



## Sbírka soudních rozhodnutí

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 užívajících k plavbě po volném moři a jejich nákladu — Překládka nákladu uskutečněná 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-Szaładzińską a B. Majczynou, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi M. Owsiany-Hornung a P. Aaltem, jako zmocněnci,

\* Jednací jazyk: finština.

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 daně 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 daně 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 daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (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 daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování 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 Článek 131 směrnice 2006/112 stanoví:

„Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 [hlavy IX] se uplatňují, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“

7 Kapitola 7 hlavy IX této směrnice je nadepsaná „Osvobození od daně vztahující se na mezinárodní přepravu“. Obsahuje článek 148 uvedené směrnice, který stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

a) dodání zboží pro zásobení lodí užívaných k plavbě po volném moři a přepravujících cestující za úplatu nebo používaných k obchodní, průmyslové nebo rybářské činnosti, jakož i lodí užívaných k poskytování záchrany a pomoci na moři nebo k pobřežnímu rybolovu, v tomto případě však s výjimkou dodání palubních zásob;

[...]

c) dodání, úpravu, opravu, údržbu a nájem, a to i včetně posádky, lodí uvedených v písmenu a) a dodání, nájem, opravu a údržbu zařízení, včetně rybářského vybavení, které je na těchto lodích instalováno nebo používáno;

d) poskytnutí služby jiné než uvedené v písmenu c) k zabezpečení bezprostředních potřeb lodí uvedených v písmenu a) nebo jejich nákladu;

[...]“

### ***Finské právo***

8 Ustanovení § 71 bodu 3 Arvonlisäverolaki 1501/1993 (zákon č. 1501/1993 o dani z přidané hodnoty) ze dne 30. prosince 1993, ve znění použitelném v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení (dále jen „AVL“), stanoví:

„Dani nepodléhají následující plnění:

[...]

3) poskytování služeb na lodi nebo v letadle v mezinárodní přepravě osobám cestujícím do zahraničí, jakož i poskytování služeb k zabezpečení bezprostředních potřeb takové lodi nebo jejího nákladu“.

### **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

9 Společnost A je dceřinou společností společnosti B Oy. Provozuje činnost ve dvou přístavech, ve kterých za úplatu poskytuje služby nakládky a vykládky, skladovací služby, lodní agenturu a spediční služby.

- 10 Ke službám, které poskytuje společnost A, náleží překládka nákladů lodí užívaných k plavbě po volném moři a používaných k obchodní činnosti. V praxi uskutečňuje překládku subdodavatel, který ji fakturuje společnosti A, která je následně přefakturuje svému objednateli, kterým může být podle okolností společnost B, držitel zboží, vykládající společnost, spediční podnik nebo majitel lodí. Podrobné informace týkající se dotyčné lodi a nákladu jsou předány subdodavateli a uvedeny jak na faktuře obdržené společností A, tak na faktuře 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, neboť 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 lodí 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 lodí.
- 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 lodí, vykládán v tom smyslu, že se toto osvobození neuplatní, pokud je služba poskytnuta držiteli nákladu, například vývozcí nebo dovozcí 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 lodi 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 lodi 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 zřejmě za to, že ve věci v původním řízení je tato podmínka splněna, což mu přísluší 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 lodi 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 lodi, a to na lodi uvedené v bodě a) téhož článku. Jelikož jsou tedy obě tato ustanovení podobná a doplňují se, je třeba se při výkladu pojmu „bezprostřední potřeby lodi 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 lodi, která spadá do bodu a) tohoto článku. V podstatě tedy tento čl. 148 písm. c) stanoví požadavek existence souvislosti mezi poskytnutím služeb a užíváním dotčené lodi (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 lodi 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 lodi přepravující tento náklad, je třeba je považovat za služby odpovídající rovněž bezprostředním potřebám této lodi.
- 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 lodi 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 daně jsou osvobozeny pouze služby týkající se uskutečnění nakládky 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 daně 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 daně 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 daně, které toto ustanovení upravuje, je vyloučeno poskytování služeb, k němuž nedochází na jejich posledním obchodním stupni, či služeb fakturovaných subjektu tvořícímu mezičlánek 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 daně stanovené v čl. 148 písm. d) směrnice 2006/112 takovým způsobem, který umožní jeho správné a jednoduché uplatňování, 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 daně stanovené v čl. 15 bodě 8 šesté směrnice, jehož znění bylo totožně 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 účet objednatele, který toto palivo následně prodával majitelům lodí. Muselo být fyzicky uskutečněno 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 daně 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 přizpůsobena zvláštnostem věcí, v nichž byl vydán uvedený rozsudek, které se týkaly poskytování služeb, které mohly být zneužity k jinému než původnímu 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 uplatňování osvobození od daně podle čl. 148 odst. d) směrnice 2006/112 zajištěno, 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 daně stanoveného v čl. 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 odůvodnit, aby uplatnění osvobození od daně podle čl. 148 písm. d) uvedené směrnice bylo omezeno na poslední stadium obchodního řetězce dotčených služeb, je třeba konstatovat, že se toto osvobození od daně 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 daně stanoveného v čl. 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 odůvodněno potřebou zajistit správné a jednoduché uplatňování tohoto osvobození od daně.
- 38 Zadruhé, 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 poskytlá 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 daně podle čl. 148 písm. d) směrnice 2006/112 na služby překládky nákladu. Jak totiž vyplývá z bodu 35 tohoto rozsudku, osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení se použije na tyto služby bez ohledu na stadium obchodního řetězce, v němž se uskuteční dotčené plnění, a proto začlenění dodatečného plnění od tohoto řetězce nemá vliv na použití uvedeného osvobození od daně.
- 42 Zatřetí, co se týče použitelnosti osvobození od daně podle čl. 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 daně 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, Elmeka (C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563), rozhodl, že obchodní řetězec služby, o níž se jednalo ve věcech, v nichž byl vydán uvedený rozsudek, byl ukončen v okamžiku, kdy byla uvedena služba poskytnuta majiteli dotčené lodě.

- 44 Toto řešení však musí být rovněž zasazeno do kontextu. Předmětem těchto věcí 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 překládky 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 těmto držitelům musí být nadále považováno za součást obchodního řetězce 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 uskuteční 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 přefakturuje spedičnímu nebo přepravnímu podniku; od daně mohou být osvobozeny rovněž služby překládky 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 původního 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 přidané 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 uskuteční 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 přefakturuje spedičnímu nebo přepravnímu podniku; od daně mohou být osvobozeny rovněž služby překládky nákladu, které jsou poskytnuty držiteli tohoto nákladu, například jeho vývozci nebo dovozci.

Podpisy.