



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
YVESA BOTA,
predstavljeni 7. decembra 2016¹

Zadeva C-33/16

A Oy

„Predhodno odločanje — Obdavčenje — Davek na dodano vrednost (DDV) — Direktiva 2006/112/ES — Člen 148(d) — Opravljanje storitev — Pojem — Oprostitev — Opravljanje storitev za neposredne potrebe plovil, namenjenih plovbi na odprtem morju, in njihovega tovora — Storitve natovarjanja in raztovarjanja, ki jih opravljajo podizvajalci za račun posrednikov“

1. Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 148(d) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost.²
2. Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo A Oy³ in Keskusverolautakunta (centralna davčna uprava, Finska) v zvezi s pojasnilom davčnega organa, v katerem je ta menil, da storitve natovarjanja ali raztovarjanja plovila, ki jih opravlja podizvajalec, ki te storitve zaračunava pogodbenemu podjetju, in ne neposredno ladjarju, ne morejo biti deležne oprostitve DDV iz člena 148(d) Direktive o DDV.
3. V teh sklepnih predlogih trdim, da pojem opravljanja storitev za neposredne potrebe plovil iz člena 148(a) te direktive in njihovega tovora vključuje storitve natovarjanja ali raztovarjanja plovila.
4. Poleg tega zatrjujem, da oprostitev iz člena 148(d) navedene direktive zajema storitve natovarjanja ali raztovarjanja plovila, če te storitve opravlja podizvajalec, ki deluje za račun gospodarskega subjekta, ki ni povezan z ladjarjem, temveč s špediterjem, prevoznikom ali organizatorjem prevoza ali pa z imetnikom zadevnega tovora.

1 — Jezik izvirnika: francoščina.

2 — UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV.

3 — V nadaljevanju: družba A.

I – Pravni okvir

A – Pravo Unije

5. Člen 148(a), (c) in (d) Direktive o DDV 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 pomoč 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;

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

6. Ta člen 148(a), (c) in (d) ustreza členu 15, točke 4(a) in (b), 5 ter 8 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 (77/388/EGS),⁴ ki je bil nadomeščen z njim.

B – Finsko pravo

7. Člen 71(3) Arvonlisäverolaki 1501/1993 (zakon št. 1501/1993 o davku na dodano vrednost) z dne 30. decembra 1993⁵ v različici, ki se je uporabljala v času dejanskega stanja postopka v glavni stvari, določa:

„Davek se ne plača za te prodaje:

[...]

3. prodaja storitev na plovilu ali zrakoplovu, udeleženi v mednarodnem prometu, osebam med njihovim gibanjem v tujini in prodaja storitev za neposredne potrebe takega plovila ali njegovega tovora“.

II – Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

8. A, ki je hčerinska družba družbe B Oy, izvaja dejavnosti v dveh pristaniščih, kjer opravlja storitve nakladanja in razkladanja, skladiščenja, storitve pomorske agencije ter storitve odpreme tovora.

4 — UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva.

5 — V nadaljevanju: AVL.

9. Sklop storitev, ki jih zagotavlja družba A, zajema storitve natovarjanja in raztovarjanja plovil, namenjenih plovbi na odprtem morju in opravljanju komercialne dejavnosti. Te storitve opravlja podizvajalec, ki jih zaračunava družbi A, ta pa jih nato zaračunava svojemu nalagodajalcu, ki je lahko – glede na primer – družba B Oy, imetnik blaga, pošiljatelj, špediter ali ladjar. Podrobne informacije o zadevnem plovilu in tovoru so sporočene podizvajalcu in navedene tako na računu, ki ga družba A prejme od njega, kot na računu, ki ga ta družba izda.

