



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

4 de maio de 2017*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 148.º, alínea d) — Isenção — Prestações de serviços destinadas a satisfazer as necessidades diretas das embarcações afetas à navegação no alto-mar e da respetiva carga — Prestações de carga e descarga efetuadas por subcontratantes por conta de intermediários»

No processo C-33/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia), por decisão de 15 de janeiro de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 20 de janeiro de 2016, no processo instaurado por

A Oy,

sendo interveniente:

Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: J. Malenovský (relator), exercendo funções de presidente da Oitava Secção, M. Safjan e D. Šváby, juízes,

advogado-geral: Y. Bot,

secretário: I. Illéssy, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 20 de outubro de 2016,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de A Oy, por R. Nyrhinen e M. Pokkinen,
- em representação do Governo finlandês, por H. Leppo, na qualidade de agente,
- em representação do Governo helénico, por E. Tsaousi e K. Nasopoulou, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo neerlandês, por M. Bulterman e M. de Ree, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo polaco, por A. Kramarczyk-Szaładzińska et B. Majczyna, en qualité d'agents,

* Língua do processo: finlandês.

— em representação da Comissão Europeia, por M. Owsiany-Hornung e P. Aalto, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 7 de dezembro de 2016,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a A Oy e a Keskusverolautakunta (Comissão Tributária Central, Finlândia) relativo a uma decisão na qual esta considerou que os serviços de carga e descarga de embarcações, prestados por um subcontratante que os fatura à empresa contratante e não diretamente ao armador, não podem beneficiar da isenção de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) prevista no artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 A Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 01 F1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro de 1991 (JO 1991, L 376, p. 1) (a seguir «Sexta Diretiva»), prevê, no seu artigo 15.º:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

1. As entregas de bens expedidos ou transportados pelo vendedor ou por sua conta, para fora da Comunidade;

[...]

5. A entrega, transformação, reparação, manutenção, fretamento e locação dos barcos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 4 e bem assim a entrega, locação, reparação e manutenção dos objetos — incluindo o equipamento de pesca — incorporados nos referidos barcos ou que sejam utilizados na sua exploração.
8. As prestações de serviços que não sejam as referidas no n.º 5, destinadas às necessidades diretas dos barcos aí referidos e da respetiva carga.

[...]»

- 4 A Sexta Diretiva foi revogada e substituída pela Diretiva 2006/112, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2007.

5 O artigo 28.º da Diretiva 2006/112 prevê:

«Quando um sujeito passivo participe numa prestação de serviços agindo em seu nome mas por conta de outrem, considera-se que recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão.»

6 O artigo 131.º da Diretiva 2006/112 dispõe:

«As isenções previstas nos [c]apítulos 2 a 9 [do título IX] aplicam-se sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.»

7 O capítulo 7 do título IX desta diretiva intitula-se «Isenções aplicáveis aos transportes internacionais». Inclui o artigo 148.º da referida diretiva que enuncia:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

a) As entregas de bens destinados ao abastecimento das embarcações afetas à navegação no alto-mar que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou ao exercício de uma atividade comercial, industrial ou de pesca, bem como das embarcações de salvamento e de assistência no mar e das embarcações afetas à pesca costeira com exceção, relativamente a estas últimas, das provisões de bordo;

[...]

c) A entrega, transformação, reparação, manutenção fretamento e locação das embarcações referidas na alínea a), e bem assim a entrega, locação, reparação e manutenção dos objetos, incluindo o equipamento de pesca, incorporados nas referidas embarcações ou utilizados na sua exploração;

d) As prestações de serviços, que não sejam as referidas na alínea c), destinadas a satisfazer as necessidades diretas das embarcações referidas na alínea a) e da respetiva carga;

[...]»

Direito finlandês

8 O artigo 71.º, n.º 3, da Arvonlisäverolaki 1501/1993 (Lei 1501/1993 do imposto sobre o valor acrescentado), de 30 de dezembro de 1993, na sua versão aplicável aos factos no processo principal (a seguir «AVL»), prevê:

«Não é cobrado imposto às vendas seguintes:

[...]

3) à venda de serviços prestados num navio ou numa aeronave que presta serviços de transporte internacional às pessoas que se deslocam ao estrangeiro, assim como à venda de serviços destinados a satisfazer as necessidades diretas de tal navio ou da sua carga.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

9 A A, que é uma filial da B Oy, exerce as suas atividades em dois portos, nos quais presta serviços de carga e descarga, de armazenagem, de agência marítima e de expedição de mercadorias.

