

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO  
DÁMASA RUIZA-JARABA COLOMERA  
przedstawiona w dniu 25 marca 2004 r.<sup>1</sup>

1. Towarzystwa lotnicze, które zajmują się międzynarodowym transportem osób, zazwyczaj działają również na rynkach krajowych. Vestre Landsret (Dania)<sup>2</sup> powziął wątpliwości odnośnie do tego, czy w takich przypadkach usługi dotyczące samolotów wykorzystywanych do lotów krajowych powinny zostać zwolnione z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).

2. Ażeby rozwiązać tę wątpliwość, Vestre Landsret zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości o dokonanie w trybie prejudycjalnym wykładni art. 15 pkt 6, 7 i 9 szóstej dyrektywy<sup>3</sup>. W tym celu formułuje on dwa pytania, które dotyczą zakresu tych zwolnień, a także kryteriów właściwych do ustalenia, czy podstawową działalnością danego przedsiębiorstwa jest obsługa ruchu lotniczego pomiędzy różnymi państwami.

1 — Język oryginału: hiszpański.

2 — Vestre Landsret jest organem sądowym właściwym w pierwszej instancji w sprawach cywilnych i karnych, jak również do rozpoznawania środków zaskarżenia określonych aktów administracyjnych, w szczególności w sprawach podatkowych.

3 — Szósta 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: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

**I — Stan faktyczny, postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne**

3. Cimber Air A/S (zwana dalej „Cimber Air”) wchodzi w skład grupy pod tą samą nazwą, należącej do holdingu również o tej samej nazwie oraz do przedsiębiorstwa SAS. Podstawową działalnością Cimber Air jest obsługa regionalnego ruchu w Europie we współpracy z ww. przedsiębiorstwem oraz Lufthansą. Obsługuje ona loty wewnętrzne w Danii oraz loty między tym krajem a zagranicą, a także inne loty z miejscem wylotu i przylotu znajdującym się poza terytorium duńskim<sup>4</sup>.

4. Spółka posiada flotę składającą się z dziesięciu samolotów<sup>5</sup>, których eksploatacja została zorganizowana w ten sposób, że ta sama maszyna może zostać wykorzystana bez różnicy we wszystkich kategoriach lotów i na wszystkich trasach.

4 — Współpraca z SAS obejmuje linie krajowe w Danii oraz loty zagraniczne z wylotem z Kopenhagi, Karup, Sonderborga. We współpracy z Lufthansą obsługuje połączenia wewnętrzne w Niemczech oraz linie regionalne w Europie z wylotami z Berlina i Hamburga.

5 — Dwa samoloty zostały oddane w dzierżawę innym towarzystwom, podczas gdy Cimber Air dzierżawi dalszych pięć samolotów.

5. Działalność Cimber Air w sektorze lotniczym dzieli się zatem na części „krajową” i „międzynarodową”. Ustalenie rozmiaru każdej z nich zależy od wybranego kryterium. Jeśli wziąć pod uwagę wolumen transakcji lub stosunek „oferowanych pasażerokilometrów” do „zrealizowanych pasażerokilometrów”, międzynarodowy ruch lotniczy jest nieznacznie większy. Niemniej jednak przy zastosowaniu kryterium liczby pasażerów lub częstotliwości lotów większa okazuje się część „krajowa”<sup>6</sup>.

6. Cimber Air zwróciła się do Skatteministeriet (duńskiego ministerstwa podatków) o zwrot podatku VAT zapłaconego w okresie od 1 maja 1996 r. do 30 kwietnia 2001 r. z tytułu dostaw towarów i usług na potrzeby krajowych komercyjnych lotów pasażerskich oraz o stwierdzenie, że począwszy od drugiej ze wskazanych dat, zarówno jedna, jak i druga działalność będzie zwolniona od tego podatku, ponieważ jej główna działalność gospodarcza polega na obsłudze połączeń międzynarodowych. Rozpatrujący sprawę organ administracyjny nie uwzględnił żadnego z tych żądań.

6 — Bez względu na zastosowane kryterium różnice nie okazują się znaczne: maksymalny udział ruchu krajowego wynosi 62,24% przy zastosowaniu kryterium liczby pasażerów (w dwuletnim okresie 1996/1997), a najniższy jest według zrealizowanych „pasażerokilometrów” — 32,41% (dwuletni okres 2000/2001). Niemniej jednak wolumen tych transakcji jest zawsze niższy (49,37 %, 48,90 %, 39,51 %, 41,51 % oraz 33,60 % odpowiednio za okresy 1996/1997, 1997/1998, 1998/1999, 1999/2000 oraz 2000/2001).

7. Spór zawisły przed Vestre Landsret dotyczy zakresu zwolnień przewidzianych w art. 15 pkt 6, 7 i 9 szóstej dyrektywy, a zwłaszcza tego, czy dwa ostatnie punkty obejmują transakcje związane z samolotami obsługującymi połączenia wewnętrzne.

