

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

20. června 2019(*)

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 148 písm. a) a c) – Osvobození od daní vztahující se na mezinárodní přepravu – Dodání samozdvíhných těžebních plošin na volném moři – Pojem ‚lod‘ užívané k plavbě po volném moři – Dosah“

Ve věci C-291/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko) ze dne 7. prosince 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 26. dubna 2018, v řízení

Grup Servicii Petroliere SA

proti

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Prechal, předsedkyně senátu, K. Lenaerts, předseda Soudního dvora vykonávající funkci předsedy třetího senátu, F. Biltgen, J. Malenovský a L. S. Rossi (zpravodajka), soudci,

generální advokát: G. Hogan,

vedoucí soudní kanceláře: R. Fereș, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 31. ledna 2019,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Grup Servicii Petroliere SA A.-M. Iordache, D. Dascăluem a A. Iancuem, avokáti,
- za rumunskou vládu C. Canțăr, jakož i C.-M. Florescu a E. Gane, jako zmocněnci,
- za belgickou vládu J.-C. Halleuxem a P. Cottinem, jako zmocněnci,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyni, ve spolupráci s G. De Bellisem, avvocato dello Stato,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a A. Armenia, jako zmocněnkyněmi,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 10. dubna 2019,

vydává tento

Rozsudek

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

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Grup Servicii Petroliere SA, společností se sídlem v Rumunsku, a daňovými orgány tohoto členského státu ve věci odmítnutí osvobození od daní z přidané hodnoty (DPH) poskytujících na dodání tří samozdvížných těžebních plošin na volném moři touto společností maltským společnostem.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 15 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu Společný systém daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992 (Úř. věst. 1992, L 384, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160) (dále jen „šestá směrnice“), nadepsaný „Osvobození vývozu [ze Společenství] a obdobných plnění a mezinárodní přepravy od daní“, stanovil:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daní následující plnění, a to za podmínky, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

4. dodání zboží pro zásobování lodí:

a) užívaných k plavbě po volném moři a přepravujících cestující za úplatu nebo užívaných k obchodní či průmyslové činnosti nebo k rybolovu;

b) užívaných k poskytování záchrany a pomoci na moři nebo k poběžnímu rybolovu, v tomto případě však s výjimkou dodávek palubních zásob;

[...]

5. dodání, úpravu, opravu, údržbu a nájem námořních lodí uvedených v odst. 4 písm. a) a b) a dodání, nájem, opravu a údržbu zařízení – včetně rybářského vybavení – které je na těchto lodích instalováno nebo používáno;

[...]“

4 Šestá směrnice byla zrušena a nahrazena směrnicí o DPH, která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007.

5 Hlava IX směrnice o DPH, nadepsaná „Osvobození od daní“, obsahuje deset kapitol. Článek 131 této směrnice, jenž je jediným článkem obsaženým v hlavě IX kapitole 1 této směrnice,

nadepsaný „Obecné ustanovení“, stanoví:

„Osvobození od daní podle kapitol 2 až 9 se uplatní, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatnění těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“

6 Článek 148 směrnice o DPH, obsažený v hlavě IX kapitole 7 uvedené směrnice, nadepsané „Osvobození od daní vztahující se na mezinárodní přepravu“, stanoví:

„Členské státy osvobodí od daní tato plnění:

a) dodání zboží pro zásobení lodí užívaných k plavbě po volném moři a přepravujících cestující za úplaty nebo používaných k obchodní, průmyslové nebo rybářské činnosti, jakož i lodí užívaných k poskytování záchrany a pomoci na moři nebo k poběžnímu rybolovu, v tomto případě však s výjimkou dodání palubních zásob;

[...]

c) dodání, úpravu, opravu, údržbu a nájem, a to i včetně posádky, lodí uvedených v písmenu a) a dodání, nájem, opravu a údržbu zařízení, včetně rybářského vybavení, které je na těchto lodích instalováno nebo používáno;

[...]“

Rumunské právo

7 Článek 143 odst. 1 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003, jímž se zavádí daňový zákoník), ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení (dále jen „daňový zákoník“), stanoví:

„Od daní jsou osvobozeny:

[...]

