Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

19. července 2012*

„Šestá směrnice — Osvobození od daně — Článek 15 bod 6 — Osvobození od daně v případě dodání letadel využívaných leteckými společnostmi, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu — Dodání letadel hospodářskému subjektu, který je dá k dispozici takové společnosti — Pojem ‚mezinárodní doprava za úplatu' — Charterové lety"

Ve věci C-33/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Korkein hallinto-oikeus (Finsko) ze dne 18. ledna 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 21. ledna 2011, v řízení zahájeném

A Oy,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení J.-C. Bonichot, předseda senátu, A. Prechal (zpravodajka), L. Bay Larsen, C. Toader a E. Jarašiūnas, soudci,

generální advokát: P. Cruz Villalón,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 8. února 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za A Oy P. Salomaaou,

— za finskou vládu M. Pere, jako zmocněnkyní,

— za Evropskou komisi I. Koskinenem a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 26. dubna 2012,

vydává tento

* Jednací jazyk: finština.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 15 odst. 6 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), ve znění směrnice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992 (Úř. věst. L 384, s. 47; Zvl. vyd. 09/01, s. 224; dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci řízení zahájeného společností A Oy (dále jen „A“) proti dodatečným výměrům daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v souvislosti s pořízením letadel, které vůči ní vydal Kaakkois-Suomen verovirasto (finanční úřad pro jihovýchodní Finsko).

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 2 bod 1 šesté směrnice stanoví, že předmětem DPH je „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 Článek 15 této směrnice, nadepsaný „Osvobození vývozu ze Společenství a obdobných plnění a mezinárodní přepravy 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:

[…]

4. dodání zboží pro zásobování lodí:

   a) užívaných k plavbě po volném moři a přepravujících cestující za úplatu nebo užívaných k obchodní či průmyslové činnosti nebo k rybolovu;

   […]

5. dodání, úpravu, opravu, údržbu a nájem námořních lodí uvedených v odst. 4 písm. a) a b) a dodání, nájem, opravu a údržbu zařízení – včetně rybářského vybavení – které je na těchto lodích instalováno nebo používáno;

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;

8. poskytování služeb jiných než uvedených v odstavci 5 k zabezpečení bezprostředních potřeb námořních lodí uvedených ve zmíněném odstavci nebo bezprostředních potřeb jejich nákladu;

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

[…]“

5 Článek 28a šesté směrnice, obsažený v její hlavě XVIa, nadepsané „Přechodné úpravy zdanění obchodu mezi členskými státy“, stanoví:

„1. Předmětem daně z přidané hodnoty je rovněž:

a) pořízení zboží za protiplnění uvnitř Společenství v tuzemsku osobou povinnou k dani, jestliže jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková […]

Odchylně od prvního pododstavce není předmětem daně z přidané hodnoty pořízení zboží uvnitř Společenství za podmínek stanovených v odstavci 1a osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani.

[…]

[…]

1a. Odchylka stanovená v odst. 1 písm. a) druhém pododstavci se vztahuje na:

a) pořízení zboží uvnitř Společenství, jehož dodání v tuzemsku by bylo osvobozeno od daně podle čl. 15 bodů 4 až 10;

[…]

3. ‚Pořízením zboží uvnitř Společenství' se rozumí získání práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo jejich jménem do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno nebo přepravováno.

[…]“

Finské právo

6 Šestá směrnice byla ve Finsku provedena prostřednictvím zákona 1501/1993 o dani z přidané hodnoty [Arvonlisäverolaki (1501/1993)], ze dne 30. prosince 1993 (dále jen „AVL“).

7 Podle § 1 prvního pododstavce bodu 3 AVL musí být odvedena DPH z každého pořízení zboží uvnitř Společenství ve smyslu § 26a téhož zákona, k němuž došlo ve Finsku. Posledně uvedené ustanovení definuje pořízení uvnitř Společenství jako pořízení movitého hmotného majetku za protiplnění, jestliže prodávající, pořizovatel nebo kterákoliv třetí osoba jednající na svůj účet tento majetek přepraví z jednoho členského státu do druhého. Podle § 2b AVL je k odvedení DPH z pořízení zboží uvnitř Společenství ve smyslu uvedeného § 1 prvního pododstavce bodu 3 povinen pořizovatel.

