



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
YVES BOT
prednesené 7. decembra 2016¹

Vec C-33/16

A Oy

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd, Fínsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Dane — Daň z pridanej hodnoty (DPH) — Smernica 2006/112/ES — Článok 148 písm. d) — Poskytovanie služieb — Pojem — Oslobodenie od dane — Poskytovanie služieb potrebných pre priame potreby plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori a ich náklad — Služby nakládky a vykládky poskytované subdodávateľmi na účet sprostredkovateľov“

1. Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 148 písm. d) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty².
2. Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou A Oy³ a Keskusverolautakunta (Ústredná daňová komisia, Fínsko), týkajúceho sa záväzného daňového stanoviska, v ktorom táto komisia uviedla, že na služby nakládky alebo vykládky plavidla, poskytované subdodávateľom, ktorý ich fakturuje objednávajúcej spoločnosti a nie priamo vlastníkovi plavidla, sa nemôže vzťahovať oslobodenie od DPH stanovené v článku 148 písm. d) smernice o DPH.
3. V týchto návrhoch poukážem na to, že pojem poskytovanie služieb potrebných pre priame potreby plavidiel uvedených v článku 148 písm. a) tejto smernice alebo ich nákladu zahŕňa služby nakládky alebo vykládky plavidla.
4. Okrem toho uvediem, že oslobodenie od dane stanovené v článku 148 písm. d) tejto smernice sa vzťahuje na služby nakládky alebo vykládky plavidla, ak sú tieto služby poskytované subdodávateľom, ktorý koná na účet hospodárskeho subjektu, ktorý nie je zmluvne zviazaný s vlastníkom plavidla, ale so špedičným podnikom, dopravcom či sprostredkovateľom dopravy, alebo s držiteľom predmetného nákladu.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“.

3 — Ďalej len „A“.

I – Právny rámec

A – Právo Únie

5. Článok 148 písm. a), c) a d) smernice o DPH stanovuje:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

- a) dodanie tovaru určeného na zásobovanie plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori, ktoré prepravujú cestujúcich za odplatu alebo ktoré sa používajú na obchodnú, priemyselnú alebo rybársku činnosť, ako aj plavidiel používaných na záchranu alebo pomoc na mori a na pobrežný rybolov s výnimkou dodania potravín pre plavidlá používané na pobrežný rybolov;

...

- c) dodanie, úprava, oprava, údržba a nájom plavidiel uvedených v písmene a), ako aj dodanie, nájom, oprava a údržba vybavenia vrátane rybárskej výbavy inštalovaného alebo používaného na týchto plavidlách;
- d) poskytovanie iných služieb ako služieb uvedených v písmene c) potrebných pre priame potreby plavidiel uvedených v písmene a) a pre ich náklad;“

6. Tento článok 148 písm. a), c) a d) zodpovedá ním nahradenému článku 15 ods. 4 písm. a) a b), ako aj odsekom 5 a 8 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia⁴.

B – Fínske právo

7. § 71 ods. 3 Arvonlisäverolaki 1501/1993 (zákon č. 1501/1993 o dani z pridanej hodnoty) z 30. decembra 1993⁵ v znení uplatniteľnom v čase, keď nastali skutkové okolnosti vo veci samej, stanovuje:

„Od dane sú oslobodené tieto predaje:

...

- 3. predaj služieb na námornom plavidle alebo lietadle pôsobiacom v medzinárodnej doprave osobám pri ich preprave do zahraničia, ako aj predaj služieb pre priame potreby tohto plavidla alebo jeho nákladu“.

II – Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

8. Spoločnosť A, ktorá je dcérskou spoločnosťou spoločnosti B Oy, vykonáva svoju činnosť v dvoch prístavoch, kde poskytuje služby nakládky a vykládky, skladovacie služby, služby lodnej agentúry a špedičné služby.

4 — Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“.

5 — Ďalej len „AVL“.

9. K službám, ktoré poskytuje spoločnosť A, patria aj prekládkové služby nákladu plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori a vykonávajúcich obchodnú činnosť. Tieto služby poskytuje subdodávateľ, ktorý ich fakturuje spoločnosti A, ktorá ich následne fakturuje svojmu objednávateľovi, ktorým môže byť v závislosti od konkrétneho prípadu spoločnosti B Oy, držiteľ tovaru, odosielať nákladu, špedičný podnik alebo vlastník plavidla. Identifikačné údaje týkajúce sa predmetného plavidla a nákladu sa oznámia subdodávateľovi a uvedú sa aj vo faktúre, ktorú dostane subdodávateľ, ako aj vo faktúre, ktorú vystaví A.

