SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA JANA MAZÁKA,

predstavljeni 29. marca 2007[1]

1. Obe vprašanji se nanašata na predhodno odločanje glede razlage člena 15(5) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero[2], kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992[3] (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2. Vprašanji sta nastali med postopkom med družbo Navicon (v nadaljevanju: Navicon) in pristojnim španskim davčnim organom glede zavrnitve njenega zahtevka za oprostitev plačila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) pri transakcijah delnega zakupa plovil za prevoz zbirnikov. V tej povezavi je treba opomniti, da španska zakonodaja, ki je prevzela Šesto direktivo, oprostitev predvideva le za celotni zakup plovila.

3. Zato se Sodišču predlaga, naj opredeli pojem zakupa, ki je uporabljen v členu 15(5) Šeste direktive, in predvsem, naj odloči, ali se ta pojem uporabi za celotno plovilo („celotni" zakup) ali se uporabi le za njegov del („delni" zakup).

I – Veljavna zakonodaja

A – *Skupnostna ureditev*

4. Člen 15(5) Šeste direktive določa:

„Oprostitve pri izvozu in podobnih transakcijah ter pri mednarodnem prevozu

Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo

1 — Jezik izvirnika: angleščina.
2 — UL 1977, L 145, str. 1.
3 — UL 1992, L 384, str. 47.

zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, oprostijo:

[...]

4. dobavo blaga za oskrbovanje z gorivom in drugo oskrbovanje:

(a) plovil za plovbo na odprtem morju, ki opravljajo prevoz potnikov za plačilo ali so namenjena opravljanju komercialne, industrijske ali ribiške dejavnosti;

(b) plovil za reševanje ali pomoč na morju ali za priobalni ribolov, razen za oskrbovanje ladij za priobalni ribolov; [...]

5. dobavo, izboljšave, popravilo, vzdrževanje, zakup in najem pomorskih plovil iz odstavka 4(a) in (b) ter dobavo, najem, popravilo in vzdrževanje opreme, vključno z ribiško opremo, ki je vgrajena ali se pri tem uporablja [...]"

B – *Nacionalna ureditev*

5. Člen 22.1 zakona 37 z dne 28. decembra 1992 o davku na dodano vrednost določa:

„Oprostitve pri transakcijah, podobnih izvozu

Davka naj se oprostijo naslednje transakcije pod pogoji in v okoliščinah, ki se določijo z uredbo:

Prvič. Dobava, izdelava, izboljšave, popravilo, vzdrževanje, celotni zakup in najem spodaj naštetih plovil:

1. plovila za plovbo na odprtem morju za mednarodni pomorski promet za komercialne dejavnosti prevoza blaga in

potnikov proti plačilu, skupaj s turističnimi storitvami ali za industrijske ali ribolovne dejavnosti [...]"

II – Dejanski okvir, postopek in vprašanji za predhodno odločanje

6. Družba Navicon in družba Compañía Transatlántica Española SA sta sklenili dogovor o delnem zakupu, na podlagi katerega je prva slednji proti plačilu dala v zakup določen del zmogljivosti na svojih plovilih za prevoz zbirnikov med različnimi pristanišči na Iberskem polotoku in ozemljem, kjer ne velja davek na dodano vrednost (Kanarski otoki).

7. Družba Navicon pri izdaji računov ni obračunala davka na dodano vrednost, ker je menila, da je bila transakcija oproščena plačila DDV. Pristojni španski davčni organ je naredil za zneske, plačane v skladu z dogovorom o zakupu, popravek v višini DDV, ker je menil, da se oprostitev ne uporabi, če gre za delni in ne za celotni zakup.

8. Družba Navicon je ta popravek izpodbijala pri Tribunal Económico Administrativo (regionalno in upravno sodišče) v Madridu, vendar neuspešno. Zoper to odločbo se je pritožila pri Tribunal Superior de Justicia de Madrid (višje sodišče, Madrid), ki je odločilo, da prekine odločanje in je Sodišču Evropskih skupnosti v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali se izraz ‚zakup', za katerega člen 15(5) Šeste direktive določa oprostitev, razlaga, kot da zajema le zakup celotnega plovila (celotni zakup) ali kot da zajema zakup, ki se nanaša na del ali odstotek zmogljivosti plovila (delni zakup)?

2. Ali Šesta direktiva nasprotuje nacionalnemu pravu, ki dopušča oprostitev samo za celotni zakup?"

III – Bistvene trditve, predložene Sodišču

9. Grška in španska vlada menita, da se pojem „zakup", uporabljen v členu 15(5) Šeste direktive, nanaša le na celotni zakup

plovil, in v skladu s tem sklepata, da je nacionalna ureditev v skladu z Direktivo. Oprostitve, določene v Šesti direktivi, je treba razlagati ozko, ker so izjema od splošnega načela, v skladu s katerim se odmeri DDV za vsako odplačno storitev davčnega zavezanca.

