

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

YVESE BOTA

přednesené dne 7. prosince 2016(1)

Věc C-33/16

A Oy

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud, Finsko)]

„řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 148 písm. d) – Poskytování služeb – Pojem – Osvobození – Poskytování služeb k zabezpečení bezprostředních potřeb lodí užívaných k plavbě po volném moři a jejich nákladu – Poskytování nákladky nákladu subdodavateli na účet zprostředkovatelů“

1. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 148 písm. d) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty(2)

2. Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi A Oy(3) a Keskusverolautakunta (Ústřední daňový výbor, Finsko) ohledně předběžného daňového výměru, ve kterém se tento výbor domníval, že na služby nákladky nákladu na loď nebo jeho vykládky z ní, poskytované subdodavatelem, který je fakturuje smluvnímu podniku, a nikoliv přímo rejdaři, se nemůže vztahovat osvobození od DPH stanovené v čl. 148 písm. d) směrnice od DPH.

3. V tomto stanovisku uvedu, že pojem „poskytování služeb k zabezpečení bezprostředních potřeb lodí uvedených v čl. 148 písm. a) [této směrnice] nebo jejich nákladu“ zahrnuje služby nákladky nákladu na loď nebo jeho vykládky z ní.

4. Mimoto uvedu, že osvobození stanovené čl. 148 písm. d) uvedené směrnice zahrnuje služby nákladky nákladu na loď nebo jeho vykládky z ní, pokud jsou tyto služby poskytovány subdodavatelem, který jedná na účet hospodářského subjektu, který sám nemá smluvní vztah s rejdařem, ale se spedičním podnikem, přepravcem nebo zprostředkovatelem přepravy nebo držitelem dotčeného nákladu.

I – Právní rámec

A – Unijní právo

5. ?lánek 148 písm. a), c) a d) sm?rnice o DPH 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, jakož i lodí užívaných k poskytování záchrany a pomoci na mo?i nebo k pob?ežnímu rybolovu, v tomto p?ípad? však s výjimkou dodání palubních zásob;

[...]

c) dodání, úpravu, opravu, údržbu a nájem, a to i v?etn? posádky, lodí uvedených v písmenu a) a dodání, nájem, opravu a údržbu za?ízení, v?etn? rybá?ského vybavení, které je na t?chto lodích instalováno nebo používáno;

d) poskytnutí služby jiné než uvedené v písmenu c) k zabezpe?ení bezprost?edních pot?eb lodí uvedených v písmenu a) nebo jejich nákladu.

6. Tento ?lánek 148 písm. a), c) a d) odpovídá ?l. 15 bodu 4 písm. a) a b) a bod?m 5 a 8 šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se dan z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan?(4)
, jež prvn? uvedený ?lánek nahradil.

B – *Finské právo*

7. Ustanovení ? 71 odst. 3 Arvonlisäverolaki 1501/1993 (zákon ?. 1501/1993 o dani z p?idané hodnoty) ze dne 30. prosince 1993(5)
, ve zn?ní použitelném v dob? rozhodné z hlediska skute?ností v p?vodním ?ízení, stanoví:

„Dani nepodléhají následující pln?ní:

[...]

3) poskytování služeb na lodi nebo v letadle v mezinárodní p?prav? osobám p?i jejich p?emis?ování do zahrani?í, jakož i poskytování služeb k zabezpe?ení bezprost?edních pot?eb takové lodi nebo jejího nákladu“.

II – Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

8. Spole?nost A, která je dce?inou spole?ností spole?nosti B Oy, vykonává ?innost ve dvou p?ístavech, ve kterých poskytuje služby nakládky a vykládky, skladovací služby, lodní agenturu a spedi?ní služby.

9. Mezi pln?ními poskytovanými spole?ností A jsou služby p?ekládky náklad? lodí užívaných k plavb? po volném mo?i a zajiš?ujících výkon obchodní ?innosti. Tyto služby jsou poskytovány subdodavatelem, který je fakturuje spole?ností A, která je dále fakturuje svému objednateli, kterým m?že být v závislosti na p?ípadu spole?nost B Oy, držitel zboží, vykládající spole?nost, spedi?ní podnik nebo rejda?. Podrobné informace týkající se dot?ené lodi a nákladu jsou p?edány subdodavateli a uvedeny jak na od n?j obdržené faktu?e, tak i na faktu?e vystavené spole?ností A.

