

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

zo 4. mája 2017 (\*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Daž z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – článok 148 písm. d) – Oslobodenie od dane – Poskytovanie služieb potrebných pre priame potreby plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori a ich náklad – Služby nakládky a vykládky poskytované subdodávateľom na úsekt sprostredkovateľa“

Vo veci C-33/16,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd, Fínsko) z 15. januára 2016 a doručený Súdnemu dvoru 20. januára 2016, ktorý súvisí s konaním:

**A Oy**

za úasti:

**Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,**

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: J. Malenovský (spravodajca), vykonávajúci funkciu predsedu ôsmej komory, sudcovia M. Safjan a D. Šváby,

generálny advokát: Y. Bot,

tajomník: I. Illéssy, referent,

so zreteťom na písomnú žasť konania a po pojednávaní z 20. októbra 2016,

so zreteťom na pripomienky, ktoré predložili:

- A Oy, v zastúpení: R. Nyrhinen a M. Pokkinen,
- fínska vláda, v zastúpení: H. Leppo, splnomocnená zástupkyňa,
- grécka vláda, v zastúpení: E. Tsaousi a K. Nasopoulou, splnomocnené zástupkyne,
- holandská vláda, v zastúpení: M. Bulterman a M. de Ree, splnomocnené zástupkyne,
- poľská vláda, v zastúpení: A. Kramarczyk-Szaadzińska a B. Majczyna, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: M. Owsiany-Hornung a P. Aalto, splnomocnení zástupcovia,

po vypoťutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 7. decembra 2016,

vyhlásil tento

## Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 148 písm. d) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou A Oy a Keskusverolautakunta (Ústredná daňová komisia, Fínsko), týkajúceho sa správnosti záväzného daňového stanoviska, ktoré táto komisia prijala a v ktorom 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 dane z pridanej hodnoty (DPH) stanovené v článku 148 písm. d) smernice 2006/112.

## Právny rámec

### Právo Únie

3 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, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenená a doplnená smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991 (Ú. v. ES L 376, 1991, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160, ďalej len „šiesta smernica“), obsahovala článok 15, ktorý uvádzal:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie oslobodení od dane a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

1. dodanie tovaru, ktorý je zaslaný alebo prepravený predávajúcim alebo na jeho účet do miesta určenia mimo Spoločenstva;

...

5. dodávky, prestavba, opravy a údržba, nájom alebo prenájom morských plavidiel podľa odseku 4 a) a b), dodávky, prenájom, opravy a údržba zariadení vrátane rybárskej výbavy, ktorú plavidlá majú, prípadne ktorú na palube spotrebujú [národných lodí uvedených v bode 4 písm. a) a b), ako aj dodávky, prenájom, opravy a údržbu zariadení vrátane rybárskeho vybavenia, ktoré je pevnou súčasťou týchto lodí alebo slúži na ich prevádzku – *neoficiálny preklad*].

...

8. Dodávky služieb, ktoré nezahŕňujú odsek 5, nevyhnutných pre námorné plavidlá podľa tohto odseku, resp. pre ich náklad.

...“

4 Šiesta smernica bola zrušená a nahradená smernicou 2006/112, ktorá vstúpila do platnosti 1. januára 2007.

5 Článok 28 smernice 2006/112 stanovuje:

„Ak sa zdaniteľná osoba, ktorá koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, podieľa na

poskytovani služieb, predpokladá sa, že sama uvedené služby prijala aj poskytla.“

6 ?lánok 131 smernice 2006/112 stanovuje:

„Oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 sa uplatňujú bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva a v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovujú na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane.“

7 Kapitola 7 hlavy IX tejto smernice je nazvaná „Oslobodenie od dane pri medzinárodnej doprave“. Zahŕňa ?lánok 148 uvedenej smernice, ktorý stanovuje:

„?lenské 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;

...“

#### *Fínske právo*

8 § 71 ods. 3 Arvonlisäverolaki 1501/1993 (zákon 1501/1993 o dani z pridanej hodnoty) z 30. decembra 1993 v znení uplatniteľnom v ?ase, 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“.

#### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

9 Spoločnosť A 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.

10 K službám, ktoré poskytuje spoločnosť A, patria aj prekládkové služby nákladu plavidiel používaných na plavbu na otvorenom mori a vykonávajúcich obchodnú činnosť. V praxi prekládkové služby poskytuje subdodávateľ, ktorý ich fakturuje spoločnosti A, ktorá ich následne fakturuje svojmu objednávateľovi, ktorým môže byť v závislosti od konkrétneho prípadu

spoločnosti B, držiteľ tovaru, odosielať nákladu, špedičný podnik alebo vlastník plavidla. Podrobné identifikačné údaje týkajúce sa predmetného plavidla a nákladu sa oznámia subdodávateľovi a uvedú sa aj vo faktúre, ktorú dostane spoločnosť A, ako aj vo faktúre, ktorú vystaví spoločnosť A.

11 Spoločnosť A podala žiadosť o vydanie daňového stanoviska Ústrednej daňovej komisie na účely zistenia, či pri uplatnení článku 71 ods. 3 AVL mohli byť prekládkové služby uskutočňované subdodávateľom na účet jeho klientov oslobodené od DPH.

12 Rozhodnutím z 1. októbra 2014 Ústredná daňová komisia spoločnosti A oznámila, 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 2006/112, z dôvodu, že služby poskytované plavidlám medzinárodnej dopravy alebo ich nákladu môžu byť oslobodené od DPH len vtedy, keď sa uskutočňujú v konešom štádiu obchodovania s predmetnými službami. V prípade uvedenom v žiadosti sú prekládkové služby poskytované v skoršom štádiu.

13 Spoločnosť A podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd, Fínsko) z dôvodu, že toto rozhodnutie porušuje článok 148 písm. d) smernice 2006/112, pretože toto ustanovenie treba vykladať v tom zmysle, že poskytovanie služieb, ktoré sú svojou povahou priamo späté s potrebami plavidla a jeho nákladu, ako sú prekládkové služby, musia byť oslobodené od DPH nezávisle od osoby, ktorá poskytuje alebo získava tieto plnenia.

14 Vo svojej obrane fínska daňová správa vychádza najmä z rozsudku Súdneho dvora zo 14. septembra 2006, Elmeke (C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563), keď uvádza, že oslobodenie od DPH zakotvené týmto ustanovením sa uplatňuje iba v konešom štádiu obchodovania s predmetnými službami.

15 Vnútroštátny súd však zastáva názor, že uvedený rozsudok neumožňuje odpovedať na otázku, či ak zo samotnej povahy predmetnej služby vyplýva, že táto služba je spojená s priamymi potrebami námorných plavidiel a ich nákladu, na uplatnenie oslobodenia od DPH je nevyhnutné, aby táto služba bola fakturovaná priamo majiteľovi lode.

16 Za týchto okolností Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 148 písm. d) smernice 2006/112/ES 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 2006/112 s ohľadom na bod 24 rozsudku [zo 14. septembra 2006, Elmeke, C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563], 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..., zahŕňa službu materiálne priamo zameranú na náklad, ktorú... spoločnosť A... následne fakturuje špedičnému alebo dopravnému podniku?

3. Má sa článok 148 písm. d) smernice 2006/112 s ohľadom na bod 24 [uvedeného rozsudku], podľa ktorého oslobodenie stanovené v tomto ustanovení sa vzťahuje len na služby priamo poskytované vlastníčkovi plavidla, vykladať v tom zmysle, že toto oslobodenie sa nemôže uplatniť, ak sa služba poskytuje držiteľovi nákladu, napríklad vývozcovi alebo dovozcovi tovaru?“

## O prejudiciálnych otázkach

### O prvej otázke

17 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 148 písm. d) smernice 2006/112 má vykladať v tom zmysle, že služby nakládky alebo vykládky plavidla sú službami vykonanými pre priamu potrebu nákladu plavidiel uvedenými v článku 148 písm. a) tejto smernice.

