



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 19 lipca 2012 r. *

Szósta dyrektywa — Zwolnienia — Artykuł 15 pkt 6 — Zwolnienia dostaw statków powietrznych używanych przez towarzystwa lotnicze, wykorzystywanych odpłatnie w ruchu międzynarodowym [przedsiębiorstwa lotnicze zajmujące się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych] — Dostawa statków powietrznych na rzecz podmiotu gospodarczego, który udostępnia te statki na rzecz takiego przedsiębiorstwa — Pojęcie „odpłatny ruch międzynarodowy [odpłatny przewóz na trasach międzynarodowych]” — Loty czarterowe

W sprawie C-33/11,

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Korkein hallinto-oikeus (Finlandia) postanowieniem z dnia 18 stycznia 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 stycznia 2011 r., w postępowaniu wszczętym przez:

A Oy

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: J.C. Bonichot, prezes izby, A. Prechal (sprawozdawca), L. Bay Larsen, C. Toader i E. Jarašiūnas, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 8 lutego 2012 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu A Oy przez P. Salomaa,
- w imieniu rządu fińskiego przez M. Pere, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez I. Koskinena oraz L. Lozano Palacios, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 26 kwietnia 2012 r.,

wyduje następujący

* Język postępowania: fiński.

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy 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: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. (Dz.U. L 384, s. 47) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania wszczętego przez A Oy (zwaną dalej „A”) przeciwko decyzji określającej wysokość zobowiązania z tytułu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) związanego z nabyciem statków powietrznych wydanej przez Kaakkois-Suomen verovirasto (urząd skarbowy dla Finlandii południowo-wschodniej).

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega „dostawa towarów lub usług świadczona [świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”.
- 4 Artykuł 15 tej dyrektywy, zatytułowany „Zwolnienia od podatku od wywozu ze Wspólnoty transakcji porównywalnych oraz transportu międzynarodowego”, stanowi:

„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:

[...]

- 4) dostawy towarów służących zaopatrzeniu statków, które:

- a) używane są do żeglugi na pełnym morzu oraz przewoż[ą] pasażerów za opłatą lub używan[e] [są] do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa;

[...]

- 5) dostawy, modyfikacja, naprawy, utrzymanie, czarter oraz najem statków morskich, określonych w [pkt] 4 lit. a) i b) oraz dostawy, najem, naprawy i utrzymanie sprzętu łącznie z wyposażeniem służącym do połowu ryb lub w tym celu używanym;
- 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;
- 7) dostawy towarów w celu zaopatrzenia statków powietrznych określonych w ust. 6;
- 8) usługi inne niż określone w ust. 5, które są przeznaczone dla zaspokojenia bezpośrednich potrzeb statków morskich określonych w tym ustępie lub ich ładunku;

- 9) usługi inne niż określone w ust. 6, które są przeznaczone dla zaspokojenia bezpośrednich potrzeb statków powietrznych wymienionych w tym ustępie lub dla potrzeb ich ładunku;

[...]”.

- 5 Artykuł 28a, znajdujący się pod tytułem XVIa, „Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi”, stanowi:

„1. Przedmiotem podatku od wartości dodanej są również:

- a) odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabywanie towarów na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niepodlegającą opodatkowaniu, gdy sprzedawcą jest podatnik działający w takim charakterze [...]

W drodze odstępstwa od akapitu pierwszego wewnątrzwspólnotowe nabywanie towarów dokonane na warunkach wymienionych w ust. 1 lit. a) przez podatników lub osoby prawne niepodlegające opodatkowaniu nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej.

[...]

[...]

1a. Odstępstwo przewidziane w ust. 1 lit. a) akapit drugi dotyczy:

- a) wewnątrzwspólnotowego nabywania towarów, których dostawa na terytorium kraju byłaby zwolniona na podstawie art. 15 ust. 4–10;

[...]

3. »Wewnątrzwspólnotowe nabycie« towarów oznacza nabycie uprawnień do rozporządzania jako właściciel ruchomymi rzeczami wysyłanymi lub transportowanymi do osoby nabywającej towary przez lub na rachunek sprzedawcy bądź osoby nabywającej towary w państwie członkowskim innym niż to, z którego towary są wysyłane lub transportowane.

[...]”.