10. Poté, co spole?nost A podala žádost o vydání p?edb?žného da?ového vým?ru, aby se dozv?d?la, zda na základ? ? 71 odst. 3 AVL mohou být služby p?ekládky poskytované v rámci

subdodávky na účet jejich zákazník? osvobozeny od DPH, Keskusverolautakunta (Ústřední daňový výbor) rozhodnutím ze dne 1. října 2014 rozhodl, že služby překládky nelze považovat za služby osvobozené od DPH ve smyslu § 71 odst. 3 AVL, který provádí ?l. 148 písm. a), c) a d) směrnice o DPH, nebo? podle judikatury Soudního dvora služby poskytované mezinárodním námořním plavidl?m nebo pro jejich náklad mohou být osvobozeny od DPH jen tehdy, uskutečnily-li se ve stadiu konečného prodeje a – v případě posuzovaném v žádosti – jsou-li služby překládky poskytovány ve stadiu před konečným prodejem.

11. Poté, co společnost A podala proti tomuto rozhodnutí žalobu ke Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud, Finsko), rozhodl se tento soud přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1. Musí být ?l. 148 písm. d) [směrnice o DPH] vykládán v tom smyslu, že služby nakládky nákladu z lodí a jeho vykládky z ní představují poskytování služeb k zabezpečení bezprostředních potřeb nákladu lodí uvedených v písmenu a) téhož ?lánku?

2. Musí být ?l. 148 písm. d) [směrnice o DPH], s ohledem na bod 24 rozsudku [ze dne 14. září 2006, Elmeke(6)], podle něhož nelze osvobození stanovené v tomto ustanovení rozšířit na služby, které jsou poskytnuty ve stadiu předcházejícím prodeji, vykládán v tom smyslu, že se použije i na dotčenou službu, u níž plnění, kterou na prvním stupni obratu poskytl subdodavatel společnosti A, zahrnuje službu fyzicky bezprostředně zaměřenou na náklad, kterou společnost A dále fakturuje spedičnímu nebo přepravnímu podniku?

3. Musí být ?l. 148 písm. d) [směrnice o DPH], s ohledem na bod 24 rozsudku [ze dne 14. září 2006, Elmeke(7)], podle něhož se osvobození stanovené v tomto ustanovení vztahuje jen na poskytování služeb poskytovaných rejdaři, vykládán v tom smyslu, že se toto osvobození neuplatní, pokud je služba poskytnuta držiteli nákladu, například vývozci nebo dovozci dotčeného zboží?“

III – Mé posouzení

A – Úvodní poznámky

12. Úvodem je třeba připomenout, že Soudní dv?r používá na výklad osvobození od DPH stanovených v ?l. 148 směrnice o DPH následující zásady.

13. Zaprvé tato osvobození představují autonomní pojmy unijního práva, které proto musí být vykládány a uplatňovány jednotně v celé Unii(8)

14. Zadruhé tato osvobození musí být zasazena do obecného kontextu společného systému DPH zavedeného směrnicí o DPH(9)

. Tento systém přitom spočívá zejména na dvou zásadách: jednak na zásadě, že DPH je vybírána za každé poskytování služeb a za každé dodání zboží, které osoba povinná k dani uskutečňuje za úplatu(10)

, a jednak na zásadě daňové neutrality, která brání tomu, aby bylo při výběru DPH zacházeno rozdílně s hospodářskými subjekty, které poskytují stejná plnění(11)

15. Zatěti pojmy použité pro označení osvobození stanovených v ?lánku 148 směrnice o DPH musí být vykládány striktně, jelikož tato osvobození představují výjimku ze zásady, podle níž je DPH vybírána za každé poskytování služeb, které osoba povinná k dani uskutečňuje za úplatu.

Toto pravidlo výkladu však neznamena, že pojmy použité pro definici tčto osvobození musí být vykládány zpřsobem, který tato osvobození připraví o jejich účinky(12)

16. S přihlédnutím k tčmto kritériím výkladu je třeba odpovřdřt na řádost o rozhodnutí o předbřžné otázce podanou Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšří správní soud).

B – *K první předbřžné otázce*

17. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být řl. 148 písm. d) smřnice o DPH vykládán v tom smyslu, že pojem „poskytování služeb k zabezpečení bezprostřdných potřeb nákladu lodí“ zahrnuje služby nakládky a vykládky lodí.

