

**ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)**

z 3. septembra 2015 (\*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 148 písm. a) – Dodanie tovaru – Pojem – Oslobodenie od dane – Dodanie tovaru určeného na zásobovanie plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori – Dodanie sprostredkovateľom konajúcim vo svojom vlastnom mene“

Vo veci C-526/13,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Mokestinų ginimų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Litva) z 30. septembra 2013 a doručený Súdneho dvoru 7. októbra 2013, ktorý súvisí s konaním:

**„Fast Bunkering Klaipėda“ UAB**

proti

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,**

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory L. Bay Larsen, sudcovia K. Jürimäe, J. Malenovský (spravodajca), M. Safjan a A. Prechal,

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 4. decembra 2014,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- „Fast Bunkering Klaipėda“ UAB, v zastúpení: I. Misiūnas, atstovas,
- litovská vláda, v zastúpení: D. Kriaušis, R. Krasuckaitė a D. Stepanienė, splnomocnení zástupcovia,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci C. Colelli a A. Collabолletta, avvocati dello Stato,
- Európska komisia, v zastúpení: C. Soulay a A. Steiblytė, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 5. marca 2015,

vyhlásil tento

**Rozsudok**

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 148 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ

L 347, s. 1).

2 Tento návrh bol predložený v konaní medzi „Fast Bunkering Klaipėda“ UAB (ďalej len „FBK“) a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (ďalej len „Mokesčių inspekcija“) o spôsobe, ako sa má z hľadiska dane z pridanej hodnoty (DPH) posudzovať dodanie paliva sprostredkovateľom konajúcim vo svojom vlastnom mene.

## Právny rámec

### Medzinárodné právo

3 Dohovor o medzinárodnom civilnom letectve podpísaný v Chicagu (Spojené štáty) 7. decembra 1944 bol ratifikovaný všetkými členskými štátmi Európskej únie, ktorá však sama zmluvnou stranou uvedeného dohovoru nie je. Tento dohovor upravuje predovšetkým pravidlá pre registráciu lietadiel, ako aj pre povolenia na let.

### Právo Únie

4 Smernica 2006/112 od 1. januára 2007 zrušila a nahradila šiestu smernicu Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný vymeriavací základ (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23; ďalej len „šiesta smernica“).

5 Článok 14 smernice 2006/112 stanovuje:

„1. ‚Dodanie tovaru‘ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.

2. Okrem transakcie uvedenej v odseku 1 sa za dodanie tovaru považujú tieto transakcie:

...

c) prevod tovaru na základe zmluvy, podľa ktorej sa vyplatí provízia pri nákupe alebo predaji.

...“

6 Článok 131 tejto smernice stanovuje:

„Oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 sa uplatňujú... v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovujú na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane.“

7 Článok 146 ods. 1 smernice 2006/112 stanovuje:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

a) dodanie tovaru, ktorý je zaslaný alebo prepravený predávajúcim alebo na jeho účet do miesta určenia mimo Spoločenstva;

...“

8 Článok 148 písm. a) smernice 2006/112 analogicky preberá ustanovenia článku 15 bodu 4 šiestej smernice. Tento článok 148 stanovuje:

„Litenské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

a) dodanie tovaru určeného na zásobovanie plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori, ktoré prepravujú cestujúcich za odplatu alebo ktoré sa používajú na obchodnú, priemyselnú alebo rybársku činnosť...

...

e) dodanie tovaru určeného na zásobovanie lietadiel užívaných leteckými dopravcami, ktorí vykonávajú prevažne medzinárodnú dopravu za odplatu;

f) dodanie, úprava, oprava, údržba a nájom lietadiel uvedených v písmene e), ako aj dodanie, nájom, oprava a údržba vybavenia inštalovaného alebo používaného v týchto lietadlách;

...“

### *Litovské právo*

9 § 44 zákona Litovskej republiky č. IX-751 z 5. marca 2002 o dani z pridanej hodnoty (Žin., 2002, č. 35-1271), zmenený a doplnený zákonom č. X-261 z 21. júna 2005 (Žin., 2005, č. 81-2944, ďalej len „zákon o DPH“), stanovuje:

„1. Dodanie tovaru určeného na zásobovanie plavidiel, na ktoré odkazuje článok 43 ods. 1 tohto zákona [konkrétne námorné plavidlá, ktoré slúžia na medzinárodnú dopravu cestujúcich a/alebo nákladu a/alebo na dodanie iných služieb za odplatu],... sa zdaňuje sadzbou DPH vo výške 0 %...