10. Na základe žiadosti spoločnosti A o vydanie daňového stanoviska na účely zistenia, či pri uplatnení článku 71 ods. 3 AVL mohli byť prekládkové služby uskutočňované subdodávateľom na účet jeho klientov oslobodené od DPH, Keskusverolautakunta (Ústredná daňová komisia) v rozhodnutí z 1. októbra 2014 konštatoval, že prekládkové služby nemožno považovať za služby oslobodené od DPH v zmysle článku 71 ods. 3 AVL preberajúceho článok 148 písm. a), c) a d) smernice o DPH, z dôvodu, že podľa judikatúry Súdneho dvora služby poskytované plavidlám medzinárodnej dopravy alebo ich nákladu môžu byť oslobodené od DPH len vtedy, keď sa uskutočňujú v konečnom štádiu obchodovania a že v prípade uvedenom v žiadosti sú prekládkové služby poskytované v štádiu, ktoré predchádza konečnému štádiu obchodovania.

11. Spoločnosť A podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Korkein Hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd, Fínsko), ktorý rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky: „1. Má sa článok 148 písm. d) [smernice o DPH] vykladať v tom zmysle, že nakládka a vykládka plavidla predstavujú služby v zmysle tohto ustanovenia, ktoré sú v zmysle článku 148 písm. a) tejto smernice určené pre priame potreby nákladu námorných plavidiel?

2. Má sa článok 148 písm. d) [smernice o DPH] s ohľadom na bod 24 rozsudku [zo 14. septembra 2006, Elmeka⁶], podľa ktorého oslobodenie stanovené v tomto ustanovení nemožno rozšíriť na služby uskutočňované v štádiách predchádzajúcich predaju, vykladať v tom zmysle, že to platí aj pre službu dotknutú v konaní vo veci samej, v ktorom služba, ktorú na prvom stupni predaja poskytol subdodávateľ spoločnosti A Oy, zahŕňa službu materiálne priamo zameranú na náklad, ktorú spoločnosť A Oy následne fakturuje špedičnému alebo dopravnému podniku? 3. Má sa článok 148 písm. d) [smernice o DPH] s ohľadom na bod 24 rozsudku [zo 14. septembra 2006, Elmeka⁷], podľa ktorého oslobodenie stanovené v tomto ustanovení sa vzťahuje len na služby priamo poskytované vlastníkovi plavidla, vykladať v tom zmysle, že toto oslobodenie sa nemôže uplatniť, ak sa služba poskytuje držiteľovi nákladu, napríklad vývozcovi alebo dovozcovi tovaru?“

III – Moje posúdenie

A – Úvodné pripomienky

12. Na úvod treba pripomenúť, že Súdny dvor uplatňuje na výklad oslobodení od DPH stanovených v článku 148 smernice o DPH nasledujúce zásady.

13. Po prvé tieto oslobodenia predstavujú autonómne pojmy práva Únie, ktoré treba preto vykladať a uplatňovať jednotne v celej Únii.⁸

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 — Pozri najmä rozsudok z 3. septembra 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, bod 41 a citovanú judikatúru).

14. Po druhé tieto oslobodenia treba chápať vo všeobecnom kontexte spoločného systému DPH, ktorý zavádza smernica o DPH.⁹ Tento systém spočíva najmä na dvoch zásadách. Na jednej strane sa DPH vyberá za každé poskytnutie služieb a dodávku tovaru, ktoré platiteľ dane uskutočňuje za odplatu.¹⁰ Na druhej strane je to zásada daňovej neutrality, ktorá nepripúšťa, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré uskutočňujú zdaniteľné plnenia rovnakého druhu, zaobchádzalo pri vyberaní DPH rôzne.¹¹

15. Po tretie pojmy použité na označenie oslobodení od dane uvedených v článku 148 smernice o DPH sa majú vykladať doslovne, keďže predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb, ktoré platiteľ dane uskutoční za odplatu. Toto pravidlo doslovného výkladu však neznamená, že by sa pojmy použité na definíciu uvedených oslobodení mali vykladať spôsobom, ktorý by ich zbavoval účinku.¹²

16. Na návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Korkein Hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd), treba odpovedať so zreteľom na tieto výkladové kritériá.