18. Nezdá se mi, že by tato otázka, u které se všichni účastníci řízení, kteří předložili před Soudním dvorem vyjádření, shodují na tom, že by na ni mřlo být zodpovřzeno kladně, přinářela obzvláštní obtřř.

19. Staří konstatovat, že řl. 148 písm. d) smřnice o DPH nestanoví taxativní výřet osvobozených služeb, ale stanoví jejich obecnou definici, která vychází z kritéria sledovaného cíle, který musí smřřovat k zabezpečení bezprostřdných potřeb lodí a jejich nákladu. Podle Soudního dvora jsou osvobozenými plnřními „plnřní, která mají přímý vztah s potřebami námořních lodí a jejich nákladu, tedy plnřní nezbytná pro provoz tčto lodí“(13)

20. Stejnř, jako je vedení lodí, vleření lodí nebo zakotvení lodí prototypem plnřní poskytovaných pro bezprostřdní potřeby lodí, je povaha nakládky a vykládky lodí nezpochybnitelnř přřznařná pro plnřní poskytovaná pro bezprostřdní potřeby nákladu.

21. Ve skuteřnosti se pochybnost, kterou zakládá řl. 148 písm. d) smřnice o DPH, netřká ani tak zahrnutí nakládky nebo vykládky lodí pod pojem „poskytování služeb k zabezpečení bezprostřdných potřeb nákladu“, jako spřře zpřsobu, jak chápat požadavek, který spořívá v tom, aby řinnosti byly provádřny „k zabezpečení bezprostřdných potřeb lodí [...] nebo jejich nákladu“(14)

22. V tomto ohledu je třeba konstatovat, že jazykové verze řl. 148 písm. d) smřnice o DPH se liří v souřadící spoje použité pro oddřlení slov „lodí uvedených v písmenu a)“ a slov „jejich nákladu“. Jestliře totiž zejména ve verzích v nřmeckém, řeckém, řpanřlském, francouzském a italském jazyce toto ustanovení stanoví, že osvobozeno je „poskytnutí služby [...] k zabezpečení bezprostřdných potřeb lodí uvedených v písmenu a) a jejich nákladu“, zejména ve verzích v bulharském, řeckém, rumunském, finském a anglickém jazyce stejné ustanovení stanoví osvobození „poskytnutí služby [...] k zabezpečení bezprostřdných potřeb lodí uvedených v písmenu a) nebo jejich nákladu“(15)

. Tento rozdíl ve formulaci zakládá pochybnost o tom, zda se osvobození od DPH třká pouze poskytování služeb, které mohou zabezpečit souřasnř bezprostřdní potřeby lodí a jejich nákladu, nebo se třká poskytování všech služeb, které odpovřdají bezprostřdním potřebám lodí, jakoř i poskytování všech služeb, které zabezpečují potřeby jejich nákladu.

23. Z ustálené judikatury vyplývá, že vřhledem k tomu, že ustanovení unijního práva musí být vykládána a používána jednotně s přihlédnutím k verzím vypracovaným ve všech jazycích Unie, nemřže formulace použitá v jedné z jazykových verzí ustanovení unijního práva slouřit jako jediný základ pro výklad tohoto ustanovení ani jí nemřže být v tomto ohledu přřznána přednostní povaha vřhledem k jiným jazykovým verzím. V přřpadř rozdílu mezi řznými jazykovými verzemi

unijního práva musí být dotčené ustanovení vykládáno podle celkové systematiky a účelu právní úpravy, jejíž je součástí(16)

24. V projednávané věci je třeba konstatovat, že výklad, který by omezil osvobození stanovené čl. 148 písm. d) směrnice o DPH pouze na služby společné pro loď a náklad, by značně omezil rozsah tohoto osvobození tím, že by vyloučil nejprůběžnější operace prováděné v přístavech pro loď uvedené v písmenu a) tohoto článku.

25. Velení lodím a vlečení lodí, která by mohla být považována za plnění uskutečněná pouze pro potřeby lodí, jelikož zabezpečují potřeby nákladu pouze nepřímo, by tak byla vyloučena z osvobození, zatímco nakládka tohoto nákladu na loď by mohla být rovněž vyloučena pod záminkou, že prospívá bezprostředně pouze tomuto nákladu a pouze nepřímo lodí.

