

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

DÁMASA RUIZ-JARABOJA COLOMERJA,

predstavljeni 25. marca 2004(1)

Zadeva C-382/02

Cimber Air A/S

proti

Skatteministeriet

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Vestre Landsret)

„Šesta direktiva o DDV – Oprostitve – Mednarodni promet – Oskrbovanje z gorivom in drugo oskrbovanje zrakoplovov – Razlaga člena 15(7) in (9)“

1. Letalske družbe, ki zagotavljajo mednarodni prevoz potnikov, navadno opravljajo prevoz tudi na domačih trgih. Vestre Landsret (zahodno pokrajinsko sodišče)(2) na Danskem se sprašuje, ali bi bilo treba pri storitvah, opravljenih za letala, ki letijo na notranjih povezavah neke države, take storitve oprostiti davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

2. Da bi odpravilo dvom, je Sodišče predložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe o razlagi člena 15(6), (7) in (9) Šeste direktive.(3) Na Sodišču je naslovilo dve vprašanji glede oprostitve, predvidenih v teh določbah, in glede meril, s katerimi se ugotovi, ali je zračni promet med več državami glavna dejavnost družbe.

I – Dejansko stanje, postopek v glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

3. Cimber Air A/S (v nadaljevanju: Cimber Air) je del skupine Cimber Air, ki je v lasti holdinga z istim imenom in družbe SAS. Njegova glavna dejavnost je zagotavljanje regionalnih letalskih povezav po Evropi v sodelovanju z družbo SAS in Lufthanso. Cimber Air ponuja lete na Danskem in mednarodne lete med Dansko in drugimi državami; pokriva tudi proge z odhodom in prihodom zunaj danskega ozemlja.(4)

4. Družba ima v lasti deset zrakoplovov,(5) ki jih uporablja tako, da se isti zrakoplov lahko uporabi za vse vrste poletov.

5. Dejavnost Cimber Air na področju zračnega prometa se loči na nacionalni in mednarodni del. Presoja obsega prometa enega ali drugega dela pa je odvisna od enote, ki se vzame kot merilo. Če se vzame kot merilo promet ali razmerje „ponujeni sedeži/kilometri“ in „potniki/kilometri“, ima zunanji promet neznatno prednost. Če pa se vzame za merilo število potnikov in pogostost letov, je „nacionalni“ del višji.(6)

6. Cimber Air je od Skatteministeriet (dansko ministrstvo za finance) zahteval vračilo DDV, plačnega za obdobje med 1. majem 1996 in 30. aprilom 2001, ki ga je plačal za dobavo blaga in opravljanje storitev za notranji trgovski prevoz potnikov, in prav tako zahtevala, da so tako ene kot druge transakcije oproščene davka po drugem navedenem datumu, ker je njena glavna dejavnost zagotavljanje mednarodnih povezav. Tožena stranka je izpodbijala te navedbe.

7. Spor v postopku pred Vestre Landsret je bil osredotočen na obseg oprostitev, določenih v členu 15(6), (7) in (9) Šeste direktive, zlasti na to, ali zadnja omenjena odstavka zajemata transakcije, namenjene letalom za polete na notranjih povezavah.

8. Dansko sodišče je ob dvomu, kako razlagati te določbe Šeste direktive, od česar je odvisna odločitev v zadevi, Sodišče postavilo dve vprašanji za predhodno odločanje:

1) Ali je treba določbe člena 15(7) in (9) ter (6) Šeste direktive (Direktiva Sveta 77/388/EGS) razlagati tako, da država članica ne more oprostiti DDV dobav za zrakoplov, ki leti na notranji progi, ne glede na to, da ga uporablja letalska družba, ki izvaja polete predvsem na mednarodnih zračnih poteh, ali pa ima ta država članica obveznost take dobave oprostiti DDV?

2) Ob pritrdilnem odgovoru, katera merila, na primer promet, sedeži/kilometri, potniki/kilometri ali število potnikov ali letov, so odločilna, da bi se ugotovilo, ali letalska družba leti predvsem na mednarodnih zračnih poteh v smislu člena 15(6)?

II – Postopek pred Sodiščem Evropskih skupnosti

9. Pisna stališča so v postopku pred Sodiščem v skladu z rokom, navedenim v členu 20 Statuta ES Sodišča, predložili danska vlada, Cimber Air in Komisija.

10. Na obravnavi 4. marca 2004 so tisti, ki so sodelovali v pisnem delu, in nemška vlada ustno predstavili svoje utemeljitve.