B – O prvej prejudiciálnej otázke

17. Vnútroštátny súd sa svojou prvou otázkou v podstate pýta, či sa článok 148 písm. d) smernice o DPH má vykladať v tom zmysle, že pojem poskytovanie služieb potrebných pre priame potreby nákladu plavidiel zahŕňa služby nakládky a vykládky plavidla.

18. Táto otázka, pri ktorej sa všetci účastníci konania, ktorí predložili Súdneho dvoru svoje pripomienky, zhodli na kladnej odpovedi, nevyvoláva podľa môjho názoru osobitný problém.

19. Stačí konštatovať, že článok 148 písm. d) smernice o DPH neuvádza taxatívny zoznam oslobodených služieb, ale uvádza všeobecnú definíciu vychádzajúcu z kritéria, ktoré sa týka sledovaného cieľa, ktorým musí byť uspokojenie priamych potrieb plavidiel alebo ich nákladu. Podľa Súdneho dvora sú oslobodené tie poskytovania služieb, „ktoré majú priamy vzťah s potrebami námorných plavidiel a ich nákladom, to znamená služby potrebné na používanie týchto plavidiel“¹³.

20. Tak ako služby lodivodov, remorkážne služby či kotvenie plavidiel predstavujú archetyp služieb poskytovaných pre priame potreby plavidiel, povaha činností nakládky alebo vykládky plavidla je nepopierateľne charakteristická pre služby poskytované pre potreby nákladu.

21. Pochybnosť, ktorú vyvoláva znenie článku 148 písm. d) smernice o DPH, sa v skutočnosti netýka zaradenia činností nakládky a vykládky plavidla pod pojem poskytovanie služieb potrebných pre priame potreby nákladu, ale skôr spôsobu chápania požiadavky, aby boli tieto činnosti potrebné „pre priame potreby plavidiel... a pre ich náklad“¹⁴.

22. V tomto smere treba konštatovať, že jazykové verzie článku 148 písm. d) smernice o DPH sa odlišujú, pokiaľ ide o priradovaciu spojku použitú na oddelenie slov „plavidiel uvedených v písmene a)“ a slov „pre ich náklad“. Zatiaľ čo najmä v nemeckej, gréckej, španielskej, francúzskej a talianskej jazykovej verzii toto ustanovenie uvádza, že oslobodené je „poskytovanie... služieb... potrebných pre priame potreby plavidiel uvedených v písmene a) a pre ich náklad“, v bulharskej, rumunskej, fínskej a anglickej jazykovej verzii to isté ustanovenie uvádza, že oslobodené je

9 — Pozri najmä rozsudok z 19. júla 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, bod 31 a citovanú judikatúru).

10 — Pozri najmä rozsudok z 19. júla 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, bod 48 a citovanú judikatúru).

11 — Pozri najmä rozsudok z 19. júla 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, body 32, 33 a 48, ako aj citovanú judikatúru).

12 — Pozri najmä rozsudok z 19. júla 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, bod 49 a citovanú judikatúru).

13 — Pozri rozsudok zo 4. júla 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, bod 21), ktorý vylúčil z kategórie oslobodených služieb inštaláciu, na plavidlách, hracích automatov, ktoré „nemajú žiaden vnútorný vzťah s potrebami plavby“.

14 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

„poskytovanie služieb... potrebných pre priame potreby plavidiel uvedených v písmene a) *alebo* pre ich náklad“¹⁵. Tento rozdiel vo formulácii vyvoláva pochybnosť o tom, či sa oslobodenie od DPH netýka iba poskytovania služieb potrebných pre súčasné uspokojenie potrieb plavidiel a ich nákladu, alebo či sa týka všetkých poskytovaných služieb, ktoré zodpovedajú priamym potrebám plavidiel, ako aj všetkých služieb, ktoré uspokojujú potreby ich nákladu.

23. Keďže podľa ustálenej judikatúry sa ustanovenia práva Únie majú vykladať a uplatňovať jednotným spôsobom pri zohľadnení verzií vo všetkých jazykoch Únie, formulácia použitá v jednej z jazykových verzií ustanovenia práva Únie sa nemôže chápať ako jediný základ na výklad tohto ustanovenia, respektíve nemôže sa v tejto súvislosti považovať za ustanovenie, ktoré má prednosť pred inými jazykovými verziami. V prípade rozporu medzi rôznymi jazykovými zneniami textu práva Únie sa má predmetné ustanovenie vykladať v závislosti od všeobecnej systematiky a účelu právneho predpisu, ktorého je súčasťou.¹⁶

24. V predmetnej veci treba konštatovať, že výklad, ktorý by obmedzoval oslobodenie stanovené v článku 148 písm. d) smernice o DPH iba na spoločné služby pre plavidlá a náklad, by výrazne zúžil dosah tohto oslobodenia, ak by z neho vylúčil najtypickejšie transakcie uskutočňované v lodných prístavoch pre plavidlá uvedené v písmene a) tohto článku.

