

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

PEDRA CRUZA VILLALÓNA,

predstavljeni 26. aprila 2012(1)

Zadeva C-33/11

A Oy

(Predlog za izdajo predhodne odločbe,
ki ga je vložilo Korkein hallinto-oikeus (Finska))

„Šesta direktiva o DDV – Oprostitev iz člena 15(6) – Pojem zrakoplovov, ki jih uporabljajo letalske družbe, ki poslujejo predvsem v odplačnem mednarodnem prometu – Dobava zrakoplova gospodarskemu subjektu, ki sam ne posluje predvsem v mednarodnem letalskem prometu, vendar zrakoplov prepusti v uporabo letalski družbi – Čarterske letalske družbe“

I – Uvod

1. Korkein hallinto-oikeus (finsko vrhovno upravno sodišče) je v tej zadevi Sodišču predložilo tri vprašanja za predhodno odločanje glede razlage Šeste direktive(2) v zvezi z oprostitvijo DDV pri dobavah zrakoplovov, ki jih „uprabljajo letalske družbe predvsem za polete na mednarodnih zračnih poteh za plačilo [letalske družbe, ki poslujejo predvsem v odplačnem mednarodnem prometu]“.
2. Dvomi glede razlage, ki jih ima nacionalno sodišče, izhajajo zlasti iz treh dejanskih okoliščin: prvi, družba, ki je pridobila letala, ni letalska družba v smislu sporne določbe, vendar je uporabo letala v okviru najema prepustila drugi družbi, ki pa ustreza opisu iz te določbe; drugi, zadevna letalska družba je čarterski letalski prevoznik; nazadnje, mreža povezav med fizično osebo, ki je imetnica deležev v družbi, ki je lastnica letala, to družbo in samo letalsko družbo je precej zapletena.
3. Vprašanje uporabe oprostitve iz člena 15(6) Šeste direktive v okoliščinah, kakršne so opisane zgoraj, v sodni praksi Sodišča še ni bilo obravnavano, ima pa, glede na to, da so najemne letalske flote v sektorju evropskih letalskih prevozov očitno zelo razširjene, precejšen gospodarski pomen. Glede na podatke, ki jih je navedla pritožnica, veliko držav članic v primerih, kot je obravnavani, priznava pravico do oprostitve, vendar pa vprašanje še zdaleč ni rešeno. Komisija kot intervenientka nasprotuje tako široki razlagi področja uporabe oprostitve.
4. Poleg tega se mi zdi potrebno opozoriti, da so okoliščine obravnavane zadeve posebej zapletene. Različni pogodbeni in družbeni odnosi, v okviru katerih je potekala pridobitev in uporaba letal, bi lahko bili podlaga za sum goljufije; vendar je treba poudariti, da je za presojo teh dejanskih okoliščin pristojno izključno nacionalno sodišče.

II – Pravni okvir

A – *Pravo Unije: Šesta direktiva*

5. V obravnavni zadevi se uporabijo določbe Šeste direktive, katere člen 2(1) določa, da je predmet DDV dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo.

6. Člen 15 Šeste direktive med drugim določa:

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne 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 [letalske družbe, ki poslujejo predvsem v odplačnem mednarodnem prometu], ter dobavo, najem, popravilo in vzdrževanje opreme, ki je vgrajena ali se pri tem uporablja.“

B – *Nacionalno pravo*

7. Šesta direktiva je bila na Finskem prenesena z Arvonlisäverolaki (zakon o DDV z dne 20. decembra 1993; v nadaljevanju: AVL); spodaj so navedene upoštevne določbe tega zakona v različici, ki se uporabi v postopku v glavni stvari.

8. V skladu s členom 1(1), točka 3, AVL je državi treba plačati DDV za pridobitev blaga znotraj Skupnosti, do katere je prišlo na Finskem, v smislu člena 26a. V skladu s členom 2b AVL je davek za pridobitev blaga znotraj Skupnosti v smislu člena 1(1), točka 3, dolžan plačati tisti, ki je izvedel pridobitev.

9. Šesto poglavje AVL (členi od 70 do 72n) se nanaša na davčne oprostitve v zvezi z mednarodno trgovino. V skladu s členom 70(1), točka 6, AVL se za prodajo zrakoplovov, njihovih rezervnih delov in opreme, ki jih uporablja podjetnik, ki posluje predvsem v odplačnem mednarodnem prometu, ne dolguje davek.

10. Člen 72f, točka 1, AVL določa, da se za pridobitev blaga znotraj Skupnosti ne plača davek, če ob uvozu blaga ni treba pobrati davka. V skladu s členom 94(1), točka 9, AVL je uvoz plovil v smislu člena 58(1) in zrakoplovov, rezervnih delov in opreme v smislu člena 70(1), točka 6, AVL, oproščen davka.

III – Spor v glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11. V letih 2002 in 2004 je finska družba A Oy od istega francoskega prodajalca pridobila reaktivni letali. Družba A Oy je bila registrirana kot lastnica letal, kot njihova uporabnica pa je bila navedena družba B Oy, ki upravlja družbo, ki se ukvarja z mednarodnim žarterskim letalskim prevozom. Lastnica celotnega kapitala družbe A Oy je fizična oseba X. Družba A Oy ima 25 % delnic v družbi C Oy, ki je lastnica 78-odstotnega deleža v družbi B Oy.