...

3. Na účely tohto zákona sa za tovar určený na zásobovanie považujú... palivá (motorové palivá) a mazivá. ...“

### **Skutkové okolnosti vo veci samej a prejudiciálna otázka**

10 FBK je registrovaná na účely DPH v Litve.

11 V období od 1. októbra 2008 do 31. decembra 2011 zásobovala FBK palivom v litovských teritoriálnych vodách plavidlá používané na plavbu na otvorenom mori. Dotknuté palivo pochádzalo z tretích krajín a bolo uskladnené v Litve v rámci režimu colného uskladnenia. Na základe tohto režimu bol výber splatnej DPH v súvislosti s dovozom tohto paliva odložený do okamihu, keď sa toto palivo v Únii prepustí do voľného obehu.

12 Hneď ako FBK prijala objednávku, vyšlo sa príslušné palivo z režimu colného uskladnenia a FBK vybavila nevyhnutné formality. Palivo sa následne predávalo v režime FOB, teda bez nákladov na prepravu a iných súvisiacich výdavkov a poplatkov, ako aj bez poistenia a FBK ho sama dodávala do palivových zásobníkov plavidiel.

13 Objednávky však FBK nezažadovali prevádzkovatelia plavidiel, ale sprostredkovatelia usadení v rôznych litenských štátoch, ktorým FBK predaj fakturovala. Títo sprostredkovatelia konali vo svojom vlastnom mene vo vzťahu k FBK, od ktorej nakupovali palivo, ako aj vo vzťahu k prevádzkovateľom týchto plavidiel, ktorým ho ďalej predávali. Zástupca FBK na pojednávaní vysvetlil, že títo sprostredkovatelia však nikdy palivo ani v najmenšom množstve sami fyzicky nedodali, a ich úloha bola hlavne centralizácia objednávok a zabezpečenie zaplatenia za dodané

palivo. Až po dodaní paliva do palivových zásobníkov plavidiel bola FBK schopná určiť skutočné prevedené množstvo a vystaviť tak zodpovedajúcu faktúru.

14 FBK, ktorá vychádzala z princípu, že predaj dotknutého paliva je na základe litovských právnych predpisov, ktorými bol prebratý článok 148 písm. a) smernice 2006/112, oslobodený od DPH, uplatňovala na dodanie týchto palív nulovú sadzbu DPH.

15 Po daňovej kontrole za obdobie uvedené v bode 11 tohto rozsudku vydala Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (okresná daňová inšpekcia Klaipėda) 15. februára 2013 správu, v ktorej konštatovala, že z dôvodu, že dotknuté palivo FBK nepredávala priamo prevádzkovateľom plavidiel, ale sprostredkovateľom konajúcim vo svojom vlastnom mene, treba sa na sprostredkovateľov pozerať tak, že palivo ďalej predávali uvedeným prevádzkovateľom. FBK preto nemohla uplatniť oslobodenie od dane upravené v článku 44 ods. 1 zákona o DPH, pretože toto oslobodenie od dane sa uplatní iba v prípade dodania tovaru prevádzkovateľom námorných plavidiel, ktoré slúžia na medzinárodnú dopravu cestujúcich a/alebo nákladu.

16 Rozhodnutím z 26. marca 2013 vykonala Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija na základe správy z 15. februára 2013 opravu daňového priznania FBK v súvislosti s uplatnením nulovej sadzby DPH na sporné dodanie paliva na sumu 37 847 771 litovských litasov (LTL), to znamená približne 11 miliónov eur.

17 Dňa 15. apríla 2013 podala FBK proti rozhodnutiu Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija sťažnosť na Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.

18 Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos rozhodnutím z 27. júna 2013 túto sťažnosť zamietla s odôvodnením, že v súlade s judikatúrou Súdneho dvora vyplývajúcou z rozsudkov Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262) a Elmeka (C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563) sa oslobodenie pre dodanie tovaru určeného na zásobovanie plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori podľa článku 148 písm. a) smernice 2006/112, prebratého § 44 ods. 1 zákona o DPH, môže uplatniť len v poslednom štádiu distribučného reťazca predaja dotknutého tovaru, to znamená pri jeho dodaní prevádzkovateľovi plavidiel, ktorý ho bude používať.

19 Dňa 30. júla 2013 podala FBK proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Mokestinė ginų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisia pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky).