III – Pravila Skupnosti, ki so predmet razlage

11. Šesta direktiva ureja oprostitve v Naslovu X. V členu 13 najdemo oprostitve na ozemlju države, v členu 14 oprostitve pri uvozu, medtem ko so v členu 15 navedene oprostitve pri izvozu iz Skupnosti in podobnih transakcijah ter pri mednarodnih prevozih.(7) V tej zadnji kategoriji razlikuje med pomorskim in zračnim prometom, na katerega se še posebej nanašajo odstavki, katerih razlaga se zahteva v tem postopku; člen določa:

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

[...]

6. dobavo, izboljšave, popravilo, vzdrževanje, zakup in najem zrakoplovov, ki jih uporabljajo letalske družbe predvsem za 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;

[...]

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

[...]"

IV – Odbitek in vračilo DDV za storitve za zrakoplove v skladu z danskim pravom

12. Poznavanje pravil danskega prava, predvsem tistih pravil, ki se nanašajo na obdavčenje dobav in storitev za letala za trgovski promet, ni bistvenega pomena za odgovor na vprašanja, ki jih je postavilo Vestre Landsret, daje pa boljše razumevanje predstavljenih problemov v sporu o glavni stvari.

13. Pravila o DDV so zapisana v *lov om merværdiafgift* (v nadaljevanju: momsloven). Zdaj veljavna različica je v prečiščenem zakonu št. 804 z dne 16. avgusta 2000, ki je nadomestil prejšnji zakon, ki je začel veljati 1. julija 1994.

14. Člen 34(1) oprosti davka: 1. dobavo blaga in opravljanje storitev namenjenih opremljanju, oskrbovanju z gorivom in drugemu oskrbovanju zrakoplovov na mednarodnih zračnih poteh (točka 7); 2. prodajo in najem zrakoplovov, z izjemo turističnih letal, in dobavo ali najem opreme, vgrajene v zrakoplov; popravilo, vzdrževanje in nadgradnjo (točki 8 in 9) in 3. dobavo blaga za oskrbovanje z gorivom in drugo oskrbovanje ter za potrošnjo ali prodajo na krovu v skladu s carinsko zakonodajo (točka 16). Uporaba oprostitve je odvisna od narave potovanja, razen pri dejavnostih, navedenih v tokah 8 in 9, ki so vedno oproščene, ne pa pri turističnih letalih.

15. Po drugi strani pa momsloven oprosti DDV domači in mednarodni prevoz potnikov (člen 13(1)(15)), tako da v skladu s členom 37(1) letalske družbe niso upravičene odbiti DDV, ki jim je bil zaračunan za nakup blaga in storitev za to trgovsko dejavnost. Vendar je na mednarodnih poteh, če prevoz ni oproščen v skladu s členom 34, možen odbitek, saj člen 45(3) dopušča vračilo deleža, plačnega na Danskem za transakcije, povezane s prevozom potnikov do drugih držav.

16. Če povzamem, Cimber Air ne more dobiti vračila davka, ki ga plačuje za nakup blaga in storitev za polete na Danskem.

V – Presoja vprašanj za predhodno odločanje

A – Nekaj podrobnih navedb, ki so večinoma kot le terminološke

17. Mednarodni pretok blaga temelji na načelu obdavčitve na namembnem kraju ali na kraju porabe. Da bi se izognili „izvozu“ posrednih davkov iz države porekla – kar bi povzročilo dvojno obdavčitev –, je treba določiti sistem oprostitve zunanjih transakcij.⁽⁸⁾ Povedano drugače, kot je že opozorilo Sodišče v sodbi Lange,⁽⁹⁾ namen oprostitve v členu 15 Šeste direktive je, da se potrošnike držav nečlanic ne bi zavezalo k plačilu DDV (točka 20).

18. Šesta direktiva je bila spremenjena z Direktivo 91/680/EGS,⁽¹⁰⁾ katere glavni cilj je bil, da se po odpravi davčnega nadzora na notranjih mejah poenostavi prehod na končni sistem obdavčitve trgovine znotraj Skupnosti v skupnem sistemu DDV z obdavčitvijo trgovine v državi članici porekla. Ker pogojev, potrebnih za odpravo nadzora, ni bilo mogoče vzpostaviti do 31. decembra 1992 (dan pred predvidenim datumom za odpravo), je prišlo teži prehodno obdobje, v katerem se je ohranilo pravilo obdavčitve v namembni državi članici.⁽¹¹⁾ Dokler končni sistem ni bil vzpostavljen, se je za obdavčitev začel šteti kraj pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki jih za plačilo na ozemlju države opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, kraj, kjer se blago nahaja, ko se konča odpošiljanje ali prevoz osebi, ki ga je pridobila (člena 28a(1)(a) in 28b(A)(1) Šeste direktive). Po drugi strani pa te transakcije niso obdavčene, če

je kupec posameznik, ki ni davčni zavezanec.