10. Nasprotno Belgijska vlada in Komisija trdita, da se pojem zakup nanaša tako na delni kot tudi na celotni zakup.

11. Belgijska vlada meni, da je namen člena 15(5) Šeste direktive oprostitev zakupa določenih plovil, zlasti pomorskih iz odstavka 4(a) in (b), in ne oprostitev določene vrste zakupa. V vsakem primeru, v skladu s sodno prakso Sodišča, ko se lahko predpis prava Skupnosti razlaga na več načinov, je treba dati prednost razlagi, ki zagotavlja, da določba ohrani koristni učinek. V tem primeru pa razlaga pojma zakup, ki se omejuje na celoten zakup, ogroža koristni učinek člena 15(5) Šeste direktive, ker bi se za enako pot in za enako vrsto plovila za delni zakup plačal DDV, medtem ko bi bil celotni zakup oproščen plačila DDV.

12. Komisija prvič trdi, da je Sodišče dosledno ugotavljalo, da prvi stavek člena 15 Šeste direktive ne daje državi članici možnosti, da bi vplivala na stvarno veljavnost Šeste direktive, kot jo določa ta direktiva. Dalje mora biti blago, ki se izvozi v tretje države, oproščeno vseh davkov, ko zapusti ozemlje Skupnosti, ki zahteva, naj se zakup ne obdavči, pa naj gre za celotni ali delni zakup. Nazadnje, če bi se pojem zakupa omejil le na celotni zakup, bi to pomenilo, da bi bila pravica do oprostitve odvisna od velikosti plovila, ker bi bila podobna količina tovora oproščena ali pa ne, odvisno od velikosti zadevnega plovila.

13. Komisija pa tudi navaja trditev, ki bi lahko podprla stališče, da je španska zakonodaja v skladu s pravom Skupnosti. Po analogiji bi lahko rekli, da se delni zakup lahko obravnava kot prevoz blaga in tako spada v področje veljavnosti člena 15(13) Šeste direktive[4], ki med drugim določa

4 — Člen 15(13) Šeste direktive določa:
„Opravljanje storitev, vključno s prevoznimi in pomožnimi posli, razen opravljanja storitev, ki so oproščene v skladu s členom 13, če so neposredno povezane z izvozom ali uvozom blaga, ki ga zajemajo določbe člena 7(3) ali člena 16(1), Naslov A;"

oprostitev za prevozne storitve, ki se nanašajo na izvoženo blago. Vendar Komisija meni, da ta trditev ne more vzdržati. Prvič, besedilo Šeste direktive uvršča zakup in prevoz blaga v dve različni ureditvi, in drugič, obe pogodbi se zelo razlikujeta med seboj.

14. Komisija trdi, da mora nacionalno sodišče odločiti, tako na podlagi besedila dogovora med strankama kot na podlagi narave in vsebine ponujene storitve, ali zadevna pogodba izpolnjuje zahtevane pogoje za dogovor o zakupu za namene člena 15(5) Šeste direktive.

IV – Pravna presoja

15. V skladu s členom 15(5) Šeste direktive se zakup pomorskih plovil oprosti plačila DDV. Določba pojma zakup ne opredeljuje natančno.

16. V praksi se lahko zakup nanaša na celoten zakup, v katerem se storitev imenuje „celotni" zakup, ali pa le na del plovila, takrat gre za „delni" zakup.

17. Iz trditev držav članic, ki so bile v tem postopku intervenientke, izhaja, da se pojem zakup v Skupnosti ni razlagal enotno, kot je razvidno iz izvajanja zakonodaje nekaterih držav članic, skupaj s Španijo, iz katere izhaja ta predlog za predhodno odločanje, ki omejuje pojem zakup le na „celotni" zakup, medtem ko se zdi, da druge nacionalne zakonodaje, kot je belgijska, sprejemajo širšo razlago, po kateri sta oproščeni obe vrsti zakupa, „celotni" in „delni". Tako izhaja vprašanje iz obsega, ki ga ima pojem zakup v sobesedilu oprostitve DDV v skladu s členom 15(5) Šeste direktive.

