Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
ELEANOR SHARPSTON
přednesené dne 5. března 2015 [1]

Věc C-526/13

Fast Bunkering Klaipėda UAB
proti
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Litva)]

„DPH — Osvobození dodání zboží pro zásobení lodí užívaných k plavbě po volném moři — Použitelnost na dodání zprostředkovatelům jednajícím svým vlastním jménem — Konečné určení zboží známé a řádně prokázané správci daně potvrzujícími důkazy před dodáním“

1. Článek 148 směrnice o DPH [2] mimo jiné ukládá členským státům osvobodit od daně dodání zboží pro zásobení některých lodí užívaných k plavbě po volném moři. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky; dále jen „Komise pro daňové spory“) [3] řeší spor týkající se dodání pohonných hmot, které nejsou fakturovány přímo provozovatelům takových lodí, nýbrž zprostředkovatelům, i když je předem stanoveno konečné určení takových pohonných hmot a tyto jsou dodávány přímo na dotyčná plavidla. Komise pro daňové spory se táže, zda se v takovém případě použije uvedené osvobození od daně.

Směrnice o DPH

2. Podle čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH je předmětem DPH dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

3. Článek 14 odst. 1 vymezuje takové dodání jako „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“ Podle čl. 14 odst. 2 písm. c) se za dodání zboží považuje i „převod zboží na základě smlouvy, podle níž se vyplácí provize z koupě nebo prodeje“ [4].

4. V rámci kapitoly s názvem „Osvobození od daně vztahující se na mezinárodní přepravu“ stanoví článek 148 směrnice o DPH zejména:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

a) dodání zboží pro zásobení lodí užívaných k plavbě po volném moři [...];

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1)

3 — Soudní dvůr rozhodl, že Komise pro daňové spory je soudem ve smyslu článku 267 SFEU; viz rozsudek Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, body 34 až 40.

4 — Viz dále bod 55 a následující tohoto stanoviska.

[...]

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;

[...]“

5. Podle článku 131 se tato osvobození od daně uplatňují za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění „správného a jednoduchého uplatňování“ těchto osvobození a k „zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu“.

6. Článek 148 písm. a) směrnice o DPH vychází přímo z čl. 15 odst. 4 šesté směrnice [5], jehož výklad podal Soudní dvůr v rozsudku Velker [6] v tom smyslu, že se vztahuje pouze na dodání zboží provozovateli lodí, který využívá toto zboží k zásobení, a nelze ho tak rozšířit na dodání zboží uskutečněné ve stadiu předcházejícím jeho konečnému prodeji. Rozšíření osvobození od daně na stadia předcházející konečnému dodání zboží provozovateli lodí by totiž od členských států vyžadovalo, aby zavedly mechanismy kontroly a dozoru za účelem ubezpečení se o konečném užití dodaného zboží osvobozeného od daně.

7. Článek 148 písm. e), f) a g) směrnice o DPH obsahuje ustanovení odpovídající písmenům a), c) a d), upravující osvobození dodání zboží pro zásobení letadel využívaných leteckými společnostmi, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu. Výklad uvedených ustanovení nebo jim předcházejících ustanovení šesté směrnice je rovněž obsažen v judikatuře Soudního dvora, která může být relevantní i pro čl. 148 písm. a) [7].

Litevské právní předpisy

8. Článek 44 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas č. IX-751 (zákon Litevské republiky o dani z přidané hodnoty č. IX-751, dále jen „zákon o DPH“) mimo jiné stanoví:

„1. Na dodání zboží se vztahuje nulová sazba DPH, je-li toto zboží dodáno pro zásobení lodí uvedených v čl. 43 odst. 1 tohoto zákona [tj. ‚lodí plujících po volném moři, jež jsou určeny k přepravě cestujících nebo zboží na mezinárodních trasách nebo k poskytování jiných služeb za úplatu‘]

[...]

3. V tomto zákoně se za zásoby považuj[í] [...] pohonné hmoty (motorová paliva) a maziva.“

9. Různé předpisy upravující zásobení lodí a letadel stanoví přísné správní podmínky, mezi něž patří, mimo jiné, důsledná sledovatelnost všech dodání pohonných hmot lodím, zejména z celních skladů, a to pod kontrolou a dohledem celních orgánů.

5 — Šestá směrnice Rady (77/388/EHS) ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

6 — Rozsudek Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262 (dále jen „rozsudek Velker“), body 22 a 24; viz také rozsudek Elmeka, spojené věci C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563 (dále jen „rozsudek Elmeka“), bod 23.

7 — Viz například rozsudky Cimber Air, C-382/02, EU:C:2004:534, a A, C-33/11, EU:C:2012:482 (dále jen „rozsudek A“).

Skutkový stav, původní řízení a předběžná otázka

10. Společnost Fast Bunkering Klaipėda UAB (dále jen „FBK“) je v Litvě registrována k DPH. Uvedená společnost vede spor s příslušným správcem daně ohledně několika dodání pohonných hmot pro lodě užívané k plavbě po volném moři, která tato společnost uskutečnila v období od roku 2008 do roku 2011.

