

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

PEDRA CRUZ VILLALÓNA

přednesené dne 26. dubna 2012(1)

Věc C-33/11

A Oy

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Korkein hallinto-oikeus (Finsko)]

„Šestá směrnice o DPH – Osvobození od daně podle čl. 15 odst. 6 – Pojem ‚letadla využívaná leteckými společnostmi‘, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu – Dodání letadla hospodářskému subjektu, který sám neprovozuje zejména mezinárodní leteckou dopravu, ale který ponechá letadlo k užívání letecké společnosti – Letecké společnosti provozující charterové lety“

I – Úvod

1. Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud Finska) pokládá v této věci Soudnímu dvoru tři předběžné otázky týkající se výkladu šesté směrnice(2) v souvislosti s osvobozením od DPH, které se vztahuje na dodání letadel, jež mají být „využív[ána] leteckými společnostmi, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu“.

2. Výkladové pochybnosti vnitrostátního soudu vycházejí především ze tří skutkových okolností: zaprvé společnost, která letadla poskydila, není leteckou společností ve smyslu sporného ustanovení, třebaže užívání letadel ponechala prostřednictvím pronájmu jinému podniku, který tuto podmínku splňuje; zadruhé dotčená letecká společnost je společností provozující charterové lety; a konečně mezi fyzickou osobou, která je držitelem podílu ve společnosti vlastnící letadlo, touto společností a samotnou leteckou společností existuje značně složitá síť vztahů.

3. Použitelnost výjimky stanovené v čl. 15 odst. 6 šesté směrnice za takových okolností, jako jsou dotčené okolnosti, je otázkou v judikatuře dosud neřešenou, která má značný hospodářský význam vzhledem k vysokému výskytu letadlových flotil v pronájmu, který zdá se existuje v odvětví evropské letecké dopravy. Podle údajů předložených navrhovatelkou značný počet členských států v případech, jako je tento, nárok na osvobození přiznává, ale otázka rozhodně není nesporná. Komise vystoupila proti takovému širokému výkladu rozsahu osvobození.

4. Kromě toho je podle mého názoru nutné poukázat na skutečnost, že okolnosti projednávaného případu se vyznačují obzvláštní složitostí. Různé smluvní vztahy a vztahy mezi společnostmi, které obklopují pořízení a využívání letadel, mohou případně vyvolávat podezření z podvodu, ovšem je třeba upozornit, že posouzení těchto skutkových okolností přísluší výlučně vnitrostátnímu soudu.

II – Právní rámec

A – Unijní právo: šestá směrnice o DPH

5. Na projednávanou věc se vztahují ustanovení šesté směrnice, podle jejíhož čl. 2 odst. 1 podléhá DPH dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

6. Článek 15 šesté směrnice mimo jiné stanoví:

„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.

[...]“

B – Vnitrostátní právo

7. Šestá směrnice byla ve Finsku provedena prostřednictvím Arvonlisäverolaki (zákon o DPH ze dne 20. prosince 1993; dále jen „AVL“), jehož relevantní ustanovení, ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení, jsou následující.

8. Podle § 1 odst. 1 bodu 3 AVL musí být státu odvedena DPH z pořízení zboží uvnitř Společenství, k němuž došlo ve smyslu § 26a ve Finsku. Podle § 2b AVL je k odvedení daně z pořízení zboží uvnitř Společenství ve smyslu § 1 odst. 1 bodu 3 povinen ten, kdo si je pořídil.

9. Šestá kapitola AVL (§ 70 až § 72n) upravuje osvobození v souvislosti s mezinárodním obchodem. Podle § 70 odst. 1 bodu AVL se z prodeje letadel, jejich náhradních dílů a vybavení určených k použití subjektem, který provozuje zejména mezinárodní dopravu za úplatu, nevybírá daň.

10. Podle § 72f bodu 1 AVL není pořízení zboží uvnitř Společenství zdaněno v případě, že při jeho dovozu z něj nemusí být odvedena daň. Podle § 94 odst. 1 bodu 9 AVL je dovoz lodí ve smyslu § 58 odst. 1 a letadel, jejich náhradních dílů a vybavení ve smyslu § 70 odst. 1 bodu 6 AVL osvobozen od daně.

III – Původní spor a předběžné otázky

11. V roce 2002 a v roce 2004 zakoupila finská společnost A Oy od francouzského výrobce dvíř trysková letadla. A Oy byla zaregistrována jako vlastník letadel a společnost B Oy, která řídí

mezinárodní společnost provozující charterové lety, jako jejich uživatel. Veškerý kapitál společnosti A Oy je v držení fyzické osoby X. Společnost A Oy vlastní 25 % společnosti C Oy a ta vlastní podíl ve výši 78 % ve společnosti B Oy.

