ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

zo 16. septembra 2004 *

Vo veci C-382/02,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Vestre Landsret (Dánsko) z 9. októbra 2002 a doručený Súdnemu dvoru 23. októbra 2002, ktorý súvisí s konaním:

Cimber Air A/S

proti

Skatteministeriet,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory C. W. A. Timmermans, sudcovia C. Gulmann, J.-P. Puissochet (spravodajca), J. N. Cunha Rodrigues a N. Colneric,

* Jazyk konania: dánčina.

generálny advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
tajomník: H. von Holstein, zástupca tajomníka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 4. marca 2004,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Cimber Air A/S, v zastúpení: R. Mikelsons, advokát,

— dánska vláda a Skatteministeriet, v zastúpení: J. Molde, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci P. Biering, advokát,

— nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma, splnomocnený zástupca,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: E. Traversa a N. B. Rasmussen, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 25. marca 2004,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 15 bodov 6, 7 a 9 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1, ďalej len „šiesta smernica").

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Cimber Air A/S a Skatteministeriet (dánske daňové ministerstvo) v súvislosti so žiadosťou o vrátenie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH") zaplatenej za dodávky tovaru pre lietadlá, pre ktoré dánsky zákon o DPH nepriznáva právo na vrátenie DPH.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Článok 15 šiestej smernice, ktorý upravuje oslobodenie od dane pri vývoze do štátu mimo Spoločenstva, pri podobných plneniach a medzinárodnej doprave, 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:

1. Dodávky tovarov odoslaných alebo dopravených na miesto určenia mimo teritória daného štátu podľa článku 3 dodávateľom alebo v jeho mene.

2. Dodanie tovarov odoslaných alebo dopravených na miesto určenia mimo teritória daného štátu podľa článku 3 kupujúcim alebo v jeho mene, ktoré sa nerealizujú na tomto teritóriu, s výnimkou tovaru prepravovaného samotným kupujúcim pre potreby vnútorného vybavenia, zásobenia výletných lodí a súkromných lietadiel, alebo akýchkoľvek dopravných prostriedkov používaných na súkromné účely, pohonnými hmotami a proviantom.

...

6. Dodávky, prestavba, opravy, údržba, nájom alebo prenájom lietadiel používaných leteckými spoločnosťami za odplatu, najmä na zahraničných linkách a dodávky, prenájom, opravy a údržba zariadení, ktoré majú, resp. ktoré sa na nich spotrebujú [... používaných leteckými spoločnosťami vykonávajúcimi najmä medzinárodnú dopravu za odplatu a dodávky, prenájom, opravy a údržba ich vnútorného vybavenia alebo zariadení, ktoré slúžia na ich prevádzku — *neoficiálny preklad*].

7. Dodávky tovarov na doplnenie pohonných hmôt a potravín v lietadle podľa odseku 6 [Dodávky tovarov určené pre zásobovanie lietadiel uvedených v bode 6 — *neoficiálny preklad*].

...

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

...“

Vnútroštátna právna úprava

4 Právna úprava oslobodenia od DPH je obsiahnutá v lov om mervaerdiafgift (zákon o DPH) zo 16. augusta 2000 (ďalej len „zákon zo 16. augusta 2000“). Jeho ustanovenia upravujú vyberanie DPH za dodávky tovarov určené pre letecké spoločnosti.

5 Článok 34 ods. 1 zákona zo 16. augusta 2000 týkajúci sa oslobodení dodávok pre určité lietadlá od DPH stanovuje:

„Od dane sú oslobodené tieto dodávky tovarov alebo služieb:

...

7. ... potrebné vybavenie dodané na účely používania na palube lietadiel a lodí vykonávajúcich medzinárodnú dopravu, s výnimkou súkromných lietadiel..., ako aj služby, určené takýmto lietadlám...;

8. predaj a prenájom lietadiel... s výnimkou súkromných lietadiel a výletných lodí;

9. oprava, údržba a úprava lietadiel uvedených v bode 8 ..., ako aj dodanie, prenájom, oprava a údržba ich vnútorného vybavenia;

...

