

Downloaded via the EU tax law app / web

62018CJ0291

SODBA SODIŠ?A (tretji senat)

z dne 20. junija 2019 (*1)

„Predhodno odlo?anje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – ?len 148(a) in (c) – Oprostitve v zvezi z mednarodnim prevozom – Dobava plavajo?ih vrtalnih ploš?adi na morju – Pojem ‚plovila za plovbo na odprtem morju‘ – Obseg“

V zadevi C?291/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Curtea de Apel Bucure?ti (pritožbeno sodiš?e v Bukarešti, Romunija) z odlo?bo z dne 7. decembra 2017, ki je na Sodiš?e prispela 26. aprila 2018, v postopku

Grup Servicii Petroliere SA

proti

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? de Solu?ionare a Contesta?iilor,

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? de Administrare a Marilor Contribuabili,

SODIŠ?E (tretji senat),

v sestavi A. Prechal, predsednica senata, K. Lenaerts, predsednik Sodiš?a v funkciji sodnika tretjega senata, F. Biltgen, J. Malenovský, sodnika, in L. S. Rossi (poro?evalka), sodnica,

generalni pravobranilec: G. Hogan,

sodna tajnica: R. ?ere?, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 31. januarja 2019,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

–

za Grup Servicii Petroliere SA A.-M. Iordache, D. Dasc?lu in A. Iancu, avoca?i,

–

za romunsko vlado C. Can??r, C.-M. Florescu in E. Gane, agenti,

–

za belgijsko vlado J.-C. Halleux in P. Cottin, agenta,

–

za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z G. De Bellisom, avvocato dello Stato,

–

za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in A. Armenia, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 10. aprila 2019

izreka naslednjo

Sodbo

1

Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 148(a) in (c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2

Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Grup Servicii Petroliere SA, družbo s sedežem v Romuniji, in davčnimi organi te države članice glede zavrnitve oprostitve davka na dodano vrednost (DDV) na dobavo treh plavajočih vrtnih ploščadi na morju malteškim družbam s strani zgoraj navedene družbe.

Pravni okvir

Pravo Unije

3

Člen 15 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 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 224) (v nadaljevanju: Šesta direktiva), naslovljen „Oprostitve pri izvozu in podobnih transakcijah ter pri mednarodnem prevozu“, je določal:

„Brez vpliva na druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotovitve pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj 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 pomož 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;

[...]“

4

Šesta direktiva je bila razveljavljena in nadomeščena z Direktivo o DDV, ki je začela veljati 1. januarja 2007.

5

Naslov IX Direktive o DDV, „Oprostitev“, vsebuje deset poglavij. Člen 131 te direktive, ki je edini člen iz naslova IX, poglavje 1, te direktive, naslovljen „Splošne določbe“, določa:

„Oprostitev iz poglavij 2 do 9 se uporabljajo brez vpliva na druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.“

6

Člen 148 Direktive o DDV iz naslova IX, poglavje 7, te direktive, naslovljen „Oprostitev v zvezi z mednarodnim prevozom“, določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

(a)

dobavo blaga za oskrbovanje plovil za plovbo na odprtem morju, ki opravljajo prevoz potnikov za plačilo ali so namenjena opravljanju komercialne, industrijske ali ribiške dejavnosti, ter plovil za reševanje ali pomož na morju in plovil za priobalni ribolov, razen oskrbovanja plovil za priobalni ribolov;

[...]

(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;

[...]“

Romunsko pravo

7

¶len 143(1) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zakon št. 571/2003 o davnem zakoniku) v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja (v nadaljevanju: davni zakonik), določa:

„Oprostitev davka velja:

[...]

h)

pri plovilih za morske plovne poti, ki se uporabljajo za mednarodni prevoz oseb in/ali blaga, ribolov ali katero koli drugo gospodarsko dejavnost ali za reševanje ali pomož na morju, za te transakcije:

1.

dobavo, spremembo, popravilo, vzdrževanje, zakup, lizing in najem plovil ter dobavo, lizing, najem, popravilo in vzdrževanje opreme, vključno z ribiško opremo, ki je vgrajena ali se pri tem uporablja“.

