Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 29. junija 2017*

„Predhodno odločanje — Direktiva 2006/112/ES — Davek na dodano vrednost (DDV) — Člen 146(1)(e) — Oprostitve pri izvozu — Opravljanje storitev, ki so neposredno povezane z izvozom ali uvozom blaga — Pojem“

V zadevi C-288/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Augstākā tiesa (vrhovno sodišče, Latvija) z odločbo z dne 17. maja 2016, ki je na Sodišče prispela 23. maja 2016, v postopku

„L.Č.“ IK

proti

Valsts ieņēmumu dienests,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta (poročevalka), predsednica senata, E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev in C. G. Fernlund, sodniki,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za latvijsko vlado I. Kalniņš, D. Pelše in A. Bogdanova, agenti,

— za Evropsko komisijo M. Owsiany-Hornung in E. Kalniņš, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

* Jezik postopka: latvijščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 146(1)(e) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med podjetjem „L.Č.“ IK in Valsts ieņēmumu dienests (davčna uprava, Latvija) zaradi uporabe davka na dodano vrednost (DDV) za transakcije prevoza tovora, ki so bile opravljene v letih od 2008 do 2010.

Pravni okvir

3 Člen 131 Direktive 2006/112 določa:

„Oprostitve iz poglavij 2 do 9 se uporabljajo brez vpliva na druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.“

4 Člen 146 te direktive, ki je v poglavju 6, naslovljenem „Oprostitve pri izvozu“, pod naslovom IX navedene direktive, v odstavku 1 določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

(a) dobavo blaga, ki ga prodajalec ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj Skupnosti;

[…]

(e) opravljanje storitev, vključno s prevoznimi in pomožnimi posli, razen opravljanja storitev, ki so oproščene v skladu s členoma 132 in 135, če so neposredno povezane z izvozom ali uvozom blaga, ki ga zajemajo določbe člena 61 in člena 157(1)(a).“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

5 Družba „Atek“ SIA se je na podlagi pogodb, sklenjenih z več pošiljatelji, zavezala, da bo zagotovila prevoz blaga, danega v tranzitni postopek, iz pristanišča v Rigi (Latvija) do Belorusije.

6 Na podlagi druge pogodbe je družba „Atek“ dejansko izvajanje tega prevoza blaga prenesla na podjetje „L.Č.“.

7 Navedeni prevoz je bil izveden s prevoznimi sredstvi v lasti družbe „Atek“, ki so bila dana v najem podjetju „L.Č.“, pri čemer je družba „Atek“ v razmerju do pošiljateljev tega blaga delovala kot prevoznik. Podjetje „L.Č.“ pa je bilo zadolženo za vožnjo prevoznega sredstva, popravila, točenje goriva, opravljanje carinskih formalnosti na mejnih prehodih, varovanje blaga, predajo naslovniku ter potrebna opravila nakladanja in razkladanja tega blaga.

8 Ker je podjetje „L.Č.“ menilo, da je opravljalo storitve, povezane s tranzitom, je uporabilo ničelno davčno stopnjo DDV.

9 Pri podjetju „L.Č.“ je bil izveden davčni nadzor za obdobje od januarja 2008 do decembra 2010. Davčna uprava je po tem nadzoru izračunala dodatni DDV, ki bi ga bilo treba plačati v državni proračun, globo in zamudne obresti.

10 Davčna uprava je z odločbo z dne 21. septembra 2011 ta izračun potrdila, ker podjetje „L.Č.“ ni bilo upravičeno do uporabe ničelne davčne stopnje DDV za storitve, ki jih je opravljalo v okviru pogodbe, sklenjene z družbo „Atek“, prvič, ker teh storitev zaradi neobstoja pravne vezi s pošiljateljem ali naslovnikom prevoženega blaga ni bilo mogoče enačiti s storitvami odpremnika ali špediterja in, drugič, ker brez dovoljenja, ki se zahteva po latvijskem pravu, ni bilo mogoče šteti, da ima podjetje „L.Č.“ status prevoznika, zaradi česar ni bilo pooblaščeno za to, da opravi prevoze blaga.

