



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
YVESA BOTA
od 7. prosinca 2016.¹

Predmet C-33/16

A Oy

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud, Finska))

„Prethodno pitanje – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 148. točka (d) – Pružanje usluga – Pojam – Izuzeće – Isporuka usluga za zadovoljavanje izravnih potreba brodova koji plove na otvorenom moru ili njihova tereta – Ukrcavanje i iskrcavanje tereta koja obavljaju podugovaratelji za račun posrednika“

1. Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 148. točke (d) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost².
2. Taj zahtjev je upućen u okviru spora između društva A Oy³ i Keskusverolautakunte (Središnji ured porezne uprave, Finska), o poreznom mišljenju u kojem je potonji smatrao da usluge ukrcavanja tereta na brod ili iskrcavanja tereta s broda koje obavlja podugovaratelj, a za njih izdaje račun poduzetniku ugovaratelju, a ne izravno brodaru, ne mogu biti obuhvaćene izuzećem od PDV-a iz članka 148. točke (d) Direktive o PDV-u.
3. U ovom mišljenju istaknut ću da pojam isporuke usluga za zadovoljavanje izravnih potreba brodova iz članka 148. točke (a) te direktive ili njihova tereta uključuje usluge ukrcavanja tereta na plovilo i iskrcavanje tereta s plovila.
4. Osim toga, tvrdit ću da izuzeće iz članka 148. točke (d) navedene direktive uključuje usluge ukrcavanja tereta na plovilo ili iskrcavanje tereta s plovila ako te usluge pruža podugovaratelj koji djeluje za račun gospodarskog subjekta koji sam nije vezan za brodarka nego za otpremnika, prijevoznika ili komisionara ili za posjednika predmetnog tereta.

¹ — Jezik postupka: francuski

² — SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)

³ — U daljnjem tekstu: A

I – Pravni okvir

A – Pravo Unije

5. Članak 148. točke (a), (c) i (d) Direktive o PDV-u određuju:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije::

- a) isporuku robe za opskrbu gorivom i opskrbu namirnicama plovila koja plove na otvorenom moru i prevoze putnike za naknadu ili se koriste u komercijalne, industrijske ili ribolovne aktivnosti ili za spašavanje ili pomoć na moru ili za priobalni ribolov, uz iznimku opskrbe namirnicama plovila koja se koriste za priobalni ribolov;

[...]

- c) isporuku, preinaku, popravak, održavanje, zakup i najam plovila iz točke (a) i isporuku, najam, popravak i održavanje opreme, uključujući opremu za ribolov koja je ugrađena ili se pri tome koristi;
- d) isporuku usluga osim onih iz točke (c), za zadovoljavanje izravnih potreba plovila iz točke (a) ili njihovog tereta;

6. Taj članak 148. točke (a), (c) i (d) odgovara članku 15. stavku 4. točkama (a) i (b), kao i članku 15. stavcima 5. i 8. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet - zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje⁴, koji je on zamijenio.

B – Finsko pravo

7. Članak 71. stavak 3. Arvonlisäverolaki 1501/1993 (Zakon br. 1501/1993 o porezu na dodanu vrijednost), od 30. prosinca 1993.⁵, u verziji koja se primjenjivala u vrijeme nastanka činjenica o kojima je riječ u glavnom postupku, određuje:

„Ne oporezuju se sljedeće prodaje:

[...]

- 3) prodaja usluga na plovilu ili zrakoplovu koji sudjeluju u međunarodnom prijevozu osoba pri njihovom putovanju u inozemstvo kao i prodaja usluga za zadovoljavanje izravnih potreba tog plovila ili njegova tereta.”

II – Glavni postupak i prethodna pitanja

8. A, društvo kći društva B Oy, obavlja svoje djelatnosti u dvije luke u kojima pruža usluge ukrcavanja i iskrcavanja tereta, skladištenja, usluge pomorske agencije i špedicije.

4 — SL 1977., L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva

5 — U daljnjem tekstu: AVL

9. Među uslugama koje pruža A su i usluge ukrcavanja tereta na brodove koji plove na otvorenom moru i obavljaju komercijalnu djelatnost. Te usluge pruža podugovaratelj koji za to izdaje račun A-u, a potomji svojem naručitelja koji, ovisno o slučaju, može biti B Oy, posjednik robe, pošiljatelj, prijevoznik ili brodar. Podrobne informacije o brodu i teretu o kojima je riječ dostavljene su podugovaratelju i navedene kako na računu koji je potomji primio tako i na računu koji je izdao A.

