

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 19. julija 2012(*)

„Šesta direktiva – Oprostitve – člen 15(6) – Oprostitev dobav zrakoplovov, ki jih uporabljajo letalske družbe, ki opravljajo predvsem polete na mednarodnih zračnih poteh za plačilo – Dobava zrakoplovov gospodarskemu subjektu, ki jih daje na voljo takšni družbi – Pojem ‚poleti na mednarodnih zračnih poteh za plačilo‘ – ‚zračni leti‘“

V zadevi C-33/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Korkein hallinto-oikeus (Finska) z odločbo z dne 18. januarja 2011, ki je prispela na Sodišče 21. januarja 2011, v postopku, ki ga je sprožil

A Oy,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi J.-C. Bonichot, predsednik senata, A. Prechal (sodnica poročevalka), sodnica, L. Bay Larsen, sodnik, C. Toader, sodnica, in E. Jarašiusas, sodnik,

generalni pravobranilec: P. Cruz Villalón,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 8. februarja 2012,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za A Oy P. Salomaa,
- za finsko vlado M. Pere, zastopnica,
- za Evropsko komisijo I. Koskinen in L. Lozano Palacios, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 26. aprila 2012

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 15(6) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 224, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vложен v okviru postopka, ki ga je sprožila družba A Oy (v nadaljevanju „A“) proti odločbam o odmeri davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) v zvezi s pridobitvijo zrakoplovov, ki jih je nanj naslovil Kaakkois-Suomen verovirasto (davčni urad za jugovzhodno

Finsko).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V skladu s členom 2(1), Šeste direktive je predmet DDV „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“.

4 Člen 15 z naslovom „Oprostitve pri izvozu in podobnih transakcijah ter pri mednarodnih prevozih“ Šeste direktive določa:

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitvev in preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, oprostitijo:

[...]

4. dobavo blaga za oskrbovanje z gorivom in drugo oskrbovanje:

(a) plovil za plovbo na odprtem morju, ki opravljajo prevoz potnikov za plačilo ali so namenjena opravljanju komercialne, industrijske ali ribiške dejavnosti;

[...]

5. dobavo, izboljšave, popravilo, vzdrževanje, zakup in najem pomorskih plovil iz odstavka 4(a) in (b) ter dobavo, najem, popravilo in vzdrževanje opreme, vključno z ribiško opremo, ki je vgrajena ali se pri tem uporablja;

6. dobavo, izboljšave, popravilo, vzdrževanje, zakup in najem zrakoplovov, ki jih uporabljajo letalske družbe[, ki opravljajo] predvsem [...] polete na mednarodnih zračnih poteh za plačilo, ter dobavo, najem, popravilo in vzdrževanje opreme, ki je vgrajena ali se pri tem uporablja:

7. dobavo blaga zaradi oskrbovanja z gorivom in drugega oskrbovanja zrakoplovov iz odstavka 6;

8. opravljanje storitev, razen storitev iz odstavka 5, za neposredne potrebe pomorskih plovil iz navedenega odstavka ali njihovega tovora;

9. opravljanje storitev, razen storitev iz odstavka 6, za neposredne potrebe zrakoplovov iz navedenega odstavka ali njihovega tovora;

[...]“

5 Člen 28(a) Šeste direktive, ki spada pod naslov XVIa „Prehodna ureditev za obdavčevanje trgovine med državami članicami“, določa:

„1. Predmet davka na dodano vrednost so tudi:

(a) pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih za plačilo na ozemlju države opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, če je prodajalec davčni zavezanec, ki deluje kot tak [...]

Z odstopanjem od prvega pododstavka se pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki jo pod pogoji iz odstavka 1a opravi davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, ni predmet davka

na dodano vrednost.

[...]

[...]

1a. Odstopanje iz drugega pododstavka odstavka 1(a) se lahko uveljavlja za:

(a) pridobitev blaga znotraj Skupnosti, katere dobava na ozemlju države bi bila oproščena v skladu s členom 15(4) do (10);

[...]

3. 'Pridobitev blaga znotraj Skupnosti' pomeni pridobitev lastninske pravice na premoženjih, ki jih osebi, ki je blago pridobila, odpošlje ali odpelje prodajalec ali druga oseba v njegovem imenu ali oseba, ki je blago pridobila, v drugo državo članico, kot je država, iz katere je blago odposlano ali odpeljeno.