11 Podjetje „L.Č.“ je zoper to odločbo vložilo tožbo pri administratīvā rajona tiesa (okrajno upravno sodišče, Latvija), to pa je navedeno tožbo zavrnilo s sodbo z dne 11. decembra 2012.

12 Administratīvā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče, Latvija) je s sodbo z dne 29. maja 2014 pritožbi zoper prvo sodbo delno ugodilo, delno pa jo zavrnilo. To sodišče je zlasti menilo, da ker ni pravne vezi med pošiljateljem ali naslovnikom blaga in podjetjem „L.Č.“, storitev, ki jih je opravljalo podjetje „L.Č.“, ni bilo mogoče enačiti s storitvami odpremnika ali špediterja, temveč je šlo za zagotavljanje vozniških storitev, in sicer z dajanjem na voljo voznika za prevozno sredstvo v lasti prevoznika, ki je imetnik dovoljenja za mednarodni prevoz blaga, v obravnavanem primeru je to družba „Atek“, in da glede na to, da podjetje „L.Č.“ tega dovoljenja nima, ni mogoče niti šteti, da ima status prevoznika. Zato po mnenju tega sodišča za storitve, ki jih je opravljalo podjetje „L.Č.“, ni bilo mogoče uporabiti ničelne stopnje DDV.

13 Podjetje „L.Č.“ je zoper to sodbo vložilo kasacijsko pritožbo pri Augstākā tiesa (vrhovno sodišče, Latvija), ker je Administratīvā apgabaltiesa (regionalno upravno sodišče) s to sodbo zavrnilo njegovo pritožbo.

14 Predložitveno sodišče meni, da obstajajo dvomi glede razlage, ki jo je treba podati za člen 146(1)(e) Direktive 2006/112. Navedeno sodišče se zlasti sprašuje, ali kljub temu, da so bile storitve, ki jih je opravljalo podjetje „L.Č.“, povezane z blagom v tranzitu prek latvijskega ozemlja, okoliščina, da se te storitve niso opravljale neposredno za naslovnika ali pošiljatelja tega blaga, s katerim podjetje „L.Č.“ ni imelo nobene pravne vezi, temveč za njuno sopogodbenico v Latviji, in sicer družbo „Atek“, vpliva na uporabo oprostitve iz te določbe, ki zahteva obstoj neposredne vezi med opravljanjem storitev in izvozom ali uvozom zadevnega blaga.

15 V teh okoliščinah je Augstākā tiesa (vrhovno sodišče) prekinilo postopek in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 146(1)(e) Direktive [2006/112] razlagati tako, da se davčna oprostitev uporabi le, če med ponudnikom storitev in naslovnikom ali pošiljateljem blaga obstaja neposredna pravna povezava ali vzajemno pogodbeno razmerje?

2. Katera merila mora izpolnjevati neposredna povezava iz zgoraj navedene določbe, da je mogoče šteti, da je storitev v zvezi z uvozom ali izvozom blaga oproščena davka?“

Vprašanji za predhodno odločanje

16 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 146(1)(e) Direktive 2006/112 razlagati tako, da se oprostitev iz te določbe uporablja za transakcijo, kot je ta v postopku v glavni stvari, in sicer opravljanje storitev prevoza blaga v tretjo državo, če se te storitve ne opravljajo neposredno za pošiljatelja ali naslovnika tega blaga.

17 To sodišče želi zlasti izvedeti, ali za uporabo te oprostitve, ki zahteva, da je opravljanje zadevnih storitev „neposredno povezano“ z izvozom ali uvozom blaga iz navedene določbe, velja zahteva neposredne pravne vezi, kot so vzajemna poslovna razmerja med ponudnikom storitev in pošiljateljem ali naslovnikom zadevnega blaga.