25. Činnosť lodivodov a remorkážna služba, ktorá by mohla byť považovaná za službu uskutočňovanú len pre priame potreby plavidla, by tak bola vylúčená z oslobodenia, keďže iba nepriamo zodpovedá potrebám nákladu, zatiaľ čo služba naloženia tohto nákladu by mohla byť vylúčená tiež, z dôvodu, že je osožná iba pre náklad a len nepriamo pre plavidlo.

26. V konečnom dôsledku by sa v tejto koncepcii mohli považovať za služby zodpovedajúce spoločne a súčasne priamym potrebám plavidla a jeho nákladu iba také činnosti ako strážne služby a služby dozoru uskutočňované na plavidle.

27. Navyše tento výklad nie je ani v súlade s cieľom článku 148 smernice o DPH, ktorým je podpora medzinárodnej leteckej a námornej prepravy tovaru a cestujúcich tým, že sa spoločnostiam vykonávajúcim činnosť v tomto odvetví poskytne finančná výhoda pozostávajúca z oslobodenia od predbežného platenia DPH. Na účely dosiahnutia tohto cieľa sa oslobodenie, ktoré sa vzťahuje na všetky činnosti zásobovania námorných plavidiel, musí uplatniť tiež na všetky poskytovania služieb uskutočnené pre priame potreby týchto námorných plavidiel alebo ich nákladu.

28. To sú dôvody, na základe ktorých navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prvú otázku tak, že článok 148 písm. d) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že pojem poskytovanie služieb potrebných pre priame potreby plavidiel, ktoré sú uvedené v písmene a) tohto článku, alebo ich nákladu zahŕňa služby nakládky a vykládky plavidla.

C – O druhej a tretej prejudiciálnej otázke

29. Svojou druhou a treťou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 148 písm. d) smernice o DPH má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie stanovené týmto ustanovením sa vzťahuje na služby nakládky alebo vykládky plavidla, ak sú tieto služby poskytované subdodávateľom, ktorý koná na účet hospodárskeho subjektu, ktorý nie je zmluvne viazaný s vlastníkom plavidla, ale so špedičným podnikom, dopravcom či sprostredkovateľom dopravy, alebo s držiteľom predmetného nákladu.

15 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

16 — Pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 28. júla 2016, Edilizia Mastrodonato (C-147/15, EU:C:2016:606, bod 29 a citovanú judikatúru).

30. Keďže ustanovenie, ktoré je predmetom prejudiciálnej otázky, má rovnaké znenie ako článok 15 bod 8 šiestej smernice, ktorá bola zrušená a nahradená smernicou o DPH, judikatúru týkajúcu sa výkladu tohto článku treba považovať za relevantnú na účely výkladu článku 148 písm. d) smernice o DPH.

31. Judikarúra Súdneho dvora je zakotvená v rozsudkoch z 26. júna 1990, *Velker International Oil Company*¹⁷; zo 14. septembra 2006, *Elmeka*¹⁸, a z 3. septembra 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*¹⁹.

32. Rozsudok z 26. júna 1990, *Velker International Oil Company*²⁰, sa zaoberá výkladom článku 15 bodu 4 šiestej smernice, týkajúceho sa zásobovania plavidiel. Spoločnosť *Velker International Oil Company Ltd NV* z Rotterdamu²¹, ktorá kúpila dve zásielky ropných látok, ich následne predala spoločnosti *Forsythe International BV* z Haagu²², ktorá ich dodávala v cisternách, ktoré si prenajímala, pred ich naložením na námorné plavidlá, ktoré ona sama neprevádzkovala. Vnútroštátny súd položil otázku, či dodávky ropných látok, ktoré *Velker* dodala spoločnosti *Forsythe*, mohli byť oslobodené od DPH. Presnejšie, išlo o to, či sa pojem „poskytovanie služieb určených na zásobovanie plavidiel“ mohol týkať nielen dodania na plavidlo tovaru priamo určeného na zásobovanie a vývoz, ale aj dodávok uskutočnených v predchádzajúcich štádiách obchodovania.

