NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
JÁN MAZÁK
prednesené 29. marca 2007 [1]

1. Dve otázky návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu článku 15 ods. 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 [2], zmenenej a doplnenej smernicou Rady 92/111/EHS zo 14. decembra 1992 [3] (ďalej len „šiesta smernica“).

2. Tieto otázky vznikli v rámci konania medzi spoločnosťou Navicon (ďalej len „Navicon“) a príslušným španielskym daňovým orgánom, ktoré sa týkalo odmietnutia zo strany tohto orgánu oslobodiť od dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) činnosti pozostávajúce z čiastočného nájmu lode na prepravu kontajnerov. V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že španielska právna úprava, ktorou bola prebratá šiesta smernica, umožňuje oslobodiť od dane len celkový nájom.

3. V návrhu sa preto žiada, aby Súdny dvor podal výklad pojmu nájom použitého v článku 15 ods. 5 šiestej smernice, a najmä určil, či tento pojem zahŕňa iba nájom celého priestoru lode (celkový nájom), alebo aj nájom určitej časti lode (čiastočný nájom).

I — Relevantná právna úprava

A — *Právna úprava Spoločenstva*

4. Článok 15 šiestej smernice stanovuje:

„Oslobodenie od dane pri vývoze zo Spoločenstva, podobných plneniach a v medzinárodnej doprave:

Ak to nie je v rozpore s ustanoveniami spoločenstva, členské štáty oslobodia od dane nižšie uvedené položky za podmienok definovaných s cieľom zabezpečiť správnu

1 — Jazyk prednesu: angličtina.
2 — Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.
3 — Ú. v. ES L 384, 1992, s. 47; Mim. vyd. 09/001, s. 224.

a priamu aplikáciu zákona o oslobodení od dane a ktoré by zabránili daňovému úniku, obchádzaniu alebo zneužitiu zákonných ustanovení [Bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia Spoločenstva, členské štáty za podmienok, ktoré stanovili s cieľom zabezpečiť správne a jednoduché uplatnenie oslobodení uvedených nižšie a zabrániť daňovým podvodom, únikom a prípadnému zneužitiu, oslobodia od dane — *neoficiálny preklad*]:

…

4) Dodanie tovaru na účely zabezpečenia pohonných hmôt a potravín pre plavidlá:

a) používané pre navigáciu na otvorených moriach, na palube ktorých je personál za mzdu, alebo cestujúci vykonávajúci obchodnú, priemyselnú alebo rybársku činnosť;

b) používané na záchranné akcie a pomoc na mori, alebo na lov rýb pri pobreží, s výnimkou lodných potravinových zásob;

…

5) Dodávky, prestavba, opravy a údržba, nájom morských plavidiel podľa odseku 4 a) a b), dodávky, nájom, opravy a údržba zariadení vrátane rybárskej výbavy, ktorú plavidlá majú, prípadne ktorú na palube spotrebujú. …“

B — *Vnútroštátna právna úprava*

5. Článok 22 ods. 1 zákona č. 37 z 28. decembra o dani z pridanej hodnoty stanovuje:

„Oslobodenie od dane pri plneniach podobných vývozu

Od dane sú za podmienok a pri splnení požiadaviek, ktoré stanoví vykonávací predpis, oslobodené tieto plnenia:

Po prvé. Dodávky, stavba, prestavba, opravy, údržba, celkový nájom týchto lodí:

1. Lode spôsobilé na plavbu na šírom mori, ktoré sú určené na medzinárodnú

námornú plavbu pri výkone obchodnej činnosti týkajúcej sa prepravy tovaru a cestujúcich za odplatu vrátane turistických okruhov alebo pri výkone výrobnej činnosti alebo rybolovu. …“

II — Skutkové okolnosti, konanie a prejudiciálne otázky

6. Navicon a spoločnosť Compañía Transatlántica Española SA uzavreli zmluvu o čiastočnom nájme vzťahujúcu sa na časť priestoru lode, na základe ktorej dal Navicon tejto spoločnosti k dispozícii časť priestorov vo svojich lodiach na prepravu kontajnerov medzi rôznymi prístavmi Iberského polostrova a územím, na ktoré sa nevzťahuje režim dane z pridanej hodnoty (Kanárske ostrovy), za čo mu táto spoločnosť zaplatila odplatu.

