

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

JÁNA MAZÁKA

přednesené dne 29. března 2007(1)

Věc C-97/06

Navicon SA

proti

Administración del Estado

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Španělsko)]

„Daž z přidané hodnoty – Osvobození charteru námořních lodí“

1. Obě otázky položené Soudnímu dvoru v rámci řízení o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají 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 obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně(2), ve znění změn provedených směrnicí Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992(3) (dále jen „šestá směrnice“).

2. Tyto otázky vyvstaly v rámci řízení mezi společnostmi Navicon (dále jen „Navicon“) a příslušným španělským daňovým orgánem týkajícího se odmítnutí posledně uvedeného orgánu osvobodit od daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) operace spočívající v částečném charteru lodi k přepravě kontejnerů. V této souvislosti je třeba zmínit, že španělské právní předpisy provádějící šestou směrnicí umožňují, aby byl osvobozen pouze úplný charter.

3. Soudní dvůr je tudíž žádán, aby vyložil pojem charter použitý v čl. 15 odst. 5 šesté směrnice, a zejména určil, zda se pojem použije pouze na charter celé lodi („úplný“ charter), nebo také na charter její části („částečný“ charter).

I – Relevantní právní úprava

A – Právní úprava Společenství

4. Článek 15 šesté směrnice stanoví:

„Osvobození vývozu ze Společenství a obdobných plnění a mezinárodní přepravy od daní

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 uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či

zneužití daňového režimu:

[...]

4. dodání zboží pro zásobování lodí:

a) užívaných k plavbě po volném moři a přepravujících cestující za úplaty nebo užívaných k obchodní či průmyslové činnosti nebo rybolovu,

b) užívaných k poskytování záchrany a pomoci na moři nebo pobřežnímu 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; [...]"

B – Vnitrostátní právní úprava

5. Článek 22.1 zákona č. 37 ze dne 28. prosince 1992 o dani z přidané hodnoty stanoví:

„Osvobození plnění považovaných za vývozy

Následující plnění jsou osvobozena od daně za podmínek a okolností 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 nebo námořních činností. [...]"

II – Skutkový stav, řízení a položené otázky

6. Navicon a společnost Compañía Transatlántica Española SA uzavřely dohodu o částečném charteru, ve které Navicon poskytovala za úplatu poslední uvedené společnosti část prostoru na svých lodích k přepravě kontejnerů mezi různými přístavy Iberského poloostrova a územím, na kterém se neuplatní daň z přidané hodnoty (Kanárské ostrovy).

7. Navicon v příslušných fakturách neuplatnila částku daně z přidané hodnoty, jelikož se domnívala, že jde o plnění osvobozené od DPH. Příslušný španělský daňový orgán upravil částky zaplacené na základě smlouvy o charteru tak, aby obsahovaly částky DPH, jelikož zastával názor, že osvobození od daně se nevztahuje na případy, ve kterých se jedná o částečný, a nikoli úplný charter.

8. Navicon napadla tuto úpravu u Tribunal Económico Administrativo (místní a správní soud) v Madridu, ale neuspěla. Odvolala se proti tomuto rozhodnutí k Tribunal Superior de Justicia de Madrid (nejvyšší soud, Madrid), který se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru Evropských společností tyto předběžné otázky:

„1. Musí se pojem ‚charter‘ pro účely osvobození od daně podle čl. 15 odst. 5 šesté směrnice vykládat tak, že zahrnuje pouze charter celého prostoru lodi (úplný charter), nebo i charter týkající se určité části nebo procenta prostoru lodi (částečný charter)?

2. Brání šestá směrnice vnitrostátnímu zákonu, který umožňuje osvobodit od daně pouze úplný charter?“

III – Hlavní vyjádření předložená Soudnímu dvoru

9. *Řecká a španělská vláda* se domnívají, že pojem „charter“ použitý v čl. 15 odst. 5 šesté směrnice se týká pouze charteru celého prostoru lodi, a proto vyvozují závěr, že vnitrostátní právní úprava je v souladu se směrnicí. Osvobození od daně, která stanoví šestá směrnice, je třeba vykládat striktně, jelikož představují výjimku z obecné zásady, podle které každá služba poskytnutá za úplatu osobou povinnou k dani podléhá DPH.

10. *Belgická vláda a Komise* tvrdí, že se pojem „charter“ vztahuje jak na částečný, tak i na úplný charter.