12. Francouzský prodejce deklaroval obě plně jako prodej skutečný uvnitř Společnosti. Společnost A Oy ve Finsku nedeklarovala pořízení letadel jako pořízení zboží uvnitř Společnosti. V roce 2003 a v roce 2005 společnost A Oy prodala letadla podniku zaregistrovanému na Kypru za cenu nižší, než byla jejich kupní cena.

13. Na základě smlouvy uzavřené mezi oběma společnostmi byla společnost B Oy oprávněna najmout si od společnosti A Oy letadla pro své vlastní komerční účely a zároveň této společnosti fakturovala údržbu letadel a lety(3).

14. Celkový obrát, kterého dosáhla společnost A Oy v účetních obdobích od 1. ledna do 31. prosince 2002 a od 1. ledna 2003 do 30. června 2004 pocházel v celém rozsahu ze záúčtování prodeje na základě prodejních faktur vystavených na jméno X, s výjimkou faktury vystavené na kyperský podnik, který zakoupil letadla. Tyto faktury, vystavené na jméno X, vlastníka společnosti A Oy, byly založeny na fakturách, jež společnost B Oy vystavila společnosti A Oy za užívání letadel. Záúčtování výdajů souvisejících s letadly se rovněž týkalo hlavně faktur vystavených společností B Oy za údržbu letadel a za lety. Při daňové kontrole bylo zjištěno, že faktury byly prakticky beze změny postoupeny dále na X.

15. Dne 4. listopadu 2005 vydal příslušný finanční úřad v rámci společnosti A Oy dva dodatečné výměry DPH z pořízení uvedených letadel uvnitř Společnosti. Zároveň bylo určeno, že A Oy nemá nárok na odpočet nebo vrácení uvedené DPH.

16. Usnesením ze dne 25. května 2008 Halsingin hallinto-oikeus (správní soud v Helsinkách) zamítl žalobu podanou společností A Oy. Uvedený soud byl toho názoru, že pořízení letadel představuje pořízení zboží uvnitř Společnosti podléhající dani, které společnost A Oy nepřiznala, a že společnost A Oy neprovozuje mezinárodní leteckou dopravu ve smyslu § 70 odst. 1 bodu 6 AVL, nýbrž v praxi jedná jako vlastník společnosti C Oy, která působí v mezinárodním obchodě s výrobky z minerálních olejů. Podle prohlášení o činnosti společnosti B Oy nebyla dotčená letadla touto společností používána v mezinárodní letecké dopravě ve smyslu § 70 odst. 1 bodu 6 AVL. Dohoda mezi oběma společnostmi sloužila výhradně k zajištění přepravy X pro jeho osobní potřebu. Správní soud tedy dospěl k závěru, že společnost A Oy nemá nárok na odpočet nebo vrácení DPH, jež musí být odvedena z pořízení zboží uvnitř Společnosti.

17. Společnost A Oy napadla toto rozhodnutí u Korkein hallinto-oikeus, přičemž uvedla, že z pořízení letadel nebyla povinna zaplatit DPH, jelikož letadla byla používána leteckou společností, která provozuje zejména mezinárodní dopravu za úplatu, a sice společností B Oy. Finské daňové orgány naopak tvrdí, že tato okolnost nemá žádný význam, jelikož tím, kdo letadla pořídil, byla společnost A Oy.

18. Vzhledem k tomu, že Korkein hallinto-oikeus měl za to, že existují pochybnosti o výkladu pojmu „letecké společnosti, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu“, obsaženého v § 15 odst. 6 šesté směrnice, jakož i ohledně toho, zda toto ustanovení brání tomu, aby byl od DPH osvobozen kupující letadel, který je v uvedené mezinárodní dopravě neprovozuje sám, přerušil povodní řízení a položil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je § 15 bod 6 šesté směrnice 77/388/EHS nutno vykládat v tom smyslu, že pod výraz „letecké společnosti, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu“, spadají rovněž komerční letecké společnosti, které provozují zejména mezinárodní charterovou dopravu za

úplatu pro potřeby podniků a soukromých osob?

2) Je čl. 15 bod 6 šesté směrnice 77/388/EHS nutno vykládat v tom smyslu, že v něm stanovené osvobození platí pouze pro dodání letadel provedená bezprostředně ve prospěch leteckých společností, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu, anebo toto osvobození platí rovněž pro dodání letadel hospodářským subjektem, které mezinárodní dopravu za úplatu samy neprovozují, ale letadlo přenechají k užívání hospodářskému subjektu, který uvedenou činnost provozuje?

3) Je pro zodpovězení druhé otázky relevantní skutečnost, že vlastník letadel přeneše platbu za jejich užívání na soukromou osobu, která vlastní podíly tohoto vlastníka a pořízená letadla využívá převážně pro své vlastní obchodní nebo soukromé účely, přihlídně-li se k tomu, že letecká společnost mohla letadla použít i pro jiné lety?