8

¶len 23 Ordonanța Guvernului nr. 42/1997 privind transportul maritim și pe cile navigabile interioare (vladna uredba št. 42/1997 o pomorskem prometu in prometu po celinskih plovnih poteh) določa:

„Za namene te vladne uredbe za plovila veljajo:

a)

kakršna koli motorizirana ali nemotorizirana plovila za plovbo po morju in celinskih plovnih poteh, ki plujejo na gladini ali pod vodo ter so namenjena prevozu blaga in/ali potnikov, ribolovu, vleki ali potiskanju;

b)

motorizirani ali nemotorizirani plavajoči objekti, kot so: strgale, plavajoče dvigalne naprave, plavajoča dvigala, plavajoče žlice in podobni objekti;

c)

plavajoče enote, ki običajno niso namenjene premikanju, kot so: plavajoči doki in razkladalna nabrežja, pontonski mostovi, plavajoče garaže za plovila, vrtnice in podobni objekti, plovila svetilniki;

d)

plovila za rekreacijo.“

9

Točka 1 decizia No 3/2015 a Comisiei fiscale centrale (odločba centralne davne komisije št. 3/2015) določa:

„Med 1. januarjem 2007 in 31. decembrom 2013: pri plovilih za morske plovne poti, ki se uporabljajo za mednarodni prevoz oseb in/ali blaga, ribolov ali katero koli drugo pomorsko gospodarsko dejavnost, se uporabljajo oprostitve DDV iz člena 143(1)(h) [davčnega zakonika], če se plovilo dejansko in pretežno uporablja za plovbo na morju. Za določitev, ali se plovilo dejansko in pretežno uporablja na morju, ni mogoče upoštevati le objektivnih meril, kot sta dolžina ali tonaža plovila, ki pa se lahko uporabijo za to, da se s podrožja uporabe oprostitvev izključijo plovila, ki nikakor ne izpolnjujejo pogojev iz člena 143(1)(h) davčnega zakonika oziroma ki niso primerna za plovbo na morju. [...]

Pojem plovbe ‚na morju‘ v smislu Direktive [2006/112] in člena 143(1)(h) davčnega zakonika vključuje kateri koli del morja zunaj teritorialnih voda katere koli države, ki je 12 navtičnih milj od meje, merjeno od temeljnih črt, ki so določene v skladu z mednarodnim pomorskim pravom (Konvencija Združenih narodov o pomorskem pravu, sklenjena 10. decembra 1982 v Montego Bayu).“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

10

Maja 2008 je družba Grup Servicii Petroliere malteškimi kupcem prodala tri plavajoče vrtnalnice ploščadi na črnem morju za skupni znesek 96 milijonov ameriških dolarjev (USD) (približno 82 milijonov EUR). Za dobavo teh ploščadi je ta družba izdala račune v skladu z ureditvijo oprostitve DDV, ki je določena v členu 148(c) Direktive o DDV in v členu 143(1)(h) davčnega zakonika. Ta družba je v letu 2008 te ploščadi kot najemnica še naprej uporabljala v črnem morju.

11

Leta 2016 so romunski davčni organi izdali odločbo o odmeri DDV, ki ni bil plačan iz naslova te dobave, s katero je bilo družbi Grup Servicii Petroliere naloženo dodatno plačilo zneska 113 milijonov romunskih levov (RON) (približno 25 milijonov EUR), skupaj z obrestmi in zamudnimi obrestmi. V obrazložitvi te odločbe je med drugim navedeno:

–

čepprav so zadevne ploščadi plovila v smislu vladne uredbe št. 42/1997 in čepprav se lahko neomejeno uporabljajo za plovbo po odprtem morju, med vrtnanjem ne plujejo, ampak mirujejo; njihovi stebri so v nizkem položaju in so oprti na morsko dno ter držijo pontonski most (plavajoči del) nad morsko gladino v višini od 60 do 70 metrov;