19. Člen 15 je bil spremenjen, da bi se določila oprostitve pri izvozu „iz Skupnosti“. Ta sprememba je smiselna, ker če pridobitve znotraj Skupnosti, ki jih opravi posameznik, niso obdavčene, ni treba, da se oprosti, (12) tiste pridobitve, ki jih opravi davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, pa so vedno obdavčene. Hkrati pa je, da se izognemo dvojnemu obdavčevanju, takšna dobava oproščena davka v državi članici porekla (člen 28c(A)(a)).

20. Prej omenjena sprememba iz leta 1991 nima nikakršnega vpliva na prevoz oseb, če pa se nanaša na prevoz blaga, ga obravnava kot pomožnega in pomembnega za uresničenje pravnih transakcij, omenjenih v členu 28a. (13) V skladu z zgoraj navedenim so prevozne storitve potnikov opravljene na kraju prihoda (člen 9(2)(b) Šeste direktive), tako da države članice lahko obdavčijo prevozno storitev med dvema točkama njegovega ozemlja, čeprav se prevoz opravi izven ozemlja države, vendar ne da bi posegale v davčno pristojnost drugih držav. (14) Kot je navedlo Sodišče v sodbi Reisebüro Binder, (15) pri prevozu potnikov med več državami članicami je treba za popolno presojo te storitve upoštevati sorazmerje glede na prevožene razdalje v posamezni državi članici.

21. Na podlagi zgornjih navedb lahko sklepamo dvoje: 1. pojem „mednarodni prevoz“ v členu 15(6) Šeste direktive se nanaša na prevoz na ozemlju več kot ene države članice in 2. nova ureditev nikakor ne spreminja tega pojmovanja. (16)

22. Od leta 1991, ko je sprememba začela veljati, vsakič ko uporabimo ta izraz v okviru Šeste direktive, obstaja možnost, da se njegov pomen razširi na prevoze zunaj Unije. Pojasnila, ki sem jih navedel, so nujna, da se izognemo kakršni koli zmedbi; v nadaljevanju sklepnih predlogov je treba ta izraz ali druge podobne izraze razumeti tako, da se nanašajo na promet zunaj ozemlja države članice, čeprav ni nujno, da se namembni kraj nahaja v tretji državi; ti izrazi so najverjetneje tisto, kar je sprožilo dvome danskemu sodišču.

B – Merila za razlago

23. V sklepnih predlogih, ki sem jih predstavil 12. julija 2001 v zadevi CSC Financial Services, (17) sem navedel merila, na katerih bi morala temeljiti razlaga določb, ki nekatere transakcije oproščajo DDV.

24. Prvič, poudaril sem, kot je Sodišče večkrat navedlo v sodni praksi, (18) da je treba vsako oprostitve davčne obveznosti razlagati ozko, saj gre za izjemo od splošnega načela obdavčljivosti, določenega v členu 2(1) Šeste direktive.

25. Prav tako sem poudaril načelo nevtralnosti, ki ureja skupni sistem DDV, načelo, v katerega posegajo davčne oprostitve, tako da omejuje načelo splošne davčne obveznosti, s katerim pa se ohranja konkurenca na enotnem trgu.

26. Ta dva vidika imata poseben pomen za odgovor, ki bi ga bilo treba dati na vprašanje za predhodno odločanje, saj so, kot sta poudarili Komisija in danska vlada, nekatere izmed določb, omenjenih v vprašanjih, očitne izjeme od splošne davčne obveznosti, kar je nujno zaradi praktičnih razlogov, povezanih s težavami pri pobiranju davka. Poleg tega sem v sklepnih predlogih zadeve, navedene v opombi št. 11, predstavil razlikovanje med objektivnimi in subjektivnimi oprostitvami; kot je razloženo spodaj, spadajo tiste, navedene v členu 15(7) in (9) Šeste direktive, v prvo kategorijo in ker odražajo pragmatične in kratkoročne razloge, ki niso povezani s splošnimi načeli pravnega sistema, zahtevajo še strožjo uporabo načela ozke razlage.

C – Oprostitve transakcij za zrakoplove

27. Člen 15 Šeste direktive omenja tri vrste dejavnosti, ki se nanašajo na letala za komercialne namene:(19)

1. dobavo, izboljšave in zakup zrakoplovov ter popravilo, vzdrževanje in najem zrakoplovov ali opreme, ki je vgrajena ali se pri tem uporablja (odstavek 6);
2. dobavo blaga zaradi oskrbovanja z gorivom in drugega oskrbovanja zrakoplovov (odstavek 7);
3. drugo opravljanje storitev za neposredne potrebe zrakoplovov ali njihovega tovora (odstavek 9);

28. Povezovalni dejavnik, ki nam pove, ali se za prvo vrsto dejavnosti uporabi izjema ali ne, je letalska družba, ki zagotavlja prevoz, tako da če ta opravlja prevoz „predvsem“ na mednarodnih zračnih poteh za plačilo, je upravičena do davčne oprostitve, ne glede na to, ali zrakoplove uporablja za notranje lete ali za lete zunaj ozemlja države. V tej točki ni nesoglasja v tem postopku.