Prawo krajowe

- 6 Szósta dyrektywa została transponowana w Finlandii poprzez Arvonlisäverolaki (1501/1993) (ustawę 1501/1993 o podatku od wartości dodanej) z dnia 30 grudnia 1993 r. (zwaną dalej „AVL”).
- 7 Zgodnie z § 1 akapit pierwszy pkt 3 AVL podatek VAT pobierany jest od każdego wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w rozumieniu art. 26a tej ustawy dokonanego w Finlandii. Ostatni z wymienionych przepisów określa wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów jako odpłatne nabycie rzeczy ruchomej, jeżeli sprzedawca, nabywca lub osoba trzecia działająca na ich rachunek transportuje te towary z jednego państwa członkowskiego do drugiego. Na podstawie § 2b AVL podatek VAT od nabycia wewnątrzwspólnotowego w rozumieniu rzeczono § 1 akapit pierwszy pkt 3 płacony jest przez nabywcę.
- 8 Znajdujący się w rozdziale szóstym AVL, poświęconym zwolnieniom w handlu międzynarodowym, § 70 akapit pierwszy pkt 6 tej ustawy stanowi, że podatku nie pobiera się od sprzedaży statków powietrznych, ich części zamiennych lub wyposażenia do nich, wykorzystywanych przez przedsiębiorcę zajmującego się zasadniczo odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych.

- 9 Na podstawie § 72f pkt 1 AVL wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów jest zwolnione z podatku VAT, jeżeli przywóz tych towarów nie prowadziłby do poboru podatku VAT. Paragraf 94 akapit pierwszy pkt 9 AVL zwalnia z podatku VAT przywóz statków powietrznych, ich części zamiennych i wyposażenia do nich w rozumieniu art. 70 akapit pierwszy pkt 6 AVL.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 10 W lipcu 2002 r. i w październiku 2003 r. A zakupiła od producenta francuskiego dwa samoloty odrzutowe. Sprzedawca zgłosił sprzedaż wewnątrzwspólnotową. A nie zgłosiła tego nabycia jako wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów dokonanego w Finlandii.
- 11 Obydwa statki powietrzne zostały wpisane do fińskiego rejestru, odpowiednio, w dniach 22 lipca 2002 r. i 23 lipca 2004 r., podczas gdy dotyczące je „Air Operation Certificate” (AOC) zostały wydane, odpowiednio, w dniach 19 listopada 2002 r. i 24 października 2004 r. A została wskazana jako właściciel tych dwóch statków powietrznych, a B Oy (zwana dalej „B”) została wskazana jako ich użytkownik. Odpowiednio, w dniach 17 grudnia 2003 r. oraz 1 kwietnia 2005 r. rzeczony statki powietrzne zostały odsprzedane przez A przedsiębiorstwu zarejestrowanemu na Cyprze.
- 12 Wszystkie akcje spółki A stanowią własność X, osoby fizycznej. A posiada 25% akcji w spółce C Oy (zwanej dalej „C”). B jest spółką zależną w 78% spółki C.
- 13 B organizuje międzynarodowe loty czarterowe i zapewnia utrzymanie oraz zarządzanie samolotami. Na podstawie umowy zawartej z A spółka B fakturowała na nią między innymi koszty utrzymania samolotów i loty. Umowa ta umożliwiała ponadto B wynajem samolotów na jej własne potrzeby handlowe po cenie wskazanej w załączniku do tej umowy.
- 14 W latach podatkowych od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2002 r. oraz od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 30 czerwca 2004 r. obrót A, wynoszący, odpowiednio, 925 606,32 EUR i 2 170 503,84 EUR, w całości wynikał z zapisów księgowych dokonanych na podstawie faktur sprzedaży wystawionych na X, właściciela A, z wyjątkiem faktur dotyczących odsprzedaży statków powietrznych wystawionych na przedsiębiorstwo cypryjskie. Przy okazji przeprowadzonej kontroli podatkowej stwierdzono, że rachunkowość A nie wykazywała dochodu pochodzącego z wynajmu statków powietrznych.
- 15 Z kolei rejestracja wydatków A związanych ze statkami powietrznymi dotyczyła zasadniczo kwot zafakturowanych przez B na rzecz A z tytułu utrzymania statków powietrznych oraz lotów. Podczas wspomnianej kontroli podatkowej stwierdzono, że rzeczony kwoty zostały zasadniczo przerzucone bez zmian na X.
- 16 A była zarejestrowana jako podatnik podatku VAT od dnia 1 lipca 2002 r. W zgłoszeniu o zakończeniu działalności z dnia 14 czerwca 2003 r. A stwierdziła, że nie mogła wykonywać działalności podlegającej podatkowi VAT. Urząd podatkowy dla Finlandii południowo-wschodniej wykreślił tę spółkę z rejestru podatników podatku VAT z mocą wsteczną od dnia 1 lipca 2002 r.
- 17 W dniu 4 listopada 2005 r. ten sam urząd podatkowy wydał decyzje określające wysokość zobowiązania z podatku VAT należnego od A z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia dwóch statków powietrznych. Jednocześnie stwierdził on, że A nie miała prawa ani do zmniejszenia należnej kwoty, ani do jej zwrotu.
- 18 Skarga wniesiona przez A na decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego została oddalona orzeczeniem Helsingin hallinto-oikeus (sądu administracyjnego w Helsinkach) w dniu 26 maja 2008 r. Zdaniem tego sądu zakup dwóch statków powietrznych stanowił nabycie wewnątrzwspólnotowe podlegające podatkowi VAT, którego A nie zadeklarowała fiskusowi. Spółka ta nie działa w sektorze międzynarodowego odpłatnego przewozu na trasach międzynarodowych w rozumieniu § 70 akapit