10. Budući da je A podnio zahtjev za porezno mišljenje kako bi saznao mogu li na temelju članka 71. stavka 3. AVL-a ukrcavanja i iskrčavanja tereta koja je podugovaratelj obavio za račun svojih klijenata biti oslobođena od PDV-a, Keskusverolautakunta (središnji ured porezne uprave) je u odluci od 1. listopada 2014. smatrao da se usluge ukrcavanja i iskrčavanja tereta ne mogu smatrati uslugama koje su oslobođene od PDV-a u smislu članka 71. stavka 3. AVL-a, kojim je prenesen članak 148. točke (a), (c) i (d) Direktive o PDV-u, jer, u skladu sa sudskom praksom Suda, pružanje usluga brodovima u međunarodnoj plovidbi ili njihovu teretu može biti oslobođeno od PDV-a samo ako se te usluge pružaju u fazi koja prethodi njihovoj krajnjoj potrošnji i ako su, kao u pretpostavci opisanoj u zahtjevu, usluge ukrcavanja i iskrčavanja tereta pružene prije te faze.

11. Budući da je A podnio tužbu protiv te odluke pred Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud, Finska), taj je sud odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja: „1. Treba li članak 148. točku (d) [Direktive o PDV-u] tumačiti na način da su ukrcavanje i iskrčavanje tereta plovila usluge u smislu te odredbe koje su u smislu članka 148. točke (a) iste direktive namijenjene za zadovoljavanje izravnih potreba tereta plovila?

2. Uzimajući u obzir točku 24. presude [od 14. rujna 2006., Elmeka⁶], prema kojoj se izuzeće predviđeno člankom 148. točkom (d) [Direktive o PDV-u] ne može proširiti na usluge obavljene u ranijoj fazi komercijalnog lanca, treba li tu odredbu tumačiti na način da isto vrijedi i za uslugu o kojoj je riječ u ovom predmetu, kod koje usluga koju podugovaratelj društva A pruža u prvoj u nizu transakcija uključuje uslugu koja se fizički izravno odnosi na teret i koju A dalje obračunava špediterskom ili prijevozničkom društvu?

3. Uzimajući u obzir točku 24. presude (od 14. rujna 2006., Elmeka⁷), prema kojoj se izuzeće predviđeno člankom 148. točkom (d) [Direktive o PDV-u] primjenjuje samo na usluge koje su izravno isporučene vlasniku plovila, treba li tu odredbu tumačiti na način da se izuzeće predviđeno tom odredbom ne može primijeniti ako je usluga isporučena osobi koja je ovlaštena raspolagati teretom, primjerice izvozniku ili uvozniku robe?

III – Moja ocjena

A – Uvodna očitovanja

12. Uvodno valja podsjetiti da Sud prilikom tumačenja izuzeća od PDV-a iz članka 148. Direktive o PDV-u primjenjuje sljedeća načela.

13. Kao prvo, ta izuzeća su autonomni pojmovi prava Unije koji se stoga moraju ujednačeno tumačiti i primjenjivati u cijeloj Uniji⁸.

⁶ — C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563.

⁷ — C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563.

⁸ — Vidjeti osobito presudu od 3. rujna 2015., Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

14. Kao drugo, ta izuzeća treba staviti u opći okvir zajedničkog sustava PDV-a određenog Direktivom o PDV-u⁹. Taj sustav se osobito temelji na dva načela: s jedne strane, na načelu prema kojem se na svako pružanje usluga i isporuku robe koje porezni obveznik izvrši uz naplatu obračunava PDV¹⁰ i, s druge strane, na načelu porezne neutralnosti, koje se protivi tome da se s gospodarskim subjektima koji obavljaju iste transakcije postupa različito kad je riječ o naplati PDV-a¹¹.

15. Kao treće, izraze kojima su definirana izuzeća iz članka 148. Direktive o PDV-u treba tumačiti strogo jer potonja predstavljaju odstupanje od načela prema kojem se na svako pružanje usluga koje porezni obveznik izvrši uz naplatu obračunava PDV. Međutim, to pravilo tumačenja ne znači da izraze kojima su definirana navedena izuzeća treba tumačiti na način koji bi ih lišio učinka¹².