IV – Řízení před Soudním dvorem

19. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla zapsána v kanceláři Soudního dvora dne 21. ledna 2011.

20. Písemné vyjádření předložily společnost A Oy, Finsko a Komise.

21. Na jednání, které se konalo dne 8. února 2012, přednesli své řeči zástupce společnosti A Oy, Komise a Finská republika.

V – Analýza předběžných otázek

22. Podle mého názoru je vhodné ponechat odpověď na první položenou otázku na závěr.

A – Druhá předběžná otázka

23. Prostřednictvím druhé předběžné otázky předkládající soud žádá o určení, zda osvobození uvedené v čl. 15 odst. 6 šesté směrnice platí pouze pro dodání letadel bezprostředně ve prospěch leteckých společností, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu, anebo zda platí rovněž v případě, že nabyvatelem je jiný hospodářský subjekt, který uvedenou dopravu sám neprovozuje, ale letadlo přenechá k užívání společnosti, která takovou činnost provozuje.

24. První přezkum doslovného znění dotčeného ustanovení tuto otázku zcela neřeší, neboť aťkoliv většina jazykových verzí šesté směrnice zakládá osvobození výslovně na kritériu „využívání“ letadla leteckou společností provozující mezinárodní dopravu(4), finská verze hovoří o dodání leteckým společnostem bez použití uvedeného kritéria, čímž podporuje myšlenku, že osvobození má subjektivní charakter a platí pouze tehdy, pokud letecká společnost provozující mezinárodní dopravu koupí letadlo přímo(5).

25. Vzhledem k tomuto rozdílu a jak vyplývá z ustálené judikatury, je třeba osvobození vyložit podle obecné struktury ustanovení a účelu právního předpisu, jehož je součástí(6).

26. Je třeba předeslat, že podle mého názoru z teleologického výkladu plyne, že výjimku je třeba uplatnit vždy, když je letadlo využíváno leteckou společností, která provozuje zejména mezinárodní dopravu za úplatu, a to ať je jeho nabyvatelem přímo tato společnost nebo jiný hospodářský subjekt za účelem jeho přenechání k užívání první uvedené společnosti (1). Základní zásady, na nichž je založen společný systém DPH a zejména zásada „neutrality v hospodářské soutěži“ tento závěr podporují (2), aniž je na překážku o něco restriktivnější judikatura vyplývající z rozsudku ze dne 26. června 1990, Velker International Oil Company(7), a

ze dne 14. září 2006, Elmeke (3)(8).

1. Teleologický výklad osvobození od daní

27. Jak je známo, Soudní dvůr považuje osvobození uvedená v šesté směrnici za autonomní koncepty unijního práva, které je třeba chápat v obecném kontextu společného systému DPH. Vzhledem k tomu, že uvedená osvobození představují výjimky z obecné zásady, že DPH se vybírá z každého poskytnutí služeb za protiplnění uskutečněného osobou povinnou k dani, je třeba je vykládat restriktivně. Tento požadavek však neznamená, že pojmy použité k definici osvobození je třeba vykládat tak, aby byly zbaveny účinku. Jejich výklad musí být především v souladu s cíli sledovanými uvedenými osvobozeními a musí rovněž splňovat požadavky zásady daňové neutrality(9).

28. Soudní dvůr uvedl, že cílem „osvobození vývozu [...] a obdobných plnění a mezinárodní přepravy od DPH“ uvedených v článku 15 šesté směrnice je „dodržení zásady zdanění dotyčného zboží nebo služeb v místě jejich určení“(10).

29. V souladu s uvedeným cílem judikatura již například určila, že osvobození uvedené v čl. 15 odst. 5 šesté směrnice se musí uplatnit pouze na nákladní charter lodí užívaných k plavbě po volném moři a používaných k mezinárodní přepravě (výše uvedený rozsudek Navicon, bod 30), ovšem nikoliv na nájem lodí nájemcem, kteří zamýšlejí loď použít výhradně pro soukromé účely jako koneční spotřebitelé (výše uvedený rozsudek Feltgen a Bacino Charter Company, bod 17).

30. V konkrétním případě osvobození vztahujících se na mezinárodní přepravu je třeba mít za to, že jde o plnění obdobná vývozu a uplatní se na ně stejné daňové zacházení, jelikož se očekává, že ke spotřebě dojde v zahraničí(11).

31. Vše výše uvedené podle mého názoru potvrzuje, že osvobození podle článku 15 sledují cíl funkčního charakteru, kterým je osvobodit od daní celý řetězec plnění souvisejících s mezinárodními dopravními prostředky až ke konečnému spotřebiteli. Uvedený funkční charakter je stěžejní sloužitelný se subjektivním prvkem, o jehož prosazení při výkladu osvobození usiluje Komise a finská vláda.