pierwszy pkt 6 AVL, lecz w praktyce działała jako właściciel C, spółki zajmującej się międzynarodowym handlem wyrobami z olejów mineralnych. Ponadto sporne samoloty nie były wykorzystywane przez B w ramach odpłatnego przewozu na trasach w rozumieniu § 70 akapit pierwszy pkt 6 AVL. Umowa miała na celu jedynie zaspokajanie potrzeb X, głównego akcjonariusza tych spółek, w dziedzinie transportu.

- 19 A wniosła odwołanie od tego orzeczenia do Korkein hallinto-oikeus (naczelnego sądu administracyjnego). Podniosła, że nabycie statków powietrznych powinno zostać zwolnione z podatku VAT, ponieważ zostały one nabyte i zarejestrowane przez A w celu przekazania ich B, która jest przedsiębiorstwem lotniczym działającym zasadniczo w dziedzinie odpłatnego przewozu lotniczego na trasach międzynarodowych. W rzeczywistości bowiem B została zgodnie ze zwykłą praktyką w tym sektorze zobowiązana przez A, za wynagrodzeniem, do czuwania nad tym, aby rzeczzone statki powietrzne zawsze były gotowe do wylotu i do ich komercyjnego wykorzystania na podstawie poszczególnych umów, podczas gdy B rzeczywiście oferowała przeloty samolotem osobom trzecim według stawek za godzinę lotu.
- 20 Z kolei przyznając, że B należy uznać za przedsiębiorstwo lotnicze działające w dziedzinie odpłatnego lotniczego przewozu międzynarodowego, pomimo że X był jedyną osobą odpłatnie przewożoną, druga strona postępowania jest zdania, że ponieważ A nie dokonywała sama lotów międzynarodowych, lecz dostarczała statki z Francji do Finlandii i przekazywała je nieodpłatnie B do jej użytkowania, sporne nabycie nie może zostać zwolnione z podatku VAT.
- 21 W tych okolicznościach Korkein hallinto-oikeus postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy art. 15 pkt 6 [szóstej dyrektywy] 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] 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?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 22 Przez pierwsze pytanie prejudycjalne sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy pojęcie „odpłatny ruch międzynarodowy [odpłatny przewóz na trasach międzynarodowych]” w rozumieniu art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy powinno być interpretowane w ten sposób, że obejmuje ono wyłącznie regularne przewozy liniowe, czy także loty czarterowe służące zaspokojeniu potrzeb przedsiębiorstw lub osób prywatnych.
- 23 Wątpliwości sądu krajowego na tej płaszczyźnie wydają się związane z istnieniem pewnych rozbieżności pomiędzy wersjami językowymi tego przepisu. W swoich uwagach A podkreśla w tym zakresie, że niektóre wersje językowe, takie jak wersje w językach angielskim czy szwedzkim, odnoszą się w rzeczywistości raczej do „tras międzynarodowych” lub do „linii międzynarodowych” niż do „ruchu międzynarodowego”, które to wyrażenie może wydawać się bardziej ogólne i jest używane w pozostałych wersjach językowych tego przepisu, a w szczególności w wersji fińskiej.
- 24 W tym zakresie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że wykładnia przepisu prawa Unii powinna zasadniczo uwzględniać ewentualną rozbieżność, jaka istnieje pomiędzy jego poszczególnymi wersjami językowymi (zob. w szczególności wyrok z dnia 16 września 2004 r. w sprawie C-382/02 *Cimber Air*, Zb.Orz. s. I-8379, pkt 38).
- 25 W niniejszej sprawie należy jednak stwierdzić, że niuanse w sformułowaniu przedstawione w pkt 23 niniejszego wyroku nie mogą prowadzić do stwierdzenia, iż prawodawca Unii miał zamiar wyłączenia międzynarodowych lotów czarterowych z zakresu zastosowania zwolnienia ustanowionego przez art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy.
- 26 Po pierwsze, na płaszczyźnie ściśle literalnej należy podnieść, że pojęcia „trasy międzynarodowe” czy też „linie międzynarodowe”, znajdujące się w niektórych wersjach językowych, nie zostały zdefiniowane w żaden sposób w szóstej dyrektywie i nie zostały, jak podnoszą Komisja Europejska i rząd fiński, doprecyzowane w sposób, który wskazywałby na to, że loty te powinny mieć „regularny” charakter. W tych okolicznościach takie pojęcia mogą – podobnie jak pojęcie „ruch międzynarodowy”, używane w innych wersjach językowych – być rozumiane jako oznaczające zasadniczo loty dokonywane za pośrednictwem statków powietrznych pomiędzy dwoma punktami geograficznymi, które nadają danemu przewozowi charakter bardziej międzynarodowy niż krajowy. W ten sposób, jak zaznaczył powyżej Trybunał, art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy obejmuje zasadniczo przedsiębiorstwa o zasadniczo międzynarodowej działalności (ww. wyrok w sprawie *Cimber Air*, pkt 27, 28).
- 27 Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględnić nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której część on stanowi (zob. w szczególności wyroki: z dnia 26 czerwca 1990 r. w sprawie C-185/89 *Velker International Oil Company*, Rec. s. I-2561, pkt 17; z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-116/10 *Feltgen i Bacino Charter Company*, Zb.Orz. s.I-14187, pkt 12 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 28 Tymczasem ani kontekst, w jaki wpisuje się art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy, ani cel tego przepisu nie wymagają, aby statki powietrzne wykorzystywane przez przedsiębiorstwa zajmujące się zasadniczo międzynarodowymi lotami czarterowymi były wyłączone z zakresu zastosowania ustanowionego przez niego zwolnienia.
- 29 Jeżeli chodzi o cel tego przepisu, to zmierza on do zwolnienia dostawy statków powietrznych, jeżeli są one zasadniczo przeznaczone do wykorzystania w ruchu międzynarodowym, to znaczy w ramach lotów, które obejmują przestrzeń należącą do jurysdykcji kilku państw, a także, w odpowiednim przypadku, przestrzeń międzynarodową.