20 Podľa tohto súdu existujú pochybnosti o tom, či možno úvahy, ktorými sa Súdny dvor riadil v rozsudku Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262) uplatniť na situáciu, keď zdaniteľná osoba dodá dotknutý tovar do palivových zásobníkov plavidiel, ktoré ho budú používať, a jednak keď sa zaviedli dostatočné kontroly umožňujúce zabezpečiť skutočné používanie tovaru určeného na zásobovanie plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori. V rozsudku A (C-33/11, EU:C:2012:482) totiž Súdny dvor pripustil, že oslobodenie pre dodanie lietadiel podľa terajšieho článku 148 písm. f) smernice 2006/112 sa môže uplatniť na dodanie uskutočnené ešte pred posledným štádiom distribučného reťazca, a to predovšetkým z dôvodu, že s prihliadnutím na druh dotknutého tovaru, ako aj predovšetkým na registračné a povozovacie mechanizmy, ktorým podlieha jeho používanie, nie nenasvedčuje tomu, že by toto rozšírenie oslobodenia upravené v terajšom článku 131 smernice 2006/112 mohlo pre dotknuté štáty a subjekty predstavovať obmedzenia nezlučiteľné so správnym a jednoznačným uplatňovaním oslobodení.

21 V tomto kontexte Mokestinių ginų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės rozhodla preruši konanie a položi Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 148 písm. a) smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že ustanovenie týkajúce sa oslobodenia od DPH, ktoré sa v tomto článku nachádza, je uplatniteľné nielen na dodávky pre prevádzkovateľa plavidla používaného na plavbu na otvorenom mori, ktorý tovar používa na zásobovanie plavidla, ale aj na dodávky iným osobám ako prevádzkovateľovi plavidla, t. j. sprostredkovateľom konajúcim vo svojom vlastnom mene, pokiaľ je konečné určenie tovaru v ťase jeho dodania vopred známe a riadne preukázané a doklady potvrdzujúce túto skutočnosť boli predložené daňovému orgánu, tak ako si to vyžaduje právna úprava?“

### O prejudiciálnej otázke

22 Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa má článok 148 písm. a) smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že oslobodenie upravené v tomto ustanovení je uplatniteľné na dodanie tovaru určeného pre zásobovanie sprostredkovateľov konajúcich vo svojom vlastnom mene, ak je konečné určenie tovaru v ťase jeho dodania známe, riadne preukázané a doklady potvrdzujúce túto skutočnosť boli predložené daňovému orgánu, tak ako si to vyžaduje právna úprava.

23 Treba pripomenúť, že článok 148 písm. a) smernice 2006/112 upravuje, že od DPH je oslobodené dodanie tovaru určeného na zásobovanie plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori, a ktoré prepravujú cestujúcich za odplatu alebo ktoré sa používajú na obchodnú, priemyselnú alebo rybársku činnosť.

24 Najprv treba uviesť, že toto ustanovenie má rovnaké znenie ako článok 15 bod 4 šiestej smernice, ktorú zrušila a nahradila smernica 2006/112.

25 Judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa článku 15 bodu 4 šiestej smernice je teda v zásade relevantná pre výklad článku 148 písm. a) smernice 2006/112.

26 Podľa tejto judikatúry je pritom zásobovanie plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori oslobodené od dane z dôvodu, že také transakcie sa rovnajú vývozu (rozsudok *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, bod 21).

27 Rovnako ako sa oslobodenie vývozu vzťahuje výlučne na konečnú dodávku tovarov vyvezených predávajúcim alebo na jeho účet, nemožno ani oslobodenie podľa článku 148 písm. a) smernice 2006/112 rozšíriť na dodávky tohto tovaru uskutočnené v predchádzajúcich štádiách distribuného reťazca (pozri v tomto zmysle rozsudok *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, bod 22).

28 Tento záver je napokon potvrdený okolnosťou, že rozšírenie oslobodenia aj na štádiá predchádzajúce konečnému dodaniu tovaru prevádzkovateľovi plavidiel, ktorý ho použije na ich zásobovanie, by od štátov vyžadovalo, aby zaviedli kontrolné a monitorovacie mechanizmy na účely uistenia sa o konečnom určení tohto tovaru, ktorý sa dodáva v režime oslobodenia od dane. Tieto mechanizmy, ktoré by zväzka neumožnili zjednodušenie správneho postupu, by sa prejavili tak, že by dotknutým štátom a zdaniteľným osobám spôsobovali obmedzenia nezlučiteľné so správnym a jednoznačným uplatňovaním oslobodenia upraveným v článku 131 smernice 2006/112 (pozri v tomto zmysle rozsudok *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, bod 24).