7. Navicon v príslušných faktúrach neuplatnil sumu dane z pridanej hodnoty, keďže sa domnieval, že ide o plnenie oslobodené od DPH. Príslušný španielsky daňový orgán vyrubil DPH zo súm zaplatených na základe zmluvy o nájme dopravného prostriedku, pretože zastával názor, že oslobodenie od dane sa nevzťahuje na prípady, keď ide o čiastočný, a nie úplný nájom.

8. Navicon napadol toto vyrubenie na Tribunal Económico Administrativo (miestny a správny súd) v Madride, ale neuspel. Následne podal odvolanie na Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Odvolací súd v Madride), ktorý rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru Európskych spoločenstiev tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa na účely oslobodenia od dane podľa článku 15 ods. 5 šiestej smernice v ňom obsiahnutý pojem nájom vykladať tak, že zahŕňa výlučne nájom celého priestoru lode (celkový nájom) alebo aj nájom dohodnutý len na určitú časť alebo percento priestoru lode (čiastočný nájom)?

2. Je vnútroštátny zákon, ktorý umožňuje oslobodiť od dane len celkový nájom, v rozpore so šiestou smernicou?“

III — Hlavné tvrdenia predložené Súdnemu dvoru

9. *Grécka a španielska vláda* sa domnievajú, že pojem nájom použitý v článku 15 ods. 5 šiestej smernice sa týka len nájmu celého priestoru lode, a preto vyvodzujú záver, že vnútroštátna právna úprava je

v súlade so smernicou. Oslobodenie od dane, ktoré stanovuje šiesta smernica, je potrebné vykladať doslovne, pretože predstavuje výnimku zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá zo všetkých služieb poskytovaných za odplatu osobou podliehajúcou dani.

10. *Belgická vláda* a *Komisia* uvádzajú, že pojem nájom sa vzťahuje na čiastočný aj celkový prenájom.

11. Podľa *Belgickej vlády* je účelom ustanovenia článku 15 ods. 5 šiestej smernice oslobodiť od dane nájom určitých lodí, najmä námorných lodí, podľa odseku 4 písm. a) a b), a nie oslobodiť určité druhy nájmu. V každom prípade podľa judikatúry Súdneho dvora, ak možno ustanovenie práva Spoločenstva vykladať viacerými spôsobmi, treba uprednostniť ten výklad, ktorý svojou povahou zabezpečuje jeho potrebný účinok. V prejednávanom prípade však výklad pojmu nájom obmedzený na celkový nájom ohrozuje potrebný účinok článku 15 ods. 5 šiestej smernice, pretože pre rovnakú vzdialenosť a rovnaký typ plavidla by čiastočný nájom podliehal DPH, kým celkový nájom by bol od jej platenia oslobodený.

12. *Komisia* na prvom mieste tvrdí, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora prvá veta článku 15 šiestej smernice neumožňuje členským štátom zmeniť vecnú pôsobnosť šiestej smernice, ako je definovaná touto smernicou. Navyše tovary vyvážané do tretích krajín, ktoré opúšťajú územie Spoločenstva, nesmú byť zaťažené žiadnou daňou, čo znamená, že služby nájmu, či už ide o čiastočný, alebo celkový nájom, nesmú byť zdanené. Napokon, ak by pojem nájom bol obmedzený len na celkový nájom, znamenalo by to, že právo na oslobodenie od dane by záviselo od rozmerov lode, keďže porovnateľný nákladný priestor by bol alebo nebol oslobodený od dane v závislosti od rozmerov dotknutej lode.

