Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
ELEANOR SHARPSTON
prednesené 5. marca 2015 [1]

Vec C-526/13

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Litva)]

„DPH — Oslobodenie dodania tovarov určených na zásobovanie plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori od dane — Uplatniteľnosť na dodávky sprostredkovateľom konajúcim vo vlastnom mene — Konečné určenie tovaru známe a riadne preukázané dokladmi potvrdzujúcimi túto skutočnosť, ktoré boli pred dodaním predložené daňovému orgánu“

1. Článok 148 smernice o DPH [2] stanovuje, že členské štáty musia od DPH oslobodiť okrem iného dodávky tovarov určených na zásobovanie určitých plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori. Spor, ktorý rieši Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisia pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky, ďalej len „komisia pre daňové spory“), [3] sa týka dodávok paliva, ktoré neboli fakturované priamo prevádzkovateľom takých plavidiel, ale sprostredkovateľom, hoci konečné určenia paliva bolo vopred preukázané a palivo bolo dodané priamo predmetným plavidlám. Komisia pre daňové spory sa pýta, či sa v takom prípade uplatní oslobodenie od dane.

Smernica o DPH

2. Podľa článku 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, podlieha DPH.

3. V článku 14 ods. 1 je také dodanie vymedzené ako „prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“. Podľa článku 14 ods. 2 písm. c) sa za dodanie tovaru považuje aj „prevod tovaru na základe zmluvy, podľa ktorej sa vyplatí provízia pri nákupe alebo predaji“. [4]

4. V kapitole nazvanej „Oslobodenie od dane pri medzinárodnej doprave“ článok 148 smernice o DPH najmä stanovuje:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

a) dodanie tovaru určeného na zásobovanie plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori…;

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

2 — Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

3 — Súdny dvor rozhodol, že komisia pre daňové spory je súdnym orgánom v zmysle článku 267 ZFEÚ; pozri rozsudok Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, body 34 až 40).

4 — Pozri ďalej bod 55 a nasl. týchto návrhov.

…

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;

…“

5. Podľa článku 131 sa tieto oslobodenia od dane uplatňujú v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovia na účely zabezpečenia ich „správneho a jednoznačného uplatňovania“ a na účely „predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane“.

6. Článok 148 písm. a) smernice o DPH je priamym nástupcom článku 15 ods. 4 šiestej smernice,[5] ktorého výklad Súdny dvor poskytol v rozsudku Velker[6] v tom zmysle, že sa vzťahuje len na dodávku tovarov prevádzkovateľovi plavidla, ktorý ich použije na zásobovanie, a nie na ich dodávku v skoršom štádiu distribučného reťazca. Dôvodom bolo najmä to, že rozšírenie oslobodenia na štádiá predchádzajúce konečnému dodaniu tovarov prevádzkovateľovi plavidla by si vyžadovalo, aby členské štáty zaviedli systémy dohľadu a kontroly, pomocou ktorých by overovali konečné určenie dodaných tovarov, ktoré sú oslobodené od dane.

7. Článok 148 písm. e), f) a g) smernice o DPH obsahuje ustanovenia porovnateľné s ustanoveniami písm. a), c) a d), ktoré oslobodzujú od dane dodávky tovarov určených na zásobovanie lietadiel používaných leteckými dopravcami, ktorí vykonávajú prevažne medzinárodnú dopravu za odplatu. Súdny dvor poskytol výklad týchto ustanovení alebo ich predchodcov v šiestej smernici v judikatúre, ktorá môže byť relevantná aj pre článok 148 písm. a).[7]

Litovské právne predpisy

8. § 44 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX 751 (zákon Litovskej republiky č. IX-751 o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „zákon o DPH“) okrem iného stanovuje:

„1. Dodanie tovaru určeného na zásobovanie plavidiel, na ktoré odkazuje článok 43 ods. 1 tohto zákona [konkrétne, plavidlá plaviace sa na otvorenom mori, ktoré slúžia na medzinárodnú dopravu cestujúcich a/alebo nákladu a/alebo na dodanie iných služieb za odplatu‘], … sa zdaňuje sadzbou DPH vo výške 0 %.

…

3. Na účely tohto zákona sa za tovar určený na zásobovanie považujú… palivá (motorové palivá) a mazivá…“

9. Viaceré ustanovenia upravujúce zásobovanie plavidiel a lietadiel stanovujú množstvo prísnych administratívnych požiadaviek, z ktorých okrem iného vyplýva úplná sledovateľnosť všetkých dodávok paliva plavidlám, najmä z colných skladov, pod kontrolou a dohľadom colných orgánov.

5 — Šiesta smernica Rady (77/388/EHS) zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

6 — Rozsudok Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, body 22 a 24) (ďalej len „Velker“); pozri tiež rozsudok Elmeka (C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563, bod 23).

7 — Pozri napríklad rozsudky Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534) a A (C-33/11, EU:C:2012:482) (ďalej len „A“).

Skutkové okolnosti, konanie a prejudiciálne otázky

10. Spoločnosť Fast Bunkering Klaipėda UAB (ďalej len „FBK“) je registrovaná na účely DPH v Litve. S príslušným daňovým orgánom vedie spor týkajúci sa dodávok paliva plavidlám používaným na plavbu na otvorenom mori, ktoré uskutočnila v rokoch 2008 až 2011.