26. V konečném důsledku by v tomto pojetí mohly být považovány za činnosti, které souvisejí a hromadně zabezpečují bezprostřední potřeby lodí a jejího nákladu, pouze takové činnosti, jako je dozor a dohled na palubě lodí.

27. Navíc tento výklad není ani v souladu s cílem článku 148 směrnice o DPH, kterým je podpořit leteckou přepravu a mezinárodní námořní přepravu zboží a cestujících, když podnikám působícím v tomto odvětví poskytuje výhodu hotovostního toku, která spočívá v osvobození od předčasněho financování DPH. Za účelem dosažení tohoto cíle se musí osvobození, které se vztahuje na všechna zásobení námořních lodí, vztahovat i na všechny služby poskytované k zabezpečení bezprostředních potřeb těchto lodí nebo jejich nákladu.

28. To jsou důvody, pro které navrhuji Soudnímu dvoru, aby odpověděl na první otázku tak, že čl. 148 písm. d) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „poskytování služeb k zabezpečení bezprostředních potřeb lodí uvedených v písmenu a) [tohoto článku] nebo jejich nákladu“ zahrnuje služby nakládky nákladu na loď nebo jeho vykládky z ní.

C – Ke druhé a třetí předložené otázce

29. Podstatou druhé a třetí otázky předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda čl. 148 písm. d) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že se osvobození stanovené tímto ustanovením vztahuje na služby nakládky nákladu na loď nebo jeho vykládky z ní, pokud jsou tyto služby poskytovány subdodavatelem, který jedná na účet hospodářského subjektu, který má sám smluvní vztah nikoliv s rejdařem, ale se spedicíním podnikem, přepravcem nebo zprostředkovatelem přepravy nebo držitelem dotčeného nákladu.

30. Vzhledem k tomu, že ustanovení, které je předmětem předložené otázky, je vypracováno ve stejném znění jako čl. 15 bod 8 šesté směrnice, kterou směrnice o DPH zrušila a nahradila, je třeba považovat judikaturu týkající se výkladu tohoto článku za relevantní pro výklad čl. 148 písm. d) směrnice o DPH.

31. Judikatura Soudního dvora je stanovena rozsudky ze dne 26. června 1990, Velker International Oil Company(17), ze dne 14. září 2006, Elmeka(18), a ze dne 3. září 2015, Fast Bunkering Klaipėda(19)

32. Rozsudek ze dne 26. června 1990, Velker International Oil Company(20), se týká výkladu čl. 15 bodu 4 šesté směrnice, pokud jde o zásobení lodí. Společnost Velker International Oil Company Ltd NV z Rotterdamu(21), která obdržela dvě zásilky mazutu, je prodala dále společnosti Forsythe International BV z

Haagu(22)

, která je nechala dodat v cisternách, které si pronajala před jejich nalodněním na loď k plavbě po volném moři, které sama neprovozovala. Otázkou, kterou položil předkládající soud, bylo, zda se na dodání mazutu společností Verker společnosti Forsythe mohlo vztahovat osvobození od DPH. Konkrétně se jednalo o to, zda se pojem „dodání zboží pro zásobení lodí“ mohl týkat nejen dodání zboží na palubu, bezprostředně určeného k zásobení, které bylo následně vyvezeno, ale rovněž dodání ve stadiích předcházejících prodeji.

33. Soudní dvůr odpovídal tak, že „za dodání zboží pro zásobení lodí lze považovat pouze dodání provozovateli lodí, který bude toto zboží užívat pro zásobení“, když vyšel ze dvou důvodů: postavení zásobení lodí narove vývozu a omezení, která by způsobila rozšíření rozsahu osvobození na stadia předcházející konečnému dodání zboží.

34. Soudní dvůr jednak uvedl, že „[s]tejně jako se povinné osvobození od daně při vývozu stanovené [v čl. 15 odst. 1] uplatní výhradně pro konečné dodání zboží vyváženého prodávajícím nebo na jeho účet, uplatní se osvobození stanovené [v čl. 15 odst. 4] pouze na dodání zboží provozovateli lodí, který toto zboží použije k zásobování, a nelze jej tedy rozšířit na dodání tohoto zboží ve stadiu předcházejícím prodeji“(23)

