



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

E. SHARPSTON

представено на 5 март 2015 година¹

Дело C-526/13

Fast Bunkering Klaipėda UAB

срещу

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Преюдициално запитване, отправено от Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Литва))

„ДДС — Освобождаване на доставката на стоки за зареждане с гориво и провизии за плавателните съдове, предназначени за плаване в открито море — Приложимост за доставките до посредници, които действат от свое име — Известно крайно предназначение на стоките, надлежно доказано с потвърждаващи го доказателства, представени на данъчния орган преди извършването на доставката“

1. Член 148 от Директивата за ДДС² изисква държавите членки да освобождават от ДДС по-специално доставката на стоки за зареждане с гориво и провизии за плавателните съдове, предназначени за плаване в открито море. Спор, повдигнат пред Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Комисия по данъчни спорове към правителството на Република Литва, наричана по-нататък „Комисията по данъчни спорове“)³, е с предмет доставките на гориво, фактурирани не директно на оператори на такива плавателни съдове, а на посредници, въпреки че крайното предназначение на горивото е установено предварително и това гориво е доставено директно на въпросните плавателни съдове. Комисията по данъчни спорове желае да узнае дали в подобен случай се прилага освобождаването от ДДС.

Директивата за ДДС

2. Съгласно член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС подлежи на облагане с ДДС възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

3. Член 14, параграф 1 определя подобна доставка като „прехвърляне на правото за разпореждане с материална вещь като собственик“. В съответствие с член 14, параграф 2, буква в) „прехвърлянето на стоки съгласно договор, според който за покупката или продажбата е платима комисион[...]а“ също следва да се разглежда като доставка на стоки⁴.

1 — Език на оригиналния текст: английски.

2 — Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 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 и в ОВ L 249, 2012 г., стр. 15).

3 — Съдът приема, че Комисията по данъчни спорове е юрисдикция по смисъла на член 267 ДФЕС, вж. решение Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, т. 34—40).

4 — Вж. и точка 55 и сл. по-долу.

4. В главата, озаглавена „Освобождавания, свързани с международен транспорт“, член 148 от Директивата за ДДС по-специално предвижда:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

а) доставката на стоки за зареждане с гориво и провизии за плавателните съдове, предназначени за плаване в открито море [...];

[...]

в) доставката, [преустройството], ремонта, поддръжката, фрахтоването и наемането на плавателните съдове, посочени в буква а) по-горе, и доставката, наемането, ремонта и поддръжката на оборудването, включително на риболовното оборудване, вложено или използвано в тях;

г) доставката на услуги, освен тези, посочени в буква в), за посрещане на непосредствените нужди на плавателните съдове, посочени в буква а), или на товарите им;

[...]“.

5. Съгласно член 131 тези случаи на освобождаване от ДДС се прилагат в съответствие с условията, които държавите членки определят, за да осигурят тяхното „правилно и ясно прилагане“ и да „предотвратят всякакво възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба“.

6. Член 148, буква а) от Директивата за ДДС е пряк наследник на член 15, параграф 4 от Шеста директива⁵, който Съдът тълкува в решение *Velker*⁶ като прилагащ се само за доставката на стоки на оператора на плавателен съд, който ще ги използва за зареждане с гориво и провизии, а не и за тяхната доставка на предишен етап в търговската верига. Това по-специално е така, тъй като разширяването на освобождаването до етапи преди окончателната доставка на стоките на оператора на плавателен съд би изисквала държавите членки да въведат системи за надзор и контрол, за да се уверят в крайното предназначение на доставените стоки, които са освободени от ДДС.

7. Член 148, букви д), е) и ж) от Директивата за ДДС съдържа разпоредби, сравними с тези съответно в букви а), в) и г) за освобождаване на доставката на стоки за зареждането с гориво и провизии на въздухоплавателни средства опериращи срещу заплащане главно по международни маршрути. Съдът тълкува тези разпоредби или предишните такива от Шеста директива в своята практика, която може да е релевантна и за член 148, буква а)⁷.

5 — Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. за хармонизирането на законодателството на държавите членки, свързано с данъците върху оборота – Обща система за данък върху добавената стойност (ОВ L 145, стр. 1).

6 — Решение *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, наричано по-нататък „решение *Velker*“, т. 22 и 24); вж. и решение *Elmeka* (C-181/04—C 183/04, EU:C:2006:563, наричано по-нататък „решение *Elmeka*“, т. 23).

7 — Вж. например решения *Simber Air* (C-382/02, EU:C:2004:534) и *A* (C-33/11, EU:C:2012:482, наричано по-нататък „решение *A*“).

