Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

29. lipnja 2017.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Direktiva 2006/112/EZ – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Članak 146. stavak 1. točka (e) – Izuzeća po izvozu – Isporuka usluga izravno povezanih s izvozom ili uvozom robe – Pojam“

U predmetu C-288/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Augstākā tiesa (Vrhovni sud, Latvija), odlukom od 17. svibnja 2016., koju je Sud zaprimio 23. svibnja 2016., u postupku

„L. Č.” IK

protiv

Valsts ieņēmumu dienests,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta (izvjestiteljica), predsjednica vijeća, E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev i C. G. Fernlund, suci,

nezavisna odvjetnica: E. Sharpston,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za latvijsku vladu, I. Kalniņš, D. Pelše i A. Bogdanova, u svojstvu agenata,

— za Europsku komisiju, M. Owsiany-Hornung i E. Kalniņš, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: latvijski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 146. stavka 1. točke (e) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva „L. Č.” IK i Valsts ieņēmumu dienests (Porezna uprava, Latvija), povodom primjene poreza na dodanu vrijednost (PDV) na transakcije prijevoza robe izvršene u razdoblju od 2008. do 2010.

Pravni okvir

3 Članak 131. Direktive 2006/112 određuje:

„Izuzeća predviđena poglavljima 2. do 9. primjenjuju se bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice i u skladu s uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeća i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe.”

4 Članak 146. stavak 1. te direktive, koji se nalazi u poglavlju 6., naslovljenom „Izuzeća po izvozu”, njezine glave IV., glasi:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

(a) isporuku robe koju na odredište izvan Zajednice otprema ili prevozi prodavatelj ili netko drugi u njegovo ime;

[...]

(e) isporuku usluga, uključujući prijevoz i sporedne transakcije ali isključujući isporuku usluga izuzetih u skladu s člancima 132. i 135., kada su one izravno povezane s izvozom ili uvozom robe koja je obuhvaćena člankom 61. i člankom 157. stavkom 1. točkom (a).”

Glavni postupak i prethodna pitanja

5 Na temelju ugovora sklopljenih s nekoliko otpremnika, društvo „Atek” SIA obvezalo se osigurati prijevoz robe koja je stavljena u postupak provoza od luke Rige (Latvija) do Bjelarusa.

6 Na temelju drugog ugovora, društvo „Atek” povjerilo je stvarno izvršavanje tog prijevoza robe društvu „L. Č.”.

7 Navedeni prijevoz izvršen je vozilima u vlasništvu društva „Atek” koja su iznajmljena društvu „L. Č.” jer je u odnosu na otpremnike te robe društvo „Atek” djelovalo u svojstvu prijevoznika. Sâmo društvo „L. Č.” bilo je zaduženo za vožnju i popravke tih vozila te njihovu opskrbu gorivom i za carinske formalnosti na graničnim prijelazima, nadzor i čuvanje robe, njezinu predaju primatelju i transakcije potrebne za utovar i istovar robe.

8 Smatrajući da je pružilo usluge vezane uz provoz, društvo „L. Č.” na njih je primijenilo stopu PDV-a od 0 %.

9 Društvo „L. Č.” bilo je predmet poreznog nadzora za razdoblje od siječnja 2008. do prosinca 2010. Slijedom tog nadzora, porezna uprava izračunala je dodatni PDV koji je trebalo platiti u državni proračun, novčanu kaznu i zatezne kamate.

10 Odlukom od 21. rujna 2011. porezna uprava potvrdila je taj izračun jer društvo „L. Č.” nije imalo pravo primijeniti stopu PDV-a od 0 % na usluge koje je pružilo u okviru svojeg ugovora sklopljenog s društvom „Atek”, s obzirom na to da, s jedne strane, te usluge nisu mogle biti izjednačene s uslugama otpremnika ili špeditera zbog nepostojanja pravne veze s pošiljateljem ili primateljem prevezene robe i jer se, s druge strane, bez dozvole koja se zahtijeva latvijskim pravom društvo „L. Č.” ne može smatrati prijevoznikom te stoga nije bilo ovlašteno obavljati prijevoz robe.