12. Francoski prodajalec letal je transakciji prijavil kot prodaji znotraj Skupnosti. Družba A Oy pridobitve zrakoplovov na Finskem ni prijavila kot pridobitve blaga znotraj Skupnosti. V letih 2003 in 2005 je družba A Oy letali prodala podjetju, registriranemu na Cipru, za ceno, ki je bila pod

nakupno ceno.

13. Družba B Oy je bila v skladu s pogodbo, ki sta jo sklenili družbi, upravičena, da od družbe A Oy najame zrakoplova za lastne poslovne namene, in je družbi A Oy izdajala račune za vzdrževanje zrakoplovov in lete.(3)

14. Celotni promet družbe A Oy v obračunskih obdobjih od 1. januarja do 31. decembra 2002 in od 1. januarja 2003 do 30. junija 2004 je izhajal iz vknjižb prodaj, opravljenih na podlagi računov za prodajo, ki so bili izstavljeni X, razen enega računa za ciprsko podjetje, ki je kupilo letala. Ti računi za prodajo, ki so bili izstavljeni X, lastnici družbe A Oy, so temeljili na računih družbe B Oy, izstavljenih družbi A Oy za uporabo letal. Vknjižbe izdatkov, ki so povezane z letali, so se nanašale zlasti na račune družbe B Oy za vzdrževanje letal in lete. Pri davčnem nadzoru je bilo ugotovljeno, da so bili računi preneseni na X v glavnem nespremenjeni.

15. Pristojni davčni urad je 4. novembra 2005 družbi A Oy izdal dopolnilni odločbi o odmeri DDV za zadevni pridobitvi letal znotraj Skupnosti. Sočasno je bilo ugotovljeno, da družba A Oy nima pravice do kakršnega koli odbitka ali povračila tega DDV.

16. Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče Helsinki) je s sklepom z dne 26. maja 2008 zavrnilo tožbo družbe A Oy. Potrdilo je, da je šlo pri nakupu letal za obdavčljivo pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki je družba A Oy ni prijavila, in da ta družba ni poslovala v mednarodnem letalskem prometu v smislu člena 70(1), točka 6, AVL, ampak je dejansko ravnala kot lastnica družbe C Oy, ki posluje v mednarodni trgovini z izdelki iz mineralnih olj. Iz ene izjave o dejavnosti družbe B Oy izhaja, da ta družba zadevnih letal ni uporabljala v mednarodnem letalskem prometu v smislu člena 70(1), točka 6, AVL. Dogovor med družbama je služil le temu, da so se zagotovili prevozi X za njegove osebne potrebe. Upravno sodišče je ugotovilo, da družba A Oy zaradi tega nima pravice do odbitka ali povračila DDV, ki ga je treba plačati za pridobitev blaga znotraj Skupnosti.

17. Družba A Oy je zoper ta sklep pri Korkein hallinto-oikeus vložila pritožbo, pri čemer je trdila, da DDV za pridobitev zrakoplovov ni dolgovan, ker jih uporablja letalska družba, ki posluje predvsem v odplačnem mednarodnem letalskem prometu, torej družba B Oy. Finski davčni organi pa nasprotno trdijo, da je ta okoliščina povsem neupoštevna, saj je te zrakoplove pridobila družba A Oy.

18. Ker je imelo Korkein hallinto-oikeus dvome v zvezi z razlago pojma „letalske družbe predvsem za polete na mednarodnih zračnih poteh za plačilo [letalske družbe, ki poslujejo predvsem v odplačnem mednarodnem prometu]“ iz člena 15(6) Šeste direktive in glede tega, ali ta določba nasprotuje oprostitvi DDV za pridobitelja letal, ki teh v mednarodnem odplačnem prometu ne upravlja sam, je prekinilo postopek v obravnavani zadevi in Sodišču predložilo ta vprašanja za predhodno odločanje:

„1. Ali je treba člen 15(6) Šeste direktive 77/388/EGS o DDV razlagati tako, da med „letalske družbe predvsem za polete na mednarodnih zračnih poteh za plačilo [letalske družbe, ki poslujejo predvsem v odplačnem mednarodnem prometu]“ spadajo tudi poslovne letalske družbe, ki poslujejo predvsem v odplačnem mednarodnem zračnem prometu za potrebe podjetij in posameznikov?

2. Ali je treba člen 15(6) Šeste direktive 77/388/EGS o DDV razlagati tako, da oprostitev, ki je predvidena v tej določbi, velja le za dobave zrakoplovov, ki so opravljene neposredno za letalske družbe, ki poslujejo predvsem v odplačnem mednarodnem letalskem prometu, ali pa ta oprostitev velja tudi za dobave zrakoplovov za gospodarske subjekte, ki sami ne poslujejo v odplačnem mednarodnem letalskem prometu, ampak zrakoplov prepustijo v uporabo gospodarskemu

subjektu, ki posluje na tem področju?