h) v případě lodí užívaných k námořní plavbě, které jsou využívány k mezinárodní přepravě osob nebo zboží, k rybolovu nebo k jakékoli jiné hospodářské činnosti nebo pro záchranné a pomocné operace na moři, následující činnosti:

1. dodání, úprava, oprava, údržba, nájem a leasing lodí, a to i včetně posádky, jakož i dodání, leasing, nájem, oprava a údržba zařízení, které je na těchto lodích instalováno nebo používáno, včetně rybářského vybavení.“

8 Článek 23 Ordonanța Guvernului nr. 42/1997 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare (nařízení vlády č. 42/1997 o námořní a vnitrozemské vodní dopravě) stanoví, že:

„Pro účely tohoto nařízení se za loď považují:

a) loď pro námořní a vnitrozemské plavby jakéhokoli druhu, motorizované nebo nemotorizované, které se plaví na hladině nebo pod hladinou, určené k přepravě zboží nebo cestujících, k rybolovu, k vlečení nebo k tlažení;

- b) plovoucí zařízení, jako jsou: plovoucí rypadla, plovoucí zdvihače, plovoucí jeřáby, plovoucí drapáky apod., motorizovaná nebo nemotorizovaná;
- c) plovoucí jednotky, které zpravidla nejsou určeny k přemisťování se, jako jsou plovoucí doky, plovoucí mola, pontony, plovoucí garáže pro lodě, těžební a jiné plošiny, plovoucí majáky;
- d) rekreační plavidla.“

9 Bod 1 Decizia nr. 3/2015 a Comisiei fiscale centrale (rozhodnutí Ústřední daňové komise ? 3/2015) stanoví:

„V období od 1. ledna 2007 do 31. prosince 2013: v případě lodí užívaných k námořní plavbě, které jsou využívány k mezinárodní přepravě osob nebo zboží, k rybolovu nebo k jakékoli jiné hospodářské námořní činnosti, se osvobození od DPH podle ?l. 143 odst. 1 písm. h) [daňového zákoníku] uplatní v případě, pokud je loď skutečně a převážně využívána pro plavbu po moři. Aby bylo možné určit, zda je loď skutečně a převážně využívána na moři, nemohou být brána v úvahu výhradně objektivní kritéria, jako je délka nebo tonáž loď, avšak tato kritéria by mohla být použita k vyloučení z působnosti osvobození od daně lodí, které v každém případě nesplňují podmínky stanovené v ?l. 143 odst. 1 písm. h) daňového zákoníku, tedy lodí, které nejsou způsobilé pro námořní plavbu. [...]

Pojem plavba ‚po moři‘ podle směrnice [2006/112] a ?l. 143 odst. 1 písm. h) daňového zákoníku zahrnuje jakoukoli část moře mimo teritoriálních vod jakéhokoli státu nacházející se za hranicí 12 námořních mil měřených od základních linií určených v souladu s mezinárodním mořským právem (Úmluva OSN o mořském právu, uzavřená v Montego Bay dne 10. prosince 1982).“

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

10 V květnu roku 2008 prodala společnost Grup Servicii Petroliere tři samozdvížné těžební plošiny na volném moři, provozované v černém moři, maltským společenstvem za celkovou částku 96 milionů amerických dolarů (přibližně 82 milionů eur). Za dodání těchto plošin vystavila tato společnost faktury, při čemž uplatnila systém osvobození od DPH stanovený v ?l. 148 písm. c) směrnice o DPH a ?l. 143 odst. 1 písm. h) daňového zákoníku. Uvedená společnost pokračovala v provozování těchto plošin v černém moři během roku 2008 jakožto nájemce.