18. Sodišče je dosledno ugotavljalo, da je treba oprostitve DDV ozko razlagati, saj so izjeme od splošnega načela, da je vsaka storitev, ki jo opravi davčni zavezanec za plačilo, predmet prometnega davka.[5] Sodišče

5 — Glej na primer sodbo z dne 16. septembra 2004 v zadevi Cimber Air glede (C-382/02, ZOdl., str. I-8379, točka 25).

je ponovilo to načelo, med drugim pri razlagi oprostitev, ki se uporabljajo za pomorska plovila.[6]

19. Vendar to načelo ozke razlage ne more povzročiti tega, da dobi naveden člen 15 drugačen pomen od tega, ki jasno izhaja iz njegovega besedila.[7]

20. V zadevni določbi niti nikjer drugje v besedilu Šeste direktive ni ničesar, kar bi izraz „zakup" omejevalo le na „celotni" zakup. Videti je, drugače kot je določeno v Šesti direktivi glede oprostitve na podlagi člena 15(4) Direktive[8], da države članice ne smejo omejevati oprostitev, določenih s členom 15(5) Direktive, dokler ne začnejo veljati davčni predpisi Skupnosti, ki podrobneje določajo področje uporabe oprostitve. Tako se zdi, da omejevanje pomena izraza „zakup" v sobesedilu oprostitve DDV, določene s Šesto direktivo za „celotni zakup", presega mejo diskrecije, ki jo imajo države članice pri prenosu te direktive v nacionalno pravo. Opredelitev področja uporabe DDV načeloma pripada zakonodaji Skupnosti in zato da bi bila omejitev področja uporabe DDV, zlasti z nacionalno izvedbeno zakonodajo, v skladu s Šesto direktivo, mora izhajati iz besedila, namena in/ali splošne sheme Šeste direktive.

21. Glede tega se je treba tudi vprašati, ali se ozek pristop, kakršen je v španski ureditvi, lahko uskladi s sistemom in cilji Šeste direktive. Glede tega je treba opomniti, da so oprostitve samostojni pojmi prava Skupnosti, ki jih je treba postaviti v splošni okvir skupnega sistema DDV, vzpostavljenega s Šesto direktivo.[9]

22. Kot sta trdili belgijska vlada in Komisija, bi razlaga besede „zakup", ki se uporablja v členu 15(5) Šeste direktive, ki se sklicuje izrecno na celoten zakup, vodila do resnih neskladnosti pri obravnavanju transakcij zakupa glede DDV. Na podlagi takega pristopa bi bila pravica do oprostitve pri transakcijah zakupa odvisna od velikosti plovila, saj bi bila transakcija zakupa za prevoz enake količine tovora oproščena na majhnem plovilu, ker bi se uporabila celotna tovorna zmogljivost plovila in bi se zato

6 — Glej sodbi z dne 26. junija 1990 v zadevi Velker International Oil Company (C-185/89, Recueil, str. 2561, točka 19) in z dne 14. septembra 2006 v združenih zadevah Elmeka (od C-181/04 do C-183/04, ZOdl., str. I-8167, točka 15).

7 — Glej glede tega učinka sodbo Cimber Air, navedeno v opombi 5, točka 29.

8 — Drugi stavek člena 15(4) določa naslednje: „Komisija čim prej predloži Svetu predloge za določitev davčnih pravil Skupnosti o področju uporabe in praktični ureditvi izvajanja te oprostitve in oprostitev iz odstavkov (5) do (9). Do začetka veljavnosti teh pravil lahko države članice omejijo obseg oprostitve iz tega odstavka."

9 — Glej zlasti sodbe z dne 5. junija 1997 v zadevi SDC (C-2/95, Recueil, str. I-3017, točka 21); z dne 10. septembra 2002 v zadevi Kügler (C-141/00, Recueil, str. I-6833, točka 25); sodbo Cimber Air, navedeno v opombi 5, točka 23, in sodbo Elmeka, navedeno v opombi 6, točka 20.

obravnaval kot celoten zakup, medtem ko bi na večjem plovilu enaka količina tovora porabila le del tovorne zmogljivosti, ki se bi torej obravnavala kot delni zakup plovila. Taka neskladja bi ogrozila učinkovitost člena 15(5) Šeste direktive.

23. Poleg tega, če obstaja dogovor, da „delni" zakup pomorskih plovil ni oproščen, bi to vodilo do stanj, kjer stroški prevoza nekaterega izvoženega blaga, zlasti tistega, ki se izvozi z delnim zakupom, ne bi bili oproščeni. Tak izid bi jasno nasprotoval načelu namembne države, v skladu s katerim se blago obdavči v državi, v kateri ga bo na koncu potrošnik porabil. Iz tega načela zlasti izhaja, da mora biti blago, ki bo izvoženo ven iz Skupnosti, oproščeno dajatev, skupaj z dajatvami njihovih stroškov prevoza izven Skupnosti, ker bodo ti stroški vključeni v ceno izvoženega blaga.

