

V?c C-97/06

Navicon SA

v.

Administración del Estado

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Tribunal Superior de Justicia de Madrid)

„Šestá sm?rnice o DPH – Osvobození od dan? – ?lánek 15 odst. 5 – Pojem ‚charter námo?ních lodí‘ – Slu?itelnost vnitrostátního zákona, který umož?uje osvobození pouze úplného charteru od dan?“

Stanovisko generálního advokáta J. Mazáka p?ednesené dne 29. b?ezna 2007

Rozsudek Soudního dvora (?tvrtého senátu) ze dne 18. ?íjna 2007

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Osvobození od dan? stanovená šestou sm?rnicí*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 15 odst. 5)

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Osvobození od dan? stanovená šestou sm?rnicí*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 15 odst. 5 a 13)

1. ?lánek 15 odst. 5 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, ve znění sm?rnice 92/111, který stanoví osvobození charteru lodí užívaných k plavb? po volném mo?i, musí být vykládán tak, že zahrnuje jak úplný, tak i ?áste?ný charter t?chto lodí. Toto ustanovení tudíž brání takové vnitrostátní právní úprav?, která umož?uje osvobození od dan? z p?ídané hodnoty pouze v p?ípad? úplného charteru uvedených lodí.

V rámci mezinárodního obchodu je totiž cílem osvobození vývozu ze Spole?enství a obdobných pln?ní a mezinárodní p?epravy od dan? z p?ídané hodnoty, stanoveného v ?lánku 15 šesté sm?rnice, dodržení zásady zdan?ní doty?ného zboží nebo služeb v míst? jejich ur?ení. Každý vývoz, jakož i každé jemu obdobné pln?ní tak musí být osvobozeny od uvedené dan?, aby bylo zaru?eno, že dot?ená operace bude zdan?na výlu?n? v míst?, kde budou doty?né výrobky spot?ebovány.

Vnitrostátní právní úprava, která omezuje osvobození od dan? z p?ídané hodnoty na úplný charter, pod?izuje nárok na osvobození rozm?r?m lodi používané pro charterovou operaci, a stejný objem lodního nákladu tak m?že být zdan?n nebo osvobozen podle toho, zda posledn? uvedená operace vytiží celý prostor této lodi nebo pouze jeho ?ást. Je p?itom nutno konstatovat, že taková okolnost zbavuje osvobození charteru stanovené v ?l. 15 odst. 5 šesté sm?rnice jeho užite?ného ú?inku.

Za t?chto podmínek sice platí, že pojmy použité k definování osvobození uvedeného v ?l. 15 odst.

5 šesté směrnice musí být vykládány striktně, avšak trvání na zvlášť úzkém výkladu pojmu „charter“ by vedlo k popření jak znění, tak i cíle tohoto ustanovení.

(viz body 29, 31–33, výrok 1)

2. Smlouva o charteru ve smyslu čl. 15 odst. 5 šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, ve znění směrnice 92/111, se odlišuje od smlouvy o přepravě zboží tím, že obsahuje povinnost ze strany pronajímatele lodi dát k dispozici nájemci lodi celou loď nebo její část, zatímco v případě smlouvy o přepravě zboží ve smyslu čl. 15 odst. 13 šesté směrnice se závazek přepravce ve vztahu k jeho klientovi týká pouze přemístění uvedeného zboží. Vnitrostátnímu soudu přísluší zohlednit relevantní okolnosti, za kterých charterová operace probíhla, za účelem nalezení jejích charakteristických znaků, aby mohl posoudit, zda tato operace musí být kvalifikována jako charter, nebo jako poskytování přepravních služeb týkajících se zboží. Uvedený soud bude muset zejména zohlednit znění smlouvy uzavřené mezi smluvními stranami, jakož i konkrétní povahu a obsah poskytnuté služby, aby určil, zda tato smlouva splňuje podmínky smlouvy o charteru ve smyslu čl. 15 odst. 5 šesté směrnice. Takový přezkum právní povahy dotčené smlouvy se ukazuje mimo jiné nezbytným za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatnění osvobození stanovených šestou směrnicí a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či případných zneužití daňového režimu při provádění této směrnice.

