SODBA SODIŠČA (drugi senat)
z dne 16. septembra 2004*

V zadevi C-382/02,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES,

ki ga je vložilo Vestre Landsret (Danska) z odločbo z dne 9. oktobra 2002, ki je prispela na Sodišče 23. oktobra 2002, v postopku

Cimber Air A/S

proti

Skatteministeriet,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi C. W. A. Timmermans, predsednik senata, C. Gulmann, J.-P. Puissochet (poročevalec), J. N. Cunha Rodrigues, sodnik, in N. Colneric, sodnica,

* Jezik postopka: danščina.

generalni pravobranilec: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
sodni tajnik: H. von Holstein, namestnik sodnega tajnika,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 4. marca 2004,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Cimber Air A/S R. Mikelsons, advokat,

— za dansko vlado in Skatteministeriet J. Molde, zastopnik, skupaj s P. Bieringom, advokat,

— za nemško vlado M. Lumma, zastopnik,

— za Komisijo Evropskih skupnosti E. Traversa in N. B. Rasmussen, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 25. marca 2004

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 15(6), (7) in (9) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Cimber Air A/S in Skatteministeriet (dansko ministrstvo za davke in trošarine) glede zahteve za vračilo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), plačanega za dobave za zrakoplove, za katere danski zakon o DDV ne daje upravičenja do vračila.

Pravni okvir

Skupnostno pravo

3 Člen 15 Šeste direktive, ki ureja oprostitve pri izvozu iz Skupnosti in podobnih transakcijah ter pri mednarodnih prevozih, 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:

1. dobavo blaga, ki ga prodajalec ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj izven Skupnosti;

2. dobavo blaga, ki ga kupec ali druga oseba, ki nima sedeža na ozemlju države, za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj izven Skupnosti, razen blaga, ki ga prevaža kupec sam in je namenjeno opremljanju, oskrbovanju z gorivom in drugemu oskrbovanju zasebnih čolnov, zasebnih zrakoplovov ali katerih koli drugih prevoznih sredstev za zasebno rabo;

[...]

6. dobavo, izboljšave, popravilo, vzdrževanje, zakup in najem zrakoplovov, ki jih uporabljajo letalske družbe predvsem za polete na mednarodnih zračnih poteh za plačilo ter dobavo, najem, popravilo in vzdrževanje opreme, vključno z opremo, ki je vgrajena ali se pri tem uporablja;

7. dobavo blaga, ki je namenjeno oskrbovanju zrakoplovov z gorivom in drugemu oskrbovanju iz odstavka 6;

[...]

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

[...]"

Nacionalna zakonodaja

4 Pravila oprostitve DDV so vsebovana v „lov om mervaerdiafgift" (zakon o DDV) z dne 16. avgusta 2000 (v nadaljevanju: zakon z dne 16. avgusta 2000). Določbe tega zakona določajo odmero DDV za dobave za letalske družbe.

5 Člen 34(1) zakona z dne 16. avgusta 2000 v zvezi z oprostitvami DDV za dobave za nekatere zrakoplove predvideva:

„Davka sta oproščena naslednja dobava blaga in opravljanje storitev:

[...]

7. [...] potrebna oprema, dobavljena za uporabo na krovu zrakoplovov in ladij, ki opravljajo mednarodne prevoze, z izjemo turističnih letal [...] ter tudi opravljanje storitev, namenjeno za takšne zrakoplove [...];

8. prodaja in najem zrakoplovov [...], z izjemo turističnih letal in turističnih ladij;

9. popravilo, vzdrževanje in izboljšave zrakoplovov iz točke 8 [...] ter dobava blaga, najem, popravilo in vzdrževanje njihove vgrajene opreme;

[...]

16. dobava blaga za oskrbovanje in druge dobave oskrbovalcem ladij ter dobava blaga ladjam in zrakoplovom za potrošnjo na krovu ali prodajo potnikom v skladu s carinsko zakonodajo."

6 V skladu z določbami člena 34(1)(7) in (16) zakona z dne 16. avgusta 2000 so:

— pristojbine za vzletanje in pristajanje,

— pogonska goriva,

— obnova,

— ravnanje z nespremno prtljago

„dobava blaga" in „opravljanje storitev" v skladu s členom 15(7) in (9) Šeste direktive in nista oproščena DDV, razen če gre za storitve, ki koristijo letu, namenjenemu v tujino.