10. Ker je družba A vložila vlogo za izdajo pojasnila davčnega organa, da bi izvedela, ali so lahko na podlagi člena 71(3) AVL transakcije natovarjanja in raztovarjanja, ki jih izvaja podizvajalec za račun svojih strank, oproščene DDV, je Keskusverolautakunta (centralna davčna uprava) z odločbo z dne 1. oktobra 2014 ugotovila, da se storitve natovarjanja in raztovarjanja ne smejo šteti za storitve, oproščene DDV, v smislu člena 71(3) AVL, s katerim je bil prenesen člen 148(a), (c) in (d) Direktive o DDV, ker so lahko v skladu s sodno prakso Sodišča storitve, opravljene za plovila, ki delujejo v mednarodnem prometu, ali za njihov tovor, oproščene DDV, le če so bile opravljene na zadnji stopnji trženja, in da se v primeru, navedenem v vlogi, storitve natovarjanja in raztovarjanja opravljajo pred zadnjo stopnjo trženja.

11. Potem ko je družba A vložila tožbo zoper to odločbo pri Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče, Finska), je to sodišče prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja: „1. Ali je treba člen 148(d) Direktive [o DDV] razlagati tako, da gre pri natovarjanju in raztovarjanju ladje za storitve v smislu te določbe, ki so v smislu člena 148(a) te direktive namenjene neposrednim potrebam tovora ladij?

2. Ali je treba člen 148(d) Direktive [o DDV] ob upoštevanju točke 24 sodbe [z dne 14. septembra 2006, Elmeka⁶], v skladu s katero se oprostitev iz zadevne določbe ne more razširiti na tiste storitve, ki so opravljene na zgodnejši stopnji trženja, razlagati tako, da to velja tudi za zadevno storitev, pri kateri je storitev, ki jo je v prvi fazi transakcije opravil podizvajalec družbe A [...], fizično povezana s tovorom, in jo družba A [...] nato zaračuna špediterju ali transportnemu podjetju?

3. Ali je treba člen 148(d) Direktive [o DDV] ob upoštevanju točke 24 [sodbe z dne 14. septembra 2006, Elmeka⁷], v skladu s katero se oprostitev iz zadevne določbe nanaša samo na storitve, opravljene neposredno ladjarju, razlagati tako, da oprostitev ni mogoče uporabiti, če je storitev opravljena za imetnika tovora, na primer izvoznika ali uvoznika zadevnega blaga?“

III – Presoja

A – Uvodne ugotovitve

12. Uvodoma je treba opozoriti, da Sodišče za razlago oprostitev DDV iz člena 148 Direktive o DDV uporablja v nadaljevanju navedena načela.

13. Prvič, te oprostitev so samostojni pojmi prava Unije, ki jih je zato treba po vsej Uniji razlagati in uporabljati enotno.⁸

6 — Od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563.

7 — Od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563.

8 — Glej zlasti sodbo z dne 3. septembra 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, točka 41 in navedena sodna praksa).

14. Drugič, te oprostitve je treba umestiti v splošni kontekst skupnega sistema DDV, ki ga določa Direktiva o DDV.⁹ Ta sistem temelji zlasti na dveh načelih: na eni strani na načelu, da se DDV plača za vsako storitev in vsako dobavo blaga, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo,¹⁰ na drugi strani pa na načelu davčne nevtralnosti, ki nasprotuje temu, da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, glede plačila DDV obravnavajo različno.¹¹

15. Tretjič, besedilo, s katerim so opredeljene oprostitve iz člena 148 Direktive o DDV, je treba razlagati ozko, saj te oprostitve pomenijo odstopanja od načela, na podlagi katerega se DDV plačuje za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo. Vendar to pravilo razlage ne pomeni, da je treba besedilo, ki se uporabi za opredelitev teh oprostitvev, razlagati tako, da bi se jim odvzel učinek.¹²

16. Na predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je predložilo Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče), je treba odgovoriti ob upoštevanju teh meril za razlago.

B – Prvo vprašanje za predhodno odločanje

17. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 148(d) Direktive o DDV razlagati tako, da pojem storitev, opravljenih za neposredne potrebe tovora plovil, zajema storitve nakladanja ali razkladanja plovila.

18. To vprašanje, glede katerega se vse stranke, ki so Sodišču predložile stališča, strinjajo, da je treba nanj odgovoriti pritrdilno, se mi ne zdi posebno težavno.

