

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

ELEANOR SHARPSTON,

predstavljeni 5. marca 2015(1)

Zadeva C-526/13

Fast Bunkering Klaipėda UAB

proti

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Mokestininkų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Litva))

„DDV – Oprostitev za dobavo blaga za oskrbovanje z gorivom in drugo oskrbovanje plovil za plovbo na odprtem morju – Veljavnost za dobave posrednikom, ki delujejo v svojem imenu – Končna uporaba blaga, ki je znana in ustrezno dokazana s potrdilnimi dokazi, ki so pred dobavo predloženi davčnemu organu“

1. S členom 148 direktive o DDV(2) se od držav članic zahteva, da oprostijo, med drugim, dobavo blaga za oskrbovanje z gorivom in drugo oskrbovanje nekaterih plovil za plovbo na odprtem morju. Spor pred Mokestininkų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisija za reševanje davčnih sporov pri vladi Republike Litve, v nadaljevanju: komisija za reševanje davčnih sporov)(3) zadeva dobave goriva, za katere razpisi niso izdani neposredno upravljavcem takih plovil, temveč posrednikom, čeprav je končna uporaba goriva vnaprej določena in se gorivo dobavlja neposredno zadevnim plovilom. Komisija za reševanje davčnih sporov želi izvedeti, ali se oprostitev v takem primeru uporablja.

Direktiva o DDV

2. V skladu s členom 2(1)(a) direktive o DDV so dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo, predmet DDV.

3. V členu 14(1) je taka dobava opredeljena kot „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“. V skladu s členom 14(2)(c) se tudi „prenos blaga po pogodbi, na podlagi katere se plača provizija na nakup ali prodajo“ šteje za dobavo blaga.(4)

4. V poglavju z naslovom „Oprostitve v zvezi z mednarodnim prevozom“ člen 148 direktive o DDV zlasti določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

(a) dobavo blaga za oskrbovanje plovil za plovbo na odprtem morju [...];

[...]

(c) dobavo, izboljšave, popravilo, vzdrževanje, zakup in najem plovil iz točke (a) ter dobavo, najem, popravilo in vzdrževanje opreme, vključno z ribiško opremo, ki je vgrajena ali se pri tem uporablja;

(d) opravljanje storitev, razen storitev iz točke (c), za neposredne potrebe plovil iz točke (a) in njihovega tovora;

[...]“

5. V skladu s členom 131 se navedene oprostitve uporabljajo pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja „pravilne in enostavne uporabe“ teh oprostitvev ter „preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab“.

6. Člen 148(a) direktive o DDV je neposredni naslednik člena 15(4) Šeste direktive,⁽⁵⁾ za katerega je Sodišče v sodbi Velker⁽⁶⁾ razložilo, da se uporablja samo za dobavo blaga upravljavcu plovila, ki bo to blago uporabil za oskrbovanje z gorivom in drugo oskrbovanje, ne pa za dobavo na prejšnji stopnji trgovske verige. To je bilo predvsem zato, ker bi razširitev oprostitve na stopnje pred končno dobavo blaga upravljavcu ladje pomenila, da bi morale države članice vzpostaviti nadzorne mehanizme, da bi se preprečale o končni uporabi blaga, ki se dobavi kot oproščeno davka.

7. Člen 148(e), (f) in (g) direktive o DDV vsebuje določbe, ki so primerljive tistim v točkah (a), (c) oziroma (d), saj obravnava oprostitve za dobavo blaga za oskrbovanje z gorivom in drugo oskrbovanje zrakoplovov, ki jih uporabljajo letalske družbe predvsem za polete na mednarodnih zračnih poteh za plačilo. Sodišče je navedene določbe ali njihove predhodnice v Šesti direktivi razlagalo v sodni praksi, ki je morda lahko upoštevna tudi za člen 148(a).⁽⁷⁾

Litovska zakonodaja

8. Člen 44 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX 751 (zakon Republike Litve o davku na dodano vrednost št. IX 751; v nadaljevanju: zakon o DDV) med drugim določa:

„1. Dobava blaga se obdavči po niželjni stopnji DDV, če se blago dobavi za oskrbovanje plovil iz člena 43(1) tega zakona [namreč, plovila, ki plujejo na odprtem morju in so namenjena za prevoz potnikov in/ali tovora na mednarodnih progah in/ali za druge storitve za plačilo] [...]

[...]

3. V tem zakonu [...] se gorivo (pogonsko gorivo) in maziva štejejo za oskrbovanje. [...]“

9. Z različnimi pravili, s katerimi se ureja oskrbovanje z gorivom in drugo oskrbovanje plovil in zrakoplovov, je naložena vrsta strogih upravnih zahtev, ki med drugim vključujejo popolno sledljivost vseh dobav goriva za plovila, zlasti iz carinskih skladišč, pod nadzorom carinskih organov.

Dejansko stanje, postopek in predloženo vprašanje za predhodno odločanje

10. Družba Fast Bunkering Klaipėda UAB (v nadaljevanju: družba FBK) je za namene DDV

registrirana v Litvi. S pristojnim davčnim organom je v sporu zaradi dobav goriva, ki jih je med letoma 2008 in 2011 opravila za plovila, ki so se uporabljala za plovbo na odprtem morju.