8 Ustanovení § 70 prvního pododstavce bodu 6 AVL, obsažené v jeho šesté kapitole, věnované osvobozením v souvislosti s mezinárodním obchodem, stanoví, že daň není vybírána z prodeje letadel, jejich náhradních dílů a vybavení určených k použití subjektem, který provozuje zejména mezinárodní dopravu za úplatu.

9 Podle § 72f bodu 1 AVL je pořízení zboží uvnitř Společenství osvobozeno od DPH v případě, že při jeho dovozu z něj nemusí být odvedena DPH. Ustanovení § 94 prvního pododstavce bodu 9 AVL osvobozuje od DPH dovoz letadel, jejich náhradních dílů a vybavení ve smyslu § 70 prvního pododstavce bodu 6 AVL.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

10 V červenci 2002 a říjnu 2003 společnost A koupila od francouzského výrobce dvě nová trysková letadla. Prodejce deklaroval prodej uskutečněný uvnitř Společenství. Společnost A nedeklarovala dotčenou koupi jako pořízení uvnitř Společenství uskutečněné ve Finsku.

11 Tato dvě letadla byla zapsána do registru finských letadel dne 22. července 2002 a 23. července 2004 a jejich příslušné „Air Operation Certificate“ (AOC) byly vydány dne 19. listopadu 2002 a 24. října 2004. Společnost A byla uvedena jako vlastník obou letadel a společnost B (dále jen „B“) byla označena za jejich uživatele. Společnost A prodala tato letadla podniku zaregistrovanému na Kypru ve dnech 17. prosince 2003 a 1. dubna 2005.

12 Veškerý kapitál společnosti A je v držení fyzické osoby X. Společnost A vlastní 25 % akcií společnosti C Oy (dále jen „C“). Společnost B je dceřiná společnost společnosti C, která v ní vlastní podíl ve výši 78 %.

13 Společnost B organizuje mezinárodní charterové lety a zajišťuje údržbu a správu letadel. Na základě smlouvy, kterou uzavřela se společností A, společnost B uvedené společnosti fakturovala náklady na údržbu letadel a lety. Tato smlouva mimoto umožňovala společnosti B najmout si letadla pro své vlastní komerční účely, a to za cenu uvedenou v příloze k této smlouvě.

14 V účetním období od 1. ledna do 31. prosince 2002 pocházel obrat společnosti A ve výši 925 606,32 eur a v období od 1. ledna 2003 do 30. června 2004 ve výši 2 170 503,84 eur v celém rozsahu ze zaúčtování prodejů na základě prodejních faktur vystavených na jméno X, vlastníka společnosti A, s výjimkou faktur v souvislosti s následným prodejem letadel vystavených na kyperský podnik. Při provedené daňové kontrole bylo zjištěno, že v účetnictví společnosti A nejsou uvedeny příjmy pocházející z pronájmu letadel.

15 Zaúčtování výdajů společnosti A souvisejících s letadly se týkala hlavně částek fakturovaných společností B společnosti A za údržbu letadel a za lety. Při výše uvedené daňové kontrole bylo zjištěno, že uvedené částky byly v podstatě beze změny přeneseny dále na X.

16 Společnost A se od 1. července 2002 zaregistrovala jako plátce DPH. V prohlášení o ukončení činnosti ze dne 14. ledna 2003 společnost A prohlásila, že nemohla provozovat činnost podléhající DPH. Finanční úřad pro jihovýchodní Finsko vyškrtl tuto společnost z registru plátců DPH se zpětnou účinností k 1. červenci 2002.

17 Dne 4. listopadu 2005 vydal tentýž finanční úřad dodatečné výměry DPH dlužné společností A v souvislosti s pořízením dvou letadel uvnitř Společenství. Zároveň bylo konstatováno, že společnost A nemá nárok na odpočet dlužné částky ani na její vrácení.