- 30 W świetle takiego celu, nie wydaje się, że należy dokonać rozróżnienia w zależności od tego, czy przewóz międzynarodowy jest dokonywany poprzez loty regularne czy czarterowe.
- 31 Jeżeli chodzi o kontekst, w jaki wpisuje się art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy, należy przypomnieć, że, jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, zwolnienia stanowią pojęcia autonomiczne prawa Unii, które należy sytuować w ogólnym kontekście wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez tę dyrektywę (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie *Cimber Air*, pkt 23; wyrok z dnia 18 października 2007 r. w sprawie *C-97/06 Navicon*, Zb.Orz. s. I-8755, pkt 22).
- 32 Z kolei system ten opiera się w szczególności na zasadzie neutralności podatkowej, która sprzeciwia się temu, by podmioty gospodarcze, które dokonują takich samych czynności, były traktowane odmiennie w zakresie poboru podatku VAT (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie *Cimber Air*, pkt 24; w sprawie *Navicon*, pkt 21). Zasada ta nie wymaga, by były to czynności identyczne. Z utrwalonego orzecznictwa wynika bowiem, że sprzeciwia się ona odmiennemu traktowaniu z punktu widzenia podatku VAT świadczenia podobnych usług, znajdujących się przez to w stosunku konkurencji (zob. w szczególności wyrok z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie *C-363/05 JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i The Association of Investment Trust Companies*, Zb.Orz. s. I-5517, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 33 Zasada neutralności podatkowej oznacza eliminowanie zakłóceń konkurencji wynikających ze zróżnicowanego traktowania z punktu widzenia podatku VAT. Tym samym wystąpienie zakłóceń konkurencji zostaje wykazane w razie stwierdzenia, że usługi pozostają w stosunku konkurencji i są nierówno traktowane z punktu widzenia podatku VAT (zob. ww. wyrok w sprawie *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i The Association of Investment Trust Companies*, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 34 Tymczasem usługi transportowe oferowane przez podmioty, które zasadniczo dokonują lotów międzynarodowych, są, jeżeli chodzi o loty regularne lub loty czarterowe, podobne i w sposób oczywisty konkurencyjne, tak że odmiennie traktowanie z punktu widzenia zwolnienia z podatku VAT dostaw statków powietrznych w zależności od tego, czy podmiot ten działa zasadniczo poprzez wykonywanie międzynarodowych lotów regularnych czy też zasadniczo poprzez wykonywanie międzynarodowych lotów czarterowych, stwarza niebezpieczeństwo zakłócenia konkurencji pomiędzy tymi podmiotami.
- 35 W związku z powyższym na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że pojęcie „odpłatny ruch międzynarodowy [odpłatny przewóz na trasach międzynarodowych]” w rozumieniu art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy powinno być interpretowane w ten sposób, że obejmuje ono również międzynarodowe loty czarterowe służące zaspokajaniu potrzeb przedsiębiorstw lub osób prywatnych.

