



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

4 май 2017 година \*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 148, буква г) — Освобождаване — Доставка на услуги за посрещане на непосредствените нужди на плавателните съдове, предназначени за плаване в откритото море, или на товарите им — Товарно-разтоварни услуги, извършени от подизпълнителя за сметка на посредник“

По дело C-33/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Korkein hallinto-oikeus (Върховен административен съд, Финландия) с акт от 15 януари 2016 г., постъпил в Съда на 20 януари 2016 г., в рамките на производство по дело

**A Oy**

в присъствието на:

**Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö,**

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: J. Malenovský (докладчик), изпълняващ функцията на председател на осми състав, M. Safjan и D. Šváby, съдии,

генерален адвокат: Y. Bot,

секретар: I. Illésy, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 20 октомври 2016 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за A Oy, от R. Nyrhinen и M. Pokkinen,
- за финландското правителство, от H. Leppo, в качеството на представител,
- за гръцкото правителство, от E. Tsaousi и K. Nasoroulou, в качеството на представители,
- за нидерландското правителство, от M. Bulterman и M. de Ree, в качеството на представители,

\* Език на производството: фински.

— за полското правителство, от А. Kramarczyk-Szaładzińska и В. Majczyna, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от М. Owsiany-Hornung и Р. Aalto, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 7 декември 2016 г.,

постанови настоящото

### Решение

- 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 стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между А Оу и Keskusverolautakunta (Централна данъчна комисия, Финландия) относно законосъобразността на дадени от последната задължителни указания, съгласно които освобождаването от данъка върху добавената стойност (ДАС), предвидено в член 148, буква г) от Директива 2006/112, не се прилага за услугите по товарене и разтоварване на плавателен съд, извършени от подизпълнител, който ги фактурира на договарящото предприятие, а не пряко на корабопризежателя.

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

- 3 Съгласно член 15 от Директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1), изменена с Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 г. (ОВ L 376, 1991 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110) (наричана по-нататък „Шеста директива“):

„Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите членки при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободените доставки и да предотвратят възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:

1. Доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Общността от или за сметка на продавача;

[...]

5. Доставката, модификацията, ремонта, поддръжката, чартирането и наемането на морските плавателни съдове, посочени в параграф 4, букви а) и б), както и доставката, наемането, ремонта и поддръжката на оборудването, включително — риболовното, вложено или използвано на такива съдове;

[...]

8. Доставка на услуги освен посочените в параграф 5 за непосредствените нужди на посочените в този параграф морски плавателни съдове или техния товар;

[...].

4 Шеста директива е отменена и заменена с Директива 2006/112, влязла в сила на 1 януари 2007 г.

5 Член 28 от Директива 2006/112 предвижда:

„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“.

6 Член 131 от Директива 2006/112 гласи:

„Освобождаванията, предвидени в глави 2—9 [от дял IX], се прилагат, без да се засягат други общностни разпоредби и в съответствие с условията, които държавите членки определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания, и да предотвратят всякакво възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба“.

7 Глава 7 от дял IX от тази директива е озаглавена „Освобождавания, свързани с международен транспорт“. В нея се намира член 148 от посочената директива, който 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;

[...].

### ***Финландското право***

8 Член 71, параграф 3 от Arvonlisäverolaki 1501/1993 (Закон № 1501/1993 за данъка върху добавената стойност) от 30 декември 1993 г., в редакцията, приложима за фактите по главното производство (наричан по-нататък „AVL“), предвижда:

„Не се облага с данък:

[...]

- 3) доставката на услуги в полза на лица, пътуващи в чужбина, на борда на плавателен съд или въздухоплавателно средство, извършващ(о) международен превоз, както и доставката на услуги за посрещане на непосредствените нужди на такъв плавателен съд или на товара му“.