7 Plačani DDV se lahko vrne v skladu s členom 45(3) zakona z dne 16. avgusta 2000, kadar gre za uresničene nakupe za mednarodne polete in polete v tranzitu, kar pa ne velja pri nakupih za notranje polete.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

8 Cimber Air A/S je letalska družba, katere glavna dejavnost je letalski promet na rednih regionalnih linijah po Evropi in sodeluje z dvema partnerjema, SAS in Lufthanso. Zagotavlja notranje polete na Danskem in mednarodne polete med Dansko in tujino. Med drugim izkorišča tudi linije, kjer je točka odhoda in prihoda v tujini.

9 V postopku v glavni stvari Skatteministeriet meni, da ni treba oprostiti nekaterih dobav za zrakoplove Cimber Air A/S, kadar gre za notranje polete med letališči, ki se nahajajo na Danskem, oprostitev lahko velja samo za zrakoplove, ko gre za mednarodne lete. Cimber Air A/S meni, da bi morale biti vse dobave za zrakoplove

na notranjih poletih upravičene do oprostitve, ker Cimber Air A/S v glavnem opravlja mednarodni promet.

10 Cimber Air A/S je tako vložil tožbo pred Vestre Landsret z zahtevo, naj Skatteministeriet prizna, da se blago in storitve, ki so mu bile dobavljene po 30. aprilu 2001, oprostijo DDV, ker je mednarodni promet bistvena dejavnost Cimber Air A/S.

11 Cimber Air A/S tudi zahteva, naj se Skatteministeriet naloži vračilo presežka DDV, za katerega meni, da ga je plačal po krivem. Gre za znesek DDV, ki ga je Cimber Air A/S plačal svojim dobaviteljem za različne dobave za izrecno notranje polete oz. za polete v zvezi z njimi.

12 Stranki si nasprotujeta glede tega, ali zveza določb, po eni strani člena 15(7) in (9) Šeste direktive in po drugi strani odstavka 6 istega člena, pomeni oviro pri odmeri DDV za dobave za zrakoplove Cimber Air A/S, kadar gre za notranje polete, čeprav so poleti družbe predvsem mednarodni.

13 V teh okoliščinah je Vestre Landsret sklenilo, da prekine odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predloži naslednji vprašanji:

„1. Ali je treba določbe člena 15(7) in (9) ter (6) Šeste direktive (Direktiva Sveta 77/388/EGS) razlagati tako, da država članica ne more oprostiti DDV dobav za

zrakoplov, ki leti na notranji liniji, ne glede na to, da ga uporablja letalska družba, ki izvaja polete predvsem na mednarodnih zračnih poteh, ali pa ima ta država članica obveznost take dobave oprostiti DDV?

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

Prvo vprašanje

14 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 15(6), (7) in (9) Šeste direktive razlagati tako, da se dobava blaga in opravljanje storitev, ki ju omenjajo določbe tega člena, za zrakoplove, ki letijo na notranjih linijah, ampak jih letalske družbe uporabljajo predvsem za polete na mednarodnih zračnih poteh za plačilo, oprostita DDV.

Stališča, predložena Sodišču

15 Danska vlada meni, da se zato, ker se člen 15 Šeste direktive nanaša na oprostitve pri izvozu iz Skupnosti, odstavka 7 in 9 tega člena ne moreta nanašati na nič drugega

kot na dobavo blaga in opravljanje storitev pri mednarodnem prevozu z upoštevanjem tega pogoja pri vsakem gibanju zrakoplova. Odstavek 6 istega člena, v skladu s katerim je treba dobavo in opravljanje storitev, ki ju omenja ta člen, preučiti v smislu glavne dejavnosti, ki jo letalska družba opravlja, ni nič drugega kot izjema glede na razlago člena 15 v celoti.

16 Danska vlada opira svojo razlago na tem, da so določbe, ki se nanašajo na oprostitve na ozemlju države, predmet člena 13 Šeste direktive. Vendar dobave za lete na ozemlju države ne bi mogle biti oproščene DDV po tem členu, kar še podpira to, da se določbe člena 15(7) in (9) te direktive ne nanašajo na dobavo in opravljanje storitev za zrakoplove, ki letijo na notranjih linijah, čeprav družba, ki ji pripadajo, zagotavlja predvsem mednarodne zračne polete.

17 S tem mnenjem se strinja Komisija, ki poleg tega poudarja, da je določbe Šeste direktive v zvezi z davčnimi oprostitvami treba razlagati ozko, da bi se spoštovalo načelo davčne nevtralnosti. To načelo zahteva davčno enakost za vse nacionalne prometne poti.

