

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

prednesené 25. marca 2004 (1)

Vec C-382/02

Cimber Air A/S

proti

Skatteministeriet

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Vestre Landsret (Dánsko)]

„Šiesta smernica o DPH – Oslobodenia – Medzinárodná doprava – Zásobovanie a služby poskytované lietadlám – Výklad článku 15 bodov 7 a 9“

1. Letecké spoločnosti, ktoré sa venujú medzinárodnej doprave cestujúcich, pôsobia spravidla aj na vnútroštátnych trhoch. Vestre Landsret (západný územný súd)(2) (Dánsko) sa pýta, či v takých prípadoch musia byť dodávky týkajúce sa lietadiel, ktoré poskytujú služby na vnútroštátnych linkách krajiny, oslobodené od dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

2. Na objasnenie týchto pochybností požiadal formou prejudiciálneho konania Súdny dvor o výklad článku 15 bodov 6, 7 a 9 šiestej smernice.(3) Na tento účel položil dve otázky o rozsahu oslobodení upravených v uvedených ustanoveniach a kritérií, vhodných na upresnenie, či hlavnou činnosťou podniku je obchodná letecká doprava medzi rôznymi krajinami.

I – Skutkové okolnosti, konanie vo veci samej a prejudiciálne otázky

3. Cimber Air A/S (ďalej len „Cimber Air“) je súčasťou rovnomennej skupiny, ktorá patrí do holdingu s rovnakým názvom, a podniku SAS. Hlavnú činnosť tejto spoločnosti predstavuje zabezpečenie regionálnych letov v Európe, v spolupráci s posledne menovanou spoločnosťou a s Lufthansou. Ponúka lety v Dánsku a iné lety, ktoré spájajú túto krajinu so zahraničím, ako aj pokrytie liniek s odletom a príletom mimo dánskeho územia.(4)

4. Spoločnosť má flotilu desiatich lietadiel (5), ktorých použitie je organizované tak, aby to isté lietadlo mohlo byť použité bez rozdielu na akýkoľvek typ letu.

5. Je preto možné rozdeliť? innos? Cimber Air v leteckom sektore na ?as? „vnútroštátnu“ a „medzinárodnú“. Ur?enie objemu obchodov každej z nich závisí na zvolenej jednotke merania. Ak sa použije objem obchodov alebo pomer „po?et kilometrov na miesto na sedenie“ a „po?et platiacich cestujúcich na kilometre“, medzinárodná preprava je o nie?o väčšia. Napriek tomu sa však „vnútroštátna“ ?as? zdá väčšia, keď sa použije kritérium po?tu cestujúcich alebo frekvencie letov.(6)

6. Cimber Air požiadal Skatteministeriet (dánske ministerstvo financií) o vrátenie DPH zaplatenej v období medzi 1. májom 1996 a 30. aprílom 2001 za dodávky tovarov a služieb ur?ených pre vnútroštátne obchodné lety pre cestujúcich a uznanie práva na oslobodenie od tejto dane pre obe ?innosti od druhého uvedeného dátumu, keďže odvtedy je jej hlavnou ?innos?ou medzinárodná doprava. Žalovaný správny orgán vo?i oboch týmto žiadosťami namietal.

7. Spor v konaní pred Vestre Landsret sa týkal rozsahu oslobodení uvedených v ?lánku 15 bodoch 6, 7 a 9 šiestej smernice a, presnejšie, otázky, či dve posledné citované ustanovenia obsahujú plnenia týkajúce sa lietadiel, ktoré zabezpečujú vnútroštátne lety.

8. Dánskemu súdu nebol jasný výklad uvedenej právnej úpravy, na ktorej závisí rozhodnutie sporu, a preto položil Súdnu dvoru tieto otázky:

„1) Musia sa ustanovenia ?lánku 15 body 7 a 9 ako aj bod 6 šiestej smernice (smernica Rady 77/388/EHS) vykladať tak, že ?lenský štát je oprávnený vylúčiť z oslobodenia od DPH dodávky pre lietadlá využívané na vnútroštátne lety nezávisle od skuto?nosti, že spoločnosť, ktorá dané lietadlá prevádzkuje, vykonáva najmä medzinárodnú leteckú dopravu, alebo je ?lenský štát povinný takéto dodávky oslobodiť od DPH?

2) V prípade kladnej odpovede: na základe akých kritérií – napríklad obrat, po?et kilometrov na miesto na sedenie alebo na cestujúcich, po?et cestujúcich alebo letov – sa má určiť, či letecká spoločnosť vykonáva „najmä“ medzinárodnú leteckú dopravu v zmysle ?lánku 15 bodu 6?“

II – Konanie pred Súdnym dvorom

9. V tomto konaní predložili dánska vláda, Cimber Air a Komisia písomné pripomienky v lehote ustanovenej ?lánkom 20 Štatútu Súdneho dvora ES.

10. Pojednávania, ktoré sa konalo 4. marca 2004, sa zúčastnili ú?astníci, ktorí predložili písomné pripomienky, a nemecká vláda, aby predniesli svoje ústne pripomienky.

