

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 19. júla 2012 (*)

„Šiesta smernica – Oslobodenia od dane – ?lánok 15 bod 6 – Oslobodenie dodávok lietadiel používaných leteckými spoločnosťami vykonávajúcimi najmä medzinárodnú dopravu za odplatu – Dodávka lietadiel hospodárskemu subjektu, ktorý ich prenecháva do užívania takejto spoločnosti – Pojem ,medzinárodná doprava za odplatu‘ – Charterové lety“

Vo veci C-33/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Korkein hallinto-oikeus (Fínsko) z 18. januára 2011 a doručený Súdnemu dvoru 21. januára 2011, ktorý súvisí s konaním začatým na návrh:

A Oy,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory J.-C. Bonichot, sudcovia A. Prechal (spravodajkyňa), L. Bay Larsen, C. Toader a E. Jarašinas,

generálny advokát: P. Cruz Villalón,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 8. februára 2012,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- A Oy, v zastúpení: P. Salomaa,
- fínska vláda, v zastúpení: M. Pere, splnomocnená zástupkyňa,
- Európska komisia, v zastúpení: I. Koskinen a L. Lozano Palacios, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 26. apríla 2012,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ?lánku 15 bodu 6 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 92/111/EHS zo 14. decembra 1992 (Ú. v. ES L 384, s. 47; Mim. vyd. 09/001, s. 224, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci konania, ktoré sa začalo na návrh spoločnosti A Oy (ďalej len „A“) proti dodatočným daňovým výmerom týkajúcim sa dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za nadobudnutie lietadiel, ktoré vystavil Kaakkois-Suomen verovirasto (Daňový úrad pre

juhovýchodné Fínsko).

Právny rámec

Právo Únie

3 ?lánok 2 bod 1 šiestej smernice uvádza, že DPH podlieha „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou“.

4 ?lánok 15 tejto smernice s názvom „Oslobodenie od dane pri vývoze, podobných plneniach a v medzinárodnej doprave“ stanovuje:

„Ak to nie je v rozpore s ustanoveniami spoločenstva, ?lenské štáty oslobodia od dane nižšie uvedené položky za podmienok definovaných s cieľom zabezpečiť správnu a priamu aplikáciu zákona o oslobodení od dane a ktoré by zabránili daťovému úniku, obchádzaniu alebo zneužitiu zákonných ustanovení [Bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia Spoločenstva, ?lenské štáty za podmienok, ktoré stanovujú s cieľom zabezpečiť správne a jednoduché uplatnenie oslobodení uvedených nižšie a zabránia daťovým podvodom, únikom a prípadnému zneužitiu, oslobodia od dane – *neoficiálny preklad*]:

...

4. dodanie tovaru na účely zabezpečenia pohonných hmôt a potravín pre plavidlá [dodávky tovaru určeného na zásobovanie lodí – *neoficiálny preklad*]:

a) používané pre navigáciu na otvorených moriach, na palube ktorých je personál za mzdu, alebo cestujúci vykonávajúci obchodnú, priemyselnú alebo rybársku činnosť [určených na plavbu na otvorenom mori a zabezpečujúcich odplatu prepravu cestujúcich alebo vykonávajúcich obchodné a priemyselné činnosti alebo rybolov – *neoficiálny preklad*],

...

5. dodávky, prestavb[u], opravy a údržb[u], nájom alebo prenájom morských plavidiel podľa odseku 4 a) a b), dodávky, prenájom, opravy a údržba zariadení vrátane rybárskej výbavy, ktorú plavidlá majú, prípadne ktorú na palube spotrebujú [námorných lodí uvedených v bode 4 písm. a) a b), ako aj dodávky, prenájom, opravy a údržbu zariadení vrátane rybárskeho vybavenia, ktoré je pevnou súčasťou týchto lodí alebo slúži na ich prevádzku – *neoficiálny preklad*].

6. Dodávky, prestavb[u], opravy, údržb[u], nájom alebo prenájom lietadiel používaných leteckými spoločnosťami za odplatu, najmä na zahraničných linkách a dodávky, prenájom, opravy a údržba zariadení, ktoré majú, resp. ktoré sa na nich spotrebujú [používaných leteckými spoločnosťami vykonávajúcimi najmä medzinárodnú dopravu za odplatu a dodávky, prenájom, opravy a údržbu ich vnútorného vybavenia alebo zariadení, ktoré slúžia na ich prevádzku – *neoficiálny preklad*].

7. Dodávky tovarov na doplnenie pohonných hmôt a potravín v lietadle podľa odseku 6 [Dodávky tovaru určené na zásobovanie lietadiel uvedených v bode 6 – *neoficiálny preklad*].

