



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PEDRA CRUZA VILLALÓNA
przedstawiona w dniu 26 kwietnia 2012 r.¹

Sprawa C-33/11

A Oy

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Korkein hallinto-oikeus (Finlandia)]

Szosta dyrektywa VAT — Zwolnienie z podatku na podstawie art. 15 pkt 6 — Pojęcie statków powietrznych użytkowanych przez przedsiębiorstwa lotnicze zajmujące się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych — Dostawa statku powietrznego dla przedsiębiorcy, który sam nie działa w międzynarodowym ruchu powietrznym, lecz oddaje statek powietrzny do użytkowania przedsiębiorstwu lotniczemu — Przedsiębiorstwa lotnicze prowadzące działalność w zakresie przewozów czarterowych

I – Wprowadzenie

1. Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny w Finlandii) przedstawił Trybunałowi Sprawiedliwości w ramach niniejszej sprawy trzy pytania prejudycjalne dotyczące wykładni szóstej dyrektywy² w zakresie zwolnienia z podatku VAT dostaw statków powietrznych w celu ich „użytkowania przez [przedsiębiorstwa lotnicze zajmujące się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych]”.

2. Wątpliwości interpretacyjne sądu krajowego powstały zasadniczo na gruncie trzech okoliczności faktycznych: po pierwsze, spółka, która nabyła samoloty, nie jest przedsiębiorstwem lotniczym opisanym w spornym przepisie, mimo że udostępniła je do użytkowania poprzez ich wynajem innej spółce, która spełnia te przesłanki; po drugie, wspomniane przedsiębiorstwo lotnicze prowadzi działalność w zakresie przewozów czarterowych oraz, po trzecie, istnieje nieco zawiłe powiązanie pomiędzy osobą fizyczną posiadającą udziały w spółce będącej właścicielem samolotu, ową spółką oraz samym przedsiębiorstwem lotniczym.

3. Zastosowanie zwolnienia przewidzianego w art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy w opisanych wyżej okolicznościach jest kwestią, która nie pojawiła się jeszcze w orzecznictwie, jednakże z uwagi na dużą liczbę wynajmowanych samolotów istniejących w europejskim sektorze żeglugi powietrznej ma ona duże znaczenie gospodarcze. Stosownie do danych przedstawionych przez skarżącą wiele państw członkowskich uznaje prawo do zwolnienia w przypadkach takich, jak będący przedmiotem niniejszej sprawy, lecz kwestia ta nie jest ostatecznie przesądzona. Komisja wystąpiła bowiem przeciwko szerokiej wykładni zakresu zastosowania tego zwolnienia.

1 — Język oryginału: hiszpański.

2 — Szosta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

4. Ponadto wydaje mi się konieczne zwrócenie uwagi na fakt, iż okoliczności sprawy są szczególnie złożone. Poszczególne powiązania umowne i korporacyjne towarzyszące nabyciu i użytkowaniu samolotów mogłyby ewentualnie rodzić podejrzenie oszustwa, lecz przypominam, iż ocena wspomnianych okoliczności faktycznych należy do wyłącznej właściwości sądu krajowego.

II – Ramy prawne

A – Prawo Unii: szósta dyrektywa VAT

5. W niniejszej sprawie mają zastosowanie przepisy szóstej dyrektywy. Artykuł 2 pkt 1 tej dyrektywy stanowi, iż opodatkowaniu podatkiem VAT podlega dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze.

6. Artykuł 15 szóstej dyrektywy stanowi między innymi, iż:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają od podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania takich zwolnień i zapobieżenia wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

6) dostawy, przebudowy, naprawy, utrzymanie, czarter oraz najem statków powietrznych używanych przez towarzystwa lotnicze, wykorzystywanych odpłatnie w ruchu międzynarodowym [przedsiębiorstwa lotnicze zajmujące się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych], jak również dostawy, najem, naprawa oraz utrzymanie sprzętu wbudowanego lub w tym celu używanego”.

B – Prawo krajowe

7. Szósta dyrektywa została transponowana w Finlandii poprzez Arvonlisäverolaki (ustawę o podatku VAT z dnia 20 grudnia 1993 r., zwaną dalej „AVL”). Odpowiednie przepisy tej ustawy w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu przed sądem krajowym przedstawione zostały poniżej.

8. Na podstawie § 1 ust. 1 pkt 3 AVL podlega zapłacie na rzecz państwa podatek VAT od dokonanego w Finlandii wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w rozumieniu § 26a. Stosownie do § 2b AVL do zapłaty podatku od wewnątrzwspólnotowego nabycia w rozumieniu § 1 ust. 1 pkt 3 jest zobowiązany podmiot, który dokonał nabycia.

9. Rozdział 6 ALV (§§ 70–72n) dotyczy zwolnień z podatku w związku z międzynarodowym obrotem handlowym. Na podstawie § 70 ust. 1 pkt 6 ALV podatek nie jest pobierany od sprzedaży statków powietrznych, ich części zamiennych oraz wyposażenia do wykorzystania przez przedsiębiorcę zajmującego się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych.

10. Na podstawie § 72f pkt 1 AVL podatek VAT nie jest pobierany od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, jeżeli żaden podatek nie byłby pobierany od przywozu towarów. Na podstawie § 94 ust. 1 pkt 9 AVL przywóz statków wodnych w rozumieniu § 58 ust. 1 i statków powietrznych, części zamiennych oraz wyposażenia jest zwolniony od podatku VAT w rozumieniu § 70 ust. 1 pkt 6 ALV.

III – Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

11. Odpowiednio w latach 2002 i 2004 spółka fińska A Oy nabyła dwa samoloty odrzutowe od tego samego producenta francuskiego. A Oy została zarejestrowana jako właściciel samolotów, które oddała do użytkowania spółce B Oy prowadzącej działalność w zakresie przewozu czarterowego na trasach międzynarodowych. Wszystkie udziały w spółce A Oy posiada osoba fizyczna X. Poza tym A Oy posiada 25% udziałów w spółce C Oy, która jest posiadaczem 78% udziałów w spółce B Oy.

12. Francuski sprzedawca samolotów zgłosił sprzedaż obu samolotów jako sprzedaż wewnątrzspółnotową. A Oy nie zgłosiła nabycia statków powietrznych w Finlandii jako wewnątrzspółnotowego nabycia towarów. Odpowiednio w latach 2003 i 2005 A Oy sprzedała samoloty spółce zarejestrowanej na Cyprze za cenę niższą od ceny nabycia.

13. Zgodnie z umową zawartą przez obie spółki, B Oy była uprawniona do wynajęcia samolotów od A Oy na własne cele handlowe oraz do obciążania A Oy kosztami utrzymania samolotów oraz kosztami lotów³.

14. Łączny obrót A Oy w okresach obrachunkowych od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2002 r., z jednej strony, oraz od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 30 czerwca 2004 r., z drugiej strony, wynikał z zaksięgowania czynności dokonanych na podstawie faktur sprzedaży wystawionych dla X, z jedynym wyjątkiem faktury wystawionej na cypryjską spółkę, która nabyła samoloty. Faktury sprzedaży wystawione dla X, właściciela A Oy, były oparte na fakturach B Oy wystawionych dla A Oy za użytkowanie samolotów. Podobnie wydatki związane z samolotami uwzględniane były głównie na podstawie faktur wystawionych przez B Oy za utrzymanie samolotów i za loty. Przy kontroli podatkowej stwierdzono, że faktury te, praktycznie niezmienione, zostały refakturowane na X.

15. W dniu 4 listopada 2005 r. właściwy urząd skarbowy wydał dla A Oy dwie decyzje korygujące w zakresie podatku VAT z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia przedmiotowych samolotów. Jednocześnie stwierdzono, iż A Oy nie miała prawa do żadnego odliczenia lub do zwrotu podatku VAT.

16. Postanowieniem z dnia 26 maja 2008 r. Helsingin hallinto-oikeus (sąd administracyjny w Helsinkach) oddalił odwołanie A Oy. Sąd ten stwierdził, że nabycie samolotów stanowiło podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, którego A Oy nie zgłosiła, oraz że A Oy nie zajmowała się przewozem na trasach międzynarodowych w rozumieniu § 70 ust. 1 pkt 6 AVL, lecz działała w praktyce jako właściciel C Oy, która prowadziła działalność w zakresie międzynarodowego obrotu handlowego wyrobami z olejów mineralnych. Zgodnie z oświadczeniem złożonym przez B Oy, spółka ta nie wykorzystywała przedmiotowych samolotów do przewozów na trasach międzynarodowych w rozumieniu § 70 ust. 1 pkt 6 AVL. Umowa zawarta przez te spółki miała na celu wyłącznie zapewnienie przewozu X na jego osobiste potrzeby. W związku z tym sąd krajowy stwierdził, że A Oy nie ma prawa do żadnego odliczenia lub zwrotu podatku VAT podlegającego zapłacie od wewnątrzspółnotowego nabycia towarów.

17. A Oy wniosła skargę na to postanowienie do Korkein hallinto-oikeus, podnosząc, że nie miała ona obowiązku zapłaty podatku VAT z tytułu nabycia samolotów, ponieważ były one użytkowane przez przedsiębiorstwo lotnicze zajmujące się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych, a mianowicie przez B Oy. Fińskie organy skarbowe podnoszą ze swej strony, iż okoliczność ta nie odgrywa żadnej roli, bowiem podmiotem, który nabył samoloty, była A Oy.

3 — W piśmie A Oy wyjaśnia, że B Oy zapewniała „administrowanie, utrzymanie i naprawy, zajmowała się personelem naziemnym i pokładowym, odpowiedzialna była za posiadanie wymaganych zezwoleń i prowadzenie niezbędnej dokumentacji, a także za rozkład lotów oraz oferowanie i sprzedaż we własnym imieniu usług transportu powietrznego wykonywanych tymi samolotami”. Ponadto A Oy dodaje, iż niezależnie od tych dwóch samolotów, B Oy użytkuje dużą liczbę innych samolotów stanowiących część posiadanej przez nią floty i wykonuje przewozy międzynarodowe.

18. Uznawszy, iż zachodzą wątpliwości interpretacyjne dotyczące pojęcia „[przedsiębiorstwo lotnicze zajmujące się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych]”, zawartego w art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy, oraz odnośnie do tego, czy przepis ten uniemożliwia zwolnienie z podatku VAT nabywcy samolotów, który nie użytkuje ich samodzielnie we wspomnianych przewozach międzynarodowych, Korkein hallinto-oikeus postanowił zawiesić postępowanie w niniejszej sprawie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy VAT 77/388/EWG należy interpretować w ten sposób, że pojęcie »[przedsiębiorstwa lotniczego zajmującego się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych]« obejmuje także komercyjne przedsiębiorstwa lotnicze, które zajmują się głównie odpłatnym przewozem czarterowym na trasach międzynarodowych na potrzeby przedsiębiorstw i osób prywatnych?
- 2) Czy art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy VAT 77/388/EWG należy interpretować w ten sposób, że przewidziane w nim zwolnienie dotyczy tylko dostaw statków powietrznych, które są dokonywane bezpośrednio na rzecz przedsiębiorstw lotniczych zajmujących się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych, czy też zwolnienie to ma zastosowanie także do dostawy statków powietrznych na rzecz podmiotów gospodarczych, które same nie zajmują się odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych, ale udostępniają statek powietrzny podmiotowi gospodarczemu prowadzącemu działalność w tej dziedzinie?
- 3) Czy dla udzielenia odpowiedzi na pytanie drugie ma znaczenie, że właściciel statków powietrznych przekazuje fakturę za używanie statków powietrznych osobie prywatnej, która jest udziałowcem właściciela, a z nabytych statków powietrznych korzysta głównie do własnych celów zawodowych lub prywatnych, jeżeli weźmie się pod uwagę, że przedsiębiorstwo lotnicze mogło używać statków powietrznych także do innych lotów?”.