33. Súdny dvor odpovedal, že „za dodávku tovarov určených na zásobovanie plavidiel možno považovať len dodávky tovarov prevádzkovateľovi plavidla, ktorý ich použije na zásobovanie“, pričom vychádzal z dvoch úvah: o pripodobnení činností zásobovania plavidiel činnostiam vývozu, a o obmedzení, ktoré by spôsobilo rozšírenie oslobodenia na štádiá predchádzajúce konečnému dodaniu tovarov.

34. Súdny dvor na jednej strane uviedol, že „v dôsledku toho, ako sa povinné oslobodenie vývozu stanovené v [článku 15 bode 1] vzťahuje výlučne na konečnú dodávku tovarov vyvezených predávajúcim alebo na jeho účet, podobne sa oslobodenie upravené v [článku 15 bode 4] vzťahuje len na dodávku tovaru prevádzkovateľovi plavidla, ktorý tento tovar použije na zásobovanie, a preto ho nemožno rozšíriť na dodávky tohto tovaru uskutočnené v predchádzajúcich štádiách distribučného reťazca“²³.

35. Na druhej strane Súdny dvor uviedol, že „rozšírenie oslobodenia aj na štádiá predchádzajúce konečnému dodaniu tovaru prevádzkovateľovi plavidla by od [členských] štátov vyžadovalo, aby zaviedli mechanizmy kontroly a dohľadu s cieľom zistiť konečné určenie dotknutého tovaru, ktorý sa dodáva v režime oslobodenia od dane“ a že „takéto mechanizmy by pre uvedené štáty a dotknuté hospodárske subjekty znamenali záväzky nezlučiteľné so „správnym a jednoduchým uplatnením oslobodení“ zakotveným v prvej vete článku 15 šiestej smernice“²⁴.

36. Rozsudok zo 14. septembra 2006, *Elmeka*²⁵, uplatňuje toto riešenie, prijaté s ohľadom na oslobodenie dodávok tovarov určených na zásobovanie plavidiel, na oslobodenie stanovené v článku 15 bode 8 šiestej smernice vo vzťahu k poskytovaniu služieb. Spor vo veci samej sa týkal činností prepravy palív uskutočňovaných spoločnosťou *Elmeka NE*, ktorej predmetom podnikania bolo prevádzkovanie cisternovej lode na účet spoločnosti *Oceanic International Bunkering SA* obchodujúcej s ropnými látkami, ktorá dodávala tovar vlastníkom dotknutých 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 — Ďalej len „*Velker*“.

22 — Ďalej len „*Forsythe*“.

23 — Rozsudok z 26. júna 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, bod 22).

24 — Rozsudok z 26. júna 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. Súdny dvor uviedol, že „s cieľom zabezpečiť rovnaké uplatnenie šiestej smernice ako celku“ sa oslobodenie stanovené v článku 15 bode 8 „vzťahuje len na priame poskytovanie služieb vlastníkovi lode, a nemožno ho teda rozšíriť na služby uskutočňované v štádiách predchádzajúcich predaju“²⁶. Svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že na oslobodenie poskytovania služieb v zmysle tohto ustanovenia uplatnil dôvody uvedené v bodoch 22 a 24 rozsudku *Velker International Oil Company*²⁷ týkajúce sa činností zásobovania lodí, uvedených v článku 15 bode 4 šiestej smernice.

38. Rozsudok z 3. septembra 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*²⁸, nespochybňuje zásadu, podľa ktorej oslobodenie nemôže byť rozšírené na dodávky tovaru alebo poskytovania služieb uskutočnené v štádiách predchádzajúcich predaju, aj keď z dôvodov týkajúcich sa analýzy pojmu dodanie tovaru podľa článku 14 ods. 1 smernice o DPH pripúšťa, že oslobodenie sa môže uplatniť za osobitných okolností veci samej, v rámci ktorých spoločnosť dodávala palivo námorným plavidlám, pričom zmluvu o tejto dodávke neuzatvorila s prevádzkovateľmi týchto plavidiel, ale so sprostredkovateľmi konajúcimi v ich mene.

