SODBA SODIŠČA (četrti senat)
z dne 18. oktobra 2007*

V zadevi C-97/06,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Španija) z odločbo z dne 23. januarja 2006, ki je prispela na Sodišče 20. februarja 2006, v postopku

Navicon SA

proti

Administración del Estado,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, G. Arestis (poročevalec), sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, J. Malenovský in T. von Danwitz, sodnika,

generalni pravobranilec: J. Mazák,
sodni tajnik: R. Grass,

* Jezik postopka: španščina.

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za špansko vlado M. Muñoz Pérez, zastopnik,

— za belgijsko vlado A. Hubert, zastopnica,

— za grško vlado K. Georgiadis in M. Papida, zastopnika,

— za Komisijo Evropskih skupnosti M. Afonso in L. Escobar Guerrero, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 29. marca 2007

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 15(5) Šeste direktiva 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 (UL L 145, str. 1), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992 (UL L 384, str. 47, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Predlog je bil vložen v okviru spora med Navicon SA (v nadaljevanju: Navicon), tožečo stranko v postopku v glavni stvari, in Administración del Estado glede zavrnitve njenega zahtevka za oprostitev plačila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za zneske, ki jih je plačala na podlagi pogodbe o delnem zakupu ladij Navicon.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 15(1), (4), (5) in (13) Šeste direktive z naslovom „Oprostitve pri izvozu in podobnih transakcijah ter pri mednarodnem prevozu" določa:

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, oprostijo:

1. dobavo blaga, ki ga prodajalec ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj izven Skupnosti;

[...]

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;

[...]

13. 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".

Nacionalna ureditev

4 Člen 22(1) zakona 37/1992 o davku na dodano vrednost (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) z dne 28. decembra 1992 (BOE št. 312 z dne 29. decembra 1992, str. 44247, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa naslednje:

„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 za plačilo, skupaj s turističnimi storitvami ali za industrijske ali ribolovne dejavnosti.

V nobenem primeru pa oprostitev ne velja za plovila, namenjena za športne dejavnosti, izletniške ladje ali na splošno za zasebno uporabo."

Dejansko stanje v postopku v glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

5 Kot izhaja iz predložitvene odločbe, sta Navicon in Compañía Transatlántica Española SA sklenili pogodbo za delni zakup, s katero je prva za plačilo dala drugi na razpolago določen del tovornih zmogljivosti na svojih plovilih za prevoz zbirnikov med različnimi pristanišči na Iberskem polotoku in Kanarskimi otoki, ki so v skladu s členom 3(3), drugi pododstavek, Šeste direktive ozemlje zunaj Skupnosti. Navicon DDV-ja na računih v zvezi s pogodbo ni obračunal, saj je menil, da za zakup velja oprostitev plačila DDV.

6 Vendar pa je španska davčna uprava, ker je ocenila, da se oprostitev, določena s členom 22(1) zakona o DDV, če gre za delni in ne celotni zakup, ne uporabi, obračunala DDV za zneske, ki so bili plačani iz naslova te pogodbe o zakupu.

7 Navicon je to novo obračunanje davka na dodano vrednost izpodbijal pred Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, ki je njegovo tožbo zavrnilo. Zaradi te zavrnilne odločbe je vložil pritožbo pri predložitvenem sodišču.

8 Tribunal Superior de Justicia de Madrid je, ker je ugotovilo, da je za rešitev spora potrebna razlaga Šeste direktive, prekinilo odločanje in Sodišču 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?"

Vprašanji za predhodno odločanje

9 S tema vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba člen 15(5) Šeste direktive razlagati tako, da se nanaša tako na celotni kot tudi na delni zakup plovil za plovbo na odprtem morju. Glede tega to sodišče sprašuje tudi, ali ta določba nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta v glavni stvari, ki oprostitev DDV dopušča le za celotni zakup teh plovil.

