

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

DAMÁSA RUIZ-JARABA COLOMERA

přednesené dne 25. března 2004(1)

Věc C-382/02

Cimber Air A/S

proti

Skatteministeriet

[Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Vestre Landsret (Dánsko)]

„Šestá směrnice o DPH – Osvobození od daně – Mezinárodní doprava– Zásobování letadel a jiné služby poskytované pro letadla – Výklad čl. 15 odst. 7 a 9“

1. Letecké společnosti, které provozují mezinárodní osobní dopravu, obvykle působí i na svých tuzemských trzích. Vestre Landsret (Západní územní soud)(2) (Dánsko) se táže, zda v takovém případě mají být plnění poskytovaná pro letadla využívaná pro vnitrostátní lety osvobozená od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

2. K vyřešení tohoto problému žádá Vestre Landsret Soudní dvůr, aby rozhodl o předběžné otázce týkající se výkladu čl. 15 odst. 6, 7 a 9 šesté směrnice(3). Za tímto účelem mu položil dvůr otázky, které se týkají dosahu osvobození od daně stanovených v uvedených ustanoveních a kritérií umožňujících určit, zda je hlavní činností společnosti mezinárodní letecká doprava.

I – Skutkové okolnosti, spor v původním řízení a předběžné otázky

3. Cimber Air A/S (dále jen „Cimber Air“) je součástí stejnojmenné skupiny Cimber Air Group, kterou vlastní holdingová společnost se stejným názvem a společnost SAS. Její hlavní činností je letecká doprava na regionálních linkách v Evropě ve spolupráci se SAS a Lufthansou. Tato společnost zajišťuje vnitrostátní lety v Dánsku a mezinárodní lety mezi Dánskem a zahraničím; provozuje také linky, jejichž místa odletu a příletu se nacházejí mimo území Dánska.(4)

4. Společnost má flotilu 10 letadel(5), kterou využívá takovým způsobem, že stejné letadlo je možné využít pro všechny druhy letů.

5. Činnost Cimber Air v oblasti letecké dopravy lze proto rozdělit na „vnitrostátní“ složku a „mezinárodní“ složku. Posouzení objemu každé z těchto složek závisí na zvolené jednotce měření. Vychází-li výpočet z obrátu nebo z „pořtu kilometrů na sedadlo“ a „pořtu kilometrů na cestující“, je podíl mezinárodní dopravy o něco vyšší. „Vnitrostátní“ složka však považuje v případě, že se použije kritérium pořtu cestujících nebo četnosti letů(6).

6. Cimber Air požádala Skatteministeriet (dánské ministerstvo financí) o vrácení DPH zaplacené za období od 1. května 1996 do 30. dubna 2001 ze zboží a služeb dodaných pro komerční osobní dopravu v tuzemsku a dožadovala se uznání toho, aby od posledně uvedeného data byly obě činnosti osvobozeny od daně, neboť provozuje zejména mezinárodní dopravu. Odpověď tyto nároky zpochybnil.

7. Spor v řízení před Vestre Landsret se týkal rozsahu osvobození upravených v čl. 15 odst. 6, 7 a 9 šesté směrnice a zejména otázky, zda odstavce 7 a 9 zahrnují operace související s letadly, které zabezpečují vnitrostátní leteckou dopravu.

8. Dánský soud si není jist, jak zmíněná ustanovení – na nichž závisí rozhodnutí, které má být v projednávaném případě vydáno – vykládat, a proto položil Soudnímu dvoru následující dvě předběžné otázky:

„1. Musejí být ustanovení čl. 15 odst. 7 a 9, jakož i odst. 6 šesté směrnice (směrnice Rady 77/388/EHS) vykládána v tom smyslu, že členský stát nemusí osvobodit od DPH dodání určené letadlům využívaným pro vnitrostátní lety, nezávisle na skutečnosti, že letecká společnost, která tato letadla využívá, provozuje zejména mezinárodní dopravu, nebo je tento stát povinen tyto činnosti od DPH osvobodit?

2. V tomto posledně uvedeném případě, jaká kritéria, například, počet kilometrů na sedadlo a na cestující nebo počet cestujících nebo letů, jsou rozhodující pro určení, zda letecká společnost provozuje ‚zejména‘ mezinárodní dopravu ve smyslu čl. 15 odst. 6?“

II – řízení před Soudním dvorem

9. V projednávaném řízení předložily dánská vláda, Cimber Air a Komise ve lhůtě stanovené článkem 20 Statutu Soudního dvora ES svá písemná vyjádření.

10. Při jednání, které se konalo dne 4. března 2004, byla vyslechnuta vyjádření účastníků písemné části řízení a německé vlády.

