



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
YVESE BOTA
přednesené dne 7. prosince 2016¹

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 nakládky 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 hodnoty².
2. Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi A Oy³ a Keskusverolautakunta (Ústřední daňový výbor, Finsko) ohledně předběžného daňového výměru, ve kterém se tento výbor domníval, že na služby nakládky 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 nakládky nákladu na loď nebo jeho vykládky z ní.
4. Mimoto uvedu, že osvobození stanovené čl. 148 písm. d) uvedené směrnice 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 nemá smluvní vztah s rejdařem, ale se spedičním podnikem, přepravcem nebo zprostředkovatelem přepravy nebo držitelem dotčeného nákladu.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“.

3 — Dále jen „A“.

I – Právní rámec

A – Unijní právo

5. Článek 148 písm. a), c) a d) směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

a) dodání zboží pro zásobení lodí užívaných k plavbě po volném moři a přepravujících cestující za úplatu nebo používaných k obchodní, průmyslové nebo rybářské činnosti, jakož i lodí užívaných k poskytování záchrany a pomoci na moři nebo k pobřežnímu 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;

d) poskytnutí služby jiné než uvedené v písmenu c) k zabezpečení bezprostředních potřeb lodí uvedených v písmenu a) nebo jejich nákladu.

6. Tento článek 148 písm. a), c) a d) odpovídá čl. 15 bodu 4 písm. a) a b) a bodům 5 a 8 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se dan z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně⁴, jež prvně uvedený článek nahradil.

B – Finské právo

7. Ustanovení § 71 odst. 3 Arvonlisäverolaki 1501/1993 (zákon č. 1501/1993 o dani z přidané hodnoty) ze dne 30. prosince 1993⁵, ve znění použitelném v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení, stanoví:

„Dani nepodléhají následující plnění:

[...]

3) poskytování služeb na lodi nebo v letadle v mezinárodní přepravě osobám při jejich přemísťování do zahraničí, jakož i poskytování služeb k zabezpečení bezprostředních potřeb takové lodi nebo jejího nákladu“.

II – Spor v původním řízení a předběžné otázky

8. Společnost A, která je dceřinou společností společnosti B Oy, vykonává činnost ve dvou přístavech, ve kterých poskytuje služby nakládky a vykládky, skladovací služby, lodní agenturu a spediční služby.

4 — Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/001, s. 23, dále jen „šestá směrnice“.

5 — Dále jen „AVL“.

9. Mezi plněními poskytovanými společností A jsou služby překládky nákladů lodí užívaných k plavbě po volném moři a zajišťujících výkon obchodní činnosti. Tyto služby jsou poskytovány subdodavatelem, který je fakturuje společnosti A, která je dále fakturuje svému objednateli, kterým může být v závislosti na případě společnost B Oy, držitel zboží, vykládající společnost, spediční podnik nebo rejdař. Podrobné informace týkající se dotčené lodi a nákladu jsou předány subdodavateli a uvedeny jak na od něj obdržené faktuře, tak i na faktuře vystavené společností A.

10. Poté, co společnost A podala žádost o vydání předběžného daňového výměru, aby se dozvěděla, zda na základě § 71 odst. 3 AVL mohou být služby překládky poskytované v rámci subdodávky na účet jejích zákazníků 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 čl. 148 písm. a), c) a d) směrnice o DPH, neboť podle judikatury Soudního dvora služby poskytované mezinárodním námořním plavidlům nebo pro jejich náklad mohou být osvobozeny od DPH jen tehdy, uskutečňují-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 čl. 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 článku?

2. Musí být čl. 148 písm. d) [směrnice o DPH], s ohledem na bod 24 rozsudku [ze dne 14. září 2006, Elmeka⁶], 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 čl. 148 písm. d) [směrnice o DPH], s ohledem na bod 24 rozsudku [ze dne 14. září 2006, Elmeka⁷], 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 dvůr používá na výklad osvobození od DPH stanovených v čl. 148 směrnice o DPH následující zásady.