18 Na úvod treba pripomenúť, že podľa článku 148 písm. d) smernice 2006/112 od DPH je oslobodené poskytovanie iných služieb ako služieb uvedených v písmene c) tohto článku potrebných pre priame potreby plavidiel uvedených v písmene a) uvedeného článku a pre ich náklad.

19 Zo znenia uvedeného článku 148 písm. d) teda vyplýva, že na to, aby boli jednou z týchto „iných služieb“, toto ustanovenie vyžaduje na jednej strane, aby predmetné služby boli poskytnuté pre priame potreby plavidla a jeho nákladu a na druhej strane, aby toto plavidlo bolo jedným z plavidiel, ktoré uvádza článok 148 písm. a) tejto smernice.

20 Pokiaľ ide o druhú z týchto dvoch podmienok, zdá sa, že vnútroštátny súd zastáva názor, že v konaní vo veci samej je táto podmienka splnená, čo mu prislúcha overiť.

21 Pokiaľ ide o prvú podmienku, treba poznamenať, že článok 148 písm. d) smernice 2006/112 nespresuje, ako treba chápať pojem „priame potreby plavidla a jeho nákladu“. Za týchto okolností treba tento pojem vykladať s prihliadnutím na kontext, do ktorého tento článok 148 písm. d) zapadá.

22 V tejto súvislosti treba poznamenať, že článok 148 písm. c) smernice 2006/112, na ktorý výslovne odkazuje článok 148 písm. d) tejto smernice, má za cieľ, podobne ako posledné uvedené ustanovenie, oslobodiť od dane služby spojené s medzinárodnou námornou dopravou a na označenie týchto služieb odkazuje na tie isté plavidlá, teda plavidlá uvádzané v písmene a) toho istého článku. Keďže tieto dve ustanovenia sú podobné a dopĺňajú sa, pojem „priame potreby plavidla a jeho nákladu“ treba vykladať inšpirujúc sa štruktúrou ustanovení článku 148 písm. c) uvedenej smernice.

23 Treba poznamenať, že článok 148 písm. c) smernice 2006/112 oslobodzuje od dane najmä nájom, opravu a údržbu, ak sa tieto týkajú predmetu, ktorý slúži na prevádzku plavidla patriaceho pod písm. a) tohto článku. Tento článok 148 písm. c) teda stanovuje požiadavku existencie spojenia medzi poskytnutím vykonaných služieb a prevádzkou predmetného plavidla (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. júla 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, bod 21).

24 Služby nakládky a vykládky nákladu spĺňajú túto požiadavku. Preprava nákladu totiž predstavuje obvyklú formu prevádzky námorných plavidiel. Na to, aby náklad mohol byť prepravený a aby plavidlo mohlo byť takto prevádzkované, je potrebné, aby uvedený náklad bol naložený na palubu tohto plavidla v prístave vyplávania a potom vyložený v prístave určenom.

25 Také služby preto treba považovať za zodpovedajúce priamym potrebám nákladu plavidla uvedeného v článku 148 písm. a) smernice 2006/112 a keďže sú nevyhnutné na prevádzkovanie plavidla prepravujúceho tento náklad, zodpovedajú tiež priamym potrebám tohto plavidla.

26 Za týchto okolností treba na prvú otázku odpovedať, že článok 148 písm. d) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že služby naložky alebo vykládky plavidla sú službami vykonanými pre priamu potrebu nákladu plavidiel uvedených v článku 148 písm. a) tejto smernice.