III – Právní předpisy Společenství, které mají být předmětem výkladu

11. Hlava X šesté směrnice upravuje osvobození od daně. Nejdříve upravuje osvobození určitých činností v tuzemsku (článek 13) a při dovozu (článek 14) od daně. Poté v článku 15 vyjmenovává případy, kdy je osvobození od daně použito na vývoz ze Společenství, obdobná plnění a mezinárodní dopravu.⁽⁷⁾ V posledně jmenované kategorii rozlišuje mezi námořní dopravou a leteckou dopravou, které se konkrétně týkají odstavců, jejichž výklad je předmětem tohoto řízení; zmíněné ustanovení má následující znění:

„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 uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

6. dodání, úpravu, opravu, údržbu a nájem letadel využívaných leteckými společnostmi, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu, a dodání, nájem, opravu a údržbu zařízení, které je na těchto letadlech instalováno nebo používáno;

7. dodání zboží při zásobování letadel uvedených v odstavci 6;

[...]

9. poskytování služeb jiných než uvedených v odstavci 6 k zabezpečení bezprostředních potřeb letadel uvedených ve zmíněném odstavci nebo bezprostředních potřeb jejich nákladu;

[...]“.

IV – Odpověď a vrácení daní ze služeb poskytovaných pro letadla podle dánského zákona o DPH

12. Znalost norem dánského práva, zejména těch, které se týkají zdanění dodání a služeb pro letadla využívaná pro komerční lety, nemá pro zodpovězení otázek položených Vestre Landsret žádný zásadní význam, umožní však lépe pochopit sporné body v původním řízení.

13. DPH upravuje *Lov om merværdiafgift* (dále jen „momsloven“). Aktuální platné znění uvedeného předpisu je upraveno v konsolidovaném zákonu č. 804 ze dne 16. srpna 2000, který s účinností od 1. července 1994 nahradil dřívější právní předpisy.

14. Podle čl. 34 odst. 1 je od daní osvobozeno: (1) dodání zboží a poskytování služeb pro zařízení a zásobení letadel využívaných v mezinárodní dopravě (bod 7); (2) prodej a nájem letadel všech druhů a zařízení, které je na nich instalováno, s výjimkou rekreačních letadel a lodí, jakož i oprava, údržba a úprava těchto letadel (body 8 a 9) a (3) dodání zboží za účelem zásobování a další dodávky pro zásobovatele, jakož i pro loď nebo letadla za účelem konzumace na palubě nebo prodeje cestujícím, v souladu s celními předpisy (bod 16). Použití osvobození od daní proto závisí na povaze cesty, s výjimkou činností upravených v bodech 8 a 9, které jsou osvobozeny vždy, nejedná-li se o rekreační letadla.

15. Na druhé straně, momsloven osvobozuje od DPH vnitrostátní a mezinárodní přepravu cestujících (čl. 13 odst. 1 bod 15), takže podle čl. 37 odst. 1 nemají letecké společnosti nárok na odpověď DPH z dodání zboží a poskytování služeb určených pro tuto komerční činnost. V mezinárodní dopravě je však odpověď možný, není-li plnění vyčísleno článkem 34, neboť čl. 45 odst. 3 umožňuje vrácení části daní uhrazené v Dánsku z plnění souvisejících s dopravou cestujících do zahraničí.

16. Stručně řečeno, Cimber Air nemá nárok na vrácení daní, kterou uhradí z nákupu zboží a služeb pro vnitrostátní lety v Dánsku.

V – Přezkoumání předložných otázek

A – *Vyjasnění některých problémů, které nejsou jen otázkou terminologie*

17. Mezinárodní doprava zboží se řídí zásadou zdanění v místě určení nebo konečné spotřeby. Z tohoto důvodu, má-li se předejít „vývozu“ nepřímých daní ze země původu – a tedy dvojímu zdanění –, musí být sjednán systém osvobození plnění v zahraničí.⁽⁸⁾ Jinými slovy, jak Soudní dvůr zdůraznil ve svém rozsudku Lange,⁽⁹⁾ účelem osvobození upravených v článku 15 je zajistit, aby se pro spotřebitele ze třetích států neuplatňovala DPH (bod 20).

18. Šestá směrnice byla poznamenána směrnicí 91/680/EHS⁽¹⁰⁾, jejímž hlavním účelem bylo, po zrušení celních kontrol na vnitřních hranicích, usnadnit přechod na konečný systém zdanění obchodu uvnitř Společenství na základě společného systému daní z přidané hodnoty zdaněním obchodu v členském státu původu. Avšak vzhledem k tomu, že požadované podmínky nebylo

možno zcela splnit do 31. prosince 1992 (den před zrušením), stanovila uvedená směrnice přechodné období, během kterého bylo ponecháno v platnosti pravidlo zdanění v zemi určení.(11) Do té doby, než bude tento problém s konečnou platností vyřešen, zůstává dočasně nadále daň splatnou v případě pořízení zboží za protiplnění uvnitř Společenství osobou povinnou k dani, jestliže jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani; za místo zdanitelného plnění se považuje místo v členském státu, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy poskytovateli (čl. 28a odst. 1 písm. a) a čl. 28b bod A. odst. 1 šesté směrnice). Naopak, tato plnění nepodléhají DPH, pokud je kupující fyzickou osobou nepovinnou k dani.