11. Předmětné pohonné hmoty, které nepocházely z Evropské unie, byly skladovány na území Litvy v režimu uskladňování v celním skladu a z jejich dovozu nebyla proto zatím odvedena DPH. Společnost FBK přijímala objednávky na dodání pohonných hmot konkrétním lodím užívaným k plavbě po volném moři. Tyto pohonné hmoty následně prodávala na základě doložky FOB Klaipėda a dodávala je sama do nádrží lodí v rámci celního režimu zpětného vývozu.

12. Objednávky však nebyly vystavovány přímo majiteli či provozovateli dotyčných lodí, nýbrž zprostředkovatelům se sídlem v různých členských státech. Společnost FBK rovněž vystavovala faktury za uvedené dodávky takovým zprostředkovatelům, a nikoli majitelům či provozovatelům lodí. Uvedení zprostředkovatelé jednali svým vlastním jménem ve vztahu ke společnosti FBK i k majitelům či provozovatelům – nakupovali zboží od společnosti FBK a prodávali je posledně jmenovaným. Žádné pohonné hmoty však nikdy fyzicky nepřebírali. Na základě čl. 44 odst. 1 zákona o DPH uváděla společnost FBK na fakturách vystavených na zprostředkovatele nulovou sazbu daně.

13. Vycházeje do značné míry z rozsudků Soudního dvora Velker a Elmeka měl správce daně za to, že dotčená dodání zboží zprostředkovatelům jsou uskutečňována „ve stadiu předcházejícím jeho konečnému prodeji“, a není tedy možné pro ně uplatňovat osvobození od DPH.

14. Výsledný spor je nyní projednáván Komisí pro daňové spory, která má určité pochybnosti o použitelnosti závěrů uvedených v rozsudcích Velker a Elmeka na případy, kdy společnost FBK ve skutečnosti dodávala pohonné hmoty přímo na dotčené lodě a kdy byla zároveň zajištěna dostatečná kontrola umožňující s jistotou stanovit konečné určení zboží. Komise pro daňové spory rovněž upozorňuje, že v rozsudku A [8] Soudní dvůr výslovně použil méně striktní přístup, pokud jde o zásobení letadel, když měl za to, že požadavek, aby uvedené určení bylo od okamžiku pořízení letadla známo a prokázáno, a jeho skutečné užívání následně ověřeno, nemůže patrně vyvolat překážky, které by byly neslučitelné se správným a jednoznačným uplatňováním osvobození od daně.

15. Komise pro daňové spory proto pokládá následující otázku:

„Má být čl. 148 písm. a) [směrnice o DPH] vykládán v tom smyslu, že ustanovení tohoto odstavce týkající se osvobození od DPH se uplatní nejen na dodání provozovateli lodi užívané k plavbě po volném moři, který toto zboží užívá jako lodní zásoby, ale i na dodání pro jiné osoby než pro provozovatele lodi, tj. pro nezveřejněné zprostředkovatele, pokud je konečné určení zboží v době dodávky předem známo a řádně prokázáno a potvrzující důkazy jsou v souladu s právními předpisy předloženy správci daně?“

16. Písemná vyjádření předložily společnost FBK, italská a litevská vláda a Evropská komise. Společnost FBK, litevská vláda a Komise přednesly ústní vyjádření na jednání konaném dne 4. prosince 2014.

8 — Zejména body 51 až 56.

Posouzení

Úvodní poznámky

Skutkové okolnosti

17. Mám za to, že je důležité, aby rozhodnutí Soudního dvora k výkladu čl. 148 písm. a) směrnice o DPH odpovídalo konkrétním skutkovým okolnostem původního řízení. Výčet skutkových okolností uvedený v předkládacím rozhodnutí byl následně doplněn společností FBK, jednak v jejím písemném vyjádření a jednak na jednání. Připomínky ke skutkovým okolnostem vznesly i litevská vláda a Komise. Ani tak však nebylo možné zjistit přesné údaje o jednotlivých plněních a vztazích mezi zprostředkovateli a majiteli či provozovateli dotčených lodí. Nemám ovšem za to, že by Soudní dvůr nemohl v důsledku nedostatku informací odpovědět na předběžnou otázku položenou v projednávané věci.

18. Všechny strany přítomné na jednání se nicméně shodují, že způsob, jímž byla uskutečňována různá plnění v projednávané věci, odpovídá běžné mezinárodní praxi. Rozhodnutí Soudního dvora tak bude patrně relevantní nejen v původním řízení, ale i v ostatních případech, kdy je v Evropské unii postupováno tímto způsobem. Je však možné, že nejde o univerzální postup a že v jednotlivých přístavech členských států budou existovat určité odlišnosti. Řešení problému platné v projednávané věci se tak nemusí hodit i pro ostatní případy.

19. Na základě uvedeného východiska mám za to, že v projednávané věci mají význam následující aspekty, jež jsou patrně nesporné.

20. Společnost FBK pořizuje pohonné hmoty ze zdroje mimo Evropskou unii a skladuje je v režimu uskladnění v celním skladu, na jehož základě je odvedení DPH z dovozu odloženo do okamžiku, kdy budou dotyčné pohonné hmoty v Evropské unii propuštěny do volného oběhu.