3. Ob upoštevanju, da bi lahko letalska družba zrakoplova uporabila tudi za druge lete, ali je za odgovor na drugo vprašanje pomembno, da lastnica zrakoplovov račun za uporabo zrakoplovov prenese na zasebnika, ki je njen delničar in kupljena zrakoplova rabi predvsem za lastne poslovne in/ali zasebne namene?“

IV – Postopek pred Sodiščem

19. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je bil vpisan v sodnem tajništvu Sodišča 21. januarja 2011.

20. Pisna stališča so predložile družba A Oy, Finska in Komisija.

21. Na obravnavi 8. februarja 2012 so ustna stališča podali zastopnik družbe A Oy, Komisija in Republika Finska.

V – Preužitev vprašanj za predhodno odločanje

22. Zaradi sistematičnosti se mi zdi primernejše, da se prvo vprašanje za predhodno odločanje preuži nazadnje.

A – Drugo vprašanje za predhodno odločanje

23. Predložitveno sodišče želi z drugim vprašanjem za predhodno odločanje izvedeti, ali oprostitev iz člena 15(6) Šeste direktive velja le za dobave zrakoplovov, ki so opravljene neposredno za letalske družbe, ki poslujejo predvsem v odplačnem mednarodnem letalskem prometu, ali pa se lahko uporabi tudi za pridobitve, ki jih opravi gospodarski subjekt, ki sam ne posluje v takem prometu, vendar zrakoplov prepusti v uporabo družbi, ki posluje na tem področju.

24. Površinska preužitev besedila zadevne določbe tega vprašanja ne razjasni povsem, kajti čeprav je v večini jezikovnih različic Šeste direktive oprostitev izrecno utemeljena z merilom „uporabe“ zrakoplova s strani letalske družbe, ki posluje v mednarodnem prometu(4), pa se finska različica nanaša na dobave letalskim družbam brez sklicevanja na navedeno merilo, zaradi česar bi bilo mogoče sklepati, da je oprostitev subjektivna in se uporablja izključno v primeru, kadar letalska družba, ki posluje v mednarodnem letalskem prometu, sama kupi letalo(5).

25. Ob upoštevanju tega odstopanja in kot izhaja iz ustaljene sodne prakse, je treba to oprostitev razlagati glede na splošno sistematično določbo in namen ureditve, katere del je.(6)

26. Tako menim, da je mogoče sklepati, da iz teleološke razlage določbe izhaja, da se oprostitev uporabi, če bo zrakoplov uporabljala letalska družba, ki posluje predvsem v mednarodnem letalskem prometu, ne glede na to, ali zrakoplov pridobi sama ali če to z namenom, da ji zrakoplov prepusti v uporabo, stori drug gospodarski subjekt (1). Ta ugotovitev je podprta z osnovnimi načeli, na katerih temelji skupni sistem DDV, zlasti pa z načelom „nevtralnosti konkurence“ (2), in je skladna tudi z nekoliko bolj omejujočo sodno prakso iz sodb z dne 26. junija 1990 v zadevi Velker International Oil Company (v nadaljevanju: Velker)(7) in z dne 14. septembra 2006 v zadevi Elmeka(8) (3).

1. Teleološka razlaga oprostitve

27. Kot je znano, Sodišče šteje, da so oprostitve iz Šeste direktive samostojni pojmi prava Unije, ki jih je treba umestiti v splošno sobesedilo skupnega sistema DDV. Ker te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plača za vsako dobavo

storitev, ki jo dav?ni zavezanec opravi za pla?ilo, jih je treba razlagati ozko. Vendar pa ta zahteva ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitev, razlagati tako, da bi se jim odvzeli u?inki. Njihova razlaga mora, prvi?, biti v skladu s cilji, ki se jim sledi z navedenimi oprostitvami, in drugi?, spoštovati na?elo dav?ne nevtralnosti.(9)

28. Sodiš?e je potrdilo, da je cilj „oprostitev [...] glede izvoza, podobnih transakcij in mednarodnih prevozov“, ki so dolo?ene v ?lenu 15 Šeste direktive, „v spoštovanju na?ela obdav?evanja blaga ali zadevnih storitev v kraju, kamor so namenjene“. (10)

29. V skladu s tem ciljem je bilo v sodni praksi na primer ugotovljeno, da je treba oprostitve iz ?lena 15(5) Šeste direktive uporabiti tudi za zgolj delni zakup plovil za plovbo na odprtem morju, ki se uporabljajo za mednarodno plovbo (zgoraj navedena sodba Navicon, to?ka 30), ne pa tudi za transakcijo dajanja v najem plovila, namenjenega najemnikom, ki ga kot kon?ni uporabniki nameravajo uporabljati izklju?no za zasebne namene (zgoraj navedena sodba Feltgen in Bacino Charter Company, to?ka 17).

30. V konkretnem primeru oprostitev, ki vplivajo na mednarodne prevoze, je treba razumeti, da gre za transakcije, ki se obravnavajo kot izvoz, in da so predmet enake dav?ne obravnave kot zadnje, saj je predvideni kraj potrošnje v tujini.(11)

31. Menim, da navedeno potrjuje, da se z oprostitvami iz ?lena 15 sledi cilju, ki je funkcionalen in katerega namen je, da se oprosti celotna veriga transakcij, povezanih s mednarodnimi prevoznimi sredstvi, vse do kon?nega potrošnika. To funkcionalnost pa bi bilo težko uskladiti s subjektivnim elementom, ki ga skušata Komisija in finska vlada uporabiti pri razlagi oprostitve.

