

V?c C-116/10

Lucemburské velkovévodství

a

Administration de l'enregistrement et des domaines

v.

Pierre Feltgen, jakožto správce konkurzní podstaty společnosti Bacino Charter Company SA

a

Bacino Charter Company SA

[žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Cour de cassation (Lucembursko)]

„Šestá směrnice o DPH – Osvobození – ?lánek 15 odst. 4 písm. a) a ?l. 15 odst. 5 – Osvobození nájmu námo?ních lodí – P?sobnost“

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Osvobození od dan? stanovená šestou sm?nicí – Osvobození nájmu lodí užívaných k plavb? na volném mo?i

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 15 bod 5)

?lánek 15 odst. 5 šesté směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, ve znění směrnice 91/680, musí být vykládán v tom smyslu, že se osvobození od dan? z p?ídané hodnoty podle tohoto ustanovení nevztahuje na poskytování služeb spo?ívajících v poskytování lodi s posádkou za úplatu k dispozici fyzickým osobám pro ú?ely zábavních výlet? na volné mo?e.

Tento ?lánek se totiž týká nájmu lodí užívaných k plavb? na volném mo?i a zajiš?ujících p?pravu cestujících za úplatu nebo výkon obchodní ?i pr?myslové ?innosti nebo rybolovu. Aby takové poskytování služeb nájmu mohlo být osvobozeno od dan? na základ? uvedeného ustanovení, je třeba, aby nájemce dot?ené lodi tuto lo? použil k výkonu hospodá?ské ?innosti. Z toho plyne, že pokud je lo? pronajata osobám, které ji používají výhradn? k zábavním ú?el?m, a nikoli k výd?le?né ?innosti, tedy mimo jakoukoli hospodá?skou ?innost, poskytování služby nájmu nespl?uje výslovné podmínky pro osvobození od dan? z p?ídané hodnoty stanovené v ?l. 15 odst. 5 šesté směrnice.

(viz body 13–14, 21 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

22. prosince 2010(*)

„Šestá směrnice o DPH – Osvobození – Článek 15 odst. 4 písm. a) a čl. 15 odst. 5 – Osvobození nájmu námořních lodí – Působnost“

Ve věci C-116/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Cour de cassation (Lucembursko) ze dne 18. února 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 3. března 2010, v řízení

Lucemburské velkovévodství,

Administration de l'enregistrement et des domaines

proti

Pierru Feltgenovi, jakožto správci konkurzní podstaty společnosti Bacino Charter Company SA,

Bacino Charter Company SA,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász a G. Arestis (zpravodaj), soudci,

generální advokát: N. Jääskinen,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Lucemburské velkovévodství a Administration de l'enregistrement et des domaines F. Kremerem a P.-E. Partschem, avocats,
- za P. Feltgena, jakožto správce konkurzní podstaty společnosti Bacino Charter Company SA, a za společnost Bacino Charter Company SA B. Feltenem, avocat,
- za německou vládu T. Henzeem, C. Blaschkem a B. Kleinem, jako zmocněnci,
- za kyprskou vládu D. Kallí, jako zmocněnkyní,

– za Evropskou komisi M. Afonso, jako zmocněnkyní,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věci bez stanoviska,

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 obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991 (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160; dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Lucemburským velkovévodstvím a Administration de l'enregistrement et des domaines (dále jen „daňová správa“) na jedné straně a P. Feltgenem, správcem konkurzní podstaty Bacino Charter Company SA, společností podle lucemburského práva, a danou společností (dále jen „společnost Bacino“) na druhé straně ve věci zaplacení daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) uvedené v daňových výměrech za roky 1998 a 1999 uvedenou společností.

Právní rámec

Právní úprava Unie

3 Pod názvem „Osvobození vývozu ze Společenství a obdobných plnění a mezinárodní přepravy od daní“ článek 15 šesté směrnice stanoví:

„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 uplatnění 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 úplatu nebo užívaných k obchodní či průmyslové činnosti nebo k rybolovu;

b) užívaných k poskytování záchrany a pomoci na moři nebo k poběžnímu rybolovu, v tomto případě však s výjimkou dodávek palubních zásob;

[...]

5. dodání, úpravu, opravu, údržbu 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

[...]

Vnitrostátní právní úprava

4 Šestá směrnice byla provedena do lucemburského právního řádu zákonem ze dne 12. února 1979 o dani z přidané hodnoty (dále jen „lucemburský zákon“). Článek 43 odst. 1 bod i) druhá odrážka uvedeného zákona ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutečností v povodním řízení stanoví, že poskytování služeb uskutečňovaná pro potřeby námořní plavby jsou osvobozena od DPH v mezích a za podmínek stanovených velkovodským nařízením.