21. Potřebuje-li loď doplnit pohonné hmoty, kontaktuje její provozovatel zprostředkovatele, sdělí identifikační údaje dotyčné lodi a uvede (přibližně) požadované množství paliva a přístav (či případně přístavy), kde bude loď kotvit a bude k dispozici pro doplnění pohonných hmot. Zprostředkovatel následně vybere dodavatele (v tomto případě společnost FBK) a vystaví objednávku na pohonné hmoty, jež mají být na danou loď dodány.

22. Důvodem tohoto postupu je jednak zjednodušení celé operace a jednak poskytnutí záruk oběma účastníkům. Provozovatelé nemusí mít ve všech přístavech potřebné kontakty na dodavatele. Dodavatelé mohou naproti tomu váhat s dodáním pohonných hmot potenciálně nedůvěryhodnému provozovateli. Specializovaní zprostředkovatelé, kteří pravidelně jednají s oběma stranami, a kteří si tak mohou dovolit přijmout závazek k úhradě dodavateli, neboť mají důvěru v platební schopnost provozovatele, tedy poskytují oběma stranám užitečnou službu tím, že soustřeďují plnění a přebírají odpovědnost za finanční aspekty takových plnění.

23. V objednávce vystavené zprostředkovatelem je sice uvedena jakost i množství pohonných hmot, jež mají být dodány na konkrétní loď, skutečné množství dodaných pohonných hmot se však může lišit (podle společnosti FBK až o 10 %) v závislosti na hladině v lodních nádržích v okamžiku dodání, na meteorologických podmínkách a případně na jiných proměnných.

24. Společnost FBK dodá objednané pohonné hmoty do nádrží dotčené lodi a současně je vyjme z režimu uskladnění v celním skladu tím, že provede potřebné kroky pro zpětný vývoz. Po dodání pohonných hmot vydá společnost FBK zprostředkovateli, který je jejím jediným smluvním partnerem pro daný prodej, fakturu na skutečně dodané množství. Společnost FBK měla za to, že je dotyčný prodej osvobozen od daně na základě litevských předpisů provádějících čl. 148 písm. a) směrnice o DPH, a neúčtovala proto ve svých fakturách za dodání dotčená v původním řízení DPH.

25. Zprostředkovatel fakturuje pohonné hmoty provozovateli lodi [9]. Právě o této skutečnosti – která se samozřejmě FBK netýká – má Soudní dvůr nejméně informací. Mezi různými zprostředkovateli a provozovateli mohou existovat různá ujednání. Je však zjevné, že zprostředkovatel poté, co koupí pohonné hmoty od společnosti FBK, musí tyto pohonné hmoty prodat provozovateli a bude mít zároveň zájem získat z celé operace určitý zisk. Toho může dosáhnout například prostým prodejem dotčených pohonných hmot za vyšší cenu nebo může případně účtovat stejnou cenu a k tomu navíc zvláštní poplatek za své správní, obchodní a finanční služby. Bez dalších informací tedy nelze mít za to, že zprostředkovatelé jednají ve všech případech nějakým určitým způsobem. Je však patrně nesporné, že v rámci plnění dotčených v původním řízení jednali při nákupu pohonných hmot od společnosti FBK a jejich prodeji provozovateli svým vlastním jménem, a nikoli jen jako zástupci posledně jmenovaného nebo jako zprostředkovatelé vzájemného vztahu mezi oběma stranami.

26. Z výše uvedených skutečností budu vycházet ve své analýze.

Judikatura

27. Prvním a patrně nejpodobnějším rozsudkem Soudního dvora v této oblasti je rozsudek Velker, který se týkal čl. 15 odst. 4 šesté směrnice, z něhož vychází čl. 148 písm. a) stávající směrnice o DPH. Skutkové okolnosti uvedené věci byly v zásadě následující.

28. Společnost Forsythe koupila od společnosti Velker dvě zásilky ropného paliva určeného pro její lodě užívané k plavbě po volném moři, přičemž společnost Velker předtím obě zásilky pořídila od společnosti Verhoeven a společnost Verhoeven jednu z těchto zásilek koupila od společnosti Olie Verwerking Amsterdam (dále jen „OVA“). V okamžiku jejich prodeje společností Velker společnosti Forsythe byly tyto zásilky dosud v držení společností Verhoeven a OVA. Po prodeji společností Velker společnosti Forsythe byly zásilky dodány společnostmi Verhoeven a OVA společnosti Forsythe.

29. V rámci uvedeného řetězce plnění neúčtovala společnost OVA DPH z prodeje společnosti Verhoeven, ta neúčtovala tuto daň z prodeje společnosti Velker a konečně společnost Velker neúčtovala DPH z prodeje společnosti Forsythe. V původním řízení vznikla otázka, zda v případě, že byla plnění ze strany společnosti Velker ve prospěch společnosti Forsythe správně osvobozena od DPH podle tehdejšího čl. 15 odst. 4 šesté směrnice, podléhala předchozí plnění ze strany společnosti OVA ve prospěch společnosti Verhoeven a ze strany této společnosti ve prospěch společnosti Velker témuž osvobození od daně [10].