32. V obravnavanem primeru ni dvoma, da je oprostitve iz ?lena 15(6) treba uporabiti za transakcijo, v okviru katere je družba A Oy letalo dala v najem družbi B Oy, saj je najemnica letalska družba, ki bo letalo uporabljala za namen, ki je zahtevan v navedeni dolo?bi. Enako logiko je treba uporabiti za transakcijo prodaje letala prek posrednika, katere oprostitve je povsem združljiva s to, ki velja za najem.

2. Na?elo „nevtralnosti konkurence“

33. Razlaga, ki jo predlagam glede obsega zadevne oprostitve, je podprta tudi z zahtevami na?ela dav?ne nevtralnosti, ki je nelo?ljivo povezano s skupnim sistemom DDV.

34. V skladu z ustaljeno sodno prakso skupni sistem DDV temelji zlasti na dveh na?elih: „po eni strani se DDV obra?una za vsako storitev in za vsako dobavo blaga, ki jo je dav?ni zavezanec opravil za pla?ilo. Po drugi strani na?elo dav?ne nevtralnosti nasprotuje temu, da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake storitve, glede pla?ila DDV obravnavajo razli?no“(12). Kot je bilo opozorjeno v teoriji, pa ti dve predpostavki v resnici ustrezata bistvenima vidikoma ali uporabama na?ela dav?ne nevtralnosti.(13)

35. Tu je upošteven le drugi od teh vidikov ali pomenov tega na?ela, ki pomeni zgolj prenos na?ela enakega obravnavanja na podro?je DDV.(14) Toda ?e na?elo enakega obravnavanja na splošno pomeni, da se primerljivi položaji ne smejo obravnavati razli?no, razen ?e je to objektivno utemeljeno,(15) pa izraz tega na?ela na podro?ju DDV „nasprotuje predvsem temu, da se podobne storitve, ki so tako med seboj konkuren?ne, obravnavajo razli?no z vidika DDV“(16). V kon?ni fazi gre za „nevtralnost konkurence“, katere neupoštevanje se „lahko predvidi le med konkuren?nimi gospodarskimi udeleženci“, medtem ko se kršitev na?ela enakega obravnavanja „lahko na dav?nem podro?ju izkaže prek drugih vrst diskriminacije, ki vpliva[jo] na gospodarske udeležence, ki niso nujno konkurenti, ampak so v drugih pogledih primerljivi“(17).

36. „Nevtralnost konkurence“ je treba ohraniti in jo upoštevati pri razlagi oprostitev DDV. Zlasti se je treba izogniti temu, da se pri uporabi teh oprostitev podobne dobave blaga ali storitev v smislu DDV obravnavajo različno in da so zato med seboj konkurenčne.

37. Tveganje, da v primeru, kakršen je obravnavani, pride do neenakega obravnavanja med seboj konkurenčnih dejavnosti, se zdi očitno. „Subjektivna“ razlaga oprostitve bi bila koristna za letalsko družbo, ki neposredno pridobi zrakoplov, vendar bi bila neugodna za tisto družbo, ki – čeprav sama ne posluje v mednarodnem prometu – letalo pridobi in ga da v najem družbi, ki se ukvarja s to dejavnostjo.

38. Prvi, kar zadeva ugotovitev neenakega obravnavanja, je gotovo, da čeprav pridobiteljica, ki ni letalska družba, ne more izkoristiti oprostitve in mora plačati DDV, ji ni ne preprečuje, da na podlagi člena 28f(1), točka 2(d), Šeste direktive naknadno uveljavi vračilo davka. Vendar pa ne glede na morebitno vračilo že samo plačilo DDV pomeni akontacijo gotovinskih sredstev, ki ima lahko glede na to, da utegnejo biti zneski teh predplačil precejšnji, obutne finančne posledice. Zato alternativa, ali uporabiti oprostitev ali pa transakcijo obdavčiti in naknadno priznati pravico do vračila, z ekonomskega vidika ni nepomembna; neenako obravnavanje izhaja iz morebitnih stroškov financiranja tega predplačila.

39. Drugi, kar zadeva „medsebojno konkurenčnost“ pogojev primerjave, bi bilo mogoče trditi, da se načelo nevtralnosti konkurence v tem primeru ne uporabi, ker se različno obravnavata družbi (lastnica letala in letalska družba), ki ne izvajata iste dejavnosti in med seboj ne konkurirata. Vendar pa je verjetno, da bo lastnica letala stroške morebitnega predplačila, ki ga pomeni DDV, izravnala s zvišanjem najemnine za letalo. Letalske družbe, ki se odločijo celotno floto ali njen del sestaviti iz najetih letal, bi bile lahko gospodarsko oškodovane v primerjavi s tistimi družbami, ki so lastnice letal, in sicer iz izključno davčnih razlogov, ki niso povezani z različno obliko in različnimi finančnimi posledicami, ki jih ima lahko zakonita in prostovoljna izbira med transakcijama nakupa in najema.