[...]"

Finsko pravo

6 Šesta direktiva je bila v finsko pravo prenesena z zakonom 1501/1993 z dne 30. decembra 1993 o davku na dodano vrednost (Arvonlisäverolaki (1501/1993)) (v nadaljevanju: AVL).

7 V skladu s členom 1, prvi odstavek, točka 3, AVL je treba DDV plačati za pridobitev blaga znotraj Skupnosti v smislu člena 26a istega zakona, do katere je prišlo na Finskem. Zadnjenavedena določba opredeljuje pridobitev blaga znotraj Skupnosti kot odplačano pridobitev lastnine na premoženju, če prodajalec, pridobitelj ali tretji, ki ravna za njun račun, prenese to premoženje iz ene države članice v drugo. V skladu s členom 2b AVL mora DDV na pridobitev znotraj Skupnosti v smislu navedenega člena 1, prvi odstavek, točka 3, plačati pridobitelj.

8 Člen 70, prvi odstavek, točka 6, AVL, ki spada v šesto poglavje tega zakona, ki se nanaša na davčne oprostitve v mednarodni trgovini, določa, da je plačila davka oproščena prodaja zrakoplovov, njihovih nadomestnih delov in opreme, ki jih uporablja podjetnik, ki posluje predvsem v odplačnem mednarodnem letalskem prometu.

9 Člen 72f, točka 1, AVL določa, da se za pridobitev blaga znotraj Skupnosti ne plača DDV, če ob uvozu tega blaga ni treba pobrati DDV. V skladu s členom 94, prvi odstavek, točka 9, AVL je uvoz zrakoplovov, nadomestnih delov in opreme v smislu člena 70, prvi odstavek, točka 6, AVL, oproščen davka.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

10 Družba A je julija 2002 in oktobra 2003 od francoskega proizvajalca kupila dve novi reaktivni letali. Prodajalec je prodajo prijavil kot prodajo znotraj Skupnosti. Družba A zadevnih nakupov ni prijavila kot pridobitev znotraj Skupnosti, izvedeno na Finskem.

11 Oba zrakoplova sta bila v finskem registru zrakoplovov registrirana 22. julija 2002 in 23. julija 2004, „Air operation certificate“ (AOC) pa sta bila zanju izdana 19. novembra 2002 in 24. oktobra 2004. Družba A je bila vpisana kot lastnica obeh zrakoplovov, družba B Oy (v nadaljevanju: B) pa je bila navedena kot njuna uporabnica. Družba A je 17. decembra 2003 in 1. aprila 2005 ti letali prodala podjetju, registriranemu na Cipru.

12 Vse delnice družbe A so v lasti fizične osebe X. Družba A ima v lasti 25 % delnic družbe C Oy (v nadaljevanju: C). Družba B je v 78 % hčerinska družba družbe C.

13 Družba B organizira mednarodne letarske polete in vzdržuje ter upravlja letali. Na podlagi pogodbe, ki jo je sklenila z družbo A, je družba B tej zaračunavala med drugim stroške vzdrževanja letal in lete. Navedena pogodba je med drugim dovoljevala družbi B, da je lahko letala najela za lastne poslovne potrebe po ceni, določeni v prilogi k pogodbi.

14 Promet družbe A v obračunskih obdobjih od 1. januarja do 31. decembra 2002 in od 1. januarja do 30. junija 2004 v znesku 925.606,32 EUR in 2.170.503,84 EUR je v celoti izhajal iz vknjižb na podlagi računov o prodaji, izstavljenih X, lastniku družbe A, z izjemo računov, ki se nanašajo na nadaljnjo prodajo zrakoplovov ciprskemu podjetju. Ob davčnem nadzoru je bilo ugotovljeno, da v računovodskih izkazih družbe A prihodki od oddajanja letal v najem niso izkazani.

15 Vknjižbe odhodkov družbe A, povezanih z zrakoplovi, so se nanašale pretežno na zneske, ki jih je družba B zaračunala družbi A za vzdrževanje letal in lete. Med zgoraj omenjenim davčnim nadzorom je bilo kot bistveno ugotovljeno, da so bili navedeni zneski v glavnem nespremenjeno preneseni na X.

