



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

У. ВОТ

представено на 7 декември 2016 година¹

Дело C-33/16

A Oy

(Преюдициално запитване, отправено от Korkein hallinto-oikeus (Върховен административен съд, Финландия)

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 148, буква г) — Доставка на услуги — Понятие — Освобождаване — Доставка на услуги за посрещане на непосредствените нужди на плавателните съдове, предназначени за плаване в открито море, и на товарите им — Доставка на товарно-разтоварни услуги, извършена от подизпълнители за сметка на посредници“

1. Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 148, буква г) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност².

2. Запитването е отправено в рамките на спор между дружеството A Oy³ и Keskusverolautakunta (Централна данъчна комисия, Финландия) във връзка със задължителни указания, в които тя е приела, че услугите по товарене и разтоварване на плавателен съд, извършени от подизпълнител, фактуриращ ги на договарящото предприятие, а не непосредствено на корабоприетателя, не могат да се ползват от освобождаването от ДДС, предвидено в член 148, буква г) от Директивата за ДДС.

3. В настоящото заключение ще обоснова, че понятието за доставка на услуги за посрещане на непосредствените нужди на плавателните съдове, посочени в член 148, буква а) от нея, или на товарите им включва услугите по товарене и разтоварване на плавателния съд.

4. Поддържам освен това, че предвиденото в член 148, буква г) от посочената директива освобождаване включва услугите по товарене и разтоварване на борда на плавателен съд, когато те са предоставяни от подизпълнител, действащ от името на икономически оператор, който самият е свързан не с корабоприетателя, а със спедиторско, транспортно предприятие или транспортен агент или държателя на съответните товари.

¹ — Език на оригиналния текст: френски.

² — ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 09, 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, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“.

³ — Наричано по-нататък „дружеството А“.

I – Правна уредба

A– Правото на Съюза

5. Член 148, букви а), в) и г) от Директивата за ДДС гласи:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

а) доставката на стоки за зареждане с гориво и провизии за плавателните съдове, предназначени за плаване в открито море и превоз на пътници срещу заплащане, или на плавателни съдове, използвани за целите на търговски, промишлени или риболовни дейности, или за спасителни и помощни операции в открито море, или за крайбрежен риболов, с изключение на случаите на плавателни съдове, използвани за крайбрежен риболов — провизиите на корабите;

[...]

в) доставката, модификацията, 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“.

6. Този член 148, букви а), в) и г) съответства на член 15, точка 4, букви а) и б), както и на точки 5 и 8 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателството на държавите членки във връзка с данъците върху оборота — обща система на данък върху добавената стойност: единна данъчна основа⁴, който първият заменя.

Б– Финландското право

7. Член 71, параграф 3 от Arvonlisäverolaki 1501/1993 (Закон № 1501/1993 относно данъка върху добавената стойност) от 30 декември 1993 г.⁵, в редакцията, приложима към момента на настъпване на фактите по главното производство, предвижда:

„Не се облагат с данък следните продажби:

[...]

3) продажбата на услуги на морски плавателен съд или във въздухоплавателно средство, участващи в международния превоз на хора при пътуването им в чужбина, както и продажбата на услуги за посрещане на непосредствените нужди на такъв плавателен съд или на товара му“.

4 — ОВ L 145, 1977 г., стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“.

5 — Наричан по-нататък „AVL“.

II – Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

8. Дружеството А, което е дъщерно на дружеството В Оу, осъществява дейността си на две пристанища, където предоставя товарно-разтоварни услуги, складови услуги, корабно агентство и спедиторски услуги.

9. Сред предоставяните от дружеството А услуги фигурират тези по товарене и разтоварване на плавателни съдове, предназначени за плаване в открито море и осигуряващи упражняването на търговска дейност. Тези услуги са извършвани от подизпълнител, фактуриращ ги на дружеството А, което ги фактурира впоследствие на своя платец — в зависимост от случая или дружеството В Оу, или държателя на стоките, товародателя, спедиторското предприятие или корабоприетеля. Идентификационните данни на морския плавателен съд и на товара са съобщавани на подизпълнителя и са отбелязвани както във фактурата, която дружеството получава от подизпълнителя, така и във фактурата, която е издавана от дружеството А.

