

## STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

JÁNA MAZÁKA

přednesené dne 29. března 2007<sup>1</sup>

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 daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně<sup>2</sup>, ve znění změn provedených směrnicí Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992<sup>3</sup> (dále jen „šestá směrnice“).

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

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 daně 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 směrnici umožňují, aby byl osvobozen pouze úplný charter.

4. Článek 15 šesté směrnice stanoví:

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

1 – Původní jazyk: angličtina.

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

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

Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daně 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:

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:

4. dodání zboží pro zásobování lodí:

„Osvobození plnění považovaných za vývozy

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

Následující plnění jsou osvobozena od daně za podmínek a okolností stanovených nařízením:

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

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

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

1. Lodí jež mohou plout na volném moři, které se používají pro mezinárodní námořní přepravu při výkonu obchod-

ních činností přepravy zboží nebo cestujících za úplaty, včetně turistických služeb nebo průmyslových nebo námořních činností. [...]“

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 společenství tyto předběžné otázky:

## 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 posledně 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

„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 lodi by částečný charter podléhal DPH,

zatímco úplný charter by byl od platby DPH osvobozen.

12. *Komise* zprvé tvrdí, že podle ustálené judikatury Soudního dvora čl. 15 první věta šesté směrnice neumožňuje členským státům změnit věcnou 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 lodi, jelikož srovnatelné množství nákladu by bylo, nebo nebylo osvobozeno od daně v závislosti na rozměru dotyčné lodi.

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<sup>4</sup>, stanovující kromě jiného osvobození od daně pro

4 — Článek 15 odst. 13 šesté směrnice stanoví: „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“.

přepravní služby při vývozu zboží. Komise však zastává názor, že toto tvrzení není možné přijmout. Zaprvé, ze znění šesté směrnice vyplývá, že charter a přeprava zboží podléhají odlišné právní úpravě, a zadruhé, tyto dva smluvní typy jsou velmi rozdílné.

charter, nebo se může vztahovat pouze na část prostoru lodi, což se nazývá „částečný“ charter.

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.

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 „částečný“. Otázkou tudíž je, jaký je rozsah pojmu charter v souvislosti s osvobozením od DPH podle 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.

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<sup>5</sup>. Soudní dvůr nově

16. Ve skutečnosti se charter může týkat celého prostoru lodi, tehdy jde o „úplný“

5 – Viz zejména rozsudek ze dne 16. září 2004, Cimber Air (C-382/02, Sb. rozh. s. I-8379, bod 25).

formuloval tuto zásadu kromě jiného při výkladu osvobození od daně, která se týkají námořních lodí<sup>6</sup>.

19. Tato zásada striktního výkladu však nemůže mít za důsledek, že bude článku 15 dán jiný smysl než ten, který jasně vyplývá z jeho znění<sup>7</sup>.

20. Sporné ustanovení nebo jiná ustanovení šesté směrnice přitom neobsahují nic, co by zdůvodňovalo 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<sup>8</sup>, členské státy nemohou omezit osvobození od daně stanovené v čl. 15 odst. 5 šesté směrnice, dokud nevstoupí v platnost daňová 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 překračuje 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 namístě 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<sup>9</sup>.

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 lodí, jelikož charterová operace na přepravu stejného množství nákladu by byla osvobozena od daně, neboť by byl využit celý

6 — Viz rozsudky ze dne 26. června 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, Recueil, s. I-2561, bod 19), a ze dne 14. září 2006, *Elmeke* (spojené věci C-181/04 až C-183/04, Sb. rozh. s. I-8167, bod 15).

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

8 — Článek 15 odst. 4 druhá věta stanoví: „Komise předloží co nejdříve Radě návrhy na vyhlášení daňových pravidel Společenství, která blíže určí oblast působnosti a praktické způsoby provádění tohoto osvobození od daně a osvobození od daně uvedených v bodech 5 až 9. Než tato pravidla vstoupí v platnost, mohou členské státy omezit rozsah osvobození poskytovaných podle tohoto odstavce.“

9 — Viz zejména rozsudky ze dne 5. června 1997, *SDC* (C-2/95, Recueil, s. I-3017, bod 21); ze dne 10. září 2002, *Kügler* (C-141/00, Recueil, s. I-6833, bod 25); *Cimber Air*, uvedený v poznámce pod čarou 5, bod 23, a *Elmeke*, uvedený v poznámce pod čarou 6, bod 20.

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 částečný charter lodi. Takové rozdíly by ohrozily užitečný účinek čl. 15 odst. 5 šesté směrnice.

prostřednictvím „částečného“ 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.

23. Mimoto, pokud by smlouva o „částečném“ charteru námořních lodí nebyla osvobozena od daně, vedlo by to k tomu, že přepravní náklady určitého vyváženého zboží, konkrétně toho, které je vyváženo prostřednictvím částečného 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 nákladů na jeho přepravu mimo území Společenství, jelikož tyto náklady budou zahrnuty do ceny vyváženého zboží.

24. Lze tvrdit, že vynětí „částečného“ charteru z rozsahu působnosti osvobození od daně podle čl. 15 odst. 5 šesté směrnice, které se týká „charteru“ lodi, neohrožuje nutně zásadu země určení. Pro zboží vyvážené

25. Zprv je zřejmé, že smlouva o charteru a smlouva o přepravě zboží jsou značně odlišné vzhledem ke svému předmětu a právnímu režimu. Pokud je loď – nebo její část v případě částečného 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 částečného 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 částečného charteru na roveň přepravě zboží by taktéž vznikla otázka, zda je nutná existence zvláštního osvobození od daně pro úplný charter. Pokud by se částečný 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 částečného charteru na roveň 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 částečný charter jako přepravu zboží, výslovně by to uvedl v šesté směrnici.

28. Z výše uvedeného vyplývá, že neexistuje přesvědčivý důvod pro to, aby „částečný“ 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<sup>10</sup>.

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 (částečný 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.

10 – Za účelem zajištění správného uplatňování šesté směrnice vnitrostátnímu soudu nic nebrání v tom, aby překvalifikoval smlouvu o „částečném“ charteru, pokud dojde k závěru, že v daném případě a vzhledem k ustanovením dotčené smlouvy šlo pouze o smlouvu o přepravě zboží neprávem označenou jako smlouvu o charteru, aby splňovala podmínky osvobození charterových operací od daně v čl. 15 odst. 5 šesté směrnice.



## V – Závěry

31. Vzhledem k výše uvedenému navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné 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 obratu – Společný systém daně 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 (částečný charter).
  
- 2) Šestá směrnice brání vnitrostátnímu zákonu, který umožňuje osvobodit od daně pouze úplný charter.