29. Nesoglasje nastopi pri razlagi odstavkov 7 in 9. Po mnenju Komisije in danske vlade so oprostitve, ki jih navajata, predvidene le za obdavčljive transakcije, ki se nanašajo na letala za uporabo na mednarodnih zračnih poteh, po mnenju Cimber Air in nemške vlade pa se njihova uporaba ujema z uporabo odstavka 6, povezovalni dejavnik pa je prav tako letalska družba, tako da če njena „zunanja komponenta“ prevlada, storitve, našteje v teh odstavkih, niso predmet davka, čeprav so namenjene zrakoplovom, ki letijo znotraj ozemlja države.

30. Utemeljitev Cimber Air in nemške vlade se zdijo bolj privlačne in na prvi pogled se zdi njun vidik bolj pravilen. Dobesedna razlaga odstavkov 7 in 9 v zvezi z odstavkom 6 pelje do sklepa, da so zrakoplovi v teh določbah zrakoplovi, „ki jih uporabljajo letalske družbe predvsem za polete na mednarodnih zračnih poteh za plačilo“, in da ni pomembno, katere letalske povezave zagotavljajo. Preprostost pri uporabi davka in gospodarska stvarnost, ki sta v sodni praksi Skupnosti pomembni merili,(20) govorita v prid tej razlagi, dobavitelji namreč težko razlikujejo med blagom in storitvami za notranji let in tistimi, namenjenimi za mednarodni let.(21) Končno, sistematični pristop k členu 15 bi potrdil njuno mnenje, ker bi lahko „podobne“ transakcije, omenjene v določbah člena, vključevale tudi tiste, ki so namenjene za letala, ki jih uporabljajo letalske družbe, ki letijo predvsem na mednarodnih zračnih poteh, za lete na notranjih progah.

31. Kljub temu poglobljen pregled teh določb in pozorni pogled skupnega sistema DDV raztopita navajanja tožene stranke v postopku v glavni stvari in nemške vlade kot koške sladkorja v skodelici čaja in pokažeta, da medtem ko se oprostitve, navedena v odstavku 6, nanaša na letalsko družbo, kar ji daje subjektivni značaj, je uporaba drugih dveh oprostitvev odvisna od narave poti, ki jo preleti zrakoplov, kar daje izjemi brez dvoma objektivni značaj.

32. Merilo za razlago zgradbe člena 15 nas pripelje do drugačnega rezultata, kot sta ga priporočila Cimber Air in nemška vlada. Določba člena navaja oprostitve pri izvozu iz Skupnosti in podobnih transakcijah ter pri mednarodnih prevozi. Prva kategorija vključuje prve tri odstavke, ki se nanašajo na splošno oprostitve zunanje trgovine ter oprostitve blaga, ki ga potniki prevažajo v svoji osebni prtljagi, in nekaterih storitev na premišninah, pridobljenih ali uvoženih za namen ponovnega izvoza zunaj meja Skupnosti.

33. Oprostitve pri transakcijah, podobnih izvozu, so tiste, ki se nanašajo na pridobitve blaga in opravljene storitve v okviru diplomatskih in konzularnih odnosov, mednarodnih organizacij in mednarodne humanitarne pomoči (odstavka 10 in 12). Prav tako so podobne transakcije dobave

zlata centralnim bankam (odstavek 11), opravljanje pomožnih storitev izvoza ali uvoza po posebnem sistemu ter storitve, ki jih opravijo pooblašenci kot del zunanjih oproščenih transakcij (odstavka 13 in 14).

34. Drugi odstavki člena 15 (odstavki od 4 do 9)(22) se nanašajo na zunanji promet plovil in zrakoplovov. Določbe, ki so predmet razlage v tem postopku za predhodno odločanje, niso podobne transakcije pri izvozu, ki so oproščene, ampak se nanašajo na mednarodni letalski promet.(23)

35. Ta pravila se torej nanašajo na dobavo blaga in opravljanje storitev za letala za tako potovanje. Kljub temu se zgodi, da je v praksi en zrakoplov uporabljen brez razlike za notranje polete in za polete na mednarodnih zračnih poteh, tako je nemogoče ločiti, katere transakcije pripadajo enim poletom in katere drugim. Tako je pri dobavi za zrakoplov in pri njegovem opremljanju ter njegovi izboljšavi, popravilu, vzdrževanju, zakupu in najemu, torej transakcijah iz odstavka 6. Dejstvo, da jih je nemogoče ločiti, povzroča take težave pri upravljanju z davkom, da se je treba zateči k pravni fikciji, v skladu s katero se oprostijo vse te transakcije, če je prejemnik družba, ki izvaja polete „predvsem“ na mednarodnih zračnih poteh za plačilo, torej družba, ki svoje zrakoplove uporablja v glavnem za zunanji promet. Vsi udeleženci tega postopka so soglasni glede te točke.