19. Dovolj je ugotoviti, da oproščene storitve v členu 148(d) Direktive o DDV niso izrecno našteje, temveč je v njem podana splošna opredelitev, ki temelji na merilu v zvezi z uresničevanim ciljem, ki se mora nanašati na zadovoljitev neposrednih potreb plovil in njihovega tovora. Po mnenju Sodišča so oproščene storitve „tiste, ki so neposredno povezane s potrebami pomorskih plovil in njihovega tovora, to so storitve, potrebne za obratovanje teh plovil“.¹³

20. Tako kot dejavnosti pilotaže, vleke ali privezovanja plovila pomenijo tipične primere storitev, ki se opravijo za neposredne potrebe plovil, je narava dejavnosti nakladanja ali razkladanja plovila nedvomno tipična za storitve, opravljene za potrebe tovora.

21. V resnici se negotovost, ki jo povzroča besedilo člena 148(d) Direktive o DDV, ne nanaša toliko na vključenost dejavnosti nakladanja ali razkladanja plovila v pojem storitev, opravljenih za neposredne potrebe tovora, kot na to, kako razumeti zahtevo, da se dejavnosti opravljajo „za neposredne potrebe plovil [...] in njihovega tovora“.¹⁴

22. V zvezi s tem je treba ugotoviti, da se jezikovne različice člena 148(d) Direktive o DDV razlikujejo po prirednem vezniku, ki je uporabljen za ločitev besed „plovil iz točke (a)“ in besed „njihovega tovora“. Čeprav ta določba med drugim v različicah v nemščini, grščini, španščini, francoščini in italijanščini določa, da je oproščeno „opravljanje storitev [...] za neposredne potrebe plovil iz točke (a) in njihovega tovora“, namreč ista določba med drugim v različicah v bolgarščini, romunščini, finščini in angleščini določa, da je oproščeno „opravljanje storitev [...] za neposredne potrebe plovil iz točke (a) ali njihovega

9 — Glej zlasti sodbo z dne 19. julija 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, točka 31 in navedena sodna praksa).

10 — Glej zlasti sodbo z dne 19. julija 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, točka 48 in navedena sodna praksa).

11 — Glej zlasti sodbo z dne 19. julija 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, točke 32, 33 in 48 ter navedena sodna praksa).

12 — Glej zlasti sodbo z dne 19. julija 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, točka 49 in navedena sodna praksa).

13 — Glej sodbo z dne 4. julija 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, točka 21, s katero je bilo iz kategorije oproščenih storitev izključeno nameščanje igralnih avtomatov na krovu, ker ti avtomati „niso neločljivo povezani s potrebami plovbe“).

14 — Moj poudarek.

tovora“.¹⁵ Ta razlika v formulaciji vzbuja dvom glede tega, ali oprostitev DDV zadeva samo storitve, s katerimi je mogoče kumulativno zadovoljiti potrebe plovil in njihovega tovora, ali pa se nanaša na vse storitve, ki ustrezajo neposrednim potrebam plovil, in vse storitve, ki zadostijo potrebam njihovega tovora.

23. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba določbe prava Unije razlagati in uporabljati enotno ob upoštevanju različic v vseh jezikih Unije, zato se formulacija določbe prava Unije, ki se uporablja v eni od jezikovnih različic, ne more uporabiti kot edina podlaga za razlago te določbe oziroma ne more imeti prednosti pred drugimi jezikovnimi različicami. Če so med jezikovnimi različicami besedila prava Unije razlike, je treba zadevno določbo razlagati glede na splošno sistematiko in namen ureditve, katere del je.¹⁶

24. V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da bi se z razlago, s katero bi se oprostitev iz člena 148(d) Direktive o DDV omejevala le na storitve, skupne plovilom in tovoru, precej zmanjšal obseg te oprostitve, ker bi bile izključene najtipičnejše transakcije, ki se na pristaniških območjih izvajajo za plovila iz člena 148(a) te direktive.

25. Tako bi bila iz oprostitve izključena dejavnost pilotaže in vleke, za katero bi se lahko štelo, da se opravlja samo za neposredne potrebe plovila, saj potrebam tovora ustreza le posredno, prav tako pa bi bila lahko izključena dejavnost nakladanja tega tovora na plovilo pod pretvezo, da se neposredno nanaša samo na ta tovor, na plovilo pa zgolj posredno.