35. Kromě toho Soudní dvůr uvedl, že „rozšíření rozsahu osvobození od daně i na stadia předcházející konečnému dodání zboží provozovateli lodí, by vyžadovalo, aby [členské] státy zavedly kontrolní a monitorovací mechanismy, s jejichž pomocí by se ujistily o konečném určení tohoto zboží dodávaného v režimu osvobození od daně“, a že „tyto mechanismy by se projevíly tím, že by [členskými] státy a dotčeným subjektem způsobovaly omezení neslučitelná se správným a jednoduchým uplatňováním osvobození od daně upraveným v první větě článku 15 šesté směrnice“(24)

36. Rozsudek ze dne 14. září 2006, Elmeke(25)

, používá takto přijaté řešení pro osvobození dodání zboží pro zásobení lodí na osvobození stanovené v čl. 15 bodu 8 šesté směrnice pro poskytování služeb. Věc v původním řízení se týkala přepravy pohonných hmot společností Elmeke NE, jejímž předmětem činnosti byl provoz cisternové lodi, na účet společnosti obchodující s ropnými produkty Oceanix International Bunkering SA, která byla zodpovědná za dodání zboží rejdařům dotčených lodí.

37. Soudní dvůr rozhodl, že „za účelem zajištění soudržného uplatňování šesté směrnice jako celku“ se osvobození stanovené v čl. 15 bodu 8 této směrnice „uplatní pouze na služby poskytnuté přímo rejdaři, a nelze jej tudíž rozšířit na služby, které jsou poskytnuty ve stadiu předcházejícím prodeji“(26)

. Odvodnil své řešení tím, že použil na osvobození poskytování služeb ve smyslu tohoto ustanovení důvody uvedené v bodech 22 a 24 rozsudku Velker International Oil Company(27) ohledně zásobení lodí uvedeného v čl. 15 bodu 4 šesté směrnice.

38. Rozsudek ze dne 3. září 2015, Fast Bunkering Klaipėda(28)

, nezpochybňuje zásadu, podle které nelze osvobození rozšířit na dodání zboží nebo poskytování služeb ve stadiích předcházejících prodeji, i když z důvodů spočívajících v analýze pojmu dodání zboží osobě ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH připouští, že by se osvobození mohlo použít za zvláštních okolností věci v původním řízení, když by společnost dodávala pohonné hmoty lodím k plavbě po volném moři a měla uzavřenou smlouvu nikoliv s provozovateli uvedených lodí, ale se zprostředkovateli jednajícími jejich vlastním jménem.

39. Vzhledem ke skutečnosti, že společnost sama tankovala pohonné hmoty přímo do nádrží

lodí, pro něž byly tyto pohonné hmoty určeny, a že přesné množství takto dodaných pohonných hmot bylo možné určit až po natankování, Soudní dvůr se domníval, že aťkoli dle formálních náležitostí upravených použitelným vnitrostátním právem bylo vlastnictví k pohonným hmotám formálně převedeno na zprostředkovatele, nemohli tito zprostředkovatelé za takovýchto podmínek v žádném okamžiku s dodaným množstvím nakládat, nebo oprávněni nakládat s ním náleželo provozovatelům lodí od okamžiku, kdy byly pohonné hmoty natankovány do nádrží, nebo od tohoto okamžiku se má zpravidla za to, že jsou tito provozovatelé lodí oprávněni s pohonnými hmotami fakticky nakládat, jako by byli jejich vlastníky(29)

40. Soudní dvůr z toho vyvodil, že dodání dotčená ve věci v původním řízení nebylo možné kvalifikovat jako dodání zprostředkovatelem jednajícím vlastním jménem, nýbrž 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 o DPH(30)

. Řešení takto přijaté Soudním dvorem znamená tedy připustit, že dodání pohonných hmot může být osvobozeno od DPH, i když je fakturováno nikoliv přímo provozovatelům lodí, ale zprostředkovatelem.

41. Sdílím názor předkládajícího soudu, který se domnívá, že judikatura neposkytuje jasnou odpověď na otázku, zda se osvobození vztahuje na služby nakládky nákladu na loď nebo jeho vykládky z ní již na základě toho, že jsou tyto služby z vlastní podstaty bezprostředně spojeny s potřebami nákladu bez ohledu na poskytovatele nebo příjemce, nebo zda, naopak, lze tyto služby osvobodit jen při jejich fakturaci subjektu, který představuje poslední stádium prodejního řetězce.