Stališča, ki so bila predložena Sodišču

10 Španska in grška vlada menita, da se izraz zakup, določen v členu 15(5) Šeste direktive, nanaša le na zakup celotnega plovila in zato sklepata, da je zakon o DDV v skladu s to določbo. Glede tega zatrjujeta, da je treba po ustaljeni sodni praksi Sodišča oprostitve, ki jih določa Šesta direktiva, razlagati ozko, ker pomenijo odstopanja od splošnega načela, da se DDV naloži za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo.

11 Španska vlada dodaja, da je namen oprostitve, ki jo določa ta določba, olajšati uporabo DDV v primeru dobave blaga zunaj Skupnosti, kar pomeni, da oprostitev velja za zakup le v primeru mednarodne plovbe. Po mnenju te vlade je razlaga, ki je najbolj v skladu s tem namenom in ki je kar se da ozka, ta, da oprostitev velja le, če gre za celoten zakup plovila, in sicer če se domneva, da bo naslovnik storitve to storitev uporabil v okviru mednarodne plovbe.

12 Belgijska vlada in Komisija Evropskih skupnosti pa nasprotno trdita, da se izraz „zakup" iz člena 15(5) Šeste direktive nanaša tako na celotni kot na delni zakup pomorskih plovil.

13 Po mnenju te vlade iz besedila člena 15(5) Šeste direktive jasno izhaja, da je bil namen te določbe, da velja oprostitev za zakup plovil za mednarodno plovbo, ne pa za določeno vrsto zakupa plovil. V vsakem primeru pa ta vlada opozarja, da če se določba prava Skupnosti lahko razlaga na več načinov, je treba dati prednost tistemu, ki lahko zagotovi polni učinek te določbe. V postopku v glavni stvari bi razlaga izraza zakup, ki bi bila omejena le na celotni zakup, ogrozila polni učinek omenjenega člena 15(5) v tem smislu, da se za enako pot in za enak tovor za delni zakup obračuna DDV, medtem ko bi bila v primeru celotnega zakupa storitev oproščena plačila DDV-ja.

14 Komisija uvodoma trdi, da je treba uporabiti merilo ozke razlage določb glede oprostitev DDV, upoštevajoč da oprostitve, ki se nanašajo na plovila in zrakoplove, določene v členu 15 Šeste direktive, predstavljajo dvojno izjemo od splošnih pravil iz

te direktive, ker predstavljajo oprostitve in predvidevajo izjemo od skupnega sistema DDV na enotnem trgu.

15 Vendar po mnenju Komisije iz besedila člena 15(5) Šeste direktive izhaja, da se ta določba nanaša tako na celoten kot na delni zakup morskih plovil. Ta določba naj torej ne bi razlikovala med tema dvema zakupoma in zato naj ne bi bilo mogoče, da lahko ena država članica za zadevno oprostitev določi drugačen obseg kot je tisti, ki očitno izhaja iz besedila te direktive (v tem smislu glej sodbo z dne 16. septembra 2004 v zadevi Cimber Air, C-382/02, ZOdl., str. I-8379). Poleg tega naj prvi stavek člena 15 Šeste direktive državam članicam nikakor ne bi dal možnosti, da vplivajo na stvarno veljavnost oprostitve, kot je določena s to direktivo.

16 Poleg tega Komisija meni, da je blago, ki se izvozi v tretje države, treba oprostiti vseh davkov, ko zapusti ozemlje Skupnosti, kar zahteva neobdavčevanje opravljenega zakupa, pa naj gre za celotni ali delni zakup. Oprostitev zgolj celotnega zakupa bi vodila v to, da bi bil ta zakup odvisen od velikosti plovila, s katerim se ta izvaja, saj bi bil enak tovor oproščen – ali pa ne – glede na tovorno zmogljivost tega plovila.