8. Dodávky služieb, ktoré nezahŕňa odsek 5, nevyhnutných pre námorné plavidlá [uskutočnených s cieľom zabezpečiť priame potreby námorných lodí – *neoficiálny preklad*] podľa tohto odseku, resp. pre ich náklad.

9. Dodávky služieb, ktoré nie sú zahrnuté v odseku 6[,] na zabezpečenie nevyhnutných potrieb pre lietadlo podľa tohto odseku alebo jeho náklad.

...“

5. Článok 28a uvedený v hlave XVIa šiestej smernice, nazvanej „Prechodné opatrenia na zdanenie obchodu medzi členskými štátmi“, stanovuje:

„1. Dani z pridanej hodnoty podlieha tiež:

a) nadobudnutie tovaru vnútri spoločenstva uskutočnené za úhradu na území krajiny zdaniteľnou osobou konajúcou ako taká alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, keď dodávateľ je zdaniteľná osoba konajúca ako taká...

Odchyľne od prvého pododseku nie je predmetom dane z pridanej hodnoty nadobudnutie tovaru vnútri spoločenstva zdaniteľnou osobou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou za podmienok stanovených v odseku 1 a.

...

...

1 a. Odchýlka stanovená v druhom pododseku odseku 1 a) sa vzťahuje na:

a) nadobudnutie tovaru vnútri spoločenstva, ktorého dodávka v tuzemsku by bola oslobodená od dane podľa článku 15 (4) až (10);

...

3. „Interná akvizícia [Nadobudnutie – *neoficiálny preklad*] tovaru v rámci spoločenstva predstavuje akvizíciu [nadobudnutie – *neoficiálny preklad*] práva disponovať ako majiteľ hnutelným hmotným majetkom, ktorý bol vyexpedovaný [zaslaný – *neoficiálny preklad*] alebo transportovaný [dopravený – *neoficiálny preklad*] osobe, ktorá nadobudla tovar prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar do členského štátu iného ako je ten, z ktorého tovar bol vyexpedovaný [odoslaný – *neoficiálny preklad*] alebo transportovaný [dopravený – *neoficiálny preklad*].

...“

Fínske právo

6. Šiesta smernica bola vo Fínsku prebratá zákonom 1501/1993 o dani z pridanej hodnoty [Arvonlisäverolaki (1501/1993)] z 30. decembra 1993 (ďalej len „AVL“).

7. Podľa § 1 prvého odseku bodu 3 AVL vzniká povinnosť zaplatiť DPH za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podľa § 26a tohto zákona, ku ktorému došlo na území Fínska. § 26a AVL definuje nadobudnutie v rámci Spoločenstva ako nadobudnutie vlastníctva k hnutelnej veci za protihodnotu, ak predávajúci, nadobúdateľ alebo tretia osoba konajúca na svoj účet prepravuje tento tovar z jedného členského štátu do druhého. Podľa § 2b AVL je daň za nadobudnutie v rámci Spoločenstva v zmysle uvedeného § 1 prvého odseku bodu 3 povinný zaplatiť ten, kto tovar nadobudol.

8. § 70 prvý odsek bod 6 uvedený v šiestej kapitole AVL, ktorá sa týka oslobodení od dane v súvislosti s medzinárodným obchodom, stanovuje, že od dane je oslobodený predaj lietadiel, ich

náhradných dielov a/alebo vybavenia, ktoré používa podnikateľ, ktorý vykonáva najmä medzinárodnú leteckú dopravu za odplatu.

9 Podľa § 72f bodu 1 AVL je nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva oslobodené od dane, ak by sa z dovozu tohto tovaru neplatila daň. Podľa § 94 prvého odseku bodu 9 AVL je od dane oslobodený dovoz lietadiel, náhradných dielov a vybavenia v zmysle § 70 prvého odseku bodu 6 ALV.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

10 V júli 2002 a v októbri 2003 kúpila A od francúzskeho výrobcu dve nové prúdové lietadlá. Predajca lietadiel deklaroval tento predaj ako predaj v rámci Spoločenstva. A dotknutú kúpu nedeklarovala ako nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva uskutočnené vo Fínsku.

11 Tieto dve lietadlá boli zaregistrované do fínskeho registra lietadiel 22. júla 2002 a 23. júla 2004, pričom „Air Operation Certificate“ (AOC), ktoré sa na ne vzťahovali, boli vydané 19. novembra 2002 a 24. októbra 2004. Ako vlastníčka oboch lietadiel bola uvedená A a ako ich používateľka spoločnosť B Oy (ďalej len „B“). V dňoch 17. decembra 2003 a 1. apríla 2005 A tieto lietadlá predala spoločnosti zaregistrovanej na Cypre.

12 Všetky akcie v A vlastní fyzická osoba X. A vlastní 25 % akcií spoločnosti C Oy (ďalej len „C“). B je dcérskou spoločnosťou C, ktorá vlastní 78 % jej základného imania.