30. Soudní dvůr uvedl, že osvobození od daně upravené uvedeným ustanovením musí být vykládáno striktně a vztahuje se na zásobení lodí užívaných k plavbě po volném moři, neboť takové operace odpovídají vývozu. Stejně jako se povinné osvobození od daně při vývozu „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 lodi, který toto zboží použije k zásobování,

9 — Bylo uvedeno, že ve vztahu mezi společností FBK a provozovatelem může působit řetězec několika zprostředkovatelů. I pokud by tomu tak skutečně bylo, režim DPH musí být u takových plnění stejný bez ohledu na to, kolik zprostředkovatelů bude zapojeno. Otázkou je, zda se osvobození od daně uplatní pouze na poslední v řadě plnění nebo na celou řadu plnění.

10 — Další otázka zněla, zda bylo skutečně namístě osvobodit prodej dotčených pohonných hmot společnosti Forsythe od daně, když posledně jmenovaná společnosti skladovala tyto pohonné hmoty v pozemním skladu a až poté je nakládala na lodi, pro něž byly určeny. Soudní dvůr určil, že za takových okolností je namístě osvobození od daně uplatnit, ale tato otázka je v projednávané věci bez významu.

a nemůže se tedy uplatnit na dodání tohoto zboží ve stadiu předcházejícím jeho konečnému prodeji“. Soudní dvůr dále v reakci na tvrzení, že by uplatnění tohoto osvobození na všechna obchodní stadia v rámci dodání zboží vedlo ke zjednodušení správního postupu, uvedl, že takový postup by naopak vyžadoval, aby členské státy zavedly náročné systémy dohledu a kontroly, které by nebyly slučitelné se „správným a jednoznačným uplatňováním“ osvobození od daně [11].

31. Soudní dvůr potvrdil uvedené úvahy v rozsudku Elmeka, pokud jde o služby spočívající v námořní přepravě pohonných hmot, které nebyly poskytovány přímo provozovatelům lodí užívaných k plavbě po volném moři, ale zásobovací společnosti, která pohonné hmoty dodávala takovým provozovatelům. Také za uvedených okolností se nemohlo osvobození od daně, stanovené tehdy článkem 15 odst. 8 šesté směrnice, uplatnit [12].

32. V rozsudku A však Soudní dvůr použil jiný přístup. Uvedená věc se týkala dodání letadla nikoli přímo letecké společnosti, „kter[á] provozuj[e] zejména mezinárodní dopravu za úplatu“ [13] ale společnosti, která takové letecké společnosti letadlo pronajímala. Soudní dvůr došel k závěru, že neuplatněním osvobození od daně za takových okolností by mohla být porušena zásada daňové neutrality. Rozlišoval přitom situaci dotčenou v uvedené věci od skutkových okolností věcí Velker a Elmeka proto, že „[se zdá], že skutečnost, že osvobození od daně v podobném případě podléhá okolnosti, že uvedené určení je od okamžiku pořízení letadla známo a řádně prokázáno, a následnému ověření skutečného užívání uvedeného letadla takovou společností, nemůže s ohledem na druh zde dotčeného zboží, jakož i na mechanismy registrace a povolení, kterým podléhá jeho provozování, vyvolat pro členské státy a dotčené subjekty překážky, které by byly neslučitelné se správným a jednoznačným uplatňováním osvobození od daně stanovených šestou směrnicí“ [14].

33. Dalším aspektem judikatury Soudního dvora, který považuji za významný, je pojem „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“, který představuje „dodání zboží“ pro účely směrnice o DPH. Podle ustálené judikatury uvedený pojem „neodkazuje na převod vlastnictví způsoby, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku“, a v zásadě „přísluší vnitrostátnímu soudu, aby určil případ od případu v závislosti na skutečnostech projednávaného případu, zda se jedná o převod práva nakládat s dotčeným majetkem jako vlastník“ [15].

34. Ve věci Auto Lease Holland Soudní dvůr učinil své vlastní závěry na základě nesporných skutečností. V uvedené věci byla dotčena smlouva o pronájmu vozidla, na jejímž základě byl nájemce oprávněn pořizovat pohonné hmoty jménem a na náklady pronajímatele (společnosti Auto Lease) s využitím palivové platební karty vystavené na jméno pronajímatele a s náklady účtovanými pronajímateli, přičemž nájemce platil měsíční zálohy na tyto náklady ve výši jedné dvanáctiny jejich očekávané roční výše. Na konci roku bylo poté provedeno vyúčtování skutečné spotřeby a ke zjištěným nákladům byl připočten poplatek za správu pohonných hmot. Soudní dvůr určil, že nedochází k dodání pohonných hmot pronajímatelem nájemci pro účely DPH. Uvedl: „[...] je třeba určit, na koho – zda na pronajímatele či nájemce – společnosti obchodující s pohonnými hmotami převáděly [...] právo skutečně nakládat s příslušnými pohonnými hmotami jako vlastník. [...] [...] Je nesporné, že nájemce je oprávněn nakládat s pohonnými hmotami, jako kdyby byl vlastníkem uvedeného majetku. Pořizuje pohonné hmoty přímo u čerpacích stanic a společnost Auto Lease nemá v žádném okamžiku právo rozhodnout, jakým způsobem nebo k jakému účelu mají být takové pohonné hmoty použity. [...] Argument, že jsou pohonné hmoty dodávány společnosti Auto Lease,

11 — Rozsudek Velker, body 20 až 24.