III – Právna úprava Spolo?enstva, ktorá má byť predmetom výkladu

11. Šiesta smernica upravuje v hlave X oslobodenia od dane. Po úprave oslobodení od dane na území štátu (?lánok 13) a pri dovoze (?lánok 14) v ?lánku 15 ustanovuje oslobodenia od dane pri vývoze zo Spolo?enstiev, podobných plneniach a v medzinárodnej doprave(7). V tejto poslednej kategórii sa námorná doprava odlišuje od leteckej, na ktorú sa vz?ahujú osobitné ustanovenia, ktoré sú predmetom výkladu v rámci tohto prejudiciálneho konania. V tomto ?lánku sa uvádza:

„Ak to nie je v rozpore s ustanoveniami spolo?enstva, ?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 da?ovému úniku, obchádzaniu alebo zneužitiu zákonných ustanovení:

...

6. Dodávky, prestavba, opravy, údržba, 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 údržba 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 tovarov určené pre zásobovanie lietadiel uvedených v bode 6 – *neoficiálny preklad*].

...

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

...“

IV – Odpočet a vrátenie DPH v dánskej právnej úprave, ktorá sa uplatňuje na služby pre lietadlá

12. Poznanie právnych predpisov dánskeho práva, a najmä tých, ktoré sa týkajú zdanenia zásobovania a služieb poskytovaných v lietadlách, určených na obchodnú leteckú prepravu, nie je nevyhnutnou podmienkou na to, aby Vestre Landsret dostal požadovaný odpoveď, ale užahí správne pochopenie problematik, ktoré sú predmetom konania vo veci samej.

13. DPH je upravené v *lov om merværdiafgift* (ale len „momsloven“). V súčasnosti platné znenie sa nachádza v zákone č. 804 uverejnenom 16. augusta 2000, ktorý s účinnosťou od 1. júla 1994 nahradil predchádzajúcu právnu úpravu.

14. § 34 ods. 1 ustanovuje za oslobodené: 1. potrebné vybavenie dodané na účely používania na palube lietadiel a lodí vykonávajúcich medzinárodnú dopravu, s výnimkou súkromných lietadiel (bod 7); 2. predaj a prenájom lietadiel... s výnimkou súkromných lietadiel, a oprava, údržba a úprava lietadiel uvedených v bode 8 (body 8 a 9); a 3. dodanie zásob a iných potrieb na účely konzumácie na palube alebo predaja cestujúcim v súlade s colnými predpismi (bod 16). Uplatňovanie oslobodenia závisí preto od druhu cesty, s výnimkou, ak ide o činnosti, uvedené v bodoch 8 a 9, ktoré sú oslobodené stále, okrem prípadov súkromných lietadiel.

15. Na druhej strane momsloven oslobodzuje od DPH vnútroštátnu a medzinárodnú dopravu cestujúcich (§ 34 ods. 1 bod 15), a preto, v súlade s § 37 ods. 1 si nemôžu letecké spoločnosti uplatniť odpočet DPH, ktorá im vzniká za dodávku tovarov a služieb určených na uvedenú obchodnú činnosť. Napriek tomu je však odpočet pri medzinárodných letoch možný, ak táto činnosť nie je vylúčená § 34, keďže § 45 ods. 3 umožňuje vrátenie dane, zaplatenej v Dánsku za plnenia súvisiace s dopravou cestujúcich do iných krajín.

16. Stručne povedané, Cimber Air nemá právo na vrátenie dane, ktorú zaplatí pri nákupe tovarov a služieb v súvislosti s vnútroštátnymi letmi v Dánsku.

V – Preskúmanie prejudiciálnych otázok

A – O niektorých upresneniach nielen terminologickej povahy

17. V medzinárodnom obchode s tovarom platí zásada takzvaného zdanenia na mieste určenia

alebo konečnej spotreby. Preto, ak sa chceme vyhnúť „vývozu“ nepriamych daní z krajiny pôvodu – čo by malo za následok dvojité zdanenie –, treba ustanoviť režim oslobodenia plnení so zahraničím(8). Inými slovami, ako zdôraznil Súdny dvor v rozsudku Lange(9), základ oslobodení uvedených v článku 15 šiestej smernice pozostáva v neuplatňovaní dane u spotrebiteľov z tretích štátov (bod 20).

18. Šiesta smernica bola zmenená a doplnená smernicou 91/680/EHS(10), ktorej hlavným cieľom po tom, čo sa zrušili colné kontroly na vnútorných hraniciach, je uľahčiť prechod k definitívnemu zdaťovaniu obchodu vo vnútri Spoločenstva v rámci spoločného systému DPH zdanením obchodu v členskom štáte pôvodu. Aj keď 31. decembra 1992 (deň predchádzajúci uvedenému zrušeniu) neexistovali potrebné podmienky, predmetná právna úprava ustanovila prechodné obdobie, v ktorom ostal v platnosti režim zdaťovania v krajine určenia(11). Až do definitívnej úpravy budú zdaneniu dočasne podliehať nadobudnutia tovaru vnútri Spoločenstva uskutočnené za úhradu v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani alebo právnickou osobou nepodliehajúcou dani, pričom sa za miesto zdaniteľného plnenia považuje miesto, kde sa tovar nachádza v čase ukončenia zasielania alebo prepravy nadobúdateľovi [článok 28a ods. 1 písm. a) a 28b časť A ods. 1 šiestej smernice]. Naopak, rovnaké plnenia nie sú predmetom dane, keď je nadobúdateľom súkromná fyzická osoba.