40. Še več, če je dejanska „uporaba“ letala nepomembna in je za namene priznanja oprostitve upoštevna le dejavnost, ki jo opravlja sama družba pridobiteljica, torej če za priznanje oprostitve zadostuje, da letalo pridobi letalska družba, ki posluje predvsem v odplačnem mednarodnem prometu, si je mogoče predstavljati dejanski položaj, v katerem bi do razlike v obravnavi prišlo med družbama, ki nazadnje delujeta kot „posrednici“ pri nakupu letala. Tako na primer finančna institucija, ki pridobi letalo, da bi ga dala v najem neki letalski družbi, ne bi bila upravičena do oprostitve, medtem ko bi se ta lahko priznala letalski družbi za mednarodni promet A, ki pridobi zrakoplov, vendar ne za lastno uporabo, temveč za to, da ga odplačno prepusti v uporabo drugi letalski družbi B. Finančna institucija in letalska družba A bi opravili transakciji, ki sta si v vsakem oziru podobni, (18) vendar bi zanju zaradi napačnega, „subjektivnega“ pojmovanja oprostitve veljala davčna ureditev, v okviru katere bi bili obravnavani različno in ki bi bila manj ugodna za finančno institucijo.

3. Sodna praksa v zvezi z dobavami blaga in opravljanjem storitev za plovila

41. Nazadnje je treba preučiti sodno prakso iz zadev Velker in Elmeka, čeprav menim, da ta ne more ovreči ugotovitve, h kateri napeljujeta teleološka razlaga oprostitve in načelo nevtralnosti konkurence.

42. Vprašanje, ki ga je postavilo Korkein hallinto-oikeus, je na prvi pogled nedvomno povezano s tistimi, ki jih je Sodišče obravnavalo v navedenih sodbah. Predmet obeh zadev so bile dobave goriva za plovila. Prvi, v zadevi Velker se je Sodišču postavilo vprašanje, ali je treba dobave podjetniku, ki blaga sam neposredno ne uporablja za oskrbovanje z gorivom in drugo oskrbovanje

plovil, ampak ga dobavi drugemu podjetniku, ki pa ga uporabi za ta namen, šteti za „dobav[e] blaga za oskrbovanje z gorivom in drugo oskrbovanje“ plovil, navedene v členu 15(4) Šeste direktive (in kot take za oproščene v skladu s to določbo). Drugi?, v zadevi Elmeka se je postavilo enako vprašanje, ki pa se je v tem primeru nanašalo na oprostitev iz člena 15(8), v skladu s katerim je oproščeno opravljanje storitev „za neposredne potrebe pomorskih plovil“ iz odstavka 5(19). Sodišče je v obeh primerih ugotovilo, da se navedene oprostitve lahko uporabljajo samo za dobave blaga in storitev, ki so opravljene neposredno upravljavcu ladje ali ladjarju za neposredne potrebe pomorskih plovil, in jih tako ni mogoče razširiti na dobave tega blaga ali teh storitev, ki so bile „opravljene na prejšnji stopnji v tržni verigi“(20).

43. Komisija in finska vlada sta se v obravnavani zadevi zavzemali za analogno uporabo te sodne prakse. Vendar menim, da to ne bi bilo ustrezno, saj nobenega od dveh glavnih razlogov, na podlagi katerih je bila v navedenih sodbah sprejeta ozka razlaga oprostitve, ki so bile sporne v teh zadevah, ni mogoče brez nadaljnjega razširiti na vsebinski okvir člena 15(6).

44. Prvi od teh razlogov se nanaša na praktične težave, povezane z nasprotno rešitvijo: „razširitev oprostitve na stopnje pred končno dobavo blaga upravljavcu ladje [bi] pomenila, da bi morale države članice vzpostaviti nadzorne mehanizme, da se prepričajo o končni uporabi blaga, ki se dobavi kot oproščeno davka“; ti mehanizmi bi „tako za države članice kakor tudi za zadevne izvajalce pomenili omejitve, ki bi bile nezdržljive s „pravilno in enostavno uporabo takšnih oprostitvev“, predpisano v prvem stavku člena 15 Šeste direktive“(21).

45. Ti ugovori pa izgubijo precej svoje teže, če – kot v obravnavanem zadevi – ne govorimo o dobavi blaga ali opravljanju storitev, ki so namenjene oskrbovanju ali neposrednim potrebam plovila ali letala, ampak o sami transakciji prodaje te ladje ali zrakoplova. Pri tem je treba upoštevati, da je za uporabo zrakoplova v odplačnem tovornem ali potniškem prometu treba pridobiti več posebnih dovoljenj, zaradi česar je lažje preverjati, ali bo zrakoplov dejansko uporabljala letalska družba.(22) Iz tega vidika je težko primerjati dobavo goriva (ki je bila sporna v zadevah Velker in Elemka) ali drugega blaga za oskrbovanje ladje, nad končno uporabo katerega bi bilo dejansko težko izvajati preprost in učinkovit nadzor, z dobavo letala ali plovila.

46. Ni torej ne preprečuje, da se v takih primerih uporabi oprostitev, če je od nakupa letala jasno, da ga bo uporabljala letalska družba iz člena 15(6) Šeste direktive, in če se za to davčnim organom predloži dokaz.(23) Menim, da tak previdnostni ukrep ne bi bil ovira za zagotovitev „pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitvev“, ki je zahtevana v prvem stavku člena 15 Šeste direktive, vsekakor pa bi pomenil bolj sorazmerno rešitev za preprečevanja utaj kot odvzem te oprostitve.

