

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

16. září 2004 *

Ve věci C-382/02,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES,

podaná rozhodnutím Vestre Landsret (Dánsko) ze dne 9. října 2002, došlým Soudnímu dvoru dne 23. října 2002, v řízení

Cimber Air A/S

proti

Skatteministeriet,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení C. W. A. Timmermans, předseda senátu, C. Gulmann, J.-P. Puissochet (zpravodaj), J. N. Cunha Rodrigues a N. Colneric, soudci,

* Jednač jazyk: dánština.

generální advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
vedoucí soudní kanceláře: H. von Holstein, náměstek vedoucího soudní kanceláře,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 4. března 2004,

s ohledem na vyjádření předložená:

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

— za dánskou vládu a Skatteministeriet J. Moldem, jako zmocněncem, ve spolupráci s P. Bieringem, advokat,

— za německou vládu M. Lummou, jako zmocněncem,

— za Komisi Evropských společenství E. Traversou a N. B. Rasmussenem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 25. března 2004,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 15 odst. 6, 7 a 9 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

- 2 Tato žádost vyvstala v rámci sporu mezi společností Cimber Air A/S a Skatteministeriet (dánské ministerstvo pro daňové záležitosti) ve věci žádosti o vrácení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) zaplacené za dodání letadlům, pro která dánský zákon o DPH právo na vrácení DPH nepřiznává.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

- 3 Článek 15 šesté směrnice, upravující osvobození vývozu mimo Společenství a obdobných plnění a mezinárodní dopravy od daně, stanoví:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

1. dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno na místo určení nacházející se mimo Společenství, prodávajícím nebo na jeho účet;
2. dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno na místo určení nacházející se mimo Společenství, kupujícím neusazeným v tuzemsku nebo na jeho účet, s výjimkou zboží přepravovaného samotným kupujícím za účelem vybavení nebo zásobení rekreačních lodí či letadel, popřípadě jiného dopravního prostředku pro soukromé použití;

[...]

6. dodání, úpravu, opravu, údržbu a nájem letadel využívaných leteckými společnostmi, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu, a dodání, nájem, opravu a údržbu zařízení, které je na těchto letadlech instalováno nebo používáno;

7. dodání zboží při zásobování letadel uvedených v odstavci 6;

[...]

9. poskytování služeb jiných než uvedených v odstavci 6 k zabezpečení bezprostředních potřeb letadel uvedených ve zmíněném odstavci nebo bezprostředních potřeb jejich nákladu;

[...]"

Vnitrostátní právní úprava

- 4 Pravidla pro osvobození od DPH jsou obsažena v lov om mervaerdiagift (zákon o DPH) ze dne 16. srpna 2000 (dále jen „zákon ze dne 16. srpna 2000“). Ustanovení tohoto zákona upravují vybírání plateb DPH za dodání určená leteckým společností.
- 5 Článek 34 odst. 1 zákona ze dne 16. srpna 2000, který se týká osvobození od DPH pro dodání určené některým letadlům, stanoví:

„Od daně je osvobozeno následující dodání zboží a poskytování služeb:

[...]

7. [...] nezbytná zařízení dodaná pro použití na palubě letadel a lodí, uskutečňujících mezinárodní dopravu, s výjimkou rekreačních letadel [...], stejně jako poskytování služeb určených pro tato letadla [...];
8. prodej a nájem letadel [...], s výjimkou rekreačních letadel a lodí;
9. oprava, údržba a úprava letadel uvedených v bodě 8 [...], jakož i dodání, nájem, oprava a údržba zařízení, které je na těchto letadlech instalováno;

[...]

16. dodání zboží za účelem zásobování a další dodávky pro zásobovatele, jakož i pro lodě nebo letadla za účelem konzumace na palubě nebo prodeje cestujícím, v souladu s celními předpisy.“

6 Na základě ustanovení čl. 34 odst. 1 bodů 7 a 16 zákona ze dne 16. srpna 2000 tedy:

— poplatky za vzlet a přistání,

— pohonné hmoty,

- stravování,

- manipulace se zavazadly,

představují „dodání“ a „poskytování služeb“ dle čl. 15 odst. 7 a 9 směrnice, a jsou osvobozena od DPH jen v tom případě, pokud jsou tyto služby přijímány v rámci letu do zahraničí.

- 7 Co se týče nákupů uskutečněných pro mezinárodní lety včetně tranzitních letů, podle čl. 45 odst. 3 zákona ze dne 16. srpna 2000 může být zaplacená DPH vrácena, což však neplatí pro nákupy uskutečněné pro vnitrostátní lety.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 8 Cimber Air A/S je letecká společnost, jejíž hlavní činností je letecká doprava na pravidelných regionálních linkách v Evropě ve spolupráci s jejími dvěma partnery SAS a Lufthansou. Tato společnost zajišťuje vnitrostátní lety v Dánsku, jakož i mezinárodní lety mezi Dánskem a zahraničím. Společnost navíc provozuje linky, jejichž místa odletu a příletu se nacházejí v zahraničí.