11. Gorivo ni izviralo iz Evropske unije in je bilo skladiščeno v Litvi na podlagi postopka carinskega skladiščenja, tako da DDV na njegov uvoz še ni bil odveden. Družba FBK je prejela naročila za dobavo goriva določenim plovilom za plovbo na odprtem morju, prodaja goriva je potekala na osnovi „FOB Klaipėda“, družba pa ga je sama dobavljala v rezervoarje za gorivo na plovilih v skladu s carinskim postopkom ponovnega izvoza.

12. Vendar naročil niso neposredno izdali lastniki ali upravljavci plovil, temveč posredniki s sedežem v različnih državah članicah. Družba FBK tudi računov za prodano blago ni izdajala lastnikom ali upravljavcem, temveč posrednikom. Posredniki so v razmerju do družbe FBK in lastnikov ali upravljavcev delovali v svojem imenu – kupovali so od prvonavedene in prodajali zadnjenavedenim – vendar nikoli niso sami fizično dobavljali goriva. Družba FBK je na podlagi člena 44(1) zakona o DDV na računih, izdanih posrednikom, uporabljala ničelno stopnjo DDV.

13. Davčni urad, ki se je opiral predvsem na sodbi Sodišča Velker in Elmeka, je menil, da so bile zadevne dobave, ker so bile opravljene posrednikom, „izvršene na prejšnji stopnji v trgovski verigi“ in jih zato ni bilo mogoče oprostiti DDV.

14. Spor je zdaj pred komisijo za reševanje davčnih sporov, ki ima nekaj dvomov glede uporabe argumentov iz sodb Velker in Elmeka v primeru, v katerem je družba FBK gorivo dejansko neposredno dobavljala zadevnim plovilom in je bilo dejansko dovolj nadzora, da se z gotovostjo ugotovi njegova končna uporaba. Komisija za reševanje davčnih sporov tudi poudarja, da je Sodišče v sodbi A(8) uporabilo manj strog pristop glede oskrbovanja zrakoplovov, saj je menilo, da se zahteva, da mora biti predvidena uporaba zrakoplova znana in ustrezno dokazana od trenutka pridobitve zrakoplova, dejanska uporaba zrakoplova pa naknadno preverjena, ne zdi takšna, da bi lahko iz nje izhajale omejitve, ki ne bi bile združljive s pravilno in preprosto uporabo oprostitve.

15. Komisija za reševanje davčnih sporov je zato predložila naslednje vprašanje za predhodno odločanje:

„Ali je treba člen 148(a) [direktive o DDV] razlagati tako, da se določba iz tega odstavka o oprostitvi DDV uporablja ne le za dobave upravljavcu plovila za plovbo na odprtem morju, ki to blago uporabi za oskrbovanje plovila, ampak tudi za druge dobave poleg dobav upravljavcu plovila, torej posrednikom, ki delujejo v svojem imenu, če je ob dobavi vnaprej znana in ustrezno dokazana končna uporaba blaga, dokazi o tem pa so v skladu z zakonskimi zahtevami predloženi davčnemu organu?“

16. Pisna stališča so predložile družba FBK, italijanska in litovska vlada ter Evropska komisija. Na obravnavi 4. decembra 2014 so ustne navedbe predstavile družba FBK, litovska vlada in Komisija.

Presoja

Uvodni preudarki

Dejansko stanje

17. Zdi se mi pomembno, da mora Sodišče v zvezi z razlago člena 148(a) direktive o DDV upoštevati konkretno dejansko stanje iz postopka v glavni stvari. Družba FBK je opis dejanskega stanja iz predložitvene odločbe dopolnila v pisnih stališjih in na obravnavi. Tudi litovska vlada in

Komisija sta podali mnenje o dejanskem stanju. Kljub temu pa se ni bilo mogoče prepričati o natančnih podatkih o transakcijah ter razmerjih med posredniki in lastniki ali upravljavci zadevnih plovil, čeprav se mi pomanjkanje informacij ne zdi takšno, da Sodišče ne bi moglo odgovoriti na predloženo vprašanje za predhodno odločanje.

18. Vse na obravnavi navzoče stranke so se strinjale, da način, kako so se v obravnavani zadevi izvajale različne transakcije, kaže splošno mednarodno prakso. Zato bo odločitev Sodišča verjetno pomembna ne le v postopku v glavni stvari, temveč tudi povsod po Uniji, kjer se uporablja taka praksa. Mogoče pa je, da praksa ni univerzalna oziroma da se med pristanišči v državah članicah razlikuje v podrobnostih, tako da se prava rešitev v tej zadevi morda ne bo vedno izkazala za pravo rešitev v drugih zadevah.

19. Na podlagi navedenega se mi zdi, da so glavni vidiki obravnavane zadeve naslednji. Nobeden od njih ni videti sporen.

20. Družba FBK kupuje gorivo zunaj Evropske unije in ga skladišči na podlagi postopka carinskega skladiščenja, v skladu s katerim se DDV, ki ga je treba odvesti ob uvozu, odloži, dokler se gorivo ne sprost v prosti promet v Uniji.