16. Na zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud) treba odgovoriti s obzirom na te kriterije tumačenja.

B – Prvo prethodno pitanje

17. Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 148. točku (d) Direktive o PDV-u tumačiti na način da pojam isporuke usluga za zadovoljavanje izravnih potreba tereta brodova uključuje usluge ukrcavanja tereta na brod ili iskrcavanja tereta s broda.

18. Čini mi se da to pitanje, glede kojeg se sve stranke koje su podnijele očitovanja Sudu slažu da na njega treba dati potvrđan odgovor, nije osobito složeno.

19. Dostatno je utvrditi da u članku 148. točki (d) Direktive o PDV-u nisu taksativno navedene usluge koje su oslobođene od PDV-a, već ona sadrži opću definiciju koja se oslanja na kriterij koji slijedi cilj koji se nastoji ostvariti, a to je zadovoljavanje izravnih potreba brodova i njihova tereta. Prema mišljenju Suda, usluge oslobođene od PDV-a su „one koje su u izravnoj vezi s potrebama pomorskih brodova i njihova tereta, odnosno usluge nužne za iskorištavanje tih brodova”¹³.

20. Međutim, kao što su djelatnosti upravljanja, tegljenja ili privezivanja broda tipične usluge izvršene za izravne potrebe brodova, tako je i priroda djelatnosti ukrcavanja tereta na brod ili iskrcavanja tereta s broda neosporno karakteristična za usluge izvršene za zadovoljavanje potreba tereta.

21. Zapravo se dvojba koja nastaje čitanjem teksta članka 148. točke (d) Direktive o PDV-u ne odnosi toliko na uključenost djelatnosti ukrcavanja tereta na brod ili iskrcavanja tereta s broda u pojam isporuke usluga za zadovoljavanje izravnih potreba tereta koliko na to kako razumjeti taj tekst tako da se djelatnosti izvršavaju „za zadovoljavanje izravnih potreba plovila [...] i njihovog tereta”¹⁴.

22. S tim u vezi valja utvrditi da se jezične verzije članka 148. točke (d) Direktive o PDV-u razlikuju kad je riječ o sastavnom odnosno rastavnom vezniku upotrebljenom za razdvajanje izraza „plovila iz točke (a)” i izraza „njegovog tereta”. Naime, iako, među ostalim, u njemačkoj, grčkoj, španjolskoj, francuskoj i talijanskoj verziji ta odredba određuje da su oslobođene od PDV-a „isporuk[e] usluga [...] za zadovoljavanje izravnih potreba plovila iz točke (a) i njihovog tereta”, u, među ostalim, bugarskoj, rumunjskoj, finskoj i engleskoj verziji ista odredba određuje izuzeće „isporuk[a] usluga [...] za

9 — Vidjeti osobito presudu od 19. srpnja 2012., A (C-33/11, EU:C:2012:482, t. 31. i navedenu sudsku praksu).

10 — Vidjeti osobito presudu od 19. srpnja 2012., A (C-33/11, EU:C:2012:482, t. 48. i navedenu sudsku praksu).

11 — Vidjeti osobito presudu od 19. srpnja 2012., A (C-33/11, EU:C:2012:482, t. 32., 33. i 48. kao i navedenu sudsku praksu).

12 — Vidjeti osobito presudu od 19. srpnja 2012., A (C-33/11, EU:C:2012:482, t. 49. i navedenu sudsku praksu).

13 — Vidjeti presudu od 4. srpnja 1985., Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, t. 21., koja iz kategorije usluga oslobođenih od PDV-a isključuje postavljanje na brod automata za igre na sreću, koje „nisu suštinski povezane s potrebama plovidbe”).

14 — Moje isticanje

zadovoljavanje izravnih potreba plovila iz točke (a) *ili* njihovog tereta”¹⁵. Ta razlika u formulaciji stvara dvojbe glede toga odnosi li se izuzeće od PDV-a samo na isporuke usluga kojima je moguće kumulativno zadovoljiti potrebe brodova i njihova tereta ili se odnosi na sve isporuke usluga koje zadovoljavaju potrebe njihova tereta.

23. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, budući da odredbe prava Unije treba tumačiti i primjenjivati ujednačeno s obzirom na verzije na svim jezicima Unije, formulacija upotrijebljena u jednoj od jezičnih verzija odredbe prava Unije ne može biti jedini temelj za tumačenje te odredbe niti imati prednost u odnosu na ostale jezične verzije. U slučaju nejednakosti između različitih jezičnih verzija jednog teksta prava Unije, predmetnu odredbu treba tumačiti s obzirom na opću strukturu i cilj propisa čiji je ona dio¹⁶.