26. Skratka, pri tem pojmovanju bi se za dejavnosti, ki kumulativno in hkrati ustrezajo neposrednim potrebam plovila in njegovega tovora, lahko štete le dejavnosti, kot so storitve varovanja in nadzora, opravljene na krovu plovila.

27. Poleg tega ta razlaga tudi ni v skladu s ciljem člena 148 Direktive o DDV, katerega namen je spodbujati mednarodni zračni in pomorski prevoz blaga in potnikov z dajanjem finančne prednosti v obliki oprostitve predplačila DDV podjetjem v tem sektorju. Za doseganje tega cilja se mora oprostitev, ki se uporablja za vse transakcije oskrbe pomorskih plovil, uporabljati tudi za vse storitve, opravljene za neposredne potrebe teh plovil ali njihovega tovora.

28. Iz teh razlogov Sodišču predlagam, naj na prvo vprašanje odgovori, da je treba člen 148(d) Direktive o DDV razlagati tako, da pojem storitev za neposredne potrebe plovil iz točke (a) tega člena ali njihovega tovora zajema storitve natovarjanja ali raztovarjanja plovila.

C – Drugo in tretje vprašanje za predhodno odločanje

29. Predložitveno sodišče z drugim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 148(d) Direktive o DDV razlagati tako, da oprostitev iz te določbe velja za storitve natovarjanja ali raztovarjanja plovila, kadar te storitve opravlja podizvajalec za račun gospodarskega subjekta, ki ni vezan na ladjarja, temveč na špediterja, prevoznika ali komisionarja ali na imetnika zadevnega tovora.

30. Ker ima določba, ki je predmet vprašanja za predhodno odločanje, enako besedilo kot člen 15, točka 8, Šeste direktive, ki je bila razveljavljena in nadomeščena z Direktivo o DDV, je treba sodno prakso glede razlage tega člena šteti za upoštevno za razlago člena 148(d) Direktive o DDV.

15 — Moj poudarek.

16 — Glej v tem smislu zlasti sodbo z dne 28. julija 2016, Edilizia Mastrodonato (C-147/15, EU:C:2016:606, točka 29 in navedena sodna praksa).

31. Sodna praksa Sodišča je določena s sodbami z dne 26. junija 1990, *Velker International Oil Company*,¹⁷ z dne 14. septembra 2006, *Elmeka*,¹⁸ in z dne 3. septembra 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*.¹⁹

32. Sodba z dne 26. junija 1990, *Velker International Oil Company*,²⁰ se nanaša na razlago člena 15, točka 4, Šeste direktive v zvezi s transakcijami oskrbe plovil. Družba *Velker International Oil Company Ltd NV* iz Rotterdama²¹ je kupila dve pošiljki kurilnega olja in ju preprodala družbi *Forsythe International BV* iz Haaga,²² ki si ju je dala dobaviti v cisternah, ki jih je najela, nato pa ju je natovorila na ladje za plovbo na odprtem morju, ki jih ni upravljala sama. Vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, se je glasilo, ali so lahko dobave ladijskega goriva družbe *Velker* družbi *Forsythe* oproščene DDV ali ne. Natančneje, šlo je za vprašanje, ali se pojem „dobava blaga za oskrbovanje z gorivom in drugo oskrbovanje“ lahko nanaša ne samo na dobave blaga na krov, ki so neposredno namenjene oskrbi plovila in jim sledi izvoz, ampak tudi na dobave na zgodnejših stopnjah trženja.

33. Sodišče je odgovorilo, da „se lahko za dobavo blaga za oskrbovanje z gorivom in drugo oskrbovanje plovil šteje samo dobava blaga upravljavcu ladje, ki uporablja to blago za oskrbo z gorivom in drugo oskrbo plovila“, pri čemer se je oprlo na dva preudarka: na izenačenost transakcij oskrbe plovil z izvoznimi transakcijami in na omejitve, ki bi jih povzročila razširitev oprostitev na stopnje pred končno dobavo blaga.