16 Od 1. julija 2002 je bila družba A registrirana kot zavezanec za plačilo DDV. V svoji izjavi o prenehanju opravljanja dejavnosti z dne 14. junija 2003 je družba A izjavila, da ni mogla izvajati dejavnosti, ki je zavezana plačilu DDV. Davčni urad za jugovzhodno Finsko je to družbo izbrisal iz registra zavezancev za plačilo DDV z retroaktivnim učinkom od 1. julija 2002.

17 Isti davčni urad je 4. novembra 2005 izdal odločbi o odmeri DDV, ki ga dolguje družba A zaradi pridobitve dveh zrakoplovov znotraj Skupnosti. Sočasno je bilo ugotovljeno, da družba A ni bila upravičena do odbitka ali vračila DDV.

18 Tožbo družbe A zoper to odločbi o odmeri je Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih) z odločbo z dne 26. maja 2008 zavrnilo. Po mnenju tega sodišča sta nakupa zrakoplovov pomenila pridobitev blaga znotraj Skupnosti, za katero je treba plačati DDV in ki je družba A ni prijavila davčnim organom. Družba A naj ne bi poslovala v odplačnem mednarodnem letalskem prometu v smislu člena 70, prvi odstavek, točka 6, AVL, ampak naj bi dejansko ravnala kot lastnica družbe C, ki posluje v mednarodni trgovini z izdelki iz mineralnih olj. Poleg tega naj niti družba B predmetnih letal ne bi uporabljala v odplačnem mednarodnem letalskem prometu v smislu istega člena 70, prvi odstavek, točka 6. Namen dogovora med družbama naj bi le zagotoviti prevoze glavnega delničarja obeh družb X za njegove potrebe.

19 Družba A je vložila pritožbo zoper to odločbo pri Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče). Navedla je, da bi morala biti pridobitev zrakoplovov oproščena plačila DDV, saj ju je družba A pridobila in registrirala, da bi ju prepustila B, ki pa je letalska družba, ki posluje predvsem v odplačnem mednarodnem letalskem prometu. Družba A naj bi namreč v skladu z običajno prakso v tem sektorju za plačilo naročila družbi B, naj skrbi za stalno pripravljenost zrakoplovov za letenje in promocijo njune poslovne uporabe na podlagi posebnih pogodb, družba B pa naj bi dejansko ponujala letala tretjim osebam za plačilo, določeno na uro letenja.

20 Druga stranka v postopku sicer priznava, da je treba družbo B šteti za letalsko družbo, ki posluje v odplačnem mednarodnem letalskem prometu, tudi če je bil X edina oseba, ki je bila prepeljana za plačilo, vendar meni, da zato, ker družba A ne izvaja sama mednarodnih poletov, ampak sta ji bila zrakoplova dobavljena iz Francije na Finsko, kjer jih je brezplačno prepustila v uporabo družbi B, sporne dobave ne morejo biti oproščene plačila DDV.

21 V teh okoliščinah je Korkein hallinto-oikeus prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 15(6) Šeste direktive [...] razlagati tako, da med „letalske družbe“, ki opravljajo predvsem [...] polete na mednarodnih zračnih poteh za plačilo“ spadajo tudi poslovne letalske družbe, ki poslujejo predvsem v odplačnem mednarodnem žrtnem prometu za potrebe podjetij in posameznikov?

2. Ali je treba člen 15(6) Šeste direktive [...] razlagati tako, da oprostitev, ki je predvidena v tej določbi, velja le za dobave zrakoplovov, ki so opravljene neposredno za letalske družbe, ki poslujejo predvsem v odplačnem mednarodnem letalskem prometu, ali pa ta oprostitev velja tudi za dobave zrakoplovov za gospodarske subjekte, ki sami ne poslujejo v odplačnem mednarodnem letalskem prometu, ampak zrakoplov prepustijo v uporabo gospodarskemu subjektu, ki posluje na tem področju?

3. Ob upoštevanju, da bi lahko letalska družba zrakoplova uporabila tudi za druge lete, ali je za odgovor na drugo vprašanje pomembno, da lastnica zrakoplovov račun za uporabo zrakoplovov prenese na zasebnika, ki je njen delničar, in kupljena zrakoplova uporablja predvsem za lastne poslovne in/ali zasebne namene?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

22 S prvim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je pojem „poleti na mednarodnih zračnih poteh za plačilo“ v smislu člena 15(6) Šeste direktive treba razlagati tako, da zajema zgolj promet na rednih progah, ali tako, da zajema tudi žrtnske polete za izpolnitev potreb podjetij in posameznikov.