16. Dodanie zásob a iných potrieb zásobovateľom, ako aj lodiam a lietadlám na účely konzumácie na palube alebo predaja cestujúcim v súlade s colnými predpismi."

6 Na základe ustanovenia článku 34 ods. 1 bodov 7 a 16 zákona zo 16. augusta 2000:

— poplatky za odlet a pristátie,

— pohonné hmoty,

— reštauračné služby,

— manipuláciu s batožinou,

predstavujú „dodávky tovarov" a „dodávky služieb" v zmysle článku 15 bodov 7 a 9 smernice a od DPH sú oslobodené len vtedy, ak sú tieto plnenia poskytované v rámci letov do zahraničia.

7 Pre nákupy uskutočnené v súvislosti s medzinárodnými letmi vrátane tranzitných letov môže byť zaplatená DPH v súlade s článkom 45 ods. 3 zákona zo 16. augusta 2000 vrátená, to však neplatí pre nákupy uskutočnené v súvislosti s vnútroštátnymi letmi.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

8 Cimber Air A/S je letecká spoločnosť, ktorej hlavnou činnosťou je letecká doprava na pravidelných regionálnych spojeniach v Európe v spolupráci s jej dvoma partnermi SAS a Lufthansou. Zabezpečuje vnútroštátne lety v Dánsku a medzinárodné lety medzi Dánskom a zahraničím. Okrem toho prevádzkuje lety, pri ktorých sa miesto odletu a pristátia nachádza v zahraničí.

9 V konaní pred vnútroštátnym súdom Skatteministeriet tvrdí, že isté dodávky pre lietadlá spoločnosti Cimber Air A/S používané na vnútroštátne lety, t. j. lety medzi letiskami v Dánsku, nemôžu byť oslobodené od DPH, keďže oslobodenie od dane sa týka len lietadiel používaných na medzinárodné lety. Cimber Air A/S zastáva

stanovisko, že oslobodenie sa musí vzťahovať aj na všetky dodávky pre lietadlá, uskutočňujúce vnútroštátne lety, pretože pôsobí najmä v medzinárodnej doprave.

10 V dôsledku toho podal Cimber Air A/S na Vestre Landsret žalobu, ktorou sa domáhal, aby bol Skatteministeriet zaviazaný uznať, že tovary a služby dodané po 30. apríli 2001 spoločnosti Cimber Air A/S sú oslobodené od DPH, pretože Cimber Air A/S vykonáva najmä medzinárodnú dopravu.

11 Cimber Air A/S okrem toho navrhoval, aby bol Skatteministeriet zaviazaný vrátiť mu preplatok na DPH, ktorý bol podľa neho zaplatený bez právneho dôvodu. Táto suma pritom zahŕňa DPH, ktorú Cimber Air A/S zaplatil svojim dodávateľom za rôzne dodávky uskutočnené výhradne pre vnútroštátne lety alebo v súvislosti s týmito letmi.

12 Predmetom sporu účastníkov konania je otázka, či článok 15 body 7 a 9 šiestej smernice v spojení s jeho bodom 6 predstavuje prekážku pre vyberanie DPH za dodávky pre lietadlá spoločnosti Cimber Air A/S, keď tieto uskutočňujú vnútroštátne lety, pričom spoločnosť vykonáva najmä medzinárodnú leteckú dopravu.

13 Za daných okolností sa Vestre Landsret rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1) Musia sa ustanovenia článku 15 body 7 a 9 ako aj bod 6 šiestej smernice (smernica Rady 77/388/EHS) vykladať tak, že členský štát je oprávnený vylúčiť

z oslobodenia od DPH dodávky pre lietadlá využívané na vnútroštátne lety nezávisle od skutočnosti, že spoločnosť, ktorá dané lietadlá prevádzkuje, vykonáva najmä medzinárodnú leteckú dopravu, alebo je členský štát povinný takéto dodávky oslobodiť od DPH?