36. Vendar se zdijo težave manjše pri oskrbovanju z gorivom in drugemu oskrbovanju ter storitvah iz odstavka 7 ter odstavka 9. V nasprotju s transakcijami, ki sem jih predstavil v prejšnji točki, kjer je predmet dejansko nedeljiv, so dobava živil in ponujena pomoč za neposredne potrebe prevoznih sredstev in njihovega tovora (kot na primer storitve iskanja, pristojbine za vzletanje in pristajanje, uporaba prostorov za sprejem potnikov ali prevoz blaga, uporaba parkirnih prostorov in hangarjev za zrakoplove ali za ravnanje z nespremno prtljago)(24) transakcije, ki jih je mogoče pripisati posameznemu letu. Druge dobave, kot na primer dobave pogonskih goriv, je težje porazdeliti, vendar so po naravi deljive in jih lahko sorazmerno porazdelimo med posamezne proge.(25) Res je, da naloga ni vedno preprosta, toda težave, ki se lahko pojavijo, niso tako velike, da bi upravičevale izjemo od načela splošne uporabe DDV.(26) Pravilo ozke razlage, ki sem ga že omenil, se tukaj izrazi v celoti in govori v prid zavrnitvi mnenja Cimber Air in nemške vlade. Ne smemo pozabiti, kot je Sodišče razsodilo v zgoraj navedeni sodbi Velker International Oil Company, da je treba zlasti upoštevati ozko razlago, ker gre za določbe, ki vsebujejo izjemo od pravila obdavčitve transakcij znotraj ozemlja države (točka 20).

37. Ob vsaki drugi rešitvi bi postali vprašljivi temelji skupnega sistema DDV.

38. Kot sem omenil v sklepnih predlogih v zadevi Lipjes, na katere sem se že skliceval, je DDV davek na dejanja potrošnje kot odraz gospodarske zmožnosti ljudi. Namen, ki ga je dosegel zakonodajalec, je obdavčitev transakcij gospodarskih družb in strokovnjakov, ki potem prenesejo davčno obveznost na končnega potrošnika, tako da je obdavčitev „nevtralna“. Iz tega izhaja, da vsak davčni ukrep, ki kot objektivne izjeme oprosti DDV transakcije, ki so načeloma obdavčene, pretrga vez in uniči nevtralnost, tako da ga je treba razlagati in uporabljati v omejenem obsegu. Pretrganje vezi torej lahko nastopi samo enako v tem smislu, da sta dobava blaga in opravljanje storitev enake vrste brez izjeme ali oproščena ali obdavčena.(27)

39. Razlaga, ki jo je predlagal Cimber Air, ne upošteva tega bistvenega pravila, čeprav glede na zgoraj navedene razloge za tako opustitev ni nobene utemeljitve.

40. Če bi transakcije v členu 15(7) in (9) Šeste direktive, ki se nanašajo na letala, ki letijo na notranjih progah, jih pa zagotavljajo letalske družbe, katerih glavna dejavnost je mednarodni letalski promet potnikov, morale biti oproščene davka, bi te družbe brez razloga imele prednost pred družbami, ki opravljajo izključno ali pretežno prevoz potnikov znotraj meja države. Ne obstaja

razlaga, ki bi dopuščala, da se davka oprostito transakcije znotraj ozemlja države,(28) ki se jih lahko posamično identificira in se jih zato lahko pripiše posamezni letalski progi. Nasprotna rešitev ne bi upoštevala načela splošne uporabe davka, uničila bi njegovo nevtralnost in pomenila resno oviro pri uresničevanju resnične konkurence na enotnem trgu.

41. Odgovor, ki ga predlagam, temelji na splošnih pogojih pravnega sistema Skupnosti in pusti ob strani zakonodaje držav članic, saj ponujajo različne rešitve.(29) Tako se sistem, kot je danski, potem ko določi splošno oprostitve za dobavo, izboljšave, popravilo, vzdrževanje, zakup in najem zrakoplovov, ki jih uporabljajo letalske družbe, take, kot so opisane zgoraj, nanaša v zvezi z dobavo blaga, oskrbovanjem z gorivom in drugim oskrbovanjem ter drugimi storitvami na zrakoplove, ki se uporabljajo za zunanje polete.(30) Tak je tudi angleški zakon *Value Added Tax Act 1994* (člen 30(6)(b)), ki oprošča dobave za polete do namembnih krajev, ki se nahajajo zunaj ozemlja Združenega kraljestva.

