

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

M. POIARESA MADURE,
predstavljeni 7. aprila 2005¹

1. Bundesfinanzhof (Nemčija) v tem predlogu za sprejetje predhodne odločbe Sodišče prosi za razlago pojma „postanek na tretjem ozemlju“ v smislu člena 8(1)(c) 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 odmero² (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

države za plačilo,“ plača davek na dodano vrednost.

3. V skladu s členom 3(2) je „ozemlje države“ območje uporabe Pogodbe o ustanovitvi Evropske gospodarske skupnosti, kakor je za vsako državo članico določeno v členu 227 (zdaj člen 299 ES).“

I – Upoštevne določbe prava Skupnosti

2. Člen 2 Šeste direktive določa, da se za „dobav[o] blaga [...], ki [ga] davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju

4. Člen 8(1)(b) določa, da je kraj dobave blaga, „če se blago ne odpošilja ali prevaža[,] kraj, kjer se blago nahaja po opravljeni dobavi.“

¹ — Jezik izvirnika: portugalsčina.

² — UL L 145, str. 1, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (UL L 376, str. 1) in Direktivo Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992 o spremembi Direktive 77/388/EGS in uvedbi ukrepov za poenostavitev v zvezi z davkom na dodano vrednost (UL L 384, str. 47).

5. Člen 8(1)(c) je bil uveden z Direktivo 91/680. Različica tega člena iz Direktive 92/111, ki je veljala v letu, ko je nastal spor, določa, da kot kraj dobave blaga velja:

„če se dobava blaga opravi na krovu plovil, zrakoplovov ali na vlakih med delom prevoza potnikov v Skupnosti: kraj, v katerem se prevoz potnikov začne.

V primeru povratnega potovanja se povratna pot šteje za ločen prevoz.

[...]“

Za namene uporabe te določbe:

— ‚del prevoza potnikov v Skupnosti‘; pomeni del prevoza, ki se brez postanka na tretjem ozemlju opravi med krajem, v katerem se prevoz potnikov začne, in krajem, kjer se prevoz potnikov konča,

— ‚kraj, v katerem se prevoz potnikov začne‘; pomeni predvideni prvi kraj, kjer bodo potniki znotraj Skupnosti vstopili, kadar je to ustrezno, po delu poti izven Skupnosti,

— ‚kraj, v katerem se prevoz potnikov konča‘; pomeni predvideni zadnji kraj znotraj Skupnosti, kjer potniki, ki so vstopili znotraj Skupnosti, izstopijo, kadar je to ustrezno, pred delom poti izven Skupnosti.

II – Dejansko stanje, nacionalna zakonodaja in vprašanje za predhodno odločanje

6. Leta 1994 je imela A. Köhler (tožeča stranka) na krovu potniške ladje trgovino. Pri vodenju trgovine je izvajala dobave, katerih obdavčitev je sporna. Zadevna križarjenja so se začnala v Kielu, Bremerhavnu in Travemündu, nadaljevala skozi pristanišča zunaj ozemlja Skupnosti, na primer na Norveškem, v Estoniji, Rusiji ali Maroku, ter se končala v Kielu, Bremerhavnu ali Ženevi. Rezervirati je bilo mogoče le celotno križarjenje, ne pa tudi posameznih delov potovanja; prav tako se ni bilo mogoče prvič vkrcati ali dokončno izkrcati v nekem pristanišču na poti.

7. Finanzamt (davčni urad) je blago, prodano v trgovini tožeče stranke med križarjenjem, obravnaval kot obdavčljivo in tako, ki se nanj v Nemčiji v skladu s členom 3e

Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku iz leta 1993, v nadaljevanju: UStG), s katerim je bil v nacionalno pravo prenesen člen 8(1)(c) Šeste direktive, plačuje davek na dodano vrednost. Člen 3e(1) UstG določa, da „če je blago, ki ni namenjeno za takojšnjo potrošnjo, dobavljeno na krov plovila [...] med prevozom potnikov v Skupnosti, se za kraj dobave šteje kraj odhoda zadevnega prevoznega sredstva na ozemlju Skupnosti“.