IV – Postępowanie przed Trybunałem Sprawiedliwości

19. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do sekretariatu Trybunału w dniu 21 stycznia 2011 r.

20. Uwagi na piśmie wniosły A Oy, Finlandia i Komisja.

21. Na rozprawie, która odbyła się w dniu 8 lutego 2012 r., stawili się w celu przedstawienia ustnie swoich stanowisk: przedstawiciel spółki A Oy, Komisja i Republika Finlandii.

V – Ocena pytań prejudycjalnych

22. Ze względu na systematykę niniejszej opinii uważam, iż odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne należy udzielić w ostatniej kolejności.

A – Drugie pytanie prejudycjalne

23. Poprzez drugie pytanie prejudycjalne sąd krajowy usiłuje ustalić, czy zwolnienie, o którym mowa w art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy, ma zastosowanie jedynie do dostaw statków powietrznych, które są dokonywane bezpośrednio na rzecz przedsiębiorstwa lotniczego zajmującego się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych, czy też ma ono zastosowanie także wtedy, gdy dostawa dokonywana jest na rzecz innego przedsiębiorcy, który sam nie zajmuje się wspomnianymi przewozami, ale udostępnia statek powietrzny do użytkowania przedsiębiorcy, który prowadzi działalność w tej dziedzinie.

24. Wstępna ocena literalnego brzmienia spornego przepisu nie daje pełnej odpowiedzi na to pytanie, ponieważ chociaż większość wersji językowych szóstej dyrektywy wyraźnie uzależnia zastosowanie tego zwolnienia od kryterium „użytkowania” statku powietrznego przez przedsiębiorstwo lotnicze zajmujące się przewozem na trasach międzynarodowych⁴, wersja fińska odwołuje się do dostaw na rzecz przedsiębiorstw lotniczych i nie uwzględnia wspomnianego kryterium, dając w ten sposób podstawę dla twierdzenia, iż zwolnienie to ma charakter podmiotowy i stosowane jest ono wyłącznie w sytuacji, gdy samolot kupiło bezpośrednio przedsiębiorstwo lotnicze zajmujące się przewozem na trasach międzynarodowych⁵.

25. Z uwagi na tę rozbieżność oraz biorąc pod uwagę ustalone orzecznictwo, sporne zwolnienie należy interpretować w oparciu o ogólną strukturę przepisu prawa oraz cel aktu prawnego, w którym jest on zawarty⁶.

26. Należy zatem stwierdzić, moim zdaniem, iż wykładnia celowościowa tego przepisu prowadzi do przyjęcia, że zwolnienie to ma zastosowanie zawsze wtedy, gdy statek powietrzny będzie użytkowany przez przedsiębiorstwo lotnicze zajmujące się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych, to jest zarówno wtedy, gdy przedsiębiorstwo lotnicze nabywa go bezpośrednio, jak i wtedy, gdy robi to inny przedsiębiorca w celu przekazania go do użytkowania przedsiębiorstwu lotniczemu (1). Podstawowe zasady, na których opiera się wspólny system podatku VAT, a w szczególności zasada „neutralności dla konkurencji”, także prowadzą do tego wniosku (2), jednakże pewną przeszkodę stanowi nieco bardziej restrykcyjne orzecznictwo, na które składają się wyroki z dnia 26 czerwca 1990 r. w sprawie *Velker*⁷ oraz z dnia 14 września 2006 r. w sprawie *Elmeke*⁸ (3).

1. Wykładnia celowościowa zwolnienia

27. Jak wiadomo, Trybunał Sprawiedliwości uważa zwolnienia zawarte w szóstej dyrektywie za pojęcia autonomiczne prawa Unii, które należy badać w ogólnym kontekście wspólnego systemu podatku VAT. W zakresie, w jakim stanowią one wyjątki od zasady ogólnej, zgodnie z którą podatek VAT pobiera się od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika, wykładni wspomnianych wyjątków należy dokonywać w sposób ścisły. Wymóg ten jednak nie oznacza, iż pojęcia zastosowane w celu zdefiniowania zwolnienia muszą być interpretowane w sposób, który czyni je bezskutecznymi. Ich analiza powinna być zgodna przede wszystkim z celem wspomnianych zwolnień i powinna jednocześnie uwzględniać wymogi zasady neutralności tego podatku⁹.

28. Trybunał Sprawiedliwości stwierdził już, że celem „systemu zwolnień [...] w przypadku transakcji eksportowych, transakcji porównywalnych oraz transportu międzynarodowego” zawartego w art. 15 szóstej dyrektywy „jest przestrzeganie zasady opodatkowania danych towarów lub usług w miejscu ich przeznaczenia”¹⁰.

4 — W wersji hiszpańskiej jest mowa o „aeronaues utilizadas por las compañías de navegación aérea”, we francuskiej – „utilisés par des compagnies de navigation aérienne”, w angielskiej – „used by airlines”, w niemieckiej – „die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden”, we włoskiej – „usati da compagnie di navigazione aerea”, a w holenderskiej – „die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen”.