#### *O druhej a tretej otázke*

27 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 oslobodené od dane sú iba plnenia týkajúce sa vykonávania naložky alebo vykládky plavidla patriaceho pod článok 148 písm. a) tejto smernice, ku ktorým dochádza v konečnom štádiu obchodovania s takou službou, alebo či sú oslobodené tiež plnenia vykonávané v skoršom štádiu, ako je plnenie poskytované subdodávateľom hospodárskemu subjektu, ktorý ho následne fakturuje špeciálnemu alebo dopravnému podniku. Vnútroštátny súd sa tiež pýta, či sa uvedený článok 148 písm. d) má vykladať v tom zmysle, že od dane sú tiež oslobodené plnenia naložky a vykládky nákladu dodané držiteľovi tohto nákladu, ako je jeho vývozca alebo dovozca.

28 Po prvé treba poznamenať, že článok 148 písm. d) smernice 2006/112 v súvislosti s poskytovaním služieb, ktorých sa týka, neodkazuje na konkrétne štádium ich obchodného reťazca, ani neuvádza osobu, ktorej sa majú tieto plnenia fakturovať. Preto znenie tohto ustanovenia samo osebe neumožňuje konštatovať, že z využívania oslobodenia od dane, ktoré toto ustanovenie uvádza, bude vylúčené poskytovanie služieb, ku ktorému nedochádza v konečnom štádiu obchodovania, alebo poskytovanie služieb fakturovaných sprostredkovateľovi.

29 Za týchto okolností treba skúmať, či takéto vylúčenie môže vyplývať z kontextu, do ktorého patrí článok 148 písm. d) smernice 2006/112.

30 V tejto súvislosti podľa článku 131 smernice 2006/112, ktorý preberá znenie prvej vety článku 15 šiestej smernice, oslobodenie od dane stanovené v článku 148 písm. d) smernice 2006/112 sa má členskými štátmi uplatňovať spôsobom, ktorý umožňuje jeho správne a jednoznačné uplatňovanie a predchádzať akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane.

31 V takom kontexte Súdny dvor v bode 24 rozsudku zo 14. septembra 2006, Elmeka (C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563), na ktorý odkazuje vnútroštátny súd, uviedol, že oslobodenie od dane uvedené v článku 15 bode 8 šiestej smernice, ktorého znenie je identicky prebraté v článku 148 písm. d) smernice 2006/112, sa uplatňuje iba na plnenia, ku ktorým dochádza v konečnom štádiu obchodovania s predmetnou službou.

32 Treba však pripomenúť, že vo veci osobitných spojených veciach, ktorých sa týkal rozsudok zo 14. septembra 2006, Elmeka (C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563), išlo o plnenia prepravy palív vykonané na účet príkazcu, ktorý následne predával toto palivo majiteľom lodí. Bolo teda potrebné fyzicky vykonať viacero operácií pred tým, než došlo k využitiu týchto plnení služieb na účely uvedené v článku 15 bode 8 šiestej smernice, keďže také použitie sa stávalo istým až po tom, čo bolo palivo dodané prevádzkovateľom lodí, ktorí ho používali. V dôsledku toho Súdny dvor v tomto rozsudku konštatoval, že rozšírenie uvedeného oslobodenia od dane na skoršie štádiá obchodovania s touto službou si vyžadovalo zavedenie mechanizmov kontroly a dohľadu s cieľom ubezpečiť sa o konečnom mieste určenia uvedeného paliva. Tieto mechanizmy sa prejavovali obmedzeniami, ktoré boli nezlučiteľné so správnym a jednoznačným uplatňovaním oslobodení od dane.

33 Takúto judikatúru prispôbenú osobitostiam vecí, ktorých sa týkal uvedený rozsudok súvisiaci s poskytovaním služieb, ktoré možno zneužiť na iný než ich pôvodný účel, nemožno

prebrať na situácie, v ktorých vzhľadom na ich povahu účel poskytnutia služieb možno považovať za istý hneď, ako sa služba dohodne. V takých situáciách je správne a jednoznačné uplatnenie oslobodenia od dane uvedené v článku 148 písm. d) smernice 2006/112 zabezpečené bez toho, aby sa vyžadovalo zavedenie mechanizmov kontroly a dohody.