19. Znenie článku 15 bolo upravené, aby sa upresnilo, že oslobodený vývoz je ten, ku ktorému dochádza „mimo územia Spoločenstva“ Toto upresnenie sa zdá byť logickým, keďže na jednej strane, ako som práve uviedol, nákupy vo vnútri Spoločenstva súkromnou fyzickou osobou nepodliehajú dani, z čoho vyplýva, že sa nemôžu považovať za oslobodené(12), a na druhej strane, nákupy, ktoré smerujú k zdaniteľnej osobe alebo právnickej osobe, aj keď nie je zdaniteľnou osobou, stále podliehajú dani. Zároveň v tomto druhom prípade je príslušná dodávka, vykonaná v členskom štáte pôvodu, oslobodená [článok 28c časť A písm. a)], aby sa zabránilo dvojitému zdaneniu.

20. Uvedená reforma z roku 1991 sa však nevzťahuje na dopravu osôb a pokiaľ ide o dopravu tovaru, zaoberá sa týmto hľadiskom len okrajovo, ako nástrojom nevyhnutným na plnenie právnych úkonov uvedených v článku 28a(13). V súlade s už uvedeným sa služby dopravy cestujúcich považujú za poskytnuté na mieste, kde doprava končí [článok 9 ods. 2 písm. b) šiestej smernice], spôsobom, že členské štáty môžu zdaniť poskytovanie dopravy vykonávané na ich území, aj keď sa trasa nachádza z časti mimo ich územia, pokiaľ nezasahujú do daňovej právomoci iných štátov(14). V dôsledku toho, v rozsudku Reisebüro Binder(15), ustanovil Súdny dvor, že v prípade poskytovania medzinárodnej dopravy musí byť celková cena rozdelená *pro rata* podľa vzdialeností prekonaných v rôznych štátoch Spoločenstva.

21. Predchádzajúce úvahy dovoľujú vyvodiť dva predpoklady: 1) pojem „medzinárodná doprava“ uvedený v článku 15 bode 6 predpokladá prekonanie územia viac ako jedného členského štátu a 2) nový poriadok nemení tento pojem(16).

22. Napriek tomu, keď sa však používa toto spojenie v rámci šiestej smernice, po nadobudnutí právoplatnosti zmeny z roku 1991, existuje riziko, že sa jeho význam rozšíri na lety mimo územia Únie. Preto, aby nevznikli nedorozumenia, treba upresniť, ako som to práve urobil, že v ďalšom texte týchto návrhov treba chápať tento výraz alebo iné rovnocenné výrazy tak, že odkazuje na dopravu mimo územia členského štátu, ale miesto určenia sa nenachádza v tretej krajine, čo sa zdá, že bolo dôvodom vzniku pochybností dánskeho súdu.

B – O kritériách pre výklad

23. V návrhoch, ktoré som predniesol dňa 12. júla 2001 vo veci, v ktorej bol vynesený rozsudok CSC Financial Services(17), som naznačil línie, ktoré musia viesť k výkladu ustanovení, na

základe ktorých sa určité právny úkony oslobodzujú od DPH.

24. Na prvom mieste som podčiarkol, že každé oslobodenie od daňovej povinnosti sa musí vykladať v užšom zmysle, ako to aj zdôraznila judikatúra Spoločenstva(18), keďže ide o výnimku zo všeobecného pravidla zdanenia uvedeného v článku 2 ods. 1 šiestej smernice.

25. Tiež som zdôraznil zásadu neutrality, ktorou sa riadi spoločný systém DPH, ktorá mení režim daňových oslobodení tak, že obmedzuje zásadu všeobecnosti daňového zaťaženia ako nástroja v službách hospodárskej súťaže v jednotnom trhu.

26. Obidve myšlienky sú osobitne významné pre odpoveď na prejudiciálnu otázku, keďže, ako uvádza Komisia a dánska vláda, niektoré ustanovenia, citované v prejudiciálnych otázkach tvoria zrejmu výnimku nestrannosti výberu daní, z dôvodov praktickej povahy, spojených s ťažkosťami súvisiacimi s vyberaním dane. Naviac, v rozlíšení na objektívne a subjektívne oslobodenia, ktoré som urobil v poznámke pod čiarou na strane 11 citovaných návrhov, tie ktoré sú uvedené v článku 15 bodoch 7 a 9 šiestej smernice patria, ako som ďalej uviedol, do prvej kategórie a zodpovedajú pragmatickým a krátkodobým dôvodom, ktoré nie sú zviazané so základnými zásadami právneho poriadku, vyžadujú prísnejšie uplatňovanie zásady výkladu v užšom zmysle.

C – O oslobodení činností vo vzťahu k lietadlám

27. Článok 15 šiestej smernice obsahuje tri typy činností súvisiacich s lietadlami určenými na obchodné účely:(19)

1) Dodávky, prestavba a nájom lietadiel, ako aj opravy, údržba, alebo prenájom vlastných lietadiel a zariadení, ktoré majú, resp. ktoré sa na nich spotrebujú (bod 6).

2) Dodávky tovarov na doplnenie pohonných hmôt a potravín (bod 7).

3) Iné dodávky služieb určené na zabezpečenie nevyhnutných potrieb pre lietadlá alebo ich náklad (bod 9).

28. Spoločným bodom, ktorý určuje či sa uplatní daňové oslobodenie vo vzťahu k prvej kategórii činností, je spoločnosť, ktorá ak vykonáva dopravu tak, že sa „najmä“ venuje medzinárodnej leteckej doprave za odplatu, uplatní sa daňové oslobodenie rovnako vtedy, keď lietadlá vykonávajú vnútroštátne lety, ako aj vtedy, keď vykonávajú medzinárodné lety. Táto skutočnosť nie je predmetom sporu v tejto veci.