–

glede na določbe odločbe št. 3/2015 glavnega davčnega urada je za to, da se za dobavo ploščadi uporabi oprostitvev iz člena 143(1)(h) davčnega zakonika, treba na vsak način dokazati, da zadevno plovilo dejansko in pretežno pluje na odprtem morju;

–

iz predloženih dokazov pa je izhajalo, da so bile ploščadi parkirane na enem mestu in so se dejansko in pretežno uporabljale za vrtnanje, in ne za plovbo, saj je ta le pomožna dejavnost vrtnanja.

12

Ker je bila upravna pritožba zoper to odločbo zavržena, je družba Grup Servicii Petroliere vložila

tožbo pri Curtea de Apel București (pritožbeno sodišče v Bukarešti, Romunija).

13

Iz predložitvene odločbe izhaja, da ta družba v tožbi v bistvu trdi, da so romunski davčni organi nezakonito omejili obseg oprostitve, določene v členu 148(a) in (c) Direktive o DDV, ker so zahtevali, da se pri tej oprostitvi ne zahteva le, da se plovila, ki se uporabljajo v komercialne ali industrijske namene, „uprabljajo“ na odprtem morju, ampak tudi, da „plujejo“ na odprtem morju.

14

Kljub sodni praksi Sodišča v zvezi z razlago člena 148(a) in (c) Direktive o DDV predložitveno sodišče meni, da je za določitev tega, ali se oprostitev iz postopka v glavni stvari uporablja za dobavo plavajočih vrtnih ploščadi na morju, najprej treba preučiti vprašanje, ali ta ploščad spada v pojem „plovila“ v smislu člena 148(a) te direktive. Na drugem mestu in če je odgovor na to vprašanje pritrdilen, to sodišče sprašuje, ali za oprostitev iz člena 148(a) in (c) Direktive o DDV velja pogoj, da plovba na odprtem morju dejansko prevladuje nad dejavnostjo vrtnja.

15

V teh okoliščinah je Curtea de Apel București (pritožbeno sodišče v Bukarešti) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo tri vprašanja:

„1.

Ali je treba člen 148(c) Direktive [o DDV] v povezavi s členom 148(a) te direktive razlagati tako, da se oprostitev davka na dodano vrednost pod nekaterimi pogoji uporablja za dobavo plavajočih vrtnih ploščadi na morju, in sicer če plavajoča vrtna ploščad na morju spada pod pojem ‚plovila‘ v smislu navedenega predpisa prava Unije, glede na to, da ta predpis v skladu z naslovom iz poglavja 7 Direktive [o DDV] ureja ‚oprostitve v zvezi z mednarodnim prevozom‘?

2.

Če je odgovor na [prvo] vprašanje pritrdilen, ali iz razlage člena 148(c) v povezavi s členom 148(a) Direktive [o DDV] izhaja, da je bistveni pogoj za uporabo oprostitve davka na dodano vrednost dejstvo, da bi se morala plavajoča vrtna ploščad na morju, ki je vplula na odprto morje, med uporabo (v okviru komercialne/industrijske dejavnosti) tam dejansko premikati oziroma pluti po morju z ene točke na drugo dlje, kot stoji oziroma miruje ob izvajanju dejavnosti vrtnja na morju, oziroma povedano drugače, ali mora dejavnost plovbe dejansko prevladovati glede na dejavnost vrtnja?“

Vprašanja za predhodno odločanje

16

Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 148(a) in (c) Direktive o DDV razlagati tako, da se izraz „plovila za plovbo na odprtem morju“ iz tega člena uporablja za dobavo plavajočih objektov, kot so plavajoče vrtnne ploščadi, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ki se pretežno uporabljajo v mirujočem stanju za črpanje iz nahajališč ogljikovodikov na morju.