13 B organizuje medzinárodné charterové lety a zabezpečuje údržbu a správu lietadiel. B fakturovala A na základe zmluvy, ktorú s ňou uzavrela, najmä náklady na údržbu lietadiel a lety. Táto zmluva spoločnosti B okrem iného umožňovala, aby si za cenu, ktorá bola uvedená v jej prílohe, prenajala lietadlá na vlastné obchodné účely.

14 Obrat A, ktorý v zdaňovacom období od 1. januára do 31. decembra 2002 predstavoval 925 606,32 eura a v období od 1. januára 2003 do 30. júna 2004 2 170 503,84 eura, vyplynul v celom rozsahu z rezervácií predaja, ktorých účtovné zápisy o predaji sa vykonali na základe faktúr za predaj vystavených osobe X, vlastníkovi spoločnosti A, s výnimkou faktúr, ktoré súviseli s ďalším predajom lietadiel cyperskému podniku. Pri vykonanej daňovej kontrole bolo zistené, že v účtovných záznamoch A chýbajú údaje o príjmoch z prenájmu lietadiel.

15 Účtovné zápisy o výdavkoch A súvisiace s lietadlami sa týkali najmä faktúr, ktoré jej vystavila B za údržbu lietadiel a lety. Pri vyššie uvedenej daňovej kontrole sa zistilo, že podstatná časť uvedených súm bola v nezmenenej podobe vyfakturovaná osobe X.

16 A bola zaregistrovaná ako platiteľ DPH od 1. júla 2002. Vo vyhlásení zo 14. júna 2003, ktorým sa A odhlásila ako platiteľ dane, vyhlásila, že nemohla vykonávať činnosť podliehajúcu DPH. Daňový úrad pre juhovýchodné Fínsko túto spoločnosť vymazal z registra platiteľov DPH s retroaktívnym účinkom k 1. júlu 2002.

17 Dňa 4. novembra 2005 vydal ten istý daňový úrad dodatočné daňové výmery týkajúce sa DPH, ktorú mala A zaplatiť z nadobudnutia dvoch lietadiel v rámci Spoločenstva. Zároveň sa zistilo, že A nemá právo na odpoveď splatnej dane ani na jej vrátenie.

18 A podala proti týmto dodatočným výmerom žalobu, ktorú Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd v Helsinkách) zamietol rozhodnutím z 26. mája 2008. Podľa tohto súdu išlo v prípade nadobudnutia lietadiel o nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podliehajúce DPH, ktoré A nedeklarovala daňovému úradu. Táto spoločnosť podľa uvedeného súdu nevykonáva medzinárodnú leteckú dopravu za odplatu v zmysle § 70 prvého odseku bodu 6 AVL, ale prakticky

koná ako vlastníčka C, ktorá v medzinárodnom meradle obchoduje s výrobkami z minerálnych olejov. Okrem toho ani B nepoužívala lietadlá v medzinárodnej leteckej doprave za odplatu v zmysle tohto § 70 prvého odseku bodu 6. Dohoda slúžila len na to, aby sa zabezpečila preprava osoby X, hlavného akcionára týchto spoločností.

19 A podala proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd). Tvrdila, že nadobudnutie lietadiel malo byť oslobodené od DPH, keďže A tieto lietadlá nadobudla a zaregistrovala s cieľom prenechať ich B, ktorá je leteckou spoločnosťou pôsobiacou najmä v oblasti medzinárodnej leteckej dopravy za odplatu. B bola totiž v súlade so zaužívanou praxou v tomto sektore poverená spoločnosťou A, ktorá jej za to poskytovala odplatu, dohliadať nad prevádzkyschopnosťou lietadiel a podporovať ich obchodné využitie na základe osobitných zmlúv, zatiaľ čo B skutočne ponúkala lietadlá na používanie tretím osobám za odplatu podľa letových hodín.

20 Naproti tomu druhý účastník konania, hoci pripúšťa, že B treba považovať za leteckú spoločnosť pôsobiacu v sektore medzinárodnej leteckej dopravy za odplatu, a to aj napriek tomu, že jedinou odplatne prepravovanou osobou bol X, zastáva názor, že pokiaľ A sama neuskutočňuje medzinárodné lety, ale dodala lietadlá z Francúzska do Fínska, kde ich bezodplatne zverila do používania B, sporné nadobudnutia nemôžu byť oslobodené od DPH.

21 V tejto súvislosti Korkein hallinto-oikeus rozhodol prerušiť konanie a položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 15 ods. 6 [šiestej smernice] vykladať v tom zmysle, že pod „leteckými spoločnosťami [vykonávajúcimi najmä medzinárodnú dopravu] za odplatu“ sa rozumejú aj komerčné letecké spoločnosti, ktoré pre potreby spoločností a súkromných osôb vykonávajú najmä medzinárodnú charterovú leteckú dopravu za odplatu?