32. V projednávaném případě není pochyb o tom, že osvobození podle čl. 15 odst. 6 se uplatní na pronájem letadla ze strany společnosti A Oy společnosti B Oy, jelikož nájemce je letecká společnost, která bude využívat letadlo způsobem stanoveným v uvedeném ustanovení. Stejnou logiku je třeba použít i v případě koupě a prodeje letadla za pomoci zprostředkovatele, jejichž osvobození je plně sloužitelné s osvobozením pronájmu.

2. Zásada „neutality hospodářské soutěže“

33. Výklad rozsahu dotyčného osvobození, který navrhuji, podporují požadavky zásady daňové neutrality vlastní společnému systému DPH.

34. V souladu s ustálenou judikaturou se společný systém DPH řídí především dvěma zásadami: „[j]ednak je DPH vybírána za každé poskytnutí služeb a za každé dodání zboží, které osoba povinná k dani uskutečňuje za úplatu. A dále je v rozporu se zásadou daňové neutrality, aby bylo při vybírání DPH zacházeno rozdílně s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejné operace“(12). Jak zdůraznila právní nauka, tyto dvě myšlenky ve skutečnosti odpovídají dvěma podobám nebo hlavním použitím samotné zásady daňové neutrality(13).

35. Zde jde o druhou z těchto podob při pojetí zásady, která není ničím jiným než vyjádřením zásady rovného zacházení v oblasti DPH(14). Jestliže zásada rovnosti obecně vyžaduje, aby se

srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno rozdílně, není-li k tomu objektivní důvod(15), její vyjádření v oblasti DPH „brání zejména tomu, aby s podobnými poskytováními služeb, která si tak navzájem konkurují, bylo zacházeno odlišně z hlediska DPH“(16). Jedná se v konečném důsledku o „neutralitu v hospodářské soutěži“, o jejímž porušení „lze uvažovat pouze mezi konkurenčními hospodářskými subjekty“, zatímco porušení obecné zásady rovného zacházení „se může v daňové oblasti vyznačovat dalšími typy diskriminace postihující hospodářské subjekty, které nejsou nutně v soutěžním vztahu, avšak nacházejí se ve srovnatelné situaci v jiných vztazích“(17).

36. „Neutralitu v hospodářské soutěži“ je třeba chránit a musí být zohledněna při výkladu osvobození od DPH. Konkrétně, je třeba zabránit tomu, aby na základě uvedených výjimek bylo z hlediska DPH zacházeno rozdílně s podobnými dodáními zboží nebo poskytnutími služeb, která si tak konkurují.

37. Riziko, že k tomuto nerovnému zacházení s firmami, které si konkurují, dojde v takovém případě, jako je projednávaný případ, je zjevné. „Subjektivní“ výklad osvobození je ve prospěch letecké společnosti, která letadlo koupí přímo, a naopak na úkor podniku, který sám není leteckou společností provozující mezinárodní dopravu a který koupí letadlo a pronajme ho společnosti, jež se uvedené firmami srovnává.

38. Úvodem, a pokud jde o konstatování nerovného zacházení, je nesporné, že i kdyby nabyvatelka, která není leteckou společností, nemohla využít osvobození a musela by DPH zaplatit, nic by jí poté nebránilo v jejím vrácení v rámci čl. 28f odst. 1 bodu 2 písm. d) šesté směrnice. Bez ohledu na toto případné vrácení nicméně samotný výběr DPH znamená dočasné hotovostní odliv do státního rozpočtu, jehož finanční důsledky mohou být značné, vzhledem k vysokým částkám, kterých může tento hotovostní odliv dosahovat. V důsledku toho není volba mezi uplatněním osvobození a zdaněním plnění s následným přiznáním nároku na vrácení hospodářsky neutrální; dotčené nerovné zacházení představují případné náklady na financování uvedeného hotovostního odlivu do státního rozpočtu.

39. Na druhé straně, a pokud jde o existenci „situace hospodářské soutěže“ mezi srovnávanými hospodářskými subjekty, lze tvrdit, že zásada neutrality v hospodářské soutěži se v tomto případě neuplatní, jelikož k tomuto rozdílu v zacházení dochází mezi dvěma společnostmi (majitelkou letadla a leteckou společností), které nevykonávají stejnou činnost a nesoutěží spolu. Nicméně je pravděpodobné, že majitel letadla promítne finanční náklady tohoto případného dočasného hotovostního odlivu do státního rozpočtu, který představuje DPH, do zvýšení nájmů za letadlo. Letecké společnosti, které se rozhodnou vytvořit část své flotily nebo celou flotilu prostřednictvím nájmu, tak mohou být hospodářsky znevýhodněny ve srovnání s firmami společnostmi, které mají letadla ve vlastnictví, a to z důvodů čistě daňových, nesouvisejících s jiným uspořádáním a odlišnými finančními důsledky, které může mít legitimní a dobrovolná volba mezi koupí a nájmem.