11. Palivo pochádzalo z krajín mimo Európskej únie a bolo uskladnené v Litve v rámci režimu colného uskladňovania, takže ešte nedošlo k výberu splatnej DPH v súvislosti s jeho dovozom. Spoločnosť FBK prijímala objednávky na dodávku paliva určitým plavidlám používaným na plavbu na otvorenom mori, ktoré predávala v režime FOB Klaipėda a sama ich dodávala do palivových zásobníkov týchto plavidiel v rámci colného režimu opätovného vývozu.

12. Objednávky však nezadávali priamo majitelia alebo prevádzkovatelia plavidiel, ale sprostredkovatelia usadení v rôznych členských štátoch. Spoločnosť FBK tak predaj fakturovala sprostredkovateľom, a nie majiteľom alebo prevádzkovateľom. Sprostredkovatelia konali vo vlastnom mene vo vzťahu k spoločnosti FBK aj vo vzťahu k majiteľom alebo prevádzkovateľom – nakupovali palivo od spoločnosti FBK a predávali ho majiteľom alebo prevádzkovateľom –, nikdy však palivo sami fyzicky nedodali. Na základe § 44 ods. 1 zákona o DPH spoločnosť FBK uplatňovala na faktúrach vystavených sprostredkovateľom nulovú sadzbu.

13. Daňový orgán, ktorý sa vo veľkej miere odvolával na rozsudky Súdneho dvora vydané vo veciach Velker a Elmeka, zaujal stanovisko, podľa ktorého, keďže predmetný tovar bol dodaný sprostredkovateľom, išlo o dodávky „uskutočnené v skorších štádiách distribučného reťazca“, a teda ich nemožno oslobodiť od DPH.

14. Spor teraz rieši komisia pre daňové spory, ktorá má pochybnosti v súvislosti s uplatniteľnosťou úvah použitých v rozsudkoch Velker a Elmeka na situáciu, v ktorej spoločnosť FBK v skutočnosti priamo dodala palivo dotknutým plavidlám a uskutočnili sa dostatočné kontroly, pomocou ktorých bolo možné s určitosťou zistiť jeho konečné určenie. Komisia pre daňové spory tiež poukazuje na to, že Súdny dvor vo veci A [8] výslovne prijal menej reštriktívny prístup, pokiaľ ide o dodanie lietadla, keď konštatoval, že z požiadavky, podľa ktorej musí byť zamýšľané určenie lietadla známe a preukázané v čase jeho nadobudnutia a následne musí byť overené jeho skutočné používanie, podľa všetkého nemôžu vyplynúť obmedzenia, ktoré by boli nezlučiteľné so správnym a jednoduchým uplatnením oslobodenia od dane.

15. Komisia pre daňové spory sa preto pýta:

„Má sa článok 148 písm. a) [smernice o DPH] vykladať v tom zmysle, že ustanovenie týkajúce sa oslobodenia od DPH, ktoré sa v tomto článku nachádza, je uplatniteľné nielen na dodávky pre prevádzkovateľa plavidla používaného na plavbu na otvorenom mori, ktorý tovar používa na zásobovanie plavidla, ale aj na dodávky iným osobám ako prevádzkovateľovi plavidla, t. j. nezverejneným sprostredkovateľom, pokiaľ je konečné určenie tovaru v čase jeho dodania vopred známe a riadne preukázané a doklady potvrdzujúce túto skutočnosť boli predložené daňovému orgánu, tak ako si to vyžaduje právna úprava?“

16. Písomné pripomienky predložila spoločnosť FBK, talianska a litovská vláda, ako aj Európska komisia. Na pojednávaní 4. decembra 2014 predniesla ústne pripomienky spoločnosť FBK, litovská vláda a Komisia.

8 — Najmä v bodoch 51 až 56.

Posúdenie

Úvodné úvahy

Skutkové okolnosti

17. Považujem za dôležité, aby rozsudok Súdneho dvora týkajúci sa výkladu článku 148 písm. a) smernice o DPH bral do úvahy osobitné skutkové okolnosti sporu vo veci samej. Informácie o týchto skutkových okolnostiach uvedené v návrhu na začatie prejudiciálneho konania doplnila spoločnosť FBK vo svojich písomných pripomienkach a na pojednávaní. Litovská vláda a Komisia sa k skutkovým okolnostiam tiež vyjadrili. Napriek tomu sa nepodarilo zistiť presné podrobnosti transakcií a vzťahov medzi sprostredkovateľmi a majiteľmi alebo prevádzkovateľmi dotknutých plavidiel, hoci si nemyslím, že nedostatok informácií je taký, že by mohol Súdnemu dvoru zabrániť v poskytnutí odpovede na položenú otázku.

18. Všetci účastníci konania prítomní na pojednávaní sa napriek tomu zhodli na tom, že spôsob, akým sa v prejednávanej veci uskutočňovali jednotlivé transakcie, zodpovedá bežnej medzinárodnej praxi. Rozsudok Súdneho dvora bude preto relevantný nielen v spore vo veci samej, ale všade v Únii, kde sa takáto prax uplatňuje. Je však možné, že uvedená prax nie je univerzálna alebo že v jednotlivých prístavoch členských štátov sa jej podrobnosti líšia, takže správne riešenie v tejto veci nemusí byť vždy správnym riešením v iných veciach.

19. Vzhľadom na to považujem nasledujúce aspekty za najdôležitejšie aspekty prejednávanej veci. Ani jeden z nich podľa všetkého nie je sporný.

20. Spoločnosť FBK nakupuje palivo z krajín mimo Európskej únie a uskladňuje ho v režime colného uskladňovania, v rámci ktorého je výber DPH splatnej pri dovoze pozastavený, kým palivo nie je vypustené do režimu voľného obehu v Únii.