11 Društvo „L. Č.” podnijelo je tužbu protiv te odluke pred administratīvā rajona tiesa (Okružni upravni sud, Latvija), koja ju je presudom od 11. prosinca 2012. odbila.

12 Odlučujući o žalbi protiv te presude, Administratīvā apgabaltiesa (Regionalni upravni sud, Latvija) presudom od 29. svibnja 2014. djelomično je prihvatila i djelomično odbila tu žalbu. Osobito, taj je sud utvrdio da se, bez postojanja pravne veze između otpremnika ili primatelja robe i društva „L. Č.”, usluge koje potonje pruža ne mogu izjednačiti s uslugama otpremnika ili špeditera, već se radi o pružanju usluga vozača koje se sastoje od stavljanja vozaču na raspolaganje vozila u vlasništvu prijevoznika koji ima dozvolu za međunarodni prijevoz robe, u predmetnom slučaju društva „Atek”, i da se, s obzirom na to da društvo „L. Č.” nema takvu dozvolu, ono ne može smatrati prijevoznikom. Posljedično, taj sud smatra da se na usluge društva „L. Č.” nije mogla primijeniti stopa PDV-a od 0 %.

13 Društvo „L. Č.” podnijelo je žalbu u kasacijskom postupku protiv te presude pred Augstākā tiesa (Vrhovni sud, Latvija) jer je njome Administratīvā apgabaltiesa (Regionalni upravni sud) odbila njegovu tužbu.

14 Sud koji je uputio zahtjev smatra da postoje sumnje kad je riječ o tumačenju članka 146. stavka 1. točke (e) Direktive 2006/112. Konkretno, navedeni se sud pita – bez obzira na činjenicu da su usluge koje pruža društvo „L. Č.” vezane za robu koja je u provozu kroz latvijsko državno područje – utječe li okolnost da te usluge nisu izravno pružene primatelju ili otpremniku te robe, s kojima društvo „L. Č.” nije bilo u pravnom odnosu, već društvu „Atek”, njihovu suugovaratelju u Latviji, na primjenu izuzeća predviđenog tom odredbom, koje zahtijeva postojanje izravne veze između isporuke usluga i izvoza ili uvoza predmetne robe.

15 U tim je okolnostima Augstākā tiesa (Vrhovni sud) odlučila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 146. stavak 1. točku (e) Direktive Vijeća [2006/112] tumačiti na način da se izuzeće primjenjuje samo ako postoji izravna pravna povezanost ili dvostrano obvezujući ugovorni odnos između pružatelja usluga s jedne strane i primatelja ili pošiljatelja robe s druge strane?

2. Koje kriterije mora ispuniti izravna povezanost navedena u prethodnoj odredbi kako bi se moglo smatrati da je usluga povezana s uvozom ili izvozom robe izuzeta od oporezivanja?”

O prethodnim pitanjima

16 Svojim pitanjima, koja valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 146. stavak 1. točku (e) Direktive 2006/112 tumačiti na način da se izuzeće iz te odredbe primjenjuje na transakciju poput one u glavnom postupku, odnosno na pružanje usluga prijevoza robe u treću zemlju, kad se te usluge ne pružaju izravno otpremniku ili primatelju te robe.

17 Osobito, taj sud želi znati je li primjena tog izuzeća, koje zahtijeva da predmetna isporuka usluga bude „izravno povezana” s izvozom ili uvozom robe iz navedene odredbe, uvjetovana postojanjem izravne pravne povezanosti, poput dvostrano obvezujućeg poslovnog odnosa, pružatelja usluga i otpremnika ili primatelja predmetne robe.