21. Kadar je treba plovilo oskrbeti z gorivom, se upravljavec obrne na posrednika, opredeli plovilo, (približno) količino potrebnega goriva in pristanišče (ali morda pristanišča), v katerem bo plovilo zasidrano in na voljo za oskrbo z gorivom. Posrednik potem izbere dobavitelja (v tem primeru družbo FBK) in naroči dobavo goriva na krov plovila.

22. Tak postopek se uporablja zaradi poenostavitve zadev in zagotovitve zaščite za obe stranki. Upravljavci morda nimajo stikov z dobavitelji v vsakem pristanišču. Dobavitelji so morda previdni glede dobavljanja goriva, če niso prepričani o kreditni sposobnosti upravjavca. Specializirani posredniki, ki redno poslujejo z obema strankama in tako lahko prevzamejo plačilo dobavitelju, ker zaupajo upravljavcu, da je sposoben plačati, zagotavljajo koristno storitev, tako da centralizirajo transakcije in prevzamejo odgovornost za finančne vidike.

23. V naročilu posrednika sta opredeljeni kakovost in količina goriva, ki naj se dobavi določenemu plovilu, vendar se dejansko dobavljena količina lahko razlikuje (po navedbah družbe FBK do 10 %), odvisno od ravni goriva v rezervoarjih plovila ob dobavi, meteoroloških razmer in morebitnih drugih spremenljivk.

24. Družba FBK dobavi naročeno gorivo v rezervoarje zadevnega plovila, tako da ga odstrani iz carinskega skladišča, s tem ko dokonča potrebne postopke ponovnega izvoza. Ko je gorivo dobavljeno, lahko družba FBK za dejansko dobavljeno količino izstavi račun posredniku, ki je njen edini pogodbeni partner za prodajo. Družba FBK zaradi predpostavke, da je bila prodaja oproščena v skladu z litovskimi določbami za izvajanje člena 148(a) direktive o DDV, na računih za dobave, sporne v postopku v glavni stvari, ni obračunavala DDV.

25. Posrednik izstavi račun za gorivo upravljavcu plovila.(9) Glede tega vidika – ki seveda ne zadeva družbe FBK – ima Sodišče najmanj informacij. Razmerja med različnimi posredniki in upravljavci so lahko različno urejena. Vendar je jasno, da mora posrednik, potem ko je kupil gorivo od družbe FBK, to gorivo prodati upravljavcu in da želi od celotne ureditve imeti dobiček. To lahko na primer doseže preprosto tako, da gorivo proda po višji ceni, ali pa tako, da ga proda po isti ceni, medtem ko dodatno ločeno zaračuna svoje upravne, trgovske in finančne storitve. Zato brez nadaljnjih informacij ni mogoče predvidevati, da posredniki vedno ravnajo na določeni podlagi. Vendar se zdi sprejeto dejstvo, da so pri transakcijah iz postopka v glavni stvari, posredniki delovali v svojem imenu, tako da so gorivo kupovali od družbe FBK in ga prodajali upravljavcu, ne pa zgolj kot zastopniki za zadnjenavedenega ali posredniki, ki pripeljejo skupaj dve stranki.

26. Na teh elementih dejanskega stanja bo temeljila tudi moja analiza.

Sodna praksa

27. Prva in očitno najbližje primerljiva sodba Sodišča na tem področju je sodba Velker, ki se je nanašala na člen 15(4) Šeste direktive, ki je predhodnik člena 148(a) sedanje direktive o DDV. Dejansko stanje je bilo v bistvu tako.

28. Družba Forsythe je od družbe Velker kupila dve pošiljki ladijskega goriva za svoja plovila, ki jih je uporabljala za plovbo na odprtem morju; družba Velker je pred tem obe pošiljki kupila od družbe Verhoeven; družba Verhoeven pa je eno od teh pošilk kupila od družbe Olie Verwerking Amsterdam (v nadaljevanju: družba OVA). Ko je družba Velker prodala pošiljki družbi Forsythe, sta bili ti še vedno pri družbi Verhoeven oziroma družbi OVA. Potem ko je družba Velker prodala pošiljki družbi Forsythe, sta ju družbi Verhoeven in OVA dobavili družbi Forsythe.

29. V tej verigi transakcij družba OVA ni obračunala DDV za prodajo družbi Verhoeven, družba Verhoeven ni obračunala DDV za prodajo družbi Velker, družba Velker pa ni obračunala DDV za prodajo družbi Forsythe. V postopku v glavni stvari je bilo obravnavano vprašanje, ali sta v primeru, da sta bili prodaji družbe Velker družbi Forsythe pravilno oproščeni DDV v skladu s takratnim členom 15(4) Šeste direktive, bili do enake oprostitve upravičeni tudi pred tem izvedeni prodaji družbe OVA družbi Verhoeven in družbe Verhoeven družbi Velker.(10)

30. Sodišče je navedlo, da je treba oprostitev v zadevni določbi razlagati ozko ter da se nanaša na oskrbo z gorivom in drugo oskrbo plovil za plovbo na odprtem morju, ker so take operacije izenačene z izvozom. Posledično se, tako kot obvezna oprostitev za izvoz „velja izključno za končno dobavo blaga, ki jo opravi prodajalec ali kdo drug za njegov račun, tudi oprostitev iz člena 15(4) uporablja samo za dobavo blaga upravljavcu ladje, ki uporablja to blago za oskrbo z gorivom in drugo oskrbo plovil, in je tako ni mogoče razširiti na dobave blaga, ki so bile opravljene na prejšnji stopnji v trgovski verigi“. Sodišče je v odgovor na trditev, da bi razširitev oprostitve na vse trgovske stopnje v dobavni verigi omogočila upravno poenostavitev, dalje pojasnilo, da bi to, ravno nasprotno, od držav članic zahtevalo vzpostavitev obremenjujočih sistemov nadzora in kontrole, ki bi jih bilo nemogoče uskladiti s „pravilno in preprosto uporabo“ oprostitve.(11)

