

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

PEDRO CRUZ VILLALÓN

prednesené 26. apríla 2012 (1)

Vec C-33/11

A Oy

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Korkein hallinto-oikeus (Fínsko)]

„Šiesta smernica o DPH – Oslobodenie od dane podľa článku 15 bodu 6 – Pojem lietadlá používané leteckými spoločnosťami vykonávajúcimi najmä medzinárodnú dopravu za odplatu – Dodávka lietadla hospodárskemu subjektu, ktorý sám nevykonáva najmä medzinárodnú leteckú dopravu za odplatu, ale prenechá lietadlo do užívania leteckej spoločnosti – Letecké spoločnosti prevádzkujúce charterové lety“

I – Úvod

1. Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd Fínska) kladie v prejednávanej veci Súdnemu dvoru tri prejudiciálne otázky týkajúce sa výkladu šiestej smernice(2) v súvislosti s oslobodením od DPH uplatniteľným na dodávky lietadiel, ktoré majú byť „používané leteckými spoločnosťami vykonávajúcimi najmä medzinárodnú dopravu za odplatu“.
2. Výkladové pochybnosti vnútroštátneho súdu vychádzajú predovšetkým z troch skutkových okolností: po prvé spoločnosť, ktorá nadobudla lietadlá, nie je leteckou spoločnosťou v zmysle sporného ustanovenia, aj keď ich prostredníctvom prenájmu prenechala do užívania inej spoločnosti, ktorá je takou leteckou spoločnosťou; po druhé dotknutá letecká spoločnosť je spoločnosťou prevádzkujúcou charterové lety a napokon medzi fyzickou osobou, ktorá je akcionárkou spoločnosti, ktorá vlastní lietadlo, touto spoločnosťou a samotnou leteckou spoločnosťou existuje pomerne zložitý súbor vzťahov.
3. Uplatniteľnosť oslobodenia stanoveného v článku 15 bode 6 šiestej smernice za takých okolností, o aké ide v prejednávanej veci, je otázkou, ktorá v judikatúre doteraz nebola vyriešená a ktorá má značný hospodársky význam vzhľadom na veľký výskyt lietadlových parkov v prenájme, ktorý zjavne existuje v európskom odvetví leteckej dopravy. Podľa údajov predložených žalobkyňou veľký počet členských štátov priznáva v prípadoch, ako je tento, nárok na oslobodenie od dane, ale táto otázka nie je ani zďaleka jednoznačná. Komisia vystúpila proti takému širokému výkladu pôsobnosti oslobodenia od dane.

4. Okrem toho považujem za potrebné poukázať na skutočnosť, že okolnosti prejednávaneho prípadu sú mimoriadne zložité. Jednotlivé zmluvné vzťahy a vzťahy medzi spoločnosťami, ktoré obklopujú nadobudnutie a užívanie lietadiel, by mohli vyvolávať podozrenie z podvodu, ale hneď na úvod je potrebné uviesť, že posúdenie týchto skutkových okolností prináleží výlučne vnútroštátnemu súdu.

II – Právny rámec

A – Právo Únie: šiesta smernica

5. Na prejednávanú vec sa vzťahujú ustanovenia šiestej smernice, ktorej článok 2 bod 1 stanovuje, že DPH podlieha dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou.

6. Článok 15 šiestej smernice okrem iného stanovuje:

„Ak to nie je v rozpore s ustanoveniami spoločenstva, členské 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 daňovému úniku, obchádzaniu alebo zneužitiu zákonných ustanovení [Bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia Spoločenstva, členské štáty za podmienok, ktoré stanovujú s cieľom zabezpečiť správne a jednoduché uplatnenie oslobodení uvedených nižšie a zabrániť daňovým podvodom, únikom a prípadnému zneužitiu, oslobodia od dane – *neoficiálny preklad*]:

...

6. dodávky, prestavby, opravy, údržby, 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 údržbu ich vnútorného vybavenia alebo zariadení, ktoré slúžia na ich prevádzku – *neoficiálny preklad*].

...“

B – Vnútroštátne právo

7. Šiesta smernica bola vo Fínsku prebratá prostredníctvom Arvonlisäverolaki (zákon o DPH z 20. decembra 1993; ďalej len „AVL“), ktorý v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti konania vo veci samej obsahuje tieto ustanovenia.

8. Podľa § 1 prvého odseku bodu 3 AVL vzniká povinnosť zaplatiť štátu DPH za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podľa § 26a, ku ktorému došlo na území Fínska. Podľa § 2b AVL je daň za nadobudnutie v rámci Spoločenstva v zmysle § 1 prvého odseku bodu 3 povinný zaplatiť ten, kto tovar nadobudol.

9. Oslobodenia od dane v súvislosti s medzinárodným obchodom sa týka šiesta kapitola AVL (§ 70 až § 72n). Podľa § 70 prvého odseku bodu 6 AVL je od dane oslobodený predaj lietadiel, ich náhradných dielov a vybavenia, ktoré používa podnikateľ, ktorý vykonáva najmä medzinárodnú dopravu za odplatu.

10. § 72f bod 1 AVL stanovuje, že nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva je oslobodené od dane, ak by sa z dovozu tohto tovaru neplatila daň. Podľa § 94 prvého odseku bodu 9 AVL je od

dane oslobodený dovoz plavidiel v zmysle § 58 prvého odseku a lietadiel, náhradných dielov a vybavenia v zmysle § 70 prvého odseku bodu 6 AVL.

III – Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11. V rokoch 2002 a 2004 nadobudla fínska spoločnosť A Oy dve prúdové lietadlá od toho istého francúzskeho výrobcu. A Oy bola zaregistrovaná ako vlastníčka lietadiel, pričom spoločnosť B Oy, ktorá riadi medzinárodnú spoločnosť prevádzkujúcu charterové lety, bola zaregistrovaná ako ich užívateľka. Celé základné imanie A Oy vlastní fyzická osoba X. A Oy zasa vlastní 25 % základného imania spoločnosti C Oy, ktorá vlastní 78 % základného imania B Oy.
12. Francúzsky predávajúci deklaroval obe transakcie ako predaj tovaru v rámci Spoločenstva. A Oy vo Fínsku nedeclarovala nadobudnutie lietadiel ako nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva. V rokoch 2003 a 2005 A Oy predala lietadlá spoločnosti zaregistrovanej na Cypre za nižšiu cenu, než bola ich kúpna cena.
13. Na základe zmluvy uzatvorenej medzi oboma spoločnosťami bola B Oy oprávnená prenajať si od A Oy lietadlá na vlastné komerčné účely, pričom tejto spoločnosti fakturovala údržbu lietadiel a lety.(3)
14. Celkový obrat A Oy v účtovných obdobiach od 1. januára do 31. decembra 2002 a od 1. januára 2003 do 30. júna 2004 pochádzal v celom rozsahu zo zaúčtovania predaja na základe predajných faktúr vystavených na meno X, s jedinou výnimkou faktúry vystavenej na cyperskú spoločnosť, ktorá kúpila lietadlá. Tieto faktúry vystavené na meno X, vlastníka spoločnosti A Oy, boli založené na faktúrach vystavených spoločnosťou B Oy spoločnosti A Oy za užívanie lietadiel. Zaúčtovanie výdavkov súvisiacich s lietadlami sa tiež týkalo v prvom rade faktúr vystavených spoločnosťou B Oy za údržbu lietadiel a za lety. Pri daňovej kontrole sa zistilo, že faktúry boli prakticky bez zmeny postúpené na X.
15. Dňa 4. novembra 2005 vydal príslušný daňový úrad A Oy dva dodatočné výmery DPH za nadobudnutie uvedených lietadiel v rámci Spoločenstva. Zároveň sa konštatovalo, že A Oy nemá nárok na odpis ani vrátenie uvedenej DPH.
16. Rozhodnutím z 26. mája 2008 Halsingin hallinto-oikeus (Správny súd v Helsinkách) zamietol žalobu podanú A Oy. Uvedený súd konštatoval, že nadobudnutie lietadiel predstavuje nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, ktoré podlieha dani a ktoré A Oy nepriznala, a že A Oy nevykonávala medzinárodnú dopravu v zmysle § 70 prvého odseku bodu 6 AVL, ale v praxi vystupovala ako vlastníčka C Oy, ktorá pôsobila v oblasti medzinárodného obchodu s výrobkami z minerálnych olejov. Podľa vyhlásenia o inostiach B Oy táto spoločnosť nepoužívala predmetné lietadlá v medzinárodnej leteckej doprave v zmysle § 70 prvého odseku bodu 6 AVL. Dohoda medzi oboma spoločnosťami slúžila výlučne na zabezpečenie prepravy X pre jeho osobnú potrebu. Správny súd teda dospel k záveru, že A Oy nemá nárok na odpis alebo vrátenie DPH, ktorá sa musí zaplatiť za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva.
17. A Oy toto rozhodnutie napadla na Korkein hallinto-oikeus, pričom tvrdila, že nemala zaplatiť DPH za nadobudnutie lietadiel, keďže tieto lietadlá používala letecká spoločnosť, ktorá vykonávala najmä medzinárodnú dopravu za odplatu, konkrétne B Oy. Fínske daňové orgány naopak tvrdia, že táto skutočnosť nemá nijaký význam, keďže lietadlá nadobudla A Oy.
18. Vzhľadom na to, že Korkein hallinto-oikeus sa domnieval, že existujú pochybnosti o výklade pojmu „letecké spoločnosti [vykonávajúce najmä medzinárodnú dopravu] za odplatu“ uvedeného v článku 15 bode 6 šiestej smernice, ako aj v súvislosti s tým, či toto ustanovenie bráni tomu, aby bol od DPH oslobodený nadobúdateľ lietadiel, ktorý ich v uvedenej medzinárodnej

doprave neprevádzkuje sám, prerušil konanie vo veci samej a položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 15 bod 6 šiestej smernice 77/388/EHS o DPH vykladať v tom zmysle, že pod „leteckými spoločnosťami [vykonávajúcimi najmä medzinárodnú dopravu] za odplatu“ sa rozumie aj komerčné letecké spoločnosti, ktoré pre potreby spoločností a súkromných osôb vykonávajú najmä medzinárodnú charterovú leteckú dopravu za odplatu?

2. Má sa článok 15 bod 6 šiestej smernice 77/388/EHS o DPH vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane, ktoré je v ňom upravené, sa vzťahuje len na dodávky lietadiel priamo leteckým spoločnostiam vykonávajúcim najmä medzinárodnú leteckú dopravu za odplatu, alebo sa toto oslobodenie vzťahuje aj na dodávky lietadiel hospodárskym subjektom, ktoré samy nevykonávajú medzinárodnú leteckú dopravu za odplatu, ale lietadlo prenechávajú do užívania hospodárskemu subjektu, ktorý vykonáva uvedenú činnosť?