W przedmiocie pytania drugiego

- 36 Przez drugie pytanie sąd odsyłający zastanawia się nad tym, czy art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że przewidziane przez niego zwolnienie ma zastosowanie do dostawy statków powietrznych na rzecz podmiotu, który sam nie jest „przedsiębiorstwem lotniczym zajmującym się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych” w rozumieniu tego przepisu, lecz który nabywa rzeczne statki powietrzne w celu ich wyłącznego wykorzystania przez takie przedsiębiorstwo lotnicze.
- 37 W tym zakresie w pierwszej kolejności należy zauważyć, że fińska wersja rzeczono art. 15 pkt 6 odnosi się do dostawy statków powietrznych „na rzecz” przedsiębiorstwa lotniczego zajmującego się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych.

- 38 Niemniej jednak większa część wersji językowych tego przepisu odnosi się do statków powietrznych „wykorzystywanych przez takie przedsiębiorstwo.
- 39 Tak jak to już zostało przypomniane w pkt 24 niniejszego wyroku, wykładnia tego przepisu powinna co do zasady uwzględniać zauważone w ten sposób rozbieżności językowe.
- 40 Po drugie, należy stwierdzić, że treść większości wersji językowych art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy, kładąc akcent nie na tożsamości odbiorcy dostawy lub na właścicielu statku powietrznego, lecz na okoliczności, iż statki powietrzne stanowiące przedmiot dostawy powinny być „wykorzystywane przez” przedsiębiorstwo zajmujące się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych, nie prowadzi sama przez się do wyłączenia z zakresu zastosowania zwolnienia ustanowionego przez ten przepis dostaw statków powietrznych na rzecz podmiotu gospodarczego, który nabywa je wyłącznie w celu ich wykorzystania przez takie przedsiębiorstwo, na przykład w ramach transakcji leasingowej.
- 41 Po trzecie, należy, o czym przypomniano w pkt 27 niniejszego wyroku, wziąć pod uwagę przy wykładni art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy nie tylko postanowienia rzeczonoego przepisu, ale również jego kontekst i zamierzone przezeń cele.
- 42 Jeżeli chodzi, po pierwsze, o zamierzony cel, to wskazano już w pkt 29 niniejszego wyroku, że polega on na zwolnieniu z podatku VAT dostawy statków powietrznych, o ile są one głównie przeznaczone do wykorzystania w przewozie międzynarodowym, to znaczy w ramach lotów obejmujących przestrzeń należącą do jurysdykcji kilku państw członkowskich, jak również, w odpowiednim przypadku, przestrzeń międzynarodową.
- 43 Należy stwierdzić, że taki cel może doprowadzić do wykładni art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy, zgodnie z którą przewidzianą przez ten przepis przesłanką zwolnienia statku powietrznego jest przeznaczenie tego statku powietrznego do wykorzystania przez przedsiębiorstwo, którego główna działalność wykonywana jest w odpłatnym ruchu międzynarodowym, przy czym bez znaczenia jest tożsamość nabywcy w ścisłym znaczeniu tego słowa.
- 44 Przeciwnie, w tym ostatnim zakresie należy uwzględnić okoliczność, że poddanie nabywcy statku powietrznego zapłacie podatku VAT od rzeczonoego nabycia, nawet wówczas, gdy zostało ono dokonane w celu wykorzystania rzeczonoego statku powietrznego przez przedsiębiorstwo zajmujące się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych, mogłoby spowodować w szczególności zwiększenie ceny nabycia przez to przedsiębiorstwo w celu takiego wykorzystania, a tym samym zaszkodzić w tym zakresie rzeczonemu celowi. W rzeczywistości bowiem można stwierdzić, że nabywca statku powietrznego, któremu nakazano zapłatę podatku VAT od ceny jego sprzedaży, przerzuci na przedsiębiorstwo wykorzystujące statek powietrzny co do zasady część lub całość ciężaru wynikającego z okoliczności, iż nabywca ów musiał zapłacić w ten sposób podatek VAT.
- 45 W podobnym przypadku bowiem, co podkreślił również rzecznik generalny w pkt 38 opinii, okoliczność, że nabywca statku powietrznego może później odliczyć rzeczony podatek VAT lub otrzymać jego zwrot na warunkach określonych w szóstej dyrektywie, nie zmienia faktu, iż koszt finansowania związany z przysporzeniem na rzecz skarbu państwa wynikającego z takiej zapłaty podatku VAT, którego kwota może w niniejszym przypadku być bardzo wysoka, będzie tymczasowo spoczywał na rzeczonym nabywcy.
- 46 Z powyższego wynika, że w powyżej opisanym zakresie brak zwolnienia z podatku VAT dostawy statku powietrznego i jego zapłata przez nabywcę będzie pośrednio ciążyć na przedsiębiorstwie wykorzystującym rzeczony statek powietrzny.