29. Rozpor vyplýva z výkladu bodov 7 a 9. Podľa Komisie a dánskej vlády sa tam uvedené oslobodenia vzťahujú len na prípady, ktoré sú predmetom dane v súvislosti s lietadlami používanými pri medzinárodných letoch, zatiaľ čo Cimber Air a nemecká vláda tvrdia, že ich oblasť sa zhoduje s oblasťou uvedenou v bode 6 a že spoločným prvkom je tiež v tomto prípade letecká spoločnosť, ak je v nej „zahraničná časť“ prevažujúca, potom plnenia uvedené v týchto bodoch nepodliehajú zdaneniu, aj keď sú určené lietadlám, ktoré vykonávajú lety vo vnútri krajiny.

30. Stanoviská Cimber Air a nemeckej vlády sa zdajú byť pôsobivé a na prvý pohľad na spornú otázku vyznievajú ako najvhodnejšie. Doslovný výklad bodov 7 a 9 v nadväznosti na bod 6, vedie k záveru, že lietadlá, na ktoré sa uvedené ustanovenia vzťahujú, sú „používan[é] leteckými spoločnosťami za odplatu, najmä na zahraničných linkách [používan[é] leteckými spoločnosťami vykonávajúcimi najmä medzinárodnú dopravu za odplatu – *neoficiálny preklad*“, a preto je typ dopravy, ktorý vykonávajú, bez významu. V súlade s týmto smerovaním je jednoduchosť fungovania dane a ekonomická realita, ktoré považuje judikatúra Spoločenstva za platné kritériá(20), keďže je pre dodávateľov zložitý rozlíšiť medzi dodávkami zásob a službami pri

vnútroštátnom lete a tými, ktoré sú určené pre medzinárodný let(21). Nakoniec, systematický prístup k článku 15 je tiež na podporu ich tvrdení, keďže medzi „podobné“ plnenia, na ktoré sa odvoláva vo svojom znení, je možné zahrnúť tie, ktoré sa týkajú lietadiel, používaných na vnútroštátnych linkách podnikmi, ktoré sa venujú hlavne medzinárodnej doprave.

31. No po dôkladnejšom preskúmaní citovaných ustanovení a pozornom sledovaní spoločného režimu DPH sa argumenty žalujúcej spoločnosti v konaní vo veci samej a nemeckej vlády rozpustia ako kocky cukru v šálke čaju a umožnia tvrdiť, že zatiaľ čo sa v bode 6 oslobodenie spája s leteckou spoločnosťou, pričom to nadobúda subjektívny charakter, ostatné dve ustanovenia podmieňujú svoje uplatňovanie povahou dopravy, ktorú lietadlo skutočne vykonalo, a preto je ich objektívny charakter bez diskusie.

32. Výkladové kritérium, ktoré berie do úvahy štruktúru článku 15, vedie k inému výsledku, než je ten, ktorý sledujú Cimber Air a nemecká vláda. Uvedené ustanovenie upravuje oslobodenie od dane pri vývoze do štátu mimo územia Spoločenstva, pri podobných plneniach a medzinárodnej doprave. Do prvej kategórie patria prvé tri body, ktoré ustanovujú všeobecné oslobodenia medzinárodných výmen, ako aj oslobodenie, ktoré sa vzťahuje na vybavenie, ktoré majú v osobnej batožine cestujúci, a na určité práce súvisiace s hnuteľným majetkom, ak sa opätovne vyvážajú za hranice územia Spoločenstva.

33. Skupina oslobodení, ktoré sa vzťahujú na plnenia podobné zasielaniu do iných krajín sa skladá z tých, ktoré podporujú nadobúdanie tovarov a služieb v oblasti diplomatických a konzulárnych vzťahov, oslobodenia pre medzinárodné organizácie a oslobodenia pre medzinárodnú pomoc (body 10 a 12). Rovnakú povahu majú dodávky zlata do centrálnych bánk (odsek 11), plnenia spojené s vývozom a dovozom v osobitnom režime, ako aj plnenia poskytnuté sprostredkujúcimi osobami uskutočňované mimo územia daného štátu, ktoré sú oslobodené (body 13 a 14).

34. Zostávajúce body článku 15 (body 4 až 9)(22) sa týkajú medzinárodnej dopravy lodí a lietadiel. Preto sa ustanovenia analyzované v tomto konaní o prejudiciálnej otázke vzťahujú na medzinárodnú leteckú dopravu(23) a nevzťahujú sa na činnosti podobné vývozom oslobodeným od dane.

35. Uvedené predpisy preto zahŕňajú dodávky tovarov a služieb v lietadlách, ktoré sú určené na uvedený typ dopravy. Stáva sa však, že tým, že to isté lietadlo sa používa prakticky bez rozdielu na vnútroštátnych trasách, ako aj na trasách do zahraničia, je nemožné rozlíšiť pri niektorých činnostiach medzi časťami, ktorá je určená jednému alebo druhému typu letu. Toto je prípad poskytnutia vlastných lietadiel a ich vybavenia, ako aj ich prestavba, opravy, údržba, nájom alebo prenájom, na ktoré sa vzťahuje bod 6. Nemožnosť rozlíšenia spôsobuje také ťažkosti pre správu dane, že vedie k potrebe použiť právnu fikciu, ktorá umožňuje oslobodenie citovaných typov právnych úkonov určených podniku, ktorý vykonáva „najmä“ medzinárodnú dopravu za odplatu, t. j. ak používa svoju flotilu hlavne na medzinárodnú dopravu. V tomto bode dosiahli účastníci konania jednotný názor.