42. Odpověď na tuto otázku předpokládá odkrýt logiku čl. 148 písm. d) směrnice o DPH, podle které dochází k osvobození. Existují totiž dva způsoby, jak rozumět tomuto ustanovení, s přihlédnutím k výkladu Soudním dvorem, který rozhodl, že se osvobození vztahuje pouze na „konečné dodání zboží provozovateli lodí“(31)

a na „služby poskytované přímo rejdáři pro bezprostřední potřeby námořních lodí“(32)

43. Podle prvního pojetí, které je pojetím společnosti A a nizozemské, polské a finské vlády, stanoví čl. 148 písm. d) směrnice o DPH jako jediné kritérium pro osvobození povahu poskytování služeb, aniž by bylo zohledněno to, zda je toto plnění poskytováno subdodavatelem nebo zda je fakturováno držiteli nákladu nebo třetí osobou na místo toho, aby bylo fakturováno přímo rejdáři. Podle polské vlády toto pojetí zcela odpovídá judikatuře Soudního dvora vzhledem k rozdílu, které existují mezi dříve rozsouzenými věcmi, které se týkaly dodání pohonných hmot na lodích a s nimi souvisejících právních služeb, zatímco projednávaná věc se týká služeb nakládky nákladu z lodí a jeho vykládky z ní.

44. Podle druhého pojetí, podporovaného řeckou vládou a Evropskou komisí, lze služby překládky osvobodit od DPH pouze tehdy, pokud k nim dochází ve stadiu konečného prodeje a jsou poskytovány přímo rejdáři. Řecká vláda v tomto smyslu tvrdí, že tyto služby lze osvobodit pouze za podmínky, že náklad obsahuje zboží nezbytné pro fungování a údržbu lodi. Podle této vlády jsou tedy službami, na které se může vztahovat osvobození, pouze služby, které jsou spojeny se samotnou lodí a které jsou poskytnuty přímo rejdáři. Na podporu svého výkladu, podle kterého se osvobození na základě čl. 148 písm. d) směrnice o DPH může vztahovat pouze na poslední plnění, tedy službu poskytnutou rejdáři, Komise uvádí, že tento výklad nepenalizuje žádný řánek prodejního řetězce, nebo osoba, která plnění provádí, může využít nároku na odpočet. V případě využití subdodávky lze tak služby poskytované rejdáři hlavním podnikem osvobodit na základě čl. 148 písm. d) směrnice o DPH, zatímco služby poskytované hlavnímu podniku subdodavatelem osvobodit nelze, neboť k nim nedochází v posledním stadiu prodeje,

aniž by to nicméně bránilo hlavnímu podniku následně si odpoví DPH, kterou zaplatil subdodavateli, nebo si ji nechat vrátit. Podle Komise je navržený výklad jediným výkladem, který je v souladu s judikaturou Soudního dvora a se zásadou, podle které jsou osvobození uvedena v čl. 148 směrnice o DPH postavena narovně vývozem. Navíc umožňuje zaručit jednoduché použití osvobození, zatímco jeho rozšíření na stadia předcházející prodeji by vyvolalo praktické obtíže.

45. Každé z obou těchto pojetí spočívá na pádných argumentech.

46. Pro přijetí výkladu, že se osvobození může použít pouze na služby přímo poskytované rejdami, lze podle mého názoru předložit dva hlavní důvody.

47. První důvod spočívá v postavení narovně poskytování služeb ve smyslu čl. 148 písm. d) směrnice o DPH a vývozních operací, u kterých se osvobození automaticky použije výlučně na konečná dodání zboží vyváženého prodávajícím nebo na jeho účet. Služby poskytnuté subdodavatelem a fakturované hlavnímu podniku, který je dále fakturuje jinému objednateli než rejdami, však figurují v předcházejících hospodářských stádiích, což vylučuje jakékoliv srovnání s vývozní operací.

48. Druhý důvod spočívá v cíli čl. 148 směrnice o DPH, kterým je, jak jsem výše zdůraznil, podpořit leteckou přepravu a mezinárodní námořní přepravu zboží a cestujících, když podnikům poskytujícím v tomto odvětví poskytuje výhodu hotovostního toku, která spočívá v osvobození od povinného financování DPH(33)

. Z tohoto pohledu se zdá logické omezit osvobození pouze na podniky, které skutečně uskutečňují leteckou přepravu a mezinárodní námořní přepravu zboží, aniž by bylo rozšířeno na hospodářské subjekty, které uskutečňují odlišná plnění, byť přímo spojená s přepravou. Osvobození tedy musí záviset na postavení osoby, které je poskytnutí služby fakturováno.