5 — Zostało to zmienione w wersji fińskiej dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), gdzie w art. 148 zawarto już, podobnie jak we wszystkich wersjach językowych, kryterium „użytkowania” statku powietrznego.

6 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 27 października 1977 r. w sprawie 30/77 *Bouchereau*, Rec. s. 1999, pkt 14.

7 — Sprawa C-185/89, Rec. s. I-2561, zwany dalej „wyrokiem w sprawie *Velker*”.

8 — Sprawy połączone od C-181/04 do C-183/04, Zb.Orz. s. I-8167.

9 — Wyroki: z dnia 13 lipca 2006 r. w sprawie C-89/05 *United Utilities*, Zb.Orz. s. I-6813, pkt 21, 22; z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C-106/05 *L.u.P.*, Zb.Orz. s. I-5123, pkt 24; z dnia 18 listopada 2004 r. w sprawie C-284/03 *Temco Europe*, Zb.Orz. s. I-11237, pkt 17; z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-434/05 *Horizon College*, Zb.Orz. s. I-4793, pkt 16; z dnia 18 października 2007 r. w sprawie C-97/06 *Navicon*, Zb.Orz. s. I-8755, pkt 22; z dnia 28 stycznia 2010 r. w sprawie C-473/08 *Eulitz*, Zb.Orz. s. I-907, pkt 27.

10 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie *Navicon*, pkt 29; wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-116/10 *Feltgen i Bacino Charter Company*, Zb.Orz. s. I-14187, pkt 16.

29. Na podstawie wspomnianego celu w orzecznictwie przyjęto na przykład, że zwolnienie zawarte w art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy ma zastosowanie do wyłącznie częściowego czarteru statków pełnomorskich użytkowanych w ramach żeglugi międzynarodowej (ww. wyrok w sprawie Navicon, pkt 30), lecz nie do najmu statku dokonywanego na rzecz najemców, którzy zamierzają używać statek do celów ściśle prywatnych, jako konsumenci końcowi (ww. wyrok w sprawie Feltgen i Bacino Charter Company, pkt 17).

30. W tym konkretnym przypadku zwolnień dotyczących transportu międzynarodowego należy przyjąć, iż chodzi o transakcje podobne do transakcji eksportowych, które traktuje się tak samo pod względem podatkowym, ponieważ zakłada się, iż ich nabycie ma miejsce za granicą¹¹.

31. Powyższe uwagi potwierdzają, moim zdaniem, że zwolnienia wymienione w art. 15 służą osiągnięciu celu o charakterze funkcjonalnym, polegającym na zwolnieniu całego łańcucha czynności dotyczących środków transportu międzynarodowego, aż do konsumenta końcowego. Wspomniany charakter funkcjonalny trudno daje się pogodzić z elementem podmiotowym, który Komisja i rząd fiński próbują wprowadzić do wykładni tego zwolnienia.

32. W niniejszej sprawie nie ma najmniejszych wątpliwości co do tego, czy zwolnienie wymienione w art. 15 pkt 6 ma zastosowanie do wynajęcia przez A Oy samolotu na rzecz B Oy, ponieważ najemcą są linie lotnicze, które zamierzają użytkować samolot w sposób wskazany w przywołanym przepisie. W ten sam sposób należałoby bowiem potraktować transakcję sprzedaży samolotu przez pośrednika, której zwolnienie doskonale współgra z transakcją wynajęcia.

2. Zasada „neutralności dla konkurencji”

33. Proponowaną przeze mnie wykładnię zakresu zastosowania rozważanego zwolnienia potwierdzają wymogi zasady neutralności podatkowej charakterystycznej dla wspólnego systemu podatku VAT.

34. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wspólny system podatku VAT opiera się w szczególności na dwóch zasadach: „[p]o pierwsze, podatek VAT jest pobierany od każdego świadczenia usług lub dostawy towarów dokonanych odpłatnie przez podatnika. Po drugie, zasada neutralności podatkowej nie dopuszcza, aby podmioty gospodarcze dokonujące tych samych transakcji były traktowane odmiennie w zakresie poboru podatku VAT”¹². W rzeczywistości bowiem, jak wskazuje orzecznictwo, te dwie zasady odpowiadają dwóm głównym aspektom lub zastosowaniom tej samej zasady neutralności podatkowej¹³.

35. Interesuje nas tutaj drugi z tych aspektów lub znaczeń tej zasady, który nie jest jedynie przeniesieniem na grunt podatku VAT zasady równego traktowania¹⁴. O ile zasada równego traktowania zakłada ogólnie, że porównywalnych sytuacji nie należy traktować w sposób odmienny, chyba że istnieje ku temu obiektywne uzasadnienie¹⁵, tak jej stosowanie na gruncie podatku VAT „sprzeciwia się temu, aby świadczenie podobnych usług, które są względem siebie konkurencyjne, było

11 — Zobacz podobnie opinia rzecznika generalnego C.O. Lenza przedstawiona w dniu 2 maja 1990 r. w ww. sprawie Velker.

12 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Navicon, pkt 21.

13 — Zobacz podobnie Y. Martínez Muñoz, El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE, *Revista española de Derecho Financiero*, 145, styczeń–marzec 2010, s. 182. Zobacz także M. Guichard, „L’Esprit des Lois” communautaires en matière de TVA: du principe de neutralité, *Revue de Droit Fiscal*, n° 36, 2001, s. 1205; F. Vanistendael, Neutrality and the limits of VAT, *Selected issues in European tax law*, 1999, s. 13.

14 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie L.u.P., pkt 48.