31. Ti preudarki so bili potrjeni v sodbi Elmeka glede storitev pomorskega prevoza goriva, ki niso bile opravljene neposredno upravljavcem plovil za plovbo na odprtem morju, temveč družbi za oskrbovanje z gorivom, ki je gorivo dobavljala takim upravljavcem. Tudi v teh okoliščinah se oprostitev iz takratnega člena 15(8) Šeste direktive ni mogla uporabiti.(12)

32. V sodbi A pa ni bil uporabljen enak pristop. Pri tej zadevi je šlo za dobavo zrakoplova, ki ni bila izvedena neposredno letalski družbi „predvsem za polete na mednarodnih zračnih poteh za plačilo“, (13) temveč družbi, ki zrakoplov oddaja taki letalski družbi. Sodišče je menilo, da bi

neuporaba oprostitve v takih okoliščinah lahko ogrožala načelo davčne nevtralnosti. To dejansko stanje je razmejilo od dejanskega stanja v sodbah Velker in Elmeka z utemeljitvijo, da „[se v] takšnem primeru namreč dejstvo, da se oprostitev pogojuje s tem, da je takšna uporaba znana in ustrezno dokazana od trenutka pridobitve zrakoplova, in z naknadnim preverjanjem, ali takšna družba navedeni zrakoplov dejansko uporablja, ne zdi takšno, da bi lahko – ob upoštevanju vrste blaga, ki je v obravnavanem primeru sporno, in še posebej postopkov registracije in odobritve, ki veljajo za uporabo zrakoplova – za države članice in zadevne gospodarske subjekte iz njega izhajale omejitve, ki niso združljive s pravilno in enostavno uporabo oprostitve, ki jih predpisuje Šesta direktiva“. (14)

33. Še en vidik sodne prakse Sodišča, ki je po mojem mnenju upošteven, je pojem „prenosa pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“, ki pomeni „dobavo blaga“ za namene direktive o DDV. V skladu z ustaljeno sodno prakso se ta pojem „ne nanaša na prenos lastninske pravice v oblikah, predvidenih z upoštevnim nacionalnim pravom, ampak zajema vsak prenos premoženja v stvareh s strani ene stranke, ki drugo stranko pooblasti, da s tem premoženjem dejansko razpolaga, kot da bi bila njegov lastnik,“ in načeloma „mora nacionalno sodišče v vsakem posameznem primeru glede na dejansko stanje primera ugotoviti, ali je podan prenos sposobnosti razpolaganja z zadevnim blagom kot lastnik“. (15)

34. V sodbi Auto Lease Holland je Sodišče presodilo na podlagi nespornih dejstev. Navedena zadeva se je nanašala na pogodbo o lizingu vozila, po kateri je lizingojemalec lahko kupoval gorivo v imenu in na stroške lizingodajalca (družbe Auto Lease) s kreditno kartico za gorivo na ime in stroške lizingodajalca, pri čemer je lizingojemalec vsak mesec vnaprej plačal dvanajstino verjetnih letnih stroškov, na koncu leta pa je bil opravljen obračun glede na dejansko porabo, plus dajatev za upravljanje goriva. Sodišče je menilo, da pri gorivu, ki ga je lizingodajalec dobavil lizingojemalcu, ni šlo za dobavo za namene DDV. Navedlo je: „[...] treba je ugotoviti, komu – lizingodajalcu ali lizingojemalcu – so naftne družbe prenesle [...] to pravico, da dejansko razpolaga z gorivom kot lastnik. [...] Ni sporno, da je lizingojemalec pooblaščen, da razpolaga z gorivom, kot da bi bil lastnik zadevnega premoženja. Gorivo pridobi neposredno na bencinskih črpalkah, družba Auto Lease pa nikoli nima pravice odločati, kako in v kakšen namen naj gorivo uporabi. [...] Argumenta, da je gorivo dobavljeno družbi Auto Lease, saj lizingojemalec kupi gorivo v imenu in na stroške te družbe, kar poveča stroške tega premoženja, ni mogoče sprejeti. [D]obave so bile samo navidezno izvršene na račun družbe Auto Lease [...] Za dejansko porabo, ugotovljeno ob koncu leta, je finančno odgovoren lizingojemalec, ki posledično v celoti nosi stroške dobave goriva. [...] Temu primerno sporazum o ravnanju z gorivom ni pogodba za dobavo goriva, temveč prej pogodba za financiranje njegovega nakupa. Družba Auto Lease ne kupi goriva, da bi ga pozneje prodala lizingojemalcu; gorivo kupi lizingojemalec, pri čemer ima prosto izbiro glede kakovosti in količine ter časa nakupa. Družba Auto Lease dejansko v razmerju do lizingodajalca deluje kot ponudnik posojila.“ (16)

35. Zdi se mi, da je lahko ta sodba koristno izhodišče za preučitev okoliščin v obravnavani zadevi v primerjavi s tistimi v sodbi Velker.