3. Ak sa vezme do úvahy skutočnosť, že letecká spoločnosť mohla lietadlá používať aj na iné lety, je z hľadiska odpovede na druhú otázku relevantné, že vlastníčka lietadiel postúpila faktúru za užívanie lietadiel súkromnej osobe, ktorá je jej akcionárkou, a nadobudnuté lietadlá slúžili hlavne na jej vlastné obchodné a/alebo súkromné účely?“

IV – Konanie pred Súdnym dvorom

19. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol doručený kancelárii Súdneho dvora 21. januára 2011.

20. Písomné pripomienky predložili A Oy, Fínsko a Komisia.

21. Na pojednávaní, ktoré sa konalo 8. februára 2012, predniesli ústne vyjadrenia zástupca A Oy, Komisia a Fínska republika.

V – Analýza prejudiciálnych otázok

22. Zo systematických dôvodov považujem za vhodnejšie ponechať odpoveď na prvú z položených otázok na záver.

A – Druhá prejudiciálna otázka

23. Druhou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa oslobodenie od dane uvedené v článku 15 bode 6 šiestej smernice vzťahuje len na dodávky lietadiel priamo leteckým spoločnostiam vykonávajúcim najmä medzinárodnú dopravu za odplatu, alebo sa môže uplatniť aj vtedy, keď je nadobúdateľom iný hospodársky subjekt, ktorý uvedenú dopravu nevykonáva sám, ale prenechá lietadlo do užívania spoločnosti, ktorá takú činnosť vykonáva.

24. Prvý rozbor doslovného znenia predmetného ustanovenia nerieši túto otázku úplne, keďže hoci vo väčšine jazykových verzií šiestej smernice je oslobodenie výslovne založené na kritériu „používania“ lietadla leteckou spoločnosťou vykonávajúcou medzinárodnú dopravu(4), vo fínskej verzii sa hovorí o dodaní leteckým spoločnostiam bez použitia uvedeného kritéria, čo podporuje myšlienku, že oslobodenie od dane má subjektívny charakter a uplatní sa len vtedy, keď lietadlo kúpi priamo letecká spoločnosť vykonávajúca medzinárodnú dopravu(5).

25. Vzhľadom na tento rozdiel, a ako vyplýva z ustálenej judikatúry, oslobodenie od dane treba vyložiť podľa všeobecnej štruktúry ustanovenia a účelu právneho predpisu, ktorého je súčasťou.(6)

26. Je však potrebné hne? na úvod zdôrazni?, že podľa môjho názoru z teleologického výkladu tohto ustanovenia vyplýva, že oslobodenie od dane sa má uplatni?, pokia? lietadlo používa letecká spoločnosť, ktorá vykonáva najmä medzinárodnú dopravu za odplatu, a to bez oh?adu na to, či ho nadobudne priamo táto spoločnosť alebo iný hospodársky subjekt na účely jeho prenechania do užívania tejto spoločnosti (1). Základné zásady, na ktorých sa zakladá spoločný systém DPH, a najmä zásada „neutrality v hospodárskej súťaži“, podporujú tento záver (2), pričom o niečo reštriktívnejšia judikatúra obsiahnutá v rozsudkoch z 26. júna 1990, Velker International Oil Company(7), a zo 14. septembra 2006, Elmeke(8), nebráni tomuto záveru (3).

1. Teleologický výklad oslobodenia od dane

27. Treba pripomenú?, že Súdny dvor považuje oslobodenia od dane uvedené v šiestej smernici za autonómne pojmy práva Únie, ktoré treba chápa? vo všeobecnom kontexte spoločného systému DPH. Vzh?adom na to, že uvedené oslobodenia od dane predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb za protihodnotu uskutočneného zdaniteľnou osobou, musia sa vyklada? doslovne. Táto požiadavka však neznamená, že výrazy použité na označenie oslobodení od dane sa majú vyklada? spôsobom, ktorý by ich zbavoval účinku. Ich výklad musí predovšetkým zodpoveda? cieľom sledovaným týmito oslobodeniami od dane a musí byť tiež v súlade s požiadavkami zásady daňovej neutrality.(9)

28. Súdny dvor konštatoval, že „oslobodenie od dane pri vývoze, podobných plneniach a v medzinárodnej doprave“ uvedené v článku 15 šiestej smernice má za cieľ „rešpektovať zásadu zdanenia dotknutých tovarov alebo služieb na mieste ich určenia“.(10)

29. Súdny dvor v súlade s uvedeným cieľom napríklad rozhodol, že oslobodenie od dane uvedené v článku 15 bode 5 šiestej smernice sa má uplatni? na výlučne čiastočný nájom priestoru lodí určených na plavbu na šírom mori, ktoré sa používajú na medzinárodnú plavbu (rozsudok Navicon, už citovaný, bod 30), ale nie na prenájom lode nájomcom, ktorí túto lo? zamýšľajú používať na výlučne súkromné účely ako koneční spotrebitelia (rozsudok Feltgen a Bacino Charter Company, už citovaný, bod 17).

30. V konkrétnom prípade oslobodení od dane týkajúcich sa medzinárodnej dopravy treba vychádza? z toho, že ide o plnenia podobné vývozu a že sa na ne vz?ahuje rovnaké daňové zaobchádzanie ako na vývoz, lebo sa o?akáva, že k spotrebe dôjde v zahraničí.(11)

31. Vyššie uvedené podľa môjho názoru potvrdzuje, že oslobodenia od dane podľa článku 15 sledujú cieľ funkčného charakteru, ktorým je oslobodi? od dane celý reťazec plnení súvisiacich s medzinárodnými dopravnými prostriedkami až po konečného spotrebiteľa. Uvedený funkčný charakter možno ťažko zosúladi? so subjektívnym prvkom, o ktorého zavedenie sa pri výklade oslobodenia od dane usiluje Komisia a fínska vláda.