2. Má sa článok 15 ods. 6 [šiestej smernice] vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane, ktoré je v ňom upravené, sa vzťahuje len na dodávky lietadiel priamo leteckým spoločnostiam vykonávajúcim najmä medzinárodnú leteckú dopravu za odplatu, alebo sa toto oslobodenie vzťahuje aj na dodávky lietadiel hospodárskym subjektom, ktoré samy nevykonávajú medzinárodnú leteckú dopravu za odplatu, ale lietadlo prenechávajú do užívania hospodárskemu subjektu, ktorý vykonáva uvedenú činnosť?

3. Ak sa vezme do úvahy skutočnosť, že letecká spoločnosť mohla lietadlá používať aj na iné lety, je z hľadiska odpovede na druhú otázku relevantné, že vlastníčka lietadiel postúpila faktúru za užívanie lietadiel súkromnej osobe, ktorá je jej akcionárkou, a nadobudnuté lietadlá slúžili hlavne na jej vlastné obchodné a/alebo súkromné účely?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

22 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa pojem „[medzinárodná doprava] za odplatu“ v zmysle článku 15 bodu 6 šiestej smernice má vykladať v tom zmysle, že sa vzťahuje len na pravidelnú linkovú dopravu, alebo zahŕňa aj charterové lety pre potreby spoločností alebo súkromných osôb.

23 Pochybnosti, ktoré má vnútroštátny súd v tejto otázke, sú zjavne spojené s existenciou určitých rozdielov v jazykových zneniach tohto ustanovenia. A vo svojich pripomienkach v tomto ohľade zdôrazňuje, že niektoré z týchto jazykových znení, ako napríklad v anglickom alebo vo švédskom jazyku, totiž odkazujú skôr na „international routes“ alebo „medzinárodné linky“ než na

„medzinárodnú dopravu“, čo je zjavne všeobecnejší pojem použitý vo väčšine ostatných jazykových znení tohto ustanovenia, najmä v znení vo fínskom jazyku.

24 V tomto ohľade z ustálenej judikatúry vyplýva, že na účely výkladu ustanovenia práva Únie je potrebné zohľadniť prípadný rozdiel, ktorý existuje medzi jeho rôznymi jazykovými zneniami (pozri najmä rozsudok zo 16. septembra 2004, Cimber Air, C-382/02, Zb. s. I-8379, bod 38).

25 V prejednávanej veci však treba konštatovať, že odchýlky vo formulácii uvedené v bode 23 tohto rozsudku nemôžu viesť k záveru, že normotvorca Únie mal v úmysle vylúčiť medzinárodné charterové lety z uplatnenia oslobodenia od dane zavedeného v článku 15 bode 6 šiestej smernice.

26 Na výlučne teleologickej úrovni je najsť potrebné uviesť, že šiesta smernica vôbec nedefinuje pojmy „international routes“ alebo „medzinárodné linky“, ktoré sú uvedené v určitých jazykových zneniach, a nevzahuje sa na ne, ako uvádza Európska komisia a fínska vláda, žiadne spresnenie, ktoré by naznačovalo, že dotknuté lety majú byť „pravidelnej“ povahy. Za týchto podmienok možno tieto pojmy, podobne ako výraz „medzinárodná doprava“ použitý v iných jazykových verziách, chápať tak, že v podstate označujú dopravu lietadlom medzi dvoma zemepisnými bodmi, na základe ktorých má táto doprava skôr medzinárodnú než vnútroštátnu povahu. Ako už zdôraznil Súdny dvor, článok 15 bod 6 šiestej smernice sa v zásade týka spoločností s prevažne medzinárodnou činnosťou (rozsudok Cimber Air, už citovaný, body 27 a 28).

27 Okrem toho je podľa ustálenej judikatúry potrebné na účely výkladu ustanovenia práva Únie, o aké ide vo veci samej, zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou (pozri najmä rozsudky z 26. júna 1990, Velker International Oil Company, C-185/89, Zb. s. I-2561, bod 17, ako aj z 22. decembra 2010, Feltgen a Bacino Charter Company, C-116/10, Zb. s. I-14187, bod 12 a citovanú judikatúru).

28 Ani kontext článku 15 bodu 6 šiestej smernice, ani účel tohto ustanovenia však nenasvedčujú, že by lietadlá používané spoločnosťami, ktoré uskutočňujú najmä medzinárodné charterové lety, boli vylúčené z uplatnenia oslobodenia, ktoré stanovuje.

