Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

29 юни 2017 година*

„Преюдициално запитване — Директива 2006/112/ЕО — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Член 146, параграф 1, буква д) — Освобождавания при износ — Доставка на услуги, пряко свързани с износа или с вноса на стоки — Понятие“

По дело C-288/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Augstākā tiesa (Върховен съд, Латвия) с акт от 17 май 2016 г., постъпил в Съда на 23 май 2016 г., в рамките на производство по дело

„L.Č.“ IK

срещу

Valsts ieņēmumu dienests,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: R. Silva de Lapuerta (докладчик), председател на състава, E. Regan, J.-C. Bonichot, Ал. Арабаджиев и C. G. Fernlund, съдии,

генерален адвокат: E. Sharpston,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за латвийското правителство, от I. Kalniņš, D. Pelše и A. Bogdanova, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от M. Owsiany-Hornung и E. Kalniņš, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

* Език на производството: латвийски.

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 146, параграф 1, буква д) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3, ОВ L 249, 2012 г., стр. 15 и ОВ L 323, 2015 г., стр. 31).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между „L.Č.“ ІК и Valsts ieņēmumu dienests (данъчна администрация, Латвия) относно прилагането на данъка върху добавената стойност (ДДС) към сделки за превоз на стоки, извършен през 2008—2010 г.

Правна уредба

3 Член 131 от Директива 2006/112 предвижда:

„Освобожданията, предвидени в глави 2—9, се прилагат, без да се засягат други общностни разпоредби и в съответствие с условията, които държавите членки определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания, и да предотвратят всякакво възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба“.

4 Член 146, параграф 1, съдържащ се в дял IX, глава 6 от посочената директива и озаглавен „Освобождавания при износ“, гласи:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

а) доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Общността от или за сметка на продавача;

[…]

д) доставката на услуги, включително сделки за транспорт и спомагателни сделки, но изключващи доставката на услуги, освободени в съответствие с членове 132 и 135, когато същите са пряко свързани с износа или вноса на стоки, обхванати от член 61 и член 157, параграф 1, буква а)“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

5 По силата на договорите, сключени с няколко изпращачи, „Atek“ SIA е поело задължението да осъществи превоза на стоки, поставени под транзитен митнически режим, от пристанището на Рига (Латвия) за Беларус.

6 По силата на друг договор „Atek“ е възложила на „L.Č.“ действителното извършване на превоза на стоките.

7 Превозът е осъществен с транспортни средства, собственост на „Atek“ SIA, наети от „L.Č.“, като спрямо изпращачите на тези стоки „Atek“ е действало като превозвач. От своя страна „L.Č.“ е поело задължение за управлението, поправките и зареждането с гориво на съответните транспортни средства, попълването и представянето на митническите документи на граничните пунктове, охраната на товара, предаването му на получателя и необходимите дейности по товарене и разтоварване.

8 Като е приело, че предоставените услуги са свързани с транзита, „L.Č.“ е приложил нулева ставка на ДДС.

9 Спрямо „L.Č.“ е извършена данъчна проверка за периода от януари 2008 г. до декември 2010 г. Вследствие на тази проверка данъчната администрация е приела, че следва да се внесе допълнителен ДДС в държавния бюджет и е наложила глоба и лихви за забава.

10 С решение от 21 септември 2011 г. данъчната администрация е потвърдила тези задължения с мотива, че „L.Č.“ не е имало право да приложи нулева ставка за услугите, които е предоставило в рамките на договора си с „Atek“, тъй като, от една страна, при липсата на правна връзка с изпращача или получателя на превозваните стоки тези услуги не можело да се приравняват на услуги на спедитор или транспортен агент, и от друга страна, след като „L.Č.“ не притежава изискваното по латвийското право разрешение, не може да се счита, че има качеството на превозвач, поради което няма и право да извършва превоз на стоки.

11 „L.Č.“ подава жалба срещу това решение пред Administratīvā rajona tiesa (Районен административен съд, Латвия), който с решение от 11 декември 2012 г. я отхвърля.

12 Сезиран с жалба срещу това решение, Administratīvā apgabaltiesa (Регионален административен съд, Латвия) отчасти го уважава и отчасти го отхвърля с решение от 29 май 2014 г. В частност тази юрисдикция приема, че при липсата на правна връзка между изпращача или получателя на стоките и „L.Č.“ предоставените от последния услуги не могат да се приравняват на услуги на спедитор или транспортен агент, а че те представляват услуга по предоставяне на водач, който да управлява транспортно средство, собственост на превозвач, притежаващ разрешение за международен автомобилен превоз на стоки, в случая „Atek“, и че след като „L.Č.“ не притежава такова разрешение, не може да се счита също, че има качеството на превозвач. Ето защо според тази юрисдикция не може да се прилага нулева ставка на ДДС за услугите, предоставени от „L.Č.“

13 „L.Č.“ подава касационна жалба срещу това решение пред Augstākā tiesa (Върховен съд, Латвия), доколкото с последното Administratīvā apgabaltiesa (Регионален административен съд) е отхвърлил жалбата му.

14 Запитващата юрисдикция счита, че съществуват съмнения относно тълкуването, което трябва да се даде на член 146, параграф 1, буква д) от Директива 2006/112. В частност посочената юрисдикция иска да се установи дали независимо от факта, че услугите, предоставени от „L.Č.“, са били свързани със стоките, които са превозени при режим на транзит през латвийската територия, обстоятелството, че тези услуги са предоставени не пряко на получателя или на изпращача на тези стоки, с които „L.Č.“ не е имал правна връзка, а са предоставени на техния съдоговорител в Латвия, а именно „Atek“, влияе върху прилагането на предвиденото в тази разпоредба освобождаване от данъчно облагане, което изисква наличието пряка правна връзка между предоставянето на услуги и износа или вноса на съответните стоки.