18 Žaloba podaná společností A proti těmto dodatečným výměrům byla zamítnuta rozhodnutím Halsingin hallinto-oikeus (správní soud v Helsinkách) ze dne 26. května 2008. Podle uvedeného soudu obě koupě letadla představovaly pořízení zboží uvnitř Společenství podléhající DPH, která společnost A finančnímu úřadu nepřiznala. Tato společnost podle něj neprovozovala mezinárodní leteckou dopravu za úplatu ve smyslu § 70 odst. 1 bodu 6 AVL, nýbrž v praxi jednala jako vlastník společnosti C, která působí v mezinárodním obchodě s výrobky z minerálních olejů. Předmětná letadla navíc nebyla ani společností B používána v mezinárodní letecké dopravě za úplatu ve smyslu téhož § 70 odst. 1 bodu 6. Dohoda sloužila výhradně k uspokojení dopravních potřeb X, hlavního akcionáře těchto společností.

19 Společnost A podala proti tomuto rozhodnutí opravný prostředek ke Korkein hallinto-oikeus (nejvyšší správní soud). Uplatňuje, že pořízení letadel má být osvobozeno od DPH, jelikož tato letadla pořídila a zaregistrovala společnost A za účelem jejich svěření společnosti B, která je leteckou společností

provozující zejména mezinárodní dopravu za úplatu. Společnost B totiž v souladu s obvyklou praxí v tomto odvětví byla pověřena společností A, aby za odměnu dbala na to, že letadla budou stále provozuschopná, a aby propagovala jejich komerční využití na základě specifických smluv, a společnost B skutečně nabízela letadla třetím osobám za úplatu za hodinu letu.

20 Naproti tomu druhý účastník řízení, třebaže uznává, že společnost B je třeba považovat za leteckou společnost, která provozuje mezinárodní dopravu za úplatu, a to ačkoliv jedinou osobou přepravovanou za úplatu byl X, je toho názoru, že vzhledem k tomu, že společnost A sama neprovozuje mezinárodní lety, avšak nechala si dodat letadla z Francie do Finska a svěřila je bezplatně společnosti B k užívání, sporná pořízení nemohou být osvobozena od DPH.

21 V tomto kontextu se Korkein hallinto-oikeus rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je čl. 15 bod 6 šesté směrnice […] nutno vykládat v tom smyslu, že pod výraz ‚letecké společnosti, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu', spadají rovněž komerční letecké společnosti, které provozují zejména mezinárodní charterovou dopravu za úplatu pro potřeby podniků a soukromých osob?

2) Je čl. 15 bod 6 šesté směrnice […] nutno vykládat v tom smyslu, že v něm stanovené osvobození platí pouze pro dodání letadel provedená bezprostředně ve prospěch leteckých společností, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu, anebo toto osvobození platí rovněž pro dodání letadel hospodářským subjektům, které mezinárodní dopravu za úplatu samy neprovozují, ale letadlo přenechají k užívání hospodářskému subjektu, který uvedenou činnost provozuje?

3) Je pro zodpovězení druhé otázky relevantní skutečnost, že vlastník letadel přenese náklady na jejich užívání na soukromou osobu, která je jeho akcionářem a pořízená letadla využívá převážně pro své vlastní obchodní nebo soukromé účely, přihlédne-li se k tomu, že letecká společnost mohla letadla používat i pro jiné lety?"

K předběžným otázkám

K první otázce

22 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda výraz „mezinárodní doprava za úplatu" ve smyslu čl. 15 bodu 6 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že zahrnuje pouze dopravu na pravidelných linkách nebo rovněž charterové lety na objednávku podniků nebo soukromých osob.