47. V sodbah Velker in Elmeka se je Sodišče sklicevalo tudi na drugi razlog, ki se nanaša na splošnost uporabe DDV in na posledično ozko razlago oprostitve davka.(24) Jasno je, da te zahteve vsaj na deloma veljajo tudi za oprostitev iz člena 15(6). Vendar kot sem opozoril zgoraj, iz sodne prakse prav tako izhaja, da mora biti razlaga oprostitve DDV skladna z njihovimi cilji in upoštevati zahteve načela davčne nevtralnosti; ta elementa pa v okviru oprostitve, ki je sporna v obravnavani zadevi, privedeta do nasprotnega sklepa kot v sodbah Velker in Elmeka.

4. Odgovor na drugo vprašanje za predhodno odločanje

48. Ob upoštevanju navedenega menim, da iz besedila določbe (ki se v večini jezikovnih različic izrecno sklicuje na „uporabo“ zrakoplova), ciljev te oprostitve in načela nevtralnosti DDV izhaja, da je treba oprostitve v tem primeru razlagati glede na njen namen. Člen 15(6) Šeste direktive je torej treba razlagati tako, da oprostitve iz te določbe velja za dobave zrakoplovov gospodarskim subjektom, ki sami ne poslujejo predvsem v odplačnem mednarodnem letalskem prometu, ampak zrakoplov prepustijo v uporabo letalski družbi, ki posluje na tem področju.

B – Tretje vprašanje za predhodno odločanje

49. S tretjim vprašanje za predhodno odločanje, ki na neki način dopolnjuje prejšnje vprašanje, predložitveno sodišče sprašuje, ali so nekatere dejanske okoliščine obravnavane zadeve lahko pomembne za odgovor na drugo vprašanje, in sicer zlasti dejstvo, da lastnica zrakoplovov (družba A Oy) račun za uporabo zrakoplovov prenese na zasebnika (X), ki je njen delničar in kupljena zrakoplova rabi predvsem za lastne poslovne in/ali zasebne namene, ob upoštevanju, da bi lahko letalska družba zrakoplova uporabila tudi za druge lete.

50. Pritožnica je prerekala pravilnost tega opisa dejanskega stanja. Ne glede na to menim, da dejanske okoliščine, navedene v predložitveni odločbi, niso pomembne za odgovor na drugo vprašanje za predhodno odločanje in niso ovira za uporabo zadevne oprostitve v primeru gospodarskega subjekta, ki pridobljeno letalo prepusti v uporabo letalski družbi, ki posluje v mednarodnem prometu.

51. Kot sem poudaril zgoraj, iz člena 15(6) Šeste direktive izhaja, da edino merilo za določitev, ali se ta oprostitve uporabi, temelji na uporabi zrakoplova s strani letalske družbe, ki posluje predvsem v odplačnem mednarodnem prometu. Če pridobitelj letala lahko dokaže, da je zrakoplov dejansko namenjen uporabi v gospodarskem prometu s strani take letalske družbe, potem trgovski ali drugačni odnosi, v kakršnih sta lahko lastnica letala, njen večinski delničar in sama letalska družba, ne bi smeli imeti nikakršnega vpliva na obdavčitev z DDV. Čeprav lastnica delno sama uporablja letalo in sama nosi določene stroške ter je zanjo celotna transakcija v končni fazi koristna z davčnega vidika, ki ni povezan z DDV, pa ni od tega ni upošteveno za namene priznanja oprostitve, če letalska družba v okviru svoje običajne dejavnosti letalo uporablja v gospodarskem prometu.

52. Če se dokaže, da zrakoplov v resnici ni namenjen uporabi v gospodarskem prometu s strani letalske družbe, ampak da je njegov edini namen zasebna raba – torej končna potrošnja – s strani fizične ali pravne osebe, se lahko zavrne priznanje oprostitve, ker niso izpolnjeni dejanski pogoji, ki so zahtevani s členom 15(6) Šeste direktive. Za presojo vseh teh okoliščin pa je v vsakem primeru pristojno nacionalno sodišče, ki odloča o sporu v glavni stvari.

C – Prvo vprašanje za predhodno odločanje

53. Korkein hallinto-oikeus s svojim prvim vprašanjem za predhodno odločanje Sodišče sprašuje, ali so v pojmu „letalske družbe predvsem za polete na mednarodnih zračnih poteh za plačilo [letalske družbe, ki poslujejo predvsem v odplačnem mednarodnem prometu]“ iz člena 15(6) Šeste direktive zajete tudi letalske družbe, ki poslujejo predvsem v odplačnem mednarodnem žrtnem prometu.

54. Spet se zdi, da dvomi glede razlage te določbe izhajajo iz razhajanj med jezikovnimi različicami Šeste direktive.

55. Tako je v nekaterih različicah uporabljeno besedilo, na podlagi katerega bi bilo morda mogoče sklepati, da so upoštevne le letalske družbe, ki upravljajo redne linije. Tako je na primer v

angleški razližici, v kateri so navedene „international routes“; ta terminologija bi lahko napeljevala na sklepanje o obstoju rednih linij in letov. Vendar je v vežini jezikovnih razližic poudarjeno to, da letalska družba, ki uporablja letalo, posluje predvsem v mednarodnem prometu, pri žemer ni izrecnih ali implicitnih sklicevanj na to, ali se ta dejavnost opravlja v okviru žarterskih poletov ali redne linije.