32. V prejednávanom prípade niet pochyb o tom, že oslobodenie od dane podľa článku 15 bodu 6 sa uplatní na prenájom lietadla spoločnosťou A Oy spoločnosti B Oy, keďže nájomcom je letecká spoločnosť, ktorá bude používať lietadlo spôsobom stanoveným v uvedenom ustanovení. Ten istý prístup však treba použiť aj v prípade predaja lietadla prostredníctvom sprostredkovateľa, ktorého oslobodenie od dane je úplne zlučiteľné s oslobodením prenájmu od dane.

2. Zásada „neutrality v hospodárskej súťaži“

33. Výklad rozsahu sporného oslobodenia od dane, ktorý navrhujem, potvrdzujú požiadavky

zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH.

34. Podľa ustálenej judikatúry sa spoločný systém DPH riadi najmä dvoma zásadami: „Na jednej strane sa DPH vyberá za každé poskytnutie služieb a dodávku tovaru, ktoré daovník uskutočňuje za odplatu. Na druhej strane zásada daňovej neutrality nepripúšťa, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré uskutočňujú obraty rovnakého druhu, zaobchádzalo pri vyberaní DPH rôzne.“(12) Ako totiž vyplýva z právnej náuky, tieto dve myšlienky zodpovedajú dvom podobám alebo hlavným použitiam samotnej zásady daňovej neutrality.(13)

35. V prejednávanej veci ide o druhú z týchto podôb alebo poŕatí zásady, ktorá je len vyjadrením zásady rovnosti zaobchádzania v oblasti DPH.(14) Hoci zásada rovnosti vo všeobecnosti vyžaduje, aby sa s porovnateľnými situáciami nezaobchádzalo rozdielne, pokiaľ to nie je objektívne odôvodnené,(15) jej vyjadrenie v oblasti DPH „bráni najmä tomu, aby sa z hľadiska DPH odlišne zaobchádzalo s poskytovaním podobných služieb, ktoré si tak navzájom konkurujú“(16). V konečnom dôsledku ide o „neutralitu v hospodárskej súťaži“, o ktorej porušenie „môže ísť len medzi konkurujúcimi si hospodárskymi subjektmi“, zatiaľ čo porušenie všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania „sa môže prejavovať ďalšími formami diskriminácie týkajúcej sa hospodárskych subjektov, ktoré si nie sú nevyhnutne konkurentmi, ale nachádzajú sa v porovnateľnej situácii z iných hľadísk“(17)

36. „Neutralita v hospodárskej súťaži“ musí zostať zachovaná a musí sa zohľadniť pri výklade oslobodení od DPH. Osobitne je potrebné zabrániť tomu, aby sa na základe uvedených oslobodení v súvislosti s DPH s podobnými dodávkami tovaru alebo poskytovaním služieb, ktoré si preto navzájom konkurujú, zaobchádzalo rozdielne.

37. Riziko, že v prípade, o aký ide v prejednávanej veci, dôjde k takémuto nerovnému zaobchádzaniu s ŕinnosťami, ktoré si konkurujú, je zrejmé. „Subjektívny“ výklad oslobodenia by bol v prospech leteckej spoločnosti, ktorá priamo kúpi lietadlo, a naopak v neprospech spoločnosti, ktorá sama nie je leteckou spoločnosťou vykonávajúcou medzinárodnú dopravu a nadobudne lietadlo a prenajme ho spoločnosti, ktorá uvedenú ŕinnosť vykonáva.

38. Na úvod, pokiaľ ide o konštatovanie nerovného zaobchádzania, je nesporné, že aj keby nadobúdateľka, ktorá nie je leteckou spoločnosťou, nemohla využiť oslobodenie od dane a musela by zaplatiť DPH, nič by jej následne nebránilo v získaní jej vrátenia na základe ŕlánku 28f ods. 1 bodu 2 písm. d) šiestej smernice. Bez ohľadu na toto prípadné vrátenie však samotný výber DPH znamená hotovostný preddavok, ktorého finančné dôsledky môžu byť značné vzhľadom na vysoké sumy, ktoré môže tento preddavok dosiahnuť. Voľba medzi uplatnením oslobodenia od dane a zdanením plnenia s následným priznaním práva na vrátenie dane teda nie je hospodársky neutrálna; toto nerovné zaobchádzanie sa prejaví v prípadných nákladoch na zaplatenie uvedeného hotovostného preddavku.

39. Na druhej strane, pokiaľ ide o existenciu „konkurenčnej situácie“ medzi podmienkami porovnávania, možno tvrdiť, že zásada neutrality v hospodárskej súťaži sa v tomto prípade neuplatní, keďže k tomuto rozdielnemu zaobchádzaniu dochádza medzi dvoma spoločnosťami (vlastníčkou lietadla a leteckou spoločnosťou), ktoré nevykonávajú rovnakú ŕinnosť a navzájom si nekonkurujú. Je však pravdepodobné, že vlastník lietadla premietne finančné náklady tohto prípadného hotovostného preddavku, ktorý predstavuje DPH, do zvýšenia nájomného za lietadlo. Letecké spoločnosti, ktoré sa rozhodnú vytvoriť celý svoj lietadlový park alebo jeho časť prostredníctvom nájmu, by tak mohli byť hospodársky znevýhodnené v porovnaní s leteckými spoločnosťami, ktoré majú lietadlá vo vlastníctve, a to výlučne z daňových dôvodov, ktoré nesúvisia s iným usporiadaním a s rozdielnymi finančnými dôsledkami, ktoré môže mať legítimná a dobrovoľná voľba medzi kúpou a nájmom.