13. Komisia tiež uvádza tvrdenie, podľa ktorého španielska právna úprava je v súlade s právom Spoločenstva. Analogicky možno tvrdiť, že čiastočný nájom je potrebné vnímať ako prepravu tovarov, na ktorú sa vzťahuje článok 15 ods. 13 šiestej smernice [4] stanovujúci okrem iného oslobodenie od dane pre prepravné služby pri vývoze tovarov. Komisia však zastáva názor, že toto tvrdenie nemožno prijať. Po prvé, zo znenia šiestej smernice vyplýva, že nájom a preprava tovarov podlie-

4 — Článok 15 ods. 13 šiestej smernice stanovuje:„Poskytovanie služieb vrátane dopravy a pomocných služieb, avšak s vylúčením služieb oslobodených od dane podľa článku 13, ak sú tieto služby priamo spojené s vývozom tovaru alebo dovozom tovaru, na ktorý sa vzťahujú opatrenia článku 7 (3) alebo článku 16 (1) bod A.“

hajú odlišnej právnej úprave, a po druhé, tieto dva zmluvné typy sú veľmi rozdielne.

14. Komisia uvádza, že je úlohou vnútroštátneho súdu určiť na základe ustanovení dohody účastníkov, ako aj podľa povahy a obsahu poskytovanej služby, či dotknutá zmluva spĺňa podmienky vyžadované pre zmluvu o nájme na účely článku 15 ods. 5 šiestej smernice.

IV — Právne posúdenie

15. Podľa článku 15 ods. 5 šiestej smernice nájom námorných lodí je oslobodený od DPH. Toto ustanovenie neobsahuje presnejšiu definíciu pojmu nájom.

16. V skutočnosti sa nájom môže týkať celého priestoru lode, vtedy ide o „celkový“ nájom, alebo sa môže vzťahovať iba na časť priestoru lode, čo sa nazýva „čiastočný“ nájom.

17. Z tvrdení členských štátov, ktoré sú účastníkmi predmetného konania, je zjavné, že výklad pojmu nájom v rámci Spoločenstva nebol jednotný, ako vyplýva aj z právnej úpravy niektorých členských štátov, ktorou sa preberá právo Spoločenstva, vrátane Španielska, z ktorého pochádza predmetný návrh na začatie prejudiciálneho konania a ktoré pojem nájom obmedzuje na „celkový“ nájom, kým iné vnútroštátne právne úpravy, napríklad Belgická, obsahujú zjavne širší výklad, podľa ktorého sú oslobodené od dane oba druhy nájmu, či už ide o celkový, alebo čiastočný nájom. Preto treba stanoviť rozsah pôsobnosti pojmu nájom v súvislosti s oslobodením od DPH podľa článku 15 ods. 5 šiestej smernice.

18. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že oslobodenie od DPH je potrebné vykladať doslovne, pretože predstavuje výnimku zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá zo všetkých služieb poskytovaných za odplatu osobou podliehajúcou dani. [5] Súdny dvor znovu uplatnil túto zásadu

5 — Pozri napríklad rozsudok zo 16. septembra 2004, Cimber Air, C-382/02, Zb. s. I-8379, bod 25.

okrem iného pri výklade oslobodenia od dane, ktoré sa týka námorných lodí. [6]

19. Táto zásada doslovného výkladu však nemôže dať článku 15 žiadny iný význam ako ten, ktorý jednoznačne vyplýva z jeho znenia. [7]

20. Sporné ustanovenie alebo iné ustanovenia šiestej smernice však neobsahujú nič, čo by zdôvodňovalo obmedzenie pojmu nájom iba na „celkový" nájom. Je zjavné, že na rozdiel od ustanovení šiestej smernice vzhľadom na oslobodenie od dane podľa článku 15 ods. 4 tejto smernice [8] členské štáty nemôžu obmedziť oslobodenie od dane stanovené v článku 15 ods. 5 smernice, kým nenadobudnú účinnosť daňové pravidlá Spoločenstva upresňujúce rozsah uplatnenia tohto oslobodenia. Z tohto dôvodu obmedzenie pojmu nájom v súvislosti s oslobodeniami od DPH podľa šiestej smernice na „celkový nájom" zjavne prekračuje rozsah voľnej úvahy, ktorú majú členské štáty pri preberaní tejto smernice do vnútroštátneho práva. Je nepochybné, že definícia rozsahu pôsobnosti DPH patrí v podstate do právnej úpravy Spoločenstva a na to, aby obmedzenie rozsahu pôsobnosti DPH, najmä prostredníctvom vnútroštátnej právnej úpravy, ktorou sa preberá právo Spoločenstva, bolo v súlade so šiestou smernicou, musí byť možné odvodiť ho zo znenia, účelu a/alebo všeobecnej štruktúry šiestej smernice.