29 Pokiaľ ide o účel tohto ustanovenia, týka sa oslobodenia dodávok lietadiel od dane, pokiaľ sú tieto lietadlá určené najmä na používanie v medzinárodnej doprave, to znamená v rámci letov uskutočňovaných tak vo vzdušnom priestore patriacom do právomoci viacerých štátov, ako aj v medzinárodnom vzdušnom priestore.

30 Vzhľadom na tento cieľ sa nezdá, že by bolo nevyhnutné rozlišovať medzinárodnú leteckú dopravu podľa toho, či sa uskutočňuje prostredníctvom pravidelných alebo charterových letov.

31 Pokiaľ ide o kontext článku 15 bodu 6 šiestej smernice, je opodstatnené pripomenúť, že ako vyplýva z ustálenej judikatúry, oslobodenia od dane predstavujú samostatné pojmy práva Únie, ktoré sa musia chápať vo všeobecnom kontexte jednotného systému DPH, ktorý zaviedla uvedená smernica (pozri najmä rozsudky Cimber Air, už citovaný, bod 23, a z 18. októbra 2007, Navicon, C-97/06, Zb. s. I-8755, bod 20).

32 Tento systém však spočíva najmä na zásade daňovej neutrality, ktorá nepripúšťa, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré uskutočňujú zdaniteľné plnenia rovnakého druhu, zaobchádzalo pri vyberaní DPH rôzne (pozri najmä rozsudky Cimber Air, už citovaný, bod 24, a Navicon, už citovaný, bod 21). Táto zásada nevyžaduje, aby išlo o rovnaké plnenia. Z ustálenej judikatúry totiž vyplýva, že uvedená zásada bráni tomu, aby sa s poskytovaním podobných služieb, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo z hľadiska DPH odlišne (pozri najmä rozsudok z 28. júna

2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, Zb. s. I-5517, bod 46 a citovanú judikatúru).

33 Zásada daťovej neutrality zahŕňa odstránenie skreslení hospodárskej súťaže vyplývajúcich z rozdielného zaobchádzania z hľadiska DPH. Skreslenie sa preto považuje za preukázané v okamihu, keď sa konštatuje, že jednotlivé služby si konkurujú a z hľadiska DPH sa s nimi zaobchádza rozdielne (pozri rozsudok JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies, už citovaný, bod 47 a citovanú judikatúru).

34 Prepravné služby poskytované hospodárskymi subjektmi, ktoré uskutočňujú najmä medzinárodné lety, sú, či už ide o pravidelné a/alebo charterové lety, podobné a v zjavne konkurenčnom vzťahu, preto by rozdielne zaobchádzanie, pokiaľ ide o oslobodenie dodávok lietadiel od DPH podľa toho, či ich hospodársky subjekt uskutočňuje najmä prostredníctvom pravidelných medzinárodných letov alebo prostredníctvom medzinárodných charterových letov, viedlo k narušeniu hospodárskej súťaže medzi týmito subjektmi.

35 Vzhľadom na predchádzajúce je potrebné na prvú otázku odpovedať tak, že pojem „[medzinárodná doprava] za odplatu“ v zmysle článku 15 bodu 6 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že zahŕňa aj medzinárodné charterové lety pre potreby spoločností alebo súkromných osôb.

O druhej otázke

36 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa má článok 15 bod 6 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane, ktoré stanovuje, sa uplatňuje na dodávku lietadla hospodárskemu subjektu, ktorý sám nie je „leteckou spoločnosťou [vykonávajúcou najmä medzinárodnú dopravu] za odplatu“ v zmysle tohto ustanovenia, ale ktorý uvedené lietadlo nadobúda na účely jeho výlučného používania takou spoločnosťou.

37 V tomto ohľade treba po prvé uviesť, že fínske znenie uvedeného článku 15 bodu 6 sa týka dodávky lietadiel „leteckej spoločnosti“ vykonávajúcej najmä medzinárodnú dopravu za odplatu.

38 Väčšina ostatných jazykových znení tohto ustanovenia však odkazuje na dodávky lietadiel „používaných“ touto spoločnosťou.

39 Ako už bolo pripomenuté v bode 24 tohto rozsudku, výklad predmetného ustanovenia má v podstate zohľadňovať uvedené jazykové rozdiely.

40 Po druhé je potrebné konštatovať, že znenie článku 15 bodu 6 šiestej smernice vo väčšine jazykových znení, ktoré teda namiesto identity príjemcu dodávky alebo vlastníka lietadla zdôrazňujú okolnosť, že lietadlá, ktoré sú predmetom dodávky, musia byť „používané“ spoločnosťou vykonávajúcou najmä medzinárodnú dopravu za odplatu, samo osebe nevedie k vyňatiu dodávok lietadiel hospodárskemu subjektu, ktorý ich nadobúda výlučne na účely ich používania takou spoločnosťou, napríklad v rámci lízingu, z uplatnenia oslobodenia od dane zavedeného týmto ustanovením.