Razlaga člena 148(a) direktive o DDV ob upoštevanju stanja v postopku v glavni stvari in sodne prakse Sodišča

36. Zadeva v postopku v glavni stvari ima vzporednice s sodbo Velker. V obeh primerih je prvotni lastnik gorivo fizično dobavil upravljavcu plovila, medtem ko se je pravno lastništvo preneslo prek ene ali več tretjih strank.

37. Vendar nisem prepričana, da je posledica teh vzporednic v obeh primerih nujno enaka obravnava za namene DDV. Zadevi se v nekaterih vidikih tudi razlikujeta.

38. Predvsem se mi zdi pomembno, da se je v sodbi Velker pravno lastništvo nad gorivom spreminjalo pred dobavo zadevnemu upravljavcu plovil, medtem ko se v obravnavani zadevi v postopku v glavni stvari zdi verjetno, da se je pravno lastništvo spremenilo, šele ko je bilo gorivo dobavljeno, saj je bilo šele takrat mogoče ugotoviti dobavljeno količino in izdati račun zanj. (17)

39. Zato se zdi, da je treba preučiti stopnjo, na kateri se „pravica do razpolaganja [z gorivom] kot lastnik“ prenese, saj iz sodne prakse jasno izhaja, da ta stopnja – ki je odločilna v smislu obravnave za namene DDV – ne sovпада nujno s prenosom pravnega lastništva.

40. Zato menim, da bo morala komisija za reševanje davčnih sporov preučiti odločilna dejstva poleg tistih, ki so že bila predstavljena Sodišču, preden bo mogoča končna ugotovitev.

41. Če so v skladu z različnimi pogodbami, ki urejajo transakcije, in upoštevni pravom za te pogodbe (zadeve, ki se lahko razlikujejo od ene transakcije do druge in jih morda ni mogoče zlahka preveriti) stranke (ki niso upravljavci zadevnih plovil), na katere je bilo preneseno ali med katerimi se je prenašalo pravno lastništvo nad gorivom, postale in/ali ostale, tako pravno kot dejansko, pooblaščenke za dejansko razpolaganje s tem gorivom kot lastnice, ko je gorivo že bilo dobavljeno v rezervoarje plovil, potem je stanje z vidika DDV popolnoma primerljivo s stanjem v sodbi Velker. (18) V tem primeru se mi dejstvo, da je v sodbi Velker gorivo ostalo v lasti stranke, ki ni bila upravljavec plovil, medtem ko je bilo v obravnavani zadevi že dobavljeno v rezervoarje plovil, ne bi zdelo pomembno.

42. Vendar je treba skrbno premisliti o identiteti stranke ali strank, ki so pooblaščenke, da dejansko razpolagajo z gorivom enako kot lastnik. Potem ko je gorivo dobavljeno v rezervoarje plovila za plovbo na odprtem morju, si je zelo težko predstavljati, da bi se z njim „razpolagalo“ kako drugače, kot da bi ga zadevno plovilo (in s tem njegov upravljavec) uporabljalo za pokrivanje svojih energetskih potreb. Zdi se, da bi za pravnega lastnika, ki ni upravljavec plovila, vsako drugo dejansko razpolaganje z gorivom zahtevalo nepraktičen fizičen poseg. (19) V praksi ni verjetno, da se gorivo ne bi porabilo za potrebe plovila, in zdi se neverjetno, da bo želel posrednik začas, ko je lahko pravni lastnik, prevzeti obveznosti lastništva (na primer v obliki stroškov skladiščenja in zavarovanja), da bi lahko z gorivom razpolagal drugače. Nasprotno, v sodbi Velker je jasno, da je družba Velker do prodaje družbi Forsythe lahko dejansko in pravno pošiljki, ki sta ju imeli družbi Verhoeven in OVA, prodala kateri koli drugi stranki, s katero je želela stopiti v pogodbeno razmerje.

43. V navedenih okoliščinah se mi zdi, da bi bila pri preučitvi „prenosa pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“, opredeljenega v členu 14(1) direktive o DDV, najboljša naslednja analiza.

44. Dokler niso končani vsi vidiki prodaje in v skladu z dejanskimi pogoji pogodbe ima lastnik (v obravnavani zadevi, zaporedoma, družba FBK in posrednik ali posredniki) pravno lastništvo in, seveda, pravico, da zahteva plačilo za gorivo (po možnosti vključno z, odvisno od okoliščin in upoštevne prava, pomorskim privilegijem na plovilo). (20) Vendar upravljavec od trenutka dobave v rezervoarje plovila dejansko lahko razpolaga z gorivom, kot bi bil njegov lastnik, in v tem trenutku se zgodi dobava blaga za namene DDV, ki se obdavči ali oprosti v skladu z okoliščinami.