19. Pravidlo upravené v článku 15 bylo pozměněno za účelem upřesnění, že vývozy osvobozené od daně jsou ty vývozy, které se uskutečňují „mimo Společenství“. Toto upřesnění je logické, neboť jednak, jak jsem právě uvedl, nákupy fyzických osob uvnitř Společenství nepodléhají dani, a není proto nutné je osvobozovat od daně(12), a jednak dani vždy podléhají nákupy uskutečněné osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani. V posledně jmenovaném případě je současně osvobozeno od daně odpovídající dodání v členském státu původu [čl. 28c bod A písm. a)], aby se zamezilo dvojímu zdanění.

20. Výše uvedenou změnou z roku 1991 však není dotčena přeprava osob a, pokud jde o přepravu zboží, tato přeprava se považuje za přidruženou činnost, jmenovitě činnost, která je nezbytně nutná pro uskutečnění právních plnění uvedených v článku 28a(13). Za místo poskytnutí osobní dopravy se tedy považuje místo ukončení cesty [čl. 9 odst. 2 písm. b) šesté směrnice], a členský stát tak může účtovat DPH za cesty uskutečněné v tuzemsku, i pokud část cesty probíhá mimo tuzemsko, nezasáhne-li do daňové působnosti jiných států(14). Ve svém rozsudku *Reisebüro Binder*(15) proto Soudní dvůr rozhodl, že v případě přeshraniční osobní dopravy musí být celková úplata za uvedenou službu rozdělena poměrně s ohledem na vzdálenosti, které byly proletěny v různých státech Společenství.

21. Z výše uvedených skutečností lze dovodit dva závěry: zaprvé pojem „mezinárodní dopravy“ používaný v čl. 15 odst. 6 se týká dopravy, která probíhá přes území více než jednoho členského státu, a zadruhé nové znění směrnice tuto definici nijak nemění(16).

22. Po vstupu změny z roku 1991 v platnost však hrozí, že by při použití tohoto pojmu v rámci šesté směrnice mohl být jeho význam na základě podobnosti rozšířen i na cesty mimo Unii. Výše uvedená upřesnění jsou proto nezbytná k tomu, aby se předešlo nedorozumění, a v následujícím textu tohoto stanoviska je proto uvedený pojem či jiné podobné pojmy třeba chápat v tom smyslu, že se týkají dopravy mimo území členského státu, ale jejíž místo určení se nenachází ve kterém státech; tyto pojmy zřejmě způsobily pochybnosti dánského soudu.

B – Kritéria pro výklad

23. Ve stanovisku, které jsem přednesl dne 12. července 2001 ve věci *CSC Financial Services*(17), jsem vyjmenoval kritéria pro výklad ustanovení, která osvobozují určitá právní plnění od DPH.

24. Nejprve jsem zdůraznil, že veškerá osvobození od DPH je třeba v souladu s judikaturou Soudního dvora(18) vykládat restriktivně, neboť tato osvobození představují výjimku z obecného pravidla daňové povinnosti stanovené v čl. 2 odst. 1 šesté směrnice.

25. Zdůraznil jsem také zásadu neutrality, kterou se řídí společný systém DPH a kterou porušuje systém daňových osvobození v tom smyslu, že omezuje dosah zásady rovnosti před daní jakožto nástroje rozvoje hospodářské soutěže na společném trhu.

26. Obě tyto myšlenky jsou obzvláště významné pro odpověď, kterou je třeba dát na

předbžnou otázku, nebo, jak uvádí Komise a dánská vláda, ustanovení citovaná v položených otázkách představují podstatnou odchylku od obecného charakteru daně, která je nezbytně nutná z praktických důvodů, jež jsou spojeny s obtížemi při výběru daně. Na základě rozlišení, které jsem nastínil v poznámce 11 ke svému stanovisku v uvedené věci, mezi objektivním a subjektivním osvobozením od daně, osvobození upravená v čl. 15 odst. 7 a 9 šesté směrnice navíc patří, jak je vysvětleno níže, k první jmenované kategorii a vzhledem k tomu, že odrážejí pragmatické a krátkodobé faktory, které nejsou spojeny se základními zásadami právního řádu, vyžadují přesnější použití zásady restriktivního výkladu.

C – Osvobození činností ve vztahu k letadlům

27. Článek 15 šesté směrnice upravuje tři druhy činností ve vztahu k letadlům využívaným pro komerční účely(19):

1) Dodání, úpravu, opravu, údržbu a nájem letadel využívaných leteckými společnostmi, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu, a dodání, nájem, opravu a údržbu zařízením, které je na těchto letadlech instalováno nebo používáno (odstavec 6).

2) Dodání zboží při zásobování letadel (odstavec 7).

