

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 29. júna 2017 (\*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Smernica 2006/112/ES – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – ?lánok 146 ods. 1 písm. e) – Oslobodenia vývozu – Poskytnutie služieb priamo spojených s vývozom alebo dovozom tovaru – Pojem“

Vo veci C-288/16,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Augst?k? tiesa (Najvyšší súd, Lotyšsko) zo 17. mája 2016 a doručený Súdnemu dvoru 23. mája 2016, ktorý súvisí s konaním:

„L.?.“ IK

proti

**Valsts ieņēmumu dienests,**

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predsední?ka prvej komory R. Silva de Lapuerta (spravodajky?a), sudcovia E. Regan, J.?C. Bonichot, A. Arabadžiev a C. G. Fernlund,

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zrete?om na písomnú ?as? konania,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

- lotyšská vláda, v zastúpení: I. Kalniš, D. Pelše a A. Bogdanova, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: M. Owsiany?Hornung a E. Kalniš, splnomocnení zástupcovia,

so zrete?om na rozhodnutie prijaté po vypo?utí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

## **Rozsudok**

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ?lánku 146 ods. 1 písm. e) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou „L.?.“ IK a Valsts ieņēmumu

dienests (daťová správa, Lotyšsko) vo veci uplatnenia dane z pridanej hodnoty (DPH) na ?innosť prepravy tovaru vykonávanú v rokoch 2008 až 2010.

## **Právny rámec**

3 ?lánok 131 smernice 2006/112 stanovuje:

„Oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 sa uplatňujú bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva a v súlade s podmienkami, ktoré ?lenské štáty stanovujú na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daťovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane.“

4 ?lánok 146 tejto smernice, uvedený v kapitole 6, nazvanej „Oslobodenie od dane pri vývoze“, hlave IX tejto smernice, v odseku 1 stanovuje:

„?lenské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

a) dodanie tovaru, ktorý je zaslaný alebo prepravený predávajúcim alebo na jeho účet do miesta určenia mimo Spoločenstva;

...

e) poskytovanie služieb vrátane prepravných a doplnkových transakcií s výnimkou poskytovania služieb oslobodených od dane podľa ?lánkov 132 a 135, ak sú tieto služby priamo spojené s vývozom alebo dovozom tovaru, na ktorý sa vzťahujú ustanovenia ?lánku 61 a ?lánku 157 ods. 1 písm. a).“

## **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

5 Podľa zmlúv uzatvorených s viacerými odosielateľmi sa spoločnosť „Atek“ SIA zaviazala, že zabezpečí prepravu tovaru zaradeného do režimu tranzitu z prístavu v Rige (Lotyšsko) do Bieloruska.

6 Podľa inej zmluvy „Atek“ poverila „L.?.“, aby ona v skutočnosti vykonala túto prepravu tovaru.

7 Uvedená preprava sa vykonala s vozidlami patriacimi spoločnosti „Atek“, ktoré boli prenajaté spoločnosti „L.?.“, pričom voči odosielateľom tohto tovaru konala „Atek“ ako dopravca. „L.?.“ zabezpečila vedenie týchto vozidiel, ich opravy a zásobovanie palivom, ako aj colné formalities v miestach prekročenia hraníc, stráženie tovaru, jeho odovzdanie príjemcovi a ?innosti potrebné na naloženie a vyloženie tohto tovaru.

8 Keďže „L.?.“ vychádzala z toho, že poskytla služby spojené s tranzitom, uplatnila na ne sadzbu DPH vo výške 0 %.

9 V spoločnosti „L.?.“ bola vykonaná daťová kontrola týkajúca sa obdobia od januára 2008 do decembra 2010. Po tejto kontrole daťová správa vypožitovala doplatok na DPH, ktorý mal byť uhradený do štátneho rozpočtu, pokutu a úroky z omeškania.

10 Rozhodnutím z 21. septembra 2011 daťová správa potvrdila tento výpočet z dôvodu, že „L.?.“ nebola oprávnená uplatniť sadzbu DPH vo výške 0 % na služby, ktoré poskytla v rámci svojej zmluvy uzatvorenej so spoločnosťou „Atek“, pretože jednak v prípade neexistencie právneho vzťahu s odosielateľom alebo príjemcom prepravovaného tovaru nemožno tieto služby

považovať za prepravné tranzitné alebo sprostredkovateľské služby a jednak, keďže „L.“ nemala licenciu vyžadovanú lotyšským právom, nemohla byť považovaná za osobu v postavení dopravcu, a v dôsledku toho nebola oprávnená vykonať prepravu tovaru.