34. Na eni strani je Sodišče menilo, da se „[t]ako[,] kot se v zvezi z izvoznimi transakcijami obvezna oprostitev, določena v [členu 15, točka 1], uporablja izključno za končno dobavo blaga, ki ga izvozi prodajalec ali kdo drug za njegov račun, [...] tudi oprostitev iz [člena 15, točka 4,] lahko 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 tržni verigi“.²³

35. Na drugi strani je Sodišče opozorilo, da bi „[r]azširitev oprostitev na stopnje pred končno dobavo blaga upravljavcu ladje [...] pomenila, da bi morale države [članice] vzpostaviti nadzorne mehanizme, da se prepričajo o končni uporabi blaga, ki se dobavi kot oproščeno davka“, in da bi „[t]i mehanizmi [...] tako za države [članice] kakor tudi za zadevne subjekte pomenili omejitve, ki bi bile nezdržljive s ‚pravilno in enostavno uporabo takšnih oprostitev‘, predpisano v prvem stavku člena 15 Šeste direktive“.²⁴

36. V sodbi z dne 14. septembra 2006, *Elmeka*,²⁵ se rešitev, ki je bila tako sprejeta za oprostitev dobave blaga za oskrbovanje plovil, prenaša na oprostitev iz člena 15, točka 8, Šeste direktive za opravljanje storitev. Postopek v glavni stvari se je nanašal na transakcije prevoza goriva, ki jih je družba *Elmeka NE*, ki se je ukvarjala z dejavnostjo upravljanja tankerja, izvajala za račun družbe za trgovanje z naftnimi proizvodi *Oceanix International Bunkering SA*, ki se je ukvarjala z dobavo blaga ladjarjem na zadevnih plovilih.

17 — C-185/89, EU:C:1990:262.

18 — Od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563.

19 — C-526/13, EU:C:2015:536.

20 — C-185/89, EU:C:1990:262.

21 — V nadaljevanju: *Velker*.

22 — V nadaljevanju: *Forsythe*.

23 — Sodba z dne 26. junija 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, točka 22).

24 — Sodba z dne 26. junija 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, točka 24).

25 — Od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563.

37. Sodišče je ugotovilo, da „se za zagotovitev dosledne uporabe Šeste direktive v celoti“ oprostitev iz člena 15, točka 8, te direktive „nanaša samo na storitve, opravljene neposredno ladjarju, in se torej ne more razširiti tudi na tiste storitve, ki so opravljene na zgodnejši stopnji trženja“. ²⁶ Svojo rešitev je utemeljilo tako, da je na oprostitev opravljanja storitev v smislu te določbe preneslo razloge, ki so bili navedeni v točkah od 22 do 24 sodbe *Velker International Oil Company* ²⁷ v zvezi s transakcijami oskrbe plovil, omenjenimi v členu 15, točka 4, Šeste direktive.

38. Načelo, da oprostitev ni mogoče razširiti na dobavo blaga ali storitve, opravljene na zgodnejših stopnjah trženja, o katerem se ni podvomilo v sodbi z dne 3. septembra 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*, ²⁸ čeprav je v njej iz razlogov, povezanih z analizo pojma dobave blaga osebi v smislu člena 14(1) Direktive o DDV, dopuščena možnost, da se oprostitev uporabi v posebnih okoliščinah zadeve v glavni stvari, v kateri je družba dobavljala gorivo plovilom za plovbo na odprtem morju na podlagi dogovorov ne z upravljavci navedenih plovil, temveč s posredniki, ki so delovali v svojem imenu.

39. Sodišče je upoštevalo dejstvo, da je družba gorivo sama dostavljala neposredno v rezervoarje plovil, ki jim je bilo to gorivo namenjeno, in da je šele po dostavi lahko določila natančno količino dobavljenega goriva, presodilo, da čeprav je bilo v skladu z oblikami, določenimi z upoštevnim nacionalnim pravom, lastništvo goriva preneseno na posrednike, ti v nobenem trenutku niso mogli razpolagati z dobavljenimi količinami, saj so pravico do razpolaganja z njimi imeli upravljavci plovil od trenutka, ko jim je bilo gorivo dostavljeno v rezervoarje, ker so od tega datuma navadno ti upravljavci pooblašteni, da z njim dejansko razpolagajo, kot bi bili njegovi lastniki. ²⁹