42. Kljub temu je v drugih pravnih redih drugače. Luksemburški zakon z dne 12. februarja 1979 o davku na dodano vrednost(31) v členu 43(1)(h) oprošča, ne da bi se spuščal v podrobnosti, transakcije za potrebe zračnega prevoza zrakoplovov, ki jih uporabljajo letalske družbe predvsem na mednarodnih zračnih poteh za plačilo. V Belgiji zakon z dne 3. julija 1969, ki je uvedel *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*,(32) ne oprosti samo dobave zrakoplovom in s tem povezanih storitev, ko zrakoplove uporabljajo letalske družbe take vrste (člen 42(2)(1), (2) in (3)), ampak tudi oskrbovanje z gorivom in drugo oskrbovanje letal, ki jih te družbe uporabljajo (člen 42(2)(4)).

43. Tretja skupina držav članic uporablja isti sistem pravil kot Šesta direktiva, tako da načeloma razlaga njihovih določb povzroča enake dvome kot skupnostna ureditev. Taki so *Code général des impôts* (člen 262(II)(4), (5), (6) in (7)) v Franciji, *Umsatzsteuergesetz* (§ 8)(33) v Nemčiji in *Ley del impuesto sobre el valor añadido* (člen 22(4), (6) in (7)) v Španiji.(34) V tej državi Reglamento del impuesto(35) jasno pove, da gre za transakcije v zvezi z zrakoplovi, ki letijo na mednarodnih zračnih poteh,(36) kar je potrdila tudi pravna doktrina.(37)

44. Končno, nacionalne ureditve nimajo skupnega merila, ki bi dopustilo odpraviti vse dvome, ki jih je sprožilo Vestre Landsret. Rešitev je torej treba najti na podlagi načela, ki vladajo skupnemu sistemu DDV, iz česar lahko sklepamo, kot sem že povedal, da se oprostitve, navedene v členu 15(7) in (9) Šeste direktive, nanašajo na transakcije v zvezi z letali, ki letijo zunaj ozemlja države, ne glede na to, ali jih letalska družba uporablja predvsem za polete na mednarodnih zračnih poteh za plačilo.

45. Odgovor, ki ga predlagam Sodišču za prvo vprašanje, pomeni, da na drugo vprašanje ni treba odgovoriti.

VI – Predlog

46. Ob upoštevanju zgoraj navedenih ugotovitev predlagam Sodišču, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Vestre Landsret, odgovori:

„Določbe člena 15(7) in (9) 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 je treba razlagati tako, da države članice niso zavezane oprostiti transakcije, ki so navedene v teh določbah, če so te transakcije namenjene za zrakoplove, ki letijo na notranjih progah, čeprav te lete zagotavljajo letalske družbe, katerih glavna dejavnost je mednarodni letalski promet za plačilo.“

- 2 – Vestre Landsret je sodišče prve stopnje, pristojno za civilne in kazenske zadeve. Prav tako je pristojno za tožbe, vložene zoper upravne akte, predvsem za tožbe v davčnih zadevah.
- 3 – Šesta direktiva 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 L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).
- 4 – Sodelovanje z družbo SAS zajema notranje prevoze na Danskem in polete z namembnim krajem v tujini in z odhodom iz Københavna, Karupa in Sønderborga. Sodelovanje z Lufthanso pa zajema notranje povezave v Nemčiji in regionalne proge po Evropi z odhodom iz Berlina in Hamburga.
- 5 – Dva od teh je dala v najem drugim družbam, medtem ko ima sama pet drugih, ki jih je vzela v najem.
- 6 – Razlike med uporabljenimi parametri niso izrazite, najvišji delež notranjega prometa je 62,24 %, če se vzame za merilo število potnikov (za obdobje 1996/1997), najnižji delež pa 32,41 % glede na merilo „potniki/prevoženi kilometri“ (v obdobju 2000/2001). V vsakem primeru je obseg prometa tega dela dejavnosti družbe vedno nižji (49,37 %, 48,90 %, 39,51 %, 41,51 % in 33,60 % za obdobja 1996/1997, 1997/1998, 1998/1999, 1999/2000 in 2000/2001).
- 7 – Naslov X se konča s členom 16 „Posebne oprostitve v zvezi z mednarodnim blagovnim prometom“.
- 8 – Pérez Herrero, L. M.: *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial, S. L., 1^a ed., Barcelona, 1997, str. 236.
- 9 – Sodba z dne 2. avgusta 1993 (C-111/92, Recueil, str. I-4677).
- 10 – Direktiva Sveta z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive št. 77/388 zaradi odprave davčnih meja (UL L 376, str. 1).
- 11 – To mnenje sem že izrazil v sklepnih predlogih, ki sem jih predstavil 13. januarja 2004 v zadevi Lipjes (C-68/93), v kateri Sodišče še ni odločilo.
- 12 – Oprostitev predvideva, da je bila transakcija prvotno predmet obdavčitve, saj ne moremo govoriti o oprostitvi, kadar ni obdavčitve.
- 13 – Pri opravljanju storitev pri prevozu blaga znotraj Skupnosti je transakcija na splošno obdavčena v državi članici odhoda (člen 28b(C)(2) Šeste direktive).
- 14 – Sodbi z dne 23. januarja 1986 v zadevi Trans Tirreno Express (283/84, Recueil, str. 231, točka 21) in z dne 13. marca 1990 v zadevi Komisija proti Franciji (C-30/89, Recueil, str. I-691, točka 18).
- 15 – Sodba z dne 6. novembra 1997 (C-116/96, Recueil, str. I-6103).
- 16 – Ker je zakonodajalec menil, da je to nujno, je leta 1991 vnesel spremembe v člen 15 Šeste direktive (poleg naslova je spremenil točke 1, 2, 3, 10, 12, 13 in 14).
- 17 – Sodba z dne 13. decembra 2001 (C-235/00, Recueil, str. I-10237).
- 18 – Sodbe z dne 26. junija 1990 v zadevi Velker Internacional Oil Company (C-185/89, Recueil, str. I-2561, točka 19), z dne 5. junija 1997 v zadevi SDC (C-2/95, Recueil, str. I-3017, točka 20), z

dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-359/97, Recueil, str. I-6355, točka 64) in z dne 8. marca 2001 v zadevi Skandia (C-240/99, Recueil, str. I-1951, točka 32). 20. novembra 2003 je Sodišče razglasilo tri sodbe, v katerih je potrdilo ozko razlago oprostitev (v zadevi Assunrandør-Societetet, C-8/01, Recueil, str. I-13711; v zadevi Margarete Unterpertinger, C-212/01, Recueil, str. I-13859, in v zadevi Peter d'Ambrumenil, C-307/01, Recueil, str. I-13989, točke 36, 34 in 52).

19 – Odstavek 2, ki se nanaša na zasebna in turistična letala, ni upošteven v tej zadevi.

20 – V nekaterih primerih Sodišče uporablja gotova in preprosta merila pri uporabi pravil Šeste direktive (glej na primer sodbo z dne 25. januarja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji, C-429/97, Recueil, str. I-637, točka 49). V drugih okoliščinah se opira na gospodarsko stvarnost (sodba z dne 20. februarja 1997 v zadevi DFDS, C-260/95, Recueil, str. I-1005, točka 23). Prav zaetek člena 15 Šeste direktive zahteva pravilno in preprosto uporabo oprostitev.

21 – Težava je še večja, če si zamišljamo, da se lahko letalo, ki en dan leti zunaj meja države, naslednji dan uporabi za notranji let.

22 – To so odstavki, ki niso bili spremenjeni z Direktivo 91/680, ostali so v izvirnem besedilu.

23 – Razlog, da jih upoštevamo kot oproščene DDV, je isti kot tisti, ki upravičuje oprostitve pri izvozu in podobnih transakcijah (glej točko 21 zgoraj navedene sodbe Lange), toda ta element ne dopušča, da pride do zamenjave med tremi kategorijami.

24 – Danska vlada v pisnih stališjih pojasnjuje, da v zvezi s pristojbinami za vzletanje in pristajanje, dobavo hrane za restavracijo na krovu in ravnanjem z nespremno prtljago dobavitelji ne zaračunavajo DDV, razen če letalo zagotavlja notranji prevoz.

25 – V danskem sistemu je glede pogonskih goriv davek vedno zaračunan, toda družba napravi mesečno poročilo porabe, s katerim se ta porazdeli na notranje polete in polete na mednarodnih zračnih poteh. Tako se lahko davek, plačan za slednje, vrne.

26 – V sodbi z dne 27. oktobra 1992 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-74/91, Recueil, str. I-5437) je Sodišče razsodilo, da tehnične težave s porazdelitvijo opravljanja letalskega prevoza na del v Skupnosti in na del izven Skupnosti ne upravičujejo, da se ne bi upoštevala Šesta direktiva (točka 12). Sodišče je to sodno prakso potrdilo v zvezi s križarjenji na morju s sodbo z dne 23. maja 1996 v zadevi Komisija proti Grčiji (C-331/94, Recueil, str. I-2675, točka 12). Te težave so ravno osrednja trditev Cimber Air, kar je njegov zastopnik priznal pri odgovarjanju na vprašanja, ki sem mu jih postavil med obravnavo. Po drugi strani te težave niso tako nerešljive, kot se zdi, namreč po tem, kar je v zvezi z namero tožene stranke povedal predstavnik danske vlade, veljavni sistem v njegovi državi deluje že 30 let.