15 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 12 kwietnia 1984 r. w sprawie 281/82 Unifrex, Rec. s. 1969, pkt 30.

traktowane w różny sposób z punktu widzenia podatku VAT”¹⁶. Chodzi zatem w rzeczywistości o „neutralność dla konkurencji”, której naruszenie „można rozważać jedynie w odniesieniu do konkurujących przedsiębiorców”, podczas gdy naruszenie zasady ogólnej równego traktowania „może następować w dziedzinie podatków poprzez inne rodzaje dyskryminacji, dotyczące przedsiębiorców, którzy niekoniecznie są konkurentami, lecz znajdują się jednak w porównywalnej sytuacji pod innymi względami”¹⁷.

36. „Neutralność dla konkurencji” należy chronić i należy brać ją pod uwagę przy dokonywaniu wykładni zwolnień od podatku VAT. W szczególności należy unikać takiego zastosowania wspomnianych zwolnień, które skutkuje odmiennym traktowaniem na gruncie podatku VAT dostaw towarów i świadczenia usług podobnych, które z tego względu są towarami i usługami konkurencyjnymi.

37. Wydaje się oczywiste, że ryzyko odmiennego traktowania konkurencyjnych czynności powstaje w takim przypadku, jak przedstawiony w niniejszej sprawie. Wykładnia „podmiotowa” zwolnienia byłaby korzystna dla przedsiębiorstw lotniczych, które bezpośrednio kupiły statek powietrzny, jednakże byłaby niekorzystna dla przedsiębiorstwa, które nie będąc przedsiębiorstwem lotniczym zajmującym się przewozami na trasach międzynarodowych, nabywa samolot i wynajmuje go przedsiębiorstwu lotniczemu, które taką działalność prowadzi.

38. Tytułem wstępu, jeżeli chodzi o stwierdzenie odmiennego traktowania, to oczywiste jest, że pomimo iż nabywca niebędący przedsiębiorstwem lotniczym nie może skorzystać ze zwolnienia i powinien w związku z tym zapłacić podatek VAT, to jednak nic nie stoi na przeszkodzie, aby później otrzymał jego zwrot na podstawie art. 28f ust. 1 pkt 2 lit. d) szóstej dyrektywy. Jednakże, niezależnie od możliwości otrzymania zwrotu podatku, sama zapłata podatku VAT stanowi przysporzenie dla skarbu państwa, którego skutki finansowe mogą być znaczące, biorąc pod uwagę, jak wysokie kwoty mogą stanowić takie wpłaty. W rezultacie różnica pomiędzy zastosowaniem zwolnienia a opodatkowaniem danej czynności po to, aby następnie przyznać prawo do zwrotu, nie jest obojętna z ekonomicznego punktu widzenia; wyżej wspomniane odmiennie traktowanie przejawia się w ewentualnych kosztach finansowania rzeczowej wpłaty do skarbu państwa.

39. Co więcej, w odniesieniu do istnienia „stanu konkurencji” pomiędzy porównywanymi warunkami należy podnieść, że zasada neutralności dla konkurencji nie ma w niniejszej sprawie zastosowania w zakresie, w jakim odmiennie traktowanie następuje pomiędzy dwiema spółkami (właścicielem samolotu i przedsiębiorstwem lotniczym), które nie prowadzą takiej samej działalności i które nie konkurują ze sobą. Niemniej jednak prawdopodobne jest, że właściciel samolotu pokryje koszty finansowe ewentualnej wpłaty podatku VAT do skarbu państwa, podnosząc czynsz najmu samolotu. Tym samym przedsiębiorstwo lotnicze, które zdecyduje się wynajmować całość lub część swej floty, może znaleźć się w gorszej sytuacji pod względem ekonomicznym niż przedsiębiorstwa, które są właścicielami samolotów, a to ze względów czysto podatkowych, niezwiązanych z odmienną konfiguracją i odmiennymi skutkami finansowymi, jakie może rodzić zgodny z prawem i dobrowolny wybór pomiędzy kupnem a wynajęciem.

40. Co więcej, jeżeli „użytkowanie” samolotu nie ma znaczenia, a jedynym kryterium, które należy brać pod uwagę przy przyznawaniu prawa do zwolnienia, jest działalność prowadzona przez przedsiębiorstwo będące nabywcą, to znaczy jeżeli dla przyznania zwolnienia wystarcza, aby samolot kupiło przedsiębiorstwo lotnicze zajmujące się głównie odpłatnymi przewozami na trasach

16 — Wyroki: z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. s. I-4947, pkt 20; z dnia 11 października 2001 r. w sprawie C-267/99 Adam, Rec. s. I-7467, pkt 36; z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. s. I-6833, pkt 40; z dnia 23 października 2003 r. w sprawie C-109/02 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. I-12691, pkt 20; z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates i Montecello, Zb.Orz. s. I-4427, pkt 41; z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawie C-246/04 Turn-und Sportunion Waldburg; Zb.Orz. s. I-589; z dnia 4 maja 2006 r. w sprawie C-169/04 Abbey National, Zb.Orz. s. I-4027, pkt 56; ww. wyrok w sprawie L.u.P., pkt 32; wyrok z dnia 16 września 2008 r. w sprawie C-288/07 Isle of Wight Council i in., Zb.Orz. s. I-7203, pkt 42.

17 — Wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 49.

międzynarodowych, to można sobie doskonale wyobrazić taką sytuację, kiedy odmienne traktowanie będzie miało miejsce pomiędzy dwiema spółkami, które zasadniczo działają jako „pośrednicy” w zakupie samolotów. W ten sposób na przykład instytucja finansowa, która kupuje samolot, aby go wynająć przedsiębiorstwu lotniczemu, nie będzie korzystała ze zwolnienia, ale ze zwolnienia będzie mogło skorzystać przedsiębiorstwo lotnicze zajmujące się przewozami na trasach międzynarodowych A, które kupuje samolot nie w celu własnego użytku, lecz aby zbyć go za wynagrodzeniem innej linii lotniczej B. Instytucja finansowa i linia lotnicza A dokonują czynności porównywalnych pod wszelkimi względami¹⁸, lecz podlegających jednak innemu systemowi podatkowemu, niekorzystnemu dla pierwszej z nich, wskutek błędnej „podmiotowej” koncepcji zwolnienia.