Литовското законодателство

8. Член 44 от Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX 751 (Закон № IX–751 на Република Литва за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „Законът за ДДС“) по-специално гласи:

„1. Доставка на стоки се облага с нулева ставка на ДДС, когато стоките се доставят като провизии на плавателните съдове по член 43, параграф 1 от настоящия закон, [а именно „плавателни съдове, плаващи в открито море, предназначени за превоз на пътници и/или товари по международни маршрути и/или за доставка на други услуги срещу заплащане“].

[...]

3. По смисъла на този закон за провизии се считат [...] горивото (моторно гориво) и смазочните материали [...].“

9. С различни норми, регламентиращи зареждането с гориво и провизии на плавателни съдове и въздухоплавателни средства, се налагат редица строги административни изисквания, които обхващат по-специално пълното проследяване на всички доставки на гориво на плавателни съдове, особено от митнически складове, под контрола и надзора на митническите органи.

Факти, производство и преюдициални въпроси

10. Fast Bunkering Klaipėda UAB (наричано по-нататък „FBK“) е регистрирано за целите на ДДС в Литва. То спори с компетентния данъчен орган за извършени от него доставки на гориво в периода между 2008 г. и 2011 г. на плавателните съдове, предназначени за плаване в открито море.

11. Горивото е с произход извън територията на Европейския съюз и се съхранява в Литва под режим на митническо складиране, така че все още не е било обложено с дължимия върху неговия внос ДДС. FBK получава поръчки за доставка на гориво до конкретно посочени плавателни съдове, предназначени за плаване в открито море, което продава франко борд Клайпеда и което самото FBK доставя в резервоарите за гориво на плавателните съдове под митнически режим реекспорт.

12. Поръчките обаче не са направени пряко от собствениците или операторите на плавателните съдове, а от посредници, установени в различни държави членки. Така FBK издава фактури за продажбите на посредниците, а не на тези собственици или оператори. Посредниците действат от свое име както по отношение на FBK, така и по отношение на собствениците или операторите — купуват от FBK и продават на последните — но самите посредници никога не извършват физически доставки на горивото. На основание на член 44, параграф 1 от Закона за ДДС FBK прилага нулева ставка в издадени на посредниците фактури.

13. Като до голяма степен се позовава на решения на Съда Velker и Elmeka, данъчният орган заема становище, че тъй като въпросните доставки са направени на посредници и са „извършен[и] на предходен етап в търговската верига“, те не могат да бъдат освободени от ДДС.

14. Понастоящем спорът е отнесен до Комисията по данъчни спорове, която има някои съмнения относно приложимостта на мотивите по решения Velker и Elmeka към положение, при което горивото всъщност е доставено директно от FBK на въпросните плавателни съдове и на практика се упражнява достатъчен контрол, за да се установи със сигурност неговото крайно

предназначение. Комисията по данъчни спорове посочва също така, че в решение А⁸ Съдът изрично възприема по-малко стриктен подход по отношение на доставката на гориво на въздухоплавателни средства, като приема, че изискването планираното предназначение на въздухоплавателното средство да е известно и доказано от момента на придобиването му, а действителното му ползване да бъде впоследствие проверено, не изглежда да е от такова естество, че да доведе до възлагане на задължения, които биха били несъвместими с правилното и ясно прилагане на освобождаването.

15. Ето защо Комисията по данъчни спорове пита:

„Следва ли член 148, буква а) от [Директивата за ДДС] да се тълкува в смисъл, че предвиденото в тази разпоредба освобождаване от ДДС се прилага не само към доставки до оператора на плавателен съд, предназначен за плаване в открито море, който използва тези стоки за зареждане на съда с провизии, но и към доставки, различни от тези до оператора на плавателния съд, т.е. до посредници, които действат от свое име, при условие че към момента на доставката крайното предназначение на стоките е известно предварително и е надлежно доказано, както и че доказателства в потвърждение на това са предоставени на данъчния орган в съответствие с изискванията на законодателството?“.

16. FBK, италианското и литовското правителство и Европейската комисия представят писмени становища. Литовското правителство и Комисията представят устни становища в съдебното заседание, проведено на 4 декември 2014 г.

Преценка

Встъпителни съображения

Факти

17. Струва ми се, че е от значение решението на Съда относно тълкуването на член 148, буква а) от Директивата за ДДС да отговаря на разглежданото в главното производство специфично фактическо положение. Изложените в акта за преюдициалното запитване факти се допълват от представеното от FBK писмено становище и в рамките на съдебното заседание. Литовското правителство и Комисията също анализират фактите. Въпреки това не е възможно да се установят конкретните подробности за сделките и отношенията между посредниците и собствениците или операторите на засегнатите плавателни съдове, но независимо от това не считам, че липсата на информация може да възпрепятства Съда да отговори на преюдициалния въпрос.