17 Vendar Komisija analizira tudi morebitne utemeljitve zakona o DDV. Zato preuči možnost, da za pogodbo o zakupu velja enaka davčna ureditev, kot je ta, ki se uporablja za pogodbo o prevozu blaga, ki je določena v členu 15(13) Šeste direktive. Bistven namen in razlog pogodbe bi bila v obeh primerih prevoz blaga iz enega mesta na drugo. Vendar meni, da bi to enako obravnavanje nasprotovalo vsebini in cilju Šeste direktive, ki za zakup določa drugačno pravno ureditev kot za prevozne storitve.

18 Nazadnje Komisija zaključuje, da mora nacionalno sodišče ob upoštevanju besedila pogodbe med strankami ter specifične narave in vsebine opravljene storitve odločiti, ali ima zadevna pogodba lastnosti zakupne pogodbe v smislu člena 15(5) Šeste direktive.

Odgovor Sodišča

19 Iz predložitvene odločbe izhaja, da člen 22(1) zakona o DDV določa oprostitev za celotni zakup plovil za mednarodno pomorsko plovbo in zagotavlja opravljanje komercialnih storitev odplačnega prevoza blaga. Poleg tega je res, da so po členu 3, odstavek 3, drugi pododstavek, Šeste direktive Kanarski otoki ozemlje zunaj Skupnosti in da se na podlagi te določbe, v zvezi s členom 15(1), te direktive prevoz blaga na te otoke za namene DDV obravnava kot izvoz.

20 Glede oprostitev, ki jih določa Šesta direktiva, je treba spomniti, da gre za avtonomne izraze prava Skupnosti, ki jih je treba umestiti v splošno sobesedilo skupnega sistema DDV, ki ga določa ta direktiva (glej, med drugim, sodbi z dne 26. marca 1987 v zadevi Komisija proti Nizozemski, 235/85, Recueil, str. 1471, točka 18; z dne 5. junija 1997 v zadevi SDC, C-2/95, Recueil, str. I-3017, točka 21 in zgoraj navedeno sodbo Cimber Air, točka 23).

21 Ta sistem temelji zlasti na dveh načelih. Po eni strani se DDV obračuna za vsako storitev in za vsako dobavo blaga, ki jo je davčni zavezanec opravil za plačilo. Po drugi strani načelo davčne nevtralnosti nasprotuje temu, da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake storitve, glede plačila DDV obravnavajo različno (zgoraj navedena sodba Cimber Air, točka 24).

22 Glede na ta načela je treba torej te oprostitve razlagati ozko, upoštevajoč to, da pomenijo odstopanje od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plačuje za vsako dobavo blaga in za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo (v tem smislu glej zgoraj navedeni sodbi SDC, točka 20, in Cimber Air, točka 25, ter sodbo z dne 14. junija 2007 v zadevi Haderer, C-445/05, ZOdl., I-4841, točka 18). To pravilo ozke razlage pa ne pomeni, da je treba besedilo, ki se uporabi za opredelitev teh oprostitev, razlagati tako, da bi jih prikrajšali za njegove učinke (sodba z dne 18. novembra 2004 v zadevi Temco Europe, C-284/03, ZOdl., str. I-11237, točka 17 in zgoraj navedena sodba Haderer, točka 18).

23 Izraz zakup, določen v členu 15(5) Šeste direktive, je treba razlagati glede na ta merila razlage, ki jih je razvila sodna praksa, navedena v točkah od 20 do 22 te sodbe.

24 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da ta člen ne vsebuje nobene opredelitve izraza „zakup". Po ustaljeni sodni praksi je za razlago določbe prava Skupnosti treba upoštevati ne le besedila te določbe, ampak tudi njeno sobesedilo in cilje ureditve, katerih del je ta določba (glej zlasti sodbi z dne 18. maja 2000 v zadevi KVS International, C-301/98, Recueil, str. I-3583, točka 21, in z dne 6. julija 2006 v zadevi Komisija proti Portugalski, C-53/05, ZOdl., str. I-6215, točka 20).