41 Po tretie je dôležité, ako už bolo pripomenuté v bode 27 tohto rozsudku, na účely výkladu článku 15 bodu 6 šiestej smernice zohľadniť nielen znenie tohto ustanovenia, ale aj jeho kontext a ciele, ktoré sleduje.

42 Pokiaľ ide v prvom rade o sledovaný cieľ, v bode 29 tohto rozsudku už bolo uvedené, že tento cieľ spočíva v oslobodení dodávok lietadiel od DPH, ak sú tieto lietadlá určené najmä na používanie v medzinárodnej doprave, to znamená v rámci letov uskutočňovaných tak vo

vzdušnom priestore patriacom do právomoci viacerých štátov, ako aj v medzinárodnom vzdušnom priestore.

43 Treba však konštatovať, že tento cieľ môže viesť k takému výkladu článku 15 bodu 6 šiestej smernice, podľa ktorého podmienka na účely oslobodenia dodávky lietadla od dane stanovená týmto ustanovením vyžaduje, aby bolo uvedené lietadlo určené na používanie leteckou spoločnosťou, ktorej hlavným predmetom činnosti je medzinárodná doprava za odplatu bez ohľadu na totožnosť samotného nadobúdateľa.

44 Naopak, so zreteľom na poslednú uvedenú skutočnosť treba zohľadniť, že povinnosť nadobúdateľa lietadla zaplatiť DPH z tohto nadobudnutia, hoci jeho jediným účelom je používanie uvedeného lietadla spoločnosťou, ktorá vykonáva najmä medzinárodnú dopravu za odplatu, by predovšetkým mohla viesť k zvýšeniu kúpnej ceny, ktorú je táto spoločnosť povinná zaplatiť za uvedené používanie lietadla, a tým k ohrozeniu tohto cieľa. Možno sa totiž domnievať, že nadobúdateľ lietadla, ktorý musí z kúpnej ceny tohto lietadla zaplatiť DPH, bude vo väčšine prípadov fakturovať zaťaženie vyplývajúce z povinnosti zaplatiť DPH alebo jeho časť spoločnosti, ktorá lietadlo používa.

45 V takom prípade totiž, ako uvádza generálny advokát v bode 38 návrhov, ani okolnosť, že nadobúdateľ lietadla si následne bude môcť túto DPH odpočítať alebo získať jej vrátenie za podmienok stanovených šiestou smernicou, nebráni tomu, že finančné náklady spojené s hotovostným preddavkom vyplývajúcim zo zaplatenia DPH, ktorého suma môže byť v prejednávanej veci mimoriadne vysoká, medzitým zaťažia uvedeného nadobúdateľa.

46 Z toho vyplýva, že vo vyššie uvedenom rozsahu neexistencia oslobodenia dodávky lietadla od DPH a jej zaplatenie nadobúdateľom nepriamo zaťažá spoločnosť, ktorá toto lietadlo používa.

47 V druhom rade, pokiaľ ide o kontext článku 15 bodu 6 šiestej smernice, v bode 31 tohto rozsudku už bolo pripomenuté, že oslobodenia od dane zakotvené v tomto ustanovení predstavujú autonómne pojmy práva Únie, ktoré treba chápať vo všeobecnom kontexte spoločného systému DPH, ktorý zavádza táto smernica.

48 Tento systém spočíva najmä na dvoch zásadách. Na jednej strane sa DPH vyberá za každé poskytnutie služieb a dodávku tovaru, ktoré daovník uskutočňuje za odplatu. Na druhej strane, ako bolo pripomenuté v bodoch 32 a 33 tohto rozsudku, zásada daňovej neutrality bráni najmä tomu, aby sa s podobnými plneniami, ktoré sú vo vzájomnom konkurenčnom vzťahu, zaobchádzalo z hľadiska DPH rozdielne.

49 Hoci, ako vyplýva z ustálenej judikatúry, vzhľadom na tieto zásady sa oslobodenia od dane zavedené článkom 15 šiestej smernice majú vykladať doslovne, keďže predstavujú výnimku zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každej dodávky tovaru a poskytnutia služieb, ktoré platíte dane uskutoční za odplatu (pozri najmä rozsudky *Velker International Oil Company*, už citovaný, bod 19; *Cimber Air*, už citovaný, bod 25; zo 14. septembra 2006, *Elmeka*, C-181/04 až C-183/04, Zb. s. I-8167, bod 15; *Navicon*, už citovaný, bod 22, ako aj *Feltgen a Bacino Charter Company*, už citovaný, bod 19), toto pravidlo doslovného výkladu neznamena, že by sa ustanovenia použité na definíciu uvedených oslobodení mali vykladať spôsobom, ktorý by ich zbavoval účinku (pozri najmä rozsudok *Navicon*, už citovaný, bod 22).