56. Ta široka razlaga je jasno podprta v sodni praksi. Sodišže je bilo v sodbi v zadevi Cimber Air(25), ki se je doslej edina nanašala na zadevno oprostitev iz žlena 15(6) Šeste direktive, sooženo z vprašanjem, ali se ta oprostitev uporabi za transakcije nakupa zrakoplovov, ki jih uporabljajo letalske družbe, ki sicer poslujejo predvsem na podrožju odplažnih mednarodnih poletov, vendar z istimi letali opravljajo tudi notranje lete. V navedeni sodbi je Sodišže vztrajalo, da je za doložitev, ali se oprostitev uporabi, odložilna narava dejavnosti, s katerimi se družba, ki letalo uporablja, „predvsem“ ukvarja, ne pa konkretna uporaba tega letala.

57. Sledež istemu razlogovanju, bi morala biti za uporabo oprostitve vrsta linije prav tako nepomembna.

58. S to rešitvijo se nazadnje bolj upošteva naželo davžne nevtralnosti, saj se zdi, da ni objektivnega razloga, iz katerega bi bilo treba za namene DDV letalski družbi, ki poslujeta v mednarodnem prometu, zaradi tega, ker se ena ukvarja predvsem z organizacijo žarterskih poletov, druga pa z organizacijo rednih letov, ali zaradi tega, ker se zadevno letalo uporablja za eno ali drugo vrsto letov, obravnavati razližno.

59. Skratka, menim, da je žlen 15(6) Šeste direktive treba razlagati tako, da med „letalske družbe predvsem za polete na mednarodnih zražnih poteh za plažilo [letalske družbe, ki poslujejo predvsem v odplažnem mednarodnem prometu]“ spadajo tudi poslovne letalske družbe, ki poslujejo predvsem v odplažnem mednarodnem žarterskem prometu za potrebe podjetij in posameznikov.

VI – Predlog

60. Zato Sodišžu predlagam, naj na vprašanja za predhodno odložanje, ki jih je predložilo Korkein hallinto-oikeus (Finska), odgovori tako:

1. žlen 15(6) Šeste direktive je treba razlagati tako, da med „letalske družbe predvsem za polete na mednarodnih zražnih poteh za plažilo [letalske družbe, ki poslujejo predvsem v odplažnem mednarodnem prometu]“ spadajo tudi poslovne letalske družbe, ki poslujejo predvsem v odplažnem mednarodnem žarterskem prometu za potrebe podjetij in posameznikov.

2. žlen 15(6) Šeste direktive je treba razlagati tako, da oprostitev, ki je predvidena v tej doložbi, ne velja le za dobave zrakoplovov, ki so opravljene neposredno za letalske družbe, ki poslujejo predvsem v odplažnem mednarodnem letalskem prometu, ampak tudi za dobave zrakoplovov za gospodarske subjekte, ki sami ne poslujejo v odplažnem mednarodnem letalskem prometu, ampak zrakoplov prepustijo v uporabo letalski družbi, ki posluje na tem podrožju.

3. Dejstvo, da lastnica zrakoplovov ražun za uporabo zrakoplovov prenese na zasebnika, ki je njen delnižar in kupljena zrakoplova rabi predvsem za lastne poslovne in/ali zasebne namene, ob upoštevanju, da bi lahko letalska družba zrakoplova uporabila tudi za druge lete, ne vpliva na odgovor na drugo vprašanje za predhodno odložanje, razen že se podlagi teh okolišžin izkaže, da zrakoplov dejansko ni bil namenjen uporabi v gospodarskem prometu s strani letalske družbe, ampak izkljužni uporabi s strani fizižne ali pravne osebe, kar pa presodi nacionalno sodižše.