40. A dále, jestliže konkrétní „využívání“ letadla nerozhoduje a jediné, na čem záleží pro účely přiznání osvobození je činnost, kterou provozuje samotný podnik, který je nabyvatelem, jinými slovy jestliže pro přiznání osvobození stačí, aby letadlo koupila letecká společnost, která provozuje zejména mezinárodní dopravu za úplatu, lze si velmi dobře představit případ, kdy k tomuto rozdílnému zacházení dojde mezi společnostmi, které v konečném důsledku přebírají koupí letadla jako „prostředníci“. Tak například na finanční subjekt, který koupí letadlo za účelem jeho pronájmu letecké společnosti, se osvobození nebude vztahovat, zatímco jej bude možné přiznat letecké společnosti provozující mezinárodní dopravu A, která koupí letadlo nikoliv pro vlastní užívání, ale za účelem jeho přenechání za úplatu jiné letecké společnosti B. Finanční společnost a letecká společnost A uskuteční plnění ve všech ohledech srovnatelná(18), která však podléhají odlišnému režimu zdanění, jenž je více v neprospěch první uvedené společnosti, v

důsledku nesprávného „subjektivního“ pojetí osvobození.

3. Judikatura týkající se dodání zboží a poskytnutí služeb určených lodím

41. Závěrem musím odkázat na judikaturu vyplývající z rozsudků Velker a Elmeka, třebaže podle mého názoru nemůže vyvrátit závěr, že kterému vede teleologický výklad osvobození a zásada neutrality v hospodářské soutěži.

42. Otázka, položená Korkein hallinto-oikeus vykazuje na první pohled nepochybnou souvislost s otázkami, kterými se zabývají oba uvedené rozsudky. Především obou věcí bylo dodání paliva lodím. Ve věci Velker byla Soudnímu dvoru položena otázka, zda lze za „dodání zboží pro zásobování“ lodí podle čl. 15 odst. 4 šesté směrnice (a tedy za plně osvobozené od daně na základě uvedeného ustanovení) považovat dodání podnikateli, který sám nevyužije zboží pro zásobování lodí, ale dodá je jinému podnikateli, který je poskytne k uvedenému účelu. Ve věci Elmeka byla položena stejná otázka, ale tentokrát v souvislosti s osvobozením podle čl. 15 odst. 8, který osvobozuje od daně poskytování služeb „k zabezpečení bezprostředních potřeb námořních lodí“ uvedených v odstavci 5(19). V obou případech Soudní dvůr rozhodl, že uvedená osvobození lze uplatňovat pouze na zboží dodané a služby poskytnuté přímo provozovateli lodí nebo rejdaři pro bezprostřední potřeby lodí, a nelze je tudíž rozšířit na dodání zboží nebo poskytnutí služeb „uskutečňovaná ve stadiu předcházejícím konečnému dodání nebo poskytnutí“ (20).

43. Komise a finská vláda v projednávané věci hájí uplatnění této judikatury *per analogiam*. Domnívám se nicméně, že uvedené uplatnění *per analogiam* není vhodné, jelikož ani jeden ze dvou hlavních argumentů, na základě kterých uvedené rozsudky vykládají v nich dotčená osvobození restriktivně, nelze bez dalšího rozšířit na kontext čl. 15 odst. 6.

44. První z těchto argumentů se týká praktických obtíží, které znamená uplatnění opačného řešení: „rozšíření osvobození od daně na stadia předcházející konečnému dodání zboží provozovateli lodí by [...] od států vyžadovalo, aby zavedly mechanismy kontroly a dozoru za účelem zabezpečení se o konečném místě dodání zboží osvobozeného od daně“, přičemž tyto mechanismy „by se v této státě a dotčeným provozovatelem projeví formou omezení, která by byla neslučitelná se „správným a jednoznačným uplatňováním osvobození od daně“ stanoveným v první větě článku 15 šesté směrnice“ (21).

45. Tyto námitky ztrácejí značnou na významu, pokud jako v projednávaném případě nehovoříme o dodání zboží nebo poskytnutí služeb pro zásobování nebo zabezpečení bezprostředních potřeb lodí nebo letadla, nýbrž o samotném prodeji této lodí nebo letadla. Nelze zapomínat, že k tomu, aby letadlo mohlo být určeno ke komerční přepravě nákladu nebo cestujících, je nutné získat řadu specifických povolení, která usnadňují ověření, že letadlo bude skutečně užíváno leteckou společností (22). Z tohoto hlediska lze stěží srovnávat dodání paliva (o které se jednalo ve věcech Velker a Elmeka) nebo jiného zboží pro zásobování lodí, jehož osud je skutečně obtížné jednoduše a účinně kontrolovat, s dodáním letadla nebo lodí.

