

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

3. září 2015(*)

„řízení o předložné otázce – Dan – Da z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES –
článek 148 písm. a) – Dodání zboží – Pojem – Osvobození od dan – Dodání zboží pro zásobení
lodí užívaných k plavbě po volném moři – Dodání zprostředkovatelem jednajícím vlastním
jménem“

Ve věci C-526/13,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předložné otázce na základě článku 267 SFEU,
podaná rozhodnutím Mokestinis gin komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Litva) ze
dne 30. září 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 7. října 2013, v řízení

„Fast Bunkering Klaipėda“ UAB

proti

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení L. Bay Larsen, předseda senátu, K. Jürimäe, J. Malenovský (zpravodaj), M. Safjan a A.
Prechal, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 4. prosince 2014,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za „Fast Bunkering Klaipėda“ UAB I. Misiūnasem, atstovas,
- za litevskou vládu D. Kriaušisem, R. Krasuckaitė a D. Stepanienė, jako zmocněnci,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s C. Colelli a A. Collabollotta,
avvocati dello Stato,
- za Evropskou komisi C. Soulay a A. Steiblytė, jako zmocněnkyni,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 5. března 2015,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 148 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi „Fast Bunkering Klaipėda“ UAB (dále jen „FBK“) a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Státní daňová inspekce při Ministerstvu financí Litevské republiky) ohledně způsobu, jakým má být z hlediska daně z přidané hodnoty (DPH) nahlíženo na dodání pohonných hmot zprostedkovatelským jednajícím vlastním jménem.

Právní rámec

Mezinárodní právo

3 Úmluva o mezinárodním civilním letectví podepsaná v Chicagu (Spojené státy americké) dne 7. prosince 1944 byla ratifikována všemi členskými státy Evropské unie, která však sama o sobě stranou úmluvy není. Tato úmluva upravuje mimo jiné pravidla pro zápis letadel do rejstříku a pro udělování svolení k letům.

Unijní právo

4 Směrnicí 2006/112 byla s účinností od 1. ledna 2007 zrušena a nahrazena šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; dále jen „šestá směrnice“).

5 Článek 14 směrnice 2006/112 stanoví:

„1. ‚Dodáním zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

2. Kromě plnění podle odstavce 1 se za dodání zboží považují tato plnění:

[...]

c) převod zboží na základě smlouvy, podle níž se vyplácí provize z koupě nebo prodeje [na základě komisionářské smlouvy o obstarání koupě nebo prodeje].

[...]“

6 Článek 131 této směrnice stanoví:

„Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatňují [...] za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“

7 Článek 146 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

a) dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Společenství prodávajícím nebo na jeho účet;

[...]“

8 ?lánek 148 písm. a) sm?rnice 2006/112 je formulován podobn? jako ustanovení ?l. 15 bodu 4 šesté sm?rnice. Tento ?lánek 148 stanoví:

„?lenské státy osvobodí od dan? tato pln?ní:

a) dodání zboží pro zásobení lodí užívaných k plavb? po volném mo?i a p?pravujících cestujících za úplatu nebo používaných k obchodní, pr?myslové nebo rybá?ské ?innosti [...]

[...]

e) dodání zboží pro zásobení letadel využívaných leteckými společnostmi, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu;

f) dodání, úpravu, opravu, údržbu a nájem, a to i včetně posádky, letadel uvedených v písmenu e) a dodání, nájem, opravu a údržbu za?ízení, které je na těchto letadlech instalováno nebo používáno;

[...]“

Litevské právo

9 ?lánek 44 zákona Litevské republiky ?. IX-751 ze dne 5. března 2002 o dani z přidané hodnoty (Žin., 2002, ?. 35?1271), ve znění zákona ?. X?261 ze dne 21. března 2005 (Žin., 2005, ?. 81?2944, dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

„1. Dodání zboží pro zásobení lodí uvedených v ?l. 43 odst. 1 tohoto zákona [tj. „námořních lodí určených k přeprav? cestujících nebo zboží na mezinárodních trasách nebo k poskytování jiných služeb za úplatu“] je zdan?no nulovou sazbou [...]