21. V tomto ohľade je tiež sporné, či reštriktívny prístup, ktorý predstavuje španielska právna úprava, je v súlade so systémom a účelom šiestej smernice. V tejto súvislosti takisto treba pripomenúť, že oslobodenie od dane je vlastným pojmom práva Spoločenstva, ktoré je potrebné umiestniť do všeobecného rámca spoločného systému DPH zavedeného šiestou smernicou. [9]

22. Ako uviedla Belgická vláda a Komisia, výklad slova nájom použitý v článku 15 ods. 5 šiestej smernice v tom zmysle, že sa týka len celkového nájmu, by viedol k vážnym rozdielom pri posudzovaní prenájmov vzhľadom na DPH. Pri takomto prístupe by právo na oslobodenie nájmu od dane záviselo od rozmeru lode, pretože pri lodi malého rozmeru s využitím celého nákladného priestoru by bol nájom na prepravu rovnakého nákladu oslobodený od dane, a išlo by teda o celkový nájom, kým pri lodi väčšieho rozmeru by náklad využil len časť celkového nákladného priestoru a bol by považovaný

6 — Pozri rozsudky z 26. júna 1990, Velker International Oil Company, C-185/89, Zb. s. I-2561, bod 19, a zo 14. septembra 2006, Elmeka, C-181/04 až C-183/04, Zb. s. I-8167, bod 15.

7 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Cimber Air, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 29.

8 — Článok 15 ods. 4 druhý pododsek stanovuje: „Len čo to bude možné, predloží Komisia Rade návrhy na stanovenie daňových pravidiel spoločenstva bližšie určujúcich rozsah pôsobnosti a podrobnosti praktického výkonu oslobodenia od dane a oslobodení od dane uvedených v bodoch (5) až (9). Kým tieto predpisy začnú platiť, členské štáty môžu obmedziť rozsah oslobodení poskytovaných podľa tohto odseku".

9 — Pozri najmä rozsudky z 5. júna 1997, SDC, C-2/95, Zb. s. I-3017, bod 21; z 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, Zb. s. I-6833, bod 25; Cimber Air, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 23, a Elmeka, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 20.

za čiastočný nájom lode. Takéto rozdiely by ohrozili potrebný účinok článku 15 ods. 5 šiestej smernice.

23. Navyše, ak by zmluvy o „čiastočnom“ nájme námorných lodí neboli oslobodené od dane, viedlo by to k tomu, že prepravné náklady určitých vyvážaných tovarov, najmä tých, ktoré sú vyvážané prostredníctvom čiastočného nájmu, by neboli oslobodené od dane. Takýto výsledok by bol zjavne v rozpore so zásadou krajiny určenia, podľa ktorej tovary podliehajú dani v krajine, kde sú spotrebované konečným spotrebiteľom. Z tejto zásady vyplýva najmä, že tovary, ktoré majú byť vyvezené mimo územia Spoločenstva, nesmú podliehať žiadnej dani vrátane daní týkajúcich sa nákladov na ich prepravu mimo Spoločenstva, pretože tieto náklady sú zahrnuté do ceny vyvážaných tovarov.

24. Možno tvrdiť, že vyňatie „čiastočného“ nájmu z rozsahu pôsobnosti oslobodenia od dane podľa článku 15 ods. 5 šiestej smernice, ktoré sa týka „nájmu“ lodí, neohrozuje zásadu krajiny určenia. Pre tovary vyvážané prostredníctvom „čiastočného“ nájmu možno túto zásadu zachovať uplatnením článku 15 ods. 13 šiestej smernice, ktorý okrem iného stanovuje oslobodenie prepravy vyvážaných tovarov od dane, pokiaľ tieto spĺňajú podmienky uvedené v tomto ustanovení. V súlade s tvrdením Komisie otázkou zostáva, či takéto uplatnenie uvedeného článku je v súlade so systémom a logikou šiestej smernice.