24. Lahko bi oporekali, da ni nujno, da izključitev „delnega" zakupa iz področja uporabe oprostitve iz člena 15(5) Šeste direktive glede „zakupa" plovil ogroža načelo namembne države. Ta je lahko namreč zavarovana za blago, ki je izvoženo z „delnim" zakupom na podlagi člena 15(13) Šeste direktive, ki med drugim za prevoz izvoženega blaga določa, da je oproščeno, če izpolnjuje pogoje iz te določbe. Kot je poudarila Komisija, se kljub temu poraja vprašanje, ali je uporaba tega člena v skladu s sistematiko in logiko Šeste direktive.

25. Prvič, zdi se, da se dogovor o zakupu in dogovor o prevozu blaga glede njunega cilja in pravne ureditve precej razlikujeta. Ko je plovilo – ali del njega, v primeru delnega zakupa – predmet sporazuma za zakup in najem, je določeno za določen namen, na primer prevoz, medtem ko je dogovor za prevoz blaga pogodba, s katero prevoznik prevzame odgovornost, da bo blago dostavil na določen kraj. Drugače povedano, če se pogodba za zakup ali najem nanaša na prevozna sredstva kot taka, se pogodba o prevozu nanaša na vsebino, ki jo je treba prevažati s prevoznimi sredstvi. Iz tega

izhaja, da če imata zakupnik in najemnik pravico za uporabo plovila iz dogovora – ali del plovila, v primeru delnega zakupa –, lastnik blaga, ki se prevaža, nima te pravice, ampak lahko pričakuje le, da bo blago dostavljeno na določen kraj. Te razlike podpirajo trditev, da naj bi bila upoštevna ureditev iz Šeste direktive drugačna.

26. Podobno obravnavanje delnega zakupa in prevoza blaga tudi porodi vprašanje glede potrebe po drugačni oprostitvi celotnega zakupa. Če bi bil delni zakup tako podoben prevozu blaga, da bi ju izenačil kljub bistvenim razlikam v pravni naravi dogovora, se lahko vprašamo, ali naj drugačna oprostitev za zakup sploh obstaja in ali naj se ne bi obravnaval podobno kot prevoz blaga. Podobno obravnavanje delnega zakupa prevozu blaga bi se torej težko uskladilo z besedilom Šeste direktive.

27. Nazadnje, ker se ti vrsti dogovora preprosto kar precej razlikujeta v pravni naravi, lahko upravičeno mislimo, da bi zakonodajalec Skupnosti v Šesti direktivi pojasnil, če bi nameraval omejiti pojem zakupa le na celotni zakup in delni zakup obravnavati podobno kot prevoz blaga.

28. Iz zgoraj navedenega izhaja, da ni nobenega pravega razloga, da bi se „delni" zakup moral obravnavati podobno kot prevoz blaga za namen uporabe oprostitev DDV v skladu s Šesto direktivo in da ga ne bi obravnavali kot oprostitev pri zakupu v skladu s členom 15(5) Šeste direktive.[10]

29. Zaradi vseh teh razlogov bi bil odgovor na prvo vprašanje, da je izraz „zakup", za katerega je določena oprostitev v členu 15(5) Šeste direktive, treba razlagati, kot da vključuje tako zakup vseh plovil (celotni zakup) kot tudi zakup le dela ali odstotka plovila (delni zakup).

30. Iz zgoraj navedenega izhaja tudi, da naj bi bil odgovor na drugo vprašanje, da Šesta direktiva nasprotuje nacionalnemu pravu, ki določa oprostitev le za celotni zakup.

10 — Torej za zagotovitev pravilne uporabe Šeste direktive ne more nič preprečiti nacionalnemu sodišču, da spremeni označbo opredelitve dogovora o „delnem" zakupu, če sklene, da ta, v danem primeru in na podlagi pogodbenih klavzul zadevnega dogovora, ni nič več kot pogodba za prevoz blaga in je bil zato napačno opredeljen kot dogovor o „zakupu", da bi izpolnjeval pogoje za oprostitve pri transakcijah zakupa, kot so določene v členu 15(5) Šeste direktive.

V – Predlog

31. Glede na povedano predlagam, naj Sodišče na predloženi vprašanji odgovori takole:

1. Izraz „zakup“, za katerega je določena oprostitev v členu 15(5) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977, je treba razlagati, kot da vključuje tako zakup celotnega plovila (celotni zakup) kot tudi zakup dela ali odstotka plovila (delni zakup).

2. Šesta direktiva nasprotuje nacionalnemu pravu, ki določa oprostitev le za celotni zakup.