23 Dvomi, ki jih ima predložitveno sodišče v zvezi s tem, se zdijo povezani z razhajanjem med jezikovnimi različicami te določbe. V svojih stališjih je družba A v zvezi s tem izpostavila, da se nekatere jezikovne različice, kot sta angleška ali švedska, bolj nanašajo na „mednarodne poti“ ali na „mednarodne proge“ kot pa na „mednarodni promet“, ki je izraz, ki se lahko zdi splošnejši in ki je uporabljen v večini drugih jezikovnih različic te določbe, vključno v finski.

24 V zvezi s tem ustaljena sodna praksa narekuje, da je treba pri razlagi določb prava Evropske unije na celoma upoštevati možno razliko med nekaterimi jezikovnimi različicami sporne določbe (glej zlasti sodbo z dne 16. septembra 2004 v zadevi Cimber Air, C-382/02, ZOdl., str. I-8379, točka 38).

25 Vendar je v tem primeru treba ugotoviti, da razlike v formulacij, ki so navedene v točki 23 te sodbe, ne morejo voditi k sklepu, da je imel zakonodajalec Unije namen izključiti mednarodne žrtnske lete s področja uporabe oprostitve, ki jo določa člen 15(6) Šeste direktive.

26 S strogo jezikovnega vidika je treba najprej poudariti, da pojma „mednarodne poti“ ali „mednarodne proge“, ki se pojavljata v nekaterih jezikovnih različicah, nista opredeljena v Šesti direktivi niti – kot sta navedli Evropska komisija in finska vlada – pojasnjena z navedbo, ki bi

nakazovala, da bi morali biti zadevni leti „redni“. V takšnih okoliščinah je mogoče taka pojma, kot je pojem „mednarodni promet“, uporabljen v drugih jezikovnih različicah, razumeti, kot da v bistvu označuje lete z zrakoplovom med geografskima točkama, kar daje zadevnemu prometu bolj mednarodni kot notranji značaj. Kot je Sodišče že pred tem poudarilo, se člen 15(6) Šeste direktive v bistvu nanaša na družbe, ki poslujejo predvsem v mednarodnem prometu (zgoraj navedena sodba *Cimber Air*, točka 27 in 28).

27 Poleg tega je treba v skladu z ustaljeno prakso Sodišča pri razlagi določbe prava Unije, kot je v obravnavanem primeru, upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi sobesedilo in cilje, ki jih uresničuje ureditev, katere del je (glej zlasti sodbi z dne 26. junija 1990 v zadevi *Velker International Oil Company*, C-185/89, Recueil, str. I-2561, točka 17, in z dne 22. decembra 2010 v zadevi *Feltgen in Bacino Charter Company*, C-116/10, ZOdl., str. I-14187, točka 12 in navedena sodna praksa).

28 Niti sobesedilo člena 15(6) Šeste direktive niti namen te določbe ne zahtevata, da bi bili zrakoplovi, ki jih uporabljajo družbe, ki opravljajo predvsem mednarodne traterske polete, izključeni s področja uporabe oprostitev, ki jo ta člen določa.

29 Namen te določbe je oprostitev dobav zrakoplovov, kadar so ti namenjeni predvsem za uporabo v mednarodnem prometu, to je v okviru letov, ki prečkajo zračni prostor, ki spada pod jurisdikcijo več držav, in v nekaterih primerih mednarodni zračni prostor.

30 Ob upoštevanju takega cilja se ne izkaže, da je treba razlikovati glede na to, ali se mednarodni zračni promet izvaja z rednimi ali traterskimi leti.

31 Glede sobesedila člena 15(6) Šeste direktive je treba spomniti, kot izhaja iz ustaljene sodne prakse, da so oprostitev samostojni pojmi prava Unije, ki jih je treba umestiti v splošni kontekst skupnega sistema DDV, ki ga določa ta direktiva (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo *Cimber Air*, točka 23, in z dne 18. oktobra 2007 v zadevi *Navicon*, C-97/06, ZOdl., str. I-8755, točka 20).