25. V prvom rade je zrejmé, že zmluva o nájme a zmluva o preprave tovaru sú značne odlišné vzhľadom na ich predmet a právny režim. Pokiaľ loď — alebo jej časť v prípade čiastočného nájmu — je predmetom zmluvy o nájme lode, slúži na určitý účel, napríklad prepravu, kým zmluva o preprave tovaru je zmluva, ktorou sa dopravca zaväzuje prepraviť tovar na určité miesto. Inak povedané, kým zmluva o nájme lode sa týka spôsobov prepravy ako takej, zmluva o preprave sa týka nákladu, ktorý sa má určitým spôsobom prepraviť. Z toho vyplýva, že kým nájomca má právo na užívanie lode, ktorá je predmetom zmluvy,

alebo jej časti v prípade čiastočného nájmu, vlastník tovaru prepravovaného loďou podľa zmluvy o preprave tovaru také právo nemá a môže len očakávať, že tovar bude dopravený do miesta určenia. Tieto rozdiely zjavne podporujú tvrdenie, že relevantný režim podľa šiestej smernice by mal byť rozdielny.

26. Z prirovnania čiastočného nájmu k preprave tovaru takisto vzniká otázka, či je potrebné odlišne posudzovať oslobodenie od dane celkového nájmu. Ak by sa čiastočný nájom zhodoval s prepravou tovaru do takej miery, že by ich bolo možné posudzovať ako rovnocenné napriek podstatným rozdielom v právnej povahe zmluvy, možno mať pochybnosti o tom, či by rozdielne oslobodenie od dane malo vôbec existovať a či by nemalo byť posudzované rovnako ako preprava tovaru. Preto by bolo zložité zosúladiť prirovnanie čiastočného nájmu k preprave tovaru s ustanoveniami šiestej smernice.

27. Napokon, keďže tieto dva zmluvné typy sú z hľadiska právnej povahy úplne rozdielne, možno sa oprávnene domnievať, že ak by zákonodarca Spoločenstva mal v úmysle obmedziť pojem nájmu iba na celkový nájom a posudzovať čiastočný nájom ako prepravu tovaru, výslovne by to uviedol v šiestej smernici.

28. Z uvedeného vyplýva, že neexistuje presvedčivý dôvod na to, aby „čiastočný nájom“ bol na účely uplatnenia oslobodenia od DPH podľa šiestej smernice posudzovaný rovnako ako preprava tovaru namiesto toho, aby sa naň uplatňovalo oslobodenie prenájmu od dane podľa článku 15 ods. 5 šiestej smernice. [10]

29. Z uvedených dôvodov je potrebné odpovedať na prvú otázku, že pojem nájom v rámci oslobodenia od dane podľa článku 15 ods. 5 šiestej smernice sa má vykladať tak, že zahŕňa tak nájom celého priestoru lode (celkový nájom), ako aj nájom dohodnutý len na určitú časť alebo percento priestoru lode (čiastočný nájom).

30. Z uvedeného tiež vyplýva, že je potrebné odpovedať na druhú otázku, že vnútroštátny zákon, ktorý umožňuje oslobodiť od dane len celkový nájom, je v rozpore so šiestou smernicou.

10 — Vzhľadom na túto skutočnosť nič nebráni vnútroštátnemu súdu pri zabezpečovaní správneho uplatnenia šiestej smernice v tom, aby zmenil posúdenie druhu zmluvy na „čiastočný“ nájom, ak dospel k záveru, že v danom prípade a vzhľadom na ustanovenia dotknutej zmluvy išlo len o zmluvu o preprave tovaru nesprávne označenú ako zmluvu o „nájme“, aby spĺňala podmienky oslobodenia nájmu od dane stanovené v článku 15 ods. 5 šiestej smernice.

V — Návrh

31. Vzhľadom na uvedené vyššie navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky takto:

1. Pojem nájom v rámci oslobodenia od dane podľa článku 15 ods. 5 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 sa má vykladať tak, že zahŕňa tak nájom celého priestoru lode (celkový nájom), ako aj nájom dohodnutý len na určitú časť alebo percento priestoru lode (čiastočný nájom).

2. Vnútroštátny zákon, ktorý umožňuje oslobodiť od dane len celkový nájom, je v rozpore so šiestou smernicou.