- 10 Entre os serviços prestados pela A figuram os serviços de carga e descarga de embarcações afetas à navegação no alto-mar e que asseguram o exercício de uma atividade comercial. Na prática, a carga e descarga é efetuada por um subcontratante que os fatura à A, que, por sua vez, os fatura de novo ao seu mandante, o qual, consoante os casos, pode ser a B, o detentor de mercadorias, o carregador, a empresa de trânsito ou o armador. As informações detalhadas relativas à embarcação e à carga em causa são transmitidas ao subcontratante e mencionadas tanto na fatura recebida pela A como na fatura emitida pela mesma sociedade.
- 11 A A apresentou um pedido de informação fiscal à Comissão Tributária Central, a fim de saber se, nos termos do artigo 71.º, n.º 3, da AVL, as operações de carga e descarga realizadas através da subcontratação por conta dos seus clientes podiam ser isentas de IVA.
- 12 Por decisão de 1 de outubro de 2014, a Comissão Tributária Central declarou à A que os serviços de carga e descarga não devem ser considerados serviços isentos de IVA na aceção do artigo 71.º, n.º 3, da AVL, que transpõe o artigo 148.º, alíneas a), c) e d), da Diretiva 2006/112, uma vez que as prestações fornecidas às embarcações que operam no transporte internacional ou à sua carga apenas podem ser isentas de IVA se ocorrerem na fase da sua comercialização final dos serviços em causa. Ora, no caso previsto no pedido, os serviços de carga e descarga são prestados numa fase anterior.
- 13 A A interpôs recurso dessa decisão no Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia) alegando que a mesma violou o artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112, devendo esta disposição ser interpretada no sentido de que as prestações de serviços ligadas, pela sua natureza, às necessidades diretas da embarcação e da sua carga, tais como os serviços de carga e descarga, devem ser isentas de IVA, independentemente da pessoa que vende ou que paga essas prestações.
- 14 Em contra-alegações, a Administração Fiscal finlandesa baseou-se, nomeadamente, no acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de setembro de 2006, Elmeka (C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563), para sustentar que a isenção do IVA prevista pela referida disposição apenas se aplica na fase de comercialização final dos serviços em causa.
- 15 O órgão jurisdicional de reenvio entende, contudo, que o referido acórdão não permite responder à questão de saber se, quando resulta da própria natureza do serviço em causa que este está ligado às necessidades diretas das embarcações afetas à navegação em alto-mar e à sua carga, continua a ser necessário, para que se aplique a isenção de IVA, que esse serviço seja faturado diretamente ao armador.
- 16 Nestas condições, o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) Deve o artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112 ser interpretado no sentido de que os serviços de elevação de cargas para um navio ou a partir de um navio constituem prestações de serviços efetuadas para as necessidades diretas da carga das embarcações visadas na alínea a) do mesmo artigo?
- 2) Tendo em consideração os termos do n.º 24 do acórdão [de 14 de setembro de 2006, Elmeka, C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563], segundo os quais a isenção prevista pela disposição em causa não podia ser alargada aos serviços fornecidos numa fase anterior de comercialização, deve o artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112 ser interpretado no sentido de que também é aplicável ao serviço em causa, no qual a prestação fornecida por um subcontratante da [...] A [...] durante uma primeira fase de operações é respeitante a um serviço que está materialmente relacionado de forma direta com a carga e que a [...] A [...] fatura de novo à empresa de trânsito ou à empresa de transporte?

- 3) Tendo em consideração os termos do n.º 24 [do referido acórdão], segundo os quais a isenção prevista pela disposição em causa apenas se aplicava às prestações de serviços fornecidas ao armador, deve a regra do artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112 ser interpretada no sentido de que esta isenção não pode ser aplicada se o serviço for fornecido ao detentor da carga, como o exportador ou o importador do bem em causa?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

