pronunțat Hotărârea din 14 septembrie 2006, Elmeka (C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563), erau în discuție servicii de transport de carburant prestate în contul unui client care vindea ulterior acest carburant unor armatori. Astfel, din punct de vedere material trebuiau realizate mai multe operațiuni pentru ca utilizarea acestor prestații de servicii pentru nevoile prevăzute la articolul 15 punctul 8 din A șasea directivă să fie definitivă, o astfel de utilizare nedevenind certă decât după livrarea carburantului către operatorii navelor care îl vor utiliza. În consecință, Curtea a constatat, în acea hotărâre, c? extinderea scutirii prevăzute la etape anterioare ale lanțului de

comercializare a acestui serviciu ar fi impus instituirea de mecanisme de control și de supraveghere pentru a asigura destinația finală a carburantului menționat. Or, aceste mecanisme ar fi condus la impunerea unor constrângeri care ar fi fost incompatibile cu aplicarea corectă și directă a scutirilor.

33 O astfel de jurisprudență, adaptată particularităților cauzelor în care s-a pronunțat hotărârea menționată, care priveau prestări de servicii susceptibile să fie deturnate de la finalitatea lor, nu ar putea fi transpusă la situațiile în care, având în vedere natura sa, finalitatea unei prestări de servicii poate fi considerată certă din momentul în care aceasta este convenită. Astfel, în asemenea situații, aplicarea corectă și directă a scutirii prevăzute la articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 este asigurată fără a se impune instituirea unor mecanisme de control și de supraveghere.

34 Aceasta este situația serviciilor de ridicare a încărcăturii, precum cele în discuție în litigiul principal. Astfel, din răspunsul la prima întrebare reiese că verificarea aspectului dacă acestea îndeplinesc condițiile de aplicare a scutirii prevăzute la articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 depinde numai de tipul de navă pe care sau de pe care trebuie efectuate ridicările. Astfel, utilizarea acestor servicii poate fi considerată definitivă de la convenirea modalităților de executare a acestora.

35 Întrucât nu există niciun element special susceptibil să justifice limitarea aplicării scutirii prevăzute la articolul 148 litera (d) din directiva menționată la etapa finală a lanțului de comercializare a serviciilor în cauză, trebuie să se constate că această scutire se aplică, în ceea ce privește serviciile de ridicare a încărcăturii, precum cele în discuție în litigiul principal, nu numai prestațiilor care intervin în etapa finală de comercializare a acestor servicii, ci și celor realizate într-o etapă anterioară.

36 O asemenea concluzie este susținută, de altfel, de obiectivul urmărit de articolul 148 din Directiva 2006/112.

37 Astfel, după cum rezultă din titlul capitolului 7 din titlul IX din această directivă, obiectivul urmărit de acesta din urmă este de a încuraja transportul internațional de mărfuri sau de persoane. Or, interpretarea scutirii prevăzute la articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 în sensul că nu se aplică decât etapei finale a lanțului de comercializare a serviciilor de încărcare și de descărcare ar fi contrară unui asemenea obiectiv, întrucât, având în vedere că fiecare intermediar al acestui lanț este obligat să repercuteze asupra clienților și costul de finanțare a avansului de trezorerie care decurge din achitarea TVA-ului, această interpretare ar determina o creștere a prețurilor practicate în transportul internațional, fără însă ca o astfel de creștere să fie justificată de necesitatea de a garanta aplicarea corectă și directă a acestei scutiri.

38 În al doilea rând, în ceea ce privește prestațiile de ridicare a încărcăturii furnizate unui operator economic, însă refacturate unui alt operator, precum o întreprindere de expediție sau de transport, este cert că, pe de o parte, se prezumă că orice operator economic acționează în nume propriu. Pe de altă parte, atunci când o persoană acceptă să plătească, în contul altei persoane, factura unei prestări de servicii, se poate considera că ea ia parte la realizarea acestei prestații.

39 Or, în temeiul articolului 28 din Directiva 2006/112, atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.

40 Rezultă că, atunci când un serviciu de ridicare a încărcăturii furnizat unui operator economic este refacturat unei întreprinderi de expediție sau de transport, trebuie să se considere, cu excepția cazului în care se dovedește că această întreprindere nu a acționat în nume propriu, că

a fost realizat? o nou? prestare de servicii, care a avut drept efect modificarea rangului, în lan?ul de comercializare a acestor servicii, al presta?iei furnizate anterior.