3. Orzecznictwo dotyczące dostaw towarów i świadczenia usług związanych ze statkami

41. Wreszcie odniosę się do wyroków wydanych w sprawach *Velker* i *Elmeka*, aczkolwiek nie mogą one, moim zdaniem, wpłynąć na wniosek, do którego prowadzi wykładnia celowościowa zwolnienia i zasada neutralności dla konkurencji.

42. Pytanie przedstawione przez *Korkein hallinto-oikeus* wykazuje na pierwszy rzut oka niewątpliwe podobieństwo do pytań przedstawionych w dwóch ww. wyrokach. Przedmiotem obu tych spraw były czynności dostawy paliw do statków. Po pierwsze, w sprawie *Velker* zwrócono się do Trybunału Sprawiedliwości o wyjaśnienie, czy można uznać za „dostawy towarów służących zaopatrzeniu” statków, wspomniane w art. 15 pkt 4 szóstej dyrektywy (i tym samym zwolnione na mocy wspomnianego przepisu), dostawy na rzecz przedsiębiorcy, który sam nie dostarcza towarów w celu zaopatrywania statków, lecz dostarcza je innemu przedsiębiorcy, który z kolei dostarcza we wspomnianym celu. Po drugie, w sprawie *Elmeka* przedstawiono takie samo pytanie, lecz w związku ze zwolnieniem przewidzianym w art. 15 pkt 8, gdzie zwalnia się z podatku świadczenie usług, które są „przeznaczone dla zaspokojenia bezpośrednich potrzeb statków morskich”, określonych w pkt 5¹⁹. W obydwu tych sprawach Trybunał Sprawiedliwości orzekł, iż wspomniane zwolnienia mogą mieć zastosowanie jedynie w przypadku dostaw towarów i świadczenia usług bezpośrednio na rzecz posiadacza statku lub armatora dla zaspokojenia bezpośrednich potrzeb statków morskich, zatem nie można rozszerzyć ich na dostawy towarów lub świadczenie usług „dokonane na wcześniejszym etapie obrotu handlowego”²⁰.

43. Komisja i rząd fiński wnoszą w niniejszej sprawie o analogiczne zastosowanie tego orzecznictwa. Uważam jednak, że owo analogiczne zastosowanie nie jest uzasadnione w zakresie, w jakim żaden z dwóch głównych argumentów, na podstawie których ww. wyroki konstruują zawężającą wykładnię rozpatrywanych w nich zwolnień, nie może mieć zastosowania w kontekście art. 15 pkt 6.

44. Pierwszy z tych argumentów odwołuje się do trudności praktycznych, z jakimi wiązałyby się rozstrzygnięcia przeciwnie: „stosowanie zwolnienia na etapach poprzedzających ostateczną dostawę towarów na rzecz podmiotu eksploatującego statki wymagałoby od państw ustanowienia mechanizmów kontroli i nadzoru w celu zapewnienia, że towary objęte zwolnieniem zostaną dostarczone do miejsca ostatecznego przeznaczenia”, mechanizmów, które „oznaczałyby dla państw oraz zainteresowanych podmiotów ograniczenia trudne do pogodzenia z określonym w art. 15 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy celem polegającym na »zapewnieniu właściwego i prostego zastosowania zwolnień«”²¹.

18 — W tym kontekście należy przypomnieć, iż zgodnie z ustalonym orzecznictwem „dla dokonania oceny, czy towary lub usługi są podobne, nie ma co do zasady znaczenia ani tożsamość producenta lub świadczącego usługi, ani forma prawna, w jakiej wykonują tę działalność”. Zobacz wyrok z dnia 17 lutego 2005 r. w sprawach połączonych C-453/02 i C-462/02 *Linnweber i Akitidis*, Zb.Orz. s. I-1131, pkt 24, 25; ww. wyrok w sprawie *Turn-und Sportunion Waldburg*, pkt 34.

19 — Który z kolei odwołuje się do pkt 4 lit. a) i b).

20 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie *Velker*, pkt 22.

21 — Wyżej wymienione wyroki: w sprawie *Velker*, pkt 24; w sprawie *Elmeka*, pkt 23.

45. Zastrzeżenia te tracą jednak na znaczeniu, kiedy podobnie jak w niniejszej sprawie nie chodzi o dostawę towarów lub świadczenie usług służących zaopatrzeniu lub zaspokojeniu bezpośrednich potrzeb statku albo samolotu, lecz o samą czynność sprzedaży tego statku albo samolotu. Nie należy bowiem zapominać, że aby statek powietrzny był użytkowany dla celów komercyjnego przewozu towarów lub pasażerów, należy uzyskać szereg szczególnych zezwoleń, na podstawie których można w łatwy sposób zweryfikować, dla jakich celów samolot będzie wykorzystywany przez przedsiębiorstwo lotnicze²². Z tego punktu widzenia trudno porównywać dostawę paliw (co było przedmiotem pytania prejudycjalnego w sprawach Velker i Elmeka) lub innych towarów służących zaopatrzeniu statku, których przeznaczenie faktycznie trudno w sposób skuteczny i prosty kontrolować, z dostawą samolotu lub statku.