### **Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси**

- 9 Дружеството А е дъщерно на дружеството В Оу. То осъществява дейността си на две пристанища, където предоставя товарно-разтоварни, складови и спедиторски услуги, както и такива по корабно агентство.
- 10 Сред предоставяните от дружеството А услуги са и тези по товарене и разтоварване на плавателни съдове, предназначени за плаване в открито море и използвани за целите на търговски дейности. На практика товаренето и разтоварването се извършват от подизпълнител, който фактурира тези услуги на дружеството А, което от своя страна ги фактурира на възложителя си — в зависимост от случая това може да бъде дружеството В, държателят на стоките, товародателят, спедиторското предприятие или корабопризежателят. Идентификационните данни на плавателния съд и на товара се съобщават на подизпълнителя и се отбелязват както в получаваната от дружеството А, така и в издаваната от него фактура.
- 11 Дружеството А отправя до Централната данъчна комисия искане за задължителни указания, за да установи дали в приложение на член 71, параграф 3 от AVL товарно-разтоварните услуги, извършени от подизпълнител за сметка на клиентите му, могат да бъдат освободени от ДДС.
- 12 С решение от 1 октомври 2014 г. Централната данъчна комисия уведомява дружеството А, че товарно-разтоварните услуги не трябва да се разглеждат като освободени от ДДС по смисъла на член 71, параграф 3 от AVL, транспониращ член 148, букви а), в) и г) от Директива 2006/112, тъй като доставките на услуги в полза на извършващи международен превоз плавателни съдове или на техния товар могат да бъдат освободени от ДДС само ако се извършват на последния етап от търговската верига по предоставяне на въпросните услуги. В случая, до който се отнася искането, обаче товарно-разтоварните услуги се предоставят на по-ранен етап.
- 13 Дружеството А обжалва това решение пред Korkein hallinto-oikeus (Върховен административен съд, Финландия) с мотива, че то е в нарушение на член 148, буква г) от Директива 2006/112, тъй като тази разпоредба трябва да се тълкува в смисъл, че доставките на услуги, които по естеството си са свързани с непосредствените нужди на плавателния съд или на товара му, каквито са товарно-разтоварните услуги, трябва да бъдат освободени от ДДС, независимо от лицето, което предлага или получава услугите.
- 14 В своя защита финландската данъчна администрация се позовава по-специално на решение на Съда от 14 септември 2006 г., Elmeka (C-181/04—C-183/04, EU:C:2006:563), за да подкрепи тезата си, че предвиденото в посочената разпоредба освобождаване се прилага само на последния етап от търговската верига по предоставяне на въпросните услуги.
- 15 Според запитващата юрисдикция обаче посоченото съдебно решение не позволява да се отговори на въпроса дали когато поради самото си естество съответната услуга е свързана с непосредствените нужди на плавателните съдове, предназначени за плаване в открито море, или на товарите им, за прилагане на освобождаването от ДДС все пак е необходимо услугата да се фактурира пряко на корабопризежателя.

- 16 При тези обстоятелства *Korkein hallinto oikeus* (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Следва ли член 148, буква г) от Директива 2006/112 да се тълкува в смисъл, че товаренето и разтоварването на плавателен съд са доставки на услуги по смисъла на тази разпоредба, предназначени за посрещане на непосредствените нужди на товара на плавателните съдове, посочени в член 148, буква а) от тази директива?
  - 2) Предвид точка 24 от решение [от 14 септември 2006 г., *Elmeke*, C-181/04—C-183/04, EU:C:2006:563], 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 Директива 2006/112 да се тълкува в смисъл, че освобождаването важи и за разглежданата в случая услуга, при която извършваната от подизпълнител на дружеството А доставка 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 [посоченото решение], според която предвиденото в тази разпоредба освобождаване се отнася само за услуги, които се предоставят непосредствено на корабоприетателя, следва ли член 148, буква г) от Директива 2006/112 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?“.

### **По преюдициалните въпроси**

#### ***По първия въпрос***

- 17 С първия въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 148, буква г) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че товаренето и разтоварването на плавателен съд са услуги, предназначени за посрещане на непосредствените нужди на товара на плавателните съдове, посочени в член 148, буква а) от тази директива.
- 18 В самото начало следва да се припомни, че съгласно член 148, буква г) от Директива 2006/112 се освобождават от ДДС доставките на услуги, освен тези, посочени в буква в) от този член, за посрещане на непосредствените нужди на плавателните съдове, посочени в буква а) от същия член, или на товарите им.
- 19 Ето защо от текста на член 148, буква г) следва, че за да става въпрос за услуги извън посочените в буква в), тази разпоредба изисква, от една страна, въпросните услуги да са предназначени за посрещане на непосредствените нужди на плавателен съд или на товара му, и от друга — да става въпрос за един от плавателните съдове, посочени в член 148, буква а) от тази директива.
- 20 Що се отнася до второто от тези условия, запитващата юрисдикция явно го приема за изпълнено в случая по главното производството, а тя следва да провери дали това е така.
- 21 По отношение на първото условие следва да се отбележи, че в член 148, буква г) от Директива 2006/112 не се уточнява как следва да се тълкува понятието „непосредствени нужди на плавателен съд или на товара му“. При това положение посоченото понятие следва да се тълкува с оглед на контекста, в който се вписва член 148, буква г).