- 47 Po drugie, jeżeli chodzi o kontekst, w jaki wpisuje się art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy, o czym była już mowa w pkt 31 niniejszego wyroku, zwolnienia ustanowione przez ten przepis stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii, które należy sytuować w ogólnym kontekście wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez tę dyrektywę.
- 48 System ów oparty jest w szczególności na dwóch zasadach. Po pierwsze, podatek VAT jest pobierany od każdej usługi lub dostawy towarów wykonywanych przez podatnika odpłatnie. Po drugie, o czym była mowa w pkt 32 i 33 niniejszego wyroku, zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się temu, aby podobne transakcje, które są w związku z tym konkurencyjne względem siebie, były traktowane odmiennie pod względem poboru podatku VAT.
- 49 O ile, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, z uwagi na te zasady zwolnienia ustanowione w art. 15 szóstej dyrektywy powinny być interpretowane w sposób ścisły, gdyż stanowią one odstępstwo od zasady ogólnej, zgodnie z którą podatek VAT jest pobierany od każdej odpłatnej dostawy towarów i usług wykonywanych przez podatnika (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie *Velker International Oil Company*, pkt 19; w sprawie *Cimber Air*, pkt 25; wyrok z dnia 14 sierpnia 2006 r. w sprawach połączonych od C-181/04 do C-183/04 *Elmeke*, Zb.Orz. s. I-8167, pkt 15; ww. wyroki: w sprawie *Navicon*, pkt 22; w sprawie *Feltgen i Bacino Charter Company*, pkt 19), o tyle taka zasada ścisłej wykładni nie oznacza, że pojęcia użyte w celu określenia rzeczonych zwolnień powinny być interpretowane w sposób, który czyniłby te zwolnienia bezskutecznymi (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie *Navicon*, pkt 22).
- 50 Tymczasem w niniejszej sprawie, po pierwsze, co już zaznaczono powyżej, art. 15 ust. 6 szóstej dyrektywy przewiduje zasadniczo – jak to wynika z jego treści w związku z celami zamierzonymi przez ów przepis – zwolnienie z podatku VAT nabycia statków powietrznych, jeżeli są one przeznaczone do wykorzystania przez przedsiębiorstwo zajmujące się głównie odpłatnymi przewozami na trasach międzynarodowych.
- 51 Po drugie, nie zostało podniesione i nie wydaje się, że wykładnia, zgodnie z którą zwolnienie przewidziane w art. 15 ust. 6 szóstej dyrektywy powinno również obejmować dostawę statku powietrznego na rzecz podmiotu gospodarczego, który nie jest „przedsiębiorstwem lotniczym zajmującym się głównie odpłatnymi przewozami na trasach międzynarodowych” w rozumieniu tego przepisu, lecz który nabywa ów statek powietrzny jedynie w celu jego wykorzystania przez takie przedsiębiorstwo, mogłaby stanowić zagrożenie dla zasady neutralności podatkowej.
- 52 Z kolei, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 40 opinii, nie można a priori wykluczyć, że przeciwna wykładnia mogłaby w pewnych okolicznościach stanowić takie zagrożenie.
- 53 Ponadto, o ile oczywiście jest, że może wydawać się, iż wykładnia, o której mowa w pkt 51 niniejszego wyroku, odbiega w pewnym stopniu od wykładni przyjętej przez Trybunał odnośnie do zwolnień przewidzianych w art. 15 pkt 4 i 8 szóstej dyrektywy w stosunku do transakcji zaopatrzenia statków morskich oraz świadczenia usług przeznaczonych dla zaspokojenia bezpośrednich potrzeb tych statków (zob. ww. wyroki: w sprawie *Velker International Oil Company*, pkt 21, 22; a także w sprawie *Elmeke*, pkt 22, 24), to jednak należy stwierdzić, że w tym zakresie transpozycja rozwiązań przyjętych w rzeczonych wyrokach nie nasuwa się, jeżeli chodzi o wykładnię pkt 6 tego artykułu.
- 54 W rzeczywistości bowiem, tak jak to wynika w szczególności z pkt 23–25 ww. wyroku w sprawie *Elmeke*, okoliczność, iż zwolnienie przewidziane w art. 15 pkt 4 i 8 szóstej dyrektywy na etapach poprzedzających końcową dostawę towarów lub końcowe świadczenie usług dokonanych bezpośrednio na rzecz podmiotu eksploatującego statki zostało wyłączone przez Trybunał w rzeczonych wyrokach, spoczywa w szczególności na wniosku, iż takie zwolnienie wymagałoby od państw ustanowienia mechanizmów kontroli i nadzoru w celu zapewnienia, że dane towary i usługi zostaną dostarczone do miejsca ostatecznego przeznaczenia. Takie mechanizmy oznaczałyby dla państw oraz dla