- 9 V rámci původní věci má Skatteministeriet za to, že není na místě osvobodit určitá dodání pro letadla Cimber Air A/S od platby DPH, která uskutečňují vnitrostátní lety, to znamená lety mezi letišti umístěnými v Dánsku, neboť osvobození od daně mohou požívat pouze letadla, která uskutečňují mezinárodní lety. Cimber Air A/S

má za to, že všechna dodání pro letadla uskutečňující vnitrostátní lety musejí požívat osvobození od daně, neboť společnost provozuje zejména mezinárodní dopravu.

- 10 V důsledku toho podala Cimber Air A/S žalobu k Vestre Landsret, kterou se domáhala, aby bylo Skatteministeriet uloženo uznat, že zboží a služby, kterými byla zásobena po 30. dubnu 2001, jsou osvobozeny od DPH, neboť mezinárodní doprava představuje hlavní náplň její činnosti.
- 11 Cimber Air A/S navíc navrhovala, aby bylo Skatteministeriet uloženo vrátit jí přeplatek na DPH, který pokládá za neodůvodněně zaplacený. Tato částka zahrnuje DPH, kterou Cimber Air A/S zaplatila svým dodavatelům za různá dodání, která byla uskutečněna výhradně pro vnitrostátní lety nebo v souvislosti s těmito lety.
- 12 Účastníci řízení se rozcházejí v názoru, jestli spojená ustanovení jednak čl. 15 odst. 7 a 9 a jednak odst. 6 téhož článku šesté směrnice zakládají překážku pro vybírání DPH za dodání určená letadlům Cimber Air A/S, když tato letadla uskutečňují vnitrostátní lety, zatímco společnost provozuje zejména lety mezinárodní.
- 13 Za těchto okolností se Vestre Landsret rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru tyto předběžné otázky:

„1) Musejí být ustanovení čl. 15 odst. 7 a 9, jakož i odst. 6 šesté směrnice (směrnice Rady 77/388/EHS) vykládána v tom smyslu, že členský stát nemusí osvobodit od

DPH dodání určené letadlům využívaným pro vnitrostátní lety, nezávisle na skutečnosti, že letecká společnost, která tato letadla využívá, provozuje zejména mezinárodní dopravu, nebo je tento stát povinen tato dodání od DPH osvobodit?

- 2) V tomto posledně uvedeném případě, jaká kritéria, např. obrat, počet kilometrů na sedadlo a na cestující, nebo počet cestujících, nebo letů, jsou rozhodující pro určení, zda letecká společnost provozuje zejména mezinárodní dopravu ve smyslu čl. 15 odst. 6?"

K první otázce

- 14 Svou první otázkou se předkládající soud v podstatě táže, zda odstavce 6, 7 a 9 čl. 15 šesté směrnice musejí být vykládány v tom smyslu, že dodání a služby, na které se tato ustanovení vztahují, poskytované letadlům, která uskutečňují vnitrostátní lety, ale která jsou využívána leteckými společnostmi provozujícími zejména mezinárodní dopravu za úplaty, jsou osvobozeny od DPH.

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

- 15 Dánská vláda tvrdí, že v rozsahu, v jakém se článek 15 šesté směrnice týká osvobození vývozu mimo Společenství od daně, odstavce 7 a 9 tohoto článku se

mohou vztahovat pouze na dodání a poskytování služeb určených pro mezinárodní lety, přičemž tato podmínka má být posouzena pro každý let. Odstavec 6 téhož článku 15, na základě něhož dodání a poskytování služeb uvedených v tomto článku musí být posuzováno s ohledem na činnosti, které letecká společnost hlavně vykonává, představuje pouze výjimku ve vztahu k uvedenému článku 15 vykládanému ve svém celku.