41 Aceast? împrejurare nu poate îns?, prin ea îns??i, s? repun? în discu?ie aplicarea scutirii prev?zute la articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 serviciilor de ridicare a înc?rc?turii. Astfel, din moment ce, dup? cum reiese din cuprinsul punctului 35 din prezenta hot?râre, scutirea prev?zut? de aceast? dispozi?ie se aplic? unor astfel de servicii independent de etapa lan?ului de comercializare în care intervine presta?ia în cauz?, interpunerea unei presta?ii suplimentare în acest lan? nu are inciden?? asupra aplic?rii scutirii men?ionate.

42 În al treilea rând, în ceea ce prive?te aplicabilitatea scutirii prev?zute la articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 serviciilor de ridicare care sunt furnizate de?in?torilor înc?rc?turilor respective, în m?sura în care, dup? cum s?a amintit, aceasta este susceptibil? s? se aplice serviciilor de ridicare a înc?rc?turii independent de etapa lan?ului de comercializare în care intervine presta?ia în cauz?, astfel de presta?ii pot fi scutite, cu condi?ia s? fac? parte din acest lan? de comercializare.

43 Or, în aceast? privin??, astfel cum subliniaz? instan?a de trimitere, Curtea a considerat, la punctul 24 din Hot?rârea din 14 septembrie 2006, Elmeka (C?181/04-C?183/04, EU:C:2006:563), c? lan?ul de comercializare a serviciului în discu?ie în cauzele în care s?a pronun?at acea hot?râre se încheia atunci când serviciul men?ionat era furnizat armatorului navei respective.

44 În aceste condi?ii, solu?ia men?ionat? trebuie s? fie replasat? ?i în contextul s?u. Astfel, în acele cauze erau în discu?ie servicii de transport de carburant pentru alimentare ?i aprovizionare. Dat fiind c? astfel de presta?ii urm?reau s? satisfac? nevoile navelor respective f?r? a fi direct legate de înc?rc?turile transportate, costul acestora nu putea, a?adar, s? fie repercutat, ca atare, asupra de?in?torilor acelor înc?rc?turi.

45 În schimb, în cazul serviciilor de ridicare a înc?rc?turii, întrucât acestea sunt direct legate de înc?rc?turile transportate ?i, a?adar, costul lor este repercutabil, ca atare, asupra de?in?torilor acestor înc?rc?turi, trebuie s? se considere c? furnizarea acestor servicii de?in?torilor men?iona?i continu? s? fac? parte din lan?ul de comercializare a acestor servicii. Rezult? c? astfel de servicii pot fi scutite în temeiul articolului 148 litera (d) din Directiva 2006/112.

46 În aceste condi?ii, trebuie s? se r?spund? la a doua ?i la a treia întrebare c? articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c?, pe de o parte, pot fi scutite nu numai presta?iile care privesc realizarea unei ridic?ri a înc?rc?turii la bordul sau de pe o nav? prev?zut? la articolul 148 litera (a) din aceast? directiv? care intervin în etapa final? de comercializare a unui astfel de serviciu, ci ?i presta?iile realizate într?o etap? anterioar?, precum o presta?ie furnizat? de un subantreprenor unui operator economic care o refactureaz? ulterior unei întreprinderi de expedi?ie sau unei întreprinderi de transport ?i, pe de alt? parte, pot de asemenea s? fie scutite presta?iile de ridicare a înc?rc?turii furnizate de?in?torului înc?rc?turii, precum exportatorul sau importatorul acesteia.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

47 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declar?:

1) **Articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că serviciile de ridicare a încercăturii pe ori c?tre o nav? sau de pe aceasta reprezintă servicii pentru satisfacerea nevoilor directe ale încercăturilor navelor prevăzute la articolul 148 litera (a) din această directiv?.**

2) **Articolul 148 litera (d) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, pe de o parte, pot fi scutite nu numai presta?iile care privesc realizarea unei ridic?ri a încercăturii la bordul sau de pe o nav? prevăzută la articolul 148 litera (a) din această directiv? care intervin în etapa final? de comercializare a unui astfel de serviciu, ci și presta?iile realizate într-o etap? anterioar?, precum o presta?ie furnizat? de un subantreprenor unui operator economic care o refacturează ulterior unei întreprinderi de expedi?ie sau unei întreprinderi de transport și, pe de alt? parte, pot de asemenea să fie scutite presta?iile de ridicare a încercăturii furnizate de in?torului încercăturii, precum exportatorul sau importatorul acesteia.**

Semn?turi

* Limba de procedur?: finlandeza.