10. След като дружеството А отправя искане за задължителни указания, за да установи дали в приложение на член 71, параграф 3 от AVL товарно-разтоварните сделки, извършени от него като подизпълнител от името на клиентите му, могат да бъдат освободени от ДДС, с решение от 1 октомври 2014 г. Keskusverolautakunta (Централна данъчна комисия) приема, че товарно-разтоварните услуги не трябва да се считат за освободени от ДДС по смисъла на член 71, параграф 3 от AVL, транспониращ член 148, букви а), в) и г) от Директивата за ДДС, тъй като съгласно практиката на Съда услуги, които се извършват на международни морски плавателни съдове или техния товар, могат да бъдат освободени от ДДС само ако се намират на последния етап от търговската верига, и тъй като в предвидения в искането случай товарно-разтоварните услуги се предоставят на по-ранен етап от търговската верига.

11. След като дружеството А обжалва това решение пред Korkein hallinto-oikeus (Върховен административен съд, Финландия), тази юрисдикция решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси: „1) Следва ли член 148, буква г) от [Директивата за ДДС] да се тълкува в смисъл, че товаренето и разтоварването на плавателен съд са услуги по смисъла на тази разпоредба, които съгласно член 148, буква а) от тази директива са предназначени за посрещане на непосредствените нужди на товара на морски плавателни съдове?

2) Предвид точка 24 от решението [от 14 септември 2006 г., Elmeke⁶], според която предвиденото в тази разпоредба освобождаване не може да се разширява до услуги, предоставяни на по-ранни етапи от търговската верига, следва ли член 148, буква г) от [Директивата за ДДС] да се тълкува в смисъл, че освобождаването важи и за разглежданата в случая услуга, при която извършваната от подизпълнител на дружеството А услуга на първия етап от търговската верига на практика обхваща непосредствено насочена към товара услуга, която дружеството А фактурира на спедиторско или транспортно предприятие?

3) Предвид точка 24 от решението [от 14 септември 2006 г., Elmeke⁷], според която предвиденото в тази разпоредба освобождаване се отнася само за услуги, които се предоставят непосредствено на корабоприетеля, следва ли член 148, буква г) от [Директивата за ДДС] да се тълкува в смисъл, че предвиденото в него освобождаване от ДДС не може да се прилага, в случай че услугата се предоставя на държателя на товара, като например на износителя или на вносителя на стоката?“.

6 — C-181/04—C-183/04, EU:C:2006:563.

7 — C-181/04—C-183/04, EU:C:2006:563.

III – Анализ

А– Предварителни бележки

12. От самото начало следва да се припомни, че Съдът прилага по отношение на тълкуването на хипотезите на освобождаване от ДДС, предвидени в член 148 от Директивата за ДДС, следните принципи.

13. Първо, тези хипотези на освобождаване представляват самостоятелни понятия на правото на Съюза, които поради това трябва да бъдат тълкувани и прилагани еднакво в целия Съюз⁸.

14. Второ, тези хипотези на освобождаване трябва да намерят своето място в цялостния контекст на общата система на ДДС, установена с Директивата за ДДС⁹. Тази система по-конкретно се основава на следните два принципа: от една страна, на принципа, съгласно който ДДС се събира за всяка доставка на услуги и за всяка доставка на стоки, осъществена възмездно от данъчнозадължено лице¹⁰, и от друга страна, на принципа на данъчен неутралитет, който не допуска икономически оператори, извършващи еднакви сделки, да се третират различно в областта на събирането на ДДС¹¹.

15. Трето, формулировките, използвани за определяне на хипотезите на освобождаване по член 148 от Директивата за ДДС, подлежат на стриктно тълкуване, тъй като тези случаи на освобождаване са изключение от принципа, според който всяка доставка на услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, се облага с ДДС. Това изискване за тълкуване обаче не означава, че формулировките, използвани за определяне на тези хипотези на освобождаване, трябва да се тълкуват по начин, който би ги лишил от техния ефект¹².

16. Именно в светлината на тези критерии за тълкуване следва да се даде отговор на отправеното от *Korkein hallinto-oikeus* (Върховен административен съд) преюдициално запитване.