(viz body 37–40, výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

18. října 2007(*)

„Šestá směrnice o DPH – Osvobození od daně – Článek 15 odst. 5 – Pojem „charter námořních lodí“ – Služitelnost vnitrostátního zákona, který umožňuje osvobození pouze úplného charteru od daně“

Ve věci C-97/06,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Španělsko) ze dne 23. ledna 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 20. února 2006, v řízení

Navicon SA

proti

Administración del Estado,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, G. Arestis (zpravodaj), R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský a T. von Danwitz, soudci,

generální advokát: J. Mazák,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za španělskou vládu M. Muñoz Pérezem, jako zmocněncem,
- za belgickou vládu A. Hubert, jako zmocněnkyní,
- za řeckou vládu K. Georgiadisem a M. Papida, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství M. Afonso a L. Escobar Guerrerem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 29. března 2007,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 15 odst. 5 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992 (Úř. věst. L 384, s. 47; Zvl. vyd. 09/01, s. 224; dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Navicon SA (dále jen „Navicon“), žalobkyní v prvodním řízení, a Administración del Estado, jehož předmětem je odmítnutí poslední uvedeného orgánu osvobodit od daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) částky zaplacené na základě smlouvy o částečném charteru lodí společnosti Navicon.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Pod názvem „Osvobození vývozu ze Společenství a obdobných plnění a mezinárodní přepravy od daní“ čl. 15 odst. 1, 4, 5 a 13 šesté směrnice stanoví:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daní následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

1. dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno na místo určení nacházející se mimo Společenství, prodávajícím nebo na jeho účet;

[...]

4. dodání zboží pro zásobování lodí:

a) užívaných k plavbě po volném moři a přepravujících cestující za úplatu nebo užívaných k

obchodní či průmyslové činnosti nebo k rybolovu,

b) užívaných k poskytování záchrany a pomoci na moři nebo k poběžnímu rybolovu, v tomto případě však s výjimkou dodávek palubních zásob,

[...]

5. dodání, úpravu, opravu, údržbu, [charter] a nájem námořních lodí uvedených v odst. 4 písm.

a) a b) a dodání, nájem, opravu a údržbu zařízení – včetně rybářského vybavení – které je na těchto lodích instalováno nebo používáno;

[...]

13. poskytování služeb včetně dopravních a doprovodných plnění, avšak vyjma poskytování služeb osvobozených od daně podle článku 13, jsou-li tyto služby přímo vázány na vývoz zboží nebo dovoz zboží, na něž se vztahuje čl. 7 odst. 3 nebo čl. 16 odst. 1 bod A.“

Vnitrostátní právní úprava

4 Článek 22 odst. 1 zákona 37/1992 ze dne 28. prosince 1992 o dani z přidané hodnoty (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) (BOE č. 312, ze dne 29. prosince 1992, s. 44247, dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„Osvobození plnění považovaných za vývozy

Následující plnění jsou osvobozena od daně za podmínek stanovených nařízením:

Zprvu. Dodání, stavba, úprava, oprava, údržba, úplný charter a nájem lodí vyjmenovaných níže:

1. Lodí jež mohou plout na volném moři, které se používají pro mezinárodní námořní přepravu při výkonu obchodních činností přepravy zboží nebo cestujících za úplatu, včetně turistických služeb nebo průmyslových činností nebo rybolovu.

Osvobození se v žádném případě nevztahuje na loď určené ke sportovním činnostem, k zábavě nebo obecně k soukromému použití.“

Skutkový základ sporu v převodním řízení a předběžné otázky

5 Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, Navicon a Compañía Transatlántica Española SA uzavřely smlouvu o časovém charteru, na základě které Navicon poskytovala poslední uvedené společnosti za úplatu část prostoru na svých lodích k přepravě kontejnerů mezi různými přístavy Iberského poloostrova a Kanárskými ostrovy, které se podle čl. 3 odst. 3 druhého pododstavce šesté směrnice nepovažují za území Společenství. Navicon neuváděla na fakturách týkajících se uvedené smlouvy DPH, jelikož měla za to, že je charterová operace osvobozena od daně.

6 Nicméně, vzhledem k tomu, že španělská daňová správa měla za to, že není namístě uplatnit osvobození stanovené čl. 22 odst. 1 zákona o DPH, jelikož se jedná o časový, a nikoli úplný charter, vyměřila DPH z částek získaných na základě uvedené smlouvy o charteru.

7 Navicon následně napadla uvedený výměr před Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, který její žalobu zamítl. V důsledku tohoto rozhodnutí o zamítnutí podala odvolání k předkládajícímu soudu.