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

O prvej otázke

14 V prvej otázke sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú body 6, 7 a 9 článku 15 šiestej smernice vykladať tak, že tam uvedené dodávky tovarov a služieb pre lietadlá, využívané na vnútroštátne lety leteckými spoločnosťami, ktoré vykonávajú najmä medzinárodnú leteckú dopravu za odplatu, sú oslobodené od DPH.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

15 Dánska vláda uvádza, že keďže článok 15 šiestej smernice sa týka oslobodenia vývozu mimo Spoločenstva, môžu jeho body 7 a 9 platiť len pre dodávky tovarov a služieb

pre medzinárodné lety, pričom je nevyhnutné tento predpoklad skúmať osobitne pre každý let. Bod 6 článku 15, podľa ktorého musia byť dodávky tovarov a služieb uvedené v tomto článku posudzované so zreteľom na prevažnú činnosť leteckej spoločnosti, predstavuje z celkového hľadiska len výnimku vo vzťahu k uvedenému článku 15.

16 Dánska vláda na podporu svojho výkladu uvádza, že oslobodenia od dane na území štátu sú predmetom článku 13 šiestej smernice. Dodávky pre vnútroštátne lety však podľa tohto článku nie sú oslobodené od dane, čo svedčí v prospech výkladu, že ustanovenia článku 15 body 7 a 9 smernice sa nevzťahujú na dodávky tovarov alebo služieb pre lietadlá, využívané pre vnútroštátne lety, hoci letecká spoločnosť, ktorá ich vlastní, pôsobí najmä v medzinárodnej leteckej doprave.

17 S týmto stanoviskom súhlasí aj Komisia, ktorá navyše poukazuje na to, že ustanovenia šiestej smernice týkajúce sa oslobodení od dane sa musia vykladať v užšom zmysle tak, aby mohla byť zachovaná zásada daňovej neutrality. Táto zásada totiž požaduje rovnaké daňové zaťaženie pre všetku vnútroštátnu prepravu.

18 Komisia uznáva, že článok 15 bod 6 šiestej smernice sa od zásady daňovej neutrality výslovne odchyľuje, poukazuje však na to, že z prípravných legislatívnych prác nič nenasvedčuje tomu, že by body 7 a 9 daného článku mali takúto odchýlku povoľovať, preto by sa oslobodenie od dane upravené v týchto bodoch malo vzťahovať len na dodávky tovarov a služieb pre lietadlá, ktoré sú používané výlučne len v medzinárodnej doprave.

19 Spoločnosť Cimber Air A/S, ktorú na pojednávaní podporovala nemecká vláda, vykladá článok 15 body 7 a 9 šiestej smernice odlišne. Táto spoločnosť tvrdí, že oslobodenie od DPH pre plnenia uvedené v danom ustanovení sa týka lietadiel, používaných na vnútroštátne lety, keď letecká spoločnosť, ktorá ich vlastní, vykonáva najmä medzinárodnú leteckú dopravu za odplatu.

20 Cimber Air A/S a nemecká vláda odôvodňujú zásah do zásady daňovej neutrality tým, že je ťažké určiť, kedy sa lietadlo používa na vnútroštátne a kedy na medzinárodné lety, ktorá časť plnení by mala byť oslobodená od dane a ktorá časť by mala DPH podliehať.

21 Následne je podľa ich vyjadrení rozhodujúcim kritériom, na základe ktorého má znenie textu prednosť pred zásadou daňovej neutrality, aby tak boli dodávky tovarov a služieb uvedené v článku 15 bodoch 7 a 9 smernice oslobodené od dane, okolnosť, že lietadlo, pre ktoré boli dané plnenia určené, patrí leteckej spoločnosti vykonávajúcej najmä medzinárodnú leteckú dopravu. Toto kritérium umožňuje jednoduché a koherentné uplatňovanie pravidiel zakotvených v článku 15 bodoch 6, 7 a 9 šiestej smernice.