12 — Nyní čl. 148 písm. d) směrnice o DPH; rozsudek Elmeka, body 17 až 25.

13 — Článek 15 odst. 6 šesté směrnice, nyní čl. 148 písm. f) směrnice o DPH.

14 — Rozsudek A, zejména body 41 až 57.

15 — Rozsudek Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61 (dále jen „rozsudek Safe“), body 7 a 13; viz naposledy rozsudek Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, body 33 a 34 a citovaná judikatura.

protože je nájemce pořizuje jménem a na náklady uvedené společnosti, která hradí předběžně náklady na takový majetek, nelze přijmout. [...] dodání byla jen zdánlivě uskutečňována na náklady společnosti Auto Lease. [...] Finanční odpovědnost za skutečnou spotřebu, zjištěnou ke konci roku, nese nájemce, který tedy hradí náklady na dodání pohonných hmot v plném rozsahu.[...] Dotčená smlouva o zajišťování pohonných hmot tedy není smlouvou o dodání pohonných hmot, nýbrž smlouvou o financování jejich koupě. Auto Lease nepořizuje pohonné hmoty za účelem jejich dalšího prodeje nájemci; pohonné hmoty pořizuje nájemce, který má možnost volby ohledně jejich jakosti a množství i doby pořízení. Auto Lease ve skutečnosti jedná ve vztahu k nájemci jako poskytovatel úvěru.“ [16]

35. Mám za to, že uvedený rozsudek může sloužit jako užitečné vodítko, s jehož pomocí lze nahlížet na skutkové okolnosti projednávané věci v porovnání se skutkovými okolnostmi věci Velker.

Výklad čl. 148 písm. a) směrnice o DPH ve světle skutkových okolností původního řízení a judikatury Soudního dvora

36. Ve věci projednávané v původním řízení existují určité paralely s věcí Velker. V obou případech byly pohonné hmoty dodávány fyzicky původním vlastníkem provozovateli lodi, přičemž vlastnické právo k těmto pohonným hmotám přecházelo na posledně jmenovaného prostřednictvím jedné nebo více třetích osob.

37. Nejsem však přesvědčena o tom, že by z existence těchto paralel musel nutně vyplývat stejný režim DPH v obou případech. V uvedených věcech existují i určité odlišnosti.

38. Význam má podle mého názoru zejména skutečnost, že ve věci Velker přecházelo vlastnické právo k pohonným hmotám před jejich dodáním provozovateli dotčené lodi, kdežto v projednávané věci nemohlo patrně ke změně vlastníka dojít dříve než dodáním pohonných hmot, neboť až od tohoto okamžiku bylo možné určit a vyúčtovat skutečně dodané množství pohonných hmot [17].

39. Je tedy patrně namístě zabývat se stadiem, v němž přechází „právo nakládat s [pohonnými hmotami] jako vlastník“, neboť z judikatury vyplývá, že takové stadium – které je rozhodné z hlediska režimu DPH – nemusí nutně odpovídat převodu vlastnického práva.

40. Mám tedy za to, že než bude možné přijmout konečné závěry, bude Komise pro daňové spory muset přesně určit skutkové okolnosti nad rámec těch, které již byly předloženy Soudnímu dvoru.

41. Pokud podle různých smluv upravujících dotyčná plnění a rozhodné právo těchto smluv (což jsou aspekty, které se mohou u jednotlivých plnění lišit a které nemusí být snadné určit) získali nebo i nadále měli účastníci (jiní, než jsou provozovatelé dotčených lodí), mezi nimiž přecházelo vlastnické právo k dotčeným pohonným hmotám, právní i faktické oprávnění skutečně nakládat s takovými pohonnými hmotami jako vlastník v okamžiku, kdy již byly dodány do nádrží těchto lodí, pak je tato situace z hlediska DPH totožná se situací ve věci Velker [18]. V takovém případě by byla podle mého názoru skutečnost, že ve věci Velker zůstávaly pohonné hmoty v držení jiné osoby, než byl provozovatel daných lodí, zatímco v projednávané věci již došlo k jejich přečerpání do lodních nádrží, bez významu.

16 — Rozsudek Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73 (dále jen „rozsudek Auto Lease Holland“), zejména body 33 až 36.

17 — Viz body 23 a 24 tohoto stanoviska. V projednávané věci existuje paralela se skutkovými okolnostmi rozsudku Auto Lease Holland v tom směru, že osoba, jež původně uhradila úplatu za dodání zboží, má až do okamžiku dokončení a vyúčtování dodání jen obecnou představu o množství dotčených pohonných hmot.

18 — Viz body 28 a 29 tohoto stanoviska.