Б– По първия преюдициален въпрос

17. С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 148, буква г) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че понятието за доставка на услуги за посрещане на непосредствените нужди на товарите на плавателен съд включва товарно-разтоварните услуги на плавателния съд.

18. Този въпрос, на който всички страни, представили становища пред Съда, са съгласни да се даде утвърдителен отговор, не ми изглежда да поражда особено затруднение.

8 — Вж. по-специално решение от 3 септември 2015 г., *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, т. 41 и цитираната съдебна практика).

9 — Вж. по-специално решение от 19 юли 2012 г., А (C-33/11, EU:C:2012:482, т. 31 и цитираната съдебна практика).

10 — Вж. по-специално решение от 19 юли 2012 г., А (C-33/11, EU:C:2012:482, т. 48 и цитираната съдебна практика).

11 — Вж. по-специално решение от 19 юли 2012 г., А (C-33/11, EU:C:2012:482, т. 32, 33 и 48, както и цитираната съдебна практика).

12 — Вж. по-специално решение от 19 юли 2012 г., А (C-33/11, EU:C:2012:482, т. 49 и цитираната съдебна практика).

19. Достатъчно е да се констатира, че в член 148, буква г) от Директивата за ДДС не се прави изчерпателно изброяване на освободените услуги, а им се дава общо определение, основаващо се на свързан с преследваната цел критерий, който трябва да е насочен към посрещането на непосредствените нужди на плавателните съдове и на товарите им. Според Съда освободените услуги са „тези, които имат непосредствена връзка с нуждите на морските плавателни съдове и на товарите им, тоест, услугите, необходими за експлоатацията на тези плавателни съдове“¹³.

20. Също както дейностите по направляване, буксиране или закотвяне на морски плавателен съд представляват първообразът на услугите, извършвани за непосредствените нужди на плавателните съдове, товарно-разтоварните дейности на такъв плавателен съд по своето естество безспорно се характеризират като доставки, предназначени за посрещане на нуждите на товара.

21. Всъщност колебанието, което текстът на член 148, буква г) от Директивата за ДДС поражда, се отнася не толкова до включването на товарно-разтоварните дейности на морски плавателен съд в понятието за доставката на услуги за посрещане на непосредствените нужди на товара, колкото до начина, по който се разбира изискването дейностите да се извършват „за посрещане на непосредствените нужди на плавателните съдове [...] [и] на товарите им“¹⁴.

22. В това отношение се налага констатацията, че в текстовете на отделните езици на член 148, буква г) от Директивата за ДДС има разлика по отношение на съюза, използван за разделяне на думите „плавателните съдове, посочени в буква а)“ и думите „на товарите им“. Всъщност, ако в текстовете по-специално на немски, гръцки, испански, френски и италиански език тази разпоредба гласи, че се освобождава „доставката на услуги [...] за посрещане на непосредствените нужди на плавателните съдове, посочени в буква а), и на товарите им“, в текстовете по-конкретно на български, гръцки, румънски, фински и английски език в същата разпоредба е предвидено освобождаването на „доставката на услуги [...] за посрещане на непосредствените нужди на плавателните съдове, посочени в буква а), или на товарите им“¹⁵. Тази разлика във формулировката поражда съмнение дали освобождаването от ДДС не се отнася само до доставката на услуги, която е в състояние да отговори кумулативно на нуждите на плавателните съдове и на товарите им, или предвижда всички доставки на услуги, отговарящи на непосредствените нужди на плавателните съдове, както и всички онези, които отговарят на нуждите на товарите им.

23. Съгласно постоянната съдебна практика, доколкото разпоредбите от правото на Съюза трябва да се тълкуват и прилагат по един и същ начин, като се вземат предвид текстовете на всички езици на Съюза, формулировката, използвана в текста на правна разпоредба на Съюза на един от езиците, не може да служи като единствена основа за тълкуването на разпоредбата или да ѝ се отдава предимство пред текстовете на останалите езици. В случай на несъответствия между текстовете на различните езици на разпоредба от правото на Съюза тя трябва да се тълкува в зависимост от общата структура и целите на правната уредба, от която е част¹⁶.