23 Zdá se, že pochybnosti, které má předkládající soud v tomto ohledu, souvisí s určitými rozdíly mezi jazykovými verzemi tohoto ustanovení. Společnost A k tomu ve svém vyjádření zdůrazňuje, že některé z těchto jazykových verzí, jako je verze anglická nebo švédská, odkazují na „international routes" nebo na „mezinárodní linky" namísto na „mezinárodní dopravu", což je výraz, který se může zdát obecnější a je použit ve většině ostatních jazykových verzí tohoto ustanovení, mimo jiné ve verzi finské.

24 V tomto ohledu podle ustálené judikatury platí, že pro výklad ustanovení práva Unie je třeba v zásadě vzít v úvahu případný rozdíl, který existuje mezi jednotlivými jazykovými verzemi tohoto ustanovení (viz zejména rozsudek ze dne 16. září 2004, Cimber Air, C-382/02, Sb. rozh. s. I-8379, bod 38).

25 V projednávaném případě je však třeba konstatovat, že formulační rozdíly uvedené v bodě 23 tohoto rozsudku nemohou vést k závěru, že zákonodárce Unie měl v úmyslu vyloučit mezinárodní charterové lety z působnosti osvobození od daně zavedeného článkem 15 bodem 6 šesté směrnice.

26 Nejprve je čistě na textové úrovni třeba uvést, že výrazy „international routes“ nebo „mezinárodní linky“, které jsou uvedeny v některých jazykových verzích, nejsou v šesté směrnici nijak definovány, a jak uvedla Evropská komise a finská vláda, nedoplňuje je žádné upřesnění, které by uvádělo, že dotčené lety musejí být „pravidelné“. Za těchto podmínek lze takové výrazy, stejně jako výraz „mezinárodní doprava“ použitý v jiných jazykových verzích, chápat tak, že v podstatě označují lety uskutečněné prostřednictvím letadla mezi dvěma zeměpisnými body, které dotčené přepravě dávají mezinárodní, a nikoli vnitrostátní charakter. Jak již dříve zdůraznil Soudní dvůr, čl. 15 bod 6 šesté směrnice se v podstatě vztahuje na společnosti, jejichž činnost je hlavně mezinárodní (výše uvedený rozsudek Cimber Air, body 27 a 28).

27 Podle ustálené judikatury je mimoto pro výklad takového ustanovení unijního práva, jako je dotčené ustanovení, třeba vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí (viz zejména rozsudky ze dne 26. června 1990, Velker International Oil Company, C-185/89, Recueil, s. I-2561, bod 17, a ze dne 22. prosince 2010, Feltgen a Bacino Charter Company, C-116/10, Sb. rozh. s. I-14187, bod 12 a citovaná judikatura).

28 Avšak ani kontext, do kterého je zasazen čl. 15 bod 6 šesté směrnice, ani účel tohoto ustanovení nemohou vyžadovat, aby letadla užívaná společnostmi provozujícími převážně mezinárodní charterové lety byla vyloučena z působnosti osvobození, které toto ustanovení zavádí.

29 Účelem tohoto ustanovení je osvobodit od daně dodání letadel, pokud jsou v zásadě určena k užívání pro účely mezinárodní dopravy, to znamená v rámci letů, které zasahují do prostoru spadajícího do pravomoci více států, jakož i případně do mezinárodního letového prostoru.

30 Nezdá se, že by takový cíl vyžadoval rozlišovat podle toho, zda je mezinárodní letecká doprava provozována prostřednictvím pravidelných nebo charterových letů.

31 Ke kontextu čl. 15 bodu 6 šesté směrnice je třeba připomenout, jak vyplývá z ustálené judikatury, že osvobození od daně představují autonomní pojmy práva Unie, které musejí být zasazeny do obecného kontextu společného systému DPH zavedeného uvedenou směrnicí (viz zejména výše uvedený rozsudek Cimber Air, bod 23, a rozsudek ze dne 18. října 2007, Navicon, C-97/06, Sb. rozh. s. I-8755, bod 20).