3) Poskytování jiných služeb k zabezpečení bezprostředních potřeb letadel nebo bezprostředních potřeb jejich nákladu (odstavec 9).

28. Společným faktorem při rozhodování o případném použití osvobození od daně s ohledem na první druh činností je společnost provozující dopravu; pokud tato společnost provozuje „zejména“ mezinárodní leteckou dopravu za úplatu, daňové zvýhodnění se uplatní bez ohledu na to, zda jsou letadla využívána pro vnitrostátní lety, nebo pro lety mimo tuzemsko. O této otázce není v projednávaném případě sporu.

29. Spor vzniká až při výkladu odstavců 7 a 9. Komise a dánská vláda soudí, že osvobození upravená ve zmíněných odstavcích platí pouze pro zdanitelná plnění související s letadly využívanými pro mezinárodní lety, zatímco Cimber Air a německá vláda se domnívají, že mají stejnou oblast působnosti jako odstavec 6 a že společným faktorem je opět letecká společnost, a tedy, pokud považuje její „mezinárodní složka“, nepodléhají služby uvedené ve zmíněných odstavcích dani, i když jsou poskytovány pro letadla, která jsou využívána i pro vnitrostátní lety.

30. Argumenty předložené Cimber Air a německou vládou jsou podnětné a na první pohled se jeví být správnějšími. Z doslovného výkladu odstavců 7 a 9, ve spojení s odstavcem 6, vyplývá, že se zmíněné odstavce týkají letadel „využívaných leteckými společnostmi, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu“, a že druh letů, které uskutečňují, je proto bezvýznamný. Ve prospěch této skutečnosti hovoří jednoduchost provedení zdanění a hospodářská realita, které judikatura Společenství považuje za platná kritéria(20), neboť pro dodavatele je obtížné rozlišit zásobování zbožím a služby pro vnitrostátní lety od zásobování a služeb pro lety mezinárodní(21). Konečně systematický přístup k výkladu článku 15 podporuje jejich názor, neboť mezi „obdobná“ plnění, na která odkazují ustanovení uvedeného článku, mohou patřit i ty, která se týkají letadel využívaných na vnitrostátních letech společnostmi, které provozují zejména mezinárodní dopravu.

31. Při podrobném zkoumání výše uvedených ustanovení a bližším rozboru společného systému DPH se však argumenty žalobkyn v původním řízení a německé vlády rozplynou a ukáže se, že zatímco u odstavce 6 je osvobození od daně spojeno s leteckou společností, a je tedy subjektivní povahy, použití ostatních dvou ustanovení závisí na povaze dopravy, která je skutečně uskutečňována daným letadlem, a je tedy bezesporu objektivní povahy.

32. Kritérium výkladu, které vychází ze struktury ?lánku 15, totiž vede p?esn? k jinému výsledku, než navrhují Cimber Air a n?mecká vláda. Ustanovení zmín?ného ?lánku upravují osvobození vývozu ze Spole?enství, obdobných pln?ní a mezinárodní p?epravy od dan?. Do první kategorie spadají první t?i odstavce, které upravují obecné osvobození mezinárodního obchodu a osvobození zboží p?epravovaného cestujícími v jejich osobních zavazadlech a osvobození určitých prací na movitém majetku, který byl po?ízen nebo dovezen za ú?elem zp?tného vývozu mimo území Spole?enství.

33. Skupina osvobození od dan?, která se vztahuje na pln?ní obdobná vývozu zboží mimo tuzemsko, zahrnuje osvobození nákupu zboží a poskytování služeb v rámci diplomatických a konzulárních vztah? mezinárodními organizacemi a subjekty poskytujícími humanitární pomoc (odstavce 10 a 12). Totéž platí pro dodání zlata centrálním bankám (odstavec 11), služby vázané na vývoz a dovoz zboží, na který se vztahují zvláštní ustanovení, a služby zprost?edkovatel? p?i mezinárodních transakcích, které jsou osvobozeny od dan? (odstavce 13 a 14).

34. Zbývající odstavce ?lánku 15 (odstavce 4 až 9)(22) se týkají mezinárodní dopravy prost?ednictvím lodí a letadel. Ustanovení analyzovaná v tomto ?ízení o p?edb?žné otázce se tedy v žádném p?ípad? nedotýkají pln?ní, která jsou obdobná vývozem osvobozeným od dan?, ale týkají se naopak mezinárodní letecké dopravy(23).

35. Zmín?ná ustanovení se tedy týkají dodání zboží a poskytování služeb pro letadla vy?len?ná pro tento druh dopravy. Avšak vzhledem k tomu, že v praxi jsou stejná letadla používána jak pro vnitrostátní lety, tak i pro lety do zahraničí, není reáln? možné p?i n?kterých ?innostech rozlišit složky, které se týkají jednoho druhu letu, od složek ostatních. To platí jednak pro zásobování letadel a jejich za?ízení a jednak pro jejich úpravu, opravu, údržbu a nájem, jak je uvedeno v odstavci 6. Skute?nost, že tyto ?innosti nelze rozlišit, natolik znesnad?uje správu dan?, že je nezbytné se uchýlit k právní fikci, podle které lze osvobození od dan? použít pro výše uvedená právní pln?ní v p?ípad?, že je p?íjemcem spole?nost, která provozuje „zejména“ mezinárodní dopravu za úplatu, a používá tedy svou flotilu zejména pro lety do zahraničí. V tomto bod? se všichni ú?astníci tohoto ?ízení shodují.