40. Okrem toho, ak konkrétne „používanie“ lietadla nie je rozhodujúce a jediné, na ťom záleží na účely priznania oslobodenia od dane, je význam, ktorú vykonáva samotná spoločnosť, ktorá je nadobúdateľkou, čiže ak na priznanie oslobodenia od dane stačí, aby lietadlo kúpila letecká spoločnosť, ktorá vykonáva najmä medzinárodnú dopravu za odplatu, možno si ťahko predstaviť situáciu, v ktorej takéto rozdielne zaobchádzanie vznikne medzi dvoma spoločnosťami, ktoré v konečnom dôsledku vystupujú pri kúpe lietadla ako „sprostredkovateľky“. Napríklad na finančný subjekt, ktorý kúpi lietadlo s cieľom prenajať ho leteckej spoločnosti, by sa teda nevzťahovalo oslobodenie od dane, ale takéto oslobodenie by bolo možné priznať leteckej spoločnosti A vykonávajúcej medzinárodnú dopravu, ktorá nekúpi lietadlo na vlastné užívanie, ale s cieľom prenechať ho za odplatu do užívania inej leteckej spoločnosti B. Finančný subjekt a letecká spoločnosť A by uskutočňovali plnenia, ktoré sú vo všetkých smeroch porovnateľné(18), avšak podliehajú rozdielnemu režimu zdanenia, ktorý viac znevýhodňuje prvú spoločnosť v dôsledku nesprávneho „subjektívneho“ poňatia oslobodenia od dane.

3. Judikatúra týkajúca sa dodávok tovaru a poskytovania služieb určených lodiam

41. Na záver musím poukázať na rozsudky Velker a Elmeka, aj keď podľa môjho názoru tieto rozsudky nemôžu vyvrátiť záver, ktorý vyplýva z teleologického výkladu oslobodenia od dane a zásady neutrality v hospodárskej súťaži.

42. Otázka, ktorú položil Korkein hallinto-oikeus, na prvý pohľad nepochybne súvisí s otázkami posudzovanými v dvoch citovaných rozsudkoch. Predmetom oboch vecí bolo dodanie lodného paliva. Vo veci Velker bola Súdneho dvoru položená otázka, či možno za „dodanie tovaru na účely zabezpečenia pohonných hmôt a potravín pre plavidlá [dodávky tovaru určeného na zásobovanie lodí – *neoficiálny preklad*]“ uvedeného v článku 15 bode 4 šiestej smernice (a teda za plnenie oslobodené od dane na základe uvedeného ustanovenia) považovať dodávky tovaru podnikateľovi, ktorý ho na zásobovanie lodí sám nepoužije, ale dodá ho inému podnikateľovi, ktorý ho použije na uvedený účel. Vo veci Elmeka bola položená tá istá otázka, ale tentoraz v súvislosti s oslobodením od dane stanoveným v článku 15 bode 8, podľa ktorého sú od dane oslobodené dodávky služieb „nevyhnutných pre námorné plavidlá [uskutočňovaných s cieľom zabezpečiť priame potreby námorných lodí – *neoficiálny preklad*]“ uvedené v bode 5.(19) V obidvoch prípadoch Súdny dvor rozhodol, že citované oslobodenia od dane sa môžu uplatniť len na dodávku tovaru a poskytnutie služieb priamo prevádzkovateľovi lode alebo vlastníkovi lode na účely priameho uspokojenia potrieb lode, a preto ich nemožno rozšíriť na dodávky tohto tovaru a poskytovanie týchto služieb „uskutočnené v štádiu, ktoré predchádzalo ich predaju“.(20)

43. Komisia a fínska vláda v prejednávanej veci presadzujú analogické uplatnenie tejto judikatúry. Domnievam sa však, že uvedené analogické uplatnenie nie je vhodné, keďže ani jeden z dvoch hlavných argumentov, na ktorých bol založený reštriktívny výklad oslobodenia od dane posudzovaných v uvedených rozsudkoch, nemožno *a priori* rozšíriť na kontext článku 15 bodu 6.

44. Prvý z týchto dvoch argumentov sa týka praktických ťažkostí súvisiacich s uplatnením opačného riešenia: „rozšírenie oslobodenia na štádiá, ktoré predchádzajú konečnej dodávke tovarov osobe prevádzkujúcej loď, [by] od štátov vyžadovalo, aby zaviedli mechanizmy kontroly a dohľadu s cieľom ubezpečiť sa o konečnom mieste určenia dodávaných tovarov, ktoré sú oslobodené od dane“, pričom tieto mechanizmy „by sa voči štátom a dotknutým subjektom prejavili v podobe povinností, ktoré by boli nezlučiteľné so „správnym a jednoduchým uplatnením oslobodenia od dane“ uloženým prvou vetou článku 15 šiestej smernice“.(21)

45. Tieto námietky podstatne strácajú na význame, keď – ako je to v prejednávanom prípade – nejde o dodávky tovaru alebo poskytovanie služieb určených na zásobovanie alebo na zabezpečenie priamych potrieb lode či lietadla, ale o samotný predaj tejto lode alebo lietadla.