8 Vzhledem k tomu, že se Tribunal Superior de Justicia de Madrid domníval, že pro řešení

sporu, který mu byl předložen, je nezbytný výklad šesté směrnice, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být pojem ‚charter‘ pro účely osvobození od daní stanoveného v čl. 15 odst. 5 šesté směrnice vykládán tak, že zahrnuje pouze charter celého prostoru lodi (úplný charter), nebo i charter týkající se určité části nebo procentního podílu prostoru lodi (částný charter)?

2) Brání šestá směrnice vnitrostátní právní úpravy, která umožňuje osvobodit od daní pouze úplný charter?“

K předběžným otázkám

9 Podstatou obou otázek předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda musí být čl. 15 odst. 5 šesté směrnice vykládán tak, že zahrnuje jak úplný, tak i částný charter lodí užívaných k plavbě po volném moři. V tomto ohledu se tento soud rovněž ptá, zda toto ustanovení brání takové vnitrostátní právní úpravě, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, která umožňuje osvobození od DPH pouze v případě úplného charteru uvedených lodí.

Vyjadření předložená Soudnímu dvoru

10 Španělská a řecká vláda se domnívají, že pojem charter uvedený v čl. 15 odst. 5 šesté směrnice se týká pouze charteru celého prostoru lodí, a proto vyvozují závěr, že zákon o DPH je v souladu s uvedeným ustanovením. V tomto ohledu uplatňují, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je třeba osvobození od daní, která stanoví šestá směrnice, vykládat striktně, jelikož představují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služby uskutečněné osobou povinnou k dani.

11 Španělská vláda dodává, že účelem osvobození upraveného uvedeným ustanovením je zjednodušit uplatňování DPH v případě dodání mimo území Společenství, což znamená osvobození charteru od daní pouze v případech mezinárodní přepravy. Podle této vlády výklad, který nejvíce odpovídá tomuto cíli a který je co možná nejstriktnější, spočívá v přiznání takového osvobození od daní pouze tehdy, pokud se jedná o úplný charter lodi, tedy pokud se předpokládá, že příjemce poskytovaných služeb uzavřel dotčenou smlouvu v rámci mezinárodní přepravy.

12 Belgická vláda a Komise Evropských společenství naopak tvrdí, že se pojem „charter“ uvedený v čl. 15 odst. 5 šesté směrnice týká jak úplného, tak i částného charteru námořních lodí.

13 Podle téže vlády ze znění čl. 15 odst. 5 šesté směrnice jasně vyplývá, že cílem tohoto ustanovení je osvobodit od DPH charter lodí používaných pro mezinárodní přepravu, a nikoli osvobodit určité druhy charterů lodí. Uvedená vláda každopádně připomíná, že pokud je možné vykládat ustanovení práva Společenství několika způsoby, je třeba upřednostnit takový výklad, který zajistí jeho užitečný účinek. Ve věci v původním řízení výklad pojmu „charter“ omezený na úplný charter ohrožuje užitečný účinek uvedeného čl. 15 odst. 5 v tom smyslu, že pro stejnou cestu a stejný typ nákladu by částný charter podléhal úhradě DPH, zatímco v případě úplného charteru by tato operace byla od daní osvobozena.

14 Komise úvodem tvrdí, že je třeba uplatnit kritérium striktního výkladu ustanovení týkajících se osvobození od DPH, jelikož osvobození týkající se lodí a letadel, stanovená v článku 15 šesté směrnice, představují dvojí výjimku z obecných pravidel stanovených touto směrnicí v rozsahu, ve kterém tvoří osvobození a předpokládají výjimku ze společného systému DPH na jednotném trhu.

15 Podle Komise nicméně ze znění čl. 15 odst. 5 šesté směrnice vyplývá, že toto ustanovení se vztahuje jak na úplný, tak i částečný charter námořních lodí. Uvedené ustanovení totiž nečiní žádný rozdíl mezi těmito dvěma druhy charteru, a tudíž se nezdá být možné, že by belgický stát mohl dát dotčenému osvobození rozsah, jež je odlišný od toho, který zjevně vyplývá ze znění této směrnice (viz, v tomto smyslu, rozsudek ze dne 16. září 2004, *Cimber Air*, C-382/02, Sb. rozh. s. I-8379). Mimoto, první veta článku 15 šesté směrnice neumožňuje belgickým státům změnit včnou působnost osvobození, tak jak je definováno uvedenou směrnicí.