46. Nic zatem nie stoi na przeszkodzie zastosowaniu zwolnienia w tych przypadkach, o ile począwszy od chwili zakupu samolotu wiadomo będzie, że będzie on używany przez przedsiębiorstwo lotnicze w sposób opisany w art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy, oraz o ile przedstawiony zostanie dowód na tę okoliczność organom skarbowym²³. Tego typu zastrzeżenie nie stoi moim zdaniem na przeszkodzie „właściwe[mu] i proste[mu] zastosowani[u] takich zwolnień”, czego wymaga zdanie pierwsze art. 15 szóstej dyrektywy, a także jest w każdym razie rozwiązaniem lepiej służącym zapobieganiu oszustwom niż pozbawienie tego zwolnienia w ogóle.

47. W wyżej wymienionych wyrokach w sprawach Velker i Elmeka posłużono się również drugim argumentem, który dotyczy powszechnego ogólnego charakteru podatku VAT i wynikającego z tego obowiązku stosowania ścisłej wykładni zwolnień z tego podatku²⁴. Oczywiście, uwagi te mają zastosowanie, przynajmniej zasadniczo, do zwolnienia, o którym mowa w art. 15 pkt 6. Jednakże, jak już wskazałem powyżej, z orzecznictwa wynika także, że wykładnia zwolnień z podatku VAT powinna brać pod uwagę cele, które ma realizować dane zwolnienie, i respektować wymogi wynikające z zasady neutralności tego podatku, które to dwa elementy prowadzą nas w kontekście zwolnienia będącego przedmiotem sporu w niniejszej sprawie do wniosku przeciwnego niż zawarty w wyrokach w sprawach Velker i Elmeka.

4. Wnioski w przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

48. W świetle powyższych uwag uważam, że brzmienie przepisu (który w większości wersji językowych odwołuje się do „użytkowania” statku powietrznego), cele zwolnienia oraz zasada neutralności podatku VAT przemawiają za zastosowaniem w niniejszej sprawie wykładni celowościowej. Treść art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy należy zatem interpretować w ten sposób, iż zwolnienie w nim przewidziane ma zastosowanie do dostaw statków powietrznych na rzecz przedsiębiorców, którzy sami nie zajmują się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych, lecz przekazują statek powietrzny do użytkowania przedsiębiorstwu lotniczemu, które prowadzi taką działalność.

B – Trzecie pytanie prejudycjalne

49. Niejako tytułem uzupełnienia wcześniejszego pytania, poprzez trzecie pytanie prejudycjalne sąd krajowy zwraca się o wyjaśnienie znaczenia, jakie dla odpowiedzi na drugie pytanie prejudycjalne mogą mieć określone okoliczności faktyczne niniejszej sprawy; w szczególności okoliczność, że spółka będąca właścicielem statków powietrznych (A Oy) przekazuje fakturę za używanie statków

22 — A Oy powołuje się na to w piśmie do tzw. AOC (Air Operation Certificate), wskazując na koszty jego uzyskania i posiadania (wiąże się to, zdaniem A Oy, z dodatkowymi kosztami wynoszącymi rocznie pomiędzy 138 000 EUR a 195 000 EUR). Czyni to nieprawdopodobnym staraniem o uzyskanie tego świadectwa w celu popełnienia oszustwa, ponieważ świadectwo to nie jest wymagane, kiedy samolot ma być użytkowany dla celów prywatnych.

23 — Zgodnie z tym, co twierdzi w piśmie A Oy, belgijskie organy wprowadziły tego typu zastrzeżenie w swoim krajowym prawie administracyjnym, a organy niderlandzkie uważają za wystarczający dowód podpisane przez kupującego oświadczenie o przeznaczeniu samolotu.

24 — Wyżej wymienione wyroki: w sprawie Velker, pkt 19; w sprawie Elmeka, pkt 15.

powietrznych osobie fizycznej (X), która jest posiadaczem udziałów w kapitale zakładowym właściciela i która z nabytych statków powietrznych korzysta głównie do własnych celów zawodowych lub prywatnych, jeżeli weźmie się pod uwagę, że przedsiębiorstwo lotnicze również mogło używać statków powietrznych także do innych lotów.

50. Skarżąca podważyła prawidłowość tych ustaleń faktycznych. Niezależnie od tego uważam, że okoliczności faktyczne przywołane w postanowieniu odsyłającym nie mają znaczenia dla odpowiedzi na drugie pytanie prejudycjalne i nie uniemożliwiają one w zasadzie zastosowania spornego zwolnienia w stosunku do przedsiębiorcy, który przekazuje nabyty samolot do użytkowania przedsiębiorstwu lotniczemu, które prowadzi przewozy na trasach międzynarodowych.

51. Jak to już wyżej podkreśliłem, z treści art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy wynika, iż jedynym kryterium decydującym o zastosowaniu tego zwolnienia jest użytkowanie statku powietrznego przez przedsiębiorstwo lotnicze, które zajmuje się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych. W zakresie, w jakim nabywca samolotu może wykazać, że statek powietrzny faktycznie ma być wykorzystywany gospodarczo przez przedsiębiorstwo lotnicze spełniające te warunki, powiązania handlowe lub innego typu, jakie mogą mieć miejsce pomiędzy spółką będącą właścicielem samolotu, jej większościovym udziałowcem i samym przedsiębiorstwem lotniczym, nie powinny mieć żadnego wpływu na opodatkowanie podatkiem VAT. Tym samym, nawet jeżeli ma miejsce częściowe wykorzystywanie samolotu przez właściciela, który obciążany jest określonymi kosztami, a czynność ta może być dla niego korzystna z punktu widzenia podatków innych niż podatek VAT, okoliczności te nie mają znaczenia w odniesieniu do zwolnienia, jeżeli przedsiębiorstwo lotnicze w ramach swej zwykłej działalności użytkuje gospodarczo ten samolot.

