

Vec C-116/10

Luxemburské veľkovoľvodstvo

a

Administration de l'enregistrement et des domaines

proti

Pierrovi Feltgenovi, správcovi konkurznej podstaty úpadcu Bacino Charter Company SA

a

Bacino Charter Company SA

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Cour de cassation (Luxembursko)]

„Šiesta smernica o DPH – Oslobodenia od dane – článok 15 bod 4 písm. a) a článok 15 bod 5 – Oslobodenie činností prenájmu námorných lodí – Rozsah“

Abstrakt rozsudku

Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Oslobodenia upravené v šiestej smernici – Oslobodenie prenájmu lodí určených na plavbu na šírrom mori

(Smernica Rady 77/388, článok 15 bod 5)

Článok 15 bod 5 šiestej smernice 77/388 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou 91/680, sa má vykladať tak, že oslobodenie od dane z pridanej hodnoty uvádzané týmto ustanovením sa neuplatňuje na poskytovanie služieb, ktoré spočívajú v odplatnom ponechaní lode s posádkou k dispozícii fyzickým osobám na účely rekreačných plavieb na šírrom mori.

Tento článok sa totiž týka prenájmu lodí určených na plavbu po šírrom mori a zabezpečujúcich odplatinú prepravu cestujúcich alebo vykonávajúcich obchodné a priemyselné činnosti alebo rybolov. Na to, aby takéto poskytovanie prenájmu mohlo byť oslobodené od dane podľa tohto ustanovenia, treba, aby dotknutý nájomca lode túto loď používal na výkon hospodárskej činnosti. Z toho vyplýva, že ak je loď prenášaná osobám, ktoré ju využívajú výlučne na rekreačné účely a nie na účely dosahovania zisku, mimo akejkoľvek hospodárskej činnosti, poskytovanie prenájmu nespôsobí výslovné podmienky oslobodenia od dane z pridanej hodnoty stanovené v článku 15 bode 5 šiestej smernice.

(pozri body 13, 14, 21 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 22. decembra 2010 (*)

„Šiesta smernica o DPH – Oslobodenia od dane – ?lánok 15 bod 4 písm. a) a ?lánok 15 bod 5 – Oslobodenie ?inností prenájmu námorných lodí – Rozsah“

Vo veci C?116/10,

ktorej predmetom je návrh na za?atie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Cour de cassation (Luxembursko) z 18. februára 2010 a doru?ený Súdnemu dvoru 3. marca 2010, ktorý súvisí s konaním:

Luxemburské ve?kovo?vodstvo,

Administration de l'enregistrement et des domaines

proti

Pierrovi Feltgenovi, správcovi konkurznej podstaty úpadcu Bacino Charter Company SA,

Bacino Charter Company SA,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts, sudcovia D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász a G. Arestis (spravodajca),

generálny advokát: N. Jääskinen,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zrete?om na písomnú ?as? konania,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

- Luxemburské ve?kovo?vodstvo a administration de l'enregistrement et des domaines, v zastúpení: F. Kremer a P.?E. Partsch, advokáti,
- P. Feltgen, správca konkurznej podstaty úpadcu Bacino Charter Company SA, a Bacino Charter Company SA, v zastúpení: B. Felten, advokát,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze, C. Blaschke a B. Klein, splnomocnení zástupcovia,
- cyperská vláda, v zastúpení: D. Kallí, splnomocnená zástupky?a,

– Európska komisia, v zastúpení: M. Afonso, splnomocnená zástupkyňa,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 15 bodu 5 šiestej smernice 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), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991 (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníkmi sú Luxemburské veľkoveľkovoľvodstvo a administration de l'enregistrement et des domaines (ďalej len „daňový úrad“) na jednej strane a správca konkurznej podstaty úpadcu Bacino Charter Company SA, spoločnosti založenej podľa luxemburského práva (ďalej len „Bacino“), P. Feltgen a uvedená spoločnosť na druhej strane, ktorý sa týka zaplatenia dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) uvádzanej v daňových výmeroch zodpovedajúcich účtovným rokom 1998 a 1999, zo strany uvedenej spoločnosti.