5 Článek 7 odst. 2 písm. a) první odrážka velkovodského nařízení ze dne 16. června 1999 o osvobození vývozu ze Společenství, dodání zboží uvnitř Společenství a dalších plnění od daní z přidané hodnoty uvádí, že poskytováním služeb uskutečňovaných pro potřeby námořní plavby podle článku 43 se rozumí nájem lodí určených k námořní plavbě a zajišťujících přepravu osob nebo zboží za úplatu, nebo výkon obchodní nebo průmyslové činnosti nebo rybolovu, s výjimkou jacht a dalších rekreačních a sportovních lodí a plavidel.

Spor v povodním řízení a předběžná otázka

6 Mezi dny 10. července 1998 a 8. srpna 1999 společnost Bacino pravidelně poskytovala loď, kterou vlastnila, jakož i její posádku za úplatu k dispozici fyzickým osobám podnikajícím zábavní výlety na volném moři. Jelikož se domnívala, že tato operace byla osvobozena od DPH, společnost Bacino za danou operaci DPH nezaplatila.

7 Daňová správa měla za to, že se osvobození od DPH stanovené v čl. 43 odst. 1 bodu i) druhé odrážce lucemburského zákona neuplatní, pokud nejde o obchodní loď, ale o jachtu ve smyslu velkovodského nařízení uvedeného v bodě 5 tohoto rozsudku, a v průběhu roku 2001 sdělila společnosti Bacino daňové výměry za roky 1998 a 1999, na nichž byly uvedeny částky, které uvedená společnost dlužila z titulu DPH.

8 Po neúspěšné stížnosti napadla společnost Bacino tyto daňové výměry před tribunal d'arrondissement de Luxembourg (okresní soud v Lucemburku) a tvrdila, že uvedená operace spadá do působnosti čl. 43 odst. 1 bodu i) druhé odrážky lucemburského zákona.

9 Uvedená žaloba byla zamítnuta a společnost Bacino podala odvolání k odvolacímu soudu, který jejímu podání vyhověl. Uvedený soud konstatoval zejména to, že hlavním plněním byl nájem lodi s posádkou a vedlejším plněním přeprava. Uvedený soud konstatoval, že loď, kterou společnost Bacino vlastnila, byla určena k plavbě na volném moři a že přeprava cestujících byla úplatná, takže nájem uvedené lodi představoval obchodní operaci, a rozhodl, že obě podmínky stanovené v čl. 15 odst. 5 šesté směrnice byly splněny.

10 Daňová správa podala kasační opravný prostředek ke Cour de cassation, který měl za to, že řešení sporu v povodním řízení vyžaduje výklad práva Unie, a rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Mohou být služby poskytované vlastníkem lodi, který loď za úplatu poskytuje i s posádkou fyzickým osobám pro zábavní výlety těmto zákazníkům na volném moři, osvobozeny podle čl. 15 odst. 5 šesté směrnice [...], považují-li se tyto služby zároveň za nájem lodi a přepravu?“

K předběžné otázce

11 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soud je, zda lze čl. 15 odst. 5 šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že se osvobození od DPH stanovené tímto ustanovením vztahuje na poskytování služeb spočívajících v poskytování lodi s posádkou za úplatu k dispozici fyzickým osobám pro účely zábavních výletů na volném moři.

12 V tomto ohledu je třeba připomenout ustálenou judikaturu Soudního dvora, podle níž je pro

výklad ustanovení práva Unie třeba vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí (viz zejména rozsudky ze dne 17. listopadu 1983, Merck, 292/82, Recueil, s. 3781, bod 12; ze dne 1. března 2007, Schouten, C-34/05, Sb. rozh. s. I-1687, bod 25, a ze dne 3. prosince 2009, Yaesu Europe, C-433/08, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 24).

13 V tomto ohledu je nutno uvést, že se samotné znění čl. 15 odst. 5 šesté směrnice, jež odkazuje na čl. 15 odst. 4 písm. a) téže směrnice, týká nájmu lodí užívaných k plavbě na volném moři a zajišťujících přepravu cestujících za úplatu nebo výkon obchodní či průmyslové činnosti nebo rybolovu. Aby takové poskytování služeb nájmu mohlo být osvobozeno od daně na základě uvedeného ustanovení, je třeba, aby nájemce dotčené lodi tuto loď použil k výkonu hospodářské činnosti.