36. S dodáním zboží p?i zásobování podle odstavce 7 a s poskytováním služeb podle odstavce 9 však patrn? tolik obtíží spjata není. Na rozdíl od ?inností, které jsem zmínil v p?edchozím bod? a jejichž p?edm?t je z praktických d?vod? ned?litelný, jsou dodání zboží p?i zásobování a poskytování služeb k zabezpe?ení bezprost?edních pot?eb letadel a jejich nákladu (nap?. úklid, poplatky za vzlet a p?istání, za používání za?ízení pro odbavení cestujících ?i zboží, za zaparkování a odstavení letadla nebo za manipulaci se zavazadly)(24) pln?ní, která je možné spojit s konkrétním letem. U jiných dodání, nap?íklad paliv, je situace složit?jší, z povahy v?ci jsou ale d?litelná a je možné je pom?rn? rozd?lit mezi r?zné lety(25). Je pravda, že tuto otázku není vždy jednoduché vy?ešit, avšak problémy, které mohou v této souvislosti vzniknout, nejsou natolik podstatné, aby od?vod?ovaly výjimku ze zásady obecné použitelnosti DPH(26). Mimo?ádného významu nabývá v této souvislosti pravidlo restriktivního výkladu, které jsem již zmínil výše; z tohoto hlediska je t?eba názor Cimber Air a n?mecké vlády odmítnout. Nesmí se zapomínat, jak upozornil Soudní dv?r v rozsudku Velker International Oil Company, že restriktivní výklad je obzvlášt? nezbytný u ustanovení, která obsahují výjimky z pravidla povinnosti platit DPH z pln?ní v tuzemsku (bod 20).

37. Jiné ?ešení by mohlo vést k ohrožení klí?ových prvk? spole?ného systému DPH.

38. Jak jsem uvedl ve svém stanovisku p?edneseném ve v?ci Lipjes, které jsem zmínil výše, DPH je daní ze spot?ebitelských pln?ní a p?edstavuje vyjád?ení hospodá?ské kapacity jednotlivých osob. Sledovaný ú?el je dosažen tím, že jsou zdan?na pln?ní ze strany podnikatel?,

kteří dále p?enášejí platbu na kone?ného spot?ebitele a zajiš?ují tím „neutralitu“ dan?. Z tohoto d?vodu jakákoli da?ová opat?ení, která, podobn? jako p?edm?tná osvobození, osvobozují od DPH pln?ní, jež jsou v zásad? zdanitelná, p?erušují uvedený ?et?zec a narušují neutralitu, a je proto nutné je vykládat a používat restriktivn?. Daný ?et?zec proto musí být p?erušen výhradn? na bázi rovnosti: dodání zboží a služeb stejného druhu musí vždy, bez výjimky, bu? podléhat zdan?ní, nebo musí být od dan? osvobozena(27).

39. Výklad, který zastává Cimber Air, k tomuto základnímu pravidlu nep?ihlíží, a?koli, jak bylo vysv?tleno výše, neexistují žádné zásadní d?vody pro jeho opomenutí.

40. Mají-li být od dan? osvobozeny ?innosti uvedené v ?l. 15 odst. 7 a 9 šesté sm?rnice, které se týkají letadel využívaných pro vnitrostátní lety společnostmi, které provozují zejména mezinárodní osobní dopravu, uvedené společnosti by byly neod?vodn?n? zvýhodn?ny oproti společnostem, které provozují osobní dopravu pouze v tuzemsku nebo u kterých p?evažuje vnitrostátní prvek. Neexistuje žádný d?vod pro osvobození pln?ní poskytovaných v tuzemsku od dan?(28), pokud je možné tato pln?ní jednotliv? identifikovat, a lze je tedy p?í?adit ur?ité konkrétní letecké lince. Opa?ný postup by opomíjel zásadu obecné použitelnosti dan?, narušil by její neutralitu a p?edstavoval by závažnou p?ekážku p?i zajiš?ování skute?né hospodá?ské sout?že na jednotném trhu.

41. Odpov??, kterou navrhuji, vychází ze strukturálních požadavk? právního řádu Spole?enství a nezohled?uje právní p?edpisy ?lenských stát?, nebo? tyto p?edpisy nabízejí r?zná ?ešení(29). Takový systém, jako je systém v Dánsku, stanoví obecné osvobození dodání, úpravy, opravy, údržby a nájmu letadel využívaných výše uvedenými společnostmi a, pokud jde o dodání zboží, zásobování a jiné služby, odkazuje na letadla využívaná k mezinárodní doprav?(30). Stejn? je tomu i v p?ípad? Value Added Tax Act 1994 [?l. 30 odst. 6 písm. b)], který osvobozuje od dan? dodání zásob pro lety do míst mimo Spojené království.