50 V prejednávanej veci však na jednej strane, ako už bolo zdôraznené, článok 15 bod 6 šiestej smernice, ako vyplýva z jeho znenia v spojení s cieľmi, ktoré toto ustanovenie sleduje, sa v podstate zameriava na oslobodenia dodávok lietadiel od DPH, pokiaľ sú tieto lietadlá určené na to, aby ich používala spoločnosť, ktorá vykonáva najmä medzinárodnú dopravu za odplatu.

51 Na druhej strane nebolo uvedené ani nie je zjavné, že výklad, podľa ktorého sa má oslobodenie stanovené v článku 15 bode 6 šiestej smernice vzťahovať aj na dodávku lietadla hospodárskemu subjektu, ktorý nie je „leteckou spoločnosťou [vykonávajúcou najmä medzinárodnú dopravu] za odplatu“ v zmysle tohto ustanovenia, ale ktorý uvedené lietadlo nadobúda na účely jeho výlučného používania takou spoločnosťou, by mohol ohroziť zásadu daňovej neutrality.

52 Ako uviedol aj generálny advokát v bode 40 návrhov, naopak *a priori* nemožno vylúčiť, že opačný výklad by za určitých okolností mohol danú zásadu ohroziť.

53 Okrem toho, hoci je nepochybne pravda, že výklad uvedený v bode 51 tohto rozsudku sa do určitej miery môže zjavne odchyľovať od výkladu, ktorý Súdny dvor podal vzhľadom na oslobodenia stanovené v článku 15 bodoch 4 a 8 šiestej smernice týkajúce sa zásobovania námorných lodí a dodávok služieb uskutočnených s cieľom zabezpečiť priame potreby týchto lodí (pozri rozsudky *Velker International Oil Company*, už citovaný, body 21 a 22, ako aj *Elmeka*, už citovaný, body 22 a 24), v tomto ohľade treba uviesť, že uplatnenie riešení uvedených v daných rozsudkoch nie je nevyhnutné, pokiaľ ide o výklad bodu 6 tohto článku.

54 Ako totiž vyplýva najmä z bodov 23 až 25 už citovaného rozsudku *Elmeka*, skutočnosť, že Súdny dvor v uvedených rozsudkoch vylúčil rozšírené uplatnenie oslobodenia stanoveného v článku 15 bodoch 4 a 8 šiestej smernice na štádiá predchádzajúce dodávke tovaru alebo poskytnutiu finálnych služieb priamo prevádzkovateľovi lode, vyplýva najmä z úvahy, podľa ktorej by takéto oslobodenie vyžadovalo, aby štáty zaviedli mechanizmy kontroly a dohľadu s cieľom zistiť konečné určenie dotknutých tovarov alebo služieb. Takéto mechanizmy by pre uvedené štáty a dotknuté hospodárske subjekty znamenali záväzky nezlučiteľné so „správnym a jednoduchým uplatnením oslobodení“ zakotveným v prvej vete článku 15 šiestej smernice (pozri tiež rozsudok *Velker International Oil Company*, už citovaný, bod 24).

55 Ako však uviedol generálny advokát v bodoch 44 až 46 návrhov, tieto úvahy nemožno uplatniť na oslobodenie dodávky lietadla hospodárskemu subjektu, ktorý toto lietadlo poskytne do výhradného užívania spoločnosti vykonávajúcej najmä medzinárodnú dopravu za odplatu.

56 V takom prípade totiž skutočnosť, že oslobodenie je podmienené tým, že uvedené poskytnutie je známe a riadne preukázané v momente nadobudnutia lietadla, a následným preskúmaním toho, že uvedené lietadlo daná spoločnosť skutočne používa, zjavne nemôže vzhľadom na druh dotknutého tovaru a najmä na registračné a povôľacie mechanizmy, ktorým podlieha jeho používanie, znamenať pre členské štáty a dotknuté hospodárske subjekty záväzky, ktoré by boli nezlučiteľné so správnym a jednoduchým uplatnením oslobodení stanovených šiestou smernicou.

57 Vzhľadom na predchádzajúce treba na druhú otázku odpovedať tak, že článok 15 bod 6 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane, ktoré stanovuje, sa uplatňuje aj na dodávku lietadla hospodárskemu subjektu, ktorý sám nie je „leteckou spoločnosťou [vykonávajúcou najmä medzinárodnú dopravu] za odplatu“ v zmysle tohto ustanovenia, ale ktorý uvedené lietadlo nadobúda na účely jeho výlučného používania takou spoločnosťou.