25 Prvič, iz besedila člena 15(5) Šeste direktive izhaja, da države članice oprostijo plačila DDV dobavo, izboljšave, popravilo, vzdrževanje, zakup in najem pomorskih plovil iz odstavka 4(a) in (b) istega člena, zlasti tista, povezana s plovbo na odprtem morju, ki zagotavljajo komercialno dejavnost, kot tudi najem, popravilo in vzdrževanje opreme, vključno z ribiško opremo, ki je vgrajena ali se pri tem uporablja.

26 Tako je treba ugotoviti, da člen 15(5) nikakor ne razlikuje med celotnim zakupom in delnim zakupom. Ta določba zgolj navaja zakup plovil za plovbo na odprtem morju med primeri oprostitve DDV, določenimi v tem členu, ne da bi bilo pojasnjeno, ali gre za delni ali celotni zakup.

27 Poleg tega, če bi člen 22(1) zakona o DDV temeljil na posebni razlagi izraza zakup, je treba opozoriti, da se po ustaljeni sodni praksi, če na podlagi uvodnega stavka člena 15 Šeste direktive države članice določijo pogoje za oprostitev zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, ti pogoji ne smejo nanašati na opredelitev vsebine predvidenih oprostitev (glej, po analogiji, sodbi z dne 11. januarja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji, C-76/99, Recueil, str. I-249, točka 26, in z dne 26. maja 2005 v zadevi Kingscrest Associates et Montecello, C-498/03, ZOdl., str. I-4427, točka 24).

28 Gledano s tega stališča dejstvo, da se za določeno transakcijo DDV naloži ali oprosti, ne sme biti odvisno od opredelitve te transakcije v nacionalnem pravu (glej, med drugim, zgoraj navedeni sodbi Kingscrest Associates et Montecello, točka 25, ter Haderer, točka 25).

29 Drugič je glede cilja člena 15 Šeste direktive treba ugotoviti, da ta ureja oprostitev DDV za izvoz zunaj Skupnosti, podobne transakcije in mednarodne prevoze. V okviru mednarodne trgovine se želi s tako oprostitvijo spoštovati načelo obdavčevanja blaga ali zadevnih storitev v kraju, kamor so namenjene. Vsak izvoz – kot tudi vsaka podobna transakcija – mora biti torej oproščen DDV, da se zagotovi, da se zadevna transakcija obdavči v kraju, kjer se bo zadevno blago porabilo.

30 V postopku v glavni stvari iz besedila člena 22(1) zakona o DDV izhaja, da je le celotni zakup plovil za plovbo na odprtem morju, ki se uporabljajo za mednarodno plovbo, oproščen DDV. Zato kljub dejstvu, da gre za izvozu podobne transakcije, ta zakon ne določa oprostitve za delni zakup teh plovil. Iz tega izhaja, da obdavčevanje te vrste zakupa za te transakcije ne spoštuje načela obdavčevanja zadevnega blaga in storitev v kraju, kamor so namenjeni, in ni v skladu s ciljem, ki ga zasleduje ureditev oprostitev iz člena 15 Šeste direktive.

31 Poleg tega je treba dodati, da, kot ugotavlja predložitveno sodišče, ta zakon, s tem ko omeji oprostitev DDV le na celotni zakup, ugodnost te oprostitve pogojuje z velikostjo plovila, za katero se uporabi zakup, ker se enaka količina tovora lahko obdavči ali oprosti davka glede na to, ali ta pokriva celoto ali le del tovorne zmogljivosti tega plovila. Treba je ugotoviti, da taka okoliščina odvzame polni učinek oprostitve zakupa, določenega v členu 15(5) Šeste direktive.

32 V teh okoliščinah, čeprav je res, da je treba besedilo glede oprostitev iz člena 15(5) Šeste direktive razlagati ozko, bi zelo ozka razlaga izraza zakup vodila k neupoštevanju tako besedila kot cilja te določbe.

33 Zato je treba na zastavljeni vprašanji odgovoriti tako, da je treba člen 15(5) Šeste direktive razlagati tako, da se nanaša tako na celotni zakup kot na delni zakup plovil za plovbo na odprtem morju. Zato ta določba nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki oprostitev DDV določa le za celotni zakup teh plovil.