13 — Вж. решение от 4 юли 1985 г., Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, т. 21, където от категорията на освободените услуги се изключва поставянето на борда на игрални машини, които „нямат никаква вътрешно присъща връзка с нуждите на плаването“).

14 — Курсивът е мой.

15 — Курсивът е мой.

16 — В този смисъл вж. по-специално решение от 28 юли 2016 г., Edilizia Mastrodonato (C-147/15, EU:C:2016:606, т. 29 и цитираната съдебна практика).

24. В случая се налага констатацията, че тълкуване, което ограничава освобождаването, предвидено в член 148, буква г) от Директивата за ДДС, само до услугите, общи за плавателните съдове и за товарите, би стеснило значително обхвата на това освобождаване, изключвайки най-характерните сделки, извършвани в пристанищните зони за предвидените в буква а) от този член плавателни съдове.

25. Така дейността по направляване и буксиране, която би могла да се счита за извършвана единствено за непосредствените нужди на морския плавателен съд, като отговаря само косвено на нуждите на товарите, би била изключена от освобождаването, докато дейността по товаренето им на плавателния съд също би могла да бъде изключена, под претекст че от нея непосредствено се ползват само тези товари, а плавателният съд — единствено косвено.

26. В крайна сметка при това схващане само дейности като извършвани на борда на морския плавателен съд услуги по охрана и надзор биха могли да се считат за кумулативно и едновременно отговарящи на непосредствените нужди на плавателния съд и на товарите му.

27. Нещо повече, това тълкуване не е в съответствие и с целта на член 148 от Директивата за ДДС, която е да се насърчи международният въздушен и морски превоз на стоки и пътници, като се осигурят на упражняващите дейност предприятия в сектора ликвидни средства, състоящи се в освобождаване от предварителното финансиране на ДДС. За да се постигне тази цел, освобождаването, прилагашо се за всички сделки по зареждане с гориво и провизии на морските плавателни съдове, трябва да се прилага и за всички доставки на услуги за посрещане на непосредствените нужди на тези съдове или на товарите им.

28. Това са причините, поради които предлагам на Съда да даде отговор на първия въпрос, съгласно който член 148, буква г) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че понятието за доставката на услуги за посрещане на непосредствените нужди на плавателните съдове, посочени в буква а) от този член, или на товарите им включва услугите по товарене и разтоварване на плавателния съд.

В – По втория и третия преюдициален въпрос

29. С втория и третия си въпрос, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 148, буква г) от Директивата за ДДС трябва да бъде тълкуван в смисъл, че в обхвата на освобождаването по тази разпоредба попадат услугите по товарене и разтоварване на морски плавателен съд, когато те са предоставяни от подизпълнител, действащ за сметка на икономически оператор, който самият е свързан не с корабопридетеля, а със спедиторско, транспортно предприятие или транспортен агент или с държателя на съответните товари.

30. Тъй като разпоредбата, предмет на преюдициалния въпрос, е формулирана по същия начин като член 15, точка 8 от Шеста директива, която е отменена и заменена с Директивата за ДДС, практиката на Съда относно тълкуването на този член трябва да се счита за релевантна за тълкуването на член 148, буква г) от Директивата за ДДС.

31. Тази съдебна практика е определена в решенията от 26 юни 1990 г., *Velker International Oil Company*¹⁷, от 14 септември 2006 г., *Elmeke*¹⁸ и от 3 септември 2015 г., *Fast Bunkering Klaipėda*¹⁹.

17 — C-185/89, EU:C:1990:262.

18 — C-181/04—C-183/04, EU:C:2006:563.

19 — C-526/13, EU:C:2015:536.

32. Решението от 26 юни 1990 г., *Velker International Oil Company*²⁰, се отнася до тълкуването на член 15, точка 4 от Шеста директива относно сделките по зареждане с гориво и провизии на плавателните съдове. Установеното в Ротердам дружество *Velker International Oil Company Ltd NV*²¹, придобило две пратки мазут, ги препродава на установеното в Хага дружество *Forsythe International BV*²², което осигурило доставянето им в цистерни, наети от него преди качването им на плавателни съдове с предназначение за плаване в открито море, които самото то не експлоатира. Поставеният от запитващата юрисдикция въпрос е бил дали доставките на мазут от *Velker* на *Forsythe* могат да се ползват от освобождаването от ДДС или не. По-конкретно — дали понятието „[д]оставката на стоки за зареждане с гориво и провизии на съдове“ може да се отнася не само до доставките на стоки на борда, непосредствено предназначени за зареждането с гориво и провизии и впоследствие изнесени, но и до доставките, извършени на по-ранни етапи от търговската верига.