16 Komise má dále za to, že zboží, které se vyváží do tohoto státu, musí být osvobozeno od všech daní, když opouští území Společenství, což vyžaduje nezdanění poskytnuté charterové služby, ať už jde o úplný, nebo částečný charter. Konečně, uplatnění osvobození od daní omezené na úplný charter by vedlo k tomu, že osvobození by záviselo na rozměrech lodí provádějící charterovou operaci s tím, že stejný objem lodního nákladu by mohl být osvobozen, nebo nikoli, a to podle prostoru uvedené lodí.

17 Nicméně, Komise analyzuje rovněž případná odvodnění zákona o DPH. V tomto ohledu zkoumá možnost vyhradit smlouvu o charteru stejnému daňovému režimu, který se uplatní na smlouvu o přepravě zboží, stanovenému v čl. 15 odst. 13 šesté směrnice. Základním účelem a důvodem smlouvy je totiž v obou případech přeprava zboží z jednoho místa do druhého. Má však za to, že toto přirovnání není v souladu s obsahem a cílem šesté směrnice, která přiznala charterům právní režim, jež je odlišný od režimu, který se uplatní na přepravní služby.

18 Komise konečně dochází k závěru, že vnitrostátnímu soudu přísluší určit, při zohlednění znění smlouvy existující mezi smluvními stranami, jakož i konkrétní povahy a obsahu poskytnuté služby, zda smlouva, o jakou se jedná v převozním řízení, vykazuje znaky smlouvy o charteru ve smyslu čl. 15 odst. 5 šesté směrnice.

Odpověď Soudního dvora

19 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že čl. 22 odst. 1 zákona o DPH osvobozuje od daní úplný charter lodí používaných pro mezinárodní námořní přepravu při výkonu obchodních činností přepravy zboží za úplatu. Mimoto je nesporné, že podle čl. 3 odst. 3 druhého pododstavce šesté směrnice nejsou Kanárské ostrovy považovány za území Společenství a že podle téhož ustanovení ve spojení s čl. 15 odst. 1 téže směrnice je přeprava zboží na tyto ostrovy považována pro účely DPH za vývoz.

20 Co se týče osvobození od daní stanovených šestou směrnicí, je třeba připomenout, že představují autonomní pojmy práva Společenství, které musejí být zasazeny do obecného kontextu společného systému DPH, tak jak jej zavádí šestá směrnice (viz zejména rozsudky ze dne 26. března 1987, *Komise v. Nizozemsko*, 235/85, Recueil, s. 1471, bod 18; ze dne 5. června 1997, *SDC*, C-2/95, Recueil, s. I-3017, bod 21, a výše uvedený rozsudek *Cimber Air*, bod 23).

21 Tento systém spočívá zejména na dvou zásadách. Jednak je DPH vybírána za každé poskytování služeb a za každé dodání zboží, které osoba povinná k dani uskutečňuje za úplatu. A dále je v rozporu se zásadou daňové neutrality, aby bylo při vybírání DPH zacházeno rozdílně s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejné operace (výše uvedený rozsudek *Cimber Air*, bod 24).

22 S ohledem na tyto zásady musí být tudíž uvedená osvobození od daní vykládána striktně, jelikož představují výjimku z obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé dodání zboží a za každé poskytování služeb, které osoba povinná k dani uskutečňuje za úplatu (viz, v tomto smyslu, výše uvedené rozsudky *SDC*, bod 20, a *Cimber Air*, bod 25, jakož i rozsudek ze dne 14.

29. srpna 2007, Haderer, C-445/05, Sb. rozh. s. I-4841, bod 18). Toto pravidlo striktního výkladu nicméně neznamená, že pojmy použité pro definování těchto osvobození od daní musí být vykládány způsobem, který je připraven o jejich účinky (rozsudek ze dne 18. listopadu 2004, Temco Europe, C-284/03, Sb. rozh. s. I-11237, bod 17, a výše uvedený rozsudek Haderer, bod 18).

23 Pojem „charter“ stanovený v čl. 15 odst. 5 šesté směrnice je tedy třeba vykládat ve světle kritérií výkladu odvozených z judikatury uvedené v bodech 20 až 22 tohoto rozsudku.

24 V tomto ohledu je namístě konstatovat, že uvedený článek neobsahuje žádnou definici pojmu „charter“. Podle ustálené judikatury je pro výklad ustanovení práva Společenství namístě vzít do úvahy nejen jeho znění, ale zároveň kontext, ve kterém se nachází, a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí (viz zejména rozsudky ze dne 18. května 2000, KVS International, C-301/98, Recueil, s. I-3583, bod 21, a ze dne 6. března 2006, Komise v. Portugalsko, C-53/05, Sb. rozh. s. I-6215, bod 20).