21. Keď plavidlo potrebuje nové palivo, prevádzkovateľ sa obráti na sprostredkovateľa s označením plavidla, (približného) množstva paliva, ktoré je potrebné, a prístavu (prípadne prístavov), v ktorých bude plavidlo kotviť a bude v ňom možné doplniť palivo. Sprostredkovateľ potom vyberie dodávateľa (v tomto prípade spoločnosť FBK) a zadá mu objednávku na dodanie paliva na palubu plavidla.

22. Dôvodom takého postupu je úsilie o zjednodušenie a zároveň o poskytnutie záruk pre obe strany. Prevádzkovatelia nemusia mať kontakty s dodávateľmi v každom prístave. Dodávatelia by mohli váhať s dodaním paliva, pokiaľ by si neboli istí dôveryhodnosťou prevádzkovateľa. Špecializovaní sprostredkovatelia, ktorí pravidelne jednajú s oboma stranami, v dôsledku čoho sa dodávateľovi môžu zaviazať, že mu zaplatia, lebo dôverujú platobnej schopnosti prevádzkovateľa, poskytujú užitočné služby tým, že sa u nich sústreďujú transakcie a preberajú zodpovednosť za finančné hľadisko.

23. Sprostredkovateľ v zadanej objednávke uvedie kvalitu a množstvo paliva, ktoré má byť dodané konkrétnemu plavidlu, no skutočne dodané množstvo môže byť odlišné (podľa spoločnosti FBK až o 10 %) v závislosti od hladiny paliva v zásobníkoch plavidla v čase dodávky, od meteorologických podmienok a pravdepodobne aj od iných premenných.

24. Spoločnosť FBK dodá objednané palivo do zásobníkov dotknutého plavidla, pričom v dôsledku uplatnenia potrebných náležitostí režimu spätného vývozu dôjde k jeho vyňatiu z režimu colného uskladňovania. Až po dodaní paliva môže spoločnosť FBK vystaviť faktúru na skutočne dodané množstvo sprostredkovateľovi, ktorý je pri predaji jeho jediným zmluvným partnerom. Keďže spoločnosť FBK sa domnievala, že predaj je oslobodený od DPH na základe litovskej právnej úpravy, ktorou bol prebratý článok 148 písm. a) smernice o DPH, do svojich faktúr za dodávky, ktoré sú predmetom sporu vo veci samej, nezahŕňala DPH.

25. Sprostredkovateľ vystaví faktúru za palivo prevádzkovateľovi plavidla.[9] Práve o tomto aspekte – ktorý sa, samozrejme, netýka spoločnosti FBK – má Súdny dvor najmenej informácií. Medzi rozličnými sprostredkovateľmi a prevádzkovateľmi môžu existovať rôzne dojednania. Je však jasné, že po nákupe paliva od spoločnosti FBK ho musí sprostredkovateľ predať prevádzkovateľovi a bude chcieť dosiahnuť zisk z dojednania ako celku. Môže ho dosiahnuť napríklad len jednoduchým predajom paliva za vyššiu cenu alebo iným spôsobom tým, že ho predá za rovnakú cenu, ku ktorej si naúčtuje osobitný poplatok za svoje administratívne, obchodné a finančné služby. Bez ďalších informácií však nemožno vychádzať z toho, že sprostredkovatelia vždy postupujú určitým konkrétnym spôsobom. Podľa všetkého je však nesporné, že v transakciách, ktoré sú predmetom sporu vo veci samej, konali vo vlastnom mene, keď nakupovali palivo od spoločnosti FBK a predávali ho prevádzkovateľovi, a nie len ako splnomocnenci prevádzkovateľa alebo ako makléri zabezpečujúci kontakty medzi oboma stranami.

26. Pri analýze budem vychádzať z týchto skutkových okolností.

Judikatúra

27. Prvým a zjavne najlepšie porovnateľným rozsudkom Súdneho dvora v tejto oblasti je rozsudok Velker, ktorý sa týkal článku 15 ods. 4 šiestej smernice, predchodcu článku 148 písm. a) súčasnej smernice o DPH. Najdôležitejšie skutkové okolnosti uvedenej veci boli takéto.

28. Spoločnosť Forsythe kúpila od spoločnosti Velker dve zásielky ropných látok zo zásobníkov určených pre jej plavidlá používané na plavbu na otvorenom mori; spoločnosť Velker predtým kúpila obe zásielky od spoločnosti Verhoeven; Spoločnosť Verhoeven zas kúpila jednu z týchto zásielok od spoločnosti Olie Verwerking Amsterdam (ďalej len „OVA“). V čase, keď sa uskutočnil predaj od spoločnosti Velker spoločnosti Forsythe, zásielky boli ešte v držbe spoločností Verhoeven a OVA. Po tom, čo spoločnosť Velker predala zásielky spoločnosti Forsythe, spoločnosti Verhoeven a OVA ich dodali spoločnosti Forsythe.