18. Въпреки това всички страни, които присъстват на съдебното заседание, приемат, че начинът, по който са сключени и изпълнени различните сделки в настоящия случай, отразява обща международна практика. Ето защо решението на Съда навярно ще бъде релевантно не само в главното производство, но и когато в Съюза се следва подобна практика. Възможно е обаче практиката да не е всеобща или да се различава в подробностите между пристанищата в държавите членки, така че е възможно правилното решение в този случай невинаги да е правилното решение в други случаи.

19. Като се вземат предвид тези обстоятелства, ми се струва, че основните аспекти от настоящия случай са следните. Изглежда, че никой от тях не се оспорва.

8 — По-специално в точки 51—56.

20. FBK купува гориво извън Европейския съюз и го съхранява под режим на митническо складиране, съгласно който облагането с ДДС при внос е спряно до момента, когато горивото може да се освободи за свободно обращение в Съюза.

21. Когато плавателен съд трябва да презареди с гориво, операторът се свързва с посредник, идентифицира плавателния съд, (приблизителното) количество необходимо гориво и пристанището (или може би пристанищата), в които плавателният съд ще акостира и ще бъде наличен за презареждане с гориво. Тогава посредникът избира доставчик (в настоящия случай FBK) и прави поръчка за доставка на горивото на борда на плавателния съд.

22. Причината да се действа по този начин е както с цел опростяване, така и за да се предоставят гаранции на двете страни. Възможно е операторите да нямат връзки с доставчици във всяко пристанище. Доставчиците биха могли да се опасяват да доставят гориво, ако не са сигурни в кредитоспособността на оператора. Специализираните посредници, които работят редовно и с двете страни и които по този начин са в положение да се ангажират с плащането на доставчика, тъй като имат доверие в способността на оператора да плати, предоставят полезна услуга, като централизират сделките и поемат отговорността за финансовите аспекти.

23. Направената от посредника поръчка указва както качеството, така и количеството на горивото, което следва да се достави на конкретен плавателен съд, но действително доставеното количество може да се различава (до 10 % според FBK), в зависимост от наличните количества в резервоарите на плавателния съд към момента на доставката, от метеорологичните условия и евентуално от други променливи величини.

24. FBK доставя поръчаното гориво в резервоарите на въпросния плавателен съд, като го изнася от митническите складове, след като е изпълнило необходимите процедурни изисквания при реекспорт. Само след доставяне на горивото FBK може да фактурира фактически доставеното количество на посредника, който е единственият му договорен партньор при продажбата. Като приема, че продажбата е освободена от ДДС съгласно литовските разпоредби за прилагането на член 148, буква а) от Директивата за ДДС, в издадените от него фактури FBK не начислява ДДС върху разглежданите в главното производство доставки.

25. Посредникът фактурира горивото на оператора на плавателния съд⁹. Именно по този въпрос, който, разбира се, не засяга FBK, Съдът разполага с най-малко информация. Възможно е да има различни договорености между различните посредници и оператори. Ясно е обаче, че след като е закупил горивото от FBK, посредникът следва да го продаде на оператора и като цяло ще има желание да реализира печалба при изпълнение на договореностите. Той може да направи това, като например просто продаде горивото на по-висока цена или, ако го продаде на същата цена, като добави отделна такса за предоставянето на административни, търговски и финансови услуги. Ето защо без допълнителна информация не може да се приеме, че действията на посредниците винаги се базират на конкретна основа. Наистина обаче изглежда се приема, че в разглежданите в главното производство сделки посредниците действат от свое име, като купуват горивото от FBK и го продават на оператора, а не са просто представители на последния или брокери, които свързват двете страни.

26. Ще основа анализа си на тези факти.

⁹ — Беше предложено, че е възможно между FBK и оператора да съществува верига от няколко посредници. Дори и това да е така, данъчното третиране на сделките за целите на облагането с ДДС трябва да бъде същото, независимо от броя на участващите посредници. Разглежда се въпросът дали освобождаването от ДДС се прилага само към последната сделка от поредица от сделки или към тази поредица като цяло.

Съдебна практика

27. Първото и очевидно най-близко съпоставимото от решенията на Съда в тази област е решение *Velker*, което се отнася до член 15, параграф 4 от Шеста директива, предшественикът на член 148, буква а) от настоящата директива за ДДС. По същество фактите по това дело са следните.

28. *Forsythe* купува от *Velker* две партиди мазут за неговите плавателни съдове, предназначени за плаване в открито море; преди това *Velker* купило и двете партиди мазут от *Verhoeven*; от своя страна *Verhoeven* закупило една от тези партиди от *Olie Verwerking Amsterdam* (наричано по-нататък „*OVA*“). Към момента на продажбата от *Velker* на *Forsythe* партидите мазут все още са собственост съответно на *Verhoeven* и *OVA*. След продажбата от *Velker* на *Forsythe* партидите мазут са доставени от *Verhoeven* и *OVA* на *Forsythe*.