13. Zprvce tato osvobození představují autonomní pojmy unijního práva, které proto musí být vykládány a uplatňovány jednotně v celé Unii⁸.

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

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).

14. Zadruhé tato osvobození musí být zasazena do obecného kontextu společného systému DPH zavedeného směrnicí o DPH⁹. 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 úplatu¹⁰, a jednak na zásadě daňové neutrality, která brání tomu, aby bylo při výběru DPH zacházeno rozdílně s hospodářskými subjekty, které poskytují stejná plnění¹¹.

15. Zatřetí pojmy použité pro označení osvobození stanovených v článku 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 neznamená, že pojmy použité pro definici těchto osvobození musí být vykládány způsobem, který tato osvobození připraví o jejich účinky¹².

16. S přihlédnutím k těmto kritériím výkladu je třeba odpovědět na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podanou Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud).

B – K první předběžné otázce

17. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 148 písm. d) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že pojem „poskytování služeb k zabezpečení bezprostředních 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 mělo být zodpovězeno kladně, přinášela obzvláštní obtíž.

19. Stačí konstatovat, že čl. 148 písm. d) směrnice o DPH nestanoví taxativní výčet osvobozených služeb, ale stanoví jejich obecnou definici, která vychází z kritéria sledovaného cíle, který musí směřovat k zabezpečení bezprostředních potřeb lodí a jejich nákladu. Podle Soudního dvora jsou osvobozenými plněními „plnění, která mají přímý vztah s potřebami námořních lodí a jejich nákladu, tedy plnění nezbytná pro provoz těchto lodí“¹³.

20. Stejně, jako je vedení lodí, vlečení lodí nebo zakotvení lodí prototypem plnění poskytovaných pro bezprostřední potřeby lodí, je povaha nakládky a vykládky lodí nepochybnitelně příznačná pro plnění poskytovaná pro bezprostřední potřeby nákladu.

21. Ve skutečnosti se pochybnost, kterou zakládá čl. 148 písm. d) směrnice o DPH, netýká ani tak zahrnutí nakládky nebo vykládky lodí pod pojem „poskytování služeb k zabezpečení bezprostředních potřeb nákladu“, jako spíše způsobu, jak chápat požadavek, který spočívá v tom, aby činnosti byly prováděny „k zabezpečení bezprostředních potřeb lodí [...] nebo jejich nákladu“¹⁴.

22. V tomto ohledu je třeba konstatovat, že jazykové verze čl. 148 písm. d) směrnice o DPH se liší v souřadící spojce použité pro oddělení slov „lodí uvedených v písmenu a)“ a slov „jejich nákladu“. Jestliže totiž zejména ve verzích v německém, řeckém, španělském, francouzském a italském jazyce toto ustanovení stanoví, že osvobozeno je „poskytnutí služby [...] k zabezpečení bezprostředních potřeb lodí uvedených v písmenu a) a jejich nákladu“, zejména ve verzích v bulharském, řeckém,

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 plnění osvobozených od daně zavedení strojů na mince, které „nemají žádný vnitřní vztah s potřebami plavby“).

14 — Kurziva provedena autorem stanoviska.

rumunském, finském a anglickém jazyce stejné ustanovení stanoví osvobození „poskytnutí služby [...] k zabezpečení bezprostředních potřeb lodí uvedených v písmenu a) *nebo* jejich nákladu“¹⁵. Tento rozdíl ve formulaci zakládá pochybnost o tom, zda se osvobození od DPH týká pouze poskytování služeb, které mohou zabezpečit současně bezprostřední potřeby lodí a jejich nákladu, nebo se týká poskytování všech služeb, které odpovídají bezprostředním potřebám lodí, jakož i poskytování všech služeb, které zabezpečují potřeby jejich nákladu.