29. V tejto reťazi transakcií si spoločnosť OVA neúčtovala DPH pri predaji spoločnosti Verhoeven, spoločnosť Verhoeven si ju neúčtovala pri predaji spoločnosti Velker a spoločnosť Velker si ju neúčtovala pri predaji spoločnosti Forsythe. V spore vo veci samej išlo o to, že pokiaľ bol predaj uskutočnený spoločnosťou Velker spoločnosti Forsythe správne oslobodený od DPH na základe vtedajšieho článku 15 ods. 4 šiestej smernice, či sa to isté oslobodenie malo uplatniť aj na predchádzajúce transakcie uskutočnené medzi spoločnosťami OVA a Verhoeven, resp. Verhoeven a Velker.[10]

9 — Bolo uvedené, že medzi spoločnosťou FBK a prevádzkovateľom môže existovať reťazec viacerých sprostredkovateľov. Aj keby to tak bolo, z hľadiska DPH je potrebné s transakciami zaobchádzať rovnako napriek tomu, že by sa na nich zúčastňovali mnohí sprostredkovatelia. Ide o to, či sa oslobodenie vzťahuje len na poslednú transakciu v rade alebo na sled transakcií ako celok.

10 — Ďalej išlo aj o to, či bol predaj spoločnosti Forsythe skutočne správne oslobodený od DPH vzhľadom na to, že spoločnosť Forsythe skladovala palivo na pevnine pred jeho nakládkou na palubu plavidiel, pre ktoré bolo určené. Súdny dvor rozhodol, že oslobodenie bolo za týchto okolností uplatnené správne, to však pre prejednávanú vec nie je dôležité.

30. Súdny dvor poukázal na to, že oslobodenie upravené v tomto ustanovení treba vykladať reštriktívne a že sa vzťahuje na zásobovanie plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori, lebo také transakcie sa rovnajú vývozu. V dôsledku toho, ako sa povinné oslobodenie vývozu „vzťahuje výlučne na konečnú dodávku tovarov vyvezených predávajúcim alebo na jeho účet, podobne sa oslobodenie upravené v článku 15 ods. 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“. Súdny dvor ďalej ako odpoveď na tvrdenie, podľa ktorého by rozšírenie oslobodenia na všetky obchodné štádiá dodávky umožnilo zjednodušenie administratívy, objasnil, že členské štáty by, naopak, museli zaviesť nákladné systémy dohľadu a kontroly, ktoré by nebolo možné zosúladiť so „správnym a jednoznačným uplatňovaním“ oslobodenia. [11]

31. Tieto úvahy boli potvrdené v rozsudku Elmeka v súvislosti so službami zásobovania námorných nákladných lodí palivom, ktoré neboli poskytované priamo prevádzkovateľom plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori, ale spoločnosti prevádzkujúcej zásobníky, ktorá palivo dodávala takým prevádzkovateľom. Ani v tomto prípade sa nemohlo uplatniť oslobodenie od DPH v zmysle vtedajšieho článku 15 ods. 8 šiestej smernice. [12]

32. Vo veci A však Súdny dvor neprijal rovnaký prístup. V uvedenej veci išlo o dodanie lietadla nie priamo leteckému dopravcovi, „[ktorý vykonáva] prevažne medzinárodnú dopravu za odplatu“, [13] ale spoločnosti, ktorá lietadlo takému dopravcovi prenajímala. Súdny dvor konštatoval, že keby sa za uvedených okolností oslobodenie neuplatnilo, mohlo by to narušiť zásadu daňovej neutrality. Situáciu odlíšil od situácie vo veciach Velker a Elmeka s týmto odôvodnením: „v takom prípade totiž skutočnosť, že oslobodenie je podmienené tým, že uvedené poskytnutie je známe a riadne preukázané v momente nadobudnutia lietadla, a následným preskúmaním toho, že uvedené lietadlo daná spoločnosť skutočne používa, zjavne nemôže vzhľadom na druh dotknutého tovaru a najmä na registračné a povoľovacie mechanizmy, ktorým podlieha jeho používanie, znamenať pre členské štáty a dotknuté hospodárske subjekty záväzky, ktoré by boli nezlučiteľné so správnym a jednoduchým uplatnením oslobodení stanovených šiestou smernicou.“ [14]

33. Ďalší aspekt judikatúry Súdneho dvora, ktorý považujem za relevantný, sa týka pojmu „prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“, ktorý predstavuje „dodanie tovaru“ na účely smernice o DPH. Podľa ustálenej judikatúry pojem „neodkazuje na prevod vlastníctva spôsobmi upravenými uplatniteľným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa každý prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá oprávni druhú stranu fakticky s ním nakladať, akoby bola vlastníkom tohto majetku“; a v zásade „je na vnútroštátnom súde, aby v závislosti od okolností veci určil, či ide o prevod práva nakladať s dotknutým tovarom ako vlastník“. [15]

34. Vo veci Auto Lease Holland Súdny dvor vykonal vlastné posúdenie na základe nesporných skutkových okolností. Vo veci išlo o dojednanie týkajúce sa lízingu vozidiel, podľa ktorého nájomca mohol nakupovať palivo v mene a na náklady prenajímateľa (spoločnosť Auto Lease) pomocou palivovej kreditnej karty účtovanej prenajímateľovi a vystavenej na jeho meno, pričom nájomca platil každý mesiac preddavok vo výške jednej dvanástiny predpokladaných ročných nákladov a vyúčtovanie sa uskutočňovalo na konci roka na základe skutočnej spotreby, ku ktorej bol pripočítaný poplatok za palivový manažment. Súdny dvor konštatoval, že na účely DPH nejde o dodanie paliva nájomcovi zo strany prenajímateľa. Uviedol: „… je nevyhnutné určiť, na koho – prenajímateľa alebo nájomcu – ropné spoločnosti previedli… toto právo skutočne nakladať s palivom ako majiteľ… Je

11 — Rozsudok Velker (body 20 až 24).