34 Komisija v stališčih, ki jih je predložila Sodišču, ne glede na to preučuje možnost, da se delni zakup šteje za pogodbo o prevozu blaga, kar bi omogočilo, da za ta zakup velja oprostitev, ki je pridržana prevoznim storitvam, ki so povezane z izvoženim blagom, in ki je določena s členom 15(13) Šeste direktive, če to blago izpolnjuje pogoje iz te določbe. V tem sobesedilu in s to izenačitvijo bi se lahko odobrila oprostitev delnega zakupa plovila v okviru transakcije, podobne izvozu.

35 Glede tega je treba ugotoviti, da je glede oprostitev pri izvozu Šesta direktiva za te dve vrsti pogodbe, torej za zakupno pogodbo in pogodbo za opravljanje prevoznih storitev, določila različni pravni ureditvi. Oprostitev zakupa plovil za plovbo na odprtem morju je bila določena v členu 15(5) Šeste direktive, medtem ko je prevoz blaga urejen v točki 13 tega člena. Torej iz samega besedila tega člena izhaja, da izenačitev teh dveh pogodb, zato da bi zanju veljala enaka ureditev glede DDV, nima nobene podlage v sistemu oprostitev, ki jih določa ta direktiva.

36 Kot je povedal generalni pravobranilec v točki 27 sklepnih predlogov, je treba šteti, da, če bi imel zakonodajalec Skupnosti namen omejiti izraz zakupa plovil za plovbo na odprtem morju le na celotni zakup teh plovil, delni zakup pa bi nameraval obravnavati kot podobnega opravljanju storitev prevoza blaga, bi moral to izrecno določiti v členu 15 Šeste direktive.

37 Vseeno pa je predložitveno sodišče tisto, ki mora upoštevati upoštevne okoliščine, v katerih je potekal zakup iz postopka v glavni stvari, da izlušči tiste značilnosti, iz katerih bi lahko presodili, ali je treba to transakcijo opredeliti kot zakup ali kot storitev prevoza blaga. To sodišče mora zlasti upoštevati besedilo pogodbe, ki je

sklenjena med strankama, in tudi posebno naravo ter vsebino opravljene storitve, da bo lahko določilo, če pogodba izpolnjuje pogoje zakupne pogodbe v smislu člena 15(5) Šeste direktive.

38 Kot je glede tega poudarila Komisija, se zakupna pogodba razlikuje od pogodbe o prevozu blaga zato, ker določa, da ladjar da na razpolago drugi osebi, zakupniku, celo ladjo ali njen del, medtem ko je v primeru pogodbe o prevozu blaga obveznost prevoznika do stranke le v tem, da opravi prevoz tega blaga.

39 Taka pravna preučitev zadevne pogodbe v postopku v glavni stvari se poleg tega izkaže za potrebno za zagotavljanje pravilne in enostavne uporabe oprostitev, ki so določene s Šesto direktivo, in za preprečevanje vsakršnih utaj, izogibanj ali zlorab pri izvajanju te direktive.

40 Iz tega izhaja, da mora predložitveno sodišče odločiti, ali pogodba v postopku v glavni stvari izpolnjuje pogoje zakupne pogodbe v smislu člena 15(5) Šeste direktive.

Stroški

41 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

1. **Člen 15(5) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992, je treba razlagati tako, da se nanaša tako na celotni kot na delni zakup plovil za plovbo na odprtem morju. Zato ta določba nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki oprostitev davka na dodano vrednost določa le za celotni zakup teh plovil.**

2. **Predložitveno sodišče mora odločiti, ali pogodba, ki sta jo sklenili stranki v postopku v glavni stvari, izpolnjuje pogoje zakupne pogodbe v smislu člena 15(5) Šeste direktive 77/388, kot je bila spremenjena z Direktivo 92/111.**

Podpisi