23. Z ustálené judikatury vyplývá, že vzhledem k tomu, že ustanovení unijního práva musí být vykládána a používána jednotně s přihlédnutím k verzím vypracovaným ve všech jazycích Unie, nemůže formulace použitá v jedné z jazykových verzí ustanovení unijního práva sloužit jako jediný základ pro výklad tohoto ustanovení ani jí nemůže být v tomto ohledu přiznána přednostní povaha vzhledem k jiným jazykovým verzím. V případě rozdílu mezi různými jazykovými verzemi unijního práva musí být dotčené ustanovení vykládáno podle celkové systematiky a účelu právní úpravy, jejíž je součástí¹⁶.

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 nejpříznačnější 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 současně 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 podnikům působícím v tomto odvětví poskytuje výhodu hotovostního toku, která spočívá v osvobození od předběžného 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, proč 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 předběžné 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 rejdářem, ale se spedičním podnikem, přepravcem nebo zprostředkovatelem přepravy nebo držitelem dotčeného nákladu.

15 — Kurziva provedena autorem stanoviska.

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).

30. Vzhledem k tomu, že ustanovení, které je předmětem předběžné 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, *Elmeke*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 Rotterdamu²¹, která obdržela dvě zásilky mazutu, je prodala dále společnosti *Forsythe International BV* z Haagu²², která je nechala dodat v cisternách, které si pronajala před jejich naloděním na lodě k plavbě po volném moři, které sama neprovozovala. Otázkou, kterou položil předkládající soud, bylo, zda se na dodání mazutu společností *Velker* 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 odpověděl 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 naroveň 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 projeví tím, že by [členským] státům a dotčeným subjektům 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 lodí, na účet společnosti obchodující s ropnými produkty *Oceanix International Bunkering SA*, která byla zodpovědná za dodání zboží rejdářům dotčených lodí.

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 — C-185/89, EU:C:1990:262

21 — Dále jen „*Velker*“.

22 — Dále jen „*Forsythe*“.

23 — Rozsudek ze dne 26. června 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, bod 22).

24 — Rozsudek ze dne 26. června 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, bod 24).

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

37. Soudní dvůr rozhodl, že „za účelem zajištění soudržného uplatňování šesté směrnice jako celku“ se osvobození stanovené v čl. 15 bodě 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. Odůvodnil 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, nezpochybnuje 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 ačkoli 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, neboť oprávnění nakládat s ním náleželo provozovatelům lodí od okamžiku, kdy byly pohonné hmoty natankovány do nádrží, neboť od tohoto okamžiku se má zpravidla za to, že jsou tito provozovatelé lodí oprávněni s pohonnými hmotami fakticky nakládat, jako by byli jejich vlastníky²⁹.

40. Soudní dvůr z toho vyvodil, že dodání dotčená ve věci v původním řízení nebylo možné kvalifikovat jako dodání zprostředkovatelům 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 DPH³⁰. 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 zprostředkovatelům.

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 stadium prodejního řetězce.

42. Odpověď na tuto otázku předpokládá odkrytí 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 rejdaři pro bezprostřední potřeby námořních lodí“³².

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 — C-526/13, EU:C:2015:536.

29 — Rozsudek ze dne 3. září 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, bod 47).

30 — Rozsudek ze dne 3. září 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, bod 52).

31 — Rozsudek ze dne 26. června 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).

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 osobě na místo toho, aby bylo fakturováno přímo rejdaři. 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 přepravních služeb, zatímco projednávaná věc se týká služeb nakládky nákladu z lodi 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 rejdaři. 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 rejdaři. 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 rejdaři, Komise uvádí, že tento výklad nepenalizuje žádný článek prodejního řetězce, neboť osoba, která plnění provádí, může využít nároku na odpočet. V případě využití subdodávky lze tak služby poskytované rejdaři 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 odpočíst DPH, kterou zaplatil subdodavatel, 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 uvedená v článku 148 směrnice o DPH postavena naroveň vývozům. 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 rejdaři, lze podle mého názoru předložit dva hlavní důvody.

47. První důvod spočívá v postavení naroveň 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 rejdaři, však figurují v předcházejících hospodářských stádiích, což vylučuje jakékoliv srovnání s vývozní operací.

