ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

18. října 2007 *

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,

* Jednací jazyk: španělština.

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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (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 společností Navicon SA (dále jen „Navicon"), žalobkyní v původním řízení, a Administración del Estado, jehož předmětem je odmítnutí posledně uvedeného orgánu osvobodit od daně 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 daně" čl. 15 odst. 1, 4, 5 a 13 šesté směrnice stanoví:

„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:

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 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;

[...]

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:

Zaprvé. 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 lodě určené ke sportovním činnostem, k zábavě nebo obecně k soukromému použití."

Skutkový základ sporu v původním řízení a předběžné otázky

5 Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, Navicon a Compañía Transatlántica Española SA uzavřely smlouvu o částečném charteru, na základě které Navicon poskytovala posledně 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 částečný, 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 daně 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 (částečný charter)?

2) Brání šestá směrnice vnitrostátní právní úpravě, která umožňuje osvobodit od daně 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 částečný 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.

Vyjádření 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 daně, 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 daně 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 daně 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 částečného 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 částečný charter podléhal úhradě DPH, zatímco v případě úplného charteru by tato operace byla od daně 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 sytému 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 členský 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 věta článku 15 šesté směrnice neumožňuje členským státům změnit věcnou působnost osvobození, tak jak je definováno uvedenou směrnicí.

16 Komise má dále za to, že zboží, které se vyváží do třetího 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 daně omezené na úplný charter by vedlo k tomu, že osvobození by záviselo na rozměrech lodi provádějící charterovou operaci s tím, že stejný objem lodního nákladu by mohl být osvobozen, nebo nikoli, a to podle prostoru uvedené lodi.

17 Nicméně, Komise analyzuje rovněž případná odůvodnění 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 původním 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 daně 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 daně 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 daně 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. června 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 daně musí být vykládány způsobem, který je připraví 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. července 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 daně 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 věty článku 15 šesté směrnice stanoví podmínky osvobození od daně k zajištění správného a jednoznačného uplatňování 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 daně (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 spotřebovány.

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 daně 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 rozměrům lodi používané pro charterovou operaci, a stejný objem lodního nákladu tak může být zdaněn nebo osvobozen podle toho, zda posledně uvedená operace vytíží 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 zvláště 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 lodi 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 lodě v rámci operace obdobné vývozu.

35 V tomto ohledu je namístě konstatovat, že pokud jde o osvobození týkající se vývozů, šestá směrnice vyhradila tyto dva druhy smluv, tedy smlouvu o charteru a smlouvu týkající se poskytování přepravních služeb, odlišným právním režimům. 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 niž se jedná ve věci v původním řízení, proběhla, 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.

38 V tomto ohledu, jak zdůraznila Komise, se smlouva o charteru 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 se závazek přepravce ve vztahu ke svému klientovi týká pouze přemístění uvedeného zboží.

39 Takový přezkum právní povahy smlouvy, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, se ukazuje mimo jiné nezbytným za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování osvobození stanovených šestou směrnicí a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či případných zneužití daňového režimu při provádění této směrnice.

40 Z výše uvedeného vyplývá, že předkládajícímu soudu přísluší určit, zda smlouva, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, splňuje podmínky smlouvy o charteru ve smyslu čl. 15 odst. 5 šesté směrnice.

K nákladům řízení

41 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

1) **Článek 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 směrnice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992, 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.**

2) **Předkládajícímu soudu přísluší určit, zda smlouva, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, splňuje podmínky smlouvy o charteru ve smyslu čl. 15 odst. 5 šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 92/111.**

Podpisy.