42. Jiné právní řády však obsahují odlišnou úpravu. ?lánek 43 odst. 1 písm. h) lucemburského zákona ze dne 12. února 1979 o Taxe sur la valeur ajoutée(31) osvobozuje od dan? – aniž by upravoval jakékoli další podrobnosti – pln?ní pro pokrytí pot?eb letecké dopravy u letadel, která jsou využívána společnostmi provozujícími zejména mezinárodní dopravu za úplatu. Belgický zákon ze dne 3. ?ervence 1969, kterým se stanoví Code de la taxe sur la valeur ajoutée,(32) neosvobozuje od dan? jen dodání letadel a souvisejících služeb, jsou-li využívány společnostmi uvedeného druhu (?l. 42 odst. 2 body 1, 2 a 3), ale stanoví stejné pravidlo i pro zásobování letadel využívaných t?mito společnostmi (?l. 42 odst. 2 bod 4).

43. T?etí skupina ?lenských stát? používá stejnou koncepci jako šestá sm?rnice a výklad jejich ustanovení tedy v zásad? vyvolává stejné pochybnosti, jaké vyvstávají z právní úpravy Spole?enství. P?íkladem m?že být Code général des impôts (?l. 262 ?ást II body 4, 5, 6 a 7) ve Francii, Umsatzsteuergesetz (§ 8) v N?mecku(33) a Ley del impuesto sobre el valor a?adido (?l. 22 odst. 4, 6 a 7) ve Špan?lsku(34). Ve Špan?lsku však Reglamento del impuesto(35) vyjas?uje, že dot?enými ?innostmi jsou ty, které souvisejí s letadly využívanými v mezinárodní doprav?(36), a stejným zp?sobem je toto ustanovení vykládáno i v právní literatu?e.(37)

44. Kone?n?, ve vnitrostátních právních p?edpisech nelze nalézt společné vodítko, které by pomohlo odstranit pochybnosti Vestre Landsret. ?ešení je proto t?eba hledat v zásadách, kterými se řídí společný systém DPH, z n?hož lze dovodit, jak jsem již uvedl výše, že da?ová osvobození upravená v ?l. 15 odst. 7 a 9 šesté sm?rnice se týkají pln?ní souvisejících s lety p?es vnitrostátní hranice uskute?ňované letadly, která využívá letecká společnost, bez ohledu na to, zda její hlavní ?innost spo?ívá v provozování mezinárodní dopravy za úplatu.

45. S ohledem na odpov?? na první otázku, kterou navrhuji Soudnímu dvoru, není t?eba

zkoumat druhou otázku.

VI – Závěry

46. S ohledem na výše uvedené skutečnosti proto navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na položené otázky Vestre Landsret takto:

„Ustanovení čl. 15 odst. 7 a 9 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 – musejí být vykládána v tom smyslu, že členské státy nejsou povinny osvobodit od DPH plnění, kterých se týkají uvedená ustanovení, pokud souvisí s letadly, která uskutečňují vnitrostátní lety, i když jsou tato letadla využívána společnostmi, jejichž hlavním podnikem činnosti je provozování mezinárodní dopravy za úplatu.“

1 – Původní jazyk: španělština.

2 – Vestre Landsret je soud, který je příslušný v prvním stupni rozhodovat o občanskoprávních a trestních věcech a o odvoláních proti některým správním aktům, včetně aktů týkajících se daňových otázek.

3 – 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).

4 – Smlouva o spolupráci se SAS se týká vnitrostátních linek v Dánsku a mezinárodních linek s odletem z Kodaně, Karupu a Sønderborgu. Dohoda s Lufthansou upravuje spoje v rámci Německa a regionální evropské linky s odletem z Berlína a Hamburku.

5 – Dvůr z letadel jsou pronajímána jiným společností, přičemž Cimber Air si pronajímá dalších pět letadel.

6 – Bez ohledu na to, který se použije parametr, nejsou rozdíly příliš velké, přičemž nejvyšší hodnota činí 62,24 % ve prospěch vnitrostátní dopravy na základě počtu cestujících (za dvouleté období 1996–1997) a nejnižší hranice 32,41 %, použije-li se poměr „příjmy na jednoho cestujícího a kilometr“ (dvouleté období 2000–2001). V každém případě je obrát této části činnosti společností vždy nižší (49,37 % pro období 1996–1997; 48,90 % pro období 1997–1998; 39,51 % pro období 1998–1999; 41,51 % pro období 1999–2000 a 33,60 % pro období 2000–2001).

7 – Posledním článkem hlavy X je článek 16, který má název „Zvláštní případy osvobození od daní vztahující se na mezinárodní přepravu zboží“.