[...]

3. Pro účely tohoto zákona se za zboží pro zásobení považují [...] paliva (pohonné hmoty) a maziva. [...]“

Skutkový stav ve věci v převodním řízení a předběžná otázka

10 Společnost FBK je registrována k DPH v Litvě.

11 V době od 1. října 2008 do 31. prosince 2011 zajišťovala společnost FBK v litevských teritoriálních vodách zásobování pohonnými hmotami pro lod? užívané k plavb? po volném mo?i. Tyto pohonné hmoty pocházely ze těchto stát? a byly na území Litvy skladovány v režimu uskladnění v celním skladu. Na základě tohoto režimu bylo odvedení DPH z dovozu těchto pohonných hmot odloženo do okamžiku, kdy budou tyto pohonné hmoty v Evropské unii propuštěny do volného ob?hu.

12 Jakmile společnost FBK obdržela objednávku, byly příslušné pohonné hmoty vy?aty z režimu uskladnění v celním skladu a FBK obstarala nezbytné formality. Pohonné hmoty byly následně prodány „vyplacen? na palubu lodí“, tzn. bez náklad? na přepravu a dalších souvisejících výdaj? a poplatk? a bez pojištění, a společnost FBK je sama natankovala do nádrží lodí.

13 Objednávky však společnosti FBK nevystavovali provozovatelé lodí, nýbrž zprostředkovatelé se sídlem v různých ?lenských státech, jimž také společnost FBK vystavovala fakturu za prodané pohonné hmoty. Tito zprostředkovatelé jednali vlastním jménem jak ve vztahu

ke společnosti FBK, od níž nakupovali zboží, tak ve vztahu k provozovatelům těchto lodí, jimž zboží dále prodávali. Zástupce společnosti FBK na jednání vysvětlil, že tyto zprostředkovatelé nikdy fyzicky nepřebírali sebemenší množství pohonných hmot a že jejich úkolem bylo hlavně centralizovat objednávky a zajistit zaplacení dodaných pohonných hmot. Teprve po natankování pohonných hmot do nádrží lodí byla společnost FBK schopna určit skutečný převedené množství, a vystavit tak odpovídající fakturu.

14 Společnost FBK, která vycházela z principu, že prodej předemtných pohonných hmot je od DPH osvobozen na základě litevských právních předpisů, jimiž byl proveden čl. 148 písm. a) směrnice 2006/112, uplatňovala na dodání těchto pohonných hmot nulovou sazbu DPH.

15 Po daňové kontrole za období uvedené v bodě 11 tohoto rozsudku vydala Klaipėdos apskritys valstybinė mokesčių inspekcija (okresní daňová inspekce Klaipėda) dne 15. února 2013 zprávu, v jejíž souvislosti uvádí, že jelikož předemtné pohonné hmoty nebyly společností FBK prodávány přímo provozovatelům lodí, nýbrž zprostředkovatelům jednajícím vlastním jménem, je třeba na poslední uvedené pohlížet tak, že pohonné hmoty dále prodávali tímto provozovatelům. Společnost FBK proto nemohla uplatnit osvobození od daně podle čl. 44 odst. 1 zákona o DPH, neboť se toto osvobození od daně použije pouze v případě dodání zboží provozovatelům námořních lodí určených k přepravě cestujících nebo zboží na mezinárodních trasách.

16 Rozhodnutím ze dne 26. března 2013 provedla Klaipėdos apskritys valstybinė mokesčių inspekcija na základě zprávy ze dne 15. února 2013 opravu daňového přiznání společnosti FBK na částku 37 847 771 litevských litasů (LTL), tj. přibližně 11 milionů eur, v souvislosti s uplatněním nulové sazby DPH na sporné dodávky pohonných hmot.

17 Dne 15. dubna 2013 podala společnost FBK proti rozhodnutí Klaipėdos apskritys valstybinė mokesčių inspekcija stížnost k Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.