32 Tento systém přitom spočívá zejména na zásadě daňové neutrality, která brání tomu, aby bylo při vybírání DPH zacházeno rozdílně s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění (viz zejména výše uvedené rozsudky Cimber Air, bod 24, a Navicon, bod 21). Tato zásada nevyžaduje, aby se jednalo o totožná plnění. Z ustálené judikatury totiž vyplývá, že uvedená zásada brání tomu, aby s podobnými poskytováními služeb, která si tak navzájem konkurují, bylo zacházeno z hlediska DPH odlišně (viz zejména rozsudek ze dne 28. června 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, Sb. rozh. s. I-5517, bod 46 a citovaná judikatura).

33 Zásada daňové neutrality implikuje zamezení narušení hospodářské soutěže, které je způsobeno rozdílným zacházením z hlediska DPH. Narušení je tedy prokázáno, jestliže bylo konstatováno, že poskytování služeb si navzájem konkurují a je s nimi zacházeno odlišně z hlediska DPH (viz výše uvedený rozsudek JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies, bod 47 a citovaná judikatura).

34 Dopravní služby nabízené hospodářskými subjekty, které provozují zejména mezinárodní lety, jsou, ať se jedná o pravidelné lety, nebo o charterové lety, podobné a zjevně si konkurují, takže rozdíl v zacházení u osvobození od DPH při dodání letadel, který by závisel na tom, zda subjekt provozuje činnost především prostřednictvím pravidelných mezinárodních letů nebo prostřednictvím mezinárodních charterových letů, by vyvolal nebezpečí narušení hospodářské soutěže mezi uvedenými subjekty.

35 S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět tak, že výraz „mezinárodní doprava za úplatu“ ve smyslu čl. 15 bodu 6 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že zahrnuje rovněž mezinárodní charterové lety na objednávku podniků nebo soukromých osob.

Ke druhé otázce

36 Druhou otázkou se předkládající soud táže, zda má být čl. 15 bod 6 šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že v něm stanovené osvobození platí pro dodání letadla hospodářskému subjektu, který sám není „leteckou společností, která provozuje zejména mezinárodní dopravu za úplatu“, ve smyslu tohoto ustanovení, ale který uvedené letadlo pořídí pro účely jeho výlučného užívání takovou společností.

37 V tomto ohledu je třeba zaprvé poukázat na to, že finská verze uvedeného čl. 15 bodu 6 šesté směrnice hovoří o dodání letadel „letecké společnosti“, která provozuje zejména mezinárodní dopravu za úplatu.

38 Nicméně většina ostatních jazykových verzí tohoto ustanovení hovoří o dodání letadel „využívaných“ takovou společností.

39 Jak bylo připomenuto již v bodě 24 tohoto rozsudku, výklad tohoto ustanovení musí v zásadě zohlednit takto zjištěné jazykové rozdíly.

40 Zadruhé je nutné konstatovat, že znění většiny jazykových verzí čl. 15 bodu 6 šesté směrnice tím, že takto klade důraz nikoliv na totožnost odběratele nebo vlastníka letadla, nýbrž na okolnost, že letadla, která jsou předmětem dodání, musí být „využívána“ společností provozující zejména mezinárodní dopravu za úplatu, nevede samo o sobě k vyloučení dodání letadel subjektu, který je pořizuje výlučně za účelem jejich užívání takovou společností, například v rámci leasingu, z působnosti osvobození od daně zavedeného tímto ustanovením.

41 Zatřetí, jak již bylo připomenuto v bodě 27 tohoto rozsudku, při výkladu čl. 15 bodu 6 šesté směrnice je třeba vzít v úvahu nejen znění uvedeného ustanovení, ale i jeho kontext a cíle, které sleduje.

42 Co se týče zaprvé sledovaného cíle, v bodě 29 tohoto rozsudku již bylo uvedeno, že spočívá v osvobození dodání letadel od DPH, pokud jsou tato letadla v zásadě určena k užívání pro účely mezinárodní dopravy, to znamená v rámci letů, které zasahují do prostoru spadajícího do pravomoci více států, jakož i případně do mezinárodního letového prostoru.