8. Člen 3(2) UStG določa:

„Prevoz potnikov v Skupnosti v smislu odstavka 1 pomeni prevoz ali del prevoza, ki se brez postanka na tretjem ozemlju opravi med krajem znotraj Skupnosti, v katerem se prevoz potnikov začne, in krajem znotraj Skupnosti, v katerem se prevoz potnikov konča. Kraj odhoda v smislu prvega stavka je prvi kraj znotraj Skupnosti, kjer potniki vstopijo. Kraj prihoda v smislu prvega stavka je zadnji kraj znotraj Skupnosti, kjer potniki izstopijo. V primeru povratnega potovanja se povratna pot šteje za ločen prevoz.“

9. V pritožbi zoper odločbo Finanzamt je tožeča stranka trdila, da zaradi postankov na tretjem ozemlju sporna prodaja blaga v Nemčiji ni obdavčljiva; v skladu s členom 3e UstG velja, da blago ni bilo dobavljeno med prevozom znotraj ozemlja Skupnosti.

10. Finanzgericht (finančno sodišče) je pritožbo zavrnilo in trdilo, da dejstvo, da je ladja med krajem odhoda in krajem prihoda opravila postanke na tretjem ozemlju, ne pomeni, da so bile dobave blaga opravljene zunaj nacionalnega ozemlja. Kot postanki v smislu člena 3e(2) UStG naj bi se obravnavali samo postanki na tretjem ozemlju, med katerimi lahko na ladjo prvič vstopijo novi potniki oziroma lahko potniki z ladje dokončno izstopijo.

11. Tožeča stranka je vložila revizijo na Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče), ki je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali so postanki ladje v pristaniščih tretjih držav, med katerimi lahko potniki zapustijo ladjo samo za kratek čas, npr. zaradi ogledov, ne obstaja pa nikakršna možnost, da se

potovanje začne ali konča, v smislu člena 8(1)(c) Šeste direktive postanki na tretjem ozemlju?“

III – Presoja

12. Opredeliti besedo „postanek“ za namene člena 8(1)(c) Šeste direktive je bolj zahtevno, kot se zdi ob bežnem branju zadevne določbe. Pojem „postanek“ namreč nima enega nedvoumnega pomena, ki bi se dal razbrati iz besedila. Mogoče je pomisliti na več možnih razlag: od postankov iz tehničnih razlogov, predvsem zaradi preskrbe ladje, ali preprosto zato, da se potnikom omogoči panoramski razgled, do postankov, namenjenih vkrcanju novih ali dokončnemu izkrcanju drugih potnikov; izraz označuje tudi postanke, med katerimi potniki lahko zapustijo ladjo, da si v državi, kjer so na obisku, lahko ogledajo znamenitosti ali opravijo nakupe, pri čemer se domneva, da se bodo nato vrnili na ladjo. Na prvi pogled bi lahko pomislili, kot v pisnih stališčih v določeni meri predlaga tožeča stranka, da če zakonodajalec ni opredelil nobene razlike, se je ne sme opredeliti niti pri razlagi določbe. Vendar bi bila prevelika poenostavitev, če bi pojem „postanek“ za namene člena 8(1)(c) Šeste direktive razlagali v najširšem možnem smislu, ne da bi pri tem poskušali razumeti, zakaj je dejstvo, ali je bil v tretji državi opravljen postanek, pomembno za uporabo posebne ureditve iz člena 8(1)(c) Šeste direktive.

A – *Člen 8 kot kolizijsko pravilo za razmejevanje davčnih pristojnosti med državami*

13. Da bi odgovorili na vprašanje, ki ga je postavilo Bundesfinanzhof, je treba najprej analizirati člen 8 Šeste direktive, ki vsebuje pojem postanka na tretjem ozemlju. Ta člen vsebuje različna kolizijska pravila, s katerimi se poskuša med državami članicami primerno razmejiti področje uporabe njihove nacionalne zakonodaje na področju odmere davka na dodano vrednost glede dobave blaga.³ Vsako od teh pravil določa, katera država članica ima izključno pristojnost za odmero davka na dodano vrednost za dobavo blaga, če se v skladu z upoštevnimi naveznimi okoliščinami iz člena 8 Šeste direktive dobava blaga izvede na njenem ozemlju. V tem smislu je neizogibno, da se analizo člena 8 dopolni s presojo člena 9 Šeste direktive, v katerem so predvidena kolizijska pravila v zvezi z opravljanjem storitev. Ta dva člena sta poleg tega edina, ki ju vsebuje naslov IV Šeste direktive „Kraj obdavčljivih transakcij“⁴, in na oba se enako nanaša tudi pravkar omenjena sedma uvodna izjava.

14. Čeprav Sodišče še ni imelo priložnosti, da bi izrecno ugotovilo, da je namen člena 8 Šeste direktive, da se med državami pre-

³ — Glej sedmo uvodno izjavo Šeste direktive.