zainteresowanych podmiotów ograniczenia trudne do pogodzenia z określonym w art. 15 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy „właściw[ym] i prost[ym] zastosowani[em] zwolnień” (zob. również ww. wyrok w sprawie *Velker International Oil Company*, pkt 24).

- 55 Tymczasem, tak jak to zauważył między innymi rzecznik generalny w pkt 44-46 opinii, rozważań tych nie można transponować do zwolnienia dostawy statków powietrznych na rzecz podmiotu gospodarczego, który przeznacza je wyłącznie do wykorzystania przez przedsiębiorstwo zajmujące się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych.
- 56 W rzeczywistości bowiem uzależnienie w podobnych przypadkach zwolnienia od okoliczności, aby rzeczzone przeznaczenie było znane i prawidłowo wykazane od chwili, w której dochodzi do nabycia statku powietrznego, oraz od późniejszego sprawdzenia rzeczywistego charakteru wykorzystania rzeczzonego statku powietrznego przez takie przedsiębiorstwo nie wydaje się w stanie – z uwagi na rodzaj omawianego tu towaru, a także w szczególności z uwagi na mechanizmy rejestracji i zezwoleń, od jakich uzależnione jest jego wykorzystywanie – stworzyć dla państw i zainteresowanych podmiotów przeszkód, których nie można by było pogodzić z prawidłowym i prostym stosowaniem zwolnienia ustanowionego przez szóstą dyrektywę.
- 57 Z uwagi na powyższe na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, iż przewidziane w nim zwolnienie ma zastosowanie również do dostawy statku powietrznego na rzecz podmiotu, który sam nie jest „przedsiębiorstwem lotniczym zajmującym się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych” w rozumieniu tego przepisu, lecz nabywa ten statek powietrzny w celu jego wyłącznego wykorzystania przez takie przedsiębiorstwo.