32 Ta sistem med drugim temelji na načelu davčne nevtralnosti, ki nasprotuje temu, da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake storitve, glede plačila DDV obravnavajo različno (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi *Cimber Air*, točka 24, in *Navicon*, točka 21). To načelo ne zahteva, da gre za identične transakcije. Iz ustaljene sodne prakse namreč izhaja, da navedeno načelo nasprotuje temu, da se podobne storitve, ki so med seboj konkurenčne, obravnavajo različno z vidika DDV (glej zlasti sodbo z dne 28. junija 2007 v zadevi *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust in The Association of Investment Trust Companies*, C-363/05, ZOdl., str. I-5517, točka 46 in navedena sodna praksa).

33 Načelo davčne nevtralnosti vključuje odpravo izkrivljanja konkurence, ki izvira iz različnega obravnavanja z vidika DDV. Izkrivljanje je torej dokazano, ko se ugotovi, da so storitve konkurenčne in se ne obravnavajo enako z vidika DDV (glej zgoraj navedeno sodbo *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust in The Association of Investment Trust Companies*, točka 47 in navedena sodna praksa).

34 Prevozne storitve, ki jih ponujajo gospodarski subjekti, ki opravljajo predvsem mednarodne lete, so, ne glede na to, ali gre za redne in/ali traterske lete, podobne in očitno konkurenčne, tako da bi različno obravnavanje z vidika oprostitev DDV na dobave zrakoplovov glede na to, ali gospodarski subjekt opravlja predvsem mednarodne redne lete ali predvsem mednarodne traterske lete, povzročilo tveganje izkrivljanja konkurence med navedenimi gospodarskimi subjekti.

35 Glede na predhodno navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba pojem

„poleti na mednarodnih zračnih poteh za plačilo“ v smislu člena 15(6) Šeste direktive razlagati tako, da zajema tudi mednarodne zračne lete za izpolnitev potreb podjetij ali posameznikov.

Drugo vprašanje

36 Z drugim vprašanjem predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba člen 15(6) Šeste direktive razlagati tako, da se oprostitev, ki jo določa, uporablja za dobavo zrakoplova gospodarskemu subjektu, ki ni „letalska družba[, ki opravlja] predvsem [...] polete na mednarodnih zračnih poteh za plačilo“ v smislu te določbe, ampak navedeni zrakoplov pridobi z namenom, da ga bo uporabljala izključno takšna družba.

37 Prvič, v tem pogledu je treba pojasniti, da se razlika navedenega člena 15(6) v finskem jeziku nanaša na dobavo zrakoplovov „letalski družbi“, ki posluje predvsem v odplačnem mednarodnem prometu.

38 Večina drugih jezikovnih različic iste določbe pa se nanaša na dobavo zrakoplovov, ki jih „uporablja takšna družba“.

39 Kot je bilo že opomnjeno v točki 24 te sodbe, je treba pri razlagi te določbe na celoma upoštevati opažene jezikovne razlike.

40 Drugič, ugotoviti je treba, da besedilo večine jezikovnih različic člena 15(6) Šeste direktive, s tem da tako ne daje poudarka identiteti prejemnika dobave ali lastniku zrakoplova, ampak dejstvu, da mora zrakoplove, ki so predmet dobave, „uporabljati“ letalska družba, ki posluje predvsem v odplačnem mednarodnem prometu, ne izključuje s področja uporabe oprostitve, določene v tem členu, dobave zrakoplovov gospodarskemu subjektu, ki jih pridobi izključno zato, da jih bo uporabljala takšna družba, na primer, v okviru lizinga.

41 Tretjič, pomembno je, kot je bilo že opozorjeno v točki 27 te sodbe, pri razlagi člena 15(6) upoštevati ne le besedilo navedene določbe, ampak enako tudi njegovo sobesedilo in cilje, ki jih uresničuje.

42 Prvič, glede navedenega cilja je bilo v točki 29 te sodbe že navedeno, da je ta cilj oprostitve plačila DDV pri dobavi zrakoplovov, ki so namenjeni predvsem za uporabo v mednarodnem prometu, to pomeni za lete, ki prečkajo zračni prostor, ki spada pod jurisdikcijo več držav, in v nekaterih primerih mednarodni zračni prostor.

43 Ugotoviti je namreč treba, da takšen cilj vodi do razlage člena 15(6) Šeste direktive, v skladu s katero je pogoj za oproščeno dobavo zrakoplova, ki ga predvideva ta določba, ta, da je navedeni zrakoplov namenjen za uporabo s strani družbe, pri kateri se glavna dejavnost odvija v odplačnem mednarodnem prometu, ne da bi bila pri tem pomembna identiteta pridobitelja v ožjem pomenu.