⁴ — V zvezi s tem glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Gordona Slyna v zadevi *Transtirreno Express* proti *Ufficio Provinciale IVA* (sodba z dne 23. januarja 1986 v zadevi 283/84, Recueil, str. 231, 232 in predvsem 235 *in fine*.)

prečijo spori o davčni pristojnosti, je to nedvoumno ugotovilo v zvezi s členom 9. V sodbi z dne 4. julija 1985 v zadevi Berkholz je Sodišče potrdilo, da je namen določb člena 9 Šeste direktive, da „se primerno razmejijo področja uporabe nacionalnih zakonodaj glede davka na dodano vrednost s tem, da se enotno določi kraj, ki se ga pri obdavčevanju šteje kot kraj opravljanja storitev,“ ter tako dokončno opredeli, katera država članica je izključno pristojna za obdavčevanje storitev.⁵ Gre torej za pravila, ki so nujna za preprečitev „sporov o pristojnosti“.⁶ Sodišče je ugotovilo, in sicer tudi kot merilo za razlago člena 9(1), da je najprimernejša tista navezna okoliščina, ki med državami preprečuje spore o davčni pristojnosti.⁷

prečevanja posegov v davčno pristojnost drugih držav, kar je pri razlagi pravil iz člena 9 Šeste direktive v zvezi z opravljanjem storitev upoštevalo tudi Sodišče.

16. Zato je posebno pravilo iz člena 8(1)(c) Šeste direktive, posebej pa pomen pojma „postanek na tretjem ozemlju“ treba razlagati v splošnem okviru pomena in smisla člena 8.

B – Nastanek in nameni člena 8(1)(c) Šeste direktive, predvsem pojma „postanek na tretjem ozemlju“

15. Vzporednost sistemov pravil za razmejitve davčnih pristojnosti, ki jih vsebujeta Šeste direktive, je očitna. Zato se mi zdi primerno, da člen 8 preučimo glede na namen pre-

17. Preučitev nastanka člena 8(1)(c), ki sta ga vpeljali direktivi 91/680 in 92/111, ne le ne omaja, temveč, nasprotno, utrjuje splošni smisel člena 8 Šeste direktive kot določbe, ki vsebuje sistem pravil, namenjenih temu, da se med državami preprečijo spori o davčni pristojnosti.

18. Z Direktivo 91/680 o odpravi davčnih meja med državami članicami je bil uveden člen 8(1)(c), ki vsebuje poenostavljen sistem odmere davka na dodano vrednost za blago, dobavljeno na krov med potovanjem znotraj Skupnosti, ki je v skladu z načelom obdavčitve v državi članici izvora blaga. Namen

5 — Sodba v zadevi 168/84, Recueil, str. I-2251, točka 14, in sodba z dne 11. septembra 2003 v zadevi Cookies World (C-155/01, Recueil, str. I-8785, točka 46). Glej tudi sodbo z dne 17. novembra 1993 v zadevi Komisija proti Franciji (C-68/92 Recueil, str. I-5881, točka 14), in sodbi v zadevi Komisija proti Luksemburgu (C-69/92, Recueil, str. I-5907, točka 15) in v zadevi Komisija proti Španiji (C-73/92, Recueil, str. I-5997, točka 12).

6 — Sodba z dne 13. marca 1990 v zadevi Komisija proti Franciji (C-30/89, Recueil, str. I-691, točka 10) in sodbi v zadevah Berkholz (točka 14) ter Trans Tirreno Express (točka 15).

7 — Sodba v zadevi Berkholz (točka 17) in sodbi z dne 2. maja 1996 v zadevi Faaborg Gelting Linien (C-231/94, Recueil, str. I-2395, točka 16) in z dne 20. februarja 1997 v zadevi DFDS (C-260/95, Recueil, str. I-1005, točka 19).

vpeljave tega člena je bila vzpostavitev poenostavljenega sistema obdavčitve za prevoze, ki se začnejo in končajo v Skupnosti, v skladu z načelom obdavčitve glede na kraj izvora. Takšna rešitev je bila pričakovana po odpravi davčnih meja med državami članicami; uporaba splošnega pravila, vsebovanega v členu 8(1)(b), v skladu s katerim se blago obdavči tam, kjer je bilo dobavljeno, ni bila več priporočljiva, saj bi to pomenilo razdelitev dobave blaga glede na ozemlja različnih držav članic, skozi katere potuje prevozno sredstvo.