25 Zaprvé, ze znění čl. 15 odst. 5 šesté směrnice vyplývá, že členské státy osvobodí od daní dodání, úpravu, opravu, údržbu, [charter] a nájem námořních lodí uvedených v odst. 4 písm. a) a b) téhož článku, zejména lodí užívaných k plavbě po volném moři a k obchodní činnosti, jakož i dodání, nájem, opravu a údržbu zařízení – včetně rybářského vybavení – které je na těchto lodích instalováno nebo používáno.

26 Je tak namístě konstatovat, že uvedený čl. 15 odst. 5 nečiní žádný rozdíl mezi úplným a částečným charterem. Toto ustanovení se omezuje pouze na to, že mezi jednotlivými případy osvobození od DPH stanovenými v tomto článku 15 zmiňuje charter lodí užívaných k plavbě po volném moři, aniž by poskytovalo upřesnění ohledně úplného nebo částečného charakteru těchto charterů.

27 Mimoto v rozsahu, v němž je čl. 22 odst. 1 zákona o DPH založen na zvláštním výkladu pojmu „charter“, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury sice členské státy na základě úvodní vety článku 15 šesté směrnice stanoví podmínky osvobození od daní k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu, avšak tyto podmínky nemohou mít dopad na vymezení obsahu stanovených osvobození od daní (viz, obdobně, rozsudky ze dne 11. ledna 2001, Komise v. Francie, C-76/99, Recueil, s. I-249, bod 26, a ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, bod 24).

28 Z tohoto hlediska podřízení určité operace DPH nebo její osvobození od DPH nemůže záviset na její kvalifikaci ve vnitrostátním právu (viz zejména výše uvedené rozsudky Kingscrest Associates a Montecello, bod 25, jakož i Haderer, bod 25).

29 Co se týče, zadruhé, cíle sledovaného článkem 15 šesté směrnice, je namístě konstatovat, že tento článek se týká osvobození vývozu ze Společenství a obdobných plnění a mezinárodní přepravy od DPH. V rámci mezinárodního obchodu je totiž cílem takového osvobození dodržení zásady zdanění dotyčného zboží nebo služeb v místě jejich určení. Každý vývoz, jakož i každé jemu obdobné plnění tak musí být osvobozeny od DPH, aby bylo zaručeno, že dotčená operace bude zdaněna výlučně v místě, kde budou dotyčné výrobky spotřebovávány.

30 Ve věci v původním řízení ze znění čl. 22 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že pouze úplný charter lodí užívaných k plavbě po volném moři a používaných k mezinárodní přepravě je osvobozen od DPH. Tento zákon, bez ohledu na skutečnost, že se jedná o plnění obdobná vývozu, tudíž neumožňuje osvobození částečného charteru těchto lodí. Z toho vyplývá, že zdanění tohoto druhu charteru při uvedených operacích popírá zásadu zdanění dotyčného zboží nebo služeb v místě jejich určení a je v rozporu s cílem sledovaným režimem osvobození od daní.

stanoveným článkem 15 šesté směrnice.

31 Mimoto je třeba dodat, jak uvedl předkládající soud, že uvedený zákon tím, že omezuje osvobození od DPH na úplný charter, podřizuje nárok na osvobození rozměrné lodi používané pro charterovou operaci, a stejný objem lodního nákladu tak může být zdaněn nebo osvobozen podle toho, zda poslední uvedená operace vyčerpá celý prostor této lodi nebo pouze jeho část. Je přitom nutno konstatovat, že taková okolnost zbavuje osvobození charteru stanovené v čl. 15 odst. 5 šesté směrnice jeho užitečného účinku.

32 Za těchto podmínek sice platí, že pojmy použité k definování osvobození uvedeného v čl. 15 odst. 5 šesté směrnice musí být vykládány striktně, avšak trvání na zvlášť úzkém výkladu pojmu „charter“ by vedlo k popření jak znění, tak i cíle tohoto ustanovení.

33 Je tedy namístě odpovědět na položené otázky, že čl. 15 odst. 5 šesté směrnice musí být vykládán tak, že zahrnuje jak úplný, tak i částečný charter lodí užívaných k plavbě po volném moři. Toto ustanovení tudíž brání takové vnitrostátní právní úpravě, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, která umožňuje osvobození od DPH pouze v případě úplného charteru uvedených lodí.