Právny rámec

Právna úprava Únie

3 Pod nadpisom „Oslobodenie vývozu zo spoločenstva a podobné transakcie a internacionálny transport“ článok 15 šiestej smernice uvádza:

„Ak to nie je v rozpore s ustanoveniami spoločenstva, členské štáty oslobodia od dane nižšie uvedené položky za podmienok definovaných s cieľom zabezpečiť správnu a priamu aplikáciu zákona o oslobodení od dane a ktoré by zabránili daňovému úniku, obchádzaniu alebo zneužitíu zákonných ustanovení:

...

4. dodanie tovaru na účely zabezpečenia pohonných hmôt a potravín pre plavidlá [dodanie tovarov určených na zásobovanie lodí – *neoficiálny preklad*]:

a) používané pre navigáciu na otvorených moriach, na palube ktorých je personál za mzdu, alebo cestujúci vykonávajúci obchodnú, priemyselnú alebo rybársku činnosť [určené na plavbu na otvorenom mori a zabezpečujúce odplatnú prepravu cestujúcich alebo vykonávajúce obchodné a priemyselné činnosti alebo rybolov – *neoficiálny preklad*],

b) používané na záchranné akcie a pomoc na mori, alebo na lov rýb pri pobreží, s výnimkou lodných potravinových zásob [určených na záchranné akcie a pomoc na mori alebo na pobrežný rybolov s výnimkou palubných zásob v prípade lodí určených na pobrežný rybolov – *neoficiálny preklad*],

...

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 [dodávky, prestavby, opravy, údržba, nájom alebo prenájom námorných 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*],

...“

Vnútroštátna právna úprava

4 Šiesta smernica bola prebratá do luxemburského právneho poriadku zákonom z 12. februára 1979 o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „luxemburský zákon“). Článok 43 ods. 1 písm. i) druhá zarážka tohto zákona v jeho znení uplatnenom ku dňu vzniku skutkových okolností uvádzal, že služby poskytnuté pre potreby námornej plavby sú oslobodené od DPH v rozsahu a za podmienok stanovených vo veľkovejšej vyhláske.

5 Článok 7 ods. 2 písm. a) prvá zarážka veľkovejšej vyhlášky zo 16. júna 1999 o oslobodení činností vývozu mimo Spoločenstva, dodávok tovarov vnútri Spoločenstva a iných činností od dane z pridanej hodnoty spresňuje, že pod poskytnutím služieb pre potreby námornej plavby uvedeným v predmetnom článku 43 treba rozumieť prenájom lodí s výnimkou jacht a iných rekreačných alebo športových lodí a plavidiel, určených na námornú plavbu a zabezpečujúcich odplatu prepravu osôb alebo tovaru, alebo výkon obchodných a priemyselných činností alebo rybolovu.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

6 Od 10. júla 1998 do 8. augusta 1999 Bacino pravidelne prenajímala za odplatu loď, ktorej bola vlastníkom, ako aj posádku k dispozícii fyzickým osobám plaviacim sa rekreačne na šírom mori. Zastávajú názor, že táto operácia je oslobodená od DPH, Bacino neuhradila DPH.

7 Keďže daňový úrad sa domnieval, že nie je možné uplatniť oslobodenie od DPH uvedené v článku 43 ods. 1 písm. i) druhej zarážke luxemburského zákona z dôvodu, že táto loď nie je obchodnou loďou, ale jachtou v zmysle veľkovejšej vyhlášky uvedenej v bode 5 tohto rozsudku, doručil spoločnosti Bacino v priebehu roka 2001 daňové výmery zodpovedajúce útočným rokom 1998 a 1999 s uvedenými sumami, ktoré táto spoločnosť dlhuje na DPH.