W przedmiocie pytania trzeciego

- 58 Przez trzecie pytanie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy na odpowiedź na pytanie drugie może mieć wpływ okoliczność, iż podmiot gospodarczy, który nabywa statek powietrzny, przerzuca następnie koszty związane z jego wykorzystywaniem na osobę prywatną, która jest jego akcjonariuszem i która używa owego statku powietrznego głównie do swoich własnych celów handlowych i prywatnych, z uwagi na fakt, że przedsiębiorstwo lotnicze ma również możliwość wykorzystania tego statku powietrznego do innych lotów.
- 59 W tym zakresie należy przypomnieć, że zgodnie z odpowiedzią udzieloną na pytanie drugie jedynym kryterium pozwalającym na ustalenie, czy zwolnienie przewidziane w art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy ma zastosowanie, jest stwierdzenie, że dany statek powietrzny jest używany przez przedsiębiorstwo lotnicze zajmujące się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych, co należy do oceny sądu krajowego.
- 60 Z tej perspektywy okoliczności wymienione przez sąd odsyłający w pytaniu trzecim są w związku z tym a priori bez znaczenia dla udzielenia odpowiedzi na pytanie drugie, ponieważ nabywca może wykazać, że rzeczone kryterium jest oczywiście spełnione.
- 61 Z kolei, jeżeli okaże się, że w ramach oceny wszystkich okoliczności sprawy w postępowaniu przed sądem krajowym sąd ten uzna, iż statki powietrzne nie są przeznaczone do gospodarczego wykorzystania przez przedsiębiorstwo lotnicze w ramach odpłatnego przewozu na trasach międzynarodowych, art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy nie będzie mógł znaleźć zastosowania.
- 62 Należy również przypomnieć, jak to między innymi podkreślił rząd fiński w uwagach, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem nie można poszerzać stosowania uregulowania Unii, tak aby objąć nim nadużycia podmiotów gospodarczych, to znaczy transakcje, które nie są przeprowadzane w ramach zwykłych transakcji handlowych, lecz wyłącznie w celu nadużycia korzyści przewidzianych w prawie

Unii, oraz że taka zasada zakazu nadużycia znajduje zastosowanie również w dziedzinie podatku VAT (zob. w szczególności wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 69, 70 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 63 Zasada ta prowadzi też do zakazania czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, tworzonych wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej (wyrok z dnia 22 maja 2008 r. w sprawie C-162/07 Ampliscientifica i Amplifin, Zb.Orz. s. I-4019, pkt 28).
- 64 W ten sposób w ramach wykładni szóstej dyrektywy można stwierdzić istnienie praktyki stanowiącej nadużycie, gdy, po pierwsze, dane czynności, pomimo spełniania warunków formalnych ustanowionych w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkują osiągnięciem korzyści finansowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służą owe przepisy, oraz gdy, po drugie, z ogółu obiektywnych czynników wynika, że zasadniczym celem spornych czynności jest uzyskanie korzyści podatkowej (zob. ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 74, 75; a także wyrok z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Service, Zb.Orz. s. I-897, pkt 42).
- 65 Do sądu krajowego należy zbadanie, zgodnie z regułami dowodowymi przewidzianymi w przepisach krajowych, o ile nie spowoduje to naruszenia skuteczności prawa Unii, czy w toczącym się przed nim postępowaniu spełnione zostały przesłanki wystąpienia nadużycia (zob. ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 76).
- 66 Z uwagi na powyższe na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, że okoliczności wymienione przez sąd krajowy, to znaczy fakt, że nabywca statku powietrznego przerzuca następnie koszty związane z wykorzystaniem tego statku na osobę prywatną, która jest jego akcjonariuszem i która używa tego statku powietrznego zasadniczo do swoich własnych celów handlowych lub prywatnych, a przedsiębiorstwo lotnicze ma również możliwość wykorzystania go do innych lotów, nie mogą zmienić odpowiedzi na pytanie drugie.

W przedmiocie kosztów

- 67 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

- 1) Wykładni pojęcia „odpłatny ruch międzynarodowy [odpłatny przewóz na trasach międzynarodowych]” w rozumieniu art. 15 pkt 6 dyrektywy 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: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r., należy dokonywać w ten sposób, że obejmuje ono również międzynarodowe loty czarterowe służące zaspokajaniu potrzeb przedsiębiorstw lub osób prywatnych.
- 2) Wykładni art. 15 pkt 6 dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 92/111, należy dokonywać w ten sposób, iż przewidziane w nim zwolnienie ma zastosowanie również do dostawy statku powietrznego na rzecz podmiotu, który sam nie jest „przedsiębiorstwem lotniczym zajmującym się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych” w rozumieniu tego przepisu, lecz nabywa ten statek powietrzny w celu jego wyłącznego wykorzystania przez takie przedsiębiorstwo.

- 3) Okoliczności wymienione przez sąd krajowy, to znaczy fakt, że nabywca statku powietrznego przerzuca następnie koszty związane z wykorzystaniem tego statku na osobę prywatną, która jest jego akcjonariuszem i która używa tego statku powietrznego zasadniczo do swoich własnych celów handlowych lub prywatnych, a przedsiębiorstwo lotnicze ma również możliwość wykorzystania go do innych lotów, nie mogą zmienić odpowiedzi na pytanie drugie.

Podpisy