bi smel uporabiti – kot je predlagala Komisija – za dobave blaga „med prevozom potnikov znotraj Skupnosti,“ temveč, z ožjo opredelitvijo, zgolj „med *delom* prevoza potnikov *znotraj Skupnosti*“.⁹

20. Menim, da obe spremembi predloga Komisije jasno odražata prizadevanja, da sprejetje poenostavljenih pravil o odmeri davka na dodano vrednost glede na državo izvora za potovanja znotraj Skupnosti ne bi poseglo v davčne pristojnosti tretjih držav na njihovih ozemljih. Glede na ta namena je mogoče razložiti vključitev – z izrazi, ki so popolnoma v skladu z mednarodnim pravom – pojma „postanek na tretjem ozemlju“ v besedilo zadevnega člena.¹⁰

19. Besedilo člena 8(1)(c), ki je bil uveden z Direktivo 91/680, je bilo spremenjeno z Direktivo 92/111, ker naj bi po mnenju Komisije uporabljeni izrazi lahko pripeljali do napačnega razumevanja.⁸ Iz pripravljanih dokumentov za Direktivo 92/111 izhaja, da predlog Komisije za spremembo člena 8(1)(c) ni vseboval izraza „brez postanka na tretjem ozemlju.“ Brez posebne utemeljitve jo je dodal Svet. Poleg tega je Svet prav tako menil, da se poenostavljen sistem obdavčitve v državi izvora, ki ga določa člen 8(1)(c), ne

21. Gre namreč za ustaljeno načelo mednarodnega prava, da ima na eni strani država – kar je odraz njene suverenosti – absolutno in izključno pravico, da na svojem ozemlju odmerja davke, in da se na drugi strani morebitne izjeme od tega načela, posebej če

8 — Glej str. 4 obrazložitve predloga Direktive Sveta, ki spreminja Direktivo 77/388/EGS za poenostavitev obveznosti glede davka na dodano vrednost, ki ga je Svetu 4. novembra 1992 predstavila Komisija (COM(92) 448 konč.) (UL L 1992, C 335, str. 10)

9 — Moj poudarek.

10 — Čeprav v šesti uvodni izjavi Direktive 92/111 ni posebej omenjena potreba po zaščiti odnosov s „tretjimi ozemlji,“ vsebovana v pojasnitvi, ki jo je zakonodajalec Skupnosti podal v zvezi z določitvijo davčne pristojnosti za določena ravnanja na krovu ladij, letal ali vlakov med prevozom potnikov znotraj Skupnosti, je iz druge, tretje in četrte uvodne izjave jasno razvidno, da so se v Direktivi 92/111 pri zasnovi določb o odpravi davčnih meja znotraj Skupnosti odnosi s „tretjimi ozemlji“ upoštevali.

bi na ozemlju države lahko prišlo namesto do uporabe njene davčne zakonodaje do uporabe tuje davčne zakonodaje, lahko izvedejo le ob suverenem soglasju te države.¹¹ To načelo pride do izraza v primeru trgovskih ladij, ki so zasidrane v tujih pristaniščih. Če se nahajajo v notranjih morskih vodah države pristanišča,¹² so v celoti podvržene njeni davčni zakonodaji.¹³ Na to ne vpliva dejstvo, da lahko država opusti dejansko izvajanje

svojih davčnih pristojnosti v notranjosti ladje, bodisi zato, ker meni, da gre v tem primeru za vprašanje, ki je povezano izključno z „notranjim gospodarstvom ladje“,¹⁴ bodisi zato, ker noče uporabljati meril, ki bi tuje ladje odvrčale od uporabe njenih pristanišč.¹⁵

11 — Glej Guy Gest/Gilbert Tixier, *Droit Fiscal international*, 2. izdaja, PUF, Paris, 1990, str. 17, kjer je govor o „pouvoir fiscal absolu à l'intérieur de son territoire, qui constitue une sorte de chasse gardée“. V enakem smislu glej tudi Asif H. Qureshi, „The Freedom of a State to Legislate in Fiscal Matters under General International Law“ in *The Public International Law of Taxation – Text, Cases and Materials*, Graham & Trotman, London, 1994, str. 29 in 31, in B. Terra, *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer Law, Dordrecht, 1998, str. 3. Dalje glej še Martha Rutsel Silvestre, *The Jurisdiction to tax in International Law – Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*, Kluwer, Deventer, 1989, str. 7, 15, 16, 23 in predvsem 37, kjer je davčna pristojnost države predstavljena kot odraz njene suverenosti, s katero so določene tudi meje te pristojnosti. Avtor se posebej sklicuje na „ozemeljsko suverenost“ države in napotuje na ugotovitev sodnika Moora v zadevi S. S. Lotus (Sodba stalnega Meddržavnega sodišča v zadevi Francija proti Turčiji z dne 7. septembra 1927, Serija A, št. 10, str. 69), ki trdi da, „[t]he principle of absolute and exclusive jurisdiction within the national territory applies to foreigners as well as to citizens or inhabitants of the country, and the foreigner can claim no exemption from the exercise of such jurisdiction, except so far as he may be able to show either: (1) that he is, by reason of some special immunity, not subject to the operation of the local law, or (2) that the local law is not in conformity with international law“.