33. Съдът отговаря, че „могат да се считат за доставка на стоки за зареждане с гориво и провизии на плавателни съдове единствено доставките, извършени на оператора на плавателни съдове, който ще използва тези стоки за зареждане с гориво и провизии“, като се основава на две съображения: на приравняването на сделките по зареждане с гориво и провизии на плавателни съдове със сделките при износ, както и на усложненията, до които би довело разширяването на освобождаването, на етапите, предхождащи окончателната доставка на стоките.

34. От една страна, според Съда, „[к]акто, що се отнася до сделките при износ, освобождаването по право, предвидено в [член 15, точка 1], се прилага изключително за окончателната доставка на стоки, изнесени от продавача или за негова сметка, така и освобождаването, предвидено в [член 15, точка 4], може да се приложи само за доставката на стоки на оператора на плавателните съдове, който ще ги използва за зареждане с гориво и провизии, поради което не може да се разшири спрямо доставката на тези стоки, извършвана на предходен етап от търговската верига“²³.

35. От друга страна, Съдът изтъква, че „разширяването на освобождаването спрямо предходните етапи от търговската верига до окончателната доставка на стоките на оператора на плавателния съд би изисквало от държавите [членки] да въведат системи за контрол и наблюдение, с които да могат да се уверят в крайното предназначение на тези освободени от данък стоки“, и че „за държавите [членки] и за съответните оператори тези механизми биха се изразили в усложнения, които са несъвместими с „правианото и ясно прилагане на освобождаването“ по първото изречение от член 15 от Шеста директива“²⁴.

36. Решение от 14 септември 2006 г., *Elmeke*²⁵ прилага така възприетото разрешение за освобождаването на доставките на стоки, предназначени за зареждане с гориво и провизии на плавателни съдове, към освобождаването, предвидено в член 15, точка 8 от Шеста директива за доставката на услуги. Делото по главното производство се е отнасяло до сделки за превоз на горива, извършвани от дружеството *Elmeke NE*, имащо за предмет на дейност експлоатацията на танкер, за сметка на търговското дружество за петролни продукти *Oceanix International Bunkering SA*, което е било длъжно да достави стоките на съответните корабоприетатели.

20 — C-185/89, EU:C:1990:262.

21 — Наричано по-нататък „*Velker*“.

22 — Наричано по-нататък „*Forsythe*“.

23 — Решение от 26 юни 1990 г., *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, т. 22).

24 — Решение от 26 юни 1990 г., *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, т. 24).

25 — C-181/04—C-183/04, EU:C:2006:563.

37. Съдът приема, че „за да се гарантира последователно прилагане на Шеста директива в нейната цялост“, предвиденото в член 15, точка 8 от директивата освобождаване „важи само за услуги, които се предоставят директно на корабоприитежателя, поради което приложното му поле не може да се разшири до дейности, които се извършват на по-ранен етап от търговската верига“²⁶. Съдът обосновава възприетото от него разрешение, като прилага спрямо освобождаването на доставките на услуги по смисъла на тази разпоредба изложените в точки 22 и 24 от решение *Velker International Oil Company*²⁷ мотиви във връзка със сделките по зареждане с гориво и провизии на плавателни съдове, посочени в член 15, точка 4 от Шеста директива.

38. В решение от 3 септември 2015 г., *Fast Bunkering Klaipėda*²⁸ не е оспорен принципът, съгласно който освобождаването не може да се разширява към доставка на стоки или предоставяне на услуги, извършвани на по-ранен етап от търговската верига, дори и — поради причини, свързани с анализа на понятието за извършена на лице доставка на стоки по смисъла на член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС — той да допуска, че освобождаването може да се приложи при особените обстоятелства по делото в главното производство, при които дружество доставя гориво на плавателни съдове с предназначение за плаване в открито море, като се договаря не с операторите на тези плавателни съдове, а с посредници, действащи от тяхно име.