- 17 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que os serviços de carga e descarga de uma embarcação constituem prestações de serviços destinadas a satisfazer as necessidades diretas da carga das embarcações referidas no artigo 148.º, alínea a), desta diretiva.
- 18 A título preliminar, importa recordar que, nos termos do artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112, são isentas de IVA as prestações de serviços, que não sejam as referidas na alínea c) deste artigo, destinadas a satisfazer as necessidades diretas das embarcações referidas na alínea a) do referido artigo e da respetiva carga.
- 19 Assim, resulta do teor do referido artigo 148.º, alínea d), que, para ser uma dessas prestações de serviços, esta disposição exige, por um lado, que os serviços em causa sejam destinados a satisfazer as necessidades diretas das embarcações e da respetiva carga e, por outro, que essa embarcação seja uma das previstas no artigo 148.º, alínea a), dessa diretiva.
- 20 No que respeita ao segundo desses requisitos, o órgão jurisdicional de reenvio parece considerar que, no processo principal, está preenchido, circunstância que lhe cabe verificar.
- 21 Quanto ao primeiro requisito, há que realçar que o artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112 não esclarece como deve ser entendido o conceito de «necessidades diretas das embarcações e da respetiva carga». Nestas condições, há que interpretar este conceito atendendo ao contexto em que se insere este artigo 148.º, alínea d).
- 22 A este respeito, há que salientar que o artigo 148.º, alínea c), da Diretiva 2006/112, para o qual remete expressamente o artigo 148.º, alínea d), desta diretiva, visa, à semelhança deste último, isentar os serviços aplicáveis ao transporte marítimo internacional e refere-se, para designar esses serviços, às mesmas embarcações, concretamente, as da alínea a) desse mesmo artigo. Assim, sendo estas duas disposições semelhantes e complementares, deve interpretar-se o conceito de «necessidades diretas das embarcações e da respetiva carga» atendendo à sistemática das disposições do artigo 148.º, alínea c), da referida diretiva.
- 23 Ora, deve observar-se que o artigo 148.º, alínea c), da Diretiva 2006/112 isenta, designadamente, a locação, reparação e manutenção dos objetos, quando estes digam respeito a um objeto utilizado na exploração de uma embarcação abrangida pela alínea a) deste artigo. Em substância, este artigo 148.º, alínea c), coloca, portanto, como exigência a existência de uma ligação entre a prestação de serviços efetuada e a exploração da embarcação em causa (v., neste sentido, acórdão de 4 de julho de 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, n.º 21).

- 24 Os serviços de carga e descarga cumprem esta exigência. Com efeito, o transporte de carga constitui uma forma habitual de exploração de embarcações afetas à navegação em alto-mar. Ora, para que uma carga possa ser transportada e uma embarcação possa assim ser explorada, é necessário que a referida carga seja colocada a bordo dessa embarcação no porto de partida e depois descarregada no porto de chegada.
- 25 Por conseguinte, tais serviços devem ser considerados como destinados a satisfazer as necessidades diretas da carga de uma embarcação previstas no artigo 148.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 e, na medida em que são indispensáveis à exploração da embarcação que transporta essa carga, a satisfazer também as necessidades diretas dessa embarcação.
- 26 Nestas condições, há que responder à primeira questão que o artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que os serviços de carga e descarga de uma embarcação são serviços destinados a satisfazer as necessidades diretas do carregamento das embarcações referidas no artigo 148.º, alínea a), desta diretiva.

Quanto à segunda e terceira questões

- 27 Com a segunda e terceira questões, que devem ser apreciadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que são unicamente isentas as prestações de carga e descarga das embarcações abrangidas pelo artigo 148.º, alínea a), desta diretiva que ocorrem na fase final de comercialização desse serviço, ou se também são isentas as prestações efetuadas numa fase anterior, como no caso de uma prestação efetuada por um subcontratante a um operador económico que a fatura de novo, em seguida, a uma empresa transitória, ou a uma empresa transportadora. O órgão jurisdicional de reenvio pergunta também se o referido artigo 148.º, alínea d), deve ser interpretado no sentido de que são igualmente isentas as prestações de serviços efetuadas pelo detentor dessa carga, como o exportador ou o importador da mesma.
- 28 Em primeiro lugar, há que salientar que o artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112 não faz referência, a respeito das prestações de serviços que visa, a uma fase específica da sua cadeia de comercialização, nem menciona a pessoa a quem deveriam ser faturadas tais prestações. Consequentemente, a redação desta disposição, por si só, não permite considerar que são excluídas do benefício da isenção que ela prevê as prestações de serviços que não ocorram na fase final de comercialização ou as faturadas a um intermediário.
- 29 Nessas condições, há que examinar se tal exclusão pode resultar do contexto em que se insere o artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112.
- 30 A este respeito, nos termos do artigo 131.º da Diretiva 2006/112, que reproduz, em termos idênticos, a primeira frase do artigo 15.º da Sexta Diretiva, a isenção prevista no artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112 deve poder ser aplicada pelos Estados-Membros de forma correta e simples e de modo a evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.
- 31 Ora, neste contexto, o Tribunal de Justiça considerou, no n.º 24 do acórdão de 14 de setembro de 2006, Elmeka (C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563), ao qual o órgão jurisdicional de reenvio se refere, que a isenção prevista no artigo 15.º, n.º 8, da Sexta Diretiva, cuja redação é retomada em termos idênticos no artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112, apenas se aplica às operações efetuadas na fase final de comercialização do serviço em causa.
- 32 Todavia, há que recordar que, nos processos apensos, muito específicos, que deram origem ao acórdão de 14 de setembro de 2006, Elmeka (C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563), estavam em causa prestações de serviços de transporte de combustível efetuadas por conta de um comitente que vendia