Treba ma? totiž na zreteli, že na to, aby lietadlo mohlo byť určené na komerčnú prepravu nákladu alebo cestujúcich, je potrebné získať viaceré osobitné povolenia, ktoré umožnia overenie, či lietadlo bude skutočne používať letecká spoločnosť.(22) Z tohto hľadiska možno ťažko porovnávať dodanie paliva (o aké išlo vo veciach Velker a Elmeka) alebo iného tovaru určeného na zásobovanie lode, ktorého určenie je skutočne ťažké jednoducho a účinne kontrolovať, s dodaním lietadla alebo lode.

46. V týchto prípadoch teda nič nebráni uplatneniu oslobodenia od dane, pokiaľ je už v ťase kúpy lietadla známe, že ho bude používať letecká spoločnosť v zmysle článku 15 bodu 6 šiestej smernice, a táto skutočnosť sa preukáže daňovým orgánom.(23) Takáto podmienka by podľa môjho názoru nebránila „správne a jednoduchému uplatneniu oslobodení“, ktoré vyžaduje prvá veta článku 15 šiestej smernice, a v každom prípade by predstavovala primeranejšie riešenie na zabránenie podvodu ako nepriznanie oslobodenia od dane.

47. Rozsudky Velker a Elmeka tiež používajú druhý argument, ktorý sa týka všeobecnej povahy DPH a z nej vyplývajúceho reštriktívneho výkladu oslobodení od dane.(24) Je zrejmé, že tieto požiadavky platia – aspoň ako zásada – pre oslobodenie od dane podľa článku 15 bodu 6. Ako však už bolo uvedené vyššie, judikatúra tiež vyžaduje, aby výklad oslobodení od DPH zodpovedal cieľom, ktoré tieto oslobodenia sledujú, a rešpektoval požiadavky zásady daňovej neutrality, pričom oba tieto prvky v kontexte oslobodenia od dane posudzovaného v prejednávanej veci vedú k opačnému záveru, než je záver v rozsudkoch Velker a Elmeka.

4. Záver v súvislosti s druhou prejudiciálnou otázkou

48. Vzhľadom na vyššie uvedené sa domnievam, že doslovné znenie ustanovenia (ktoré v prevažnej väčšine jazykových verzií výslovne odkazuje na „používanie“ lietadla), cieľ oslobodenia od dane a zásada neutrality DPH si v tomto prípade vyžadujú teleologický výklad oslobodenia od dane. Článok 15 bod 6 šiestej smernice sa má preto vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane, ktoré je v ťom upravené, sa má vzťahovať na dodávky lietadiel hospodárskym subjektom, ktoré samy nevykonávajú najmä medzinárodnú leteckú dopravu za odplatu, ale lietadlo prenechávajú do užívania leteckej spoločnosti, ktorá uvedenú činnosť vykonáva.

B – Tretia prejudiciálna otázka

49. Vnútroštátny súd sa – v istom zmysle na doplnenie predchádzajúcej otázky – vo svojej tretej prejudiciálnej otázke pýta na význam, ktorý môžu mať pre odpoveď na druhú prejudiciálnu otázku niektoré zo skutkových okolností prejednávanej veci, najmä skutočnosť, že spoločnosť, ktorá je vlastníčkou lietadiel (A Oy), preniesie náklady na používanie lietadiel na súkromnú osobu (X), ktorá je jej akcionárkou a používa nadobudnuté lietadlá hlavne na vlastné obchodné a/alebo súkromné účely, ak sa vezme do úvahy skutočnosť, že letecká spoločnosť mohla lietadlá používať aj na iné lety.

50. Žalobkyňa spochybnila správnosť tohto opisu skutkového stavu. Bez ohľadu na to sa domnievam, že tieto skutkové okolnosti uvedené v návrhu na začatie prejudiciálneho konania nemajú význam pre odpoveď na druhú prejudiciálnu otázku a v zásade nebránia uplatneniu oslobodenia od dane posudzovaného v prejednávanej veci na hospodársky subjekt, ktorý prenechá nadobudnuté lietadlo do užívania leteckej spoločnosti vykonávajúcej medzinárodnú dopravu.

51. Ako som už zdôraznil vyššie, z článku 15 bodu 6 šiestej smernice vyplýva, že jediným kritériom na určenie uplatniteľnosti tohto oslobodenia od dane je používanie lietadla leteckou spoločnosťou vykonávajúcou najmä medzinárodnú dopravu za odplatu. Pokiaľ nadobúdateľ lietadla môže preukázať, že lietadlo je skutočne určené na to, aby ho hospodársky využívala

takáto letecká spoločnosť, obchodné alebo iné vzťahy, ktoré môžu existovať medzi spoločnosťou, ktorá je vlastníkom lietadla, jej väššinou akcionárom a samotnou leteckou spoločnosťou, by nemali mať nijaký vplyv na uplatnenie DPH. Aj keď teda vlastník lietadla čiastočne využíva, znáša určité náklady a celá transakcia je pre neho prípadne výhodná z daňového hľadiska nesúvisiaceho s DPH, nič z toho nie je relevantné na účely oslobodenia od dane, ak letecká spoločnosť hospodársky využíva lietadlo v rámci svojej obvyklej činnosti.