39. Vzhľadom na skutočnosť, že samotná spoločnosť priamo dodávala palivo do palivových zásobníkov plavidiel, pre ktoré bolo toto palivo určené a že až po natankovaní paliva bolo možné určiť presné množstvo dodaného paliva, sa Súdny dvor domnieval, že hoci podľa formálnych náležitostí upravených uplatniteľným vnútroštátnym právom sa vlastníctvo k palivu formálne previedlo na sprostredkovateľov, títo sprostredkovatelia nemohli v žiadnom okamihu nakladať s dodaným množstvom, pretože oprávnenie s ním nakladať mali prevádzkovatelia plavidiel od okamihu, keď bolo palivo dodané do palivových zásobníkov a keďže títo prevádzkovatelia mohli za bežných podmienok s palivom v skutočnosti nakladať, akoby boli jeho majiteľmi.²⁹

40. Súdny dvor z toho vyvodil, že dodania tovaru vo veci samej nebolo možné kvalifikovať za dodávku voči sprostredkovateľom konajúcim vo svojom vlastnom mene, ale že predstavujú dodania tovaru priamo prevádzkovateľom plavidiel, na ktorých sa tak môže vzťahovať oslobodenie od dane upravené v článku 148 písm. a) smernice o DPH.³⁰ Toto riešenie Súdneho dvora vedie teda k záveru, že dodávky paliva sú oslobodené od DPH aj v prípade, že nie sú fakturované priamo prevádzkovateľom plavidiel, ale sprostredkovateľom.

41. Súhlasím s názorom vnútroštátneho súdu, ktorý sa domnieva, že judikatúra nedáva jasnú odpoveď na otázku, či sa oslobodenie vzťahuje na služby nakládky a vykládky plavidla len na základe skutočnosti, že tieto služby sú už zo svojej povahy priamo späté s potrebami nákladu bez ohľadu na to, kto je ich poskytovateľ alebo objednávateľ, alebo či naopak tieto služby môžu byť oslobodené iba pri ich fakturovaní hospodárskemu subjektu, ktorý sa nachádza v poslednom štádiu obchodného reťazca.

42. Odpoveď na túto otázku predpokladá zistiť logiku, na základe ktorej dochádza k oslobodeniu podľa článku 148 písm. d) smernice o DPH. Existujú totiž dva spôsoby chápania tohto ustanovenia, tak ako ho vykladal Súdny dvor, ktorý uviedol, že oslobodenie sa vzťahuje „len na konečné dodanie tovarov prevádzkovateľovi plavidla“³¹ a na „služby poskytnuté priamo vlastníkovi lode na účely priameho uspokojenia potrieb námornej lode“³².

26 — Rozsudok zo 14. septembra 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 — Rozsudok z 3. septembra 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, bod 47).

30 — Rozsudok z 3. septembra 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, bod 52).

31 — Rozsudok z 26. júna 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, bod 24).

32 — Rozsudok zo 14. septembra 2006, *Elmeka* (C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563, bod 25).

43. Podľa prvej koncepcie, ktorú zastáva spoločnosť A a holandská, poľská a fínska vláda, článok 148 písm. d) smernice o DPH berie za jediné kritérium oslobodenia povahu poskytovania služieb bez ohľadu na to, či je toto poskytovanie uskutočnené subdodávateľom, alebo či bolo fakturované držiteľovi nákladu alebo tretej osobe namiesto toho, aby bolo fakturované priamo vlastníkovi plavidla. Podľa poľskej vlády je táto koncepcia v plnom súlade s judikatúrou Súdneho dvora vzhľadom na odlišnosti, ktoré existujú medzi skôr prejednávanými vecami, ktoré sa týkali dodávok paliva na plavidlách a dopravných služieb s tým spojených, zatiaľ čo predmetná vec sa týka služieb nakládky a vykládky plavidla.

44. Podľa druhej koncepcie, ktorú zastáva grécka vláda a Európska komisia, môžu byť služby prekládky nákladu oslobodené od DPH len vtedy, ak k nim dôjde v konečnom štádiu predaja a ak sú poskytnuté priamo vlastníkovi plavidla. Grécka vláda v tomto zmysle uvádza, že tieto služby môžu byť oslobodené len pod podmienkou, že náklad obsahuje tovar, ktorý je potrebný pre používanie a údržbu plavidla. Podľa tejto vlády sú preto služby, na ktoré sa môže vzťahovať oslobodenie, výlučne tie, ktoré sa týkajú samotného plavidla a ktoré sú poskytované samotnému vlastníkovi plavidla. Komisia na podporu tohto výkladu, podľa ktorého iba konečná transakcia, teda poskytnutie služby vlastníkovi lode, môže byť oslobodená podľa článku 148 písm. d) smernice o DPH, uvádza, že tento výklad nepenalizuje žiaden článok obchodného reťazca, pretože osoba, ktorá uskutoční transakciu, si môže uplatniť oslobodenie od dane. Preto v prípade využitia služieb subdodávateľa môžu byť služby, ktoré poskytne hlavná spoločnosť vlastníkovi plavidla, oslobodené od dane podľa článku 148 písm. d) smernice o DPH, zatiaľ čo služby poskytnuté hlavnej spoločnosti subdodávateľom nemôžu byť oslobodené, keďže neboli poskytnuté v poslednom štádiu predaja, avšak bez toho, aby to bránilo hlavnej spoločnosti odpočítat neskôr DPH, ktorú zaplatila svojmu subdodávateľovi, alebo si ju nechať uhradiť. Podľa Komisie je tento navrhovaný výklad jediným, ktorý je v súlade s judikatúrou Súdneho dvora a so zásadou, podľa ktorej sú oslobodenia uvedené v článku 148 smernice o DPH prirovnané vývozom. Navyše by umožnil zabezpečiť jednoduché uplatňovanie oslobodenia, zatiaľ čo jeho rozšírenie na predchádzajúce štádiá predaja by spôsobilo praktické problémy.