- 16 Na podporu svého výkladu dánská vláda uvádí, že ustanovení týkající se osvobození od daně v tuzemsku jsou předmětem článku 13 šesté směrnice. Dodání pro vnitrostátní lety však nejsou podle tohoto článku osvobozena od daně, což podporuje výklad, že ustanovení čl. 15 odst. 7 a 9 této směrnice se netýkají dodání nebo poskytování služeb určených letadlům využívaných na vnitrostátních linkách, i když společnost, které patří, zajišťuje hlavně mezinárodní lety.
- 17 Tento názor sdílí i Komise, která navíc poukazuje na to, že ustanovení šesté směrnice ohledně osvobození od daně musejí být vykládána striktně, tak aby byla zachována zásada daňové neutrality. Tato zásada stanoví rovné zdanění pro všechnu vnitrostátní dopravu.
- 18 Komise přiznává, že čl. 15 odst. 6 šesté směrnice se od zásady daňové neutrality výslovně odchyľuje, ale poukazuje na to, že v přípravných pracích nic nenasvědčuje tomu, že by odstavce 7 a 9 téhož článku umožňovaly takovou odchylku, tudíž osvobození od daně uvedené v těchto odstavcích lze požívat pouze pro dodání a jiná poskytování služeb určených letadlům využívaným čistě jen pro mezinárodní dopravu.

- 19 Cimber Air A/S podporovaná na jednání německou vládou vykládá ustanovení čl. 15 odst. 7 a 9 šesté směrnice odlišně. Společnost se domnívá, že osvobození od DPH pro poskytování služeb uvedené v těchto ustanoveních se týká letadel uskutečňujících vnitrostátní lety, pokud letecká společnost, které tato letadla náleží, provozuje zejména mezinárodní dopravu za úplatu.
- 20 Cimber Air A/S a německá vláda odůvodňují zásah do zásady daňové neutrality tím, že je složité určit, kdy letadlo uskutečňuje vnitrostátní lety a kdy mezinárodní, která část poskytování služeb by měla být osvobozena a která by měla být podrobena DPH.
- 21 Následně podle jejich názoru pro to, aby dodání zboží a jiné poskytování služeb ve smyslu čl. 15 odst. 7 a 9 šesté směrnice bylo osvobozeno od daně, je určujícím kritériem, na základě kterého má přednost znění těchto ustanovení před zásadou daňové neutrality, příslušnost letadel, která mají z tohoto osvobození prospěch, k letecké společnosti provozující zejména mezinárodní dopravu. Toto kritérium umožňuje jednoduché a koherentní uplatnění pravidel stanovených čl. 15 odst. 6, 7 a 9 šesté směrnice
- 22 Cimber Air A/S z tohoto výkladu dovozuje pro spor v původním řízení závěr, že dánské předpisy a jejich použití omezující prospěch z osvobození od daně pouze na letadla uskutečňující mezinárodní lety jsou neslučitelné s právem Společenství.

Odpověď Soudního dvora

- 23 Osvobození od daně tvoří autonomní pojmy práva Společenství, které musejí být zasazeny do obecného kontextu společného systému DPH, tak jak jej zavádí šestá směrnice (viz zejména rozsudky ze dne 26. března 1987, *Komise v. Nizozemsko*, 235/85, Recueil, s. 1471, bod 18; ze dne 5. června 1997, *SDC*, C-2/95, Recueil, s. I-3017, bod 21, a ze dne 10. září 2002, *Kügler*, C-141/00, Recueil, s. I-6833, bod 25).
- 24 Tento systém spočívá zejména na dvou zásadách. Jednak je DPH vybírána za každé poskytování služeb a za každé dodání zboží, které daňový poplatník uskutečňuje za úplatu. Kromě toho je v rozporu se zásadou daňové neutrality, aby bylo při vybírání DPH zacházeno rozdílně s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejné operace.
- 25 Z těchto důvodů, zatímco je dáno, že šestá směrnice může stanovit osvobození od daně, které zasahuje do zásad uvedených v předcházejícím bodě, Soudní dvůr má za to, že tato osvobození musejí být vykládána striktně (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *SDC*, bod 20; rozsudek ze dne 7. září 1999, *Gregg*, C-216/97, Recueil, s. I-4947, bod 12, a výše uvedený rozsudek *Kügler*, bod 28).
- 26 V projednávaném případě jsou podle čl. 15 odst. 7 a 9 šesté směrnice od DPH osvobozena dodání zboží určeného pro zásobování letadel uvedených v odstavci 6 téhož článku a poskytování služeb jiných než uvedených v tomto odstavci 6 k zabezpečení bezprostředních potřeb zmíněných letadel nebo bezprostředních potřeb jejich nákladu.

- 27 Tento čl. 15 odst. 6 se vztahuje na „letadla využívaná leteckými společnostmi, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu“.
- 28 V rozporu s tvrzením Komise a dánské vlády osvobození stanovené článkem 15 šesté směrnice se tudíž výslovně vztahuje v odstavcích 7 a 9 stejně jako v odstavci 6 téhož článku na vnitrostátní lety letadel využívaných společnostmi, jejichž činnost je hlavně mezinárodní.
- 29 Okolnost, které se dovolávala Komise, že osvobození od daně na území členského státu jsou stanovena článkem 13 šesté směrnice a že podmínky pro osvobození v článku 15 téže směrnice jsou zcela harmonizovány, nemůže mít za důsledek, že bude článku 15 dán jiný smysl než ten, který jasně vyplývá z jeho znění.
- 30 Je tedy třeba odpovědět na první otázku, že ustanovení čl. 15 odst. 6, 7 a 9 šesté směrnice musejí být vykládána tak, že dodání zboží a poskytování služeb uvedená v těchto ustanoveních pro letadla, která uskutečňují vnitrostátní lety, ale jsou využívána leteckými společnostmi, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu, jsou osvobozena od DPH.