42. Je však třeba pečlivě zvážit totožnost osoby či osob skutečně oprávněných nakládat s dotyčnými pohonnými hmotami jako vlastník. Jakmile dojde k dodání pohonných hmot do nádrží lodi užívané k plavbě po volném moři, je mimořádně obtížné si představit jinou možnost „nakládání“ s nimi, než je jejich spotřebování dotčenou lodí (a tedy jejím provozovatelem) za účelem splnění provozních potřeb. Jakékoli jiné skutečné nakládání ze strany vlastníka uvedených pohonných hmot, odlišného od provozovatele lodi, by patrně vyžadovalo čistě teoretický fyzický zásah [19]. V praxi rovněž není pravděpodobné, že by pohonné hmoty nebyly spotřebovány pro potřeby dané lodi, a nejeví se ani věrohodným, že by měl zprostředkovatel zájem po dobu, kdy je případně vlastníkem těchto pohonných hmot, převzít odpovědnost vlastníka (například ve formě nákladů na skladování a pojištění), aby mohl s těmito pohonnými hmotami naložit jiným způsobem. Naproti tomu ve věci Velker byla zjevně společnost Velker až do okamžiku prodeje pohonných hmot společnosti Forsythe v takovém faktickém i právním postavení, že mohla zásilky v držení společností Verhoeven a OVA zcizit jakékoli jiné osobě dle své volby.

43. Za takových okolností mám za to, že jsou namístě následující úvahy, pokud jde o „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“ podle čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH.

44. Dokud nejsou završeny všechny kroky v rámci takové prodejní operace a s ohledem na skutečné podmínky dané smlouvy přísluší dodavateli (v projednávané věci postupně společnosti FBK a zprostředkovateli či zprostředkovatelům) vlastnické právo a samozřejmě i právo domáhat se platby za dané pohonné hmoty (případně v závislosti na okolnostech a rozhodném právu i námořní zástavní právo k plavidlu) [20]. Od okamžiku dodání do lodních nádrží je však provozovatel fakticky schopen nakládat s pohonnými hmotami jako jejich vlastník a v tomto okamžiku dochází k dodání zboží pro účely DPH a zboží se stává v závislosti na konkrétních okolnostech předmětem daně či osvobození od daně.

45. Uvedená daňová povinnost či osvobození od daně nejsou dotčeny tím, že jsou součástí dodání dva či více převodů vlastnického práva. Rozhodující je, že dochází k jedinému „převodu práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“ ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH, s ohledem na jeho výklad v judikatuře, a že takový převod představuje jediné dodání zboží. Takový závěr je slučitelný s cíli článku 148. V této souvislosti je třeba „právo nakládat“ s majetkem vykládat jako oprávnění určité osoby použít, spotřebovat nebo jinak užívat takový majetek, bez ohledu na to, zda takové oprávnění je či není předmětem dalších smluvních závazků, zejména závazku zaplatit za dotyčný majetek úplatu.

46. Mám za to, že takový závěr je nejen slučitelný s ustanoveními směrnice o DPH s ohledem na jejich výklad v judikatuře (vychází z vymezení pojmu „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“ v rozsudku Safe a v rozsudcích na něj navazujících, přičemž s ohledem na odlišné skutkové okolnosti není v rozporu s rozsudkem Velker), ale vyhovuje i požadavku na „správné a jednoduché uplatňování“ osvobození od daně, které (ačkoli formálně odkazuje na podmínky stanovené členskými státy, a nikoli na podmínky stanovené samotnou směrnicí) je jedním z cílů stanovených v článku 131 směrnice o DPH. Jak uvádí společnost FBK, proces výběru DPH od osob povinných k dani se sídlem v jiném členském státě a následné vrácení daně těmto osobám je složitý proces, který neslouží žádnému účelu, jsou-li pohonné hmoty dodávány do nádrží lodí užívaných k plavbě po volném moři a nelze je v praxi použít jinak než způsobem, na nějž je mířeno předmětné osvobození od daně. Takové úvahy jsou navíc v souladu se závěry Soudního dvora v rozsudku A a stejným směrem míří také rozsudek Auto Lease Holland, ačkoli skutkové okolnosti posledně jmenované věci nebyly totožné.

19 — Nelze tedy patrně mít za to, že (mají-li zúčastněné subjekty dosáhnout zisku) by po přečerpání do plavidla A mohly být pohonné hmoty před vyplutím tohoto plavidla znovu vyčerpány a dodány do plavidla B, a to bez vědomí přístavních či celních orgánů.

20 — Například viz bod 10 vzorové zásobovací smlouvy BIMCO (Pobaltské a mezinárodní námořní rady) a „Bunker Non-Lien Clause for Time Charter Parties“ této rady (https://www.bimco.org). Pokud jde obecně o námořní zástavní práva, viz například Baatz, *Maritime Law*, Routledge 2014 (3. vydání.), s. 490 až 491.

47. Zejména litevská vláda a Komise však zmiňují další úvahy, které svědčí pro jiný závěr, a některými z těchto úvah je skutečně namístě se zabývat, neboť se jeví být podstatnými v projednávané věci.