45. Každá z týchto koncepcií sa zakladá na pevných argumentoch.

46. Domnievam sa, že na prijatie výkladu, podľa ktorého sa oslobodenie môže uplatniť len na služby poskytnuté priamo vlastníkovi plavidla, možno uviesť dva hlavné dôvody.

47. Prvý dôvod sa týka prirovnania poskytovania služieb podľa článku 148 písm. d) smernice o DPH k vývozom, pri ktorých sa povinné oslobodenie uplatňuje výlučne na konečné dodávky tovarov vyvázaných predajcom alebo na jeho účet. Služby poskytované subdodávateľom a fakturované hlavnej spoločnosti, ktorá ich následne fakturuje objednávateľovi, ktorý nie je vlastník plavidla, sa však radia do predchádzajúcich hospodárskych štádií, čo vylučuje každé porovnanie s vývozom.

48. Druhý dôvod je založený na celi článku 148 smernice o DPH, ktorým je, ako som už vyššie zdôraznil, podpora medzinárodnej leteckej a námornej prepravy nákladu a cestujúcich tým, že sa spoločnostiam vykonávajúcim činnosť v tomto odvetví poskytne finančná výhoda pozostávajúca z oslobodenia od predbežného platenia DPH.³³ Z tohto pohľadu sa zdá logické obmedziť oslobodenie iba na spoločnosti, ktoré skutočne vykonávajú medzinárodnú leteckú a námornú prepravu nákladu, bez jeho rozšírenia na hospodárske subjekty, ktoré vykonávajú iné činnosti, hoci priamo súvisiace s prepravou. Oslobodenie teda musí závisieť od postavenia osoby, ktorej je fakturované poskytnutie služieb.

33 — Pozri bod 27 týchto návrhov.

49. Podľa mňa však možno nájsť ešte iné, rozhodujúcejšie dôvody na podporu druhého výkladu, podľa ktorého sa treba zamerať na povahu transakcie bez toho, aby uplatnenie oslobodenia podliehalo podmienke, aby bola transakcia uskutočnená samotným poskytovateľom konajúcim priamo na účet vlastníka plavidla.

50. Prvý dôvod je založený na samotnom znení článku 148 písm. d) smernice o DPH, ktorý definuje transakcie oslobodené v závislosti od povahy poskytnutých služieb a nie podľa poskytovateľa či príjemcu služby, na ktorých toto ustanovenie vôbec neodkazuje. Skutočnosti týkajúce sa osôb sú teda v zásade irelevantné na určenie transakcií oslobodených od dane.

51. Druhý dôvod je založený na zásade daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH a ktorá nepripúšťa, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré uskutočňujú plnenia rovnakého druhu, zaobchádzalo pri vyberaní DPH rôzne. Táto zásada podľa môjho názoru bráni tomu, aby sa s hospodárskym subjektom, ktorý poskytne službu zodpovedajúcu priamym potrebám plavidiel alebo ich nákladu, zaobchádzalo odlišne podľa toho, či túto službu poskytne priamo alebo nepriamo, ako aj podľa postavenia osoby, ktorej poskytuje túto službu.