12 — Teraz článok 148 písm. d) smernice o DPH; rozsudok Elmeka (body 17 až 25).

13 — Článok 15 ods. 6 šiestej smernice, teraz článok 148 písm. f) smernice o DPH.

14 — Rozsudok A (najmä body 41 až 57).

15 — Rozsudok Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, body 7 a 13) (ďalej len „Safe“); z novšej judikatúry pozri rozsudok Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, body 33 a 34 a citovanú judikatúru).

nesporné, že nájomca je oprávnený nakladať s palivom, akoby bol jeho majiteľ. Palivo získava priamo na čerpacích staniciach a spoločnosť Auto Lease nemá v nijakom okamihu právo rozhodovať o tom, akým spôsobom alebo na aký účel sa palivo použije… Tvrdenie, podľa ktorého je palivo dodávané spoločnosti Auto Lease vzhľadom na to, že nájomca nakupuje palivo v mene a na náklady uvedenej spoločnosti, ktorá hradí cenu tohto majetku, nemožno prijať… [D]odávky sa uskutočnili na náklady spoločnosti Auto Lease len zdanlivo… Skutočná ročná spotreba určená na konci roka je finančnou zodpovednosťou nájomcu, ktorý v dôsledku toho plne znáša náklady na dodanie paliva… Dohoda o palivovom manažmente teda nie je zmluvou o dodávke paliva, ale zmluvou o financovaní jeho nákupu. Spoločnosť Auto Lease nenakupuje palivo, aby ho následne ďalej predala nájomcovi; palivo nakupuje nájomca, pričom môže slobodne rozhodnúť o jeho kvalite a množstve, ako aj o čase nákupu. Spoločnosť Auto Lease v skutočnosti vo vzťahu k nájomcovi vystupuje ako poskytovateľ úveru.“ [16]

35. Domnievam sa, že tento rozsudok poskytuje užitočné východisko, na základe ktorého možno posúdiť okolnosti prejednávanej veci v porovnaní s vecou Velker.

Výklad článku 148 písm. a) smernice o DPH z hľadiska skutkových okolností sporu vo veci samej a judikatúry Súdneho dvora

36. Spor vo veci samej vykazuje paralely s vecou Velker. V oboch prípadoch bolo palivo fyzicky dodané pôvodným majiteľom prevádzkovateľovi plavidla, pričom zákonné majetkové práva prešli cez jednu alebo viac tretích osôb.

37. Nie som však presvedčená o tom, že z týchto paralel nevyhnutne vyplýva rovnaké zaobchádzanie s oboma situáciami z hľadiska DPH. V určitých aspektoch sa totiž veci líšia.

38. Za zvlášť príznačnú považujem skutočnosť, že vo veci Velker zákonné majetkové práva k palivu zmenili nositeľa pred jeho dodaním prevádzkovateľovi dotknutých plavidiel, zatiaľ čo v spore vo veci samej v prejednávanej veci sa zdá byť pravdepodobné, že zákonné majetkové práva mohli zmeniť nositeľa až po dodaní paliva, lebo až vtedy bolo možné určiť a fakturovať dodané množstvo. [17]

39. Vzhľadom na to sa zdá byť nevyhnutné zobrať do úvahy štádium, v ktorom dochádza k prevodu „práva nakladať [s palivom] ako majiteľ“, lebo ako vyplýva z judikatúry, toto štádium – ktoré je rozhodujúce, pokiaľ ide o zaobchádzanie so situáciou z hľadiska DPH – sa nemusí nevyhnutne zhodovať s prevodom majetkových práv.

40. Domnievam sa teda, že bude potrebné, aby komisia pre daňové spory pred konečným posúdením veci definitívne zistila skutkové okolnosti nad rámec tých, ktoré už boli predložené Súdnemu dvoru.

41. Pokiaľ na základe jednotlivých zmlúv, ktorými sa riadia transakcie, a práva uplatniteľného na tieto zmluvy (tieto údaje sa môžu pri jednotlivých transakciách líšiť a nemusí byť ľahké zistiť ich) zmluvné strany (iné než prevádzkovatelia dotknutých plavidiel), na ktoré a medzi ktorými boli prevedené majetkové práva k palivu, z právneho i skutkového hľadiska získali a/alebo si zachovali oprávnenie skutočne nakladať s uvedeným palivom ako majitelia, keď už bolo dodané do zásobníkov plavidiel, situácia je z hľadiska DPH presne porovnateľná so situáciou vo veci Velker. [18] Pokiaľ je to tak, skutočnosť, že vo veci Velker palivo zostalo v držbe inej strany, než je prevádzkovateľ plavidiel, zatiaľ čo v prejednávanej veci už bolo dodané do zásobníkov plavidiel, sa mi javí ako nepodstatná.

16 — Rozsudok Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, najmä body 33 až 36).

17 — Pozri body 23 a 24 týchto návrhov. Existuje tu paralela s vecou Auto Lease Holland v tom zmysle, že pred ukončením a fakturovaním dodávky má strana, ktorá za ňu pôvodne zaplatila, len všeobecnú predstavu o skutočnom množstve dodaného paliva.

18 — Pozri body 28 a 29 týchto návrhov.