12 — Glej R. R. Churchill/A. V. Lowe, *The Law of the Sea*, Juris Publishing, Manchester Univ. Press, 3. izdaja, 1999, str. 61, ki potrjujeta da „[t]he coastal State enjoys full territorial sovereignty over its internal waters“. „By entering foreign ports and other internal waters, ships put themselves within the territorial jurisdiction of the coastal State. Accordingly, that State is entitled to enforce its laws against the ship and those on board“ (*ibidem*, str. 65). Glede tega, da je pristanišče del „notranjih morskih voda“ države, ki se jih ne sme zamenjevati z njenim „teritorialnim morjem“ glej D. P. O'Connell, *The International Law of the Sea*, knjiga I, Clarendon Press, Oxford, 1982, str. 385. V zadnjem času pa je mogoče opaziti, kot opozarja D. Vignes v „La juridiction de l'État du port et le navire en droit international“ in *Le navire en droit international*, Colloque de Toulon, Éditions A. Pedone, Paris, 1993, str. 127–150, predvsem str. 127, razširitev pristojnosti („creeping jurisdiction“) države pristanišča.

13 — Več o tem v G. Gidel, *Le Droit International Public de la mer – Le temps de paix*, knjiga II, Les eaux intérieures, Topos Verlag und Librairie Edouard Duchemin, Lichtenstein/Paris, 1981, str. 79 in naslednje, predvsem kar zadeva popolno podvrženost ladje davčni zakonodaji države pristanišča.

22. Skrb za preprečitev, da bi sprejetje Šeste direktive povzročilo posege v davčno suverenost držav, tudi tretjih, na njihovem ozemlju, je jasno razvidna tudi iz sodne prakse. Tako je v sodbi Trans Tirreno Express Sodišče izrecno priznalo pravico držav članic, da uporabijo „svoje predpise v zvezi z odmero davka na dodano vrednost za prevoze med dvema točkama znotraj njenega ozemlja, in sicer tudi, če del poti poteka zunaj njenega ozemlja, vendar pod pogojem, da to ne posega v davčno pristojnost drugih držav.“¹⁶

Iz sodbe Trans Tirreno Express tako izhaja,

14 — Glej R. R. Churchill, A. V. Lowe, *The Law of the Sea*, že navedena, str. 68, ki v zvezi z notranjimi zadevami ladje meni, da država pristanišča – „as a matter of strict law“ – v vsakem primeru lahko uporabi svoje pristojnosti, in sicer že samo zato, ker je ladja v njeno notranje morske vode zaplula prostovoljno.

15 — Dobro znana je namreč tržna konkurenca, ki glede privabljanja ladij na križarjenih obstaja med pristanišči. Glede pravice zavrniti vstop v pristanišče glej J. Combacau in S. Sur, *Droit International Public*, 5. izdaja, Montcrestien, Pariz, 2001, str. 461.

16 — Točka 21 sodbe in poznejše sodbe v zadevi Komisija proti Franciji (C-30/89, točka 18) (Moj poudarek). Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Trans Tirreno Express uporablja izraz „drugih držav“, kar seveda pomeni tretje države in ne zajema drugih davčnih pristojnosti drugih držav članic, je očitno, da načelo teritorialnosti enako veljalo tudi v razmerju do tretjih držav. To izhaja, kot je opozorila grška vlada med ustno obravnavo, že iz nujnosti spoštovanja področja uporabe skupnostnega sistema za odmero davka na dodano vrednost, ki ga določata člena 2 in 3(2) Šeste direktive. Glej tudi B. Terra, *The Place of Supply in European VAT*, navedeno zgoraj, str. 3 in 4.