29 Z toho vyplýva, že na to, aby sa na dodanie tovaru určeného na zásobovanie vzťahovalo

oslobodenie podľa článku 148 písm. a) smernice 2006/112, musí ísť o dodanie pre prevádzkovateľa plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori, ktorý ho bude používať, a musí k nemu preto dôjsť v poslednom štádiu distribučného reťazca tohto tovaru.

30 Treba tiež preskúmať, či dodanie tovaru určeného pre zásobovanie sprostredkovateľov konajúcich vo svojom vlastnom mene, akými sú sprostredkovatelia v konaní vo veci samej, spĺňa podmienky uvedené v predchádzajúcich bodoch.

31 V tejto súvislosti treba uviesť, že smernica 2006/112 nepoužíva pojem sprostredkovateľ konajúci vo svojom vlastnom mene.

32 Z článku 14 ods. 2 písm. c) tejto smernice však vyplýva, že za dodanie tovaru sa považuje prevod tovaru na základe zmluvy, podľa ktorej sa vyplatí provízia pri nákupe alebo predaji.

33 Zmluva, podľa ktorej sa vyplatí provízia, je v zásade zmluvou, ktorou sa sprostredkovateľ zaväzuje vykonať jeden alebo viac právnych úkonov vo vlastnom mene, ale na účet tretej osoby.

34 Dodanie tovaru určeného na zásobovanie sprostredkovateľov konajúcich vo svojom vlastnom mene aj v prípade, že títo sprostredkovatelia konajú na účet prevádzkovateľov plavidiel, ktorí ho budú používať, treba na účely článku 148 písm. a) smernice 2006/112 odlišiť od dodania týmto prevádzkovateľom.

35 Dodanie tovaru sprostredkovateľovi konajúcemu vo svojom vlastnom mene sa neuskutočňuje v poslednom štádiu distribučného reťazca tohto tovaru, keďže sprostredkovateľ ho nenadobúda na účely jeho používania, ale na účely jeho ďalšieho predaja tretej osobe.

36 Z toho vyplýva, že dodanie tovaru určeného na zásobovanie sprostredkovateľov konajúcich vo svojom vlastnom mene, akými sú sprostredkovatelia v konaní vo veci samej, nemožno v zásade považovať za dodanie uvedené v článku 148 písm. a) smernice 2006/112, a nemôže sa teda na ne vzťahovať oslobodenie podľa tohto ustanovenia.

37 Súdny dvor predsa len pripustil, hoci v súvislosti s článkom 15 bodom 6 šiestej smernice, ktorého ustanovenia sú skoro rovnaké s ustanoveniami článku 148 písm. f) smernice 2006/112, že oslobodenie od dane upravené v tomto ustanovení sa môže uplatniť aj na dodávku lietadla hospodárskemu subjektu, ktorý sám nie je leteckou spoločnosťou vykonávajúcou najmä medzinárodnú dopravu za odplatu, ale ktorý uvedené lietadlo nadobúda na účely jeho výlučného používania takou spoločnosťou bez prevodu práva nakladať s lietadlom ako majiteľ, ak je toto užívanie známe a riadne preukázané. V tejto súvislosti Súdny dvor predovšetkým zdôraznil, že vzhľadom na druh dotknutého tovaru, a najmä na registračné a povozovacie mechanizmy, ktorým podlieha jeho používanie, nemôže preskúmanie jeho skutočného používania znamenať pre členské štáty a dotknuté hospodárske subjekty obmedzenia nezlučiteľné so správnym a jednoduchým uplatnením oslobodení (pozri v tomto zmysle rozsudok A, C-33/11, EU:C:2012:482, body 56 a 57).

38 Vnútroštátny súd si kladie otázku, či je táto judikatúra relevantná na účely výkladu článku 148 písm. a) smernice 2006/112 a či môže viesť k uplatneniu uvedeného ustanovenia na dodanie tovaru určeného pre zásobovanie sprostredkovateľov konajúcich vo svojom vlastnom mene, ak je konečné určenie tovaru v čase jeho dodania známe, riadne preukázané a doklady potvrdzujúce túto skutočnosť boli predložené daňovému orgánu, tak ako si to vyžaduje vnútroštátna právna úprava.