36. Ťažkosti sa zdajú byť menšie pri dodávke zásob a služieb upravených v bodoch 7 a 9. Na rozdiel od činností, ktoré som citoval v prechádzajúcom bode, ktorých predmet je hmotne nedeliteľný, dodávky zásob a služieb na zabezpečenie bezprostredných potrieb lietadiel a ich nákladu (napríklad upratovanie, poplatky za odlet a pristátia, použitie zariadení na vybavovanie cestujúcich alebo tovaru, parkovanie a odstavenie lietadiel alebo zaobchádzanie s batožinami)(24) predstavujú činnosti, ktoré umožňujú prideliť ich ku konkrétnemu letu. Iné plnenia, akými sú pohonné hmoty, spôsobujú väčšie komplikácie, ale sú vo svojej podstate deliteľné a môžu byť rozdelené medzi rôzne trasy(25). Je pravda, že niekedy nejde o jednoduchú úlohu, avšak prekážky, ktoré sa môžu vyskytnúť, nie sú takého rozsahu, aby zdôvodnili výnimku zo zásady

všeobecnosti DPH(26). Pravidlo výkladu v užšom zmysle, na ktoré som sa predtým odvolal, sa v tomto prípade ukazuje v celej svojej sile a svedčí v prospech zamietnutia tvrdenia, o ktoré sa opiera Cimber Air a nemecká vláda. Neslobodno zabudnúť, že ako zdôraznil Súdny dvor v citovanom rozsudku Velker International Oil Company, reštriktívny výklad je zvlášť nevyhnutný najmä vtedy, keď ide o ustanovenia, ktoré obsahujú výnimky z pravidla zdaťovania ?inností vykonávaných vo vnútri krajiny (bod 20).

37. V opa?nom prípade by sa museli znova prediskutovať základy, na ktorých stojí spoločný systém DPH.

38. DPH, ako som uviedol vo svojich už spomínaných návrhoch vo veci Lipjes, sleduje zdaťovanie spotreby, ktorá je prejavom ekonomickej schopnosti osôb. Tento ú?el sa dosiahne tým, že sa zdania ?innosti, vykonávané podnikateľmi, ktorí ?alej prenášajú zaťaženie na kone?ného spotrebiteľa, pričom tak získajú „neutrálnu“ daň. Z tohto dôvodu každé daňové opatrenie, ktoré ako objektívne oslobodenie oslobodzuje od DPH ?innosti, ktoré by mali byť v zásade zdanené, prerušuje reťaz a narušá neutralitu, a preto sa musí vykladať a uplatňovať zužujúcim spôsobom. V dôsledku toho sa také porušenie musí uplatniť rovnakým spôsobom: dodávky tovarov a poskytovanie služieb rovnakej povahy musia byť všetky, bez výnimky, buď zdanené alebo oslobodené(27).

39. Výklad, ktorý navrhuje Cimber Air, neprihliada na takéto centrálné pravidlo, a to bez toho, ako som už vysvetlil, aby na to boli vážne dôvody, ktoré by zdôvodňovali také opomenutie.

40. Keby sa vyhlásili plnenia, uvedené v ?lánku 15 bodoch 7 a 9 šiestej smernice, za oslobodené vo vzťahu k lietadlám, ktoré vykonávajú medzinárodné lety, ktoré uskutočňujú podniky s hlavnou ?innosťou v medzinárodnej doprave cestujúcich, tieto spoločnosti by boli bez akéhokoľvek dôvodu zvýhodnené oproti tým, ktoré sa venujú výlučne vnútroštátnej doprave v rámci hraníc štátu, alebo pre ktoré je takáto ?asť prevažujúca. Nie je dôvod na to, aby boli od platenia dane(28) oslobodené plnenia, ktoré sa vykonávajú na území krajiny, ktoré môžu byť individuálne určené, a ktoré preto môžu byť priradené k určitej trase. Opačná odpoveď by neuznávala všeobecnosť dane, narušila by jej neutralitu a vytvorila by vážnu prekážku pre zaistenie skutočnej hospodárskej súťaže na jednotnom trhu.

41. Odpoveď, ktorú navrhujem, vychádza zo štrukturálnych požiadaviek právneho poriadku Spoločenstva a odkláňa sa od právnych úprav ?lenských štátov, pričom sa berie do úvahy skutočnosť, že ?lenské štáty ponúkajú rôzne alternatívy.(29) Taký systém, akým je dánsky systém, potom, ako uznal všeobecné oslobodenie pre dodávky, prestavbu, opravu, údržbu, nájom a prenájom lietadiel používaných viackrát spomínanými spoločnosťami, sa vzťahuje, pokiaľ ide o dodávky tovarov, zásobovania a ?alších plnení, na lietadlá určené na cesty do zahraničia.(30) Toto je tiež prípad Value Added Tax Act 1994 [?lánok 30 ods. 6 písm. b)], ktorý za oslobodené považuje dodávky zásob pre lety s určením mimo územia Spojeného kráľovstva.