8 – Pérez Herrero, L. M., *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial S. L., první vydání, Barcelona, 1997, s. 236.

9 – Rozsudek ze dne 2. srpna 1993 (C-111/92, Recueil, s. I-4677).

10 – Směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daní z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst. 1991, L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160).

11 – Nedávno jsem tento názor uvedl ve stanovisku, které jsem přednesl dne 13. ledna 2004 ve věci Lipjes (C-68/93), ve které nebyl dosud vynesena rozsudek.

12 – Osvobození od daní předpokládá, že je dotyčné plnění zdanitelné, a, pokud tomu tak není,

není nutné uvažovat o jeho osvobození od daní.

13 – Pokud jde o poskytování služeb při přepravě zboží uvnitř Společenství, je místo zdanitelného plnění v zásadě v členském státu odeslání (čl. 28 bod C odst. 2 šesté směrnice).

14 – Rozsudky ze dne 23. ledna 1986, *Trans Tirreno Express* (283/84, Recueil, s. 231, bod 21), a ze dne 13. března 1990, *Komise v. Francie* (C-30/89, Recueil, s. I-691, bod 18).

15 – Rozsudek ze dne 6. listopadu 1997 (C-116/96, Recueil, s. I-6103).

16 – Protože to považoval za nezbytné, provedl zákonodárce Společenství v roce 1991 potřebné změny článku 15 (kromě uvedeného článku změnil i články 1, 2, 3, 10, 12, 13 a 14).

17 – Rozsudek ze dne 13. prosince 2001 (C-235/00, Recueil, s. I-10237).

18 – Rozsudek ze dne 26. června 1990, *Velker International Oil Company* (C-185/89, Recueil, s. I-2561, bod 19); ze dne 5. června 1997, *SDC* (C-2/95, Recueil, s. I-3017, bod 20); ze dne 12. září 2000, *Komise v. Spojené království* (C-359/97, Recueil, s. I-6355, bod 64), a ze dne 8. března 2001, *Skandia* (C-240/99, Recueil, s. I-1951, bod 32). Soudní dvůr znovu potvrdil zásadu, že osvobození je třeba vykládat restriktivně, ve všech rozsudcích vydaných dne 20. listopadu 2003 (*Assurandør-Societetet*, C-8/01; *Unterpertinger*, C-212/01, a *Ambrumenil*, C-307/01, body 36, 34 a 52; rozsudky dosud nebyly zveřejněné ve Sbírce rozhodnutí).

19 – Odstavec 2, který se týká soukromých a rekreačních lodí a letadel, nemá v projednávaném případě význam.

20 – Soudní dvůr opakovaně použil ustálená a jednoduchá kritéria pro používání pravidel stanovených šestou směrnicí (jedním z příkladů je rozsudek ze dne 25. ledna 2001, *Komise v. Francie*, C-429/97, Recueil, s. I-637, bod 49). V jiných případech přihlédl ke konkrétní hospodářské situaci (rozsudek ze dne 20. února 1997, *DFDS*, C-260/95, Recueil s. I-1005, bod 23). Článek 15 šesté směrnice v úvodním odstavci sám vyzývá k správnému a jednoznačnému uplatňování osvobození od daní.

21 – Ještě obtížnější je toto rozlišení, pokud si uvědomíme, že letadla, která dnes létají za hranice států, mohou být zítra využita pro vnitrostátní let.

22 – Jedná se o odstavce, které nebyly změněny směrnicí 91/680, a které tak platí v původním znění.

23 – Důvod pro jejich osvobození od DPH je stejný jako důvod pro osvobození vývozu a obdobných plnění (viz bod 20 výše uvedeného rozsudku *Lange*), to však neodvzdává spojení tří uvedených kategorií.

24 – Dánská vláda ve svém písemném vyjádření vysvětluje, že pokud jde o zmíněné poplatky za vzlet a přistání, zásobování za účelem konzumace stravy na palubě a manipulaci se zavazadly, účtují dodavatelé DPH pouze tehdy, pokud se letadlo pohybuje na vnitrostátní trase.

25 – Pokud jde o palivo, je v rámci dánského systému daň vždy zahrnuta ve fakturované částce, dotyčná společnost však vypracovává měsíční výkazy o spotřebě a rozděluje tuto spotřebu mezi vnitrostátní a mezinárodní lety. Je tak schopna získat zpět daň odpovídající mezinárodním letům.