11 V průběhu roku 2016 vydaly rumunské orgány daňové správy výměr, jímž byla domněna DPH neuhrazená z uvedeného dodání a kterým se společnosti Grup Servicii Petroliere ukládá zaplacení částky více než 113 milionů rumunských lei (RON) (přibližně 25 milionů eur), včetně úroků a penále za prodlení. V odvodňování tohoto výměru jsou uvedeny zejména následující skutečnosti:

- aťkoliv jsou sporné plošiny lodě ve smyslu nařízení vlády ? 42/1997 a mohou být neomezeně užívány k námořní plavbě, po dobu vrtné činnosti se neplaví, ale nacházejí se v kotvicí poloze; jejich sloupy jsou vysunuté, opírají se o mořské dno a zvedají ponton (plovoucí část) nad moře do výšky 60 až 70 metrů;
- s ohledem na ustanovení rozhodnutí Ústřední daňové komise ? 3/2015 je třeba k tomu, aby se na dodání plošin vztahovalo osvobození stanovené v ?l. 143 odst. 1 písm. h) daňového zákoníku, prostřednictvím jakýchkoli důkazů prokázat, že sporná loď se skutečně a převážně plaví na volném moři;
- přitom na základě důkazů, které byly k dispozici, bylo prokázáno, že plošiny jsou skutečně a převážně používány v kotvicí poloze pro účely vrtné činnosti, a nikoliv k plavbě, neboť tato

žinnost je ve vztahu k vrtné žinnosti pouze podpůrná.

12 Vzhledem k tomu, že správní odvolání podané proti uvedenému platebnímu výměru bylo zamítnuto, obrátila se společnost Grup Servicii Petroliere na Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko).

13 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že tato společnost ve své žalobě v podstatě tvrdí, že rumunské daňové orgány protiprávně omezily rozsah osvobození stanoveného v čl. 148 písm. a) a c) směrnice o DPH, když toto osvobození podmínily nejen tím, aby loď provozovaná pro obchodní nebo průmyslové účely byly „používány“ na volném moři, ale rovněž tím, aby „se plavily“ na volném moři.

14 Bez ohledu na judikaturu Soudního dvora týkající se výkladu čl. 148 písm. a) a c) směrnice o DPH má předkládající soud za to, že pro účely určení, zda se osvobození, o němž jde ve věci v původním řízení, uplatní na dodání samozdvížné těžební plošiny na volném moři, je nezbytné rozhodnout zaprvé o otázce, zda taková plošina spadá pod pojem „loď“ ve smyslu čl. 148 odst. a) této směrnice. Zadruhé a pro případ kladné odpovědi na tuto otázku se předkládající soud táže, zda osvobození od daně stanovené v čl. 148 písm. a) a c) směrnice o DPH podléhá podmínce, že žinnost spočívající v plavbě na volném moři ve skutečnosti v porovnání s vrtnou žinností na moři převažuje.

15 Na základě těchto okolností se Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 148 písm. c) ve spojení s čl. 148 písm. a) směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že osvobození od DPH se za určitých podmínek uplatní na dodání samozdvížné těžební plošiny na volném moři, a sice zda taková plošina spadá pod pojem „loď“ ve smyslu tohoto ustanovení unijního práva, když toto ustanovení upravuje podle nadpisu kapitoly 7 směrnice [o DPH] „osvobození od daně vztahující se na mezinárodní přepravu“?

2) V případě kladné odpovědi na [první] otázku, musí být čl. 148 písm. c) ve spojení s čl. 148 písm. a) směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že nezbytnou podmínku pro uplatnění osvobození od DPH představuje skutečnost, že samozdvížná těžební plošina na volném moři, která doplula až na volné moře, musí, po dobu jejího používání (k obchodní nebo průmyslové žinnosti), skutečně zůstat mobilní, plavat na hladině a přemisťovat se v moři z jednoho místa na druhé, po dobu delší, než je doba, kdy se v důsledku vrtné žinnosti v moři nachází ve stacionárním stavu, nepohyblivá, jinými slovy, že žinnost spočívající v plavbě musí skutečně převažovat nad žinností spočívající ve vrtní?“

K předběžným otázkám

16 Podstatou obou otázek předkládacího soudu, které je nutné zkoumat společně, je, zda čl. 148 písm. a) a c) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že výraz „loď užívané k plavbě po volném moři“, v tomto ustanovení obsažený, se uplatní na dodání plovoucích zařízení, jako jsou samozdvížné těžební plošiny na volném moři takového druhu, jako jsou plošiny, o němž jde ve věci v původním řízení, které jsou používány převážně v nepohyblivém stavu k těžbě ložisek uhlovodíků na volném moři.