42. Iné právne poriadky však zaujímajú odlišný postoj. Luxemburský zákon z 12. februára 1979 o Taxe sur la valeur ajoutée (dani z pridanej hodnoty)(31), v ?lánku 43 prvom odseku písm. h) oslobodzuje bez ?alších upresnení plnenia určené na zabezpečenie potrieb lietadiel používaných spoločnosťami, ktoré vykonávajú hlavne medzinárodnú dopravu za odplatu. V Belgicku zákon z 3. júla 1969, ktorým sa zaviedol Code de la taxe sur la valeur ajoutée (zákoník o dani z pridanej hodnoty)(32), po tom, čo oslobodil dodávky pre lietadlá a zodpovedajúce plnenia, keď sa používajú pre už citovaný typ spoločností (?lánok 42 ods. 2 body 1, 2 a 3) ustanovuje rovnaké zaobchádzanie pre dodávky zásob pre lietadlá používané týmito spoločnosťami (bod 4 toho istého predpisu).

43. Tretia skupina štátov sleduje rovnakú klasifikáciu ako šiesta smernica, a preto v zásade

výklad ich ustanovení vyvoláva rovnaké pochybnosti, ako sú tie, ktoré sa týkajú právnej úpravy Spoločenstva. Takéto príklady sa nachádzajú v Code général des impôts (všeobecný zákonník o daniach) (článok 262 pas II ods. 4, 5, 6 a 7) vo Francúzsku, v Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) (§ 8) v Nemecku(33) a v Ley del impuesto sobre el valor añadido (zákon o dani z pridanej hodnoty) (článok 22 ods. 4, 6 a 7) v Španielsku(34). Napriek tomu v poslednej menovanej krajine Reglamento del Impuesto (nariadenie o dani)(35) objasňuje, že ide o plnenia, súvisiace s lietadlami, určenými na medzinárodné lety(36), a rovnako to vykladá i právna veda(37).

44. Nakoniec, vnútroštátne právne predpisy nezdierajú jeden model, ktorý by umožnil odstrániť pochybnosti Vestre Landsret. Otázka musí byť preto objasnená, pričom sa musia sledovať zásady, ktorými sa riadi spoločný systém DPH, ktoré umožňujú vyvodiť, ako som už zdôraznil, že daňové výhody uvedené v článku 15 bodoch 7 a 9 šiestej smernice sa vzťahujú na činnosti dopravy za vnútroštátne hranice, ktoré vykonávajú lietadlá, používané leteckou spoločnosťou, bez ohľadu na skutočnosť, či je jej hlavnou činnosťou medzinárodná doprava za odplatu.

45. Vzhľadom na odpoveď, ktorú navrhujem na prvú otázku, nie je preskúmanie druhej otázky potrebné.

VI – Návrh

46. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky, ktoré mu položil Vestre Landsret, takto:

Článok 15 body. 7 a 9 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa musí vykladať tak, že členské štáty nie sú povinné oslobodiť plnenia, ktoré sú uvedené v tomto ustanovení, ak sa vzťahujú na lietadlá, ktoré vykonávajú vnútroštátne lety, aj keď sú tieto lety zabezpečené spoločnosťami, ktorých hlavnou činnosťou je medzinárodná letecká doprava za odplatu.

1 – Jazyk prednesu: španielčina.

2 – Vestre Landsret je súdny orgán s právomocou prvého stupňa v občianskych a trestných veciach, ako aj odvolací orgán proti určitým administratívnym aktom, medzi ktorými treba upozorniť na tie, ktoré sa týkajú vyberania daní.

3 – Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1, ďalej len „šiesta smernica“).

4 – Spolupráca so SAS pozostáva zo zabezpečovania vnútroštátnych letov v Dánsku a medzinárodných letov s odletom z Kodane, Karupu a Sønderborgu. Na základe dohody s Lufthansou poskytuje vnútroštátne spojenia v Nemecku a regionálne lety v Európe, s odletom z Berlína a Hamburgu.

5 – Dve lietadlá sa prenájímajú iným spoločnostiam, pričom Cimber Air má v nájme ďalších päť lietadiel.

6 – Pri použití akéhokoľvek parametra nie sú veľké rozdiely, pri najvyššom podiele 62,24 % pre vnútroštátnu dopravu pri použití počtu zákazníkov (dvojročníka 1996/1997) a najnižšom prahu 32,41 % v prípade, keď sa vezme do úvahy pomer „počet platiacich cestujúcich na kilometre“ (dvojročníka 2000/2001). Pri každom spôsobe je objem obchodov z tejto časti činností podniku

stále nižší (49,37 %, 48,90 %, 39,51 %, 41,51 % a 33,60 % v uvedenom poradí za obdobia 1996/1997, 1997/1998, 1998/1999, 1999/2000 a 2000/2001).

7 – Hlavu X uzatvára článok 16, ktorý sa nazýva „osobitné oslobodenia od dane v medzinárodnej preprave tovarov“.

8 – Pérez Herrero, L. M.: *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial S.L., 1. vyd., Barcelona, 1997, s. 236.

9 – Rozsudok z 2. augusta 1993, C-111/92, Zb. s. I-4677.

10 – Smernica Rady zo 16. decembra 1991, ktorou sa doplní a spoľný systém dane z pridanej hodnoty, mení a doplní smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť dočasné hranice (Ú. v. ES L 376, s. 1).

11 – Nedávno som vyjadril takýto koncept v návrhoch prednesených 13. januára 2004, vo veci Lipjes, C-68/93, v ktorej ešte nebol vynesený rozsudok.

12 – Oslobodenie predpokladá predchádzajúce zdanenie, takže tam, kde nie je také zdanenie, nie je možné hovoriť o jeho zrušení.