48. Druhý důvod spočívá v cíli článku 148 směrnice o DPH, kterým je, jak jsem výše zdůraznil, podpořit leteckou přepravu a mezinárodní námořní přepravu zboží a cestujících, když podnikům působícím v tomto odvětví poskytuje výhodu hotovostního toku, která spočívá v osvobození od předběžného financování DPH³³. 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 rejdaře, lze nalézt jiné přesvědčivější důvody.

33 — Viz bod 27 tohoto stanoviska.

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 lodi 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 lodi předcházelo odlišné plnění, a sice dodání mazutu do cisteren před nakládkou na loď v první věci a přeprava pohonných hmot před jejich dodáním rejdařům v případě druhé věci.

53. Jak přitom správně tvrdily společnost A a polská vláda, ve věci v původním řízení je jediné poskytnutí služeb nakládky a vykládky v přímé souvislosti s potřebami lodi a jejího nákladu, prováděno a fakturováno subdodavatelem předtím, než jej společnost A dále fakturuje svému objednateli.

54. Soudní dvůr odůvodnil odmítnutí rozšířit rozsah osvobození na stadia předcházející konečnému dodání zboží provozovateli lodí rizikem změny určení dotčeného zboží nebo služeb a povinností, která by z toho vyplývala pro členské státy zavést kontrolní a monitorovací mechanismy, s jejichž pomocí by se ujistily o konečném určení tohoto zboží nebo služeb. Tyto mechanismy by se projevíly tím, že by členskými státy a dotčenými subjekty způsobovaly omezení neslučitelná se správným a jednoduchým uplatňováním osvobození od daně upraveným v článku 131 směrnice o DPH³⁶.

55. Toto riziko přitom vyplývá z plnění operací předcházejících skutečnému zásobení lodi, jejichž účelem je zavést v prodejním řetězci možnosti změny určení ropných produktů. Toto riziko je v důsledku toho vyloučeno u služby nakládky nebo vykládky nákladu, která je poskytována přímo na palubě 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 čl. 148 písm. a) směrnice o DPH, jelikož ne všechny členské státy disponují digitálním rejstříkem, který by umožňoval ověřit vlastnosti lodi, na které dochází k nakládce nebo vykládce. Aniž bych popíral, že může existovat riziko, že operace překládky může být provedena na lodi, která zejména není užívána k plavbě po volném moři, je třeba konstatovat, že toto riziko nesouvisí s plněním uskutečněným v rámci subdodávky a dále fakturovaným hlavním podnikem objednateli. Je totiž rovněž myslitelné, že se plnění přímo fakturované rejdaři poskytovatelem ve skutečnosti týká jiné lodi než lodí uvedených v čl. 148 písm. a) směrnice o DPH. Obecné riziko, na které poukazuje Komise, by tedy mělo logicky vést ke zpochybnění samotné zásady osvobození pro plnění uvedená v článku 148 této směrnice.

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 Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, bod 28).

57. Za těchto podmínek se domnívám, že judikaturu Soudního dvora týkající se plnění předcházejících zásobení lodi nelze použít na poskytování služeb k zabezpečení bezprostředních potřeb nákladu. Domnívám se, že se osvobození stanovené v čl. 148 písm. d) směrnice o DPH musí použít v závislosti na povaze těchto plnění, a nikoliv v závislosti na jejich poskytovateli nebo příjemci.

IV – Závěry

58. Navrhuji proto Soudnímu dvoru, aby odpověděl na předběžné otázky položené Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud, Finsko) následovně:

Článek 148 písm. d) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „poskytování služeb k zabezpečení bezprostředních potřeb lodí uvedených v čl. 148 písm. a) [této směrnice] nebo jejich nákladu“ zahrnuje služby nakládky nákladu na loď 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 rejdarem, ale se spedičním podnikem, přepravcem nebo zprostředkovatelem přepravy nebo držitelem dotčeného nákladu.