Úvahy svědčící pro jiný závěr

48. Zaprvé je uváděno, že v souladu s ustálenou judikaturou zásada daňové neutrality znamená, že s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejné operace nelze při vybírání DPH zacházet rozdílně, a ve světle této skutečnosti musí být tudíž uvedená osvobození od daně vykládána striktně, jelikož představují výjimku z obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé dodání dotčeného zboží nebo poskytování dotčených služeb, které osoba povinná k dani uskutečňuje za úplatu; toto pravidlo striktního výkladu nicméně neznamená, že pojmy použité pro definování těchto osvobození od daně musí být vykládány způsobem, který je připraví o jejich účinky [21]. V tomto ohledu je tedy čl. 148 písm. a) směrnice o DPH třeba vykládat striktně v tom smyslu, že se vztahuje jen na poslední plnění v daném řetězci, kterým je stadium, kdy dochází k „vývozu“ pohonných hmot, jak uvádí Komise i litevská vláda.

49. Nemám za to, že by toto stanovisko bylo jakkoli neslučitelné s výše uvedenými závěry.

50. Pokud stejně jako ve věci Velker dochází k postupným dodáním, kdy každý z postupných vlastníků má oprávnění nakládat s dotyčnými pohonnými hmotami z titulu tohoto postavení, a to z právního i faktického hlediska, *před* uskutečněním plnění, které odpovídá vývozu [22], souhlasím naprosto, že při striktním – a ve skutečnosti jediném racionálním – výkladu lze osvobození od daně podle čl. 148 písm. a) směrnice o DPH uplatnit až v tomto okamžiku. Naproti tomu v případě, kdy pravomoc skutečně nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník nebo stejným způsobem jako vlastník přechází až v okamžiku, kdy v řetězci dodání dochází k plnění odpovídajícímu vývozu, a pokud jakýkoli mezitímní či následný právní úkon spočívá pouze v převodu nároku na úhradu ze strany provozovatele lodi, je výklad, podle něhož je součástí dodání pohonných hmot také jakýkoli takový mezitímní či následný právní úkon, ve skutečnosti neméně striktní. Takový výklad není ani v rozporu se zásadou daňové neutrality, protože zprostředkovatelé, kteří v projednávané věci působí ve vztahu mezi společností FBK a provozovatelem lodi, nevystupují ve stejných transakcích jako společnosti OVA a Verhoeven ve věci Velker. Posledně jmenované společnosti prodávaly zboží na trhu, na němž nebylo konečné určení pohonných hmot dosud známo a mohlo být odlišné, zatímco prvně jmenovaní vystupují v transakcích týkajících se práva k pohonným hmotám, jejichž konečné určení již bylo stanoveno.

51. Litevská vláda, zadruhé, poukazuje na pokyny Výboru pro DPH ze dne 1. července 2011, v nichž se uvedený výbor „téměř jednomyslně“ shodl na tom, že by se osvobození od daně stanovené v čl. 148 písm. c) směrnice DPH mělo uplatnit výlučně na servisní služby poskytované přímo provozovateli lodi a nelze je uplatnit na žádné související služby poskytované v dřívějším stadiu, zejména ze strany subdodavatelů [23]. Litevská vláda na jednání rovněž zmínila pokyny ze dne 24. a 25. února 2014, v nichž se Výbor pro DPH v návaznosti na rozsudek A znovu „téměř jednomyslně“ shodl mimo jiné na tom, že stejné osvobození od daně nelze za žádných okolností uplatnit na dodání předcházející dodání osobě povinné k dani, která pořizuje plavidlo za účelem jeho bezprostředního pronájmu [24].

21 — Viz například rozsudek Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, body 21 a 22 a citovaná judikatura.

22 — Je třeba mít rovněž na paměti, že pravým důvodem osvobození od daně je skutečnost, že toto plnění odpovídá vývozu; viz rozsudek Velker, bod 21.

23 — Pokyny vydané během 93. zasedání dne 1. července 2011 dokument E– taxud.c.1(2012)553296 – 722 REV.

24 — Pokyny vydané během 100. zasedání ve dnech 24. a 25. února 2014 dokument D – taxud.c.1(2014)2716782 – 803, bod 1.

52. Je třeba mít na paměti, že uvedené pokyny jsou „pouhá stanoviska poradního výboru. Nepředstavují oficiální výklad unijního práva a mohly být vydány bez souhlasu Evropské komise. Nezavazují Evropskou komisi ani členské státy, které se jimi nemusí řídit.“ Jejich další použití vždy „podléhá této výhradě“ [25].

53. I pokud však přihlédneme k uvedeným pokynům, mám za to, že jsou zde relevantní dva aspekty. Prvně zmiňované pokyny se výslovně týkají zejména poskytování servisních služeb ze strany subdodavatelů, a nikoli dodání zboží (v tomto případě pohonných hmot). Druhé pokyny dále uvádějí, že je-li zboží určené k zásobení lodi dodáno přímo osobě povinné k dani, která danou loď užívá k obchodní činnosti na volném moři, uplatní se osvobození od daně stanovené v čl. 148 písm. a) směrnice o DPH bez ohledu na jakékoli sdílení lodi s jinými uživateli, kteří ji nevyužívají výlučně pro obchodní činnost [26]. Ačkoli se tento aspekt týká konkrétně sdíleného užívání lodi, a nikoli umístění určitého plnění v řetězci plnění, mám za to, že odkaz na zboží „dodávané přímo osobě povinné k dani, která danou loď užívá k obchodní činnosti na volném moři“ podporuje domněnku, že osvobození od daně podle čl. 148 písm. a) se uplatní v okamžiku *přímého dodání provozovateli*.