11. Podle *belgické vlády* je účelem ustanovení čl. 15 odst. 5 šesté směrnice osvobodit od daně charter určitých lodí, zejména námořních lodí, na které odkazuje odst. 4 písm. a) a b), a nikoli osvobodit od daně určité druhy charterů. V každém případě, podle judikatury Soudního dvora, pokud je možné vykládat ustanovení práva Společenství několika způsoby, je třeba upřednostnit takový výklad, který zajistí jeho užitečný účinek. V projednávané věci však výklad pojmu charter omezený na úplný charter ohrožuje užitečný účinek čl. 15 odst. 5 šesté směrnice, jelikož pro stejnou cestu a stejný typ lodí by částečný charter podléhal DPH, zatímco úplný charter by byl od platby DPH osvobozen.

12. *Komise* zprv tvrdí, že podle ustálené judikatury Soudního dvora čl. 15 první věta šesté směrnice neumožňuje členským státům zmítnout včnou působnost šesté směrnice, jak je definována touto směrnicí. Navíc zboží vyvážené do třetích zemí, které opouští území Společenství, nesmí být zatíženo žádnou daní, což znamená, že charterové služby by neměly být zdaněny, ať už jde o částečný, nebo úplný charter. Konečně, kdyby byl pojem charter omezen pouze na úplný charter, znamenalo by to, že právo na osvobození od daně by záviselo na rozměrech lodí, jelikož srovnatelné množství nákladu by bylo, nebo nebylo osvobozeno od daně v závislosti na rozměru dotyčné lodí.

13. *Komise* však také předkládá argument, který by mohl podpořit názor, že španělská právní úprava je v souladu s právem Společenství. Analogicky by bylo možné tvrdit, že částečný charter je třeba považovat za přepravu zboží, a tudíž že se na něj vztahuje čl. 15 odst. 13 šesté směrnice(4), stanovující kromě jiného osvobození od daně pro přepravní služby při vývozu zboží. *Komise* však zastává názor, že toto tvrzení není možné přijmout. Zprv, že znění šesté směrnice vyplývá, že charter a přeprava zboží podléhají odlišné právní úpravě, a zadruhé, tyto dva smluvní typy jsou velmi rozdílné.

14. *Komise* má za to, že je na vnitrostátním soudu, aby určil na základě ustanovení dohody stran, a stejně tak podle povahy a obsahu poskytované služby, zda dotčená smlouva splňuje podmínky vyžadované pro smlouvu o charteru pro účely čl. 15 odst. 5 šesté směrnice.

IV – Právní posouzení

15. Podle čl. 15 odst. 5 šesté směrnice je charter námořních lodí osvobozen od DPH. Toto ustanovení neobsahuje přesnější definici pojmu charter.

16. Ve skutečnosti se charter může týkat celého prostoru lodí, tehdy jde o „úplný“ charter, nebo se může vztahovat pouze na část prostoru lodí, což se nazývá „částečný“ charter.

17. Z tvrzení členských států, které předložily vyjádření v tomto řízení, je zjevné, že výklad pojmu charter v rámci Společenství nebyl jednotný, jak také vyplývá z právní úpravy některých členských států, kterou se provádí právo Společenství, včetně Španělska, ze kterého pochází

předmětná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a které pojem charter omezuje na „úplný“ charter, zatímco jiné vnitrostátní právní úpravy, například belgická, přijaly zjevně širší výklad, podle kterého je osvobozen od daně jakýkoliv charter, ať už „úplný“, nebo „části“ . Otázkou tudíž je, jaký je rozsah pojmu charter v souvislosti s osvobozením od DPH podle čl. 15 odst. 5 šesté směrnice.

18. Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že osvobození od DPH je nutné vykládat striktně, jelikož představují výjimku z obecné zásady, podle které každá služba poskytnutá za úplatu osobou povinnou k dani podléhá DPH(5). Soudní dvůr nově formuloval tuto zásadu kromě jiného při výkladu osvobození od daně, která se týkají námořních lodí(6).

19. Tato zásada striktního výkladu však nemůže mít za důsledek, že bude čl. 15 dán jiný smysl než ten, který jasně vyplývá z jeho znění(7).

20. Sporné ustanovení nebo jiná ustanovení šesté směrnice přitom neobsahují nic, co by vedlo k omezení pojmu „charter“ pouze na „úplný“ charter. Je zřejmé, že na rozdíl od ustanovení šesté směrnice týkajících se osvobození od daně podle čl. 15 odst. 4 této směrnice(8), členské státy nemohou omezit osvobození od daně stanovené v čl. 15 odst. 5 šesté směrnice, dokud nevstoupí v platnost další pravidla Společenství, která blíže určí oblast působnosti tohoto osvobození. Z tohoto důvodu omezení pojmu „charter“ v souvislosti s osvobozeními od DPH podle šesté směrnice na „úplný charter“ zjevně překrčuje prostor k výkladu, který mají členské státy při provádění této směrnice do vnitrostátního práva. Definovat rozsah působnosti DPH totiž náleží zákonodárci Společenství a omezení rozsahu působnosti DPH, zejména prostřednictvím vnitrostátní právní úpravy, kterou se provádí právo Společenství, musí být možné odvodit ze znění, účelu nebo obecné struktury šesté směrnice, aby bylo v souladu se šestou směrnicí.