18 Komisija priznava, da člen 15(6) Šeste direktive ni v skladu z načelom davčne nevtralnosti, vendar poudarja, da nič v pripravljalnih delih ne nakazuje na to, da bi odstavka 7 in 9 tega člena dopuščala tako kršitev, tako da se davčna oprostitev, določena v teh odstavkih, lahko nanaša le na dobavo in druge storitve za zrakoplove na mednarodnih zračnih poteh.

19 Cimber Air A/S, ki ga je na obravnavi podprla nemška vlada, drugače razlaga določbe člena 15(7) in (9) Šeste direktive. Družba Cimber Air A/S meni, da se oprostitev DDV za storitve, navedene v teh določbah, nanaša na zrakoplove, kadar letijo na ozemlju države, če ta letalska družba, ki ji pripadajo, izvaja predvsem polete na mednarodnih zračnih poteh za plačilo.

20 Cimber Air A/S in nemška vlada utemeljujeta kršitev načela davčne nevtralnosti s težavami, kako določiti, kateri del storitev bi moral biti oproščen in kateri zavezan plačilu DDV, kadar zrakoplov leti na ozemlju države in na mednarodnih zračnih poteh.

21 Po njunem mnenju je okoliščina, da zrakoplov, za katerega so te storitve opravljene, pripada letalski družbi, ki izvaja polete predvsem na mednarodnih zračnih poteh, odločilno merilo za to, da samo besedilo prevlada nad načelom davčne nevtralnosti v korist oprostitve DDV dobav in drugega opravljanja storitev, določenih v členu 15(7) in (9) Šeste direktive. To merilo bi omogočalo preprosto in dosledno uporabo pravil člena 15(6), (7) in (9) Šeste direktive.

22 Na podlagi te razlage je Cimber Air A/S za spor o glavni stvari sklenil, da so danska pravila in njihova uporaba, ki omejuje ugodnost oprostitve samo na zrakoplove, ki letijo na mednarodnih zračnih poteh, nezdružljiva s pravom Skupnosti.

Odgovor Sodišča

23 Oprostitve so samostojni pojmi prava Skupnosti, ki jih je treba umestiti v splošni kontekst skupnega sistema DDV, ki ga vzpostavlja Šesta direktiva (glej predvsem sodbe z dne 26. marca 1987 v zadevi Komisija proti Nizozemski, 235/85, Recueil, str. 1471, točka 18; z dne 5 junija 1997 v zadevi SDC, C-2/95, Recueil, str. I-3017, točka 21, in z dne 10. septembra 2002 v zadevi Kügler, C-141/00, Recueil, str. I-6833, točka 25).

24 Ta sistem temelji predvsem na dveh načelih. Prvič, za vsako dobavo blaga in vsako opravljanje storitev, ki ju za plačilo opravi davčni zavezanec, se odmeri DDV. Drugič, načelo davčne nevtralnosti nasprotuje temu, da bi se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, obravnavali drugače pri odmeri DDV.

25 Zato je Sodišče razsodilo, če se ugotovi, da bi lahko Šesta direktiva predvidela oprostitve, ki bi kršile načeli, omenjeni v prejšnji točki, da je treba navedene oprostitve razlagati ozko (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo SDC, točka 20, sodbo z dne 7. septembra 1999 v zadevi Gregg, C-216/97, Recueil, str. I-4947, točka 12, in zgoraj navedeno sodbo Kügler, točka 28).

26 V obravnavanem primeru so v skladu s členom 15(7) in (9) Šeste direktive dobava blaga zaradi oskrbe z gorivom in druga oskrba zrakoplovov iz odstavka 6 istega člena in druge storitve, ki niso navedene v odstavku 6, ki se opravijo za neposredne potrebe navedenih zrakoplovov in njihovega tovora, oproščene DDV.

27 Torej se člen 15(6) nanaša na „zrakoplov[e], ki jih uporabljajo letalske družbe predvsem za polete na mednarodnih zračnih poteh za plačilo".

28 Tako se, v nasprotju s tem, kar trdita Komisija in danska vlada, oprostitev, navedena v členu 15 Šeste direktive, formalno nanaša, tako v odstavkih 7 in 9 kot v odstavku 6 tega člena, na polete zrakoplovov, ki jih uporabljajo družbe, katerih glavna dejavnost je mednarodna, na ozemlju države.

29 Okoliščina, na katero se sklicuje Komisija, da so oprostitve znotraj države članice predvidene v členu 13 Šeste direktive in da so pogoji oprostitve v členu 15 te direktive popolnoma usklajeni, ne more dati členu 15 drugačnega pomena od tistega, ki izhaja iz njegovega branja.