54. Žádné ustanovení pokynů Výboru pro DPH tedy nezpochybňuje mé závěry uvedené v bodě 44 tohoto stanoviska.

55. Zatřetí na základě čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH [27] ve světle zejména článku 28 [28] a čl. 311 odst. 1 bod 5 [29] téže směrnice a judikatury Soudního dvora [30], Komise dovozuje, že zprostředkovatelé v projednávané věci nejprve koupili dotčené pohonné hmoty a poté je dodali provozovateli lodi, a to ve dvou samostatných plněních, z nichž pouze to druhé podléhá osvobození od daně podle čl. 148 písm. a).

56. Rozumím sice důvodům, jež Komisi vedou k této úvaze, mám však za to, že tyto problémy již do značné míry řeší můj výklad čl. 148 písm. a) směrnice o DPH. Uvedený výklad vychází z nutnosti určit, kolikrát došlo k převodu „práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“ pro účely DPH, což v závislosti na okolnostech může a nemusí být totéž, jako počet převodů vlastnického práva k uvedenému majetku. Skutkové okolnosti věci projednávané v původním řízení, kde jsou pohonné hmoty dodávány přímo do nádrží lodi užívané k plavbě po volném moři a může s nimi poté (tuto skutečnost bude muset ověřit vnitrostátní soud) nakládat pouze provozovatel dané lodi, nejsou nutně srovnatelné s okolnostmi poskytování služeb s využitím zprostředkovatele nebo se situací obchodníka s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty či starožitnostmi.

57. Znovu však zdůrazňuji, že vnitrostátní soud musí při použití čl. 148 písm. a) směrnice o DPH s ohledem na mnou navrhovaný výklad pečlivě zjistit skutečné okolnosti daných plnění a že nemusí vždy platit, že všechna plnění, jež jsou součástí dodání pohonných hmot s využitím jednoho či více zprostředkovatelů, budou podle uvedeného ustanovení osvobozena od DPH.

25 — Uvedená výhrada a podmínka jsou uvedeny na každé straně pokynů.

26 — Bod 3 pokynů.

27 — Viz bod 3 tohoto stanoviska.

28 — „Jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytnutí služby a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tuto službu ona sama.“

29 — „ ‚[O]bchodníkem povinným k dani‘ [se rozumí] osoba povinná k dani, která v rámci své ekonomické činnosti se záměrem následného prodeje nakupuje nebo pořizuje pro účely svého podnikání nebo dováží použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty nebo starožitnosti, bez ohledu na to, jedná-li přitom na vlastní účet nebo na účet jiné osoby na základě smlouvy, podle níž jí z koupě nebo prodeje přísluší provize.“

30 — Rozsudek Henfling, Davin, Tanghe, C-464/10, EU:C:2011:489, body 34 až 36: podle „právní fikc[e] dvou totožných služeb poskytovaných postupně [...] se má za to, že [...] [komisionář] nejprve obdrží dotčené služby od subjektu, na jehož účet jedná [...] a poté sám tyto služby poskytne zákazníkovi. Jelikož je uvedené ustanovení „[formulováno] obecně, aniž obsahuje omezení ohledně své působnosti nebo rozsahu, [tato] fikce se týká rovněž uplatňování osvobození od DPH [...]“.

Závěry

58. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku položenou Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės takto:

„Pokud je za podmínek vymezených v čl. 148 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty zjištěno, že prodávající dodává zboží pro zásobení lodi a) přímo provozovateli takové lodi tak, že b) tento provozovatel bezprostředně a bezpodmínečně nabývá a prodávající zároveň pozbývá právo nakládat s takovým zbožím jako vlastník a c) takové právo ke stejnému zboží současně nenabývá ani nepozbývá žádná jiná osoba, jsou plnění, kterým prodávající převádí takové právo, plnění, kterým provozovatel lodi takové právo nabývá, a jakákoli mezitímní plnění, v jejichž rámci mohou třetí osoby případně nabývat a dále převádět práva, jež nezahrnují nakládání s takovým zbožím jako vlastník, osvobozena od DPH.

Za jiných okolností je podle uvedeného ustanovení osvobozeno od DPH jen plnění, kterým provozovatel lodi nabývá právo nakládat se zbožím jako vlastník.

Vnitrostátnímu soudu vždy přísluší, aby ve světle relevantních skutečností určil, kdo a v jakém stadiu nabývá právo skutečně nakládat se zbožím jako vlastník, přičemž takové určení nezávisí výhradně na převodu vlastnického práva k danému zboží podle rozhodného práva.“