52. Nepriznáť oslobodenie od dane z dôvodu nesplnenia podmienok stanovených článkom 15 bodom 6 šiestej smernice by bolo možné iba v prípade, ak by sa preukázalo, že lietadlo v skutočnosti nie je určené na to, aby ho hospodársky využívala letecká spoločnosť, ale že jeho jediným určením je súkromné používanie – v konečnom dôsledku konečná spotreba – fyzickou alebo právnickou osobou. Posúdenie všetkých týchto okolností v každom prípade prináleží vnútroštátnemu súdu, ktorý rozhoduje spor vo veci samej.

C – Prvá prejudiciálna otázka

53. Korkein hallinto-oikeus sa vo svojej prvej prejudiciálnej otázke pýta Súdneho dvora, či pojem „leteck[é] spoločnosti [vykonávajúce najmä medzinárodnú dopravu] za odplatu“ uvedený v článku 15 bode 6 šiestej smernice zahŕňa aj letecké spoločnosti, ktoré vykonávajú najmä medzinárodnú charterovú leteckú dopravu.

54. Opäť sa zdá, že pochybnosti o výklade tohto ustanovenia vyplývajú z rozdielov medzi jazykovými verziami šiestej smernice.

55. Niektoré z týchto verzií totiž používajú formuláciu, ktorá by mohla naznačovať, že musí ísť o letecké spoločnosti prevádzkujúce pravidelné lety. Je to tak napríklad v prípade anglickej verzie, v ktorej sa používa pojem „international routes“, čo môže evokovať existenciu pravidelných trás a letov. Prevažná časť jazykových verzií však kladie dôraz na to, že letecká spoločnosť, ktorá používa lietadlo, vykonáva najmä medzinárodnú dopravu, bez toho, aby priamo alebo nepriamo odkazovala na to, či sa táto činnosť uskutočňuje prostredníctvom charterových alebo pravidelných linkových letov.

56. Judikatúra jednoznačne podporuje tento široký výklad. V rozsudku Cimber Air(25), ktorý je doteraz jediným rozsudkom týkajúcim sa oslobodenia od dane podľa článku 15 bodu 6 šiestej smernice, išlo o problém uplatniteľnosti uvedeného oslobodenia od dane v súvislosti s nadobudnutím lietadiel používaných leteckými spoločnosťami, ktoré vykonávajú najmä medzinárodnú dopravu za odplatu, ale s uvedenými lietadlami vykonávajú aj vnútroštátne lety. V citovanom rozsudku Súdny dvor zdôraznil, že na uplatnenie oslobodenia od dane je rozhodujúca povaha činností, ktoré letecká spoločnosť používa lietadlo „najmä“ vykonáva, a nie konkrétne použitie daného lietadla.

57. Ak použijeme ten istý prístup, na uplatnenie oslobodenia od dane by nemala mať vplyv ani povaha letových trás.

58. Toto riešenie napokon väšmi zodpovedá zásade daňovej neutrality, keďže zrejme neexistuje nijaký objektívny dôvod na to, aby sa na účely DPH s dvoma leteckými spoločnosťami vykonávajúcimi medzinárodnú dopravu zaobchádzalo rozdielne z dôvodu, že jedna z nich vykonáva svoju činnosť v zásade prostredníctvom organizácie charterových letov a druhá prostredníctvom pravidelných letov, alebo z dôvodu, že predmetné lietadlo je určené na jeden alebo druhý druh letov.

59. V konečnom dôsledku zastávam názor, že článok 15 bod 6 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že pod „leteckými spoločnosťami [vykonávajúcimi najmä medzinárodnú

dopravu] za odplatu“ sa rozumejú aj komerčné letecké spoločnosti, ktoré pre potreby spoločností a súkromných osôb vykonávajú najmä medzinárodnú charterovú leteckú dopravu za odplatu.

VI – Návrh

60. Preto navrhujem, aby Súdny dvor na prejudiciálne otázky, ktoré položil Korkein hallinto-oikeus (Fínsko), odpovedal takto:

1. Článok 15 bod 6 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že pod „leteckými spoločnosťami [vykonávajúcimi najmä medzinárodnú dopravu] za odplatu“ sa rozumejú aj komerčné letecké spoločnosti, ktoré pre potreby spoločností a súkromných osôb vykonávajú najmä medzinárodnú charterovú leteckú dopravu za odplatu.
2. Článok 15 bod 6 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane, ktoré je v ňom upravené, sa nevzťahuje len na dodávky lietadiel priamo leteckým spoločnostiam vykonávajúcim najmä medzinárodnú leteckú dopravu za odplatu, ale aj na dodávky lietadiel hospodárskym subjektom, ktoré samy nevykonávajú najmä medzinárodnú leteckú dopravu za odplatu, ale lietadlo prenechajú do užívania leteckej spoločnosti, ktorá uvedenú daň vykonáva.
3. Ak sa vezme do úvahy skutočnosť, že letecká spoločnosť mohla lietadlá používať aj na iné lety, skutočnosť, že vlastníčka lietadiel postúpila faktúru za užívanie lietadiel súkromnej osobe, ktorá je jej akcionárkou, a nadobudnuté lietadlá slúžili predovšetkým na jej vlastné obchodné a/alebo súkromné účely, nemá vplyv na odpoveď na druhú prejudiciálnu otázku, ibaže by z uvedených okolností vyplynulo, že lietadlo v skutočnosti nie je určené na to, aby ho hospodársky využívala letecká spoločnosť, ale že jeho jediným určením je súkromné používanie fyzickou alebo právnickou osobou, čo musí posúdiť vnútroštátny súd.

1 – Jazyk prednesu: španielčina.