da se skupnostni sistem davka na dodano vrednost lahko uporabi le, „če ne posega v davčno pristojnost drugih držav“. ¹⁷ Čeprav se šteje za sprejemljivo, da država razširi področje uporabe svoje davčne zakonodaje na mednarodne vode, to ne velja, če ladja pluje „čez ozemlje, nad katerim ima druga država suvereno oblast“. ¹⁸ V skladu z načelom teritorialnosti se pristojnost držav članic za uporabo skupnostnega sistema za odmero davka na dodano vrednost konča tam, kjer se začne davčna pristojnost tretjih držav za obdavčitev dobav blaga, ki se izvedejo na njihovih ozemljih.

znotraj Skupnosti. Za te dobave zato velja izključno ureditev za odmero davka na dodano vrednost države, v kateri se je prevoz znotraj Skupnosti začel. S tem se izognemo uporabi strožjega splošnega pravila iz člena 8(1)(b), v skladu s katerim bi bilo treba med prevozom uporabiti toliko nacionalnih ureditev za odmero davka na dodano vrednost, kolikor bi bilo držav članic, skozi katere bi prevoz potekal. ¹⁹

C – Posledice postanka na tretjem ozemlju za obdavčitev blaga, ki je dobavljeno na krov

23. Za odgovor na vprašanje, ki ga je predložilo Bundesfinanzhof, je ključna preučitev posledic, ki jih ima postanek na tretjem ozemlju, za obdavčitev blaga, ki je dobavljeno na krov.

24. Kot sem že opozoril, člen 8 določa poenostavljen sistem pravil za obdavčitev dobav blaga na krov med delom prevoza

25. Iz zgoraj navedenih razlogov postanki na tretjem ozemlju upravičujejo, da se za dobave blaga med postankom na ozemljih, na katerih imajo davčno pristojnost tretje države, skupnostni sistem odmere davka na dodano vrednost začasno ne uporabi. Vendar pa ti razlogi ne morejo upravičiti neuporabe poenostavljenega sistema na preostalem delu prevoza, ki poteka bodisi v teritorialnih vodah Skupnosti bodisi v mednarodnih vodah, ali v primerih, če je prevozno sredstvo na ozemlju tretje države le v tranzitu, ne da bi pri tem prišlo do poseganja v davčno pristojnost držav.

¹⁷ — Trans Tirreno Express, točka 21.

¹⁸ — *Ibidem*, točka 18.

¹⁹ — Mnenje, da je pravilo iz člena 8(1)(b) „the general rule in the Sixth Directive with regard to the place of supply of goods“, ustreza tudi stališču, ki je zastopano tudi v pravni literaturi. (B. Terra/J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, knjiga I, IBFD Publications, 2005, str. 557 in str. 559–560). To seveda velja le, če zadevno blago ni namenjeno odpravi ali prevozu; taki primeri so zajeti v členu 8(1)(a).

26. Razdelitev potovanja na več delov glede na državo – kar bi bila posledica neuporabe poenostavljenega sistema pravil zaradi postanka v tretji državi – čeprav gre v resnici za eno potovanje znotraj Skupnosti (če dejansko poteka med dvema najbolj oddaljenima točkama Skupnosti, ki sta predvideni kot kraj vkrcanja in izkrcanja potnikov), bi bilo popolnoma v nasprotju z namenom poenostavitve iz člena 8(1)(c). Vendar namen preprečiti kakršnekoli posege v davčno suverenost, ki jo imajo tretje države v svojih pristaniščih, ne upravičuje, da bi se uporabo poenostavljenega sistema opustilo bolj, kot je potrebno za doseg tega namena. Za doseg tega namena zadostuje, da se sistem za odmero davka na dodano vrednost države izvora ne uporabi med postankom na tretjem ozemlju.

stavljeni sistem med trajanjem vsakega postanka preneha uporabljati.²⁰

28. Ni mogoče upravičiti – ravno nasprotno –, da se ob vsaki vrnitvi ladje na del poti, ki poteka znotraj Skupnosti, zaporedoma uporabijo različni sistemi za odmero davka na dodano vrednost. Takšen položaj bi nastopil, če bi se uporabil teritorialni sistem, ki ga določa člen 8(1)(b), ali če bi vedno znova uporabili sistem iz člena 8(1)(c).²¹

27. Zato je treba člen 8(1)(c) razlagati tako, da se poenostavljeni sistem obdavčitve, ki ga vsebuje navedena določba, uporabi za celoten prevoz znotraj Skupnosti, torej za prevoz med prvim krajem znotraj Skupnosti, kjer se potniki vkrcajo, in ciljnim krajem znotraj Skupnosti, kjer se potniki izkrcajo. Če se med prevozom med tema dvema točkama opravi postanki na tretjem ozemlju, se poeno-