46. Nic tedy nebrání uplatnění osvobození od daně v těchto případech, pokud je v okamžiku koupě letadla známo, že bude využíváno leteckou společností ve smyslu čl. 15 odst. 6 šesté směrnice, a tato okolnost je prokázána daňovým orgánem (23). Za takovýchto podmínek tento postup podle mého názoru nebrání „správnému a jednoznačnému uplatňování těchto osvobození“, které vyžaduje první věta článku 15 šesté směrnice, a představuje v každém případě řešení, které je k zamezení daňových úniků přiměřenější než vyloučení osvobození.

47. Rozsudky Velker a Elmeka uvádějí rovněž druhý argument, který souvisí s obecným uplatňováním DPH a z toho vyplývajícím restriktivním výkladem osvobození od daně (24). Tyto

požadavky samozřejmě platí, přinejmenším jako zásada, pro osvobození podle § 15 odst. 6. Nicméně, jak bylo uvedeno výše, judikatura rovněž vyžaduje, aby byl výklad osvobození od DPH v souladu s cíli sledovanými uvedenými osvobozeními a splňoval požadavky zásady daňové neutrality, přičemž v kontextu zde dotčeného osvobození oba tyto prvky vedou k závěru opačnému, než je závěr v rozsudcích Velker a Elmeka.

4. Závěr ke druhé předběžné otázce

48. Vzhledem ke všemu výše uvedenému mám za to, že doslovné znění ustanovení (které ve většině jazykových verzí výslovně odkazuje na „využívání“ letadla), cíle osvobození a zásada neutrality DPH vyžadují v tomto případě teleologický výklad osvobození od daně. § 15 odst. 6 šesté směrnice je tedy třeba vykládat v tom smyslu, že v něm stanovené osvobození je třeba uplatňovat na dodání letadel hospodářským subjektům, které neprovozují samy zejména mezinárodní dopravu za úplatu, ale letadlo přenechají k užívání letecké společnosti, která takovou činnost provozuje.

B – Třetí předběžná otázka

49. V jistém smyslu jako doplněk k předchozí otázce se předkládající soud ve třetí předběžné otázce táže na význam, který mohou mít na odpověď na druhou předběžnou otázku některé skutkové okolnosti projednávané vci; konkrétně skutečnost, že společnost vlastníci letadla (A Oy) přenesla platbu za jejich užívání na soukromou osobu (X), která vlastní podíly této společnosti a pořízená letadla využívá převážně pro své vlastní obchodní nebo soukromé účely, přihledne-li se k tomu, že letecká společnost mohla letadla použít i pro jiné lety.

50. Navrhovatelka v původním řízení zpochybnila správnost tohoto popisu skutkového stavu. Bez ohledu na to nemají tyto skutkové okolnosti zmíněné v předkládacím rozhodnutí podle mého názoru pro odpověď na druhou předběžnou otázku význam a v zásadě nebrání uplatnění zde dotčeného osvobození od daně na hospodářský subjekt, který přenechá pořízené letadlo k užívání letecké společnosti provozující mezinárodní dopravu.

51. Jak jsem zdůraznil výše, z § 15 odst. 6 šesté směrnice vyplývá, že jediným kritériem pro určení použitelnosti tohoto osvobození je využívání letadla leteckou společností, která provozuje zejména mezinárodní dopravu za úplatu. Jestliže nabyvatel letadla může prokázat, že letadlo je skutečně určeno k tomu, aby jej hospodářsky využívala letecká společnost splňující tyto charakteristiky, obchodní či jiné vztahy, které mohou existovat mezi společností vlastníci letadlo, jejím hlavním akcionářem a samotnou leteckou společností nemohou mít žádný vliv na zdanění DPH. I když tedy vlastník letadla částečně využívá, nese určité náklady a celá transakce je pro něj případně výhodná z daňového hlediska nesouvisejícího s DPH, nic z toho není relevantní pro účely osvobození od daně, pokud letecká společnost letadlo hospodářsky využívá v rámci své obvyklé činnosti.

52. Pouze kdyby bylo prokázáno, že letadlo není ve skutečnosti určeno k tomu, aby jej hospodářsky využívala letecká společnost, nýbrž že jeho jediným určením je soukromé užívání – v konečném důsledku konečná spotřeba – ze strany fyzické nebo právnické osoby, mohlo by být osvobození odepřeno z důvodu faktického nesplnění podmínek, které stanoví § 15 odst. 6 šesté směrnice. Posouzení všech těchto okolností přísluší každopádně vnitrostátnímu soudu, který rozhoduje původní spor.

C – První předběžná otázka

53. Svou první předběžnou otázkou se Korkein hallinto-oikeus Soudního dvora táže, zda pod výraz „letecké společnosti, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu“, který používá

¶l. 15 odst. 6 šesté směrnice, spadají rovněž letecké společnosti, které provozují zejména mezinárodní charterovou dopravu.