- 22 В това отношение следва да се отбележи, че член 148, буква в) от Директива 2006/112, към който член 148, буква г) от същата директива изрично препраща, се отнася, както и последната разпоредба, до освобождаването на услуги, свързани с международния морски превоз, и за да бъдат описани тези услуги, в буква в) се посочват същите плавателни съдове както в буква г), а именно изброените в буква а) от същия член. Следователно тези две разпоредби са сходни и се допълват, поради което понятието „непосредствени нужди на плавателен съд или на товара му“ трябва да се тълкува с оглед на системата на разпоредбите на член 148, буква в) от посочената директива.
- 23 Следва да се посочи обаче, че съгласно член 148, буква в) от Директива 2006/112 се освобождават по-специално наемането, ремонтът и поддръжката на оборудване, което се използва за експлоатацията на плавателен съд, попадащ в обхвата на буква а) от този член. Следователно в член 148, буква в) по същество се установява изискването да съществува връзка между извършената доставка на услуги и експлоатацията на съответния плавателен съд (вж. в този смисъл решение от 4 юли 1985 г., Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, т. 21).
- 24 Товарно-разтоварните услуги отговарят на това изискване. Всъщност превозът на товари е обичайна форма на експлоатация на плавателните съдове, предназначени за плаване в открито море. За да бъде превозен товарът обаче и да бъде експлоатиран плавателният съд, товарът трябва да бъде натоварен на отправното пристанище и да бъде разтоварен на пристанището по местоназначение.
- 25 Поради това трябва да се приеме, че такива услуги са предназначени за посрещане на непосредствените нужди на товара на плавателен съд, посочен в член 148, буква а) от Директива 2006/112, и доколкото са абсолютно необходими за експлоатацията на превозващия товара плавателен съд, че са предназначени и за посрещане на непосредствените нужди на този плавателен съд.
- 26 При това положение на първия въпрос следва да се отговори, че член 148, буква г) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че товаренето и разтоварването на плавателен съд на услуги, предназначени за посрещане на непосредствените нужди на товара на плавателните съдове, посочени в член 148, буква а) от тази директива.

### ***По втория и третия въпрос***

- 27 С втория и третия въпрос, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 148, буква г) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че са освободени само доставките на услуги по товарене и разтоварване на плавателен съд, попадащ в обхвата на член 148, буква а) от тази директива, извършвани на последния етап от търговската верига по предоставяне на тези услуги, или в смисъл, че са освободени и извършваните на по-ранен етап доставки, каквато е доставката на услуги от подизпълнител в полза на икономически оператор, който впоследствие я фактурира на спедиторско или транспортно предприятие. Запитващата юрисдикция иска също да установи дали член 148, буква г) трябва да се тълкува в смисъл, че са освободени и доставките на услуги по товарене и разтоварване в полза на държателя на товара, като например на износителя или на вносителя на стоката.
- 28 На първо място, следва да се отбележи, че що се отнася до уредените доставки на услуги, в член 148, буква г) от Директива 2006/112 не се посочва конкретен етап от търговската верига по предоставяне на съответните услуги, нито се споменава лицето, на което тези доставки трябва да бъдат фактурирани. Поради това само от текста на тази разпоредба не може да се



направи изводът, че не подлежат на предвиденото в нея освобождаване доставките на услуги, които не се извършват на последния етап от търговската верига или които се фактурират на посредник.