42. Starostlivo však treba zvážiť totožnosť strany alebo strán, ktoré majú skutočné oprávnenie nakladať s palivom rovnako ako majiteľ. Po dodaní paliva do zásobníkov plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori je mimoriadne ťažké predstaviť si, že by sa s ním „nakladalo“ iným spôsobom, než na účely spotreby dotknutého plavidla (a teda inou osobou než jeho prevádzkovateľom), aby boli uspokojené jeho energetické požiadavky. Každé iné skutočné nakladanie zo strany zákonného majiteľa paliva iného než prevádzkovateľ plavidla by si podľa všetkého vyžadovalo nepraktický fyzický zásah. [19] V praxi neexistuje pravdepodobnosť, že palivo nebude spotrebované pre potreby plavidla, a zdá sa byť nepravdepodobné, že sprostredkovateľ by v čase, v ktorom by mohol byť zákonným majiteľom, chcel na seba prevziať zodpovednosť spojenú s majetkovými právami (napríklad v podobne nákladov na uskladnenie a poistenie), aby tak s palivom mohol naložiť iným spôsobom. Naopak, vo veci Velker je jasné, že až do predaja spoločnosti Forsythe bola spoločnosť Velker z právneho i skutkového hľadiska spôsobilá poskytnúť zásielky, ktoré boli v držbe spoločností Verhoeven a OVA, akejkoľvek inej osobe, s ktorou by chcela uzatvoriť zmluvu.

43. Za týchto okolností sa domnievam, že najlepšia analýza pri posudzovaní „prevodu práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“ upraveného v článku 14 ods. 1 smernice o DPH je takáto.

44. Kým sa nedokončia všetky aspekty predaja a v závislosti od skutočných zmluvných podmienok je dodávateľ (v prejednávanej veci najprv spoločnosť FBK a potom sprostredkovateľ alebo sprostredkovatelia) zákonným majiteľom a, samozrejme, má právo požadovať platbu za palivo (s čím môže byť v závislosti od okolností a rozhodného práva spojené aj námorné zádržné právo k plavidlu). [20] Od okamihu dodania do zásobníkov plavidla však prevádzkovateľ môže v skutočnosti s palivom nakladať, akoby bol jeho majiteľom, a práve v tom okamihu sa uskutočňuje dodávka tovarov na účely DPH, ktorú treba v závislosti od okolností zdaniť alebo oslobodiť od dane.

45. Skutočnosť, že v rámci dodávky dochádza k dvom alebo viacerým prevodom zákonných majetkových práv, nemá vplyv na povinnosť zdaniť dodávku alebo na jej oslobodenie od dane. Podstatné je to, že nastane jeden „prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“ v zmysle článku 14 ods. 1 smernice o DPH, tak ako je vykladaný v judikatúre, a že tento prevod predstavuje jedno dodanie tovarov. Taký názor nie je v rozpore s cieľmi článku 148. V tejto súvislosti treba „právo nakladať“ vykladať v tom zmysle, že sa vzťahuje na oprávnenie určitej osoby použiť, spotrebovať a/alebo iným spôsobom užívať uvedený majetok bez ohľadu na to, či toto oprávnenie podlieha alebo nepodlieha ďalším zmluvným záväzkom, najmä povinnosti zaplatiť za dotknutý majetok.

46. Zdá sa mi, že tento prístup je nielen zlučiteľný s výkladom podmienok smernice o DPH v judikatúre (je v súlade s vymedzením „prevodu práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“ uvedeným v línii rozhodnutí vyplývajúcich z rozsudku Safe a vzhľadom na odlišné okolnosti nie je v rozpore s rozsudkom Velker), ale podporuje aj „správne a jednoznačné uplatňovanie“ oslobodenia, ktoré (hoci formálne odkazuje na podmienky, ktoré majú stanoviť členské štáty, a nie na tie, ktoré stanovuje samotná smernica) patrí medzi ciele upravené v článku 131 smernice o DPH. Ako zdôraznila spoločnosť FBK, proces výberu DPH od zdaniteľných osôb usadených v iných členských štátoch a jej následného vracania týmto osobám je ťažkopádny a bezpredmetný, pokiaľ je palivo dodané do zásobníkov plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori a v praxi ho nemožno použiť iným spôsobom než na účel, na ktorý je oslobodenie určené. Také úvahy sú navyše v súlade s konštatovaniami Súdneho dvora v rozsudku A a rozsudok Auto Lease Holland má rovnaké smerovanie, hoci okolnosti uvedenej veci neboli totožné.

19 — Považujem teda za nepravdepodobný predpoklad, že palivo naložené do plavidla A bude následne znova vyložené, aby mohlo byť dodané plavidlu B, skôr než plavidlo A vypláva, pričom prístav alebo colné orgány nič nezistia (a dotknuté strany z toho vyťažia zisk).

20 — Pozri napríklad doložku 10 štandardnej zmluvy o skladovaní paliva v zásobníkoch združenia BIMCO (Baltská a medzinárodná námorná rada) a „doložku o nezadržiavaní palivových zásobníkov pre zmluvné strany časového prenájmu“ združenia BIMCO (https://www.bimco.org). Pokiaľ ide o námorné zádržné právo vo všeobecnosti, pozri napríklad BAATZ: *Maritime Law*. Routledge 2014, 3. vydanie, s. 490 – 491.

47. Najmä litovská vláda a Komisia však uviedli iné úvahy v prospech odlišného stanoviska a je nevyhnutné preskúmať tie z nich, ktoré sa javia ako významné.