43 Je přitom nutné konstatovat, že takový cíl může vést k výkladu čl. 15 bodu 6 šesté směrnice, podle něhož je podmínkou toho, aby se na dodání letadla vztahovalo osvobození od daně stanovené tímto ustanovením, právě to, že uvedené letadlo je určeno k užívání společností, jejíž činnost se uskutečňuje převážně v oblasti mezinárodní dopravy za úplatu, aniž záleží na totožnosti vlastního pořizovatele.

44 V posledně uvedeném ohledu je třeba právě naopak zohlednit skutečnost, že povinnost pořizovatele letadla zaplatit DPH z uvedeného pořízení, i když k němu došlo pouze za účelem užívání uvedeného letadla společností provozující zejména mezinárodní dopravu za úplatu, by mohla mimo jiné vést ke zvýšení ceny, kterou má posledně uvedená společnost za takové užívání zaplatit, a tím poškodit uvedený cíl. Lze totiž mít za to, že pořizovatel letadla nucený odvést DPH z prodejní ceny letadla obvykle promítne celou částku vyplývající z povinnosti odvést DPH, nebo její část, na společnost užívající letadlo.

45 V takovém případě, jak zdůraznil generální advokát v bodě 38 svého stanoviska, totiž ani okolnost, že pořizovatel letadla případně může později provést odpočet uvedené DPH nebo dosáhnout jejího vrácení za podmínek stanovených šestou směrnicí, nic nemění na tom, že finanční náklady v souvislosti s dočasným hotovostním odlivem do státního rozpočtu vyplývajícím ze zaplacení DPH, jejíž výše může být v daném případě obzvláště vysoká, ponese v mezidobí pořizovatel.

46 Z toho vyplývá, že v právě popsaném rozsahu neexistence osvobození od DPH u dodání letadla a zaplacení této daně pořizovatelem nepřímo zatíží společnost, která uvedené letadlo užívá.

47 Zadruhé již bylo ke kontextu čl. 15 bodu 6 šesté směrnice v bodě 31 tohoto rozsudku připomenuto, že osvobození od daně, která toto ustanovení zavádí, představují autonomní pojmy práva Unie, které musejí být zasazeny do obecného kontextu společného systému DPH zavedeného uvedenou směrnicí.

48 Tento systém spočívá zejména na dvou zásadách. Jednak je DPH vybírána za každé poskytování služeb a za každé dodání zboží, které osoba povinná k dani uskutečňuje za úplatu. A dále, jak bylo připomenuto v bodech 32 a 33 tohoto rozsudku, brání zásada daňové neutrality mimo jiné tomu, aby bylo z hlediska DPH zacházeno rozdílně s podobnými plněními, která si tedy navzájem konkurují.

49 I když – jak platí podle ustálené judikatury – s ohledem na tyto zásady musejí být osvobození od daně stanovená v článku 15 šesté směrnice vykládána striktně, jelikož představují výjimku z obecné zásady, podle níž je DPH vybírána za každé dodání zboží a za každé poskytování služeb, které osoba povinná k dani uskutečňuje za úplatu (viz zejména výše uvedené rozsudky Velker International Oil Company, bod 19, a Cimber Air, bod 25; rozsudek ze dne 14. září 2006, Elmeka, C-181/04 až C-183/04, Sb. rozh. s. I-8167, bod 15; a výše uvedené rozsudky Navicon, bod 22, jakož i Feltgen a Bacino Charter Company, bod 19), takové pravidlo striktního výkladu nicméně neznamená, že pojmy použité pro definici těchto osvobození od daně musejí být vykládány způsobem, který tato osvobození připraví o jejich účinky (viz zejména výše uvedený rozsudek Navicon, bod 22).

50 V tomto případě je přitom zaprvé, jak bylo zdůrazněno výše, cílem čl. 15 bodu 6 šesté směrnice, jak vyplývá z jeho znění ve světle cílů, které toto ustanovení sleduje, v podstatě osvobodit od DPH pořízení letadel, jsou-li určena k užívání společností působící zejména v oblasti mezinárodní dopravy za úplatu.