8 V nadväznosti na sťažnosť, ktorej sa nevyhovelo, Bacino napadla toto vyrubenie dane na tribunal d'arrondissement de Luxembourg, uvádzajúc, že uvedená operácia patrí do pôsobnosti článku 43 ods. 1 písm. i) druhej zarážky luxemburského zákona.

9 Keďže táto žaloba bola zamietnutá, Bacino podala odvolanie na cour d'appel, ktorý vyhovel jej návrhu. Uvedený súd prijal najmä záver o existencii hlavného plnenia, ktorým bol prenájom lode s posádkou, a vedľajšieho plnenia, ktorým bola doprava. Poznamenávajú, že loď, ktorej bola Bacino vlastníkom, bola určená na plavbu na šírom mori a že cestovanie cestujúcich bolo odplátne, takže prenájom tejto lode predstavoval obchodnú činnosť, uvedený súd rozhodol, že obe podmienky uvedené v článku 15 bodu 5 šiestej smernice boli splnené.

10 Daňový úrad podal dovolanie na Cour de cassation, ktorý zastával názor, že rozhodnutie sporu vo veci samej si vyžaduje výklad práva Únie, a rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Môžu byť oslobodené od dane na základe článku 15 bodu 5 šiestej smernice... služby poskytnuté vlastníkom lode, ktorý za odplatu poskytuje loď s posádkou fyzickým osobám na účely

rekreačných plavieb klientov na šírom mori, ak sú tieto služby považované zároveň za prenájom lode a za prepravu?“

O prejudiciálnej otázke

11 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 15 bod 5 šiestej smernice vykladať tak, že oslobodenie od DPH uvádzané týmto ustanovením sa uplatňuje na poskytovanie služieb, ktoré spočívajú v odplatnom ponechaní lode s posádkou k dispozícii fyzickým osobám na účely rekreačných plavieb na šírom mori.

12 V tomto ohľade treba pripomenúť ustálenú judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej je pre výklad ustanovenia práva Únie potrebné zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou (pozri najmä rozsudky zo 17. novembra 1983, Merck, 292/82, Zb. s. 3781, bod 12; z 1. marca 2007, Schouten, C-34/05, Zb. s. I-1687, bod 25, a z 3. decembra 2009, Yaesu Europe, C-433/08, Zb. s. I-11487, bod 24).

13 V tejto súvislosti treba poznamenať, že samotné znenie článku 15 bodu 5 šiestej smernice, ktoré uvádza odkaz na tento článok 15 bod 4 písm. a), sa týka prenájmu lodí určených na plavbu po šírom mori a zabezpečujúcich odplatnú prepravu cestujúcich alebo vykonávajúcich obchodné a priemyselné činnosti alebo rybolov. Na to, aby takéto poskytovanie prenájmu mohlo byť oslobodené od dane podľa tohto ustanovenia, treba, aby dotknutý nájomca lode túto loď používal na výkon hospodárskej činnosti.

14 Z toho vyplýva, že ak je loď ako v konaní vo veci samej prenájomná osobám, ktoré ju využívajú výlučne na rekreačné účely a nie na účely dosahovania zisku, mimo akejkolvek hospodárskej činnosti, poskytovanie prenájmu nespôsobí výslovné podmienky oslobodenia od DPH stanovené v článku 15 bode 5 šiestej smernice.

15 Navyše treba spresniť, že článok 15, bod 5 šiestej smernice oslobodzuje od dane odkazom na tento článok 15 bod 4 písm. b) tiež prenájom lodí určených na záchranné akcie a pomoc na mori alebo na pobrežný rybolov s výnimkou palubných zásob v prípade lodí určených na pobrežný rybolov. Situácia, ktorej sa týkajú tieto ustanovenia, je však zjavne odlišná od skutkového stavu v konaní vo veci samej.