44 Povsem nasprotno je treba pri tem zadnjem vidiku upoštevati dejstvo, da zavezanost pridobitelja zrakoplova za plačilo DDV za navedeno pridobitev, četudi ga pridobi le z namenom, da ga bo uporabljala družba, ki deluje predvsem v odplačnem mednarodnem prometu, lahko med drugim privede do zvišanja cene, ki jo mora ta družba plačati za tako uporabo, in tako ogroža navedeni cilj. Izhajati je namreč mogoče iz tega, da bo pridobitelj zrakoplova, ki mora plačati DDV na njegovo prodajno ceno, celotno breme ali njegov del, ki izhaja iz dejstva, da mora tako plačati DDV, praviloma prevelil na družbo, ki bo uporabljala zrakoplov.

45 V takšnem primeru, in kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 38 sklepnih predlogov, celo okoliščina, da lahko pridobitelj zrakoplova glede na primer naknadno odbije navedeni DDV ali

dobi njegovo povračilo pod pogoji, ki jih določa Šesta direktiva, ne spremeni dejstva, da strošek financiranja, povezan z akontacijo denarnih sredstev zaradi plačila DDV, katerega znesek je lahko v obravnavanem primeru posebej visok, medtem nosi navedeni pridobitelj.

46 Iz tega sledi, da bosta v opisanih okoliščinah neoprostitev DDV na dobavo zrakoplova in plačilo tega DDV s strani pridobitelja posredno obremenjevala družbo, ki navedeni zrakoplov uporablja.

47 Drugič, glede sobesedila, v katerega je umeščen člen 15(6) Šeste direktive, je bilo že opozorjeno v točki 31 te sodbe, da so oprostitve, ki jih uvaja ta določba, samostojni pojmi prava Unije, ki jih je treba umestiti v splošni kontekst skupnega sistema DDV, ki ga je uvedla navedena direktiva.

48 Ta sistem temelji zlasti na dveh načelih. Prvi se DDV plača za vsako storitev in vsako dobavo blaga, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo. Drugič, in kot je bilo opozorjeno v točki 32 in 33 te sodbe, načelo davčne nevtralnosti med drugim nasprotuje temu, da se podobne transakcije, ki so med seboj konkurenčne, obravnavajo različno z vidika DDV.

49 Čeprav je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso glede na opisana načela oprostitve, ki jih določa člen 15 Šeste direktive, razlagati ozko, saj pomenijo odstopanje od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plačuje za vsako dobavo blaga in vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Velker International Oil Company, točka 19, in Cimber Air, točka 25; sodbo z dne 14. septembra 2006 v združenih zadevah Elmeka, od C-181/04 do C-183/04, ZODL., str. I-8167, točka 15; in zgoraj navedeni sodbi Navicon, točka 22, ter Feltgen in Bacino Charter Company, točka 19), pa to pravilo ozke razlage ne pomeni, da je treba besedilo, ki se uporabi za opredelitev teh oprostitvev, razlagati tako, da bi jim odvzeli njihove učinke (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Navicon, točka 22).

50 Po eni strani v tem primeru, kot je bilo že poudarjeno, je namen člena 15(6) Šeste direktive, kot izhaja iz njegovega besedila ob upoštevanju ciljev, ki jim sledi navedena določba, v bistvu dobave zrakoplovov oprostiti plačila DDV, kadar so ti namenjeni za uporabo s strani družbe, ki posluje predvsem v odplačnem mednarodnem prometu.

51 Po drugi strani ni bilo zatrjevano niti ni razvidno, da bi lahko razlaga – v skladu s katero se oprostitvev, ki jo predvideva člen 15(6) Šeste direktive, uporablja tudi za dobavo zrakoplova gospodarskemu subjektu, ki ni „letalska družba[, ki opravlja] predvsem [...] polete na mednarodnih zračnih poteh za plačilo“ v smislu te določbe, ampak kupi navedeni zrakoplov izključno z namenom, da ga bo uporabljala takšna družba – ogrožala načelo davčne nevtralnosti.

52 Kot je ugotovil generalni pravobranilec v točki 40 sklepnih predlogov, pa ni mogoče *a priori* izključiti, da bi lahko obratna razlaga v določenih okoliščinah vodila do take ogrožitve.