40. Iz tega je Sodišče sklepalo, da dobav, ki so bile predmet postopka v glavni stvari, ni mogoče šteti za dobave posrednikom, ki delujejo v svojem imenu, ampak jih je treba obravnavati kot dobave, opravljene neposredno upravljavcem plovil, ki so na tej podlagi lahko upravičene do oprostitve iz člena 148(a) Direktive o DDV. ³⁰ Z rešitvijo, ki jo je tako sprejelo Sodišče, je torej priznalo, da je dobava goriva oproščena DDV, čeprav se ne zaračunava neposredno upravljavcem plovil, temveč posrednikom.

41. Strinjam se z mnenjem predložitvenega sodišča, ki meni, da sodna praksa ne zagotavlja jasnega odgovora na vprašanje, ali se oprostitev uporablja za storitve natovarjanja ali raztovarjanja plovila zgolj zato, ker so te storitve že po naravi neposredno povezane s potrebami tovora, ne glede na to, kdo je njihov izvajalec ali prejemnik, ali pa so lahko te storitve, nasprotno, oproščene, šele ko se zaračunajo subjektu, ki je na zadnji stopnji tržne verige.

42. Za odgovor na to vprašanje je treba najti logiko, iz katere izhaja oprostitev iz člena 148(d) Direktive o DDV. Obstajata namreč dva načina razumevanja te določbe, kot jo razlaga Sodišče, ki je navedlo, da se oprostitev uporablja samo za „končno dobavo blaga upravljavcu ladje“ ³¹ in „storitve, ki so opravljene neposredno ladjarju za neposredne potrebe pomorskih plovil“. ³²

26 — Sodba z dne 14. septembra 2006, *Elmeka* (od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, točka 24).

27 — C-185/89, EU:C:1990:262.

28 — C-526/13, EU:C:2015:536.

29 — Sodba z dne 3. septembra 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, točka 47).

30 — Sodba z dne 3. septembra 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, točka 52).

31 — Sodba z dne 26. junija 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, točka 24).

32 — Sodba z dne 14. septembra 2006, *Elmeka* (od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, točka 25).

43. Pri prvem razumevanju, ki ga zagovarjajo družba A ter nizozemska, poljska in finska vlada, se v členu 148(d) Direktive o DDV kot edino merilo za oprostitev upošteva narava storitve, ne glede na to, ali to storitev opravlja podizvajalec oziroma ali se zaračuna imetniku tovora ali tretji osebi namesto neposredno ladjarju. Po mnenju poljske vlade se to razumevanje odlično sklada s sodno prakso Sodišča ob upoštevanju razlik med zadevami, v katerih je Sodišče odločalo v preteklosti, ki so se nanašale na dobavo goriva plovilom in na s tem povezane prevozne storitve, medtem ko se obravnavana zadeva navezuje na storitve natovarjanja in raztovarjanja plovila.

44. Pri drugem razumevanju, ki ga podpirata grška vlada in Evropska komisija, so lahko storitve natovarjanja in raztovarjanja oproščene DDV, le kadar se opravijo na zadnji stopnji trženja in zagotovijo neposredno ladjarju. Grška vlada v tem smislu trdi, da so lahko te storitve oproščene, samo če tovar vsebuje blago, ki je potrebno za delovanje in vzdrževanje plovila. Po mnenju te vlade so torej storitve, ki so lahko oproščene, izključno tiste, ki so povezane s plovilom in se opravijo za ladjarja. Komisija v podporo svoji razlagi, v skladu s katero je lahko na podlagi člena 148(d) Direktive o DDV oproščena zgolj končna transakcija, to je storitev, opravljena za ladjarja, navaja, da pri tej razlagi noben člen v tržni verigi ni kaznovan, saj lahko oseba, ki izvede transakcijo, uveljavlja pravico do odbitka. Tako so v primeru uporabe podizvajalca storitve, ki jih za ladjarja opravi glavno podjetje, lahko oproščene na podlagi člena 148(d) Direktive o DDV, medtem ko storitve, ki jih za glavno podjetje opravi podizvajalec, ne morejo biti oproščene, ker niso opravljene na zadnji stopnji trženja, kar pa glavnemu podjetju ne preprečuje, da pozneje odbije DDV, ki ga je plačalo svojemu podizvajalcu, ali zahteva njegovo vračilo. Po mnenju Komisije je predlagana razlaga edina v skladu s sodno prakso Sodišča in načelom, da so oprostitve iz člena 148 Direktive o DDV izenačene z izvozom. Poleg tega naj bi bilo mogoče z njo zagotoviti enostavno uporabo oprostitve, medtem ko naj bi razširitev te oprostitve na zgodnejše stopnje trženja povzročila praktične težave.