- 29 При това положение следва да се провери дали не е възможно изводът, че тези доставки не попадат в обхвата на освобождаването, да бъде направен с оглед на контекста, в който се вписва член 148, буква г) от Директива 2006/112.
- 30 В това отношение съгласно член 131 от Директива 2006/112, който възпроизвежда дословно член 15, първо изречение от Шеста директива, държавите членки трябва да прилагат освобождаването по член 148, буква г) от Директива 2006/112 така, че да осигурят правилното и ясното му прилагане и да предотвратят всякакво възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба.
- 31 В този контекст в точка 24 от решение от 14 септември 2006 г., Elmeка (C-181/04—C-183/04, EU:C:2006:563), на което се позовава запитващата юрисдикция, Съдът е приел, че освобождаването по член 15, точка 8 от Шеста директива, чийто текст е възпроизведен дословно в член 148, буква г) от Директива 2006/112, се прилага само за сделките, извършвани на последния етап от търговската верига по предоставяне на въпросната услуга.
- 32 Следва да се припомни обаче, че твърде специфичните съединени дела, по които е постановено решение от 14 септември 2006 г., Elmeка (C-181/04—C-183/04, EU:C:2006:563), се отнасят до услуги по превоз на гориво, извършвани за сметка на възложител, който впоследствие продава горивото на корабоприетатели. Следователно трябва фактически да бъдат извършени няколко сделки, преди да може да се установи, че доставките на услуги са извършени за нуждите, посочени в член 15, точка 8 от Шеста директива, тъй като употребата за тези нужди може да бъде приета за установена едва след като горивото е доставено на операторите на плавателни съдове, които ще го използват. Поради това Съдът приема в посоченото съдебно решение, че разширяването на обхвата на предвиденото освобождаване по отношение на по-ранни етапи от търговската верига по предоставяне на тази услуга би изисквало въвеждането на механизми за контрол и надзор, за да бъде проверено крайното предназначение на горивото. Тези механизми обаче биха създали ограничения, несъвместими с правилното и ясното прилагане на освобождаванията.
- 33 Тази съдебна практика, установена с оглед на особеностите на делата, по които е постановено посоченото съдебно решение, и отнасяща се до доставки на услуги, които могат да бъдат извършвани за цели, различни от предвидените, не може да бъде приложена за случаи, в които предвид естеството на целта на доставките на услуги, от момента на определянето ѝ може да се смята, че тя ще бъде следвана. Всъщност в такива случаи правилното и ясното прилагане на освобождаването по член 148, буква г) от Директива 2006/112 е гарантирано, без да е необходимо въвеждането на механизми за контрол и надзор.
- 34 Такъв е случаят на услуги по товарене и разтоварване като разглежданите в главното производство. Всъщност, видно от отговора на първия въпрос, проверката дали те отговарят на условията за прилагане на освобождаването по член 148, буква г) от Директива 2006/112 зависи единствено от вида плавателен съд, който е товарен или разтоварван. Следователно целта, за която се използват тези услуги, може да бъде приета за установена още от момента, в който се определят условията за предоставянето им.
- 35 След като няма друг особен фактор, който може да обоснове прилагането на освобождаването по член 148, буква г) от посочената директива само на последния етап от търговската верига по предоставянето на въпросните услуги, следва да се констатира, че в случая на

товарно-разтоварни услуги като разглежданите в главното производство освобождаването се прилага не само за доставките, извършвани в последния етап от търговската верига по предоставянето на услугите, но и за тези, извършвани на по-ранен етап.