29. В тази поредица от сделки *OVA* не облага с ДДС продажбата си на *Verhoeven*, *Verhoeven* не облага никоя от продажбите си на *Velker*, а *Velker* не облага никоя от продажбите си на *Forsythe*. Един от поставените в главното производство въпроси е дали, ако продажбите от *Velker* на *Forsythe* са правилно освободени от ДДС съгласно тогавашния член 15, параграф 4 от Шеста директива, предходните продажби от *OVA* на *Verhoeven* и от *Verhoeven* на *Velker* също отговарят на условията за същото освобождаване¹⁰.

30. Съдът отбелязва, че освобождаването от ДДС по тази разпоредба трябва да се тълкува стриктно и че то се прилага за зареждането с гориво и провизии за плавателните съдове, предназначени за плаване в открито море, защото такива операции се приравняват на износ. Следователно, точно както задължителното освобождаване за износа „се прилага изключително за окончателната доставка на стоки, износ от продавача или от негово име също както освобождаването по член 15, параграф 4 се прилага само за доставката на стоки на оператора на плавателен съд, който ще използва тези стоки за зареждане с гориво и провизии и следователно не може да се разшири спрямо доставката на тези стоки, извършена на предходен етап в търговската верига“. Освен това, в отговор на твърдение, че разширяването на освобождаването спрямо всички търговски етапи от доставката би позволило административно опростяване, Съдът пояснява, че за сметка на това то би задължило държавите членки да въведат усложнени системи за надзор и контрол, които е невъзможно да бъдат съвместени с „правилното и ясно прилагане“ на освобождаването¹¹.

31. Тези съображения са потвърдени в решение *Elmeke* по отношение на услуги за превоз на гориво за морски плавателни съдове, предоставени не директно на операторите на плавателните съдове, предназначени за плаване в открито море, а на дружество — снабдител на такива оператори с корабно гориво. И при тези обстоятелства не може да се приложи освобождаването от ДДС по тогавашния член 15, параграф 8 от Шеста директива¹².

32. В решение *A* обаче не е възприет същият подход. Това дело е относно доставката на въздухоплавателно средство не директно на авиационен оператор, като самият той не е авиокомпания „оперираща срещу възнаграждение главно по международни линии“¹³, а на дружество, което отдава под наем въздухоплавателното средство на такава авиокомпания. Съдът приема, че при такива обстоятелства неприлагането на освобождаването от ДДС би могло да изложи на риск принципа на данъчен неутралитет. Той отграничава разглеждания казус от

10 — Друг въпрос е дали продажбите на *Forsythe* наистина са правилно освободени, като се има предвид, че *Forsythe* съхранява горивото на брега, преди да го натовари на борда на плавателните средства, за които е предназначено. Съдът установява, че при тези обстоятелства освобождаването от ДДС е приложено правилно, но този въпрос не е от интерес в настоящия случай.

11 — Решение *Velker*, т. 20—24.

12 — Понастоящем член 148, буква г) от Директивата за ДДС; решение *Elmeke*, т. 17—25.

13 — Член 15, параграф 6 от Шеста директива, понастоящем член 148, буква е) от Директивата за ДДС.

решения Velker и Elmeke, тъй като „[в]същност, ако в такива случаи освобождаването се постави в зависимост от това дали посоченото предназначение е известно и надлежно доказано от момента на придобиването на въздухоплавателното средство, както и от последващата проверка на действителното ползване на същото въздухоплавателно средство от такава компания, не изглежда — с оглед вида на разглежданата в случая стока, и по-специално механизмите за регистрация и издаване на разрешения, от които зависи ползването ѝ — това освобождаване да е от такова естество, че да доведе за държавите и за засегнатите оператори до [възлагане на задължения], които биха били несъвместими с правилното и ясно прилагане на правилата за освободените доставки, предвидени в Шеста директива“¹⁴.

33. Друг аспект от практиката на Съда, който смятам, че е от значение, засяга понятието за „прехвърляне на правото за разпореждане с материална вещь като собственик“, което представлява доставка на стоки по смисъла на Директивата за ДДС. Съгласно постоянната съдебна практика това понятие „не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещь от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик“; и по принцип „националният съд следва да определя във всеки отделен случай в зависимост от фактите по делото дали е налице прехвърляне на правото за разпореждане със съответната вещь като собственик“¹⁵.