34 Taká je situácia služieb nakládky a vykládky, ako sú služby v konaní vo veci samej. Z odpovede na prvú otázku totiž vyplýva, že overenie toho, či tieto služby spĺňajú podmienky uplatnenia oslobodenia od dane uvedeného v článku 148 písm. d) smernice 2006/112, závisí výlučne od typu plavidla, na ktoré alebo z ktorého sa vykonáva nakládka a vykládka. Použitie týchto služieb teda možno určiť z ich dohodnutých podmienok poskytnutia.

35 Keďže žiadny iný osobitný prvok nemôže odôvodňovať, aby uplatnenie oslobodenia od dane stanoveného v článku 148 písm. d) uvedenej smernice bolo obmedzené na konečné štádium obchodovania s predmetnými službami, treba konštatovať, že toto oslobodenie od dane sa uplatňuje, pokiaľ ide o služby nakládky a vykládky, o aké ide v konaní vo veci samej, nielen na plnenia poskytované v konečnom štádiu obchodovania s týmito službami, ale tiež plnenia poskytované v skoršom štádiu.

36 Takýto záver navyše potvrdzuje cieľ, ktorý sleduje článok 148 smernice 2006/112.

37 Ako vyplýva z názvu kapitoly 7 hlavy IX tejto smernice, cieľ, ktorý sleduje toto ustanovenie, je podpora medzinárodnej dopravy tovaru alebo osôb. Výklad oslobodenia od dane, ktoré uvádza článok 148 písm. d) smernice 2006/112 ako oslobodenia, ktoré sa uplatňuje iba na posledné štádium v obchodnom reťazci služieb nakládky a vykládky, by odporovalo takému cieľu, pretože každý sprostredkovateľ v tomto reťazci je vedený k preneseniu nákladov financovania preddavku pre štátnu pokladnicu vyplývajúceho zo zaplata DPH, na svojich klientov, takže takýto výklad by mal za dôsledok zdraženie cien uplatňovaných na medzinárodnú dopravu, bez toho, aby takéto zdraženie bolo odôvodnené potrebou zabezpečiť správne a jednoznačné uplatňovanie tohto oslobodenia od dane.

38 Po druhé, pokiaľ ide o plnenia nakládky a vykládky poskytované jednému hospodárskemu subjektu, ale následne fakturované inému hospodárskemu subjektu, ako je špedičný alebo dopravný podnik, je nesporné, že na jednej strane sa predpokladá, že každý hospodársky subjekt koná vo vlastnom mene. Na druhej strane, ak osoba akceptuje, že uhradí na cudzí účet faktúru za poskytnutie služieb, možno to považovať za sprostredkovanie v realizácii tohto plnenia.

39 Podľa článku 28 smernice 2006/112 ak zdaniteľná osoba koná vo svojom vlastnom mene, ale na účet inej osoby zúčastnenej na poskytovaní služieb, predpokladá sa, že sama prijala aj poskytla tieto služby.

40 Z toho vyplýva, že ak plnenie nakládky a vykládky poskytnuté jednému hospodárskemu subjektu je následne fakturované inému špedičnému alebo dopravnému podniku, treba konštatovať, s výnimkou ak sa preukáže, že tento podnik nekonal vo svojom vlastnom mene, že bolo vykonané nové poskytnutie služieb, ktorého účinkom bola zmena poradia skôr poskytnutého plnenia v reťazci obchodovania s týmito službami.

41 Táto okolnosť však sama osebe nemôže spochybniť uplatňovanie oslobodenia od dane uvedeného v článku 148 písm. d) smernice 2006/112 na služby nakládky a vykládky. Keďže ako vyplýva z bodu 35 tohto rozsudku, oslobodenie od dane uvádzané týmto ustanovením sa uplatňuje na takéto služby nezávisle od štádia obchodného reťazca, v ktorom dôjde k predmetnému poskytnutiu, vsunutie dodatočného plnenia do tohto reťazca nemá vplyv na uplatnenie uvedeného oslobodenia od dane.