24. U predmetnom slučaju valja utvrditi da bi tumačenje koje izuzeće iz članka 148. točke (d) Direktive o PDV-u ograničava samo na usluge zajedničke brodovima i teretu značajno smanjilo doseg tog izuzeća jer bi iz njega isključilo najtipičnije transakcije koje se u lučkim područjima obavljaju za brodove iz točke (a) tog članka.

25. Tako bi iz izuzeća bila isključena djelatnost upravljanja i tegljenja, za koju bi se moglo smatrati da se obavlja jedino za zadovoljavanje izravnih potreba broda, a tek neizravnih potreba tereta, a iz njega bi isto tako mogla biti isključena i djelatnost ukrcavanja tog tereta na brod pod izgovorom da izravnu korist od nje ima samo taj teret, dok brod ima tek neizravnu.

26. Konačno, u skladu s tim tumačenjem bi se jedino za djelatnosti kao što su usluge čuvanja i nadzora obavljene na brodu moglo smatrati da kumulativno i istodobno zadovoljavaju izravne potrebe broda i njegova tereta.

27. Štoviše, to tumačenje nije usklađeno ni s ciljem članka 148. Direktive o PDV-u, koji se sastoji u promicanju međunarodnog zračnog i pomorskog prijevoza robe i putnika poboljšavanjem likvidnosne situacije poduzetnika koji djeluju u tom sektoru njihovim oslobađanjem od predujmljivanja PDV-a. Radi postizanja tog cilja se izuzeće koje se primjenjuje na sve transakcije opskrbe pomorskih brodova gorivom i namirnicama mora isto tako primijeniti na sve isporuke usluga za zadovoljavanje izravnih potreba tih brodova ili njihova tereta.

28. Iz gore navedenih razloga predlažem Sudu da na prvo pitanje odgovori tako da članak 148. točku (d) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da pojam isporuka usluga za zadovoljavanje izravnih potreba plovila iz točke (a) tog članka ili njihova tereta uključuje usluge ukrcavanja tereta na brod ili iskrcavanja tereta s broda.

C – Drugo i treće prethodno pitanje

29. Svoji drugim i trećim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 148. točku (d) Direktive o PDV-u tumačiti na način da izuzeće predviđeno tom odredbom uključuje usluge ukrcavanja tereta na plovilo ili iskrcavanje tereta s plovila ako te usluge pruža podugovaratelj koji djeluje za račun gospodarskog subjekta koji sam nije vezan za brodarku nego za otpremnika, prijevoznika ili komisionara ili za posjednika predmetnog tereta.

30. Budući da je tekst odredbe koja je predmet prethodnog pitanja istovjetan tekstu članka 15. stavka 8. Šeste direktive, koja je stavljena izvan snage i zamijenjena Direktivom o PDV-u, sudsku praksu o tumačenju tog članka treba smatrati relevantnom za tumačenje članka 148. točke (d) Direktive o PDV-u.

15 — Moje isticanje

16 — Vidjeti osobito u tom smislu presudu od 28. srpnja 2016., Edilizia Mastrodonato (C-147/15, EU:C:2016:606, t. 29. i navedenu sudsku praksu).

31. Sudska praksa Suda utvrđena je presudama od 26. lipnja 1990., Velker International Oil Company¹⁷, od 14. rujna 2006., Elmeka¹⁸ i od 3. rujna 2015., Fast Bunkering Klaipėda¹⁹.

32. Presuda od 26. lipnja 1990., Velker International Oil Company²⁰, odnosi se na tumačenje članka 15. stavka 4. Šeste direktive o transakcijama opskrbe brodova gorivom i namirnicama. Društvo Velker International Oil Company Ltd NV iz Rotterdama²¹ kupilo je dvije pošiljke pogonskog ulja, preprodalo ih društvu Forsythe International BV iz Haaga²², a potom je ih dostavilo u cisternama unajmljenima prije ukrcaja na brodove koji plove na otvorenom moru koje nije samo iskoristavalo. Pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev bilo je mogu li isporuke pogonskog ulja koje je Verker pružio Forsytheu biti oslobođene od PDV-a ili ne. Konkretnije, bila je riječ o tome mogu li u pojam „isporuk[e] robe za opskrbu [plovila] gorivom i opskrbu namirnicama” ulaziti ne samo isporuke robe na brodu, koje su izravno namijenjene opskrbi gorivom i namirnicama i slijedi im izvoz, već i isporuke izvršene u ranijim komercijalnim fazama.