27 – V sodbah z dne 7. septembra 1999 v zadevi Gregg (C-216/97, Recueil, str. I-4947, točka 20) in z dne 10. septembra 2002 v zadevi Kügler (C-141/00, Recueil, str. I-6833, točka 30) je Sodišče odločilo, da načelo davčne nevtralnosti nasprotuje temu, da bi bili gospodarski subjekti, ki opravljajo iste transakcije, obravnavani drugače pri pobiranju DDV.

28 – Naj spomnim, da je v skladu s členom 2(1) Šeste direktive predmet obdavčitve „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi *na ozemlju države* za plačilo“ (poudaril sam).

29 – Sodišče je večkrat in v različnih zadevah uporabilo „koncept prava Skupnosti“ kot določen pojem, ki se pojavi v pravilu, ki izhaja iz institucij Unije in ki se ga ne sme razlagati glede na

posebnosti nacionalnih sistemov, ampak na podlagi zahtev pravnega reda Skupnosti. Na področju DDV lahko ob tem navedem na primer pojem „najem nepremičnin“ (glej sodbo z dne 12. junija 2003 v zadevi Sinclair Collis (C-275/01, Recueil, str. I-5965, točka 22) in tam navedene sodbe), ki se mu bom kmalu posvetil v zadevi Temco Europa (C-284/03).

30 – Člen 34(1)(7) momslovena oprosti samo dobavo blaga in opravljanje storitev za opremljanje, oskrbovanje z gorivom in drugo oskrbovanje zrakoplovov na mednarodnih zračnih poteh.

31 – *Mémorial A* 1979, str. 451 in naslednje.

32 – *Moniteur belge* z dne 17. julija 1969.

33 – Zakon z dne 9. junija 1999 (BGBl. I 1999, str. 1270).

34 – Zakon št. 37/1992 z dne 28. decembra (*Boletín Oficial del Estado* – v nadaljevanju: BOE – z dne 29. decembra 1992, str. 44247). Člen 22(4) oprosti: „dobavo, izboljšave, popravilo, vzdrževanje, celotni zakup ali najem naslednjih zrakoplovov: 1. zrakoplovov, ki jih letalske družbe uporabljajo predvsem na mednarodnih zračnih poteh pri izvajanju gospodarske dejavnosti prevoza blaga in potnikov za plačilo“. V odstavkih 6 in 7 tega člena je predvidena ista oprostitvev za oskrbovanje z gorivom in drugo oskrbovanje ter drugo opravljanje storitev za letala, omenjena v izjemah prej navedenega odstavka 4. Prejšnji zakon, ki je urejal ta davek (zakon 30/1985 z dne 2. avgusta), je bil jasnejši in se je v členu 10(4) nanašal na: „zrakoplov[e], ki zagotavljajo mednarodne letalske povezave“.

35 – Ta predpis je bil sprejet dan za zakonom s kraljevim dekretom št. 1624/1992 (BOE z dne 31. decembra 1992).

36 – Člen 10(3) določa: „1. Oprostitev se nanaša na povratne prevoze s pristankom na ozemljih, ki se nahajajo zunaj ozemeljskega področja uporabe davka. 2. Oprostitev se ne nanaša na prevoz potnikov in njihove prtljage, ki so po tem, ko so začeli pot na ozemlju Španije in Portugalske ali Balearskih otokov, prispeli v namembni kraj na teh istih ozemljih, čeprav ladja ali letalo nadaljuje pot proti pristaniščem ali letališčem, ki se nahajajo zunaj teh ozemelj.“

37 – Serrano Sobrado, J. A., *El IVA en el comercio exterior*, edición del Banco Exterior de España, Madrid 1987, meni, da se oprostitvev nanaša na zrakoplove, ki dejansko letijo na mednarodnih poteh (str. 38). Takšnega mnenja je tudi 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, str. 43. Vendar je treba priznati, da je stališče španske uprave povsem drugačno, ker je z odločbo, ki ni zavezujoča, z dne 27. aprila 1993 (spis 496/93) Dirección General de Tributos razsodila, da je „dobava proizvodov za oskrbovanje oproščena, če so ti proizvodi uporabljeni ali potrošeni med mednarodnimi leti ali leti na notranjih progah teh zrakoplovov.“ Ko je pojasnila člen 7(6) Reglamento de la Ley de 1985 (sprejetega s kraljevim dekretom št. 2028/1985 z dne 30. oktobra – BOE z dne 31. oktobra 1985), je menila, da je „oproščena dobava proizvodov, namenjenih za oskrbovanje zrakoplovov, ki letijo na mednarodnih progah ali podobnih progah“ (odločba z dne 23. decembra 1986, objavljena v BOE z dne 26. januarja 1987).