39. Като отчита факта, че дружеството само е зареждало горивото в резервоарите на плавателните съдове, за които то е било предназначено, и че едва след зареждането е могло да бъде установено точно доставеното по този начин количество гориво, Съдът приема, че макар съгласно предвидените в приложимото национално право формалности собствеността на горивото да е била прехвърляна на посредниците, те в никой момент не са били в състояние да се разпоредят с доставените количества, тъй като това право на разпореждане принадлежи на операторите на плавателните съдове от момента на зареждането на горивото в резервоарите, защото обикновено се приема, че считано от тази дата, въпросните оператори са били в състояние да се разпореждат с него, както ако всъщност са били негови собственици²⁹.

40. От това Съдът заключава, че разглежданите в главното производство доставки не могат да се квалифицират като доставки до посредници, които действат от свое име, а следва да се считат за доставки, осъществени пряко до операторите на плавателни съдове, които поради това могат да се ползват от освобождаването по член 148, буква а) от Директивата за ДДС³⁰. Така възприетото от Съда разрешение допуска доставките на гориво да бъдат освободени от ДДС, дори и да са фактурирани не пряко на операторите на плавателните съдове, а на посредници.

41. Споделям становището на запитващата юрисдикция, според която съдебната практика не дава ясен отговор дали освобождаването се прилага спрямо услугите по товарене и разтоварване на борда на плавателния съд само поради факта че по своето естество тези услуги са непосредствено свързани с нуждите на товарите, независимо кой е техният доставчик или получател, или дали, напротив, тези услуги могат да бъдат освободени само при тяхното фактуриране на оператора, намиращ се на последния етап от търговската верига.

26 — Решение от 14 септември 2006 г., *Elmeka* (C-181/04—C-183/04, EU:C:2006:563, т. 24).

27 — C-185/89, EU:C:1990:262.

28 — C-526/13, EU:C:2015:536.

29 — Решение от 3 септември 2015 г., *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, т. 47).

30 — Решение от 3 септември 2015 г., *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, т. 52).

42. Отговорът на този въпрос предполага да се разкрие логиката, по която се извършва освобождаването по член 148, буква г) от Директивата за ДДС. Всъщност има два начина да се схване тази разпоредба, както е разтълкувана от Съда, който посочва, че освобождаването се прилага единствено спрямо „окончателната доставка на стоките при оператора на плавателния съд“³¹ и спрямо „услугите, които се предоставят на самия корабоприитежател за непосредствените нужди на морските плавателни съдове“³².

43. Според първото схващане, споделяно от дружеството А и нидерландското, полското и финландското правителство, в член 148, буква г) от Директивата за ДДС като единствен критерий за освобождаването е възприето естеството на доставката на услугите, без да се отчита това дали тази доставка се извършва от подизпълнител, или е фактурирана на държателя на товара или на трето лице, вместо пряко на корабоприитежателя. Според полското правителство това схващане отлично се вписва в практиката на Съда — предвид различията, съществуващи между разгледаните преди това дела, отнасящи се до доставките на гориво на плавателни съдове и свързаните с тях превозни услуги, докато настоящото дело се отнася до услуги по товарене и разтоварване на борда на плавателния съд.