52. Tretí dôvod, ktorý považujem za podstatný, je, že judikatúra Súdneho dvora, podľa ktorej musí byť oslobodenie od DPH v obchodnom reťazci obmedzené na posledné štádium tohto reťazca, sa mi nezdá byť použiteľná na špecifickú situáciu, v ktorej je poskytnutá jediná služba, priamo súvisiaca s potrebami plavidla alebo jeho nákladu. Veci, v ktorých boli vydané rozsudky z 26. júna 1990, *Velker International Oil Company*³⁴, a zo 14. septembra 2006, *Elmek*³⁵, sa týkali oboch situácií, v ktorých zásobovaniu plavidla predchádzala iná transakcia, a síce v prvej veci išlo o dodávku paliva do palivových zásobníkov pred jeho naložením na plavidlá a v druhej veci išlo o prevoz paliva pred jeho dodaním vlastníkom plavidiel.

53. Ako správne uvádza spoločnosť A a poľská vláda, vo veci samej ide o jedno poskytnutie služieb nakládky a vykládky, ktoré priamo súvisí s potrebami plavidla a jeho nákladu, ktoré je uskutočnené a fakturované subdodávateľom predtým, než spoločnosť A následne pošle túto faktúru svojmu objednávateľovi.

54. Súdny dvor odôvodnil odmietnutie rozšírenia oslobodenia od dane aj na štádiá predchádzajúce konečnému dodaniu tovaru prevádzkovateľovi plavidla rizikom zmeny destinácie predmetných tovarov alebo služieb a povinnosťou, ktorá by z toho vyplynula pre členské štáty, zaviesť kontrolné a monitorovacie mechanizmy na účely uistenia sa o konečnom určení tohto tovaru. Tieto mechanizmy by sa prejavili tak, že by dotknutým členským štátom a zdaniteľným osobám spôsobovali obmedzenia nezlučiteľné so správnym a jednoznačným uplatňovaním oslobodenia upraveným v článku 131 smernice.³⁶

55. Toto riziko vyplýva z uskutočnenia transakcií predchádzajúcich skutočnému zásobeniu plavidla, ktoré majú za následok zavedenie do obchodného reťazca možnosti zmeny konečného určenia ropných výrobkov. Toto riziko je teda vylúčené pri službe nakládky alebo vykládky nákladu, poskytovanej priamo na plavidle.

56. Je pravda, že Komisia na pojednávaní uviedla ďalšie riziko vyplývajúce z toho, že služba nakládky a vykládky by mohla byť uskutočnená na plavidle, ktoré nezodpovedá kritériám uvedeným v článku 148 písm. a) smernice o DPH, keďže všetky členské štáty nemajú k dispozícii elektronický register umožňujúci preveriť údaje o plavidle, na ktoré sa nakladá alebo vykladá náklad. Bez popretia toho, že môže existovať riziko, že služba prekládky by mohla byť uskutočnená z plavidla alebo na plavidlo, ktoré sa nepoužíva na plavbu na otvorenom mori, treba konštatovať, že toto riziko sa

34 — C-185/89, EU:C:1990:262.

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

36 — Pozri najmä rozsudok z 3. septembra 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, bod 28).

nevzťahuje na transakciu uskutočnenú subdodávateľom a následne fakturovanú hlavnou spoločnosťou objednávateľovi. Je totiž tiež možné, že transakcia fakturovaná priamo vlastníkovi plavidla poskytovateľom sa v skutočnosti týka iného plavidla, než sú tie, ktoré sú uvedené v článku 148 písm. a) smernice o DPH. Všeobecné riziko uvedené Komisiou by teda malo logicky viesť k spochybneniu samotnej zásady oslobodenia transakcií uvedených v článku 148 tejto smernice.

57. Za týchto podmienok si myslím, že judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa transakcií predchádzajúcich zásobeniu plavidla sa nemôže uplatniť na poskytovania služieb určených pre priame potreby nákladu. Domnievam sa, že oslobodenie stanovené v článku 148 písm. d) smernice o DPH sa musí uplatňovať v závislosti od povahy týchto služieb, a nie v závislosti od ich poskytovateľa či príjemcu.

IV – Návrh

58. Z tohto dôvodu navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd, Fínsko), takto:

Článok 148 písm. d) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že pojem poskytovanie služieb potrebných pre priame potreby plavidiel uvedených v článku 148 písm. a) tejto smernice alebo pre ich náklad zahŕňa služby nakládky a vykládky plavidla.

Článok 148 písm. d) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie stanovené týmto ustanovením zahŕňa služby nakládky a vykládky plavidla, ak sú tieto služby poskytované subdodávateľom konajúcim na účet hospodárskeho subjektu, ktorý nie je zmluvne zviazaný s vlastníkom plavidla, ale so špedičným podnikom, dopravcom či sprostredkovateľom dopravy, alebo s držiteľom predmetného nákladu.