39 V tejto súvislosti treba najprv pripomenúť, že v bode 53 rozsudku A (C-33/11, EU:C:2012:482) Súdny dvor výslovne uviedol, že pokiaľ ide o výklad článku 15 bodu 6 šiestej

smernice, ktorý je svojím znením zhodný s ?lánkom 148 písm. f) smernice 2006/112, nie je namieste použiť riešenia prijaté v rozsudku Velker International Oil Company (C?185/89, EU: C:1990:262) pre výklad ?lánku 15 bodu 4 šiestej smernice, ktorý je svojím znením totožný s ?lánkom 148 písm. a) smernice 2006/112.

40 ?alej treba uviesť, že oslobodenia od dane podľa ?lánku 148 písm. a) a f) smernice 2006/112 majú síce spoločné, že ich uplatnenie závisí na budúcom použití dotknutých tovarov, avšak skutočnosťou ostáva, že uvedený tovar, to znamená v prvom prípade palivo a v druhom prípade lietadlo, je úplne odlišnej povahy, takže sa prípadná analógia medzi týmito dvoma príslušnými režimami oslobodenia v žiadnom prípade neuplatní.

41 Oslobodenia od DPH podľa ?lánku 148 smernice 2006/112 predstavujú okrem toho autonómne pojmy práva Únie, ktoré treba preto vykladať a uplatňovať jednotne v celej únii (pozri v tomto zmysle rozsudok Unterpertinger, C?212/01, EU:C:2003:625, bod 34).

42 Keď Súdny dvor v rozsudku A (C?33/11, EU:C:2012:482) dospel k záveru, že dotknuté oslobodenie sa môže uplatniť aj na dodávku lietadla za podmienok spresnených v bode 37 tohto rozsudku, vychádzal predovšetkým z toho, že vo všetkých ?lenských štátoch existujú pravidlá pre registráciu lietadiel, ako aj pre povolenia na let, a to predovšetkým z dôvodu, že všetky tieto štáty sú stranami Dohovoru o medzinárodnom civilnom letectve uvedenom v bode 3 tohto rozsudku.

43 Nie je však preukázané, že vo všetkých ?lenských štátoch existujú spoločné pravidlá alebo spoločné povôvacie mechanizmy umožňujúce zabezpečiť skutočné používanie tovaru určeného na zásobovanie plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori.

44 Z toho vyplýva, že jednotné uplatňovanie ?lánku 148 písm. a) smernice 2006/112 by sa nemohlo zaručiť bez spochybnenia cieľa uvedeného v bode 28 tohto rozsudku, t. j. zjednodušenie správneho postupu, ak by sa toto ustanovenie malo vykladať tak, že sa uplatní na dodanie tovaru hospodárskym subjektom, ktorí nie sú prevádzkovateľmi plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori, ale ktorí ho nadobúdajú na účely jeho výlučného používania takýmito prevádzkovateľmi, aj keď je toto určenie známe, riadne preukázané a doklady potvrdzujúce túto skutočnosť boli predložené daňovému orgánu, tak ako si to vyžaduje vnútroštátna právna úprava.

45 Preto ak by aj niektoré štáty, ako sa to javí v prípade Litovskej republiky, jednotlivito zaviedli mechanizmy zabezpečujúce skutočné používanie tovaru určeného na zásobovanie plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori, nemohla by sa judikatúra uvedená v bode 37 tohto rozsudku považovať za relevantnú pre výklad ?lánku 148 písm. a) smernice 2006/112.

46 Z vyššie uvedeného vyplýva, že oslobodenie upravené v ?lánku 148 písm. a) smernice 2006/112 nie je v zásade uplatniteľné na dodania sprostredkovateľom konajúcim vo svojom vlastnom mene, aj keď je konečné určenie tovaru v ?ase jeho dodania známe, riadne preukázané a doklady potvrdzujúce túto skutočnosť boli predložené daňovému orgánu, tak ako si to vyžaduje vnútroštátna právna úprava.

47 Zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, ako aj z vysvetliviek predložených zástupcom spoločnosti FBK na pojednávaní však vyplýva, že v konaní vo veci samej FBK sama priamo dodávala palivo do palivových zásobníkov plavidiel, pre ktoré bolo toto palivo určené. Následne zasielala zodpovedajúcu faktúru sprostredkovateľom konajúcim vo svojom vlastnom mene, keďže až po natankovaní paliva bolo možné určiť presné množstvo dodaného paliva.