51 A zadruhé, nebylo tvrzeno a nezdá se, že by výklad, podle něhož se osvobození podle čl. 15 bodu 6 šesté směrnice musí vztahovat rovněž na dodání letadla subjektu, jenž není „leteckou společností, která provozuje zejména mezinárodní dopravu za úplatu“, ve smyslu tohoto ustanovení, ale který uvedené letadlo pořídí pouze za účelem jeho užívání takovou společností, mohl porušit zásadu daňové neutrality.

52 Naproti tomu, jak uvedl generální advokát v bodě 40 svého stanoviska, nelze a *priori* vyloučit, že opačný výklad by za určitých okolností mohl k takovému porušení vést.

53 Ovšem i když je sice pravda, že se může zdát, že výklad uvedený v bodě 51 tohoto rozsudku se do jisté míry odchyluje od toho, jak Soudní dvůr rozhodl ohledně výjimek stanovených v čl. 15 bodech 4 a 8 šesté směrnice v souvislosti se zásobováním námořních lodí a poskytováním služeb k zabezpečení jejich bezprostředních potřeb (viz výše uvedené rozsudky Velker International Oil Company, body 21 a 22, a Elmeka, body 22 a 24), je třeba v tomto ohledu uvést, že použití řešení zvoleného v uvedených rozsudcích není závazné pro výklad bodu 6 téhož článku.

54 Jak vyplývá zejména z bodů 23 až 25 výše uvedeného rozsudku Elmeka, skutečnost, že Soudní dvůr v uvedených rozsudcích vyloučil rozšíření osvobození od daně podle čl. 15 bodů 4 a 8 šesté směrnice na stadia předcházející konečnému dodání zboží nebo poskytnutí služby přímo provozovateli lodi, vycházela totiž zejména z úvahy, že takové osvobození by od států vyžadovalo zavést mechanismy kontroly a dozoru, aby se ubezpečily o konečném místě dotčeného dodání zboží nebo poskytnutí služeb. Takové mechanismy by se vůči uvedeným státům a dotčeným provozovatelům projevily formou omezení neslučitelných se správným a jednoznačným uplatňováním osvobození od daně, které vyžaduje první věta článku 15 šesté směrnice (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Velker International Oil Company, bod 24).

55 Jak mimo jiné uvedl generální advokát v bodech 44 až 46 svého stanoviska, takové úvahy však nelze přenést na osvobození od daně v případě dodání letadla subjektu, který jej určí výlučně k užívání společnosti provozující zejména mezinárodní dopravu za úplatu.

56 Zdá se, že skutečnost, že osvobození od daně v podobném případě podléhá okolnosti, že uvedené určení je od okamžiku pořízení letadla známo a řádně prokázáno, a následnému ověření skutečného užívání uvedeného letadla takovou společností, nemůže s ohledem na druh zde dotčeného zboží, jakož i na mechanismy registrace a povolení, kterým podléhá jeho provozování, vyvolat pro členské státy a dotčené subjekty překážky, které by byly neslučitelné se správným a jednoznačným uplatňováním osvobození od daně stanovených šestou směrnicí.

57 S ohledem na výše uvedené je na druhou otázku třeba odpovědět tak, že čl. 15 bod 6 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že v něm stanovené osvobození platí rovněž pro dodání letadla hospodářskému subjektu, který sám není „leteckou společností, která provozuje zejména mezinárodní dopravu za úplatu“, ve smyslu tohoto ustanovení, ale který uvedené letadlo pořídí pro účely jeho výlučného užívání takovou společností.

Ke třetí otázce

58 Svou třetí otázkou se předkládající soud táže, zda na odpověď na druhou otázku může mít vliv okolnost, že hospodářský subjekt, který letadlo pořídil, nadto přenese náklady na jeho užívání na soukromou osobu, která je jeho akcionářem a pořízená letadla využívá převážně pro své vlastní obchodní nebo soukromé účely, přihlédne-li se k tomu, že letecká společnost může letadlo používat i pro jiné lety.