17

Uvodoma je treba spomniti, da za dobave, za katere je določena oprostitve v členu 148(c)

Direktive o DDV, velja pogoj, da so njihov predmet plovila za plovbo po odprtem morju, ki opravljajo prevoz potnikov za plačilo, in plovila, namenjena opravljanju komercialne, industrijske ali ribiške dejavnosti v smislu člena 148(a) te direktive.

18

Kot je Sodišče že presodilo, ima člen 148(a) Direktive o DDV isto besedilo kot člen 15, točka 4(a), Šeste direktive, ki ga je Direktiva o DDV razveljavila in nadomestila. Zato sodna praksa v zvezi s to določbo Šeste direktive ostaja upoštevana za razlago člena 148(a) Direktive o DDV (sodba z dne 3. septembra 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*, C-526/13, EU:C:2015:536, točki 24 in 25).

19

Zato je Sodišče iz tega sklepalo, da so tako kot oprostitev, ki so določene v Šesti direktivi, oprostitev iz člena 148 Direktive o DDV samostojni pojmi prava Unije, ki jih je zato treba po vsej Evropski uniji razlagati in uporabljati enotno (sodba z dne 3. septembra 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*, C-526/13, EU:C:2015:536, točka 41 in navedena sodna praksa), kar zahteva, da oprostitev DDV za določeno transakcijo ne more biti odvisna tega, kako je opredeljena v nacionalnem pravu (glej v tem smislu med drugim sodbo z dne 18. oktobra 2007, *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, točka 28).

20

Poleg tega je treba te oprostitev, ker pomenijo izjemo od splošnega načela, v skladu s katerim se za vsako dobavo blaga in storitev, ki jo davčni zavezanec opravi proti plačilu, naloži DDV, razlagati ozko (glej v tem smislu sodbi z dne 14. septembra 2006, *Elmeka*, od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, točka 15, in z dne 21. marca 2013, *Komisija/Francija*, C-197/12, neobjavljena, EU:C:2013:202, točka 30).

21

Spomniti je treba tudi, da je Sodišče že presodilo, da se pogoj glede povezanosti s plovbo po odprtem morju, ki je določen s členom 15(4)(a) Šeste direktive, ne uporablja le za plovila, ki zagotavljajo prevoz potnikov za plačilo, ampak tudi za tista, ki so namenjena opravljanju komercialne, industrijske ali ribiške dejavnosti, ki so zdaj vsa naštetá v členu 148(a) Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbi z dne 14. septembra 2006, *Elmeka*, od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, točke od 14 do 16, in z dne 21. marca 2013, *Komisija/Francija*, C-197/12, neobjavljena, EU:C:2013:202, točka 32).

22

Izraz „plovila za plovbo na odprtem morju“ iz člena 148(a) Direktive o DDV je treba razlagati glede na te ugotovitve, in če ne obstaja opredelitev tega izraza ali besed, ki ga sestavljajo, glede na besedilo te določbe in glede na sobesedilo, v katero spada, ter glede na cilje ureditve, katere del je (glej v tem smislu med drugim sodbo z dne 18. oktobra 2007, *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, točka 24).

23

V zvezi s tem, ne da bi bilo treba v okviru te zadeve odločati o pojmu „odprto morje“, katerega opredelitev se je razvila v mednarodnem pravu, niti o tehničnih značilnostih, ki jih mora izpolnjevati plovilo, da ga je mogoče obravnavati, kot da je namenjeno za plovbo po odprtem morju, je treba najprej navesti, da izraz „plovila za plovbo“ iz člena 148(a) Direktive o DDV nujno zahteva, da se zadevni plavajoči objekti uporabljajo za plovbo. Plovilo je mogoče obravnavati, kot da je

„namenjeno“ za plovbo, le, če se vsaj v glavnem ali pretežno uporablja za premikanje v morskem prostoru.

24

Ta razlaga je glede besedila podprta z različnimi jezikovnimi različicami tega člena 148(a), v katerih ni uporabljen izraz „namenjeni za“, ampak na splošno pretekli deležnik glagola „uporabljati“, kot v češki („užívaných“), angleški („used“), romunski („utilizate“), finski („käytettävät“) in švedski različici („används“).