34. В решение Auto Lease Holland Съдът прави констатациите си въз основа на безспорни факти. Това дело се отнася до договор за лизинг на моторно превозно средство, съгласно който лизингополучателят може да купува гориво от името на и за сметка на лизингодателя (Auto Lease) с издадена на името на лизингодателя кредитна карта за зареждане с гориво, като лизингополучателят предплаща всеки месец една дванадесета част от предполагаемите годишни разходи, като сметката се изравнява в края на годината в съответствие с действителното потребление и се доплаща такса за управление на горивото. Съдът приема, че за целите на облагането с ДДС не е налице доставка на гориво от лизингодателя на лизингополучателя. Съдът посочва: „[...] следва да се провери на кого — на лизингодателя или на лизингополучателя — петролните компании са прехвърлили [...] правото да се разпорежда с горивото като собственик [...] Безспорно е, че лизингополучателят е оправомощен да се разпорежда с горивото като собственик. Той получава горивото директно от бензиностанциите и на никой етап Auto Lease няма правото да решава по какъв начин трябва да се използва горивото или за каква цел. [...] Не може да бъде приет доводът, че горивото е доставено на Auto Lease, тъй като лизингополучателят купува горивото от името и за сметка на това дружество, което предплаща разходите за неговото придобиване. [...] Доставките са извършени само привидно за сметка на Auto Lease. [...] За действителното потребление, установено в края на годината, е отговорен финансово лизингополучателят, който понася следователно изцяло разходите за доставката на горивото. [...] Поради това договорът за управление на гориво не е договор за доставка на гориво, а по-скоро е договор за финансиране на неговото закупуване. Auto Lease не купува горивото, за да го продаде впоследствие на лизингополучателя; лизингополучателят купува горивото, като има свободата да избира неговото качество и количество, както и момента на покупката. Всъщност Auto Lease действа като доставчик на кредит по отношение на лизингополучателя“¹⁶.

35. Струва ми се, че това съдебно решение може да предостави полезна гледна точка при разглеждането на обстоятелствата в настоящото дело и съпоставката им с тези по решение Velker.

14 — Решение A, по-специално т. 41—57.

15 — Решение Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, наричано по-нататък „решение Safe“, т. 7 и 13); вж. последно решение Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, т. 33 и 34 и цитираната съдебна практика).

16 — Решение Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, наричано по-нататък „решение Auto Lease Holland“, по-специално т. 33—36).

Тълкуване на член 148, буква а) от Директивата за ДДС с оглед на казуса в главното производство и практиката на Съда

36. Случаят в главното производство разкрива прилики с решение *Velker*. И в двата казуса горивото е физически доставено от първоначалния му собственик на оператора на плавателния съд, докато правото на собствеността преминава през една или повече трети страни.

37. Все пак не съм убедена, че тези прилики задължително обхващат сходно третиране за целите на ДДС в двата казуса. Налице са и някои различия между делата.

38. Струва ми се от значение по-специално, че в решение *Velker* правото на собствеността върху горивото се прехвърля преди доставката на оператора на засегнатите плавателни съдове, докато в главното производство в настоящия случай изглежда вероятно правото на собствеността да може да се прехвърли само след като горивото е било доставено, тъй като едва тогава може да се определи и да бъде фактурирано доставеното количество¹⁷.

39. С оглед на това изглежда необходимо да се разгледа етапът, на който е прехвърлено „правото за разпореждане [с горивото] като собственик“, тъй като, както е видно от съдебната практика, този етап — който е от решаващо естество с оглед на третирането за целите на облагането с ДДС — не съвпада задължително с прехвърлянето на правото на собственост.

40. Ето защо, за да може да постанови окончателно решение, според мен е необходимо Комисията по данъчни спорове да направи окончателни фактически констатации, които са извън обхвата на вече представените пред Съда факти.

41. Ако съгласно различните договори, уреждащи сделките и приложимото към тези договори право (обстоятелства, които могат да бъдат различни за отделните сделки и които е възможно да не бъдат лесно установени), страните (различни от операторите на засегнатите плавателни съдове), на които и между които е прехвърлено правото на собственост върху горивото, стават и/или остават, както юридически, така и в действителност, оправомощени да се разпореждат фактически с това гориво като собственици, след като то вече е доставено в резервоарите на плавателните съдове, в този случай, от гледна точка на облагането с ДДС, положението е точно съпоставимо с положението в решение *Velker*¹⁸. Ако това е така, струва ми се без значение обстоятелството, че в решение *Velker* владението върху горивото е запазено от страна, различна от оператора на плавателните съдове, докато в настоящия случай то вече е прехвърлено в резервоарите на плавателните съдове.

42. Все пак трябва внимателно да се разгледа коя е страната или страните, които са действително оправомощени да се разпореждат с горивото като собственици. След като горивото бъде доставено в резервоарите на плавателен съд, предназначен за плаване в открито море, е изключително трудно да се мисли за „разпореждане“ с него по друг начин освен за потреблението му от съответния плавателен съд (и по този начин от неговия оператор), за да се задоволят енергийните му нужди. Изглежда, че за всяко алтернативно действително разпореждане от законов собственик на горивото, различен от оператора на плавателния съд, би се изисквала физическа намеса, което би било непрактично¹⁹. В действителност няма вероятност горивото да не бъде използвано за нуждите на плавателния съд и ми се струва

17 — Вж. точки 23 и 24 по-горе. В случая е налице прилика с положението в решение *Auto Lease Holland*, доколкото до извършване на доставката и до нейното фактуриране страната, която първоначално я заплаща, има само обща идея какво е съответното количество гориво.