21. V tomto ohledu je také sporné, zda restriktivní přístup, který představuje španělská právní úprava, je v souladu se systémem a účelem šesté směrnice. V této souvislosti je také na místě připomenout, že osvobození od daně tvoří autonomní pojmy práva Společenství, které musejí být zasazeny do obecného kontextu společného systému DPH, tak jak jej zavádí šestá směrnice(9).

22. Jak uvedla belgická vláda a Komise, výklad slova „charter“ použitého v čl. 15 odst. 5 šesté směrnice v tom smyslu, že se týká pouze úplného charteru, by vedl k zásadním rozdílům při posuzování charterových operací vzhledem k DPH. Při takovém přístupu by právo na osvobození charterové operace od daně záviselo na rozměru lodi, jelikož charterová operace na přepravu stejného množství nákladu by byla osvobozena od daně, neboť by byl využit celý nákladový prostor lodi, a šlo by tedy o úplný charter, zatímco u lodi většího rozměru by při stejném množství nákladu byla využita pouze část celkového nákladového prostoru, což by bylo považováno za části charter lodi. Takové rozdíly by ohrozily užitečný účinek čl. 15 odst. 5 šesté směrnice.

23. Mimoto, pokud by smlouva o „části“ charteru námořních lodí nebyla osvobozena od daně, vedlo by to k tomu, že přepravní náklady určitého vyváženého zboží, konkrétně toho, které je vyváženo prostřednictvím části charteru, by nebyly osvobozeny od daně. Takový výsledek by byl zjevně v rozporu se zásadou země určení, podle které zboží podléhá dani v zemi, ve které bude spotřebováno konečným spotřebitelem. Z této zásady vyplývá zejména, že zboží, které má být vyvezeno mimo území Společenství, nesmí podléhat žádné dani, včetně daně z nákladu na jeho přepravu mimo území Společenství, jelikož tyto náklady budou zahrnuty do ceny vyváženého zboží.

24. Lze tvrdit, že vynětí „části“ charteru z rozsahu působnosti osvobození od daně podle čl. 15 odst. 5 šesté směrnice, které se týká „charteru“ lodí, neohrožuje nutně zásadu země určení. Pro zboží vyvážené prostřednictvím „části“ charteru lze totiž tuto zásadu zachovat uplatněním čl. 15 odst. 13 šesté směrnice, který kromě jiného stanoví osvobození od daně

přepravy vyváženého zboží, pokud toto zboží splňuje podmínky uvedené v tomto ustanovení. Jak uvedla Komise, otázkou však zůstává, zda by takové uplatnění uvedeného článku bylo v souladu se systémem a strukturou šesté směrnice.

25. Zaprvé, je zřejmé, že smlouva o charteru a smlouva o přepravě zboží jsou značně odlišné vzhledem ke svému účelu a právnímu režimu. Pokud je loď – nebo její část v případě charteru – předmětem smlouvy o charteru a nájmu lodi, slouží k určitému účelu, například k přepravě, zatímco smlouva o přepravě zboží je smlouvou, kterou se dopravce zavazuje přepravit zboží na určité místo. Jinak řečeno, zatímco se smlouvy o charteru nebo nájmu lodí týkají dopravního prostředku jako takového, smlouva o přepravě se týká nákladu, který se má určitým způsobem přepravit. Z toho vyplývá, že zatímco objednatel charteru a nájemce mají právo na užívání lodi, která je předmětem smlouvy – nebo její části v případě charteru – vlastník zboží přepravovaného lodí podle smlouvy o přepravě zboží takové právo nemá a může pouze očekávat, že zboží bude přepraveno do daného místa určení. Tyto rozdíly zjevně podporují tvrzení, že relevantní režim podle šesté směrnice by měl být rozdílný.

26. Postavením charteru na roveř přepravě zboží by taktéž vznikla otázka, zda je nutná existence zvláštního osvobození od daně pro úplný charter. Pokud by se zvláštní charter shodoval s přepravou zboží do takové míry, že by bylo možné je posuzovat jako rovnocenné i přes podstatné rozdíly v právní povaze smlouvy, je možné mít pochybnosti o tom, zda by zvláštní osvobození charteru od daně mělo vlastně existovat a zda by neměl být charter posuzován stejně jako přeprava zboží. Postavení charteru na roveř přepravě zboží by tedy bylo složité sladit s ustanoveními šesté směrnice.