17 Na úvod je třeba připomenout, že dodání, jejichž osvobození je stanoveno v čl. 148 písm. c) směrnice o DPH jsou podmíněna tím, že jejich předmětem jsou loď užívané k plavbě po volném moři a přepravující cestující za úplatu nebo používané k obchodní, průmyslové nebo rybářské žinnosti ve smyslu čl. 148 písm. a) této směrnice.

18 Soudní dvůr již rozhodl, že znění čl. 148 písm. a) směrnice o DPH je formulováno stejně jako čl. 15 odst. 4 písm. a) šesté směrnice, která byla zrušena a nahrazena směrnicí o DPH. Judikatura týkající se tohoto ustanovení šesté směrnice je tudíž i nadále relevantní pro výklad čl. 148 písm. a) směrnice o DPH (rozsudek ze dne 3. září 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*, C-526/13, EU:C:2015:536, body 24 a 25).

19 Soudní dvůr z toho vyvodil, že osvobození podle článku 148 směrnice o DPH, obdobně jako osvobození stanovená šestou směrnicí, představují autonomní pojmy unijního práva, které proto musí být vykládány a uplatňovány jednotně v celé Evropské unii (rozsudek ze dne 3. září 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*, C-526/13, EU:C:2015:536, bod 41 a citovaná judikatura), což znamená, že osvobození určité operace od DPH nemůže záviset na její kvalifikaci ve vnitrostátním právu (v tomto smyslu zejména viz rozsudek ze dne 8. října 2007, *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, bod 28).

20 Mimoto, vzhledem k tomu, že uvedená osvobození představují výjimku z obecné zásady, podle které každé dodání zboží nebo poskytnutí služby, které je uskutečneno osobou povinnou k dani za protiplnění, podléhá DPH, musí být vykládána striktně (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. září 2006, *Elmeka*, C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563, bod 15, a ze dne 21. března 2013, *Komise v. Francie*, C-197/12, nezveřejněný, EU:C:2013:202, bod 30).

21 Je třeba rovněž připomenout, že Soudní dvůr již rozhodl, že podmínka týkající se určení k plavbě na volném moři, stanovená v čl. 15 odst. 4 písm. a) šesté směrnice, se neuplatní výlučně na lodě zajišťující přepravu cestujících za úplatu, ale rovněž také na lodě sloužící k obchodní nebo průmyslové činnosti nebo rybolovu, jejichž výčet je nyní uveden v čl. 148 písm. a) směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. září 2006, *Elmeka*, C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563, body 14 až 16, a ze dne 21. března 2013, *Komise v. Francie*, C-197/12, nezveřejněný, EU:C:2013:202, bod 32).

22 Právě ve svétle těchto úvah je třeba vykládat výraz „lodě užívané k plavbě po volném moři“, obsažený v čl. 148 písm. a) směrnice o DPH s přihlédnutím, při neexistenci definice tohoto výrazu nebo slov, které jej tvoří, ke znění tohoto ustanovení a kontextu, do něhož je zasazen, jakož i cílem sledovaným právní úpravou, jejíž je součástí (v tomto smyslu zejména viz rozsudek ze dne 18. října 2007, *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, bod 24).

23 V této souvislosti, aniž by bylo nezbytné vyjádřit se v rámci projednávané věci k pojmu „volné moře“, jehož prostorová definice se vyvinula v mezinárodním mořském právu, ani k technickým charakteristikám, které musí loď splňovat, aby mohla být považována za užívanou k plavbě po volném moři, je nutné zaprvé uvést, že výraz „lodě užívané k plavbě po volném moři“, uvedený v čl. 148 písm. a) směrnice o DPH nutně předpokládá, že plovoucí zařízení, jež jsou předmětem sporu, jsou používána k plavbě. Loď může být přitom považována za „užívanou“ k plavbě pouze v případě, že je používána hlavně nebo především pro emisování se v námořním prostoru.

24 Z hlediska znění je tento výklad potvrzen různými jazykovými zněními tohoto čl. 148 písm. a), která i když nepoužívají výraz „určené“ („affectés“), používají obecně přídělná minulá slovesa „užívat“, obdobně jako znění v češtině („užívaných“), angličtině („used“), rumunštině („utilizate“), finštině („käytettävät“) a švédštině („används“).