posteriormente esse combustível aos armadores. Assim, deviam ser realizadas materialmente várias operações antes de se verificar a utilização dessas prestações de serviços destinadas a satisfazer as necessidades previstas no artigo 15.º, n.º 8, da Sexta Diretiva, e essa utilização, na verdade, só se produz depois da entrega do combustível aos operadores das embarcações que o utilizarão. Por conseguinte, o Tribunal de Justiça declarou, nesse acórdão, que a extensão da isenção prevista às fases anteriores de comercialização desse serviço exigiria a implementação de mecanismos de controlo e de fiscalização para verificar o destino final do combustível. Ora, esses mecanismos traduzir-se-iam em obrigações que seriam inconciliáveis com a aplicação correta e simples das isenções.

- 33 Essa jurisprudência, adaptada às especificidades dos processos na origem do referido acórdão, relativa às prestações de serviços que podem ser desviadas da sua finalidade, não pode ser aplicada a situações em que, devido à sua natureza, a finalidade de uma prestação de serviços pode ser certa a partir do momento em que foi estipulada. Com efeito, nessas situações, a aplicação correta e simples da isenção prevista no artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112 fica garantida sem necessidade da implementação dos mecanismos de controlo e de fiscalização.
- 34 É essa a situação dos serviços de carga e descarga como os que estão em causa no processo principal. Com efeito, decorre da resposta à primeira questão que averiguar se estes serviços preenchem os requisitos de aplicação da isenção prevista no artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112 depende unicamente do tipo de embarcação em que deve ser efetuada a carga ou a descarga. Assim, a utilização que é feita desses serviços pode ser dada como adquirida a partir do momento em que são acordadas as respetivas modalidades de execução.
- 35 Não existindo qualquer outro elemento especial que justifique que a aplicação da isenção prevista no artigo 148.º, alínea d), da referida diretiva seja limitada à fase final da comercialização dos serviços em causa, há que observar que essa isenção se aplica, no caso de serviços de carga e descarga, como os que estão em causa no processo principal, não só às prestações que ocorrem na fase final de comercialização desses serviços mas também às realizadas numa fase anterior.
- 36 Esta conclusão é, aliás, corroborada pelo objetivo prosseguido pelo artigo 148.º da Diretiva 2006/112.
- 37 Com efeito, como decorre da epígrafe do capítulo 7 do título IX desta diretiva, o objetivo prosseguido por este último é o de promover o transporte internacional de mercadorias ou de pessoas. Ora, interpretar a isenção prevista no artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112 no sentido de que se aplica apenas à última fase da cadeia de comercialização dos serviços de carga e descarga colidiria com esse objetivo, dado que, a partir do momento em que cada intermediário dessa cadeia é levado a repercutir sobre os seus clientes o custo de financiamento do adiantamento de tesouraria decorrente do pagamento do IVA, esta interpretação causaria uma subida dos preços praticados no transporte internacional, sem que tal subida seja justificada pela necessidade de garantir a aplicação correta e simples desta isenção.
- 38 Em segundo lugar, no caso das prestações de serviços de carga e descarga prestadas a um operador económico, mas faturada de novo a outro operador, como uma empresa transitária ou de transporte, é pacífico que, por um lado, se presume que todo o operador económico atua em seu próprio nome. Por outro, quando uma pessoa aceita pagar por conta de outrem a fatura de uma prestação de serviços, é de admitir que esta participa como intermediária na realização dessa prestação.
- 39 Ora, nos termos do artigo 28.º da Diretiva 2006/112, quando um sujeito passivo, que atua em seu próprio nome, mas por conta de outrem, participa numa prestação de serviços, considera-se que recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão.