O tretej otázke

58 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či odpoveď na druhú otázku môže ovplyvniť skutočnosť, že hospodársky subjekt, ktorý nadobudol lietadlo, postúpi okrem iného faktúru za užívanie lietadiel súkromnej osobe, ktorá je jeho akcionárkou a toto lietadlo používa

predovšetkým na vlastné obchodné a/alebo súkromné účely, vzhľadom na skutočnosť, že letecká spoločnosť má takisto možnosť používať toto lietadlo na iné lety.

59 V tomto ohľade je potrebné pripomenúť, že v súlade s odpoveďou na druhú otázku jediným kritériom, ktoré umožňuje určiť, či sa oslobodenie stanovené v článku 15 bode 6 šiestej smernice uplatní, je zistenie, že dotknuté lietadlo používa letecká spoločnosť vykonávajúca najmä medzinárodnú leteckú dopravu za odplatu, čo musí posúdiť vnútroštátny súd.

60 V tomto rámci okolností, ktoré vo svojej tretej otázke uviedol vnútroštátny súd, preto *a priori* nemajú význam pre odpoveď na druhú otázku, keďže nadobúdanie môže preukázať, že uvedené kritérium je splnené.

61 Naproti tomu článok 15 bod 6 šiestej smernice sa neuplatní, ak by sa ukázalo, že v rámci celkového posúdenia okolností vo veci samej vnútroštátny súd dospeje k záveru, že lietadlá nie sú určené na to, aby ich letecká spoločnosť hospodársky používala v rámci medzinárodnej dopravy.

62 Treba tiež pripomenúť, ako vo svojich pripomienkach zdôraznila najmä fínska vláda, že na základe ustálenej judikatúry uplatňovanie právnej úpravy Spoločenstva nemôže byť rozšírené tak, aby zakrývalo zneužívanie zo strany hospodárskych subjektov, teda plnenia, ktoré nie sú vykonávané v rámci bežných obchodných transakcií, ale iba s cieľom získať zneužitím výhody stanovené právom Únie, a že táto zásada zákazu zneužívania sa uplatňuje takisto na oblasť DPH (pozri najmä rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, body 69 a 70 a citovanú judikatúru).

63 Uvedená zásada tak vedie k zákazu vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality a vytvorených iba s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu (rozsudok z 22. mája 2008, Ampliscientifica a Amplifin, C-162/07, Zb. s. I-4019, bod 28).

64 V rámci výkladu šiestej smernice teda o existenciu zneužitia ide vtedy, keď jednak predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu vedú k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami, a jednak keď z celku objektívnych prvkov vyplýva, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu (pozri rozsudky Halifax a i., už citovaný, body 74 a 75, ako aj z 21. februára 2008, Part Service, C-425/06, Zb. s. I-897, bod 42).

65 Zistiť, či v spore vo veci samej nastali skutkové okolnosti zneužívajúceho konania, patrí podľa pravidiel dokazovania vnútroštátneho práva, pokiaľ tým nie je ovplyvnená účinnosť práva Únie, vnútroštátnemu súdu (pozri rozsudok Halifax a i., už citovaný, bod 76).

66 Vzhľadom na predchádzajúce treba na tretiu položenú otázku odpovedať tak, že okolnosti, ktoré uvádza vnútroštátny súd, teda skutočnosť, že nadobúdanie lietadla postúpi okrem iného faktúru za užívanie lietadiel súkromnej osobe, ktorá je jeho akcionárkou a toto lietadlo používa predovšetkým na vlastné obchodné a/alebo súkromné účely, pričom letecká spoločnosť má takisto možnosť používať toto lietadlo na iné lety, nemajú vplyv na odpoveď na druhú otázku.

O trovách

67 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

1. Pojem „medzinárodná doprava za odplatu“ v zmysle článku 15 bodu 6 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 92/111/EHS zo 14. decembra 1992, sa má vykladať v tom zmysle, že zahŕňa aj medzinárodné charterové lety pre potreby spoločností alebo súkromných osôb.

2. Článok 15 bod 6 smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 92/111, sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane, ktoré stanovuje, sa uplatňuje aj na dodávku lietadla hospodárskemu subjektu, ktorý sám nie je „leteckou spoločnosťou [vykonávajúcou najmä medzinárodnú dopravu] za odplatu“ v zmysle tohto ustanovenia, ale ktorý uvedené lietadlo nadobúda na účely jeho výlučného používania takou spoločnosťou.

3. Okolnosti, ktoré uvádza vnútroštátny súd, teda skutočnosť, že nadobúdateľ lietadla postúpi okrem iného faktúru za užívanie lietadiel súkromnej osobe, ktorá je jeho akcionárkou a toto lietadlo používa predovšetkým na vlastné obchodné a/alebo súkromné účely, pričom letecká spoločnosť má takisto možnosť používať toto lietadlo na iné lety, nemajú vplyv na odpoveď na druhú otázku.

Podpisy

* Jazyk konania: fínčina.