13 – V uvedených plneniach dopravy tovarov v rámci Spoločenstva sa vo všeobecnosti prejaví skutočnosť, ktorá je dôvodom vzniku zdanenia, v členskom štáte, odkiaľ tovar odchádza (článok 28b a ods. 2 šiestej smernice).

14 – Rozsudky z 23. januára 1986, *Trans Tirreno Express*, 283/84, Zb. s. 231, bod 21, a z 13. marca 1990, *Komisija/Francúzsko*, C-30/89, Zb. s. I-691, bod 18.

15 – Rozsudok zo 6. novembra 1997, C-116/96, Zb. s. I-6103.

16 – Keď sa zákonodarca Spoločenstva domnieval, že to bolo potrebné, zaviedol od roku 1991 v článku 15 šiestej smernice potrebné zmeny (okrem nadpisu zmenil body 1, 2, 3, 10, 12, 13 a 14).

17 – Rozsudok z 13. decembra 2001, C-235/00, Zb. s. I-10237.

18 – Rozsudky z 26. júna 1990, *Velker Internacional Oil Company*, C-185/89, Zb. s. I-2561, bod 19; z 5. júna 1997, *SDC*, C-2/95, Zb. s. I-3017, bod 20; z 12. septembra 2000, *Komisija/Spojené kráľovstvo*, C-359/97, Zb. s. I-6355, bod 64, a z 8. marca 2001, *Skandia*, C-240/99, Zb. s. I-1951, bod 32. Nedávno Súdny dvor potvrdil zásadu, že oslobodenie sa musí vykladať v užšom zmysle v troch rozsudkoch z 20. novembra 2003, *Assunrandør-Societetet*, C-8/01; *Margarete Unterpertinger*, C-212/01, a *Peter d'Ambrumenil*, C-307/01, v uvedenom poradí body 36, 34 a 52, ktoré zatiaľ neboli uverejnené v Zbierke.

19 – Bod 2, ktorý sa týka súkromných a rekreačných lietadiel, sa nevzťahuje na toto konanie.

20 – Súdny dvor sa v niektorých prípadoch uchýľuje k bezpečným a jednoduchým kritériám pre uplatňovanie ustanovení šiestej smernice (príkladom je rozsudok z 25. januára 2001, *Komisija/Francúzsko*, C-429/97, Zb. s. I-637, bod 49). V iných prípadoch vzal do úvahy ekonomickú realitu (rozsudok z 20. februára 1997, *DFDS*, C-260/95, Zb. s. I-1005, bod 23). Samotný článok 15 šiestej smernice v úvodnom pododseku vyžaduje správne a priame uplatňovanie oslobodení.

21 – Ťažkosti sú ešte väŤšie, ak sa vezme do úvahy, že lietadlo, ktoré dnes vykoná dopravu za vnútroŤtátne hranice, môže byť zajtra určené na službu vo vnútri krajiny.

22– Tieto ustanovenia sú presne tie, ktoré neboli smernicou 91/680 zmenené a doplnené a ktoré si teda zachovali svoje pôvodné znenie.

23– Dôvod, na základe ktorého sa považujú za oslobodené od DPH, je ten istý, ktorý zdôvodňuje oslobodenie vývozu a tomu podobných plnení (pozri bod 20 rozsudku Lange, už citovaný), avŤak taká okolnosť neoprávňuje pomieŤať tieto tri kategórie.

24– Dánska vláda vysvetľuje vo svojich písomných pripomienkach, že vo vzťahu k citovaným poplatkom za odlet a pristátie, pri zásobovaní potravinami pre obťerstvenie na palube a pri zaobchádzaní s batožinami, si poskytovatelia faktúrujú DPH len keď lietadlo vykoná vnútroŤtátny let.

25 – Pri pohonných látkach v dánskom systéme je daň stále faktúrovaná, ale spoločnosť vykoná mesačné hlásenie o spotrebe, pričom ho rozdelí medzi vnútroŤtátne a medzinárodné lety. Takto môže získať späť čiastku dane zodpovedajúcu medzinárodným letom.

26– V rozsudku z 27. októbra 1992, Komisia/Nemecko, C-74/91, Zb. s. I-5437, potvrdil Súdny dvor, že technické Ťažkosti so stanovením Ťasti plnení leteckej dopravy v rámci Spoločenstva a Ťasti plnení leteckej dopravy mimo územia Spoločenstva neodôvodňujú nepoužitie Ťiestej smernice (bod 12). V súvislosti s námornými plavbami potvrdil tento koncept v rozsudku z 23. mája 1996, Komisia/Grécko, C-331/94, Zb. s. I-2675, bod 12. Takéto Ťažkosti sú vlastne hlavný argumentom Cimber Air, ako to uznal zástupca uvedenej spoločnosti v odpovedi na moje otázky na pojednávaní. Na druhej strane, tieto prekážky sa nezdajú neprekonateľnými ako sa predpokladá, keďže podľa toho, čo uviedol splnomocnený zástupca dánskej vlády, systém, zavedený v jeho krajine voči žalobkyni fungoval viac než tridsať rokov.

27 – V rozsudkoch zo 7. septembra 1999, Gregg, C-216/97, Zb. s. I-4947, bod 20, a z 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, Zb. s. I-6833, bod 30, zdôraznil Súdny dvor, že zásada daňovej neutrality bráni tomu, aby prevádzkovatelia, ktorí vykonávajú rovnaké činnosti, podliehali rozdielnemu zaobchádzaniu v oblasti vyberania DPH.