26 – Ve svém rozsudku ze dne 27. října 1992, *Komise v. Německo* (C-74/91, Recueil, s. I-5437), Soudní dvůr uvedl, že technické potíže související s klasifikací letecké dopravy jako dopravy mezi Společenstvím a územím mimo Společenství neodvzdávají nepoužití šesté směrnice (odstavec

12). Toto stanovisko Soudní dvůr potvrdil s ohledem na námořní plavby v rozsudku ze dne 23. května 1996, Komise v. Řecko (C-331/94, Recueil, s. I-2675, bod 12). Právě takovéto obtíže jsou východiskem pro argumenty Cimber Air, jak její zástupce přiznal v odpovědi na mé otázky vznesené při jednání. Na druhé straně, uvedené problémy nejsou natolik neřešitelné, jak tvrdí, neboť, podle vyjádření zástupce dánské vlády, systém zavedený v jeho zemi funguje ve vztahu k žalobkyni uspokojivě pro obě strany již déle než 30 let.

27 – V rozsudcích ze dne 7. září 1999, Gregg (C-216/97, Recueil, s. I-4947, bod 20), a ze dne 10. září 2002, Kügler (C-141/00, Recueil, s. I-6833, bod 30), Soudní dvůr uvedl, že je v rozporu se zásadou daňové neutrality, aby bylo při vybírání DPH zacházeno rozdílně s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejné operace.

28 – Je třeba mít na paměti, že podle čl. 2 odst. 1 je úelem šesté směrnice uložit daň pro „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“ (zvýraznění doplněno mnou).

29 – Přiřadit příležitosti a za různých okolností použil Soudní dvůr výraz „koncept práva Společenství“, aby naznačil, že určitý pojem v normě zavedené orgány Unie má být vykládán nikoli z konkrétního hlediska vnitrostátních systémů, nýbrž ve světle požadavků právního řádu Společenství. V oblasti DPH mohu uvést například pojem „nájem nemovitého majetku“; viz rozsudek ze dne 12. června 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Recueil, s. I-5965, bod 22, a rozsudky v něm uvedené), který budu zanedlouho posuzovat ve věci Temco Europa (C-284/03).

30 – Článek 34 odst. 1 bod 7 momsloven osvobozuje od daně pouze dodání zboží a poskytování služeb k vybavení a zásobování letadel a lodí v mezinárodní dopravě.

31 – *Mémorial A* 1979, s. 451 a následující.

32 – *Moniteur belge* ze dne 17. července 1969.

33 – Zákon ze dne 9. června 1999 (BGBl. I 1999, s. 1270).

34 – Zákon 37/1992 ze dne 28. prosince (Boletín Oficial del Estado – „BOE“ – ze dne 29. prosince 1992, s. 44247). Článek 22 odst. 4 osvobozuje od daně „dodání, úpravu, opravu, údržbu, plný pronájem nebo nájem následujících letadel: 1. těch, která jsou používána komerčními společnostmi, které provozují za úplatu zejména mezinárodní dopravu zboží nebo cestujících“. V odstavcích 6 a 7 navíc používá stejné pravidlo pro dodání zásob a jiných služeb pro letadla, na něž se vztahují osvobození od daně stanovená v odstavci 4. Znění předchozího zákona upravujícího tuto daň (zákon 30/1985 ze dne 2. srpna) bylo jasnější, když v čl. 10 odst. 4 byla zmíněna „letadla, která jsou využívána v mezinárodní dopravě“.

35 – Tento předpis byl schválen den po schválení zákona královským nařízením 1624/1992 (BOE ze dne 31. prosince 1992).

36 – Článek 10 odst. 3 stanoví: „1. Osvobození platí i pro zpáteční lety s mezipřistáním na území mimo územní působnost daně. 2. Osvobození se nevztahuje na přepravu cestujících a jejich zavazadel, pokud zahajují svou cestu na území Pyrenejského poloostrova nebo Baleárských ostrovů a končí ji na těchto územích, i pokud dotyčná loď nebo letadlo směřuje dále do přístavů nebo na letiště mimo toto území“.

37 – Serrano Sobrado, J. A., *El IVA en el comercio exterior*, edición del Banco Exterior de España, Madrid 1987, soudí, že se osvobození vztahuje na letadla, která skutečně létají na mezinárodních trasách (s. 38). Tento názor sdílí Castellano Montero, L., *El IVA en el comercio internacional: intercambios de bienes y servicios*

, edición de la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid, Madrid 1997, s. 43. Je však třeba si uvědomit, že španělské orgány zastávají odlišné stanovisko, neboť Dirección General de Tributos v nezávazném rozhodnutí ze dne 27. dubna 1993 (v.č. 496/93) uvádí, že „dodání zásob je osvobozeno bez ohledu na to, zda jsou dotyčné produkty využity nebo spotřebovány při mezinárodních letech nebo při vnitrostátních letech uskutečněných výše uvedeným letadlem“. Při výkladu čl. 16 odst. 6 prováděcího předpisu k zákonu Reglamento de la Ley z roku 1985 (schváleného královským nařízením 2028/1985 ze dne 30. října – BOE ze dne 31. října 1985) však uvedl, že „dodání zboží pro zásobování letadel využívaných v mezinárodní nebo obdobné dopravě je osvobozeno od daně“ (rozhodnutí ze dne 23. prosince 1986, zveřejněno v BOE dne 26. ledna 1987).