45. Dejstvo, da dobava vključuje dva ali tri prenose pravnega lastništva, ne vpliva na zadevno davčno obveznost ali oprostitvev. Pomembno je, da je samo en „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“ v smislu člena 14(1) direktive o DDV, kot je razloženo v sodni praksi, in da ta prenos pomeni eno dobavo blaga. Tako stališče ni neskladno s cilji člena 148. V navedenih okoliščinah je treba „pravico do razpolaganja“ s premoženjem razlagati tako, da se nanaša na pravico osebe do uporabe, porabe in/ali drugačnega uživanja zadevnega premoženja,

ne glede na to, ali je ta pravica predmet nadaljnjih pogodbenih obveznosti ali ne, zlasti obveznosti plačila za zadevno premoženje.

46. Ta pristop se mi ne zdi skladen le s pogoji direktive o DDV, kot jih razlaga sodna praksa (ta sledi opredelitvi „prenosa pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“ v sodni praksi v sodbi *Safe in*, zaradi drugačnih okoliščin, ni v nasprotju s sodno prakso v sodbi *Velker*), temveč tudi podpira „pravilno in preprosto uporabo“ oprostitve (čeprav se formalno nanaša na pogoje, ki jih morajo določiti države članice, ne pa na pogoje, ki jih določa direktiva), kar je eden od ciljev člena 131 direktive o DDV. Kot je poudarila družba FBK, je postopek pobiranja DDV od davčnih zavezancev s sedežem v drugi državi članici in poznejšega povračila DDV tem zavezancem zamuden in brezpredmeten, če je bilo gorivo dobavljeno v rezervoarje plovila za plovbo na odprtem morju in ga v praksi ni mogoče uporabiti drugače, kot je bilo določeno v oprostitvi. Poleg tega so taki preudarki v skladu s preudarki Sodišča v sodbi *A*; sodba *Auto Lease Holland*, čeprav okoliščine v navedeni zadevi niso bile enake, gre v isto smer.

47. Vendar sta zlasti litovska vlada in Komisija predstavili druge preudarke, ki izražajo drugačno stališče, zato je treba preučiti tiste od njih, ki bi lahko bili pomembni.

Preudarki, s katerimi se utemeljuje drugačna analiza

48. Prvič, zatrjuje se, da v skladu z ustaljeno sodno prakso načelo davčne nevtralnosti nasprotuje temu, da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake storitve, glede plačila DDV obravnavajo različno in je treba oprostitve glede na to načelo razlagati ozko, saj pomenijo odstopanje od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plačuje za vsako dobavo blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo; to pravilo ozke razlage pa ne pomeni, da je treba besedilo, ki se uporabi za opredelitev teh oprostitvev, razlagati tako, da bi jih prikrajšali za njegove učinke.⁽²¹⁾ Posledično bi bilo treba v skladu s tem stališčem člen 148(a) direktive o DDV razlagati ozko, kot da je omejen na končno transakcijo v verigi – ki je, kot opozarjata Komisija in litovska vlada, stopnja, na kateri se gorivo „izvozi“.

49. Menim, da ni resnične nedoslednosti med navedenim stališčem in analizo, ki sem jo predlagala zgoraj.

50. Kadar gre, kot v sodbi *Velker*, za zaporedne dobave, v katerih je vsak zaporedni pravni lastnik popolnoma pooblaščen, da v tej vlogi razpolaga z gorivom, pravno in fizično, preden se doseže točka transakcije, izenačena z izvozom,⁽²²⁾ se popolnoma strinjam, da se, ob ozki – in dejansko kateri koli racionalni – razlagi, oprostitvev iz člena 148(a) direktive o DDV lahko uporabi le na tej točki. Nasprotno, kadar se pooblastilo, da se z gorivom razpolaga dejansko kot lastnik ali enako kot lastnik, prenese samo enkrat, v točki verige, ki je izenačena z izvozom, in kadar katera koli vmesna ali naknadna pravna transakcija dejansko vključuje le prenos zahtevka za plačilo v razmerju do upravljavca plovila, razlaga, v skladu s katero dobava goriva vključuje tudi take vmesne ali naknadne pravne transakcije, resnično ni nič manj ozka. Taka razlaga tudi ne krši načela davčne nevtralnosti, saj posredniki med, v obravnavani zadevi, družbo FBK in upravljavcem plovila niso vključeni v enake transakcije, ko sta jih opravljali družbi OVA ali Verhoeven v sodbi *Velker*. Zadnji navedeni sta prodajali na trgu, na katerem končni namembni kraj goriva še ni bil določen in bi lahko bil različen; prvonavedeni so vključeni v transakcijo v zvezi s pravico za gorivo, katerega končni namembni kraj je že bil določen.

51. Drugič, litovska vlada se sklicuje na smernice odbora za DDV z dne 1. julija 2011, v katerih se je odbor „skoraj soglasno“ strinjal, da se oprostitvev iz člena 148(c) direktive o DDV uporablja izključno za storitve popravila, opravljene neposredno za upravljavca plovila, in da je ni mogoče razširiti na povezane storitve, opravljene na prejšnji stopnji v trgovski verigi, predvsem od podizvajalcev.⁽²³⁾ Na obravnavi se je ista vlada sklicevala tudi na smernice z dne 24. in 25.

februarja 2014, v katerih se je odbor za DDV na podlagi sodbe A spet „skoraj soglasno“ strinjal, med drugim, da se ista oprostitve nikakor ne bi smela uporabljati za dobave, opravljene na stopnji v trgovski verigi, ki je bila pred dobavo davčnemu zavezancu, ki je pridobil plovilo z namenom njegovega takojšnjega najema.(24)