29. Tu ponujena razlaga člena 8(1)(c), v skladu s katero so postanki zunaj meja Skupnosti lahko le razlog za začasno prenehanje uporabe poenostavljenega sistema, ki ga določa ta člen, ne pomeni, da potovanje znotraj Skupnosti ne more biti del daljšega potovanja, ki se lahko začne in/ali konča

20 — V skladu s tem se za dobavo blaga, ki bo izvedena med postankom v pristanišču tretje države, ne uporabi sistem odmere davka na dodano vrednost države, kjer se je prevoz znotraj Skupnosti začel. Nad zadevnim prevoznim sredstvom ima med tem časom davčno pristojnost tretja država, in zato se vsaka dobava blaga na krov, izvedena med tem postankom, nahaja zunaj ozemlja, na katerem se uporablja Šesta direktiva.

21 — Zato se ne strinjam z razlago člena 8(1)(c), ki ji očitno sledita B. Terra in J. Kajus, *A guide to the European VAT Directives*, navedeno zgoraj, str. 560, opomba 552, v primeru, ki ga tu navaja.

zunaj Skupnosti. In prav to je smisel morebitnega „postanka na tretjem ozemlju“,²² ki je naveden na koncu opredelitev krajev, kjer se prevoz potnikov začne in kjer se konča. Med deli potovanja zunaj meja Skupnosti se poenostavljeni sistem pravil iz člena 8(1)(c) seveda ne uporabi.

30. Enako, če se neki prevoz začne na primer v Nemčiji in drug postanek znotraj Skupnosti ni predviden, tako potovanje ni potovanje znotraj Skupnosti in se bo za dobave blaga na krov tako dosledno uporabljal teritorialni sistem, ki je določen v členu 8(1)(b). V takem primeru se nemška ureditev o odmeri davka na dodano vrednost uporabi za blago, ki se je ob dobavi nahajalo na nemškem ozemlju.

D – Predlog razlage pojma „postanek na tretjem ozemlju“

31. Niti v besedilu niti v namenu, ki je bil, kot se zdi, odločilen za vključitev pojma „postanek na tretjem ozemlju“ v člen 8(1)(c), ni natančnih izhodišč, ki bi jasno kazala, kako pravilno razložiti ta pojem.

32. Izhodiščne točke za razlago, ki so nam tu na voljo, nam po eni strani omogočajo izključiti določene razlage, ki niso v skladu z nameni predpisa, po drugi strani pa tudi dovoljujejo več različnih in enako dobro utemeljenih razlag.

33. Menim, da je razlaga, ki jo predlaga Finanzamt in ki jo zagovarja nemška vlada, nezdružljiva z namenom zadevnega člena. V resnici bi iz take razlage izhajalo, da bi se skupnostni sistem za odmero davka na dodano vrednost uporabil tudi za dobave blaga med postankom na tretjem ozemlju, ko imajo potniki možnost, da se izkrcajo in na tretjem ozemlju opravijo nakupe. Menim, da razlaga pojma postanka na tretjem ozemlju, katere posledica bi bilo takšno stanje, nikakor ni priporočljiva, posebej če upoštevamo sledeni namen, ki je preprečevanje posegov v davčno pristojnost tretjih držav na njihovih ozemljih.²³

34. Kar zadeva možne razlage pojma, ki se mi zdijo skladne z namenom določbe, mora Sodišče izbirati med različnimi, enako dobro utemeljenimi razlagami, ki se med seboj

22 — V tej zvezi je treba opozoriti, da nemški predpis, ki prenaša določbo, torej člen 3(2) UStG, ne vsebuje niti zadnjega dela opredelitve iz Šeste direktive: „kraj, v katerem se prevoz potnikov začne“ in „kraj, v katerem se prevoz potnikov konča.“

23 — V zvezi z dikcijo je treba dodati, da – kot je trdila Komisija v svojih ustnih stališčih – čeprav se zakonodajalec v členu 8(1)(c) pri opredelitvi kraja začetka in konca potovanja večkrat izrecno sklicuje na vkrcanje in končno izkrcanje potnikov, tega v zvezi s pojmom postanka ne stori.

razlikujejo predvsem glede večje ali manjše restriktivnosti pri presoji dvojnega namena, ki ga je imel zakonodajalec: poenostavitev davčnega sistema in preprečitev sporov v zvezi z davčno pristojnostjo tretjih držav na ozemljih, ki se nahajajo zunaj meja Skupnosti.

preproste odločitve, da se ladja med potovanjem znotraj Skupnosti ustavi na ozemlju tretje države.