53 Poleg tega, čeprav se lahko zdi, da se razlaga iz točke 51 te sodbe v določenem delu odmika od tiste, ki jo je sprejelo Sodišče glede oprostitvev, ki jih člen 15(4) in (8) Šeste direktive določa v zvezi z oskrbovanjem z gorivom in drugim oskrbovanjem plovil ter storitvami, opravljenimi za njihove neposredne potrebe (glej zgoraj navedeni sodbi Velker International Oil Company, točki 21 in 22, in Elmeka, točki 22 in 24), je treba v zvezi s tem poudariti, da rešitev, ki so bile sprejete v navedenih sodbah, ni treba uporabiti pri razlagi točke 6 istega člena.

54 Kot namreč izhaja še posebej iz točk od 23 do 25 zgoraj navedene sodbe Elmeka, je dejstvo, da je Sodišče v navedenih sodbah izključilo razširitev oprostitve, ki je predvidena v členu 15(4) in (8) Šeste direktive, na stopnje pred končno dobavo blaga ali storitev, opravljenih neposredno upravljavcu ladje, temeljilo zlasti na stališču, da bi takšna oprostitvev zahtevala, da

države članice vzpostavijo nadzorne mehanizme, da se prepričajo o končni uporabi zadevnega blaga ali storitev. Ti mehanizmi bi tako za navedene države kot tudi za zadevne gospodarske subjekte pomenili omejitve, ki bi bile nezdržljive s „pravilno in enostavno uporabo takšnih oprostitev“, predpisano v prvem stavku člena 15 Šeste direktive (glej tudi zgoraj navedeno sodbo Velker International Oil Company, točka 24).

55 Kot je poudaril generalni pravobranilec v točkah od 44 do 46 sklepnih predlogov, takšnih ugotovitev ni mogoče prenesti na oprostitev dobave zrakoplova gospodarskemu subjektu, ki jih nameni izključno za uporabo s strani letalske družbe, ki posluje predvsem v odplačnem mednarodnem prometu.

56 V takšnem primeru se namreč dejstvo, da se oprostitev pogojuje s tem, da je takšna uporaba znana in ustrezno dokazana od trenutka pridobitve zrakoplova, in z naknadnim preverjanjem, ali takšna družba navedeni zrakoplov dejansko uporablja, ne zdi takšno, da bi lahko – ob upoštevanju vrste blaga, ki je v obravnavanem primeru sporno, in še posebej postopkov registracije in odobritve, ki veljajo za uporabo zrakoplova – za države članice in zadevne gospodarske subjekte iz njega izhajale omejitve, ki niso združljive s pravilno in enostavno uporabo oprostitev, ki jih predpisuje Šesta direktiva.

57 Ob upoštevanju navedenega je treba na drugo vprašanje odgovoriti tako, da je treba člen 15(6) razlagati tako, da oprostitev, ki jo določa, velja tudi za dobavo zrakoplova gospodarskemu subjektu, ki sam ni „letalska družba[, ki opravlja] predvsem [...] polete na mednarodnih zračnih poteh za plačilo“ v smislu te določbe, ampak ta zrakoplov pridobi z namenom, da ga bo uporabljala izključno takšna družba.

Tretje vprašanje

58 S tretjim vprašanjem predložitveno sodišče sprašuje, ali na odgovor na drugo vprašanje lahko vpliva okoliščina, da gospodarski subjekt, ki je pridobil zrakoplov, poleg tega stroške za njegovo uporabo prenese na posameznika, ki je njegov delničar in ki uporablja ta zrakoplov predvsem za lastne poslovne in/ali zasebne potrebe, ob upoštevanju dejstva, da ga lahko letalska družba uporablja tudi za druge lete.

59 V tem pogledu je treba spomniti, da je ob upoštevanju odgovora na drugo vprašanje edino merilo za določitev, ali se oprostitev, predvidena v členu 15(6) Šeste direktive, uporabi, uporaba zadevnega zrakoplova s strani letalske družbe, ki posluje predvsem v odplačnem mednarodnem prometu, kar mora ugotoviti nacionalno sodišče.

60 V tem okviru so tako okoliščine, ki jih predložitveno sodišče omenja v tretjem vprašanju, *a priori* nepomembne za odgovor na drugo vprašanje, saj lahko pridobitelj dokaže, da je navedeno merilo v celoti izpolnjeno.