14 Z toho plyne, že pokud je – jako ve věci v původním řízení – loď pronajata osobám, které ji používají výhradně k zábavním účelům, a nikoli k výdělečné činnosti, tedy mimo jakoukoli hospodářskou činnost, poskytování služby nájmu nesplňuje výslovné podmínky pro osvobození od DPH stanovené v čl. 15 odst. 5 šesté směrnice.

15 Je zbytečné uvést, že čl. 15 odst. 5 šesté směrnice osvobozuje prostřednictvím odkazu na čl. 15 odst. 4 písm. b) téže směrnice rovněž nájem lodí užívaných k poskytování záchrany a pomoci na moři nebo k poběžnímu rybolovu, v tomto případě však s výjimkou dodávek palubních zásob. Případy uvedené v daných ustanoveních se nicméně zjevně netýkají skutkových okolností dotčených ve věci v původním řízení.

16 Výklad uvedený v bodech 13 a 14 tohoto rozsudku je mimoto potvrzen cílem režimu osvobození podle článku 15 šesté směrnice, kterým je pokud jde o vývoz, obdobná plnění a mezinárodní přepravu, dodržení zásady zdanění dotyčného zboží nebo služeb v místě jejich určení (viz rozsudek ze dne 18. října 2007, Navicon, C-97/06, Sb. rozh. s. I-8755, bod 29).

17 Za těchto podmínek se osvobození stanovené v čl. 15 odst. 5 šesté směrnice nemůže vztahovat na služby nájmu lodí nájemcem, kteří zamýšlejí loď použít výhradně pro soukromé účely jako koneční spotřebitelé.

18 Je třeba uvést i to, že odvodnění návrhu šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daně, předloženého Komisí Evropských společenství Radě Evropských společenství dne 29. června 1973, výslovně uvádí, že rekreační lodě jsou vyloučeny z osvobození stanoveného v čl. 15 odst. 5 uvedené směrnice, a že s nimi spojené služby poskytované konečnému spotřebiteli musí podléhat DPH. Toto odvodnění potvrzuje, že poskytování služeb nájmu lodí konečným spotřebitelem, kteří je využívají pro účely zábavy nebo rekreace, je vyloučeno z působnosti uvedeného osvobození.

19 Mimoto podle ustálené judikatury musejí být osvobození od DPH vykládána striktně, jelikož představují výjimku z obecné zásady, podle které každá služba poskytnutá osobou povinnou k dani za protiplnění podléhá uvedené dani (viz zejména rozsudky ze dne 26. června 1990, Velker International Oil Company, C-185/89, Recueil, s. I-2561, bod 19, jakož i ze dne 14. září 2006, Elmeka, C-181/04 až C-183/04, Sb. rozh. s. I-8167, bod 15).

20 Krom toho výklad uvedený v bodech 13 a 14 tohoto rozsudku nelze zpochybnit kvalifikací dotčeného poskytování služeb ve vnitrostátním právu, jež nemá dopad na odpověď, která musí být poskytnuta na otázku položenou předkládajícím soudem. Z judikatury Soudního dvora, a zejména z bodů 27 a 28 výše uvedeného rozsudku Navicon, jehož předmětem byl právě výklad čl. 15 odst. 5 šesté směrnice, totiž vyplývá, že podřízení určité operace DPH nebo její osvobození nemůže

záviset na její kvalifikaci ve vnitrostátním právu, nebo? v souladu s ustálenou judikaturou ?lenské státy sice na základ? úvodní v?ty ?látku 15 stanoví podmínky osvobození pro ú?ely zajištění správného a jednozna?ného uplat?ování t?chto osvobození a k zamezení jakýchkoli da?ových únik?, vyhýbání se da?ovým povinnostem ?i zneužití da?ového režimu, avšak tyto podmínky nemohou mít dopad na vymezení obsahu stanovených osvobození od dan?.

21 S ohledem na všechny p?edcházející úvahy je na položenou otázku t?eba odpov?d?t tak, že ?l. 15 odst. 5 šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že se osvobození od DPH podle uvedeného ustanovení nevztahuje na poskytování služeb spo?ívajících v poskytování lodí s posádkou za úplatu k dispozici fyzickým osobám pro ú?ely zábavních výlet? na volné mo?e.

K náklad?m ?ízení

22 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (t?etí senát) rozhodl takto:

?lánek 15 odst. 5 šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan?, ve znění sm?rnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, musí být vykládán v tom smyslu, že se osvobození od dan? z p?ídané hodnoty podle uvedeného ustanovení nevztahuje na poskytování služeb spo?ívajících v poskytování lodí s posádkou za úplatu k dispozici fyzickým osobám pro ú?ely zábavních výlet? na volné mo?e.

Podpisy.

* Jednací jazyk: francouzština.