44. Според второто схващане, поддържано от гръцкото правителство и Европейската комисия, товарно-разтоварните услуги могат да бъдат освободени от ДДС само когато настъпват на окончателния етап от търговската верига и са пряко предоставени на корабоприитежателя. В този смисъл гръцкото правителство изтъква, че тези услуги могат да бъдат освободени единствено при условие че товарите съдържат стоки, необходими за функционирането и поддръжката на плавателния съд. Според това правителство услугите, които могат да се ползват от освобождаването, следователно са изключително тези, свързани със самия плавателен съд и предоставени на самия корабоприитежател. В подкрепа на тълкуването си, съгласно което само крайната сделка, тоест предоставената на корабоприитежателя услуга, може да бъде освободена по член 148, буква г) от Директивата за ДДС, Комисията изтъква, че с него не се ощетява никое звено от търговската верига, тъй като извършващото сделката лице може да се ползва от правото на приспадане. Така в случай на прибягване до подизпълнител услугите, предоставени на корабоприитежателя от главното предприятие, могат да бъдат освободени съгласно член 148, буква г) от Директивата за ДДС, докато услугите, предоставени на главното предприятие от подизпълнителя, не могат да бъдат освободени, тъй като не се извършени на последния етап от търговската верига, без обаче това да възпрепятства главното предприятие впоследствие да приспадне ДДС, който е платило на своя подизпълнител, или да си го възстанови. Според Комисията предложеното тълкуване е единственото, съответстващо на практиката на Съда и на принципа, съгласно който освобождаванията по член 148 от Директивата за ДДС се приравняват на износ. Нещо повече, то позволявало да се гарантира ясното прилагане на освобождаването, докато разширяването му към по-ранните етапи от търговската верига щяло да породи практически затруднения.

45. Всяко от тези схващания се основава на солидни доводи.

46. За да се възприеме тълкуването, съгласно което освобождаването може да се приложи само спрямо услуги, пряко предоставяни на корабоприитежателя, струва ми се, че могат да бъдат изтъкнати две основни причини.

31 — Решение от 26 юни 1990 г., *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, т. 24).

32 — Решение от 14 септември 2006 г., *Elmeka* (C-181/04—C-183/04, EU:C:2006:563, т. 25).

47. Първата причина е свързана с приравняването на доставките на услуги по смисъла на член 148, буква г) от Директивата за ДДС със сделки при износ, за които освобождаването по право се прилага изключително по отношение на крайните доставки на стоки, изнасяни от продавача или за негова сметка. Доставките, извършвани от подизпълнител и фактурирани на главно предприятие, което ги фактурира впоследствие на платец, различен от корабоприетателя, се намират обаче на по-ранни етапи от търговската верига, което изключва каквото и да е сравняване със сделка по износ.

48. Втората причина е свързана с целта на член 148 от Директивата за ДДС, която, както вече подчертах, е да се насърчи международният въздушен и морски превоз на стоки и пътници, като се осигури на упражняващите дейност предприятия в сектора ликвидни средства, състоящи се в освобождаване от предварителното финансиране на ДДС³³. В този смисъл изглежда логично освобождаването да се ограничи само до предприятията, в действителност предоставящи международен въздушен и морски превоз на стоки, без то да се разширява до икономически оператори, извършващи различни сделки, макар и непосредствено свързани с превоза. Освобождаването следователно трябва да зависи от качеството на лицето, на което се фактурира престацията на услуги.

49. Все пак ми се струва, че могат да бъдат намерени други по-определящи причини в подкрепа на второто тълкуване, съгласно което следва да се отдаде значение на естеството на сделката, без прилагането на освобождаването да се подчинява на условието то да се извършва от самия доставчик, действащ пряко за сметка на корабоприетателя.

50. Първата причина е изведена от самия текст на член 148, буква г) от Директивата за ДДС, който определя освободените сделки в зависимост от естеството на извършените доставки на услуги, а не в зависимост от доставчика или получателя на услугата, които по никакъв начин не са упоменати в тази разпоредба. Следователно елементите, свързани с лицата, по принцип са ирелевантни за определянето на освободените сделки.

51. Втората причина е изведена от присъщия на общата система на ДДС принцип на данъчен неутралитет, според който икономическите оператори, които осъществяват едни и същи сделки, не трябва да бъдат третирани по различен начин при събиране на ДДС. Според мен този принцип не допуска икономически оператор, който предоставя услуга, отговаряща на непосредствените нужди на плавателните съдове или на товарите им, да бъде третиран различно в зависимост от това дали предоставя пряко или косвено тази услуга, както и в зависимост от качеството на лицето, на което я предоставя.