25

Na drugem mestu, glede cilja ureditve, v katero spada oprostitev, ki je določena v členu 148(a) Direktive o DDV, je Sodišče že presodilo, da iz besedila naslova IX, poglavje 7, te direktive izhaja, da se želi s tem ciljem spodbujati mednarodni promet (glej v tem smislu sodbo z dne 4. maja 2017, A, C-33/16, EU:C:2017:339, točka 37). V tem okviru je dobava plovil za plovbo na odprtem morju oproščena DDV na podlagi člena 148(a) in (c) Direktive o DDV, če so navedena plovila namenjena za plovbo po odprtem morju. Tako ta cilj podpira razlago iz točke 23 te sodbe, da je plavajoči objekt mogoče opredeliti kot „plovilo za plovbo na odprtem morju“ le, če se vsaj na celoma ali pretežno uporablja za premikanje po morju.

26

Uresnitvevanju tega cilja ne nasprotuje to, da je mogoče na primer na področjih okolja ali trošarin pojma „plovila“ ali „plovba“, če je to potrebno, različno razlagati. Če obstaja taka razlika v razlagi, je namreč treba le ugotoviti, da ureditev Unije, ki je bila sprejeta na teh področjih, uresničuje drugačne cilje od tistih, ki se nanašajo na oprostitev, določene v členu 148(a) in (c) Direktive o DDV.

27

Na tretjem in zadnjem mestu je razlaga člena 148(a) in (c) Direktive o DDV, ki omejuje njegov obseg na plavajoče objekte, ki se v glavnem uporabljajo za premikanje po morju, v skladu s sobesedilom te določbe, in sicer ureditvijo oprostitev DDV, ki jih je treba, kot je bilo to navedeno v točki 20 te sodbe, razlagati ozko.

28

V obravnavanem primeru, kot je v bistvu navedel generalni pravobranilec v točkah 24 in 25 sklepnih predlogov, ni sporno, da so plavajoče vrtalne plošadi na morju, ki so bile predmet dobave v postopku v glavni stvari, mobilni objekti za vrtanje na morju, ki jih sestavljajo plavajoči pontonski most, opremljen z več premičnimi nogami, ki se med vlečenjem do predvidenega mesta vrtanja dvignejo, in ki je v položaju vrtanja postavljen več deset metrov nad morsko gladino s temi nogami, ki imajo podporo na morskem dnu, da se statična plošad stabilizira.

29

Glede na te lastnosti se izkaže, da se plavajoče vrtalne plošadi na morju iz postopka v glavni stvari ne uporabljajo v glavnem za plovbo, kar mora preveriti predložitveno sodišče, zato teh plavajočih objektov ni mogoče opredeliti kot objekte, „namenjene za plovbo“, v smislu člena 148(a) Direktive o DDV. Nasprotno, kot sta navedli romunska vlada in Evropska komisija ter s pridržkom preveritve predložitvenega sodišča, je glavni namen teh plošadi, da v mirujočem položaju rjajo ogljikovodike iz morja.

Glede na zgoraj navedeno je treba na zastavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 148(a) in (c) Direktive o DDV razlagati tako, da se izraz „plovila za plovbo na odprtem morju“ iz tega člena ne uporablja za dobavo plavajočih objektov, kot so plavajoče vrtalne plošadi na morju, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, ki se pretežno uporabljajo v položaju mirovanja za zbiranje ogljikovodikov iz morja.

Stroški

Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Člen 148(a) in (c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da se izraz „plovila za plovbo na odprtem morju“ iz tega člena ne uporablja za dobavo plavajočih objektov, kot so plavajoče vrtalne plošadi na morju, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, ki se pretežno uporabljajo v položaju mirovanja za zbiranje ogljikovodikov iz morja.

Podpisi

(*1) Jezik postopka: romunščina.