2 – 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; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

3 – A Oy vo svojom písomnom vyjadrení uvádza, že B Oy zabezpečovala „správu, údržbu a opravy, starala sa o pozemný a palubný personál, zodpovedala za potrebné povolenia a za príslušnú dokumentáciu, ako aj za letový poriadok a okrem toho ponúkala na predaj a predávala vo vlastnom mene služby leteckej dopravy poskytovanej prostredníctvom týchto lietadiel“. A Oy dodáva, že B Oy okrem týchto dvoch lietadiel prevádzkuje veľa ďalších, ktoré sú súčasťou jej lietadlového parku a používajú sa na medzinárodných letoch.

4 – V španielskej verzii sa uvádza „aeronaves utilizadas por las compañías de navegación aérea“, vo francúzskej „utilisés par des compagnies de navigation aérienne“, v anglickej „used by airlines“, v nemeckej „die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden“, v talianskej „usati da compagnie di navigazione aerea“ a v holandskej verzii „die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen“.

5 – To sa zmenilo vo fínskej verzii smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), ktorej článok 148 už vo všetkých jazykových verziách zahŕňa kritérium „používania“ lietadla.

6 – Pozri okrem iného rozsudok z 27. októbra 1977, Bouchereau (30/77, Zb. s. 1999, bod 14).

- 7 – Vec C-185/89, Zb. s. I-2561; ďalej len „Velker“.
- 8 – Spojené veci C-181/04 až C-183/04, Zb. s. I-8167.
- 9 – Rozsudky z 13. júla 2006, United Utilities (C-89/05, Zb. s. I-6813, body 21 a 22); z 8. júna 2006, L.u.P. (C-106/05, Zb. s. I-5123, bod 24); z 18. novembra 2004, Temco Europe (C-284/03, Zb. s. I-11237, bod 17); zo 14. júna 2007, Horizon College (C-434/05, Zb. s. I-4793, bod 16); z 18. októbra 2007, Navicon (C-97/06, Zb. s. I-8755, bod 22), a z 28. januára 2010, Eulitz (C-473/08, Zb. s. I-907, bod 27).
- 10 – Rozsudky Navicon, už citovaný, bod 29, a z 22. decembra 2010, Feltgen a Bacino Charter Company (C-116/10, Zb. s. I-14187, bod 16).
- 11 – Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Lenz 2. mája 1990 v už citovanej veci Velker.
- 12 – Rozsudok Navicon, už citovaný, bod 21.
- 13 – V tomto zmysle MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE. In: *Revista española de Derecho Financiero*. 145, január – marec 2010, s. 182. Pozri tiež GUICHARD, M.: „L’Esprit des Lois“ communautaires en matière de TVA: du principe de neutralité. In: *Revue de Droit Fiscal*. 2001, 36, s. 1205, a VANISTENDAEL, F.: Neutrality and the limits of VAT. In: *Selected issues in European tax law*. 1999, s. 13.
- 14 – Rozsudok L.u.P., už citovaný, bod 48.
- 15 – Pozri okrem iného rozsudok z 12. apríla 1984, Unifrex/Komisia a Rada (281/82, Zb. s. 1969, bod 30).
- 16 – Rozsudky zo 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97, Zb. s. I-4947, bod 20); z 11. októbra 2001, Adam (C-267/99, Zb. s. I-7467, bod 36); z 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, Zb. s. I-6833, bod 40); z 23. októbra 2003, Komisia/Nemecko (C-109/02, Zb. s. I-12691, bod 20); z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello (C-498/03, Zb. s. I-4427, bod 41); z 12. januára 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, Zb. s. I-589); zo 4. mája 2006, Abbey National (C-169/04, Zb. s. I-4027, bod 56); L.u.P., už citovaný, bod 32, a zo 16. septembra 2008, Isle of Wight Council a i. (C-288/07, Zb. s. I-7203, bod 42).
- 17 – Rozsudok z 10. apríla 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Zb. s. I-2283, bod 49).
- 18 – V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry „na posúdenie, či sú výrobky alebo služby podobné, totožnosť výrobcu alebo poskytovateľa služby a právna forma, prostredníctvom ktorej vykonávajú svoje činnosti, v zásade nie sú rozhodujúce“. Pozri rozsudky zo 17. februára 2005, Linneweber a Akritidis (C-453/02 a C-462/02, Zb. s. I-1131, body 24 a 25), a Turn- und Sportunion Waldburg, už citovaný, bod 34.
- 19 – Ktorý zasa odkazuje na bod 4 písm. a) a b).
- 20 – Rozsudok Velker, už citovaný, bod 22.
- 21 – Rozsudky Velker, už citovaný, bod 24, a Elmeka, už citovaný, bod 23.
- 22 – A Oy vo svojom písomnom vyjadrení poukazuje na takzvaný AOC (Air Operation Certificate), pričom uvádza, aké nákladné je jeho získanie a udržanie (podľa A Oy ide o ročné

dodatočné náklady vo výške od 138 000 do 195 000 eur). Preto je údajne nepravdepodobné podvodné získanie uvedeného certifikátu, ktorý nie je potrebný, ak je lietadlo určené na súkromné použitie.

23 – Ako tvrdí A Oy vo svojom písomnom vyjadrení, belgické orgány takúto podmienku zaviedli vo svojich interných správnych predpisoch a holandské orgány považujú za dostatočný dôkaz podpísané vyhlásenie kupujúceho o určení lietadla.

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

25 – Rozsudok zo 16. septembra 2004 (C-382/02, Zb. s. I-8379).