54. Opět se zdá, že pochybnosti o výkladu ustanovení jsou důsledkem rozdílů mezi jazykovými verzemi šesté směrnice.

55. Některé jazykové verze totiž používají formulaci, která může případně naznačovat, že se musí jednat o letecké společnosti provozující pravidelné lety. V případě anglické verze se například hovoří o „international routes“, což je výraz, který může evokovat existenci pravidelných tras a letů. Většina jazykových verzí však klade důraz na to, že letecká společnost, která letadlo využívá, provozuje zejména mezinárodní dopravu, aniž nějak přímo či nepřímo odkazuje na to, zda je tato činnost provozována prostřednictvím charterových letů nebo pravidelných linek.

56. Judikatura tento široký výklad jednoznačně podporuje. Rozsudek Cimber Air(25), dosud jediný týkající se osvobození podle ¶l. 15 odst. 6 šesté směrnice, se zabýval problémem použitelnosti uvedeného osvobození na pořízení letadel využívaných leteckými společnostmi, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu, ale které s uvedenými letadly uskutečňují rovněž vnitrostátní lety. V uvedeném rozsudku Soudní dvůr zaujal názor, že rozhodující pro uplatnění osvobození od daně je povaha činností, které „zejména“ vykonává letecká společnost, jež využívá letadlo, a nikoliv konkrétní využití, ke kterému je toto letadlo určeno.

57. Pokud použijeme stejnou logiku, povaha letových tras by rovněž neměla mít na uplatnění osvobození vliv.

58. Toto řešení konečně nejvíce respektuje zásadu daňové neutrality, jelikož se zdá, že neexistuje žádný objektivní důvod k tomu, zacházet z hlediska DPH rozdílně se dvěma leteckými společnostmi provozujícími mezinárodní dopravu z důvodu, že jedna z nich vykonává činnost v zásadě prostřednictvím organizace charterových letů a druhá prostřednictvím pravidelných letů, nebo z důvodu, že dotčené letadlo je určeno k jednomu či druhému typu letů.

59. Na závěr mám za to, že ¶l. 15 bod 6 šesté směrnice je nutno vykládat v tom smyslu, že pod výraz „letecké společnosti, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu“, spadají rovněž komerční letecké společnosti, které provozují zejména mezinárodní charterovou dopravu za úplatu pro potřeby podniků a soukromých osob.

VI – Závěry

60. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby odpověděl na položené otázky takto:

„1) §lánek 15 bod 6 šesté směrnice je nutno vykládat v tom smyslu, že pod výraz „letecké společnosti, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu“, spadají rovněž komerční letecké společnosti, které provozují zejména mezinárodní charterovou dopravu za úplatu pro potřeby podniků a soukromých osob.

2) §lánek 15 bod 6 šesté směrnice je nutno vykládat v tom smyslu, že v něm stanovené osvobození neplatí pouze pro dodání letadel provedená bezprostředně ve prospěch leteckých společností, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu, ale rovněž pro dodání letadel hospodářským subjektům, které mezinárodní dopravu za úplatu samy neprovozují, ale letadlo ponechají k užívání letecké společnosti, která uvedenou činnost provozuje.

3) Skutečnost, že vlastník letadel přenesl platbu za jejich užívání na soukromou osobu, která vlastní podíly tohoto vlastníka a pořízená letadla využívá převážně pro své vlastní obchodní nebo

soukromé úřely, přihlédně-li se k tomu, že letecká společnost může letadla používat i pro jiné lety, nemění závěr uvedený v odpovědi na druhou předložnou otázku, ledaže uvedené okolnosti ukáží, že letadlo není ve skutečnosti určeno k tomu, aby jej hospodářsky využívala letecká společnost, nýbrž k soukromému užívání ze strany fyzické nebo právnické osoby, což musí posoudit vnitrostátní soud.“

1 – Původní jazyk: španělština.

2 – Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; dále jen „šestá směrnice“)

3 – Společnost A Oy ve svém písemném vyjádření vysvětluje, že společnost B Oy zajišťovala „správu, údržbu a opravy, starala se o pozemní a palubní personál, odpovídala za nezbytná povolení a příslušnou dokumentaci, jakož i za letový řád a vedle toho svým jménem nabízela a prodávala letecké dopravní služby poskytované prostřednictvím těchto prostředků“. A Oy dodává, že B Oy vedle těchto dvou letadel provozuje velký počet jiných letadel, která jsou součástí její flotily a jsou využívána k mezinárodním letům.

4 – Španělská verze uvádí „aeronaves utilizadas por las compañías de navegación aérea“; francouzská „utilisés par des compagnies de navigation aérienne“; anglická „used by airlines“; německá „die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden“; italská „usati da compagnie di navigazione aerea“ a nizozemská „die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen“.