15 В този контекст Augstākā tiesa (Върховен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 146, параграф 1, буква д) от Директива [2006/112] да се тълкува в смисъл, че предвиденото в него освобождаване от данъчно облагане е приложимо само ако е налице пряка правна връзка, а именно търговски взаимоотношения между доставчика на услугите, от една страна, и получателя или изпращача на стоките, от друга?

2) На какви критерии трябва да отговаря пряката връзка по смисъла на посочената разпоредба, за да може да се приеме, че дадена услуга, свързана с вноса или износа на стоки, е освободена от данъчно облагане?“.

По преюдициалните въпроси

16 С въпросите си, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 146, параграф 1, буква д) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в тази разпоредба освобождаване от данъчно облагане се прилага за сделка като разглежданата в главното производство, а именно доставка на услуги за превоз на стоки към трета държава, когато тези услуги не се предоставят пряко на изпращача или на получателя на стоките.

17 В частност посочената юрисдикция иска да се установи дали това освобождаване от данъчно облагане, което изисква предоставяните услуги да бъдат „пряко свързани“ с износа или вноса на стоки, посочени в тази разпоредба, е обусловено от наличието на пряка правна връзка, каквато представляват търговски взаимоотношения, между доставчика на услугите и получателя или изпращача на съответните стоки.

18 В това отношение следва да се припомни, че член 146 от Директива 2006/112 се отнася до освобождаването от ДДС на сделките за износ на стоки извън Европейския съюз. Всъщност в рамките на международната търговия целта на това освобождаване от данъчно облагане е да се зачита принципът за облагане на съответните стоки или услуги по тяхното местоназначение. По този начин всяка сделка за износ и всяка сделка, приравнена на сделка за износ, трябва да бъдат освободени от ДДС, за да се гарантира, че разглежданата сделка ще бъде обложена с данък единствено на мястото, на което съответните стоки ще бъдат употребени (вж. относно член 15 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система за данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1), решения от 18 октомври 2007 г., Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, т. 29 и от 22 декември 2010 г., Feltgen и Bacino Charter Company, C-116/10, EU:C:2010:824, т. 16).

19 Освобождаването по член 146, параграф 1, буква д) от Директива 2006/112 допълва предвиденото в същия член 146, параграф 1, буква а) и неговата цел, подобно на това последно освобождаване от данъчно облагане, е да се гарантира облагането на съответните доставки на услуги по местоназначението им, а именно на мястото, на което изнасяните стоки ще бъдат употребени.

20 За тази цел посоченият член 146, параграф 1, буква д) предвижда по-специално, че услугите за транспорт, които са пряко свързани с износа на стоки извън Съюза, са освободени от ДДС.

21 Едно разширително тълкуване на тази разпоредба, обхващащо услуги, които не са пряко свързани с износителя, вносителя или получателя на такива стоки, би могло да създаде за държавите членки и за съответните оператори усложнения, несъвместими с правилното и ясно прилагане на освобожданията от облагане, предвидено в член 131 от Директива 2006/112.

22 Освен това съгласно постоянната практика на Съда случаите на освобождаване от ДДС подлежат на стриктно тълкуване, тъй като представляват изключения от общия принцип, съгласно който този данък се събира за всяка доставка на стоки и за всяка доставка на услуги, осъществена възмездно от данъчнозадължено лице (вж. по-специално решения от 26 юни 1990 г., Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, т. 19, от 16 септември 2004 г., Cimber Air, C-382/02, EU:C:2004:534, т. 25, от 14 септември 2006 г., Elmeka, C-181/04—C-183/04, EU:C:2006:563, т. 15 и 20, и от 19 юли 2012 г., A, C-33/11, EU:C:2012:482, т. 49).

23 Така от текста и от целта на член 146, параграф 1, буква д) от Директива 2006/112 следва, че тази разпоредба трябва да се тълкува в смисъл, че наличието на пряка връзка предполага, не само че по предмета си съответните доставки на услуги допринасят за действителното

осъществяване на сделка за износ или за внос, но и че тези услуги се предоставят пряко, в зависимост от случая, на износителя, на вносителя или на получателя, на посочените в тази разпоредба стоки.

24 В конкретния случай услугите, предоставени от „L.Č.“, несъмнено са необходими за действителното осъществяване на разглежданата в главното производство сделка за износ. Тези услуги обаче са предоставени не пряко на получателя или на износителя на стоките, а на съдоговорител на последния, а именно „Atek“.

25 Освен това, както е видно от акта за преюдициално запитване, посочените услуги са предоставени, като са използвани транспортни средства, собственост на „Atek“, което е действало като превозвач спрямо изпращачите на посочените стоки.

26 Следователно услугите, предоставени от „L.Č.“, не попадат в приложното поле на освобождаването от облагане, предвидено в член 146, параграф 1, буква д) от Директива 2006/112.

27 При тези обстоятелства на поставените въпроси следва да се отговори, че член 146, параграф 1, буква д) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в тази разпоредба освобождаване от данъчно облагане не се прилага за доставка на услуги като разглежданата в главното производство по сделка за превоз на стоки към трета държава, когато тези услуги не се предоставят пряко на изпращача или на получателя на стоките.

По съдебните разноски

28 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Член 146, параграф 1, буква д) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в тази разпоредба освобождаване от данъчно облагане не се прилага за доставка на услуги като разглежданата в главното производство по сделка за превоз на стоки към трета държава, когато тези услуги не се предоставят пряко на изпращача или на получателя на стоките.

Подписи