18 Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos rozhodnutím ze dne 27. června 2013 tuto stížnost zamítla s odvodněním, že v souladu s judikaturou Soudního dvora vzešlou z rozsudků Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262) a Elmeka (C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563) se osvobození od daně pro dodání zboží pro zásobení lodí užívaných k plavbě po volném moři podle čl. 148 písm. a) směrnice 2006/112, provedeného článkem 44 odst. 1 zákona o DPH, může uplatnit pouze v posledním stadiu procesu prodeje předemtného zboží, tj. při jeho dodání provozovateli lodí, který ho bude užívat.

19 Dne 30. července 2013 podala společnost FBK proti tomuto rozhodnutí žalobu k Mokestinų ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky).

20 Podle tohoto soudu panují pochybnosti o tom, zda lze úvahy, jimiž se Soudní dvůr řídil v rozsudku Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262), použít v situaci, kdy je předemtné zboží do nádrží lodí, které ho budou užívat, naloženo osobou povinnou k dani a kdy byly fakticky zavedeny dostatečné kontroly, díky nimž je možné zaručit skutečné použití zboží pro zásobení lodí užívaných k plavbě po volném moři. Podle tohoto soudu totiž Soudní dvůr v rozsudku A (C-33/11, EU:C:2012:482) připustil, že se osvobození od daně pro dodání letadel podle stávajícího čl. 148 písm. f) směrnice 2006/112 může použít na dodání užitné ještě před posledním stadiem procesu prodeje, a to mimo jiné z důvodu, že s ohledem na druh dotčeného zboží a zejména na mechanismy registrace a povolování, kterým podléhá jeho provozování, nic nenasvědčuje tomu, že by toto rozšíření rozsahu osvobození od daně mohlo dotýkáním států a hospodářským subjektem způsobit omezení neslučitelná se správným a jednoduchým uplatňováním osvobození od daně upraveným ve stávajícím článku 131 směrnice 2006/112.

21 Za těchto okolností se Mokestinigis komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės rozhodla přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Má být čl. 148 písm. a) směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že se toto ustanovení o osvobození od DPH uplatní nejen na dodání zboží pro zásobení provozovateli lodí užívané k plavbě po volném moři, který toto zboží užívá jako takové, ale i na dodání jiným osobám než tomuto provozovateli lodí, tj. zprostředkovatelům jednajícím vlastním jménem, pokud je konečné určení zboží v době dodání předem známo a řádně prokázáno a potvrzující důkazy jsou v souladu s právními předpisy předloženy správci daně?“

K předběžné otázce

22 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 148 písm. a) směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že se osvobození od daně upravené v tomto ustanovení uplatní na dodání zboží pro zásobení zprostředkovatelům jednajícím vlastním jménem, pokud je konečné určení zboží v době dodání známo a řádně prokázáno a potvrzující důkazy jsou v souladu s právními předpisy předloženy správci daně.

23 Je třeba připomenout, že podle čl. 148 písm. a) směrnice 2006/112 je od DPH osvobozeno dodání zboží pro zásobení lodí užívaných k plavbě po volném moři a přepravujících cestujících za úplatu nebo používaných k obchodní, průmyslové nebo rybářské činnosti.

24 Je třeba předeslat, že toto ustanovení stanoví totéž co čl. 15 bod 4 šesté směrnice, která byla směrnicí 2006/112 zrušena a nahrazena.

25 Judikatura Soudního dvora týkající se čl. 15 bodu 4 šesté směrnice je tedy pro výklad čl. 148 písm. a) směrnice 2006/112 v zásadě relevantní.

26 Podle této judikatury je přitom zásobení lodí užívaných k plavbě po volném moři od daně osvobozeno z důvodu, že se na taková plnění pohlíží jako na vývoz (rozsudek Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, bod 21).

27 Stejně jako se osvobození od daně při vývozu uplatní výhradně na konečné dodání zboží vyváženého prodávajícím nebo na jeho účet, nemůže být proto osvobození od daně podle čl. 148 písm. a) směrnice 2006/112 vztaženo i na dodání tohoto zboží užitné v dřívějším stadiu prodeje (v tomto smyslu viz rozsudek Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, bod 22).