11 „L.“ podala žalobu proti tomuto rozhodnutiu na Administratívu rajona tiesa (Okresný správny súd, Lotyšsko), ktorý ju rozsudkom z 11. decembra 2012 zamietol.

12 V nadväznosti na odvolanie proti tomuto rozsudku Administratíva apgabaltiesa (Krajský správny súd, Lotyšsko) rozsudkom z 29. mája 2014 sčasti odvolaniu vyhovel a sčasti ho zamietol. Tento súd konkrétne dospel k záveru, že v prípade neexistencie právneho vzťahu medzi odosielateľom alebo príjemcom tovaru a „L.“, služby, ktoré poskytovala „L.“, nemožno považovať za prepravné tranzitné alebo sprostredkovateľské služby, ale predstavujú poskytnutie vodičských služieb spočívajúce v nasadení vodiča do vozidla patriaceho dopravcovi, ktorý je držiteľom licencie na medzinárodnú prepravu tovaru, v predmetnom prípade spoločnosti „Atek“, a že ak „L.“ nemala takúto licenciu, nemožno sa domnievať, že by bola v postavení dopravcu. V dôsledku toho podľa tejto judikatúry sa sadzba DPH vo výške 0 % nemôže uplatniť na služby, ktoré poskytovala „L.“.

13 V rozsahu, v akom v tomto rozsudku Administratíva apgabaltiesa (Krajský správny súd) jej odvolanie zamietol, podala „L.“ kasačný opravný prostriedok proti tomuto rozsudku na Augstķķ tiesa (Najvyšší súd, Lotyšsko).

14 Vnútroštátny súd sa domnieva, že existujú pochybnosti týkajúce sa výkladu, ktorý treba poskytnúť v súvislosti s článkom 146 ods. 1 písm. e) smernice 2006/112. Uvedený súd sa konkrétne pýta na to, či napriek tomu, že služby, ktoré poskytovala „L.“, boli spojené s tovarom v tranzite na lotyšskom území, okolnosť, že tieto služby boli poskytnuté nie priamo príjemcovi alebo odosielateľovi tohto tovaru, s ktorými „L.“ nemala právny vzťah, ale zmluvnému partnerovi týchto osôb v Lotyšsku, teda spoločnosti „Atek“, má dosah na uplatnenie oslobodenia upraveného v tomto ustanovení, ktoré vyžaduje existenciu priameho vzťahu medzi poskytnutiami služieb a vývozmi alebo dovozmi dotknutých tovarov.

15 Za týchto podmienok Augstķķ tiesa (Najvyšší súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 146 ods. 1 písm. e) smernice [2006/112] vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane, ktoré upravuje, sa uplatní len v prípade, ak existuje priamy právny vzťah, teda recipročné obchodné vzťahy medzi poskytovateľom služieb na jednej strane a príjemcom alebo odosielateľom tovaru na druhej strane?

2. Aké kritériá musí spĺňať priamy vzťah v zmysle už citovaného ustanovenia, aby bolo možné konštatovať, že služba spojená s dovozom alebo vývozom tovaru je oslobodená od dane?“

### **O prejudiciálnych otázkach**

16 Vnútroštátny súd sa svojimi otázkami, ktoré treba skúmať spoločne, v podstate pýta, či sa má článok 146 ods. 1 písm. e) smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že oslobodenie upravené v tomto ustanovení sa uplatňuje na takú činnosť, o akú ide vo veci samej, teda poskytnutie služieb prepravy tovaru do tretej krajiny, keď tieto služby nie sú priamo poskytnuté odosielateľovi alebo príjemcovi tohto tovaru.

17 Tento súd chce konkrétne vedieť, či uplatnenie tohto oslobodenia, ktoré si vyžaduje, aby poskytnutie dotknutých služieb bolo „priamo spojené“ s vývozom alebo dovozom tovaru stanoveného v uvedenom ustanovení, podlieha existencii priameho právneho vzťahu, akým je

recipročný obchodný vzťah medzi poskytovateľom služieb a odosielateľom alebo príjemcom dotknutých tovarov.