- 1 – Jezik izvirnika: španščina.
- 2 – 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, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva).
- 3 – Družba A Oy je v svojih pisnih stališjih pojasnila, da je družba B Oy zagotavljala „upravljanje, vzdrževanje in popravila, skrbela za zemeljsko in letalsko osebje, odgovarjala za potrebna dovoljenja, ustrezno dokumentacijo in vozni red ter poleg tega v lastnem imenu tržila in prodajala storitve zračnega prevoza, ki ga je izvajala s temi napravami“. Družba A Oy je opozorila, da je družba B Oy poleg teh dveh letal uporablja še veliko drugih letal, ki so del njene flote in s katerimi se izvajajo mednarodni leti.
- 4 – V španski različici je tako navedeno „aeronaves utilizadas por las compañías de navegación aérea“, v francoski „utilisés par des compagnies de navigation aérienne“, v angleški „used by airlines“, v nemški „die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden“, v italijanski „usati da compagnie di navigazione aerea“, v nizozemski pa „die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen“.
- 5 – To se je spremenilo v finski različici Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), v členu 148 katere je zdaj v vseh jezikovnih različicah navedeno merilo „uporabe“ zrakoplova.
- 6 – Glej na primer sodbo z dne 27. oktobra 1977 v zadevi Bouchereau (30/77, Recueil, str. 1999, točka 14).
- 7 – Zadeva C-185/89, Recueil, str. I-2561.
- 8 – Združene zadeve od C-181/04 do C-183/04, ZOdl., str. I-8167.
- 9 – Sodbe z dne 13. julija 2006 v zadevi United Utilities (C-89/05, ZOdl., str. I-6813, točki 21 in 22); z dne 8. junija 2006 v zadevi L.u.P. (C-106/05, ZOdl., str. I-5123, točka 24); z dne 18. novembra 2004 v zadevi Temco Europe (C-284/03, ZOdl., str. I-11237, točka 17); z dne 14. junija 2007 v zadevi Horizon College (C-434/05, ZOdl., str. I-4793, točka 16); z dne 18. oktobra 2007 v zadevi Navicon (C-97/06, ZOdl., str. I-8755, točka 22) in z dne 28. januarja 2010 v zadevi Eulitz (C-473/08, ZOdl., str. I-907, točka 27).
- 10 – Zgoraj navedena sodba Navicon (točka 29) in sodba z dne 22. decembra 2010 v zadevi Feltgen in Bacino Charter Company (C-116/10, ZOdl., str. I-14187, točka 16).
- 11 – Glej v tem smislu sklepne predloge generalnega pravobranilca C. O. Lenza, predstavljene 2. maja 1990 v zgoraj navedeni zadevi Velker.
- 12 – Zgoraj navedena sodba Navicon, točka 21.
- 13 – V tem smislu Martínez Muñoz, Y., „El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE“, v: *Revista española de Derecho Financiero*, 145, januar–marec 2010, str. 182. Glej tudi Guichard, M., „L'Esprit des Lois' communautaires en matière de TVA: du principe de neutralité“, v: *Revue de Droit Fiscal*, št. 36, 2001, str. 1205, in Vanistendael, F., „Neutrality and the limits of VAT“, v: *Selected issues in European tax law*, 1999, št. 13.
- 14 – Zgoraj navedena sodba L.u.P. (točka 48).

15 – Glej na primer sodbo z dne 12. aprila 1984 v zadevi Unifrex proti Svetu in Komisiji (281/82, Recueil, str. 1969, točka 30).

16 – Sodbe z dne 7. septembra 1999 v zadevi Gregg (C-216/97, Recueil, str. I-4947, točka 20); z dne 11. oktobra 2001 v zadevi Adam (C-267/99, Recueil, str. I-7467, točka 36); z dne 10. septembra 2002 v zadevi Kügler (C-141/00, Recueil, str. I-6833, točka 40); z dne 23. oktobra 2003 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-109/02, Recueil, str. I-12691, točka 20); z dne 26. maja 2005 v zadevi Kingscrest Associates in Montecello (C-498/03, ZOdl., str. I-4427, točka 41); z dne 12. januarja 2006 v zadevi Turn-und Sportunion Waldburg (C-246/04, ZOdl., str. I-589); z dne 4. maja 2006 v zadevi Abbey National (C-169/04, ZOdl., str. I-4027, točka 56); zgoraj navedena sodba L.u.P. (točka 32) in sodba z dne 16. septembra 2008 v zadevi Isle of Wight Council in drugi (C-288/07, ZOdl., str. I-7203, točka 42).

17 – Sodba z dne 10. aprila 2008 v zadevi Marks & Spencer (C-309/06, ZOdl., str. I-2283, točka 49).

18 – V tem smislu je treba spomniti, da sta v skladu z ustaljeno sodno prakso „za presojo, ali so storitve podobne, identiteta osebe, ki storitve opravlja, in pravna oblika, v kateri opravlja svoje dejavnosti, na?eloma nepomembni“. Glej sodbo z dne 17. februarja 2005 v združenih zadevah Linnweber in Akitidis (C-453/02 in C-462/02, ZOdl., str. I-1131, točki 24 in 25) in zgoraj navedeno sodbo Turn-und Sportunion Waldburg (točka 34).

19 – Ki se sklicuje na odstavek 4(a) in (b).

20 – Zgoraj navedena sodba Velker (točka 22).

21 – Zgoraj navedeni sodbi Velker (točka 24) in Elmeka (točka 23).

22 – Družba A Oy se v svojih pisnih stališ?ih sklicuje na tako imenovani AOC (Air Operation Certificate) in navaja, da sta njegova pridobitev in vzdrževanje povezana z visokimi stroški (v skladu z navedbami družbe A Oy pomeni to dodaten letni strošek od 138.000 EUR do 195.000 EUR). To naj bi zelo zmanjšalo verjetnost zlorabe pri pridobitvi tega certifikata, ki ni potreben, ?e je letalo namenjeno dolo?eni rabi.

23 – Družba A Oy je v svojih pisnih stališ?ih navedla, da so tak previdnostni ukrep v svojo notranjo upravno ureditev uvedli belgijski organi, medtem kot se na Nizozemskem za zadosten dokaz šteje podpisana izjava pridobitelja o namenu uporabe letala.

24 – Zgoraj navedeni sodbi Velker (točka 19) in Elmeka (točka 15).

25 – Sodba z dne 16. septembra 2004 (C-382/02, ZOdl., str. I-8379).