61 Nasprotno, če bi se izkazalo, da v okviru celovite presoje okoliščin zadeve v sporu o glavni stvari nacionalno sodišče oceni, da zrakoplovi niso namenjeni komercialni uporabi s strani letalske družbe v okviru mednarodnega prometa, člena 15(6) Šeste direktive ne bi bilo mogoče uporabiti.

62 Prav tako je treba spomniti, kot je med drugim poudarila finska vlada v svojih stališ?ih, da je ustaljena sodna praksa, da uporabe prava Unije ni mogo?e razširiti tako, da bi zajemala zlorabe gospodarskih subjektov, to je transakcije, ki se ne izvedejo v okviru normalnih komercialnih transakcij, ampak samo z namenom z zlorabo pridobiti ugodnosti, predvidene s pravom Unije, in da se to na?elo prepovedi zlorabe uporablja tudi na podro?ju DDV (glej zlasti sodbo z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, to?ki 69 in 70 in navedena sodna praksa).

63 To na?elo tako vodi do prepovedi nastanka popolnoma umetnih konstruktov brez gospodarske realnosti, katerih namen je zgolj pridobiti dav?ne ugodnosti (sodba z dne 22. maja 2008 v zadevi Ampliscientifica in Amplifin, C-162/07, ZOdl., str. I-4019, to?ka 28).

64 V okviru razlage Šeste direktive gre tako lahko za obstoj zlorabe, kadar je rezultat zadevnih transakcij pridobitev dav?ne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki ga te dolo?be uresni?ujejo, ?eprav so bili pogoji, predvideni z upoštevnimi dolo?bami navedene direktive in nacionalne zakonodaje, ki le-to prenaša, formalno izpolnjeni, in kadar je na podlagi vseh objektivnih dejavnikov bistveni cilj zadevnih transakcij pridobitev take dav?ne ugodnosti (glej zgoraj navedeni sodbi Halifax in drugi, to?ki 74 in 75, in sodba z dne 21. februarja 2008 v zadevi Part Service, C-425/06, ZOdl., str. I-897, to?ka 42).

65 Predložitveno sodiš?e je pristojno za to, da v skladu s pravili nacionalnega dokaznega prava, ?e to ne ogroža u?inkovitosti prava Unije, preveri, ali so elementi zlorabe morebiti podani v sporu o glavni stvari (glej zgoraj navedeno sodbo Halifax in drugi, to?ka 76).

66 Ob upoštevanju predhodno navedenega je treba na tretje zastavljeno vprašanje odgovoriti, da okoliš?ine, ki jih navaja predložitveno sodiš?e, in sicer dejstvo, da pridobitelj zrakoplova stroške za njegovo uporabo prenese na posameznika, ki je njegov delni?ar in ta zrakoplov uporablja predvsem za lastne poslovne in/ali zasebne potrebe, pri ?emer ga lahko letalska družba uporablja tudi za druge lete, niso takšne, da bi spremenile odgovor na drugo vprašanje.

Stroški

67 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (?etrtri senat) razsodilo:

1. **Pojem „poleti na mednarodnih zra?nih poteh za pla?ilo“ v smislu ?lena 15(6) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992, je treba razlagati tako, da zajema tudi mednarodne ?arterske lete za izpolnitev potreb podjetij ali posameznikov.**

2. **?len 15(6) Direktive 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo 92/111, je treba razlagati tako, da oprostitev, ki jo dolo?a, velja tudi za dobavo zrakoplova gospodarskemu subjektu, ki sam ni „letalska družba[, ki opravlja] predvsem [...] polete na mednarodnih zra?nih poteh za pla?ilo“ v smislu te dolo?be, ampak ta zrakoplov pridobi z namenom, da ga bo uporabljala izključno takšna družba.**

3. **Okoliš?ine, ki jih navaja predložitveno sodiš?e, in sicer dejstvo, da pridobitelj zrakoplova stroške za njegovo uporabo prenese na posameznika, ki je njegov delni?ar in ta zrakoplov uporablja predvsem za lastne poslovne in/ali zasebne potrebe, pri ?emer ga**

lahko letalska družba uporablja tudi za druge lete, niso takšne, da bi spremenile odgovor na drugo vprašanje.

Podpisi

* Jezik postopka: finš?ina.