18 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že článok 146 smernice 2006/112 sa týka oslobodenia činností vývozu mimo Európskej únie od DPH. V rámci medzinárodného obchodu je totiž cieľom takéhoto oslobodenia dodržiavanie zásady zdanenia dotknutých tovarov alebo služieb v ich mieste určenia. Každá činnosť vývozu, ako aj každá činnosť, ktorá sa považuje za takúto činnosť, musí byť teda oslobodená od DPH, aby sa zaručilo, že predmetná činnosť bude zdanená výlučne v mieste, kde sa dotknuté tovary spotrebujú [pozri, pokiaľ ide o článok 15 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), rozsudky z 18. októbra 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, bod 29, ako aj z 22. decembra 2010, Feltgen a Bacino Charter Company, C-116/10, EU:C:2010:824, bod 16].

19 Oslobodenie uvedené v článku 146 ods. 1 písm. e) smernice 2006/112 dopadá to, ktoré je stanovené v tom istom článku 146 ods. 1 písm. a), a jeho cieľom je, rovnako ako cieľom tohto posledného uvedeného oslobodenia, zaručiť zdanenie poskytovania dotknutých služieb v mieste ich určenia, teda v mieste, kde budú vyvážené výrobky spotrebované.

20 Na tieto účely uvedený článok 146 ods. 1 písm. e) stanovuje najmä, že služby prepravy priamo spojené s vývozom tovarov mimo Únie, sú oslobodené od DPH.

21 Extenzívny výklad tohto ustanovenia, ktorý by zahŕňal služby, ktoré nie sú poskytované priamo vývozcom, dovozcom alebo príjemcom takýchto tovarov, by mohol v prípade členských štátov a dotknutých prevádzkovateľov vyústiť do ťažkostí, ktoré by boli nezlučiteľné so správnym a jednoduchým uplatňovaním oslobodení, ktoré je zakotvené v článku 131 smernice 2006/112.

22 Okrem toho sa podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora majú oslobodenia od DPH vykladať doslovne, keďže predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa táto daň vyberá z každej dodávky tovaru a každého poskytnutia služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční za protihodnotu (pozri najmä rozsudky z 26. júna 1990, Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, bod 19; zo 16. septembra 2004, Cimber Air, C-382/02, EU:C:2004:534, bod 25; zo 14. septembra 2006, Elmeka, C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563, body 15 a 20, ako aj z 19. júla 2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, bod 49).

23 Preto zo znenia a z cieľa článku 146 ods. 1 písm. e) smernice 2006/112 vyplýva, že toto ustanovenie sa má vykladať v tom zmysle, že existencia priameho vzťahu implikuje nielen to, že dotknuté poskytnutie služieb z hľadiska svojho cieľa prispievajú k účinnej realizácii vývoznej alebo dovoznej činnosti, ale takisto to, že tieto služby sa poskytnú priamo, v závislosti od každého prípadu, vývozcom, dovozcom alebo príjemcom tovarov stanovených v uvedenom ustanovení.

24 V predmetom prípade služby, ktoré poskytovala „L.“, sú istotne potrebné na účinnú realizáciu vývoznej činnosti, o ktorú ide vo veci samej. Tieto služby však nie sú poskytované priamo príjemcovi alebo vývozcom tohto tovaru, ale zmluvnému partnerovi vývozcu, teda spoločnosti „Atek“.

25 Okrem toho, ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, uvedené služby boli poskytnuté tak, že sa použili vozidlá patriace spoločnosti „Atek“, ktorá vystupovala ako dopravca voči odosielateľom uvedených tovarov.

26 V dôsledku toho služby, ktoré poskytovala „L.“, nepatria do pôsobnosti oslobodenia stanoveného v článku 146 ods. 1 písm. e) smernice 2006/112.

27 Za týchto podmienok treba odpovedať na položené otázky tak, že článok 146 ods. 1 písm. e) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie upravené v tomto ustanovení sa neuplatňuje na poskytnutie služieb, o aké ide vo veci samej, týkajúce sa činnosti prepravy tovaru do tretej krajiny, keď tieto služby nie sú priamo poskytnuté odosielateľovi alebo príjemcovi tohto tovaru.

### **O trovách**

28 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

**Článok 146 ods. 1 písm. e) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie upravené v tomto ustanovení sa neuplatňuje na poskytnutie služieb, o aké ide vo veci samej, týkajúce sa činnosti prepravy tovaru do tretej krajiny, keď tieto služby nie sú priamo poskytnuté odosielateľovi alebo príjemcovi tohto tovaru.**

Podpisy

\* Jazyk konania: lotyšтина.