49. Mám nicméně za to, že na podporu druhého výkladu, podle kterého je třeba vycházet z povahy plnění bez podmiňování osvobození tím, aby bylo plnění uskutečněno samotným poskytovatelem, který jedná přímo na účet rejdami, lze nalézt jiné přesvědčivější důvody.

50. První důvod vychází ze samotného znění čl. 148 písm. d) směrnice o DPH, který definuje osvobozená plnění v závislosti na povaze poskytovaných služeb a nikoliv v závislosti na poskytovateli nebo příjemci služby, na které toto ustanovení nijak neodkazuje. Skutečnosti týkající se osob tedy v zásadě postrádají jakoukoliv relevanci pro určení osvobozených plnění.

51. Druhý důvod vychází ze zásady daňové neutrality vlastní společnému systému DPH, podle které nelze s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění, zacházet při vybírání DPH rozdílně. Tato zásada podle mého názoru brání tomu, aby s hospodářským subjektem, který poskytuje službu k zabezpečení bezprostředních potřeb lodí nebo jejich nákladu, bylo zacházeno odlišně podle toho, zda poskytuje tuto službu přímo nebo nepřímo, jakož i podle postavení osoby, které tuto službu poskytuje.

52. Třetím důvodem, který považuji za zásadní, je, že judikatura Soudního dvora, podle které musí být v prodejním řetězci osvobození od DPH omezeno na poslední článek tohoto řetězce, není podle mého názoru použitelná na zvláštní situaci, ve které dochází k jedinému poskytnutí služeb, bezprostředně spojenému s potřebami lodí nebo nákladu. Věci, ve kterých byly vydány rozsudky ze dne 26. června 1990, Velker International Oil Company(34), a ze dne 14. září 2006, Elmeka(35), se týkaly situací, ve kterých zásobení lodí předcházelo odlišným plněním, a sice dodání mazutu do cisteren před nakládkou na loď v první věci a přeprava pohonných hmot před jejich dodáním rejdami v případě druhé věci.

53. Jak p?itom správn? tvrdily spole?nost A a polská vláda, ve v?ci v p?vodním ?ízení je jediné poskytnutí služeb nakládky a vykládky v p?ímé souvislosti s pot?ebami lodi a jejího nákladu, provád?no a fakturováno subdodavatelem p?edtím, než jej spole?nost A dále fakturuje svému objednateli.

54. Soudní dv?r od?vodnil odmítnutí rozší?it rozsah osvobození na stadia p?edcházející kone?nému dodání zboží provozovateli lodí rizikem zm?ny ur?ení dot?eného zboží nebo služeb a povinností, která by z toho vyplývala pro ?lenské státy zavést kontrolní a monitorovací mechanismy, s jejichž pomocí by se ujistily o kone?ném ur?ení tohoto zboží nebo služeb. Tyto mechanismy by se projevíly tím, že by ?lenským stát?m a dot?eným subjekt?m zp?sobovaly omezení neslu?itelná se správným a jednoduchým uplat?ováním osvobození od dan? upraveným v ?látku 131 sm?rnice o DPH(36)

55. Toto riziko p?itom vyplývá z pln?ní operací p?edcházejících skute?nému zásobení lodi, jejichž ú?elem je zavést v prodejním ?et?zci možnosti zm?ny ur?ení ropných produkt?. Toto riziko je v d?sledku toho vylou?eno u služby nakládky nebo vykládky nákladu, která je poskytována p?ímo na palub? lodi.

56. Je pravda, že Komise na jednání poukazovala na jiné riziko, vyplývající z toho, že nakládku a vykládku lze provést na lodi, která neodpovídá kritériím stanoveným v ?l. 148 písm. a) sm?rnice o DPH, jelikož ne všechny ?lenské státy disponují digitálním rejst?íkem, který by umož?oval ov?it vlastnosti lodi, na které dochází k nakládce nebo vykládce. Aniž bych popíral, že m?že existovat riziko, že operace p?ekládky m?že být provedena na lodi, která zejména není užívána k plavb? po volném mo?i, je t?eba konstatovat, že toto riziko nesouvisí s pln?ním skute?ným v rámci subdodávky a dále fakturovaným hlavním podnikem objednateli. Je totiž rovn?ž myslitelné, že se pln?ní p?ímo fakturované rejda?i poskytovatelem ve skute?nosti týká jiné lodi než lodí uvedených v ?l. 148 písm. a) sm?rnice o DPH. Obecné riziko, na které poukazuje Komise, by tedy m?lo logicky vést ke zpochybn?ní samotné zásady osvobození pro pln?ní uvedená v ?látku 148 této sm?rnice.