45. Vsako od teh dveh razumevanj temelji na tehtnih argumentih.

46. Zdi se mi, da je za sprejetje razlage, v skladu s katero se lahko oprostitev uporablja samo za storitve, opravljene neposredno za ladjarja, mogoče navesti dva glavna razloga.

47. Prvi razlog se nanaša na izenačenost opravljanja storitev v smislu člena 148(d) Direktive o DDV z izvoznimi transakcijami, pri katerih se obvezna oprostitev uporablja izključno za končno dobavo blaga, ki ga izvozi prodajalec ali kdo drug za njegov račun. Storitve, ki jih opravi podizvajalec in so zaračunane glavnemu podjetju, to pa jih nato zaračuna nalogodajalcu, ki ni ladjar, pa so opravljene na zgodnejših stopnjah trženja, kar izključuje vsakršno primerjavo z izvozno transakcijo.

48. Drugi razlog se nanaša na cilj člena 148 Direktive o DDV, katerega namen je – kot sem poudaril že zgoraj – spodbujati mednarodni zračni in pomorski prevoz blaga in potnikov z dajanjem finančne prednosti v obliki oprostitve predplačila DDV podjetjem v tem sektorju.³³ S tega vidika se zdi logično, da se oprostitev omeji zgolj na podjetja, ki se dejansko ukvarjajo z mednarodnim zračnim in pomorskim prevozom blaga, in da se ne razširi na gospodarske subjekte, ki izvajajo drugačne transakcije, tudi če so te neposredno povezane s prevozom. Oprostitev mora biti torej odvisna od statusa osebe, ki se ji zaračuna opravljanje storitev.

49. Vendar se mi zdi, da je mogoče druge, bolj odločilne razloge najti v podporo drugi razlagi, v skladu s katero je treba upoštevati naravo transakcije, ne da bi bila uporaba oprostitve pogojena s tem, da storitev opravi izvajalec sam neposredno za račun ladjarja.

33 — Glej točko 27 teh sklepnih predlogov.

50. Prvi razlog se navezuje na besedilo člena 148(d) Direktive o DDV, v katerem so oproščene transakcije opredeljene glede na naravo opravljenih storitev, in ne glede na izvajalca ali prejemnika storitve, ki v tej določbi nista nikjer omenjena. Elementi v zvezi z osebami torej pri določanju, katere transakcije so oproščene, načeloma niso upoštevni.

51. Drugi razlog se navezuje na načelo davčne nevtralnosti, ki je del skupnega sistema DDV in v skladu s katerim se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, glede plačila DDV ne smejo obravnavati različno. To načelo po mojem mnenju nasprotuje temu, da se gospodarski subjekt, ki opravlja storitev, ki ustreza neposrednim potrebam plovil ali njihovega tovora, obravnava različno glede na to, ali to storitev opravlja neposredno ali posredno, in glede na status osebe, za katero jo opravlja.

52. Tretji razlog, ki se mi zdi bistven, je ta, da sodne prakse Sodišča, v skladu s katero mora biti v tržni verigi oprostitev DDV omejena na zadnji člen te verige, po mojem mnenju ni mogoče prenesti na posebni položaj, v katerem se opravlja samo ena storitev, ki je neposredno povezana s potrebami plovila ali tovora. Zadevi, v katerih sta bili izdani sodbi z dne 26. junija 1990, *Velker International Oil Company*,³⁴ in z dne 14. septembra 2006, *Elmeka*,³⁵ sta se obe nanašali na položaja, v katerih je pred transakcijo oskrbe plovila nastopala ločena transakcija, in sicer v prvi zadevi dobava ladijskega goriva v cisternah pred njegovim natovarjanjem na ladje, v drugi zadevi pa transakcija prevoza goriva pred njegovo dobavo ladjarjem.