22 Cimber Air A/S z tohto výkladu pre spor vo veci samej vyvodzuje, že dánske predpisy a ich uplatňovanie, v zmysle ktorých sa oslobodenie od DPH vzťahuje len na lietadlá používané pre medzinárodné lety, sú v rozpore s právom Spoločenstva.

Odpoveď Súdneho dvora

23 Oslobodenia od dane predstavujú autonómne pojmy práva Spoločenstva, ktoré treba posudzovať v celkovej súvislosti so spoločným systémom DPH zavedeným šiestou smernicou (pozri okrem iného rozsudky z 26. marca 1987, Komisia/Holandsko, 235/85, Zb. s. 1471, bod 18; z 5. júna 1997, SDC, C-2/95, Zb. s. I-3017, bod 21, a z 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, Zb. s. I-6833, bod 25).

24 Tento systém spočíva najmä na dvoch zásadách. Na jednej strane sa DPH vyberá za každé poskytnutie služieb a dodávku tovaru, ktoré daňovník uskutočňuje za odplatu. Na druhej strane zásada daňovej neutrality nepripúšťa, aby sa s hospodárskymi subjektami, ktoré uskutočňujú obraty rovnakého druhu, zaobchádzalo pri vyberaní DPH rôzne.

25 Preto, hoci je nesporné, že šiesta smernica môže stanoviť oslobodenia od dane, ktoré zasahujú do zásad pripomenutých v predchádzajúcom bode, Súdny dvor rozhodol, že takéto oslobodenia od dane je nutné vykladať len v užšom zmysle (pozri v tomto zmysle rozsudok SDC, už citovaný, bod 20; rozsudok zo 7. septembra 1999, Gregg, C-216/97, Zb. s. I-4947, bod 12, a rozsudok Kügler, už citovaný, bod 28).

26 Vo veci samej sú podľa článku 15 bodov 7 a 9 šiestej smernice od DPH oslobodené dodávky tovarov pre zásobovanie lietadiel uvedených v bode 6 toho istého článku ako aj poskytovanie iných služieb, ako sú tie uvedené v tomto bode 6, ktoré sú určené na zabezpečenie priamych potrieb lietadiel a ich nákladu.

27 Tento článok 15 bod 6 sa vzťahuje na „lietadlá, používané leteckými spoločnosťami, ktoré vykonávajú najmä medzinárodnú dopravu za odplatu".

28 V rozpore s tvrdením Komisie a dánskej vlády sa tým oslobodenie od dane stanovené v článku 15 bodoch 7 a 9 ako aj v bode 6 toho istého článku šiestej smernice výslovne vzťahuje na vnútroštátne lety lietadiel, používaných leteckými spoločnosťami, ktoré vykonávajú najmä medzinárodnú činnosť.

29 Okolnosť, na ktorú sa odvoláva Komisia, že oslobodenia od dane na území členského štátu sú upravené v článku 13 šiestej smernice a že predpoklady oslobodenia od dane v článku 15 tej istej smernice sú plne zosúladené, nemôže dať článku 15 žiadny iný význam ako ten, ktorý jednoznačne vyplýva z jeho znenia.

30 Na prvú otázku je preto vhodné odpovedať tak, že ustanovenia článku 15 bodov 6, 7 a 9 šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že dodávky tovarov a služieb, uvedené v týchto ustanoveniach, lietadlám, ktoré letecké spoločnosti vykonávajúce najmä medzinárodnú leteckú dopravu, používajú na vnútroštátne lety, sú oslobodené od DPH.

O druhej otázke

31 Vo svojej druhej otázke sa vnútroštátny súd v podstate pýta, aké kritériá musia byť vzaté do úvahy pri určení, či letecká spoločnosť vykonáva najmä medzinárodnú leteckú dopravu.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

32 Komisia a dánska vláda zastávajú stanovisko, že s prihliadnutím na odpoveď, ktorá mala byť daná na prvú otázku, nie je potrebné odpovedať na túto otázku.