16 Výkladu uvedenému v bodoch 13 a 14 tohto rozsudku okrem toho nasvedčuje cieľ systému oslobodení od dane stanovených v článku 15 šiestej smernice, ktorý, pokiaľ ide o transakcie vývozu, podobné transakcie a medzinárodnú dopravu, spočíva v rešpektovaní zásady zdanenia dotknutých tovarov alebo služieb v mieste ich určenia (pozri rozsudok z 18. októbra 2007, Navicon, C-97/06, Zb. s. I-8755, bod 29).

17 Za týchto podmienok oslobodenie od dane uvedené v článku 15 bode 5 šiestej smernice sa nemôže vzťahovať na služby prenájmu lode určené pre prijímateľov, ktorí zamýšľajú túto loď používať na výlučne súkromné účely, ako koneční spotrebitelia.

18 Treba tiež poznamenať, že predkladacia správa pripojená k návrhu šiestej smernice Rady o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, predložená Komisiou Európskych spoločenstiev Rade Európskych spoločenstiev 29. júna 1973, výslovne uvádza, že rekreačné plavidlá sú vylúčené z oslobodenia od dane uvádzaného v článku 15 bode 5 tejto smernice a že služby poskytované na konečnú spotrebu, ktoré sa toho týkajú, musia podliehať DPH. Tento výklad potvrdzuje, že poskytovanie prenájmu lodí konečným spotrebiteľom, ktorí ich využívajú na účely rekreácie alebo zábavy, sú vylúčené z pôsobnosti tohto oslobodenia od dane.

19 Okrem toho podľa ustálenej judikatúry treba oslobodenia od DPH vykladať doslovne, pretože sú výnimkami zo všeobecnej zásady, podľa ktorej každá služba poskytnutá platiteľom dane za odplatu podlieha tejto dani (pozri najmä rozsudky z 26. júna 1990, *Velker International Oil Company*, C-185/89, Zb. s. I-2561, bod 19, a zo 14. septembra 2006, *Elmeke*, C-181/04 až C-183/04, Zb. s. I-8167, bod 15).

20 Výklad uvedený v bodoch 13 a 14 tohto rozsudku nemôže byť spochybnený kvalifikáciou predmetných plnení sporných vo veci samej podľa vnútroštátneho práva, ktorá je bez vplyvu na odpoveď, ktorú treba dať na otázku položenú vnútroštátnym súdom. Z judikatúry Súdneho dvora a najmä z bodov 27 a 28 už citovaného rozsudku *Navicon*, ktorého predmetom bol práve výklad článku 15 bodu 5 šiestej smernice, totiž vyplýva, že podriadenie určitého plnenia DPH alebo jeho oslobodenie nezávisí od jeho kvalifikácie podľa vnútroštátneho práva, pretože podľa ustálenej judikatúry, hoci na základe úvodnej vety článku 15 členské štáty určujú podmienky oslobodenia s cieľom zabezpečiť ich správne a jednoznačné uplatnenie a s cieľom zabrániť akémukoľvek možnému podvodu, daťovému úniku a zneužitiam, nemôžu sa tieto podmienky týkať definície obsahu uvedených oslobodení.

21 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na položenú otázku odpovedať, že článok 15 bod 5 šiestej smernice sa má vykladať tak, že oslobodenie od DPH uvádzané týmto ustanovením sa neuplatňuje na poskytovanie služieb, ktoré spoívajú v odplatnom ponechaní lode s posádkou k dispozícii fyzickým osobám na účely rekreačných plavieb na šírom mori.

O trovách

22 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzahu 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 (tretia komora) rozhodol takto:

Článok 15 bod 5 šiestej smernice 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, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991 sa má vykladať tak, že oslobodenie od dane z pridanej hodnoty uvádzané týmto ustanovením sa neuplatňuje na poskytovanie služieb, ktoré spoívajú v odplatnom ponechaní lode s posádkou k dispozícii fyzickým osobám na účely rekreačných plavieb na šírom mori.

Podpisy

* Jazyk konania: francúzština.