Úvahy v prospech odlišnej analýzy

48. Po prvé tvrdia, že podľa príslušnej judikatúry zásada daňovej neutrality nepripúšťa, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré uskutočňujú rovnaké transakcie, zaobchádzalo pri vyberaní DPH rôzne, a vzhľadom na to sa majú uvedené oslobodenia od dane vykladať reštriktívne, keďže predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého dodania tovarov alebo poskytnutia služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční za odplatu; táto požiadavka reštriktívneho výkladu však neznamená, že by sa uvedené oslobodenia mali vykladať spôsobom, ktorý by zamedzoval ich zmýšľaným účinkom.[21] Z tohto hľadiska sa má článok 148 písm. a) smernice o DPH vykladať reštriktívne v tom zmysle, že je obmedzený na záverečnú transakciu v reťazci – ktorá, ako zdôrazňuje Komisia i litovská vláda, je štádiom, v ktorom dochádza k „vývozu“ paliva.

49. Nemyslím si, že existuje skutočný nesúlad medzi týmto stanoviskom a analýzou, ktorú som uviedla vyššie.

50. Pokiaľ dochádza k po sebe nasledujúcim dodávkam ako vo veci Velker, pričom v úplnej právomoci každého z po sebe nasledujúcich zákonných majiteľov je nakladať s palivom ako majiteľ z právneho i fyzického hľadiska *pred* dosiahnutím okamihu transakcie, ktorý sa rovná vývozu,[22] úplne súhlasím s tým, že podľa reštriktívneho – a okrem toho podľa každého rozumného – výkladu možno oslobodenie v zmysle článku 148 písm. a) smernice o DPH uplatniť len v tomto okamihu. Naopak, pokiaľ je právomoc skutočne nakladať s palivom ako majiteľ alebo rovnakým spôsobom ako majiteľ prevedená len raz v okamihu reťazca, ktorý sa rovná vývozu, a v každej bezprostrednej alebo následnej právnej transakcii v skutočnosti ide len o prevod pohľadávky voči prevádzkovateľovi plavidla, výklad, podľa ktorého dodanie paliva zahrnuje aj také bezprostredné alebo následné právne transakcie, v skutočnosti nie je menej reštriktívny. Taký výklad nie je ani v rozpore so zásadou daňovej neutrality, lebo sprostredkovatelia medzi spoločnosťou FBK a prevádzkovateľom plavidla v prejednávanej veci sa nezúčastňujú na tých istých transakciách ako spoločnosti OVA alebo Verhoeven vo veci Velker. Spoločnosti OVA a Verhoeven uskutočňovali predaj na trhu, kde ešte konečné určenie paliva nebolo stanovené a mohlo byť odlišné; sprostredkovatelia sa zúčastňujú na transakcii práva k palivu, ktorého konečné určenie už je stanovené.

51. Po druhé litovská vláda sa odvoláva na usmernenia Výboru pre DPH z 1. júla 2011, v ktorých sa výbor „takmer jednomyseľne“ zhodol na tom, že oslobodenie upravené v článku 148 písm. c) smernice o DPH by sa malo uplatňovať výlučne na služby údržby priamo poskytované prevádzkovateľovi plavidla a nemožno ho rozšíriť na súvisiace služby poskytované v skorších štádiách distribučného reťazca najmä subdodávateľmi.[23] Na pojednávaní tá istá vláda odkázala aj na usmernenia z 24. – 25. februára 2014, v ktorých sa Výbor pre DPH v nadväznosti na rozsudok A opäť „takmer jednomyseľne“ zhodol okrem iného na tom, že uvedené oslobodenie by sa za nijakých okolností nemalo uplatniť na dodávky uskutočnené v skorších štádiách distribučného reťazca než dodávka zdaniteľnej osobe, ktorá nadobúda plavidlo s cieľom okamžite ho prenajať.[24]

21 — Pozri napríklad rozsudok Navicon (C-97/06, EU:C:2007:609, body 21 a 22 a citovanú judikatúru).

22 — A treba si uvedomiť, že dôvodom oslobodenia je práve to, že transakcia sa rovná vývozu; pozri rozsudok Velker (bod 21).

23 — Usmernenia vyplývajúce z 93. zasadnutia z 1. júla 2011 – dokument E – taxud.c.1(2012)553296 – 722 REV.

24 — Usmernenia vyplývajúce zo 100. zasadnutia z 24. – 25. februára 2014 – dokument D – taxud.c.1(2014)2716782 – 803, bod 1.

52. Treba si uvedomiť, že tieto usmernenia sú „len názormi poradného výboru. Nepredstavujú oficiálny výklad práva EÚ a nemusia mať nevyhnutne súhlas Európskej komisie. Nie sú záväzné pre Európsku komisiu alebo pre členské štáty, ktoré sa nimi nemusia riadiť.“ „Podmienkou“ ich rozmnožovania je navyše „uvedenie tejto výstrahy“.[25]

53. Ak sa však majú usmernenia zohľadniť, dva body sa mi javia ako relevantné. Prvé uvedené usmernenia sa výslovne týkajú najmä poskytovania služieb údržby subdodávateľmi, a nie dodávky tovarov (v tomto prípade paliva). V druhých usmerneniach sa ďalej uvádza, že pokiaľ je tovar určený na zásobovanie dodávaný priamo zdaniteľnej osobe, ktorá používa plavidlo na obchodné činnosti na otvorenom mori, oslobodenie v zmysle článku 148 písm. a) smernice o DPH sa uplatní bez ohľadu na prípadné spoločné používanie plavidla s ďalšími používateľmi, ktorí ho nepoužívajú výlučne na obchodné činnosti.[26] Hoci tento bod sa týka osobitne spoločného používania plavidla, a nie umiestnenia transakcie v distribučnom reťazci, z odkazu na tovar „dodávaný priamo zdaniteľnej osobe, ktorá používa plavidlo na obchodné činnosti na otvorenom mori“, podľa môjho názoru vyplýva predpoklad, že práve na základe *priameho dodania prevádzkovateľovi* sa uplatní oslobodenie podľa článku 148 písm. a).

