

Arrêt de la Cour  
Věc C-382/02

**Cimber Air A/S**

v.

**Skatteministeriet**

(žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, podaná Vestre Landsret)

„Šestá směrnice o DPH – Článek 15 odst. 6, 7 a 9 – Osvobození vývozu mimo Společenství od daně – Pojem letadla využívaná leteckými společnostmi, které provozují zejména mezinárodní dopravu – Osvobození od daně pro zásobování určené pro vnitrostátní lety“

Shrnutí rozsudku

*Daňová ustanovení – Harmonizace právních předpisů – Daně z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty – Osvobození od daně stanovená šestou směrnicí – Osvobození od daně pro určitá plnění, vztahující se k letadly využívaným leteckými společnostmi, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu – Působnost – Plnění vztahující se k letadly uskutečňujícím vnitrostátní lety – Zahrnutí – Pojem „společnost provozující zejména mezinárodní dopravu“ – Posouzení vnitrostátními soudy*

*(Směrnice Rady 77/388, čl. 15, odst. 6, 7 a 9)*

Ustanovení čl. 15 odst. 6, 7 a 9 směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu, týkající se osvobození od daně z přidané hodnoty určitých plnění vztahujících se na letadla využívaná leteckými společnostmi, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu, musí být vykládána tak, že dodání zboží a poskytování služeb, uvedená v těchto ustanoveních, pro letadla, která uskutečňují vnitrostátní lety, ale jsou využívána takovými společnostmi, jsou osvobozena od daně z přidané hodnoty.

Co se týče určení, zda letecká společnost provozuje zejména mezinárodní dopravu ve smyslu výše uvedeného čl. 15 odst. 6, musí být za takovou společnost považována v každém případě ta, jejíž činnosti na jiné než mezinárodní úrovni se jeví jako znatelně méně důležité než její činnosti na úrovni mezinárodní. V tomto ohledu přísluší vnitrostátním soudům, aby posoudily vzájemný rozsah podílu činností této společnosti 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 obrátu.

(viz body 30, 39–40, výrok 1–2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

16. září 2004(1)

Šestá směrnice o DPH – Článek 15 odst. 6, 7 a 9 – Osvobození vývozu mimo Společenství od daně – Pojem letadla využívaná leteckými společnostmi, které provozují zejména mezinárodní

dopravu – Osvobození od daní pro zásobování určené pro vnitrostátní lety“

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,  
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, advokát,
- za dánskou vládu a Skatteministeriet J. Moldem, jako zmocněncem, ve spolupráci s P. Bieringem, advokát,
- za německou vládu M. Lummou, jako zmocněncem,
- za Komisi Evropských společenství E. Traversou a N. B. Rasmussenem, jako zmocněnci, po vypořádání 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 obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

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

### **Právní rámec**

#### **Právní úprava Společenství**

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

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daní následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění 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 úplaty, 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 lovm 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 společnostem.

5 Článek 34 odst. 1 zákona ze dne 16. srpna 2000, který se týká osvobození od DPH pro dodání určené některým letadlem, 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 povodním 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 povodní vci má Skatteministeriet za to, že není na místě osvobodit určitá dodání pro letadla Cimber Air A/S od platby DPH, která uskutečují vnitrostátní lety, to znamená lety mezi letišti umístěnými v Dánsku, nebo osvobození od daní mohou používat pouze letadla, která uskutečují mezinárodní lety. Cimber Air A/S má za to, že všechna dodání pro letadla uskutečující vnitrostátní lety musejí používat osvobození od daní, nebo 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, nebo 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 neodvodněn zaplacený. Tato částka zahrnuje DPH, kterou Cimber Air A/S zaplatila svým dodavatelům za různá dodání, která byla uskutečňována 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 povinnost pro vybírání DPH za dodání určená letadlům Cimber Air A/S, když tato letadla uskutečují 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, například 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 uskutečují vnitrostátní lety, ale která jsou využívána leteckými společnostmi provozujícími zejména mezinárodní dopravu za úplatu, jsou osvobozeny od DPH.

*Vyřazení předložená Soudnímu dvoru*

15 Dánská vláda tvrdí, že v rozsahu, v jakém se článek 15 šesté směrnice týká osvobození vývozu mimo Společenství od daní, 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 základněhož 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 daní v tuzemsku jsou předmětem článku 13 šesté směrnice. Dodání pro vnitrostátní lety však nejsou podle tohoto článku osvobozena od daní, 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 daní musejí být vykládána striktně, tak aby byla zachována zásada daňové neutrality. Tato zásada stanoví rovné zdanění pro všechnu vnitrostátní dopravu.

18 Komise p?iznává, že ?l. 15 odst. 6 šesté sm?rnice se od zásady da?ové neutrality výslovn? odchyluje, ale poukazuje na to, že v p?ípravných pracích nic nenasv?d?uje tomu, že by odstavce 7 a 9 téhož ?lánku umož?ovaly takovou odchylku, tudíž osvobození od dan? uvedené v t?chto odstavcích lze požívat pouze pro dodání a jiná poskytování služeb ur?ených letadl?m využívaným ?ist? jen pro mezinárodní dopravu.

19 Cimber Air A/S podporovaná na jednání n?meckou vládou vykládá ustanovení ?l. 15 odst. 7 a 9 šesté sm?rnice odlišn?. Spole?nost se domnívá, že osvobození od DPH pro poskytování služeb uvedené v t?chto ustanoveních se týká letadel uskute??ujících vnitrostátní lety, pokud letecká spole?nost, které tato letadla náleží, provozuje zejména mezinárodní dopravu za úplatu.