Ke druhé otázce

- 31 Svou druhou otázkou se předkládající soud v podstatě táže, jaká jsou kritéria, která musejí být uplatněna pro určení, zda letecká společnost provozuje zejména mezinárodní dopravu.

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

- 32 Komise a dánská vláda se domnívají, že není namístě odpovídat na tuto otázku vzhledem k odpovědi, která by měla být dána na otázku první.
- 33 Cimber Air A/S tvrdí, že pojem „zejména“ užitý v čl. 15 odst. 6 šesté směrnice musí být posuzován s ohledem na souhrn dopravy provozované leteckou společností, přičemž je třeba provést jednak časové posouzení a jednak analýzu kritérií výroby a prodeje.
- 34 Společnost se domnívá, že mezinárodní podíl na dopravě musí být určen na základě dlouhodobého období takovým způsobem, že pokud letecká společnost provozovala řadu let zejména mezinárodní dopravu a v průběhu jednoho roku tuto činnost omezila, tato skutečnost nemůže způsobit, s ohledem na tento poslední rok, jiné zacházení ve věci DPH pro letadla této společnosti.
- 35 Co se týče kritérií pro určení rozsahu mezinárodní dopravy letecké společnosti, Cimber Air A/S navrhuje měřit produkci v kilometrech na sedadlo, což umožňuje určit podíl na obratu dosažený mezinárodními lety.
- 36 Společnost uplatňuje, že takové ukazatele, jako je počet platících cestujících a počet letů, neudávají stejně přesnou míru významu činnosti letecké společnosti.

Odpověď Soudního dvora

- 37 Z důvodů uvedených v bodech 23 až 25 tohoto rozsudku má pojem „společnost, která provozuje zejména mezinárodní dopravu“ význam z hlediska práva Společenství, a musí být vykládán striktně s ohledem na to, že slouží jako základ pro osvobození od DPH.
- 38 Tento výklad musí přihlížet k rozdílu, který existuje mezi určitými jazykovými verzemi dotčeného ustanovení. Francouzská, italská, španělská a portugalská verze čl. 15 odst. 6 šesté směrnice totiž používá slovo „zejména“ nebo jeho ekvivalent, zatímco dánská, německá, anglická a nizozemská verze používají každá slova „hovedsageligt“, „hauptsächlich“, „chiefly“ a „hoofdzakelijk“. Podle posledně jmenovaných výrazů se uvedené ustanovení vztahuje na letecké společnosti, jejichž mezinárodní doprava představuje pouhou převahu nad jinou než mezinárodní dopravou, kdežto podle prvních výrazů musí mezinárodní doprava představovat téměř výlučnou činnost těchto společností.
- 39 Z této analýzy je možno v každém případě vyvodit, že za společnosti, které provozují zejména mezinárodní dopravu, musejí být považovány společnosti, jejichž činnosti na jiné než mezinárodní úrovni se jeví jako znatelně méně důležité než jejich činnosti na úrovni mezinárodní.
- 40 Je tudíž třeba odpovědět na druhou otázku, že vnitrostátním soudům přísluší, aby posoudily vzájemný rozsah podílu činností těchto společností na mezinárodní úrovni a na úrovni jiné než mezinárodní. V rámci tohoto posouzení lze přihlídnout ke všem skutečnostem, které poukazují na relativní význam dotčeného druhu dopravy, zejména k obratu.

K nákladům řízení

- 41 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve sporu probíhajícím před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

- 1) Ustanovení čl. 15 odst. 6, 7 a 9 směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně – musejí být vykládána tak, že dodání zboží a poskytování služeb uvedená v těchto ustanoveních pro letadla, která uskutečňují vnitrostátní lety, ale jsou využívána leteckými společnostmi, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu, jsou osvobozena od DPH.

- 2) Vnitrostátním soudům přísluší, aby posoudily vzájemný rozsah podílu činností těchto společností na mezinárodní úrovni a na úrovni jiné než mezinárodní. V rámci tohoto posouzení lze přihlídnout ke všem skutečnostem, které poukazují na relativní význam dotčeného druhu dopravy, zejména k obratu.

Podpisy.