- 36 Впрочем това тълкуване се потвърждава от преследваната с член 148 от Директива 2006/112 цел.
- 37 Всъщност, както е видно от заглавието на глава 7 от дял IX от тази директива, преследваната с нея цел е насърчаването на международния транспорт на хора и стоки. Тълкуването на освобождаването по член 148, буква г) от Директива 2006/112 в смисъл, че се прилага само на последния етап от търговската верига по предоставяне на товарно-разтоварните услуги, би било в противоречие с тази цел, тъй като, доколкото всеки посредник в тази верига прехвърля на клиентите си разходите по осигуряване на ликвидни средства за заплащане на ДДС, това тълкуване би довело до увеличение на цените на международния транспорт, което обаче не е обосновано с необходимостта да се гарантира правилното и ясното прилагане на това освобождаване.
- 38 На второ място, що се отнася до доставките на товарно-разтоварни услуги, извършвани в полза на един икономически оператор, но впоследствие фактурирани и на друг оператор, като например спедиторско или транспортно предприятие, от една страна, е безспорно, че за всеки икономически оператор се предполага, че действа от свое име. От друга страна, когато дадено лице приеме да плати за чужда сметка фактурата за доставка на услуги, може да се приеме, че то участва в извършването на доставката.
- 39 Съгласно член 28 от Директива 2006/112 обаче, 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.
- 40 Поради това, когато доставка на товарно-разтоварни услуги, извършена в полза на един икономически оператор, е фактурирана впоследствие на спедиторско или транспортно предприятие, трябва да се приеме — освен ако не бъде установено, че това предприятие не действа от свое име — че е извършена нова доставка на услуги, която променя реда на по-рано извършената доставка в търговската верига по предоставяне на услугите.
- 41 Това обстоятелство обаче само по себе си не може да постави под въпрос прилагането на освобождаването по член 148, буква г) от Директива 2006/112 за товарно-разтоварните услуги. Всъщност, доколкото, както следва от точка 35 от настоящото решение, предвиденото в тази разпоредба освобождаване се прилага за такива услуги независимо от това на кой етап от търговската верига е извършена доставката, включването на допълнителна доставка в тази верига не е от значение за прилагането на освобождаването.
- 42 На трето място, що се отнася до приложимостта на освобождаването по член 148, буква г) от Директива 2006/112 за товарно-разтоварните услуги, предоставяни на държателите на съответните товари, както бе припомнено, то може да се прилага за товарно-разтоварните услуги, независимо от това на кой етап е извършена доставката, поради което такива доставки могат да бъдат освободени, при условие че са част от посочената търговска верига.
- 43 Както подчертава запитващата юрисдикция, в това отношение Съдът е постановил в точка 24 от решение от 14 септември 2006 г., *Elmeke* (C-181/04—C-183/04, EU:C:2006:563), че търговската верига, разглеждана в делата, по които е постановено това решение, приключва с предоставянето на услугата на притежателя на съответния плавателен съд.



- 44 Този извод обаче също трябва да бъде поставен в съответния контекст. Всъщност тези дела се отнасят до доставки на услуги по превоз на гориво за зареждане. Като се има предвид, че тези доставки се извършват за посрещане на нуждите на съответните плавателни съдове, без да са пряко свързани с превозваните товари, то разходите за тези доставки не могат като такива да бъдат прехвърлени на държателите на товарите.
- 45 За сметка на това, трябва да се приеме, че в случай на доставки на товарно-разтоварни услуги, които са пряко свързани с превозваните товари и поради това разходите за тях могат като такива да бъдат прехвърлени на държателите на товарите, доставките на тези услуги в полза на държателите винаги са част от търговската верига по предоставяне на въпросните услуги. От това следва, че тези доставки могат да бъдат освободени на основание член 148, буква г) от Директива 2006/112.
- 46 При това положение на втория и третия въпрос следва да се отговори, че член 148, буква г) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, от една страна, че могат да бъдат освободени не само доставките на услуги по товарене и разтоварване на плавателен съд, попадащ в обхвата на член 148, буква а) от тази директива, извършвани на последния етап от търговската верига по предоставяне на тези услуги, но и извършваните на по-ранен етап доставки, каквато е доставката на услуги от подизпълнител в полза на икономически оператор, който впоследствие я фактурира на спедиторско или транспортно предприятие, и от друга страна, че могат да бъдат освободени и товарно-разтоварните услуги, предоставяни на държателя на товара, като например на износителя или на вносителя на стоката.

### По съдебните разноски

- 47 С оглед на обстоятелството, че за страните в главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (осми състав) реши:

- 1) 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 товаренето и разтоварването на плавателен съд са услуги, предназначени за посрещане на непосредствените нужди на товара на плавателните съдове, посочени в член 148, буква а) от тази директива.
- 2) Член 148, буква г) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, от една страна, че могат да бъдат освободени не само доставките на услуги по товарене и разтоварване на плавателен съд, попадащ в обхвата на член 148, буква а) от тази директива, извършвани на последния етап от търговската верига по предоставяне на тези услуги, но и извършваните на по-ранен етап доставки, каквато е доставката на услуги от подизпълнител в полза на икономически оператор, който впоследствие я фактурира на спедиторско или транспортно предприятие, и от друга страна, че могат да бъдат освободени и товарно-разтоварните услуги, предоставяни на държателя на товара, като например на износителя или на вносителя на стоката.

Подписи