28 Takový závěr je ostatně potvrzen tím, že rozšíření rozsahu osvobození od daně i na stadia

předcházející konečnému dodání zboží provozovateli lodí, který ho bude užívat k jejich zásobení, by vyžadovalo, aby státy zavedly kontrolní a monitorovací mechanismy, s jejichž pomocí by se ujistily o konečném určení tohoto zboží dodávaného v režimu osvobození od daní. Tyto mechanismy, které by zdaleka nepřinášely zjednodušení správního postupu, by se projeví tím, že by státům a osobám povinným k dani způsobovaly omezení neslučitelná se správným a jednoduchým uplatněním osvobození od daní upraveným v článku 131 směrnice 2006/112 (v tomto smyslu viz rozsudek *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, bod 24).

29 Z toho plyne, že k tomu, aby se na dodání zboží pro zásobení vztáhlo osvobození od daní podle čl. 148 písm. a) směrnice 2006/112, se musí jednat o dodání provozovateli lodí užívaných k plavbě po volném moři, který bude toto zboží užívat, a musí k němu proto dojít v posledním stadiu procesu prodeje tohoto zboží.

30 Je tedy třeba zkoumat, zda dodání zboží pro zásobení takovým zprostředkovatelem jednajícím vlastním jménem, jako jsou zprostředkovatelé ve věci v povodním řízení, splňuje podmínky uvedené v předchozích bodech.

31 V tomto ohledu je třeba poukázat na skutečnost, že směrnice 2006/112 neužívá pojmu „zprostředkovatel jednajícím vlastním jménem“.

32 Z článku 14 odst. 2 písm. c) této směrnice však vyplývá, že dodáním zboží je třeba rozumět převod zboží na základě komisionářské smlouvy o obstarání koupě nebo prodeje.

33 Komisionářská smlouva je písemnou smlouvou, kterou se zprostředkovatel zavazuje provést jeden či více právních úkonů vlastním jménem, avšak na účet této osoby.

34 Dodání zboží pro zásobení zprostředkovatelem jednajícím vlastním jménem je proto třeba pro účely čl. 148 písm. a) směrnice 2006/112 odlišit – i v případě, kdy tyto zprostředkovatelé jednají na účet provozovatele lodí, kteří toto zboží budou užívat – od dodání tímto provozovatelem.

35 Dodání zboží zprostředkovateli jednajícím vlastním jménem tak není posledním stadiem procesu prodeje tohoto zboží, neboť se má za to, že toto zboží nenabývá za účelem jeho užívání, nýbrž za účelem jeho dalšího prodeje této osobou.

36 Z toho vyplývá, že dodání zboží pro zásobení takovým zprostředkovatelem jednajícím vlastním jménem, jako jsou zprostředkovatelé ve věci v povodním řízení, nelze v zásadě považovat za dodání uvedené v čl. 148 písm. a) směrnice 2006/112, a nemůže se tedy na ně vztahovat osvobození od daní podle tohoto ustanovení.

37 Soudní dvůr přesto připustil, aby v souvislosti s čl. 15 bodem 6 šesté směrnice, jehož ustanovení jsou takto totožná s ustanoveními čl. 148 písm. f) směrnice 2006/112, že osvobození od daní upravené v tomto ustanovení může platit rovněž pro dodání letadla hospodářskému subjektu, který sám není leteckou společností provozující zejména mezinárodní dopravu za úplatu, ale který uvedené letadlo používá pro účely jeho výlučného užívání takovou společností, aniž tato společnost převeze právo nakládat s letadlem jako vlastník, je-li toto užívání známe a řádně prokázáno. V tomto ohledu soudní dvůr zejména zdůraznil, že s ohledem na druh dotčeného zboží, a zejména na mechanismy registrace a povolování, kterým podléhá jeho provozování, nemůže ověření jeho skutečného užívání způsobit dotčeným státům a hospodářským subjektům omezení neslučitelná se správným a jednoduchým uplatněním osvobození od daní (v tomto smyslu viz rozsudek *A*, C-33/11, EU:C:2012:482, body 56 a 57).