18 — Вж. точки 28 и 29 по-горе.

19 — По този начин изглежда недостоверно да се предполага, че (срещу печалба, реализирана от участниците в сделката) и след като вече е заредено в резервоарите на плавателен съд А, горивото ще бъде впоследствие разтоварвано отново, за да бъде доставено на плавателен съд Б преди отплаването на плавателен съд А, и всичко това ще се извършва, без да бъде разкрито от пристанищните или митническите органи.

неправдоподобно за времето, през което може да е законов собственик, посредникът да желае да поеме отговорностите във връзка със собствеността (например под формата на разходи за съхранение и застраховка на горивото), за да може да се разпорежи с него по друг начин. За сметка на това, в решение *Velker* е ясно, че до момента на продажбата на *Forsythe*, *Velker* е в положение както от фактическа, така и юридическа гледна точка, да се разпорежда с партидите гориво, собственост на *Verhoeven* и *OVA*, в полза на всяка друга страна, с която *Velker* би желало да сключи договор.

43. При тези обстоятелства ми се струва, че най-добрият анализ, при който се разглежда „прехвърляне на правото за разпореждане с материална вещь като собственик“, посочено в член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС, е следният.

44. До момента, в който са завършени всички аспекти от продажбата и в съответствие със съдържанието на условия на договора, доставчикът (в настоящия случай последователно *FBK* и посредникът или посредниците) разполага и упражнява правото на собственост и, разбира се, правото да претендира заплащането на горивото (която претенция в зависимост от обстоятелствата и приложимото право може да включва и налагане на морски залог върху плавателния съд)²⁰. От момента на доставката в резервоарите на плавателния съд обаче операторът фактически е в положение да се разпорежда с горивото като негов собственик и към този момент се извършва доставката на стоки за целите на облагането с ДДС и съобразно обстоятелствата следва да се обложи с ДДС или да се освободи от ДДС.

45. Фактът, че доставката обхваща две или повече прехвърляния на правото на собственост, не засяга подобна възможност за облагане или за освобождаване от ДДС. От значение е обстоятелството, че е налице „прехвърляне на правото за разпореждане с материална вещь като собственик“ по смисъла на член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС, както този израз се тълкува в съдебната практика, и че това прехвърляне представлява една-единствена доставка на стоки. Подобно становище не е несъвместимо с целите на член 148. В този контекст „правото за разпореждане“ на собствеността трябва да се тълкува като отнасящо се до правото на лицето да използва, потребява и/или по друг начин да ползва съответната вещь, независимо дали това право е обект на допълнителни договорни задължения, по-специално на задължението да се заплати въпросната вещь.

46. Струва ми се, че този подход не само е в съответствие с условията на Директивата за ДДС, както се тълкуват в съдебната практика (тя следва определеното за „прехвърляне на правото за разпореждане с материална вещь като собственик“ в решенията, следващи съображенията в решение *Safe*, и не противоречи, поради различните обстоятелства по делото, с практиката в решение *Velker*), но и е в полза на „правилното и ясно прилагане“ на освобождаването от ДДС, което (въпреки че формално по-скоро се отнася до условията, които следва да бъдат определени от държавите членки, отколкото до предвидените в самата директива) е една от целите, посочени в член 131 от Директивата за ДДС. Както изтъква *FBK*, процедурата на облагане с ДДС — а впоследствие и на неговото възстановяване — на данъчнозадължени лица, установени в други държави членки, е сложна и лишена от цел, когато горивото е доставено в резервоарите на плавателни съдове, предназначени за плаване в открито море, и на практика не може да се използва по различен начин от този, за който е предназначено освобождаването. Освен това тези съображения са в съответствие с изразените от Съда в решения *A* и *Auto Lease Holland* и въпреки че обстоятелствата по последното дело не са идентични, то насочва в същата посока.

20 — Вж. например клауза 10 от *Standard Bunker Contract* (типов договор за зареждане с гориво) на *BIMCO* (*Baltic and International Maritime Council*, Балтийски и международен морски съвет) и „*Bunker Non-Lien Clause for Time Charter Parties*“ („Примерна клауза за изключване на възможността за налагане на морски залог“) на *BIMCO* (<https://www.bimco.org>). Общо за морския залог вж. например *Baatz*, *Maritime Law*, *Routledge* 2014 (3 ed.), p. 490-491.

47. Литовското правителство и Комисията по-специално изтъкват обаче други съображения в подкрепа на различно становище и е необходимо да се разгледат онези от тях, които изглеждат от значение.