20 Cimber Air A/S a n?mecká vláda od?vod?ují zásah do zásady da?ové neutrality tím, že je složité ur?it, kdy letadlo uskute??uje vnitrostátní lety a kdy mezinárodní, která ?ást poskytování služeb by m?la být osvobozena a která by m?la být podrobena DPH.

21 Následn? podle jejich názoru pro to, aby dodání zboží a jiné poskytování služeb ve smyslu ?l. 15 odst. 7 a 9 šesté sm?rnice bylo osvobozeno od dan?, je ur?ujícím kritériem, na základ? kterého má p?ednost zn?ní t?chto ustanovení p?ed zásadou da?ové neutrality, p?íslušnost letadel, která mají z tohoto osvobození prosp?ch, k letecké spole?nosti provozující zejména mezinárodní dopravu. Toto kritérium umož?uje jednoduché a koherentní uplatn?ní pravidel stanovených ?l. 15 odst. 6, 7 a 9 šesté sm?rnice

22 Cimber Air A/S z tohoto výkladu dovozuje pro spor v p?vodním ?ízení záv?r, že dánské p?edpisy a jejich použití omezující prosp?ch z osvobození od dan? pouze na letadla uskute??ující mezinárodní lety jsou neslu?itelné s právem Spole?enství.

*Odpov?? Soudního dvora*

23 Osvobození od dan? tvo?í autonomní pojmy práva Spole?enství, které musejí být zasazeny do obecného kontextu spole?ného systému DPH, tak jak jej zavádí šestá sm?rnice (viz zejména rozsudky ze dne 26. b?ezna 1987, Komise v. Nizozemsko, 235/85, Recueil, s. 1471, bod 18; ze dne 5. ?ervna 1997, SDC, C-2/95, Recueil, s. I-3017, bod 21, a ze dne 10. zá?í 2002, Kügler, C-141/00, Recueil, s. I-6833, bod 25).

24 Tento systém spo?ívá zejména na dvou zásadách. Jednak je DPH vybírána za každé poskytování služeb a za každé dodání zboží, které da?ový poplatník uskute??uje za úplatu. Krom? toho je v rozporu se zásadou da?ové neutrality, aby bylo p?i vybírání DPH zacházeno rozdíln? s hospodá?skými subjekty, které uskute??ují stejné operace.

25 Z t?chto d?vod?, zatímco je dáno, že šestá sm?rnice m?že stanovit osvobození od dan?, které zasahuje do zásad uvedených v p?edcházejícím bod?, Soudní dv?r má za to, že tato osvobození musejí být vykládána striktn? (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek SDC, bod 20; rozsudek ze dne 7. zá?í 1999, Gregg, C-216/97, Recueil, s. I-4947, bod 12, a výše uvedený rozsudek Kügler, bod 28).

26 V projednávaném p?ípad? jsou podle ?l. 15 odst. 7 a 9 šesté sm?rnice od DPH osvobozena dodání zboží ur?eného pro zásobování letadel uvedených v odstavci 6 téhož ?lánku a poskytování služeb jiných než uvedených v tomto odstavci 6 k zabezpe?ení bezprost?edních pot?eb zmín?ných letadel nebo bezprost?edních pot?eb jejich nákladu.

27 Tento ?l. 15 odst. 6 se vztahuje na „letadla využívaná leteckými spole?nostmi, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplatu“.

28 V rozporu s tvrzením Komise a dánské vlády osvobození stanovené ?lánkem 15 šesté sm?rnice se tudíž výslovn? vztahuje v odstavcích 7 a 9 stejn? jako v odstavci 6 téhož ?lánku na vnitrostátní lety letadel využívaných spole?nostmi, jejichž ?innost je hlavn? mezinárodní.

29 Okolnost, které se dovolávala Komise, že osvobození od dan? na území ?lenského státu jsou stanovena ?lánkem 13 šesté sm?rnice a že podmínky pro osvobození v ?lánku 15 téže sm?rnice jsou zcela harmonizovány, nem?že mít za d?sledek, že bude ?lánku 15 dán jiný smysl než ten, který jasn? vyplývá z jeho zn?ní.

30 Je tedy t?eba odpov?d?t na první otázku, že ustanovení ?l. 15 odst. 6, 7 a 9 šesté sm?rnice musejí být vykládána tak, že dodání zboží a poskytování služeb uvedená v t?chto ustanoveních pro letadla, která uskute??ují vnitrostátní lety, ale jsou využívána leteckými

společnostmi, které provozují zejména mezinárodní dopravu za úplat, jsou osvobozena od DPH.

Ke druhé otázce

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

*Vyřídění předložené 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 stejnou 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 část 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 nákladnímu řízení

41 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky průvodního řízení, povahu incidenčního řízení ve sporu probíhajícím před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyřídění Soudnímu dvoru než vyřídění 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 daní z prodané hodnoty: jednotný základ daní – musejí být vykládána tak, že dodání zboží a poskytování služeb uvedená v těchto ustanoveních pro letadla, která

**2) Vnitrostátním soudem přísluší, aby posoudily vzájemný rozsah podílu ?inností t?chto 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.**

**1 – Jednací jazyk: dánština.**