52. Ne smemo pozabiti, da so zadevne smernice „zgolj stališča posvetovalnega odbora. Ne pomenijo uradne razlage prava EU in ni nujno, da se Evropska komisija strinja z njimi. Ne zavezujejo Evropske komisije ali držav članic, ki se lahko prosto odločijo, da jih ne bodo spoštovale.“. Dejansko je treba ob njihovem navajanju „omeniti ta pridržek“.(25)

53. Vendar tudi če bi upoštevali smernice, se mi zdita pomembni dve točki. Prvonavedene smernice se izrecno nanašajo predvsem na storitve popravila, ki jih opravljajo podizvajalci, ne pa na dobavo blaga (v tem primeru goriva). Drugonavedene smernice določajo, da se v primeru, ko se blago za oskrbovanje z gorivom in drugo oskrbovanje dobavi neposredno davčnemu zavezancu, ki uporablja plovilo za trgovske dejavnosti na odprtem morju, uporablja oprostitve iz člena 148(a) direktive o DDV ne glede na morebitno souporabo plovila z drugimi uporabniki, ki ga ne uporabljajo izključno za trgovske dejavnosti.(26) Čeprav se ta točka nanaša posebej na skupno uporabo plovila in ne na mesto transakcije v trgovski verigi, se mi zdi, da iz sklicevanja na blago, „dobavljeno neposredno davčnemu zavezancu, ki plovilo uporablja za trgovske dejavnosti na odprtem morju“, izhaja je *neposredna dobava upravljavcu* predpostavka za oprostitve iz člena 148(a).

54. Zato v smernicah odbora za DDV ne najdem ničesar, zaradi česar bi dvomili o stališču, ki sem ga predstavila v točki 44 zgoraj.

55. Tretjič, iz člena 14(2)(c) direktive o DDV,(27) zlasti ob upoštevanju člena 28(28) in člena 311(1), točka 5,(29) iste direktive in sodne prakse Sodišča,(30) Komisija ugotavlja, da za posrednike v obravnavani zadevi šteje, da so zadevno gorivo najprej kupili in ga potem dobavili upravitelju plovila v dveh ločenih transakcijah, od katerih je bila samo zadnja upravičena do oprostitve iz člena 148(a).

56. Razloge za to stališče sicer razumem, vendar menim, da sem jih že obsežno obravnavala v razlagi člena 148(a) direktive o DDV. Ta razlaga temelji na potrebi po ugotovitvi, koliko je bilo prenosov „pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“ za namene DDV, ki jih je lahko toliko ali ne, odvisno od okoliščin, kot prenosov pravnega lastništva nad zadevnim premoženjem. Okoliščine zadeve iz postopka v glavni stvari, v katerih je gorivo dobavljeno neposredno v rezervoarje plovila za plovbo na odprtem morju in lahko z njim po tem (v skladu s preveritvijo nacionalnega sodišča) razpolaga le upravljavec plovila, niso nujno primerljive okoliščinam, v katerih dobava blaga vključuje posrednika oziroma preprodajalca rabljenega blaga, umetniških in zbirateljskih predmetov ali starin.

57. Vendar bi še enkrat poudarila, da mora pri uporabi člena 148(a) direktive o DDV v skladu z razlago, ki jo predlagam, nacionalno sodišče temeljito ugotoviti dejanske okoliščine vključenih transakcij in da ne bo vedno tako, da bi morale biti vse transakcije pri dobavi goriva, ki vključujejo enega ali več posrednikov, oproščene DDV v skladu z navedeno določbo.

Predlog

58. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Mokestiniš ginš komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, odgovori:

Kadar se pod pogoji, določenimi v členu 148(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, ugotovi, da prodajalec dobavi blago za

oskrbovanje plovila z gorivom in drugo oskrbovanje (a) neposredno upravljavcu plovila, tako da (b) zadnji navedeni takoj in brezpogojno dobi, prodajalec pa sočasno izgubi pravico do razpolaganja z zadevnim blagom kot lastnik in (c) nobena druga oseba ne dobi ali izgubi take pravice glede istega blaga, potem so transakcija, s katero prodajalec prenese zadevno pravico, transakcija, s katero upravljavec plovila dobi isto pravico, in vse vmesne transakcije, s katerimi tretja stranka lahko dobi ali prenese pravice, ki ne vključujejo pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik, oproščene DDV.

V drugih okoliščinah se v skladu z zadevno določbo oprosti DDV le transakcija, s katero upravljavec plovila dobi pravico do razpolaganja z blagom kot lastnik.

V vseh primerih mora pristojno nacionalno sodišče glede na upoštevna dejstva ugotoviti, kdo in na kateri stopnji dobi pravico do dejanskega razpolaganja z blagom kot lastnik, pri čemer taka ugotovitev ni odvisna le od prenosa pravnega lastništva nad blagom v skladu z upoštevним pravom.

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

2 – Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, in popravek UL 2007, L 335, str. 60).

3 – Sodišče komisijo za reševanje davčnih sporov obravnava kot sodišče v smislu člena 267 PDEU; glej sodbo Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, točke od 34 do 40).