18 V zvezi s tem je treba opozoriti, da se člen 146 Direktive 2006/112 nanaša na oprostitev DDV za transakcije izvoza zunaj Evropske unije. V okviru mednarodne trgovine se želi namreč s tako oprostitvijo spoštovati načelo obdavčevanja zadevnega blaga ali storitev v kraju, kamor so namenjeni. Vsak izvoz – kot tudi vsaka podobna transakcija – mora biti torej oproščen DDV, da se zagotovi, da se zadevna transakcija obdavči izključno v kraju, kjer se bo zadevno blago porabilo (v zvezi s členom 15 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23) glej sodbi z dne 18. oktobra 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, točka 29, in z dne 22. decembra 2010, Feltgen in Bacino Charter Company, C-116/10, EU:C:2010:824, točka 16).

19 Oprostitev iz člena 146(1)(e) Direktive 2006/112 dopolnjuje oprostitev iz istega člena 146(1)(a) in njen namen je, tako kot namen zadnjenavedene oprostitve, zagotoviti obdavčitev opravljanja zadevnih storitev v njihovem namembnem kraju, torej kraju, kjer bodo izvoženi proizvodi porabljeni.

20 Navedeni člen 146(1)(e) za to med drugim določa, da so storitve prevoza, ki so neposredno povezane z izvozom blaga zunaj Unije, oproščene DDV.

21 Široka razlaga te določbe, ki bi vključevala storitve, ki se ne opravljajo neposredno za izvoznika, uvoznika ali naslovnika tega blaga, bi lahko za države članice in zadevne subjekte pomenila zaveze, ki ne bi bile združljive s pravilno in enostavno uporabo oprostitev, ki je določena v členu 131 Direktive 2006/112.

22 Poleg tega je treba oprostitve DDV v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča razlagati ozko, ker pomenijo izjemo od splošnega načela, na podlagi katerega se ta davek plačuje za vsako dobavo blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo (glej zlasti sodbe z dne 26. junija 1990, Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, točka 19; z dne 16. septembra 2004, Cimber Air, C-382/02, EU:C:2004:534, točka 25; z dne 14. septembra 2006, Elmeka, od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, točki 15 in 20, in z dne 19. julija 2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, točka 49).

23 Zato iz besedila in cilja člena 146(1)(e) Direktive 2006/112 izhaja, da je treba to določbo razlagati tako, da obstoj neposredne vezi ne pomeni samo, da opravljanje zadevnih storitev v skladu z njihovim namenom prispeva k dejanski izvedbi transakcije izvoza ali uvoza, temveč tudi, da se te storitve opravljajo neposredno za – odvisno od primera – izvoznika, uvoznika ali naslovnika blaga iz navedene določbe.

24 V obravnavani zadevi so storitve, ki jih opravlja podjetje „L.Č.“, sicer res nujne za dejansko izvedbo transakcije izvoza iz postopka v glavni stvari. Vendar se te storitve ne opravljajo neposredno za naslovnika ali izvoznika tega blaga, temveč za njegovega sopogodbenika, to je družbo „Atek“.

25 Poleg tega so se, kot je razvidno iz predložitvene odločbe, navedene storitve opravljale z uporabo prevoznih sredstev v lasti družbe „Atek“, ki je v razmerju do pošiljateljev navedenega blaga delovala kot prevoznik.

26 Zato storitve, ki jih opravlja podjetje „L.Č.“, ne spadajo na področje uporabe oprostitve iz člena 146(1)(e) Direktive 2006/112.

27 V teh okoliščinah je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 146(1)(e) Direktive 2006/112 razlagati tako, da se oprostitev iz te določbe ne uporablja za opravljanje storitev, kakršno je to v postopku v glavni stvari, ki se nanaša na transakcijo prevoza blaga v tretjo državo, če se te storitve ne opravljajo neposredno za pošiljatelja ali naslovnika tega blaga.

Stroški

28 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 146(1)(e) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da se oprostitev iz te določbe ne uporablja za opravljanje storitev, kakršno je to v postopku v glavni stvari, ki se nanaša na transakcijo prevoza blaga v tretjo državo, če se te storitve ne opravljajo neposredno za pošiljatelja ali naslovnika tega blaga.

Podpisi