Съображения, изтъкнати в подкрепа на различния анализ

48. Първо се твърди, че в съответствие с постоянната съдебна практика принципът на данъчен неутралитет означава, че икономическите оператори, които извършват еднакви сделки, не могат да се третират по различен начин за целите на облагането с ДДС и с оглед на това случаите на освобождаване трябва да се тълкуват стриктно, тъй като представляват изключение от общия принцип, че с ДДС трябва да се облагат всички доставки на стоки и услуги, извършени възмездно от данъчнозадължено лице; изискването за стриктно тълкуване обаче не означава, че термините, използвани за определяне на тези случаи на освобождаване, трябва да се тълкуват по начин, който би ги лишил от тяхното полезно действие²¹. Ето защо според това становище член 148, буква а) от Директивата за ДДС следва да се тълкува стриктно като ограничен до последната сделка във веригата — която, както посочват Комисията и литовското правителство, е етапът, когато горивото се „изнася“.

49. Не смятам, че в действителност има несъответствие между това становище и предложения от мен анализ.

50. Когато, както в решение *Velker*, са налице последователни доставки, като изцяло в правомощията на всеки последващ законен собственик е да се разпорежда с горивото в това си качество, както юридически, така и физически, *преди* да се достигне до етапа, когато сделката се приравнява на износ²², изцяло приемам, че при стриктното — и всъщност при всяко рационално — тълкуване, едва на този етап може да се приложи освобождаването по член 148, буква а) от Директивата за ДДС. За сметка на това, когато правомощието за фактическо разпореждане с горивото като собственик или по същия начин се прехвърля само веднъж, на етапа във веригата, който се приравнява на износ, и когато всяка посредническа или последваща правна сделка всъщност обхваща само прехвърлянето на претенция за плащане срещу оператора на плавателния съд, тълкуването, съгласно което доставката на горивото обхваща и в действителност такива посредстващи или последващи правни сделки, е не по-малко стриктно. Подобно тълкуване не нарушава и принципа на данъчен неутралитет, тъй като посредниците между, в настоящия случай, FBK и оператора на плавателния съд, не са страни по същите сделки като извършваните от OVA или Verhoeven в решение *Velker*. Последните сключват договор за покупко-продажба на пазар, на който окончателното предназначение на горивото все още не е определено, и е възможно да е било различно; FBK и операторът на плавателния съд са страни по сделка относно гориво, чието окончателно предназначение вече е било определено.

51. Второ, литовското правителство се позовава на Насоките на Комитета по ДДС от 1 юли 2011 г., в които Комитетът „почти единодушно“ приема, че освобождаването по член 148, буква в) от Директивата за ДДС следва да се прилага изключително за ремонтни услуги, предоставени директно на оператора на плавателния съд и не може да се разширява спрямо всякакви свързани услуги, предоставени на по-ранни етапи в търговската верига, по-специално от подизпълнители²³. В съдебното заседание същото правителство се позовава и на Насоките от 24—25 февруари 2014 г., в които вследствие на решение А Комитетът по ДДС отново „почти

21 — Вж. например решение *Navicon* (C-97/06, EU:C:2007:609, т. 21 и 22, и цитираната съдебна практика).

22 — И трябва да се има предвид, че самото основание за освобождаване от ДДС е обстоятелството, че сделката се приравнява на износ; вж. решение *Velker*, т. 21.

23 — Насоки, приети на 93-ото заседание от 1 юли 2011 г., документ E – taxud.c.1(2012)553296 – 722 REV.

единодушно“ приема по-специално, че същото освобождаване при никакви обстоятелства не следва да се прилага за доставки на по-ранен етап в търговската верига, преди доставката на данъчнозадължено лице, което придобива плавателен съд с оглед на непосредственото му отдаване под наем²⁴.

52. Следва да се има предвид, че тези насоки са „само становища на консултативен комитет. Те не представляват официално тълкуване на правото на ЕС и не е задължително да са получили съгласието на Европейската комисия. Те не обвързват Европейската комисия или държавите членки, които са свободни да не ги следват“. Всъщност възпроизвеждането им „е при условие, че се споменава тази уговорка“²⁵.

53. Дори обаче, ако се вземат предвид Насоките, струва ми се, че са релевантни два момента. Първите споменати насоки изрично се отнасят по-специално до предоставянето на ремонтни услуги от подизпълнители, а не до доставките на стоки (в настоящия случай гориво). Освен това вторите насоки посочват, че когато се доставят стоки за зареждане с гориво и провизии директно на данъчнозадълженото лице, което използва плавателен съд за търговски дейности в открито море, се прилага освобождаването по член 148, буква а) от Директивата за ДДС, независимо от всяко споделено използване на плавателния съд с други ползватели, които не го използват изключително за търговските си дейности²⁶. Въпреки че този въпрос се отнася конкретно до споделено използване на плавателния съд, а не до мястото на сделката в търговската верига, струва ми се, че позоваването на стоки „доставени директно на данъчнозадълженото лице, което използва плавателен съд за търговски дейности в открито море“ внушава предположението, че именно *директната доставка на оператора* задейства освобождаването по член 148, буква а).

