

Privremena verzija

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.?” 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 odlučiti bez mišljenja,

donosi sljedeće

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.?” 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 Planak 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 sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe.”

4 Planak 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 Bjelarusu.

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

7 Navedeni prijevoz izvršen je vozilima u vlasništvu društva „Atek” koja su iznajmljena društvu „L.” jer je u odnosu na otpremnike te robe društvo „Atek” djelovalo u svojstvu prijevoznika. Sâmo društvo „L.” 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.” na njih je primijenilo stopu PDV-a od 0 %.

9 Društvo „L.” bilo je predmet poreznog nadzora za razdoblje od siječnja 2008. do prosinca 2010. Slijedom tog nadzora, porezna uprava izražunala 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 izražun jer društvo „L.” 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.” ne može smatrati prijevoznikom te stoga nije bilo ovlašteno obavljati prijevoz robe.

11 Društvo „L.” podnijelo je tužbu protiv te odluke pred administrativnog rajona tiesa (Okružni

upravni sud, Latvija), koja ju je presudom od 11. prosinca 2012. odbila.

12 Odlužuju?i o žalbi protiv te presude, Administrat?v? apgabaltiesa (Regionalni upravni sud, Latvija) presudom od 29. svibnja 2014. djelomi?no je prihvatila i djelomi?no odbila tu žalbu. Osobito, taj je sud utvrdio da se, bez postojanja pravne veze izme?u otpremnika ili primatelja robe i društva „L.?“, usluge koje potonje pruža ne mogu izjedna?iti s uslugama otpremnika ili špeditera, ve? se radi o pružanju usluga voza?a koje se sastoje od stavljanja voza?u na raspolaganje vozila u vlasništvu prijevoznika koji ima dozvolu za me?unarodni prijevoz robe, u predmetnom slu?aju društva „Atek“, i da se, s obzirom na to da društvo „L.?“ nema takvu dozvolu, ono ne može smatrati prijevoznikom. Posljedi?no, taj sud smatra da se na usluge društva „L.?“ nije mogla primijeniti stopa PDV-a od 0 %.

13 Društvo „L.?“ podnijelo je žalbu u kasacijskom postupku protiv te presude pred Augst?k? tiesa (Vrhovni sud, Latvija) jer je njome Administrat?v? apgabaltiesa (Regionalni upravni sud) odbila njegovu tužbu.

14 Sud koji je uputio zahtjev smatra da postoje sumnje kad je rije? o tuma?enju ?lanka 146. stavka 1. to?ke (e) Direktive 2006/112. Konkretno, navedeni se sud pita – bez obzira na ?injenicu da su usluge koje pruža društvo „L.?“ vezane za robu koja je u provozu kroz latvijsko državno podru?je – utje?e li okolnost da te usluge nisu izravno pružene primatelju ili otpremniku te robe, s kojima društvo „L.?“ nije bilo u pravnom odnosu, ve? društvu „Atek“, njihovu suugovaratelju u Latviji, na primjenu izuze?a predvi?enog tom odredbom, koje zahtijeva postojanje izravne veze izme?u isporuke usluga i izvoza ili uvoza predmetne robe.

15 U tim je okolnostima Augst?k? tiesa (Vrhovni sud) odlu?ila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Treba li ?lanak 146. stavak 1. to?ku (e) Direktive Vije?a [2006/112] tuma?iti na na?in da se izuze?e primjenjuje samo ako postoji izravna pravna povezanost ili dvostrano obvezuju?i ugovorni odnos izme?u 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 ?lanak 146. stavak 1. to?ku (e) Direktive 2006/112 tuma?iti na na?in da se izuze?e iz te odredbe primjenjuje na transakciju poput one u glavnom postupku, odnosno na pružanje usluga prijevoza robe u tre?u zemlju, kad se te usluge ne pružaju izravno otpremniku ili primatelju te robe.

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

18 U tom pogledu valja podsjetiti da se ?lanak 146. Direktive 2006/112 odnosi na izuze?e od PDV-a za transakcije izvoza izvan Europske unije. Naime, u okviru me?unarodne trgovine takvo izuze?e odnosi se na poštovanje na?ela oporezivanja predmetne robe ili usluga u mjestu njihova odredišta. Svaka transakcija izvoza kao i svaka s njome izjedna?ena transakcija treba, dakle, biti izuzeta od PDV-a, kako bi se osiguralo da predmetna transakcija bude oporezovana isklju?ivo u mjestu potrošnje predmetnih proizvoda (vidjeti, kad je rije? o ?lanku 15. Šeste direktive Vije?a 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica 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 potomjem, 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.“ 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 potomjem, 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.“ 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. točka (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

* Jezik postupka: latvijski