53. Kot pravilno navajata družba A in poljska vlada, pa v postopku v glavni stvari podizvajalec opravlja in zaračunava samo eno storitev nakladanja in razkladanja, ki je neposredno povezana s potrebami plovila in njegovega tovora, preden družba A to storitev zaračuna svojemu nalogodajalcu.

54. Sodišče je zavrnitev razširitve oprostite na stopnje pred končno dobavo blaga upravljavcu ladje utemeljilo s tveganjem, da bi se spremenila končna uporaba zadevnega blaga ali storitev, in z iz tega izhajajočo obveznostjo za države članice, da vzpostavijo nadzorne mehanizme, da bi se prepričale o njihovi končni uporabi. Taki mehanizmi bi za države članice in za zadevne subjekte pomenili obremenitve, ki ne bi bile združljive s pravilno in enostavno uporabo oprostitev, predpisano v členu 131 Direktive o DDV.³⁶

55. To tveganje pa izhaja iz izvajanja transakcij pred dejansko oskrbo plovila, katerih posledica je, da se v tržni verigi pojavijo možnosti spremembe končne uporabe naftnih proizvodov. Navedeno tveganje je torej izključeno za storitev nakladanja ali razkladanja tovora, ki se opravlja neposredno na krovu plovila.

56. Res je, da je Komisija na obravnavi omenila še eno tveganje, ki naj bi izhajalo iz tega, da bi se lahko transakcija nakladanja in razkladanja izvajala na plovilu, ki ne izpolnjuje meril iz člena 148(a) Direktive o DDV, zlasti ker naj vse države članice ne bi razpolagale z elektronskim registrom, ki bi omogočal preverjanje lastnosti natovorjenega ali raztovorjenega plovila. Ne da bi zanikal možnost obstoja tveganja, da se transakcija natovarjanja ali raztovarjanja izvaja pri plovilu, ki – med drugim – ni namenjeno plovbi na odprtem morju, je treba ugotoviti, da to tveganje ni značilno za transakcijo, ki jo izvede podizvajalec in jo glavno podjetje dalje zaračuna nalogodajalcu. Prav tako si je namreč mogoče predstavljati, da se tudi transakcija, ki jo izvajalec zaračuna neposredno ladjarju, v resnici nanaša na drugačno plovilo od tistih iz člena 148(a) Direktive o DDV. Splošno tveganje, ki ga razkriva Komisija, bi torej logično moralo povzročiti dvome o načelu oprostite za transakcije, določene v členu 148 te direktive.

34 — C-185/89, EU:C:1990:262.

35 — Od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563.

36 — Glej zlasti sodbo z dne 3. septembra 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, točka 28).

57. V teh okoliščinah sem mnenja, da sodne prakse Sodišča v zvezi s transakcijami pred oskrbo plovila ni mogoče prenesti na storitve, ki se opravijo za neposredne potrebe tovora. Menim, da se mora oprostitev iz člena 148(d) Direktive o DDV uporabljati glede na naravo teh storitev, ne pa glede na njihovega izvajalca ali prejemnika.

IV – Predlog

58. Zato Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče, Finska), odgovori:

Člen 148(d) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da pojem opravljanja storitev za neposredne potrebe plovil iz člena 148(a) te direktive ali njihovega tovora zajema storitve natovarjanja in raztovarjanja plovila.

Člen 148(d) Direktive o DDV je treba razlagati tako, da oprostitev iz te določbe zajema storitve natovarjanja in raztovarjanja plovila, kadar te storitve opravlja podizvajalec za račun gospodarskega subjekta, ki ni vezan na ladjarja, temveč na špediterja, prevoznika ali komisionarja ali na imetnika zadevnega tovora.