48 Za týchto podmienok nemožno vylúčiť, že k prevodu vlastníctva k palivu na týchto sprostredkovateľov dochádza až po natankovaní. Ak je to tak, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu, treba uviesť, že k takému prevodu vlastníctva došlo najskôr v okamihu, keď boli

prevádzkovatelia plavidiel oprávnení s palivom skutočne nakladať, akoby boli jeho majiteľmi.

49 Ako totiž uviedla generálna advokátka v bodoch 42 až 44 svojich návrhov, od okamihu dodania paliva do zásobníkov plavidla sa predpokladá, že jeho prevádzkovateľ môže za bežných podmienok s palivom v skutočnosti nakladať, akoby bol jeho majiteľom.

50 Treba preto konštatovať, že hoci podľa formálnych náležitostí upravených uplatniteľným vnútroštátnym právom sa vlastníctvo k palivu formálne previedlo na sprostredkovateľa, pri ktorých sa vychádza z toho, že konajú vo svojom vlastnom mene, nemohli títo sprostredkovatelia za takýchto podmienok v žiadnom okamihu nakladať s dodaným množstvom, pretože oprávnenie s ním nakladať mali prevádzkovatelia plavidiel od okamihu, keď FBK uvedené palivo natankovala.

51 Aby bolo možné transakciu kvalifikovať ako dodanie tovaru určenej osobe v zmysle článku 14 ods. 1 smernice 2006/112, treba, aby uvedená transakcia viedla k vzniku oprávnenia tejto osoby s palivom v skutočnosti nakladať, akoby bola jeho majiteľom. Podľa ustálenej judikatúry totiž pojem „dodanie tovaru“ v uvedenom ustanovení neodkazuje na prevod vlastníctva podľa formálnych náležitostí upravených uplatniteľným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa všetky prevody hmotného majetku oprávňujúce druhú stranu k skutočnému nakladaniu s uvedeným majetkom, akoby bola majiteľom tohto majetku (rozsudok Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, bod 33 a citovaná judikatúra).

52 Z toho vyplýva, že za predpokladu uvedeného v bode 48 tohto rozsudku nemožno transakcie uskutočňované takým hospodárskym subjektom, akým je FBK, kvalifikovať ako dodanie sprostredkovateľom konajúcim vo svojom vlastnom mene, ale treba ich považovať za dodanie tovaru priamo prevádzkovateľom plavidiel, na ktorých sa tak môže vzťahovať oslobodenie od dane upravené v článku 148 písm. a) smernice 2006/112.

53 S prihliadnutím na vyššie uvedené úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 148 písm. a) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie upravené v tomto ustanovení nie je v zásade uplatniteľné na dodanie tovaru určenej osobe pre zásobovanie sprostredkovateľom konajúcich vo svojom vlastnom mene, aj keď je konečné určenie tovaru v záse jeho dodania známe, riadne preukázané a doklady potvrdzujúce túto skutočnosť boli predložené daňovému orgánu, tak ako si to vyžaduje vnútroštátna právna úprava. Za takých okolností, akými sú okolnosti vo veci samej, sa však uvedené oslobodenie môže uplatniť, ak k prevodu vlastníctva k dotknutému tovaru na uvedených sprostredkovateľov podľa formálnych náležitostí upravených uplatniteľným vnútroštátnym právom došlo najskôr v okamihu, keď boli prevádzkovatelia plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori oprávnení s týmto tovarom skutočne nakladať, akoby boli jeho majiteľmi, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

## O trovách

54 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdnym dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

**Článok 148 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie upravené v tomto ustanovení nie je v zásade uplatniteľné na dodanie tovaru určenej osobe pre zásobovanie sprostredkovateľom konajúcich vo svojom vlastnom mene, aj keď je konečné určenie tovaru v záse jeho dodania známe, riadne preukázané a doklady potvrdzujúce túto skutočnosť boli predložené daňovému orgánu, tak ako si to vyžaduje vnútroštátna právna**

úprava. Za takých okolností, akými sú okolností vo veci samej, sa však uvedené oslobodenie môže uplatniť, ak k prevodu vlastníctva k dotknutému tovaru na týchto sprostredkovateľov podľa formálnych náležitostí upravených uplatniteľným vnútroštátnym právom došlo najskôr v okamihu, keď boli prevádzkovatelia plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori oprávnení s týmto tovarom skutočne nakladať, akoby boli jeho majiteľmi, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

Podpisy

\* Jazyk konania: litovčina.