42 Po tretie, pokiaľ ide o uplatniteľnosť oslobodenia od dane uvedeného v článku 148 písm. d) smernice 2006/112 na plnenia nakládky a vykládky, ktoré sú poskytované držiteľom predmetných nákladov, keďže ako bolo práve pripomenuté, toto oslobodenie od dane sa môže uplatňovať na služby nakládky a vykládky nákladu bez ohľadu na štádium obchodného reťazca, v ktorom k predmetnému poskytnutiu dochádza, takéto plnenia možno oslobodiť od dane za podmienky, že sú súčasťou tohto obchodného reťazca.

43 V tejto súvislosti, ako to zdôrazňuje vnútroštátny súd, Súdny dvor v bode 24 rozsudku zo 14. septembra 2006, Elmeka (C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563) rozhodol, že obchodný reťazec služby, o ktorú išlo vo veciach, ktorých sa týkal tento rozsudok, bol ukončený, keď bola uvedená služba poskytnutá majiteľovi predmetnej lode.

44 V uvedenej veci treba toto riešenie umiestniť do jeho kontextu. V týchto veciach boli predmetom sporu plnenia dopravy zásob paliva. Keďže takéto plnenia mali za cieľ zodpovedať potrebám dotknutých plavidiel, bez toho, aby priamo súviseli s prepravovanými nákladmi, výdavky na nich, ako také, teda nebolo možné preniesť na držiteľov nákladov.

45 Naopak, v prípade plnení nakládky a vykládky nákladu, tieto plnenia priamo súvisia s prepravovanými nákladmi a výdavky na nich, ako také, teda možno preniesť na držiteľov týchto nákladov, keďže poskytnutie týchto plnení uvedeným držiteľom treba považovať za vždy tvoriace súčasť obchodného reťazca uvedených plnení. Z toho vyplýva, že takéto plnenia možno oslobodiť od dane na základe článku 148 písm. d) smernice 2006/112.

46 Za týchto okolností treba na druhú a tretiu otázku odpovedať, že článok 148 písm. d) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že po prvé oslobodené od dane môžu byť nielen plnenia týkajúce sa vykonávania nakládky alebo vykládky plavidla patriaceho pod článok 148 písm. a) tejto smernice, ku ktorým dochádza v konečnom štádiu obchodovania s takou službou, ale tiež plnenia vykonávané v skoršom štádiu, ako je plnenie poskytované subdodávateľom hospodárskemu subjektu, ktorý ho následne fakturuje špeciálnemu alebo dopravnému podniku, a po druhé oslobodené môžu byť aj plnenia nakládky a vykládky nákladu poskytované držiteľovi tohto nákladu, ako je jeho vývozca alebo dovozca.

## O trovách

47 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (ôsma komora) rozhodol takto:

1. 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 služby nakládky alebo vykládky plavidla sú službami vykonanými pre priamu potrebu nákladu plavidiel uvedených v článku 148 písm. a) tejto smernice.

2. Článok 148 písm. d) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že po prvé oslobodené od dane môžu byť nielen plnenia týkajúce sa vykonávania nakládky alebo vykládky plavidla patriaceho pod článok 148 písm. a) tejto smernice, ku ktorým dochádza v konečnom štádiu obchodovania s takou službou, ale tiež plnenia vykonávané v skoršom štádiu, ako je plnenie poskytované subdodávateľom hospodárskemu subjektu, ktorý ho následne fakturuje špeciálnemu alebo dopravnému podniku, a po druhé oslobodené môžu byť aj plnenia nakládky a vykládky nákladu poskytované držiteľovi tohto nákladu, ako je



**jeho vývozca alebo dovozca.**

Podpisy

\* Jazyk konania: fín?ina