30 Na prvo vprašanje je torej treba odgovoriti tako, da je treba določbe člena 15(6), (7) in (9) Šeste direktive razlagati tako, da sta dobava blaga in opravljanje storitev, določena v teh določbah, za zrakoplove, ki letijo na notranjih linijah, vendar jih uporabljajo letalske družbe predvsem za polete na mednarodnih zračnih poteh za plačilo, oproščena DDV.

Drugo vprašanje

31 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, katera merila je treba upoštevati, da bi se ugotovilo, ali letalska družba leti predvsem na mednarodnih zračnih poteh.

Stališča, predložena Sodišču

32 Komisija in danska vlada menita, da ob upoštevanju odgovora, ki bi ga bilo treba dati na prvo vprašanje, na drugo ni treba odgovoriti.

33 Cimber Air A/S trdi, da bi bilo treba pojem „predvsem", ki je naveden v členu 15(6) Šeste direktive, presojati glede na celoten promet, ki ga opravlja letalska družba, nato je treba, prvič, presoditi v časovnem okviru in, drugič, analizirati merila proizvodnje in prodaje.

34 Meni, da je treba določiti mednarodni del njegovega celotnega prometa glede na daljše časovno obdobje, tako da če je letalska družba več let letela predvsem na mednarodnih zračnih poteh, v enem letu pa se je ta njena dejavnost zmanjšala, to samo zaradi obdobja enega leta ne more povzročiti drugačnega davčnega obravnavanja zrakoplovov te družbe na področju DDV.

35 Cimber Air A/S v zvezi s tem, katera merila je treba upoštevati za določitev pomembnosti mednarodnega prometa letalske družbe, predlaga, naj se izmeri donos glede na merilo sedeži/kilometri, kar omogoči, da se določi tudi delež prometa na mednarodnih zračnih poteh zadevne letalske družbe.

36 Družbe Cimber Air A/S trdi, da pokazatelji, kot so število potnikov plačnikov in število letov, ne dajejo točno enake mere pomembnosti dejavnosti letalske družbe.

Odgovor Sodišča

37 Zaradi navedenih razlogov v točkah od 23 do 25 te sodbe ima pojem „letalska družba, ki leti predvsem na mednarodnih zračnih poteh" veljavo po pravu Skupnosti in ga je treba razlagati ozko, ker je temelj oprostitev DDV.

38 Ta razlaga bi morala upoštevati razliko med nekaterimi jezikovnimi različicami sporne določbe. Francoska, italijanska, španska in portugalska različica člena 15(6) Šeste direktive dejansko uporabljajo besedo „predvsem" ali njen ekvivalent, medtem ko danska, nemška, angleška in nizozemska različica uporabljajo besede „hovedsageligt" oz. „hauptsächlich" oz. „chiefly" in „hoofdzakelijk". Na podlagi zadnjih izrazov bi se določba Šeste direktive nanašala na letalske družbe, katerih mednarodni promet samo presega promet na nacionalnih zračnih poteh, medtem ko v skladu s prvimi mednarodni promet pomeni skoraj izključno dejavnost teh družb.

39 Iz te analize lahko sklepamo, da lahko v vsakem primeru obravnavamo kot letalske družbe, ki letijo predvsem na mednarodnih zračnih poteh, tiste, katerih druga dejavnost, razen tiste na mednarodnih linijah, je občutno manj pomembna od dejavnosti na mednarodnih zračnih poteh.

40 Na drugo vprašanje je treba odgovoriti, da je naloga nacionalnih sodišč, da presodijo, koliko letalska družba izvaja svoje dejavnosti na mednarodnih zračnih poteh in koliko na poteh, ki niso mednarodne. Da bi to ugotovila, lahko pri tem upoštevajo različne dejavnike, ki bi nakazali relativni pomen zadevne vrste prometa, zlasti promet letalske družbe.

Stroški

41 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat), razsodilo:

1. **Določbe člena 15(6), (7) in (9) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da sta dobava in opravljanje storitev, ki ju omenjajo te določbe, za zrakoplove, ki letijo na notranjih linijah, ki pa jih uporabljajo letalske družbe predvsem za polete na mednarodnih zračnih poteh, oproščena DDV.**

2. **Naloga nacionalnih sodišč je, da presodijo, koliko letalska družba izvaja svoje dejavnosti na mednarodnih zračnih poteh in koliko na poteh, ki niso mednarodne. Da bi to ugotovila, lahko pri tem upoštevajo različne dejavnike, ki bi nakazali relativni pomen zadevne vrste prometa, zlasti promet letalske družbe.**

Podpisi