- 40 Daqui resulta que, quando uma prestação de serviços de carga e descarga efetuada a um operador económico é faturada de novo à empresa transitória ou de transporte, há que considerar, salvo se se provar que esta empresa não atuou em seu próprio nome, que foi realizada uma nova prestação de serviços, a qual teve como efeito alterar a posição, na cadeia de comercialização desses serviços, da prestação anteriormente efetuada.
- 41 Todavia, esta circunstância, em si mesma, não pode pôr em causa a aplicação, aos serviços de carga e descarga, da isenção prevista no artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112. Com efeito, uma vez que, como resulta do n.º 35 do presente acórdão, a isenção prevista por esta disposição se aplica a esses serviços independentemente da fase da cadeia de comercialização em que ocorre a prestação em causa, a interposição de uma prestação suplementar nessa cadeia é irrelevante para a aplicação da referida isenção.
- 42 Em terceiro lugar, quanto à aplicação da isenção prevista no artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112 às prestações de carga e descarga efetuadas aos detentores das cargas em causa, na medida em que, como foi recordado, a mesma é aplicável aos serviços de carga e descarga independentemente da fase da cadeia de comercialização em que é efetuada a prestação em causa, essas prestações podem ser isentas desde que façam parte dessa cadeia de comercialização.
- 43 Ora, a este respeito, como salienta o órgão jurisdicional de reenvio, o Tribunal de Justiça declarou, no n.º 24 do acórdão de 14 de setembro de 2006, *Elmeka* (C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563), que a cadeia de comercialização do serviço em causa nos processos que deram origem a esse acórdão terminava quando o referido serviço era prestado ao armador da embarcação em causa.
- 44 Assim sendo, essa solução deve também ser entendida no seu contexto. Com efeito, nesses processos estavam em causa prestações de transporte de combustíveis para abastecimento. Uma vez que tais prestações se destinavam a satisfazer as necessidades das embarcações em causa, sem estarem diretamente ligadas às cargas transportadas, o seu custo não podia ser repercutido, enquanto tal, nos detentores dessas cargas.
- 45 Em contrapartida, no caso das prestações de serviços de carga e descarga, estando estas diretamente ligadas às cargas transportadas e, portanto, sendo o seu custo repercutível, como tal, nos detentores dessas cargas, a efetuação dessas prestações aos referidos detentores deve ser considerada como fazendo sempre parte da cadeia de comercialização das referidas prestações. Daqui decorre que essas prestações podem ser isentas com base no artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112.
- 46 Nessas condições, há que responder à segunda e terceira questões que o artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, por um lado, podem ser isentas não só as prestações de carga e descarga de uma embarcação abrangida pelo artigo 148.º, alínea a), dessa diretiva que ocorram na fase final de comercialização desse serviço mas também as prestações realizadas numa fase anterior, como uma prestação efetuada por um subcontratante a um operador económico que a fatura de novo, em seguida, a uma empresa transitória ou a uma empresa de transporte, e, por outro, podem igualmente ser isentas as prestações de carga e descarga efetuadas ao detentor dessa carga, como o exportador ou o importador da mesma.

Quanto às despesas

- 47 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Oitava Secção) declara:

- 1) **O artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que os serviços de carga e descarga de uma embarcação são serviços destinados a satisfazer as necessidades diretas do carregamento das embarcações referidas no artigo 148.º, alínea a), desta diretiva.**
- 2) **O artigo 148.º, alínea d), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, por um lado, podem ser isentas não só as prestações de carga e descarga de uma embarcação abrangida pelo artigo 148.º, alínea a), dessa diretiva que ocorram na fase final de comercialização desse serviço mas também as prestações realizadas numa fase anterior, como uma prestação efetuada por um subcontratante a um operador económico que a fatura de novo, em seguida, a uma empresa transitória ou a uma empresa de transporte, e, por outro, podem igualmente ser isentas as prestações de carga e descarga efetuadas ao detentor dessa carga, como o exportador ou o importador da mesma.**

Assinaturas