33 Cimber Air A/S tvrdí, že pojem „najmä" použitý v článku 15 bode 6 šiestej smernice sa má posudzovať so zreteľom na všetku dopravu, prevádzkovanú leteckou spoločnosťou, pričom je nevyhnutné vykonať jednak posúdenie z časového hľadiska, jednak aj analýzu kritérií týkajúcich sa výroby a predaja.

34 Medzinárodný podiel na doprave sa podľa stanoviska tejto spoločnosti má určiť na základe dlhšieho obdobia tak, že ak letecká spoločnosť počas viacerých rokov pôsobila najmä v medzinárodnej leteckej doprave a ak v priebehu jedného roka túto činnosť obmedzila, nemôže táto skutočnosť vo vzťahu k danému roku viesť na účely DPH k inému zaobchádzaniu s lietadlami tejto spoločnosti.

35 Pokiaľ ide o kritériá pre určenie rozsahu medzinárodnej dopravy leteckej spoločnosti, navrhuje Cimber Air A/S vypočítať počet nalietaných kilometrov na sedadlo, čím by bolo možné určiť podiel obratu, ktorý pripadá na medzinárodné lety.

36 Podľa tejto spoločnosti ukazovatele, ako počet platiacich cestujúcich alebo letov, neudávajú rozsah činnosti leteckej spoločnosti tak presne.

Odpoveď Súdneho dvora

37 Z dôvodov uvedených v bodoch 23 až 25 tohto rozsudku má pojem „spoločnosť, ktorá vykonáva najmä medzinárodnú leteckú dopravu" význam z hľadiska práva Spoločenstva a má sa vykladať v užšom zmysle, berúc do úvahy skutočnosť, že slúži ako základ pre oslobodenie od DPH.

38 Tento výklad musí vziať do úvahy rozdiely, ktoré existujú medzi určitými jazykovými verziami dotknutého ustanovenia. Francúzske, talianske, španielske a portugalské znenie článku 15 bodu 6 šiestej smernice totiž používajú pojem zodpovedajúci slovu „najmä" alebo jeho ekvivalent, zatiaľ čo dánska, nemecká, anglická a holandská verzia používajú slová „hovedsageligt", „hauptsächlich", „chiefly" a „hoofdzakelijk". Podľa týchto posledne uvádzaných výrazov by sa uvedené ustanovenie vzťahovalo na tie letecké spoločnosti, ktorých medzinárodná doprava len jednoducho presahuje inú ako medzinárodnú dopravu, zatiaľ čo podľa skôr uvádzaných výrazov by medzinárodná doprava musela predstavovať takmer výlučnú činnosť týchto spoločností.

39 Z tohto rozboru jednoznačne vyplýva, že za spoločnosti, ktoré vykonávajú najmä medzinárodnú dopravu, je potrebné v každom prípade považovať spoločnosti, ktorých činnosti na inej ako medzinárodnej úrovni majú citeľne menší význam, ako ich medzinárodné činnosti.

40 Na druhú otázku je preto potrebné odpovedať tak, že je úlohou vnútroštátnych súdov, aby posúdili vzájomný pomer medzinárodných činností týchto spoločností a ich činností na inej ako medzinárodnej úrovni. Pri tomto posúdení možno vziať do úvahy všetky kritériá, ktoré poukazujú na relatívny rozsah dotknutého druhu dopravy, najmä kritérium obratu.

O trovách

41 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu ku konaniu pred vnútroštátnym súdom vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

1) **Ustanovenia článku 15 bodov 6, 7 a 9 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa musia vykladať v tom zmysle, že dodávky tovarov a služieb, uvedené v týchto ustanoveniach, lietadlám, ktoré letecké spoločnosti vykonávajúce najmä medzinárodnú leteckú dopravu používajú na vnútroštátne lety, sú oslobodené od DPH.**

2) **Posúdenie vzájomného pomeru medzinárodných činností týchto spoločností a ich činností na inej ako medzinárodnej úrovni je úlohou vnútroštátnych súdov. Pri tomto posúdení možno vziať do úvahy všetky kritériá, ktoré poukazujú na relatívny rozsah dotknutého druhu dopravy, najmä kritérium obratu.**

Podpisy