35. Med razlagami, ki so teleološko sprejemljive, je tista, ki najbolj preprečuje posege v davčno pristojnost tretjih držav, v katerih pride do postanka, razlaga, ki pojem postanka opredeli preprosto kot vsak prostor (pristanišče, letališče, postaja), ki je – glede na prevozno sredstvo – za to primeren.²⁴ Tako ne glede na to, ali imajo potniki možnost zapustiti, denimo, ladjo, ki se je zasedla v pristanišču, skupnostni sistem odmere davka na dodano vrednost za dobave blaga, ki so bile izvedene med tem postankom, ne bo veljal, saj je ladja v celoti podvržena davčni pristojnosti države pristanišča. Toda ker ta razlaga tako restriktivno opredeljuje namen preprečevanja posegov v davčno pristojnost tretjih držav, se povečuje nevarnost zlorab; razlaga namreč upravičuje neuporabo sistema obdavčitve iz člena 8(1)(c) tudi za dobave blaga na krov med postankom, ki je bil izveden zgolj zaradi

36. Drugo teleološko sprejemljivo razlago so predlagale Komisija in, v skoraj enakem besedilu, grška vlada ter pritožnica. Razlaga temelji na zahtevi, da gre za postanek v smislu člena 8(1)(c) Šeste direktive le takrat, ko imajo potniki možnost zapustiti – pa čeprav za kratek čas – prevozno sredstvo in opraviti nakupe v tretji državi, kjer je prišlo do postanka. Le v takih okoliščinah bi uporaba skupnostnega sistema davka na dodano vrednost za dobavo blaga na krovu lahko povzročila nevarnost, da bi prišlo do prekrivanja z davčno pristojnostjo tretje države, ki jo je treba preprečiti. Tako je treba ugotoviti, da do prekrivanja pristojnosti – nesprejemljivega glede na namen, ki ga je imel zakonodajalec pri vključitvi izraza postanek na tretjem ozemlju v člen 8(1)(c) – lahko pride le, če obstaja možnost nakupa blaga tako znotraj kot zunaj prevoznega sredstva. Z drugimi besedami, prekrivanje pristojnosti, ki ga je treba preprečiti, nastane le, če na določenem kraju – kot je denimo pristanišče –, ki spada pod davčno pristojnost države, kjer se pristanišče nahaja, za podjetnike na krovu zasedrane ladje, kljub temu, da se nahajajo na istem trgu kot podjetniki zunaj ladje, velja – na podlagi

²⁴ – Takšno razumevanje ima določeno podlago v angleški različici besedila, ki govori preprosto o „stop“ na ozemlju zunaj Skupnosti.

prava Skupnosti – posredni sistem obdavčitve, ki je drugačen od tistega, ki velja za podjetnike zunaj ladje, ki pa se nahajajo v isti državi.

37. Ta razlaga ne sledi tako strogo načelu, da prevozna sredstva v celoti spadajo v davčno

pristojnost države, kjer se prevozno sredstvo nahaja, in namenu preprečevanja prekrivanja z davčnimi pristojnostmi tretjih držav. Vendar menim, da bi bilo bolje izbrati to razlago, saj je v primerih, ko potnikom ni omogočeno, da bi se izkrcali in opravili nakupe, možnost, da bi prišlo do spora o pristojnosti, ker bi za blago, dobavljeno na krov, lahko veljal drugačen sistem obdavčitve od tistega, ki velja v tretji državi, največkrat zgolj hipotetična.

IV – Predlog

38. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanje Bundesfinanzhof odgovori:

Postanki ladje v pristaniščih tretjih držav, med katerimi lahko potniki zapustijo ladjo samo za kratek čas, npr. zaradi ogledov, ne obstaja pa nikakršna možnost, da se potovanje začne ali konča, se štejejo za postanke na tretjem ozemlju v smislu člena 8(1)(c) Šeste direktive 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, spremenjeni z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja in z Direktivo Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992 o spremembi Direktive 77/388/EGS in uvedbi ukrepov za poenostavitev v zvezi z davkom na dodano vrednost, če je potnikom omogočeno, da na tretjem ozemlju opravijo nakupe, pri čemer se sistem obdavčitve iz te določbe med postankom ne uporablja.