27. Konečně, vzhledem k tomu, že tyto dva smluvní typy jsou z hlediska právní povahy úplně rozdílné, je možné se oprávněně domnívat, že pokud by zákonodárce Společenství měl v úmyslu omezit pojem charter pouze na úplný charter a posuzovat zvláštní charter jako přepravu zboží, výslovně by to uvedl v šesté směrnici.

28. Z výše uvedeného vyplývá, že neexistuje přesvědčivý důvod pro to, aby „zvláštní“ charter byl pro účely uplatnění osvobození od DPH podle šesté směrnice posuzován stejně jako přeprava zboží namísto toho, aby se na něj uplatňovalo osvobození charteru od daně podle čl. 15 odst. 5 šesté směrnice(10).

29. Z uvedených důvodů je třeba odpovědět na první otázku tak, že pojem „charter“ se musí pro účely osvobození od daně podle čl. 15 odst. 5 šesté směrnice vykládat tak, že zahrnuje jak charter celého prostoru lodi (úplný charter), tak i charter týkající se pouze určité části nebo procenta prostoru lodi (zvláštní charter).

30. Z výše uvedeného rovněž vyplývá, že je třeba odpovědět na druhou otázku tak, že šestá směrnice brání vnitrostátnímu zákonu, který umožňuje osvobodit od daně pouze úplný charter.

V – Závěry

31. Vzhledem k výše uvedenému navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předložené otázky takto:

1) Pojem „charter“ se musí pro účely osvobození od daně podle 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 daně, ve znění změn provedených směrnicí Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992, vykládat tak, že zahrnuje jak charter celého prostoru lodi (úplný charter), tak i charter týkající se pouze určité části

nebo procenta prostoru lodi (řásteřný charter).

2) Šestá smřnice brání vnitrostátnímu zákonu, který umožřuje osvobodit od danř pouze úplný charter.

1 – Přvodní jazyk: angličřina.

2 – Úř. vřst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

3 – Úř. vřst. L 384, s. 47; Zvl. vyd. 09/01, s. 224.

4 – Řlánek 15 odst. 13 šesté smřnice stanoví:

„poskytování služeb vřetně dopravních a doprovodných plně, avřak vyjma poskytování služeb osvobozených od danř podle Řlánku 13, jsou-li tyto služby přímě vázány na vývoz zboží nebo dovoz zboží, na něž se vztahuje Řl. 7 odst. 3 nebo Řl. 16 odst. 1 bod A;“.

5 – Viz zejména rozsudek ze dne 16. zář 2004, *Cimber Air* (Cř382/02, Sb. rozh. Iř8379, bod 25).

6 – Viz rozsudky ze dne 26. řervna 1990, *Velker International Oil Company* (Cř185/89, Recueil, Iř2561, bod 19), a ze dne 14. zář 2006, *Elmeka* (spojené vřci Cř181/04 až Cř183/04, Sb. rozh. Iř8167, bod 15).

7 – Viz v tomto smyslu rozsudek *Cimber Air*, uvedený v poznámce pod Řarou 5, bod 29.

8 – Řlánek 15 odst. 4 druhá vřta stanoví: „Komise předloží co nejdříve Radě návrhy na vyhláření dařových pravidel Spoleřenství, která blíže urř oblast přsobnosti a praktické zpřsoby provádění tohoto osvobození od danř a osvobození od danř uvedených v bodech 5 až 9. Než tato pravidla vstoupí v platnost, mohou Řlenské státy omezit rozsah osvobození poskytovaných podle tohoto odstavce.“

9 – Viz zejména rozsudky ze dne 5. řervna 1997, *SDC* (Cř2/95, Recueil, Iř3017, bod 21); ze dne 10. zář 2002, *Kügler* (Cř141/00, Recueil, Iř6833, bod 25); *Cimber Air*, uvedený v poznámce pod Řarou 5, bod 23, a *Elmeka*, uvedený v poznámce pod Řarou 6, bod 20.

10 – Za úřelem zajiřění správného uplatřování šesté smřnice vnitrostátnímu soudu nic nebrání v tom, aby překvalifikoval smlouvu o „řásteřném“ charteru, pokud dojde k závřru, že v daném případe a vzhledem k ustanovením dotřené smlouvy řlo pouze o smlouvu o přepřavě zboží neprávem oznařenou jako smlouvu o charteru, aby splřovala podmínky osvobození charterových operací od danř v Řl. 15 odst. 5 šesté smřnice.