33. Sud je odgovorio da se „isporukama robe namijenjene opskrbi gorivom i namirnicama mogu smatrati samo isporuke brodaru koji tu robu upotrebljava za opskrbu gorivom i namirnicama”, pri čemu se oslanjao na dva zaključka: izjednačavanju transakcija opskrbe brodova gorivom i hranom s izvoznim transakcijama i teškoćama koje bi nastale proširenjem izuzeća na faze koje prethode konačnoj isporuci robe.

34. S jedne strane, prema mišljenju Suda „kao što se i izuzeće za izvozne isporuke [iz članka 15. stavka 1.] primjenjuje isključivo na posljednju isporuku robe koju izvozi prodavatelj ili se ona izvozi u njegovo ime, tako se i izuzeće [iz članka 15. stavka 4.] ne može proširiti na isporuku te robe koja je obavljena u ranijoj fazi komercijalnog lanca”²³.

35. S druge strane, Sud je istaknuo da bi „proširenje izuzeća na faze koje prethode posljednjoj isporuci robe brodaru koji će ih upotrijebiti za opskrbu gorivom i namirnicama zahtijevalo od država [članica] da uspostave sustave nadzora i kontrole kako bi bili sigurni u pogledu krajnje uporabe te robe koja je isporučena bez obveze plaćanja poreza. Umjesto pojednostavljenja administracije, ti sustavi bi za države [članice] i dotične porezne obveznike stvarali ograničenja koja bi bila nespojiva s pravilnom i izravnom primjenom izuzeća, kako je propisano člankom 15. Šeste direktive.”²⁴.

36. U presudi od 14. rujna 2006., Elmeka²⁵, tako određeno rješenje za izuzeće isporuke robe namijenjene opskrbi brodova gorivom i namirnicama primijenjeno je na izuzeće iz članka 15. stavka 8. Šeste direktive za pružanje usluga. Glavni predmet odnosio se na transakcije prijevoza goriva koje društvo Elmeka NE, čiji je predmet poslovanja bio iskorištavanje tankera, obavljalo za račun naftne kompanije Oceanix International Bunkering SA, koje je isporučivalo robu brodarima predmetnih brodova.

17 — C-185/89, EU:C:1990:262.

18 — C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563.

19 — C-526/13, EU:C:2015:536.

20 — C-185/89, EU:C:1990:262.

21 — U daljnjem tekstu: Velker

22 — U daljnjem tekstu: Forsythe

23 — Presuda od 26. lipnja 1990., Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, t. 22.)

24 — Presuda od 26. lipnja 1990., Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, t. 24.)

25 — C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563.

37. Sud je smatrao da se „radi jamstva ujednačene primjene svih odredbi Šeste direktive” izuzeće iz članka 15. stavka 8. te direktive „primjenjuje samo na usluge pružene izravno brodaru i stoga se ne može proširiti na usluge koje su pružene u ranijoj fazi komercijalizacije”²⁶. On je opravdao svoje rješenje time što je na izuzeće isporuka usluga u smislu te odredbe prenio razloge iz točaka 22. i 24. presude *Velker International Oil Company*²⁷ u vezi s transakcijama opskrbe gorivom i namirnicama iz članka 15. stavka 4. Šeste direktive.

38. U presudi od 3. rujna 2015., *Fast Bunkering Klaipėda*²⁸, nije dovedeno u pitanje načelo prema kojem se izuzeće ne može proširiti na isporuke robe ili usluga izvršene u fazama koje prethode komercijalizaciji iako je u njoj zbog razloga koji se odnose na analizu pojma isporuke dobara osobi u smislu članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u, dopuštena mogućnost da se izuzeće može primijeniti u posebnim okolnostima glavnog predmeta, u kojima je društvo isporučivalo gorivo na brodove koji plove na otvorenom moru ne sklapajući ugovore s brodarima navedenih brodova nego posrednicima koji djeluju u vlastito ime.