52. Jedynie w przypadku, gdy stwierdzono by, że statek powietrzny nie był w rzeczywistości wykorzystywany gospodarczo przez linię lotniczą, lecz jego jedynym przeznaczeniem było korzystanie z niego w celach prywatnych – ostatecznie, przez konsumenta końcowego – przez osobę fizyczną lub prawną, można odmówić zastosowania zwolnienia z uwagi na faktyczne niespełnienie przesłanek zawartych w art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy. Ocena wszystkich tych okoliczności należy jednak do sądu krajowego, przed którym toczy się postępowanie.

C – Pierwsze pytanie prejudycjalne

53. W pierwszym pytaniu prejudycjalnym Korkein hallinto-oikeus zwraca się do Trybunału Sprawiedliwości o wyjaśnienie, czy pojęcie „[przedsiębiorstwa lotniczego zajmującego się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych]” zawarte w art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy obejmuje także przedsiębiorstwa lotnicze, które zajmują się głównie odpłatnym przewozem czarterowym na trasach międzynarodowych.

54. Wątpliwości dotyczące wykładni tego przepisu wydają się, ponownie, wynikać z różnic pomiędzy wersjami językowymi szóstej dyrektywy.

55. Niektóre z wersji językowych używają bowiem sformułowań, które mogłyby sugerować, iż chodzi o linie lotnicze wykonujące przewozy regularne. Tak jest na przykład w angielskiej wersji językowej, gdzie mówi się o „international routes”, co może sugerować odwołanie do tras i przewozów regularnych. Jednakże większość wersji językowych akcentuje tę okoliczność, że linia lotnicza, która użytkuje samolot, ma zajmować się głównie przewozami na trasach międzynarodowych, nie odwołując się w żaden, bezpośredni lub pośredni, sposób do tego, czy chodzi o działalność w postaci lotów czarterowych, czy też o trasy regularne.

56. Orzecznictwo wyraźnie opowiada się za taką szeroką wykładnią. Wyrok w sprawie *Cimber Air*²⁵, jedyny do chwili obecnej wyrok dotyczący zwolnienia zawartego w art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy, dotyczył kwestii zastosowania wspomnianego zwolnienia do czynności nabycia statków powietrznych użytkowanych przez przedsiębiorstwa lotnicze, które zajmują się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych, jednakże które wykonują również wspomnianymi samolotami loty wewnętrzne. W ww. wyroku Trybunał Sprawiedliwości uznał, iż decydującym kryterium dla zastosowania zwolnienia jest istota działalności, którą „głównie” prowadzi przedsiębiorstwo lotnicze, które użytkuje samolot, a nie poszczególne czynności związane z wykorzystaniem danego samolotu.

57. Jeśli zastosujemy to samo rozumowanie, charakter tras w niniejszej sprawie także nie ma wpływu na zastosowanie zwolnienia.

58. Rozwiązanie to wreszcie najbardziej odpowiada zasadzie neutralności podatkowej, gdyż nie wydaje się, aby istniał jakikolwiek obiektywny powód odmiennego traktowania na gruncie podatku VAT dwóch przedsiębiorstw lotniczych wykonujących przewozy na trasach międzynarodowych na tej podstawie, że jedno z nich świadczy głównie przewozy czarterowe, a drugie – przewozy na trasach regularnych, lub na tej podstawie, iż sporny samolot wykorzystywany jest do jednego lub drugiego typu lotów.

59. Podsumowując, uważam, iż art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „[przedsiębiorstw lotniczych zajmujących się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych]” obejmuje także komercyjne przedsiębiorstwa lotnicze, które odpłatnie świadczą głównie usługi przewozów czarterowych na trasach międzynarodowych na potrzeby przedsiębiorstw i osób prywatnych.

VI – Wnioski

60. Z uwagi na powyższe proponuję, aby Trybunał udzielił na pytania przedłożone przez Korkein hallinto-oikeus (Finlandia) następującej odpowiedzi:

- 1) Artykuł 15 pkt 6 szóstej dyrektywy VAT 77/388/EWG należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „[przedsiębiorstw lotniczych zajmujących się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych]” obejmuje także komercyjne przedsiębiorstwa lotnicze, które odpłatnie świadczą głównie usługi przewozów czarterowych na trasach międzynarodowych na potrzeby przedsiębiorstw i osób prywatnych.
- 2) Artykuł 15 pkt 6 szóstej dyrektywy VAT 77/388/EWG należy interpretować w ten sposób, że przewidziane w nim zwolnienie nie dotyczy tylko dostaw statków powietrznych, które są dokonywane bezpośrednio na rzecz przedsiębiorstw lotniczych zajmujących się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych, lecz ma ono także zastosowanie do dostawy statków powietrznych na rzecz przedsiębiorców, którzy sami nie zajmują się odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych, ale przekazują statek powietrzny do używania przedsiębiorstwu lotniczemu prowadzącemu taką działalność.
- 3) Okoliczność, że spółka będąca właścicielem statku powietrznego przekazuje fakturę za używanie statków powietrznych osobie fizycznej, która jest posiadaczem udziałów w kapitale zakładowym spółki będącej właścicielem i która z nabytych statków powietrznych korzysta głównie do własnych celów zawodowych lub prywatnych, z uwagi na to, że przedsiębiorstwo lotnicze również mogło używać statków powietrznych do innych lotów, nie zmienia odpowiedzi udzielonej na drugie pytanie prejudycjalne, poza wyjątkiem, gdy ze wspomnianych okoliczności

25 — Wyrok z dnia 16 września 2004 r. w sprawie C-382/02, Zb.Orz. s. I-8379.

wynikać będzie, że statek powietrzny nie był w rzeczywistości przeznaczony do gospodarczego wykorzystania przez przedsiębiorstwo lotnicze, lecz do prywatnego użytku przez osobę fizyczną lub prawną, ocena czego należy do sądu krajowego.