38 Předkládající soud si klade otázku, zda je tato judikatura relevantní pro účely výkladu čl.

148 písm. a) směrnice 2006/112 a zda může vést k použití uvedeného ustanovení na dodání zboží pro zásobení zprostředkovatelem jednajícím vlastním jménem, pokud je konečné určení tohoto zboží v době dodání známo a řádně prokázáno a potvrzující důkazy jsou v souladu s právními předpisy předloženy správci daní.

39 V tomto ohledu je třeba úvodem připomenout, že v bodě 53 rozsudku A (C-33/11, EU:C:2012:482) Soudní dvůr výslovně uvedl, že k výkladu čl. 15 bodu 6 šesté směrnice, který je svým znáním totožný s čl. 148 písm. f) směrnice 2006/112, není namístě použít řešení přijatá v rozsudku Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262) v souvislosti s výkladem čl. 15 bodu 4 šesté směrnice, který je svým znáním totožný s čl. 148 písm. a) směrnice 2006/112.

40 Dále je třeba poukázat na to, že osvobození od daní podle čl. 148 písm. a) i f) směrnice 2006/112 sice mají společné to, že jejich uplatnění závisí na budoucím užití dotyčného zboží, avšak dané zboží, tj. pohonné hmoty v prvním případě a letadlo ve druhém případě, jsou naprosto odlišné povahy, takže se případná analogie mezi těmito dvěma příslušnými režimy osvobození od daní v žádném případě neuplatní.

41 Osvobození od DPH podle článku 148 směrnice 2006/112 mimoto představují autonomní pojmy unijního práva, které proto musí být vykládány a uplatňovány jednotně v celé Unii (v tomto smyslu viz rozsudek Unterpertinger, C-212/01, EU:C:2003:625, bod 34).

42 Když Soudní dvůr v rozsudku A (C-33/11, EU:C:2012:482) dospěl k závěru, že se předemtné osvobození od daní může uplatnit na dodání letadla uskutečněné za podmínek upravených v bodě 37 tohoto rozsudku, vycházel zejména z toho, že ve všech členských státech existují pravidla pro zápis letadel do rejstříku a pro udělování svolení k letům, a to mimo jiné z toho důvodu, že všechny tyto státy jsou stranou Úmluvy o mezinárodním civilním letectví zmíněné v bodě 3 tohoto rozsudku.

43 Není však prokázáno, že ve všech členských státech existují společná pravidla nebo společné povolovací mechanismy umožňující zaručit skutečné použití zboží pro zásobení na lodích užívaných k plavbě po volném moři.

44 Z toho plyne, že by jednotné uplatnění čl. 148 písm. a) směrnice 2006/112 nemohlo být zaručeno, aniž by byl zpochybněn cíl uvedený v bodě 28 tohoto rozsudku, tj. zjednodušení správního postupu, kdyby mělo být toto ustanovení vykládáno tak, že se použije na dodání zboží hospodářským subjektem, které nejsou provozovateli lodí užívaných k plavbě po volném moři, ale které je nabývají pro účely jejich výlučného užívání takovými provozovateli, i když je toto určení známo a řádně prokázáno a potvrzující důkazy jsou v souladu s právními předpisy předloženy správci daní.

45 Proto i kdyby některé státy, jako je tomu patrné v případě Litevské republiky, jednotlivě zavedly mechanismy k zaručení skutečného použití zboží pro zásobení na lodích užívaných k plavbě po volném moři, nemohla by být judikatura uvedená v bodě 37 tohoto rozsudku považována za relevantní pro výklad čl. 148 písm. a) směrnice 2006/112.

46 Z výše uvedeného vyplývá, že se osvobození od daní upravené v čl. 148 písm. a) směrnice 2006/112 v zásadě neuplatní na dodání zprostředkovatelem jednajícím vlastním jménem, i když je konečné určení zboží v době dodání známo a řádně prokázáno a potvrzující důkazy jsou v souladu s právními předpisy předloženy správci daní.

47 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, a z vysvětlení podaných zástupcem společnosti FBK na jednání však vyplývá, že ve věci v původním řízení společnost FBK sama tankovala pohonné hmoty přímo do nádrží lodí, pro něž byly tyto pohonné hmoty určeny. Následně zasílala

příslušnou fakturu zproštění zproštění jednatelům vlastním jménem, nebo? přesné množství takto dodaných pohonných hmot bylo možné určit až po natankování.