34 Komise nicméně ve svých vyjádřeních předložených Soudnímu dvoru zkoumá možnost pokládat částečný charter lodí za smlouvu o přepravě zboží, což by umožnilo vztáhnout na uvedený charter osvobození vyhrazené poskytování přepravních služeb spojených s vyváženým zbožím stanovené v čl. 15 odst. 13 šesté směrnice, pokud toto zboží splňuje podmínky stanovené tímto ustanovením. V tomto kontextu a prostřednictvím takové kvalifikace by mohlo být osvobození přiznáno částečnému charteru lodí v rámci operace obdobné vývozu.

35 V tomto ohledu je namístě konstatovat, že pokud jde o osvobození týkající se vývozu, šestá směrnice vyhradila tyto dva druhy smluv, tedy smlouvu o charteru a smlouvu týkající se poskytování přepravních služeb, odlišným právním režimem. Osvobození charteru lodí užívaných k plavbě po volném moři bylo stanoveno čl. 15 odst. 5 šesté směrnice, zatímco osvobození přepravních služeb týkajících se zboží se řídí odstavcem 13 téhož článku. Ze samotného znění tohoto článku tedy vyplývá, že totéž kvalifikování obou uvedených smluv za účelem jejich vyhrazení stejnému režimu s ohledem na DPH nenachází v systému osvobození zavedeném šestou směrnicí žádný základ.

36 Jak uvedl generální advokát v bodě 27 svého stanoviska, je třeba mít za to, že pokud by zákonodárce Společenství měl v úmyslu omezit pojem „charter lodí užívaných k plavbě po volném moři“ na jejich úplný charter a považovat částečný charter za poskytování přepravních služeb týkajících se zboží, výslovně by to v článku 15 šesté směrnice upřesnil.

37 Předkládajícímu soudu nicméně přísluší zohlednit relevantní okolnosti, za kterých charterová operace, o níž se jedná ve věci v původním řízení, probíhala, za účelem nalezení jejich charakteristických znaků, aby mohl posoudit, zda tato operace musí být kvalifikována jako charter, nebo jako poskytování přepravních služeb týkajících se zboží. Uvedený soud bude muset zejména zohlednit znění smlouvy uzavřené mezi smluvními stranami, jakož i konkrétní povahu a obsah poskytnuté služby, aby určil, zda tato smlouva splňuje podmínky smlouvy o charteru ve smyslu čl. 15 odst. 5 šesté směrnice.

38 V tomto ohledu, jak zdůraznila Komise, se smlouva o charteru odlišuje od smlouvy o přepravě zboží tím, že obsahuje povinnost ze strany pronajímatele lodí dát k dispozici nájemci lodí celou loď nebo její část, zatímco v případě smlouvy o přepravě zboží se závazek přepravce ve vztahu ke svému klientovi týká pouze přemístění uvedeného zboží.

39 Takový p?ezkum právní povahy smlouvy, o jakou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, se ukazuje mimo jiné nezbytným za ú?elem zajišt?ní správného a jednozna?ného uplat?ování osvobození stanovených šestou sm?nicí a k zamezení jakýchkoli da?ových únik?, vyhýbání se da?ovým povinnostem ?i p?ípadných zneužití da?ového režimu p?i provád?ní této sm?nice.

40 Z výše uvedeného vyplývá, že p?edkládajícímu soudu p?ísluší ur?it, zda smlouva, o kterou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, spl?uje podmínky smlouvy o charteru ve smyslu ?l. 15 odst. 5 šesté sm?nice.

K náklad?m ?ízení

41 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení vzhledem ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (?tvrtý senát) rozhodl takto:

1) **?lánek 15 odst. 5 šesté sm?nice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan?, ve zn?ní sm?nice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992, musí být vykládán tak, že zahrnuje jak úplný, tak i ?áste?ný charter lodí užívaných k plavb? po volném mo?i. Toto ustanovení tudíž brání takové vnitrostátní právní úprav?, o jakou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, která umož?uje osvobození od DPH pouze v p?ípad? úplného charteru uvedených lodí.**

2) **P?edkládajícímu soudu p?ísluší ur?it, zda smlouva, o kterou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, spl?uje podmínky smlouvy o charteru ve smyslu ?l. 15 odst. 5 šesté sm?nice 77/388, ve zn?ní sm?nice 92/111.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: špan?lština.