52. Третата причина, която ми се струва от съществено значение, е, че практиката на Съда, съгласно която в търговска верига освобождаването от ДДС трябва да бъде ограничено до последното звено на тази верига, не ми изглежда, че може да бъде приложена към конкретното положение, в което е извършена една-единствена доставка на услуги, непосредствено свързана с нуждите на плавателния съд или товарите. И двете дела, довели до постановяване на решения от 26 юни 1990 г., *Velker International Oil Company*³⁴, и от 14 септември 2006 г., *Elmeke*³⁵, се отнасят до положения, при които сделката по зареждане с гориво и провизии на плавателния съд е била предшествана от различна сделка, а именно, в случая в първото дело, доставка в цистерни преди качването на мазута на плавателните съдове и в случая във второто, сделка по превоз на горивото преди доставката му на корабоприетателите.

33 — Вж. т. 27 от настоящото заключение.

34 — C-185/89, EU:C:1990:262.

35 — C-181/04—C 183/04, EU:C:2006:563.

53. Както обаче правилно изтъкват дружеството А и полското правителство, в делото по главното производство е извършена и фактурирана от подизпълнителя една-единствена доставка на товарно-разтоварни услуги, в непосредствена връзка с нуждите на плавателния съд и на товарите му, преди предприятието А да я фактурира впоследствие на своя платец.

54. Съдът обосновава отказа да разшири обхвата на освобождаването към предходните етапи от търговската верига до окончателната доставка на стоките при оператора на плавателния съд с риска от промяна на предназначението на съответните стоки или услуги и с произтичащото от него задължение за държавите членки да въведат системи за контрол и наблюдение, с които да могат да се уверят в крайното им предназначение. За държавите членки и за съответните оператори тези механизми се изразявали в усложнения, несъвместими с правилното и ясно прилагане на освобождаването по член 131 от Директивата за ДДС³⁶.

55. Този риск обаче произтича от извършването на сделки, предхождащи действителното зареждане с гориво и провизии на плавателния съд, които имат за цел да включат в търговската верига възможности за промяна на предназначението на петролните продукти. Този риск следователно е изключен за услугата по товарене или разтоварване на товарите, предоставяна непосредствено на борда на плавателния съд.

56. Действително в съдебното заседание Комисията изтъква друг риск, произтичащ от това, че товарно-разтоварната сделка би могла да се извърши на плавателен съд, който не отговаря на критериите, посочени в член 148, буква а) от Директивата за ДДС, още повече че всички държави членки не разполагали с компютризиран регистър, позволяващ да се проверят характеристиките на натоварения или разтоварения плавателен съд. Без да отричам възможността от наличието на риска сделката по товарене и разтоварване да се извърши на плавателен съд, който конкретно не е предназначен за плаване в открито море, следва да се приеме, че този риск не е присъщ за сделка, осъществена чрез подизпълнител и фактурирана впоследствие от главното предприятие на платец. Всъщност е също толкова възможно сделка, пряко фактурирана на корабоприитежателя от доставчика, в действителност да се отнася до плавателен съд, различен от предвидените по член 148, буква а) от Директивата за ДДС. Изтъкнатият от Комисията общ риск следователно логично би трябвало да доведе до оспорване на самия принцип на освобождаване за сделките по член 148 от тази директива.

57. При тези условия смятам, че практиката на Съда относно сделките преди зареждането с гориво и провизии на плавателен съд не би могла да бъде приложена към доставката на услуги за посрещане на непосредствените нужди на товара. Според мен освобождаването по член 148, буква г) от Директивата за ДДС трябва да се прилага в зависимост от естеството на тези услуги, а не в зависимост от доставчика или получателя им.

IV – Заключение

58. Поради това предлагам на Съда да отговори на поставените от Korkein hallinto-oikeus (Върховен административен съд, Финландия) преюдициални въпроси, както следва:

Член 148, буква г) 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 понятието за доставка на услуги за посрещане на непосредствените нужди на плавателните съдове, посочени в член 148, буква а) от нея, или на товарите им включва услугите по товарене и разтоварване на плавателния съд.

36 — Вж. по-специално решение от 3 септември 2015 г., Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, т. 28).

Член 148, буква г) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в тази разпоредба освобождаване включва услугите по товарене и разтоварване на борда на плавателен съд, когато те са предоставяни от подизпълнител, действащ за сметка на икономически оператор, който самият е свързан не с корабоприитежателя, а със следиторско, транспортно предприятие или транспортен агент или с държателя на съответните товари.