39. Uzimajući u obzir to da je društvo samo punilo gorivo u spremnike brodova kojima je ono bilo namijenjeno i da je tek nakon pretakanja bilo moguće utvrditi točnu količinu goriva koje je isporučeno, Sud je smatrao da, iako je u skladu s postupcima predviđenim nacionalnim pravom vlasništvo na gorivu formalno preneseno na posrednike, oni nisu mogli ni u jednom trenutku raspolagati isporučenim količinama, s obzirom na to da su ovlast za raspolaganje stekli brodari plovila odmah nakon što je gorivo natočeno u spremnike, pri čemu se od trenutka kada je gorivo pretočeno u spremnike plovila uobičajeno smatra da su ti brodari ovlašteni njime raspolagati kao da su njegovi vlasnici²⁹.

40. Sud je iz toga zaključio da se isporuke o kojima je bila riječ u glavnom postupku ne mogu smatrati isporukama posrednicima koji djeluju u vlastito ime, već isporukama izvršenima izravno brodarima koje stoga mogu biti oslobođene od PDV-a na temelju članka 148. točke (a) Direktive o PDV-u³⁰. Stoga je Sud takvim rješenjem priznao da su isporuke goriva oslobođene od PDV-a iako račun za njih nije izdan izravno brodaru, već posrednicima.

41. Slažem se sa sudom koji je uputio zahtjev koji smatra da sudska praksa ne daje jasan odgovor na to primjenjuje li se izuzeće na usluge ukrcavanja tereta na brod ili iskrcavanja tereta s broda samo zbog toga što su te usluge po samoj svojoj prirodi izravno povezane s potrebama tereta neovisno o tome tko je njihov pružatelj ili primatelj, ili, suprotno tomu, te usluge mogu biti oslobođene od PDV-a samo prilikom izdavanja računa za njihovo pružanje subjektu koji se nalazi u posljednjoj fazi komercijalnog lanca.

42. Za odgovor na to pitanje treba analizirati logiku članka 148. točke (d) Direktive o PDV-u. Naime, postoje dva načina razumijevanja te odredbe, kako je tumači Sud, koji je presudio da se izuzeće primjenjuje samo „na krajnju isporuku robe brodaru”³¹ i na „pružanje usluga izravno brodaru za izravne potrebe pomorskih brodova”³².

26 — Presuda od 14. rujna 2006., *Elmeke* (C-181/04 à C-183/04, EU:C:2006:563, t. 24.)

27 — C-185/89, EU:C:1990:262.

28 — C-526/13, EU:C:2015:536.

29 — Presuda od 3. rujna 2015., *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, t. 47.)

30 — Presuda od 3. rujna 2015., *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, t. 52.)

31 — Presuda od 26. lipnja 1990., *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, t. 24.)

32 — Presuda od 14. rujna 2006., *Elmeke* (C-181/04 à C-183/04, EU:C:2006:563, t. 25.)

43. U skladu s prvim načinom razumijevanja, koji podupiru A te nizozemska, finska i poljska vlada, članak 148. točka (d) Direktive o PDV-u kao jedini kriterij za izuzeće uzima prirodu pružanja usluge, a ne vodi računa o tome je li tu uslugu pružio podugovaratelj ili je za nju izdan račun posjedniku tereta ili trećoj osobi umjesto izravno brodaru. Prema mišljenju poljske vlade, taj način je savršeno usklađen sa sudskom praksom Suda, vodeći računa o razlikama koje postoje između predmeta o kojima je Sud ranije odlučivao, a odnosili su se na isporuke goriva na brodove i pripadajuće usluge prijevoza, dok se ovaj predmet odnosi na usluge ukrcavanja tereta na brod i iskrcavanja tereta s broda.