18 U tom pogledu valja podsjetiti da se članak 146. Direktive 2006/112 odnosi na izuzeće od PDV-a za transakcije izvoza izvan Europske unije. Naime, u okviru međunarodne trgovine takvo izuzeće odnosi se na poštovanje načela oporezivanja predmetne robe ili usluga u mjestu njihova odredišta. Svaka transakcija izvoza kao i svaka s njome izjednačena transakcija treba, dakle, biti izuzeta od PDV-a, kako bi se osiguralo da predmetna transakcija bude oporezovana isključivo u mjestu potrošnje predmetnih proizvoda (vidjeti, kad je riječ o članku 15. 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 porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1.), presude od 18. listopada 2007., Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, t. 29. i od 22. prosinca 2010., Feltgen i Bacino Charter Company, C-116/10, EU:C:2010:824, t. 16.).

19 Izuzeće iz članka 146. stavka 1. točke (e) Direktive 2006/112 dopunjuje ono predviđeno u istom tom članku 146. stavku 1. točki (a) te mu je namjena, kao i potonjem, osigurati oporezivanje isporuke predmetnih usluga u mjestu njihova odredišta, odnosno u mjestu potrošnje izvezenih proizvoda.

20 U tu svrhu, navedeni članak 146. stavak 1. točka (e) određuje, među ostalim, da usluge prijevoza izravno povezane s izvozom robe izvan Unije budu izuzete od PDV-a.

21 Široko tumačenje te odredbe, koje bi obuhvatilo usluge koje se ne pružaju izravno izvozniku, uvozniku ili primatelju takve robe, moglo bi za države članice i predmetne subjekte dovesti do ograničenja koje nije spojivo s ispravnom i izravnom primjenom izuzeća, određenom u članku 131. Direktive 2006/112.

22 Nadalje, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, izuzeća od PDV-a treba usko tumačiti jer se radi o iznimkama od općeg načela prema kojem se taj porez ubire na svaku isporuku robe i na svako pružanje usluga koje uz naknadu izvršava porezni obveznik (vidjeti osobito presude od 26. lipnja 1990., Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, t. 19.; od 16. rujna 2004., Cimber Air, C-382/02, EU:C:2004:534, t. 25.; od 14. rujna 2006., Elmeka, C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, t. 15. i 20. i od 19. srpnja 2012., A, C-33/11, EU:C:2012:482, t. 49.).

23 Stoga iz teksta i cilja članka 146. stavka 1. točke (e) Direktive 2006/112 proizlazi da tu odredbu valja tumačiti na način da postojanje izravne povezanosti ne podrazumijeva samo to da isporuka predmetnih usluga svojom namjenom doprinosi stvarnom provođenju transakcije izvoza ili uvoza, već i to da su te usluge pružene izravno, ovisno o slučaju, izvozniku, uvozniku ili primatelju robe obuhvaćene navedenom odredbom.

24 U predmetnom slučaju usluge koje pruža društvo „L. Č.” zasigurno su potrebne za stvarno provođenje transakcije izvoza u glavnom postupku. Ipak, te usluge ne pružaju se izravno primatelju ili izvozniku te robe, već suugovaratelju potonjeg, odnosno društvu „Atek”.

25 Osim toga, kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, navedene usluge pružene su uporabom vozila u vlasništvu društva „Atek”, koje je djelovalo kao prijevoznik u odnosu na otpremnike navedene robe.

26 Posljedično tomu, usluge koje pruža društvo „L. Č.” ne ulaze u područje primjene izuzeća iz članka 146. stavka 1. točke (e) Direktive 2006/112.

27 U tim okolnostima, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da članak 146. stavak 1. točku (e) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se izuzeće iz te odredbe ne primjenjuje na pružanje usluga poput onog iz glavnog postupka, koje se odnosi na transakciju prijevoza robe u treću zemlju, kad se te usluge ne pružaju izravno otpremniku ili primatelju te robe.

Troškovi

28 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

Članak 146. stavak 1. točku (e) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost valja tumačiti na način da se izuzeće iz te odredbe ne primjenjuje na pružanje usluga poput onog iz glavnog postupka, koje se odnosi na transakciju prijevoza robe u treću zemlju, kad se te usluge ne pružaju izravno otpremniku ili primatelju te robe.

Potpisi