54. Ето защо не откривам нищо в Насоките на Комитета по ДДС, което да поставя под съмнение становището, до което достигам в точка 44 по-горе.

55. Трето, от член 14, параграф 2, буква в) от Директивата за ДДС²⁷, разглеждан по-специално с оглед на член 28²⁸ и член 311, параграф 1, точка 5²⁹ от същата директива и на практиката на Съда³⁰, Комисията прави извод, че в настоящия случай посредниците трябва да се разглеждат като първите купувачи на въпросното гориво, което след това са доставили на оператора на плавателния съд в резултат на две отделни сделки, като само втората от тях отговаря на условията за освобождаването по член 148, буква а).

56. Въпреки че разбирам мотивите в основата на тази позиция, считам, че въпросът вече е подробно разгледан в моето тълкуване на член 148, буква а) от Директивата за ДДС. Това тълкуване се основава на нуждата да се определи броят на прехвърлянията на „правото за разпореждане с материална вещь като собственик“ за целите на облагането с ДДС, като в

24 — Насоки, приети на 100-ото заседание от 24—25 февруари 2014 г., документ D – taxud.c.1(2014)2716782 – 803, т. 1.

25 — Уговорката и условието са възпроизведени на всяка страница от насоките.

26 — Точка 3 от Насоките.

27 — Вж. точка 3 от настоящото заключение.

28 —

„Когато данъчнозадължено лице, действащо от свое име, но за сметка на друго, участва в доставка на услуги, за него се счита, че самото то е получило и доставило услугите“.

29 —

„[Д]анъчнозадължен дилър“ означава всяко данъчнозадължено лице, което в процеса на икономическата си дейност и с цел да ги препродаде, закупува или прилага за целите на своята дейност, или внася, стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни, предмети независимо от това дали данъчнозадълженото лице действа от свое собствено име или от името на друго лице, в съответствие с договор, по който е дъжима комисията за покупката или продажбата“.

30 — Решение Henfling и др. (C-464/10, EU:C:2011:489, т. 34—36): по силата на „правна фикция за наличието на две идентични доставки на услуги, осъществени последователно [...] комисионер най-напред е получил въпросните услуги от оператора, за чиято сметка действа [...] след което лично предоставя тези услуги на клиента“. Като се има предвид, че въпросната разпорежба „е формулиран[а] общо, без да съдържа ограничения на приложното си поле или на обхвата си, тази [...] фикция се отнася и до прилагането на случаите на освобождаване от ДДС [...]“.

зависимост от обстоятелствата по случая, броят на първите прехвърляния може да е или да не е същият като броя на прехвърлянията на правото на собственост върху тази вещ. Обстоятелствата по случая в главното производство, в което горивото се доставя директно в резервоарите на плавателен съд, предназначен за плаване в открито море, и след това (при условията на проверка от националния съд) с него може да се разпорежда само оператора на този плавателен съд, не са задължително съпоставими с тези на доставката на услуги с участието на посредник или тези на дилър на стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети.

57. Отново обаче ще подчертая, че при прилагането на член 148, буква а) от Директивата за ДДС в съответствие с предложеното от мен тълкуване националният съд трябва задълбочено да определи фактическите обстоятелства по съответните сделки и че съгласно тази разпоредба няма да е задължително във всички случаи да следва освобождаване от ДДС на всички сделки при доставката на гориво от един или повече посредници.

Заключение

58. С оглед на изложените съображения считам, че Съдът следва да отговори на отправения от Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės преюдициален въпрос в смисъл, че:

„Когато при условията, определени в член 148, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, е установено, че продавач доставя стоки за зареждане с гориво и провизии за плавателен съд: (а) директно на оператора на плавателния съд по такъв начин, че (б) последният непосредствено и безусловно придобива, а продавачът губи правото за разпореждане с тези стоки като собственик и (в) друго лице не придобива или не губи подобно право върху същите стоки, сделката, с която продавачът прехвърля това право, сделката, с която операторът на плавателния съд придобива същото право и всякакви посреднически сделки, с които трети страни могат да придобият и предадат права, които не включват правото за разпореждане със стоките като собственици, следва да са освободени от облагане с ДДС.

При други обстоятелства от облагане с ДДС съгласно тази разпоредба следва да се освободи само сделката, при която операторът на плавателния съд придобива правото за разпореждане със стоките като собственик.

Във всички случаи компетентният национален съд следва да определи с оглед на релевантните факти кой и на какъв етап придобива правото фактически да се разпорежда със стоките като собственик, като тази преценка не зависи единствено от прехвърлянето на правото на собственост върху стоките съгласно приложимото право“.