5 – To se změnilo ve finské verzi směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), jejíž článek 148 již obsahuje kritérium „využívání“ letadla ve všech jazykových verzích.

6 – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 27. října 1977, Bouchereau (30/77, Recueil, s. 1999, bod 14).

7 – Věc C-185/89, Recueil, s. I-2561; dále jen „Velker“.

8 – Spojené věci C-181/04 a C-183/04, Sb. rozh. s. I-8167.

9 – Rozsudky ze dne 13. července 2006, United Utilities (C-89/05, Sb. rozh. s. I-6813, body 21 až 22); ze dne 8. června 2006, L.u.P (C-106/05, Sb. rozh. s. I-5123, bod 24); ze dne 18. listopadu 2004, Temco Europe (C-284/03, Sb. rozh. s. I-11237, bod 17); ze dne 14. června 2007, Horizon College (C-434/05, Sb. rozh. s. I-4793, bod 16); výše uvedený rozsudek Navicon, bod 22; a rozsudek ze dne 28. ledna 2010, Eulitz (C-473/08, Sb. rozh. s. I-907, bod 27).

10 – Rozsudky ze dne 18. října 2007, Navicon (C-97/06, Sb. rozh. s. I-8755, bod 29); a ze dne 22. prosince 2010, Feltgen a Bacino Charter Company (C-116/10, Sb. rozh. s. I-14187, bod 16).

11 – V tomto smyslu viz stanovisko generálního advokáta Lenze, přednesené dne 2. května 1990, ve výše uvedených věcech Velker.

12 – Výše uvedený rozsudek Navicon, bod 21.

13 – V tomto smyslu Martínez Muñoz, Y., „El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE“, *Revista española de Derecho Financiero*, 145, leden až březen 2010, s. 182. Rovněž viz Guichard, M., „L'Esprit des Lois' communautaires en matière de TVA: du principe de neutralité“, *Revue de Droit Fiscal*, ? 36, ročník 2001, s. 1205; a Vanistendael, F., „Neutrality and the limits of VAT“, *Selected issues in European tax law*, 1999, s. 13.

14 – Rozsudek ze dne 8. března 2006, L.u.P. (C-106/05, Sb. rozh. s. I-5123, bod 48).

15 – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 12. dubna 1984, Unifrex (281/82, Recueil, s. 1969, bod 30).

16 – Rozsudky ze dne 7. září 1999, Gregg (C-216/97, Recueil, s. 4947, bod 20); ze dne 11. října 2001, Adam (C-267/99, Recueil, s. 7467, bod 36); ze dne 10. září 2002, Kügler (C-141/00, Recueil, s. 6833, bod 40); ze dne 23. října 2003, Komise v. Německo (C-109/02, Recueil, s. I-12691, bod 20); ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello (C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, bod 41); ze dne 12. ledna 2006, Turn-und Sportunion Waldburg (C-246/04; ze dne 4. května 2006, Abbey National (C-169/04, Recueil, s. I-4027, bod 56); výše uvedený rozsudek L.u.P., bod 32; a rozsudek ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další (C-288/07, Sb. rozh. s. I-7203, bod 42).

17 – Rozsudek ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Sb. rozh. s. I-2283, bod 49).

18 – V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury „pro vyhodnocení, zda jsou výrobky nebo poskytování služeb podobné, totožnost výrobce nebo poskytovatele služeb a právní forma, pod níž vykonávají své činnosti, není v zásadě rozhodná“. Viz rozsudky ze dne 17. února 2005, Linnweber a Akitidis (spojené věci C-453/02 a C-462/02, Sb. rozh. s. I-1131, body 24 a 25); a výše uvedený rozsudek Turn-und Sportunion Waldburg, bod 34.

19 – Který odkazuje na odst. 4 písm. a) a b).

20 – Výše uvedený rozsudek Velker, bod 22.

21 – Výše uvedené rozsudky Velker, bod 24, a Elmeka, bod 23.

22 – Společnost A Oy ve svém písemném vyjádření odkazuje na takzvaný AOC (Air Operation Certificate) a uvádí, jak je nákladné jeho získání a udržení (podle společnosti A Oy představuje dodatečné roční náklady mezi 138 000 a 195 000 eur). Podvodné získání uvedeného certifikátu, který není potřeba, pokud je letadlo určeno k soukromému užívání, je tedy nepravděpodobné.

23 – Jak tvrdí společnost A Oy ve svém písemném vyjádření, belgické orgány zavedly takovéto podmínky ve svých interních správních pravidlech a nizozemské orgány považují za dostačující prohlášení o určení letadla podepsané kupujícím.

24 – Rozsudky Velker, bod 19, a Elmeka, bod 15.

25 – Rozsudek ze dne 16. září 2004 (C-382/02, Sb. rozh. s. I-8379).