4 – Glej tudi točko 55 in naslednje spodaj.

5 – Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

6 – Sodba Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262 (v nadaljevanju: sodba Velker), točki 22 in 24); glej tudi sodbo Elmeka (od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563 (v nadaljevanju: sodba Elmeka), točka 23).

7 – Glej na primer sodbi Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534) in A (C-33/11, EU:C:2012:482 (v nadaljevanju: sodba A)).

8 – Zlasti v tokah od 51 do 56.

9 – Omenjeno je bilo, da bi lahko bila med družbo FBK in upravljavcem veriga več posrednikov. Tudi če to drži, mora biti obravnava transakcij za namene DDV enaka, ne glede na to, koliko posrednikov je morda bilo vključenih. Sporno pa je, ali se oprostitev uporablja le za zadnjo v vrsti transakcij ali za celotno vrsto.

10 – Drugo vprašanje je bilo, ali sta bili prodaji družbi Forsythe dejansko pravilno oproščeni DDV, glede na to, da je družba Forsythe gorivo skladiščila na kopnem, preden ga je dobavila na krov plovil, ki jim je bilo namenjeno. Sodišče je ugotovilo, da je bila oprostitev v navedenih okoliščinah uporabljena pravilno, vendar ta točka za obravnavano zadevo ni pomembna.

11 – Sodba Velker (točke od 20 do 24).

12 – Zdaj člen 148(d) direktive o DDV; sodba Elmeka (točke od 17 do 25).

- 13 – Člen 15(6) Šeste direktive, zdaj člen 48(f) direktive o DDV.
- 14 – Sodba A (predvsem v točkah od 41 do 57).
- 15 – Sodba *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61 (v nadaljevanju: sodba *Safe*), točki 7 in 13); glej nedavno sodbo *Evita-K* (C-78/12, EU:C:2013:486, točki 33 in 34 ter navedena sodna praksa).
- 16 – Sodba *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73 (v nadaljevanju: sodba *Auto Lease Holland*), predvsem točke od 33 do 36).
- 17 – Glej točki 23 in 24 zgoraj. Podobnost s stanjem v sodbi *Auto Lease Holland* je to, da ima stranka, ki je za gorivo prvotno plačala, le splošno predstavo o tem, za koliko goriva bo šlo, dokler dobava ni opravljena in ni zanjo izdan račun.
- 18 – Glej točki 28 in 29 zgoraj.
- 19 – Zato se mi zdi neverjetno predvidevati, da bo (z dobičkom za vpletene) gorivo, natoženo v plovilo A, potem spet izrpano, da bi se lahko dobavilo plovilu B, preden bi plovilo A odplulo, pristaniški ali carinski organi pa tega ne bi odkrili.
- 20 – Glej na primer klavzulo 10 standardne pogodbe o oskrbovanju z ladijskim gorivom sveta BIMCO (Baltski in mednarodni svet za pomorstvo) in njegovo klavzulo „Bunker Non-Lien Clause for Time Charter Parties“ (klavzulo o odpovedi privilegijem za ladijsko gorivo za stranke časovnega zakupa) (<https://www.bimco.org>). Glede pomorskih privilegijev na splošno glej na primer Baatz, *Maritime Law*, Routledge 2014 (tretja izdaja), str. 490 in 491.
- 21 – Glej na primer sodbo *Navicon* (C-97/06, EU:C:2007:609, točki 21 in 22 ter navedena sodna praksa).
- 22 – In ne sme se pozabiti, da je razlog za oprostitev ta, da se transakcija enači z izvozom; glej sodbo *Velker* (točka 21).
- 23 – Smernice s 93. seje z dne 1. julija 2011 (dokument E – taxud.c.1(2012)553296 – 722 REV).
- 24 – Smernice s 100. seje z dni 24. in 25. februarja 2014 (dokument D – taxud.c.1(2014)2716782 – 803, točka 1).
- 25 – Pridržek in pogoj sta navedena na vsaki strani smernic.
- 26 – Točka 3 smernic.
- 27 – Glej točko 3 zgoraj.
- 28 – „Kadar davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu, vendar za račun druge osebe, se šteje, da je prejel in opravil te storitve sam.“
- 29 – „[O]bdavljivi preprodajalec‘ pomeni vsakega davčnega zavezanca, ki v okviru svoje ekonomske dejavnosti kupuje ali pridobiva za svoje podjetje ali uvaža z namenom nadaljnje prodaje rabljeno blago in/ali umetniške predmete, zbirke ali starine, ne glede na to, ali ta davčni zavezanec deluje v svojem imenu ali za račun druge osebe v skladu s pogodbo, na podlagi katere se plača provizija na nakup ali prodajo.“

30 – Sodba Henfling in drugi (C-464/10, EU:C:2011:489, točke od 34 do 36): v skladu s „pravno fikcijo, da sta identični storitvi opravljeni zaporedno [...], [...] [se za] komisionar[ja] šteje, da je naprej prejel zadevne storitve od subjekta, na račun katerega deluje [...] nato pa te storitve sam opravil za stranko“. Ker je zadevni člen „splošen, brez navedb o omejitvah glede njegovega področja uporabe ali njegovega obsega, se [ta] fikcija [...] nanaša tudi na uporabo oprostitev DDV [...]“.