59 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v souladu s odpovědí na druhou otázku je jediným kritériem umožňujícím určit, zda se použije osvobození stanovené v čl. 15 bodě 6 šesté směrnice, to, zda je dotčené letadlo využíváno leteckou společností, která provozuje zejména mezinárodní dopravu za úplatu, což musí posoudit vnitrostátní soud.

60 V tomto rámci jsou tedy okolnosti uvedené předkládajícím soudem ve třetí otázce pro odpověď na druhou otázku *a priori* irelevantní, může-li pořizovatel prokázat, že uvedené kritérium je splněno.

61 Kdyby se naopak v rámci celkového přezkumu okolností věci v původním řízení ukázalo, že vnitrostátní soud má za to, že letadla nejsou určena k tomu, aby je hospodářsky využívala letecká společnost v rámci mezinárodní dopravy, čl. 15 bod 6 šesté směrnice by nebylo možné použít.

62 Je třeba rovněž připomenout, jak mimo jiné zdůraznila ve svém vyjádření finská vláda, že podle ustálené judikatury nemůže jít použití právní úpravy Unie tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Unie, a že tato zásada zákazu zneužití se uplatňuje rovněž v oblasti DPH (viz zejména rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, body 69 a 70 a citovaná judikatura).

63 Tato zásada tak vede k zákazu čistě vykonstruovaných operací zbavených hospodářské podstaty, které se uskutečňují pouze za účelem získaní daňového zvýhodnění (rozsudek ze dne 22. května 2008, Ampliscientifica a Amplifin, C-162/07, Sb. rozh. s. I-4019, bod 28).

64 V rámci výkladu šesté směrnice tak může být shledána zneužívající praktika, je-li výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními uvedené směrnice a vnitrostátních předpisů tuto směrnici provádějících získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními, a ze všech objektivních okolností vyplývá,

že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění (viz výše uvedený rozsudek Halifax a další, body 74 a 75, a rozsudek ze dne 21. února 2008, Part Service, C-425/06, Sb. rozh. s. I-897, bod 42).

65 Vnitrostátnímu soudu přísluší, aby v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva ověřil, nebude-li tím narušena účinnost práva Unie, zda jsou ve sporu v původním řízení případně naplněny znaky zakládající takové zneužití (viz výše uvedený rozsudek Halifax a další, bod 76).

66 S ohledem na výše uvedené je na třetí otázku třeba odpovědět tak, že okolnosti uvedené předkládajícím soudem, tedy to, že pořizovatel letadla nadto přenese náklady na jeho užívání na soukromou osobu, která je jeho akcionářem a pořízená letadla využívá převážně pro své vlastní obchodní nebo soukromé účely, a letecká společnost přitom může letadlo používat i pro jiné lety, nemohou změnit odpověď na druhou otázku.

K nákladům řízení

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

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

1) **Výraz „mezinárodní doprava za úplatu“ ve smyslu čl. 15 bodu 6 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, ve znění směrnice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992, musí být vykládán v tom smyslu, že zahrnuje rovněž mezinárodní charterové lety na objednávku podniků nebo soukromých osob.**

2) **Článek 15 bod 6 směrnice 77/388, ve znění směrnice 92/111, musí být vykládán v tom smyslu, že v něm stanovené osvobození platí rovněž pro dodání letadla hospodářskému subjektu, který sám není „leteckou společností, která provozuje zejména mezinárodní dopravu za úplatu“, ve smyslu tohoto ustanovení, ale který uvedené letadlo pořídí pro účely jeho výlučného užívání takovou společností.**

3) **Okolnosti uvedené předkládajícím soudem, tedy to, že pořizovatel letadla nadto přenese náklady na jeho užívání na soukromou osobu, která je jeho akcionářem a pořízená letadla využívá převážně pro své vlastní obchodní nebo soukromé účely, a letecká společnost přitom může letadlo používat i pro jiné lety, nemohou změnit odpověď na druhou otázku.**

Podpisy.