57. Za t?chto podmínek se domnívám, že judikaturu Soudního dvora týkající se pln?ní p?edcházejících zásobení lodi nelze použít na poskytování služeb k zabezpe?ení bezprost?edních pot?eb nákladu. Domnívám se, že se osvobození stanovené v ?l. 148 písm. d) sm?rnice o DPH musí použít v závislosti na povaze t?chto pln?ní, a nikoliv v závislosti na jejich poskytovateli nebo p?íjemci.

IV – Záv?ry

58. Navrhuji proto Soudnímu dvoru, aby odpov?d?l na p?edb?žné otázky položené Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud, Finsko) následovn?:

?lánek 148 písm. d) sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?ídané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „poskytování služeb k zabezpe?ení bezprost?edních pot?eb lodí uvedených v ?l. 148 písm. a) [této sm?rnice] nebo jejich nákladu“ zahrnuje služby nakládky nákladu na lo? nebo jeho vykládky z ní.

článek 148 písm. d) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození stanovené tímto ustanovením zahrnuje služby nakládky nákladu na loď nebo jeho vykládky z ní, pokud jsou tyto služby poskytovány subdodavatelem, který jedná na účet hospodářského subjektu, který sám má smluvní vztah nikoliv s rejdařem, ale se spedičním podnikem, přepravcem nebo zprostředkovatelem přepravy nebo držitelem dotčeného nákladu.

1 Původní jazyk: francouzština.

2

3

4

5 Dále jen „AVL“.

6

7 C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563.

8 Viz zejména rozsudek ze dne 3. září 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, bod 41 a citovaná judikatura).

9 Viz zejména rozsudek ze dne 19. července 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, bod 31 a citovaná judikatura).

10 Viz zejména rozsudek ze dne 19. července 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, bod 48 a citovaná judikatura).

11 Viz zejména rozsudek ze dne 19. července 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, body 32, 33 a 48, jakož i citovaná judikatura).

12 Viz zejména rozsudek ze dne 19. července 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, bod 49 a citovaná judikatura).

13 Viz rozsudek ze dne 4. července 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, bod 21, který vyloučil z kategorie plně osvobozených od daně zavedení strojů na mince, které „nemají žádný vnitřní vztah s potřebami plavby“).

14

15

16 V tomto smyslu viz zejména rozsudek ze dne 28. července 2016, Edilizia Mastrodonato (C-147/15, EU:C:2016:606, bod 29 a citovaná judikatura).

17 C-185/89, EU:C:1990:262.

18 C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563.

19 C-526/13, EU:C:2015:536.

20

- 21 Dále jen „Velker“.
- 22 Dále jen „Forsythe“.
- 23 Rozsudek ze dne 26. ?ervna 1990, Velker International Oil Company (C?185/89, EU:C:1990:262, bod 22).
- 24 Rozsudek ze dne 26. ?ervna 1990, Velker International Oil Company (C?185/89, EU:C:1990:262, bod 24).
- 25
- 26 Rozsudek ze dne 14. září 2006, Elmeka (C?181/04 až C?183/04, EU:C:2006:563, bod 24).
- 27 C?185/89, EU:C:1990:262.
- 28
- 29 Rozsudek ze dne 3. září 2015, Fast Bunkering Klaip?da (C?526/13, EU:C:2015:536, bod 47).
- 30 Rozsudek ze dne 3. září 2015, Fast Bunkering Klaip?da (C?526/13, EU:C:2015:536, bod 52).
- 31 Rozsudek ze dne 26. ?ervna 1990, Velker International Oil Company (C?185/89, EU:C:1990:262, bod 24).
- 32 Rozsudek ze dne 14. září 2006, Elmeka (C?181/04 až C?183/04, EU:C:2006:563, bod 25).
- 33
- 34 C?185/89, EU:C:1990:262.
- 35 C?181/04 až C?183/04, EU:C:2006:563.
- 36 Viz zejména rozsudek ze dne 3. září 2015, Fast Bunkering Klaip?da (C?526/13, EU:C:2015:536, bod 28).