48 Za těchto podmínek nelze vyloučit, že k převodu vlastnictví k pohonným hmotám na tyto zproštění zproštění dochází až po natankování. Je-li tomu tak, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, je třeba uvést, že k takovému převodu vlastnictví nedošlo dříve než v okamžiku, kdy byli provozovatelé lodí oprávněni s pohonnými hmotami fakticky nakládat, jako by byli jejich vlastníky.

49 Jak totiž uvedla generální advokátka v bodech 42 až 44 svého stanoviska, od okamžiku, kdy jsou pohonné hmoty natankovány do nádrže lodi, se má za to, že provozovatel lodí je za běžných podmínek oprávněn s nimi fakticky nakládat, jako by byl jejich vlastníkem.

50 Proto je třeba konstatovat, že aťkoli dle formálních náležitostí upravených použitelným vnitrostátním právem bylo vlastnictví k pohonným hmotám formálně převedeno na zproštění zproštění, o nichž se má dále za to, že jednají vlastním jménem, nemohli tyto zproštění zproštění za takovýchto podmínek v žádném okamžiku s dodaným množstvím nakládat, nebo? oprávněni nakládat s ním náleželo provozovatelům lodí od okamžiku, kdy společnost FBK pohonné hmoty takto natankovala.

51 Aby bylo možné kvalifikovat plnění jako dodání zboží určitě osobě ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112, je přitom nezbytné, aby toto plnění vedlo k vzniku oprávnění této osoby s tímto zbožím nakládat, jako by byla jeho vlastníkem. Podle ustálené judikatury totiž pojem „dodání zboží“ uvedený v tomto ustanovení neodkazuje na převod vlastnictví dle formálních náležitostí upravených použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (rozsudek Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, bod 33 a citovaná judikatura).

52 Z toho vyplývá, že za předpokladu uvedeného v bodě 48 tohoto rozsudku by nebylo možné plnění uskutečnit takovým hospodářským subjektem, jako je společnost FBK, kvalifikovat jako dodání zproštění zproštění jednatelům vlastním jménem, nýbrž by na ně muselo být nahlíženo tak, že představují dodání přímo provozovatelům lodí, na něž se tak může vztahovat osvobození od daně stanovené v čl. 148 písm. a) směrnice 2006/112.

53 Vzhledem ke všem předchozím úvahám je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 148 písm. a) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že se osvobození od daně upravené v tomto ustanovení v zásadě neuplatní na dodání zboží pro zásobení zproštění zproštění jednatelům vlastním jménem, i když je konečné určení zboží v době dodání známo a řádně prokázáno a potvrzující důkazy jsou v souladu s právními předpisy předloženy správci daně. Avšak za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v předvodním řízení, se uvedené osvobození od daně uplatnit může, jestliže k převodu vlastnictví k dotyčnému zboží na tyto zproštění zproštění dle formálních náležitostí upravených použitelným vnitrostátním právem nedošlo dříve než v okamžiku, kdy byli provozovatelé lodí užívaných k plavbě po volném moři oprávněni s tímto zbožím fakticky nakládat, jako by byli jeho vlastníky, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

K nákladům řízení

54 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky předvodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Článek 148 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že se osvobození od daně upravené v tomto ustanovení v zásadě neuplatní na dodání zboží pro zásobení zprostředkovatelem jednajícím vlastním jménem, i když je konečné určení zboží v době dodání známo a řádně prokázáno a potvrzující důkazy jsou v souladu s právními předpisy předloženy správci daně. Avšak za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, se uvedené osvobození od daně uplatnit může, jestliže k převodu vlastnictví k dotýkanému zboží na tyto zprostředkovatele dle formálních náležitostí upravených použitelným vnitrostátním právem nedošlo dříve než v okamžiku, kdy byli provozovatelé lodí užívaných k plavbě po volném moři oprávněni s tímto zbožím fakticky nakládat, jako by byli jeho vlastníky, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: litevština.