28 – Treba pripomenúť, že predmetom Ťiestej smernice, v súlade s jej článkom 2 ods. 1 je zdaňovanie „dodávok tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia Ťtátu osobou podliehajúcou dani“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

29 – Pri poŤetných príležitostiach a za rôznych okolností sa Súdny dvor uchýlil k myŤlienke „pojmu práva Spoločenstva“, aby uviedol, že určitá zásada obsiahnutá v právnom predpise, vydanom inŤtitúciami Spoločenstva, sa nemôže vykladať z hľadiska zvláštností vnútroŤtátnych systémov, ale podľa vlastných požiadaviek právneho poriadku Spoločenstva. V oblasti DPH môžem napríklad citovať pojem „nájom nehnuteľností“ (pozri rozsudok z 12. júna 2003, Sinclair Collis, C-275/01, Zb. s. I-5965, bod 22, a tam citované rozsudky), ktorým sa budem v blízkej budúcnosti zaoberať vo veci C-284/03, Temco Europa.

30 – Článok 34 ods. 1 bod 7 momsloven oslobodzuje len dodávky tovarov a služieb pre vnútorné vybavenie a zásobovanie lietadiel určených na medzinárodné lety.

31 – Mémorial a 1979, s. 451 a nasl.

32 – Moniteur belge zo 17. júla 1969.

33 – Zákon z 9. júna 1999 (BGBl. I 1999, s. 1270).

34 – Zákon 37/1992 z 28. decembra (Boletín Oficial del Estrado, ďalej len „BOE“, z 29. decembra 1992, s. 44247). Ľánok 22 ods. 4 oslobodzuje „entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total o arrendamiento de las siguientes naves: 1. Las utilizadas exclusivamente por compañías dedicadas esencialmente a la navegación aérea internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o de pasajeros“ (dodávky, prestavbu, opravy, údržbu, celkový nájom alebo prenájom nasledovných lietadiel: 1. používaných výhradne spoločnosťami, ktoré vykonávajú najmä medzinárodnú leteckú dopravu pri výkone obchodných činností dopravy tovarov alebo cestujúcich za odplatu). ďalej v bodoch 6 a 7 sa to isté ustanovuje pre zásobovanie a iné poskytovanie služieb pre lietadlá, na ktoré sa vzťahujú oslobodenia uvedené v citovanom bode 4. Predchádzajúci zákon, ktorý upravoval túto daň (zákon 30/1985 z 2. augusta) bol jasnejší a v ľánku 10 ods. 4 spomínal „las aeronaves que realicen navegación aérea internacional“ (lietadlá určené na medzinárodnú leteckú dopravu).

35– Táto právna úprava bola prijatá deň po zákone, prostredníctvom Real Decreto (kráľovský dekrét) 1624/1992 (BOE z 31. decembra 1992).

36 – Ľánok 10 ods. 3 uvádza toto: „1. La exención se extenderá a los transportes de ida y vuelta con escala en los territorios situados fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto. 2. La exención no alcanzará a los transportes de aquellos viajeros y sus equipajes que, habiendo iniciado el viaje en el territorio peninsular o en las Islas Baleares, terminen en estos mismos territorios, aunque el buque o el avión continúen sus recorridos con destino a puertos o aeropuertos situados fuera de dicho territorio.“ (1. Oslobodenie sa vzťahuje aj na spätnú dopravu s medzipristátím na území mimo územnej pôsobnosti dane. 2. Oslobodenie sa nevzťahuje na dopravu cestujúcich a ich batožiny, ktorí po začatí cesty na území polostrova a na Baleárskych ostrovoch ukončia svoju cestu na tom istom území, aj v prípade, keď loď alebo lietadlo pokračujú vo svojej ceste s miestom určením v prístavoch a letiskách nachádzajúcich sa mimo uvedeného územia).

37– Serrano Sobrado, J. A.: *El IVA en el comercio exterior*, vydanie Banco Exterior de España, Madrid 1987, tvrdí, že oslobodenie sa vzťahuje na lietadlá, ktoré skutočne vykonávajú medzinárodné cesty (s. 38). Ten istý názor má L. Castellano Montero: *El IVA en el comercio internacional: intercambios de bienes y servicios*, vydanie Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid, Madrid 1997, s. 43. Treba však uznať, že názor španielskej administratívy je odlišný, keďže Dirección General de Tributos (Ústredné daňové riaditeľstvo) nezáväzným uznesením z 27. apríla 1993 (vec 496/93), potvrdil, že „las entregas de los productos de avituallamiento están exentas, con independencia de que dichos productos se utilicen o consuman durante vuelos internacionales o nacionales de las referidas aeronaves“ (dodávky produktov zásobovania sú oslobodené od dane, bez ohľadu na skutočnosť, že tieto produkty sa používajú alebo sa spotrebujú počas medzinárodných letov alebo vnútroštátnych letov citovaných lietadiel). Napriek tomu však pri vykladaní ľánku 16 ods. 6 Reglamento de la Ley de 1985 (ktoré schválil Real Decreto 2028/1985 z 30. októbra – BOE z 31. októbra 1985 –), potvrdilo, že „están exentas del impuesto las entregas de productos destinados al avituallamiento de aeronaves que realicen navegación aérea internacional o asimilada“ (sú od dane oslobodené dodávky produktov určených na zásobovanie lietadiel, ktoré vykonávajú medzinárodnú leteckú dopravu alebo podobnú dopravu) (uznesenie z 23. decembra 1986, uverejnené v BOE z 26. januára 1987).