44. U skladu s drugim načinom razumijevanja, koji podržavaju grčka vlada i Europska komisija, usluge ukrcavanja mogu biti oslobođene od PDV-a samo ako se pružaju u fazi krajnje potrošnje i to izravno brodaru. U tom smislu grčka vlada ističe da te usluge mogu biti oslobođene od PDV-a samo pod uvjetom da teret sadrži robu nužnu za funkcioniranje i održavanje broda. Prema mišljenju te vlade, usluge na koje se može primijeniti izuzeće su stoga isključivo one koje su povezane sa brodom i pružene samom brodaru. U prilog svojem tumačenju, prema kojem samo krajnja transakcija, odnosno usluga pružena brodaru, može biti oslobođena od PDV-a na temelju članka 148. točke (d) Direktive o PDV-u, Komisija navodi da to tumačenje ne sankcionira nijednu kariku u komercijalnom lancu jer osoba koja obavlja transakciju može imati pravo na odbitak. Tako u slučaju tužbe podugovaratelja usluge koje je brodaru pružio glavni poduzetnik mogu biti oslobođene od PDV-a na temelju članka 148. točke (d) Direktive o PDV-u, dok usluge koje je podugovaratelj pružio glavnom poduzetniku ne mogu biti oslobođene od PDV-a jer nisu izvršene u posljednjoj fazi komercijalizacije, pri čemu, međutim, to ne sprečava glavnog poduzetnika da poslije odbije PDV koji je platio svom podugovaratelju ili da zahtijeva njegov povrat. Komisija smatra da je predloženo tumačenje jedino usklađeno sa sudskom praksom Suda i načelom prema kojem se izuzeća iz članka 148. Direktive o PDV-u izjednačavaju s izvozima. Štoviše, ono jamči jednostavnu primjenu izuzeća, dok bi proširenje tog izuzeća na faze koje prethode komercijalizaciji dovelo do praktičnih poteškoća.

45. Svaki od tih načina temelji se na čvrstim argumentima.

46. Čini mi se da mogu istaknuti dva razloga u prilog tumačenju prema kojem se izuzeće može primijeniti samo na usluge izravno pružene brodaru.

47. Prvi razlog odnosi se na izjednačavanje isporuka usluga u smislu članka 148. točke (d) Direktive o PDV-u s izvoznim transakcijama, u odnosu na koje se puno izuzeće primjenjuje isključivo na krajnje isporuke robe koju je izvozi prodavač ili druga osoba za njegov račun. Međutim, usluge koje je pružio podugovaratelj te za njih izdao račun poduzetniku koji je zatim izdao račun naručitelju koji nije brodar pružaju se u ranijim ekonomskim fazama, što isključuje svaku usporedbu s transakcijama izvoza.

48. Drugi razlog odnosi se na cilj članka 148. Direktive o PDV-u, a on se, kao što sam već istaknuo, sastoji u promicanju međunarodnog zračnog i pomorskog prijevoza robe i putnika poboljšavanjem likvidnosne situacije poduzetnika koji djeluju u tom sektoru njihovim oslobađanjem od predujmljivanja PDV-a³³. Iz te se perspektive čini logično ograničiti izuzeće samo na poduzetnike koji se zaista bave međunarodnim zračnim i pomorskim prijevozom robe, a ne proširiti ga na gospodarske subjekte koji obavljaju različite transakcije, iako izravno povezane s prijevozom. Stoga izuzeće treba ovisiti o svojstvu osobe kojoj je izdan račun za pružanje usluga.

49. Međutim, čini mi se da ima drugih više odlučujućih razloga u prilog drugom tumačenju, prema kojem valja uzeti u obzir prirodu transakcije, a ne uvjetovati primjenu izuzeća time da transakciju obavlja sam pružatelj usluge koji djeluje izravno za račun brodarka.

33 — Vidjeti točku 27. ovog mišljenja.

50. Prvi razlog temelji se na samom tekstu članka 148. točke (d) Direktive o PDV-u, koji definira transakcije oslobođene od PDV-a s obzirom na prirodu pružanja usluga, a ne s obzirom na pružatelja usluge ili njezina primatelja, na koje se ta odredba ni na koji način ne poziva. Stoga za određivanje transakcije oslobođene od PDV-a u načelu nisu relevantni elementi koji se odnose na osobe.

51. Drugi razlog temelji se na načelu porezne neutralnosti koje je svojstveno zajedničkom sustavu PDV-a, a prema kojem se s gospodarskim subjektima koji obavljaju iste transakcije ne smije postupati različito kad je riječ o naplaćivanju PDV-a. Smatram da se tom načelu protivi to da se s gospodarskim subjektom koji pruža uslugu koja zadovoljava izravne potrebe brodova ili njihova tereta postupa različito ovisno o tome pruža li on tu uslugu izravno ili neizravno i ovisno o svojstvu osobe kojoj pruža tu uslugu.