25 Pokud jde zadruhé o cíl sledovaný úpravou, jejíž součástí je osvobození stanovené v čl. 148 písm. a) směrnice o DPH, Soudní dvůr již rozhodl, že z nadpisu hlavy IX kapitoly 7 této směrnice vyplývá, že tento cíl spočívá v podpoře mezinárodní přepravy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. května 2017, *A*, C-33/16, EU:C:2017:339, bod 37). V tomto rámci je dodání

lodí užívaných k plavbě po volném moři osvobozeno od DPH podle čl. 148 písm. a) a c) směrnice o DPH za podmínky, že uvedené lodě jsou určeny k přepravě se po volném moři. Tento cíl tak potvrzuje výklad uvedený v bodě 23 tohoto rozsudku, podle něhož plovoucí zařízení může být kvalifikováno jako „loď užívaná k plavbě po volném moři“ pouze v případě, že je hlavně nebo především používáno k přepravě se v námořním prostoru.

26 Sledování uvedeného cíle neodporuje eventualita, že například v oblasti životního prostředí nebo spotřebních daní jsou pojmy „loď“ nebo „plavba“ například vykládány odlišně. Totiž i za předpokladu, že takový rozdíl ve výkladu existuje, stačí konstatovat, že unijní právní úprava přijatá v těchto oblastech sleduje jiné cíle, než jsou cíle sledované osvobozeními stanovenými v čl. 148 písm. a) a c) směrnice o DPH.

27 Zatím a na posledním místě, výklad čl. 148 písm. a) a c) směrnice o DPH spočívající v omezení jeho působnosti na plovoucí zařízení používaná hlavně k přepravě se v námořním prostoru je v souladu s kontextem, do něhož je toto ustanovení zasazeno, a sice systému osvobození od DPH, která musí být, jak bylo připomenuto v bodě 20 tohoto rozsudku, vykládána striktně.

28 V projednávané věci je, jak v podstatě uvedl generální advokát v bodech 24 a 25 svého stanoviska, nesporné, že samozdvížné těžební plošiny na volném moři, které byly předmětem dodání, o něž jde ve věci v povodním zařízení, jsou pohyblivé těžební jednotky na volném moři, které se skládají z plovoucího trupu, k němuž je připojeno několik pohyblivých nohou, jež jsou během operace vlečeny až na místo, na němž probíhají vrtné práce, zasunuté, a který je v okamžiku, kdy se nachází v pozici pro výkon vrtných prací, umístěn prostřednictvím těchto vysunutých nohou opírajících se o mořské dno několik desítek metrů nad mořskou hladinu, aby tak vytvořil statickou plošinu.

29 S přihlédnutím k těmto charakteristikám je zřejmé, že těžební plošiny na volném moři, o něž jde ve věci v povodním zařízení, nejsou takové povahy, aby byly používány hlavně k plavbě, což nicméně přísluší ověřit předkládajícímu soudu, takže tato plovoucí zařízení nemohou být kvalifikována jako zařízení „užívaná k plavbě“ ve smyslu čl. 148 písm. a) směrnice o DPH. Naopak, jak tvrdila rumunská vláda a Evropská Komise a s výhradou ověření předkládajícím soudem, jejich hlavní funkcí je těžba, v nepohyblivém stavu těchto plovoucích zařízení, ložisek uhlodíků na volném moři.

30 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět, že čl. 148 písm. a) a c) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že výraz „loď užívaná k plavbě po volném moři“, v tomto ustanovení obsažený, se neuplatní na dodání takových plovoucích zařízení, jako jsou samozdvížné těžební plošiny na volném moři takového druhu jako plošiny, o něž jde ve věci v povodním zařízení, které jsou především používány v nepohyblivém stavu k těžbě ložisek uhlodíků na volném moři.

K nákladům zařízení

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

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

Článek 148 písm. a) a c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že výraz „loď užívaná k plavbě po volném moři“, v tomto ustanovení obsažený, se neuplatní na dodání takových plovoucích zařízení, jako jsou samozdvížné těžební plošiny na volném moři takového

druhu jako plošiny, o něž jde ve věci v původním řízení, které jsou převážně používány v nepohyblivém stavu k těžbě ložisek uhlovodíků na volném moři.

Podpisy.

*Jednací jazyk: rumunština.