54. V usmerneniach Výboru pre DPH preto nenachádzam nič, čo by spochybňovalo stanovisko, ku ktorému som dospela v bode 44 týchto návrhov.

55. Po tretie Komisia na základe článku 14 ods. 2 písm. c) smernice o DPH[27] vykladaného najmä z hľadiska článku 28[28] a článku 311 ods. 1 a 5[29] tej istej smernice, ako aj judikatúry Súdneho dvora[30] konštatuje, že v prejednávanej veci treba vychádzať z toho, že sprostredkovatelia najprv nakúpili dotknuté palivo a následne ho dodali prevádzkovateľovi plavidla, čiže ide o dve osobitné transakcie, z ktorých len na druhú sa vzťahuje oslobodenie v zmysle článku 148 písm. a).

56. Chápem síce, na akých úvahách je toto stanovisko založené, domnievam sa však, že som sa ním už do veľkej miery zaoberala v rámci výkladu článku 148 písm. a) smernice o DPH. Uvedený výklad vychádza z potreby určiť, koľko nastalo prevodov „práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“ na účely DPH, pričom v závislosti od okolností môže a nemusí ísť o rovnaký počet ako v prípade prevodov zákonných majetkových práv k dotknutému majetku. Okolnosti sporu vo veci samej, v ktorom je palivo dodávané priamo do zásobníkov plavidla používaného na plavbu na otvorenom mori a následne s ním môže nakladať len prevádzkovateľ uvedeného plavidla (čo musí overiť vnútroštátny súd), nie sú nevyhnutne porovnateľné s okolnosťami veci, v ktorej ide o dodávku služieb prostredníctvom sprostredkovateľa alebo o obchodníka s použitým tovarom, umeleckými dielami, zberateľskými predmetmi alebo starožitnosťami.

25 — Výstraha a podmienka sú uvedené na každej strane usmernení.

26 — Bod 3 usmernení.

27 — Pozri bod 3 týchto návrhov.

28 — „Ak sa zdaniteľná osoba, ktorá koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, podieľa na poskytovaní služieb, predpokladá sa, že sama uvedené služby prijala aj poskytla.“

29 — „‚Zdaniteľný obchodník‘ je každá zdaniteľná osoba, ktorá v rámci svojej ekonomickej činnosti na účely opätovného predaja nakupuje, používa pre potreby svojho podnikania alebo dováža použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti bez ohľadu na to, či táto zdaniteľná osoba koná na svoj účet alebo na účet inej osoby na základe zmluvy, podľa ktorej sa vypláca provízia z nákupu alebo predaja.“

30 — Rozsudok Henfling a i. (C-464/10, EU:C:2011:489, body 34 až 36): podľa „právn[ej] domnienk[y] dvoch poskytnutí identických služieb v postupnej nadväznosti… subjekt, ktorý… je komisionárom, sa najprv považuje za príjemcu predmetných služieb od subjektu, na účet ktorého koná… pred tým, než tieto služby následne osobne poskytne zákazníkovi“. Keďže predmetné ustanovenie „je formulovan[é] všeobecne bez toho, že by obsahoval[o] obmedzenia, pokiaľ ide o jeho pôsobnosť alebo rozsah, [uvedená] domnienka… sa týka tiež uplatňovania oslobodení od DPH…“

57. Chcela by som však opäť poukázať na to, že vnútroštátny súd musí pri uplatňovaní článku 148 písm. a) smernice o DPH v súlade s výkladom, ktorý navrhujem, dôkladne zistiť skutočné skutkové okolnosti predmetných transakcií a že nie vždy majú byť nevyhnutne všetky transakcie, ktoré sú súčasťou dodávky paliva, na ktorej sa zúčastňuje jeden alebo viac sprostredkovateľov, oslobodené od DPH v zmysle uvedeného ustanovenia.

Návrh

58. Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázku položenú zo strany Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės takto:

Pokiaľ sa za podmienok vymedzených v článku 148 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty preukáže, že predávajúci dodáva tovary určené na zásobovanie plavidla a) priamo prevádzkovateľovi plavidla takým spôsobom, že b) prevádzkovateľ okamžite a bezpodmienečne nadobudne a predávajúci zároveň stratí právo nakladať s týmito tovarmi ako majiteľ a c) nijaká iná osoba nenadobudne alebo nestratí také právo k tým istým tovarom, transakcia, ktorou predávajúci prevedie uvedené právo, transakcia, ktorou prevádzkovateľ plavidla nadobudne to isté právo, a všetky bezprostredné transakcie, ktorými môžu tretie osoby nadobudnúť a postúpiť práva nezahrnujúce právo nakladať s tovarom ako majitelia, sú oslobodené od DPH.

Za iných okolností sú na základe tohto ustanovenia oslobodené od DPH len transakcie, ktorými prevádzkovateľ plavidla nadobudne právo nakladať s tovarom ako majiteľ.

Vo všetkých prípadoch je na príslušnom vnútroštátnom súde, aby vzhľadom na relevantné skutkové okolnosti určil, kto a v akom štádiu nadobúda právo skutočne nakladať s tovarom, akoby bol jeho majiteľ, pričom také určenie nezávisí len od prevodu zákonných majetkových práv k tovaru v zmysle platných právnych predpisov.