52. Treći razlog, koji smatram suštinskim, je taj da se sudska praksa Suda, prema kojoj u komercijalnom lancu izuzeće od PDV-a treba biti ograničeno na posljednju kariku u njemu, prema mojem mišljenju ne može prenijeti na posebnu situaciju u kojoj je pružena samo jedna usluga, koja je izravno povezana s potrebama broda ili tereta. U predmetima u kojima su donesene presude od 26. lipnja 1990., *Velker International Oil Company*³⁴ i od 14. rujna 2006., *Elmeka*³⁵ je bila riječ o situacijama u kojima je transakciji opskrbe broda gorivom i namirnicama prethodila različita transakcija, odnosno u prvom predmetu isporuka u cisterne prije ukrcaja pogonskog ulja na brodove, a u drugom predmetu transakcija prijevoza pogonskog ulja prije njegove isporuke brodarima.

53. Međutim, kao što to pravilno tvrde A i poljska vlada, u glavnom predmetu podugovaratelj obavlja i izdaje račun za samo jednu uslugu ukrcajanja i iskrcavanja tereta koja je u izravnoj vezi s potrebama broda i njegova tereta, a zatim A za nju izdaje račun svojem naručitelju.

54. Sud je odbijanje proširenja izuzeća na faze koje prethode krajnjoj isporuci robe brodaru opravdao rizikom promjene uporabe predmetne robe ili usluga i iz toga proizašlom obvezom država članica da uspostave sustave nadzora i kontrole kako bi bili sigurni u pogledu njihove krajnje uporabe. Ti bi sustavi za države članice i predmetne subjekte stvarali ograničenja koja bi bila nespojiva s pravilnom i izravnom primjenom izuzeća, kako je propisano člankom 131. Direktive o PDV-u³⁶.

55. Međutim, taj rizik proizlazi iz obavljanja transakcija koje prethode stvarnoj opskrbi broda gorivom i namirnicama, a čija je posljedica da se u komercijalnom lancu javlja mogućnost promjene uporabe goriva. Slijedom toga, taj je rizik isključen za uslugu ukrcajanja ili iskrcavanja tereta, koja se obavlja izravno na brodu.

56. Točno je da je Komisija na raspravi navela još jedan rizik, koji proizlazi iz toga da transakcija ukrcajanja i iskrcavanja tereta može biti izvršena na brodu koji ne ispunjava kriterije iz članka 148. točke (a) Direktive o PDV-u, osobito s obzirom na to da sve države članice nemaju elektronički registar u kojem se mogu provjeriti značajke broda na koji je ukran teret ili s kojeg je on iskrcan. Ne negirajući mogućnost postojanja rizika od toga da se teret može ukrati na brod koji osobito ne ploi na otvorenom moru ili iskrati s takvog broda, valja utvrditi da taj rizik nije svojstven transakciji koju obavlja podugovaratelj, a glavni poduzetnik za nju izdaje račun naručitelju. Naime, isto tako je moguće zamisliti da se transakcija za koju je pružatelj izravno izdao račun brodaru zapravo odnosi na brod koji se razlikuje od onih iz članka 148. točke (a) Direktive o PDV-u. Opći rizik koji ističe Komisija stoga bi logično trebao podrazumijevati dovođenje u pitanje samog načela izuzeća za transakcije iz članka 148. te direktive.

34 — C-185/89, EU:C:1990:262.

35 — C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563.

36 — Vidjeti osobito presudu od 3. rujna 2015., *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, t. 28.).

57. U tim okolnostima smatram da se sudska praksa Suda o prethodnim transakcijama opskrbe broda gorivom i namirnicama ne može prenijeti na pružanja usluga za zadovoljavanje izravnih potreba tereta. Smatram da izuzeće iz članka 148. točke (d) Direktive o PDV-u treba primijeniti s obzirom na prirodu tih usluga, a ne na funkciju njihova pružatelja ili primatelja.

IV – Zaključak

58. Slijedom toga, predlažem Sudu da na pitanja koja je uputio Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud, Finska) odgovori na sljedeći način:

Članak 148. točku (d) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da pojam isporuka usluga za zadovoljavanje izravnih potreba plovila iz članka 148. točke (a) te direktive ili njihova tereta uključuje usluge ukrcavanja tereta na taj brod ili iskrcavanja tereta s broda.

Članak 148. točku (d) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da izuzeće iz te odredbe uključuje usluge ukrcavanja tereta na plovilo ili iskrcavanje tereta s plovila ako te usluge pruža podugovaratelj koji djeluje za račun gospodarskog subjekta koji sam nije vezan za brodara nego za otpremnika, prijevoznika ili komisionara ili za posjednika predmetnog tereta.