8. Sąd duński ma wątpliwości dotyczące znaczenia tych przepisów, od którego zależy rozstrzygnięcie sporu, w związku z czym skierował do Trybunału Sprawiedliwości następujące pytania:

„1) Czy art. 15 pkt 7 i 9 w związku z pkt 6 szóstej dyrektywy VAT (dyrektywa Rady 77/388/EWG) należy interpretować w ten sposób, że Państwo Członkowskie jest uprawnione do odmowy zwolnienia od podatku VAT w przypadku dostaw dla statków powietrznych wykorzystywanych do lotów krajowych niezależnie od tego, że towarzystwo lotnicze używające tego statku obsługuje głównie ruch międzynarodowy, czy też Państwo Członkowskie jest zobowiązane do zwolnienia tych dostaw od podatku VAT?

2) W przypadku istnienia takiego zobowiązania: według jakich kryteriów, jak na przykład przychód z działalności, zaofe-

rowane i wykorzystane pasażerokilometry, czy liczba pasażerów i lotów, należy ustalić, czy towarzystwo lotnicze obsługuje głównie ruch międzynarodowy w rozumieniu art. 15 pkt 6 dyrektywy?”.

transakcje zrównane oraz transport międzynarodowy<sup>7</sup>. W tej ostatniej kategorii różni się ruch morski i ruch lotniczy, do którego szczególnie odnoszą się punkty, o których wykładnię wniesiono za pomocą pytań prejudycjalnych, a które mają następujące brzmienie:

## II — Postępowanie przed Trybunałem

9. W niniejszym postępowaniu uwagi na piśmie przedstawili w terminie wskazanym w art. 20 Statutu Trybunału Sprawiedliwości: rząd duński, Cimber Air oraz Komisja.

„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:

10. W rozprawie, która miała miejsce w dniu 4 marca 2004 r., w celu przedstawienia stanowisk wzięli udział uczestnicy fazy pisemnej oraz rząd niemiecki.

[...]

## III — Przepisy wspólnotowe będące przedmiotem wykładni

11. Szósta dyrektywa reguluje kwestię zwolnień w tytule X. Po określeniu zwolnień na terytorium kraju (art. 13) oraz zwolnień w przywozie (art. 14), w art. 15 ujęte są zwolnienia w wywozie poza Wspólnotę,

6. dostawy, przebudowy, naprawy, utrzymanie, czarter oraz najem statków powietrznych używanych przez towarzystwa lotnicze, wykorzystywanych odpłatnie w ruchu międzynarodowym, jak również dostawy, najem, napraw[y] oraz utrzymanie sprzętu wbudowanego lub w tym celu używanego;

<sup>7</sup> — Tytuł ten zamyka art. 16, zatytułowany „Szczególne zwolnienia związane z międzynarodowym przepływem towarów”.

dostawy towarów w celu zaopatrzenia statków powietrznych określonych w ust. [pkt] 6;

jednak ułatwia ona dogłębne zrozumienie problemów zaistniałych w postępowaniu przed sądem krajowym.

[...]

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

13. Podatek VAT został uregulowany w lov om mervøerdiagift (zwaną dalej „momsloven”). Obecnie obowiązujący tekst ustawy znajduje się w ujednoliconej ustawie nr 804, opublikowanej w dniu 16 sierpnia 2000 r., która z dniem 1 lipca 1994 r. zastąpiła wcześniejszą ustawę.

[...]”.

#### **IV — Odliczenie i zwrot podatku VAT pobranego od usług świadczonych na rzecz statków powietrznych w prawie duńskim**

14. Artykuł 34 ust. 1 zwalnia od podatku: 1) dostawy towarów i świadczenie usług w celu wyposażenia i zaopatrzenia statków powietrznych obsługujących ruch międzynarodowy (pkt 7); 2) sprzedaż i najem wszelkiego rodzaju statków powietrznych i ich stałego wyposażenia, z wyłączeniem turystycznych statków powietrznych, podobnie jak naprawy, utrzymanie i przebudowy tych statków (pkt 8 i 9); oraz 3) dostawy dokonywane w celu zaopatrzenia, konsumpcji lub sprzedaży na pokładzie zgodnie z przepisami celnymi (pkt 16). Zastosowanie zwolnienia zależy od charakteru podróży, z zastrzeżeniem transakcji wymienionych w pkt 8 i 9, które, poza przypadkami rekreacyjnych statków powietrznych, zawsze są zwolnione od podatku.

12. Aczkolwiek znajomość przepisów prawa duńskiego, a zwłaszcza przepisów dotyczących opodatkowania zaopatrzenia i usług świadczonych na rzecz samolotów obsługujących komercyjny ruch lotniczy, nie jest konieczna, aby udzielić odpowiedzi na pytania skierowane przez Vestre Landsret, to

15. Ponadto momsloven zwalnia od podatku VAT krajowy i międzynarodowy transport osób (art. 13 ust. 1 pkt 15) w ten sposób, że zgodnie z art. 37 ust. 1 towarzystwa lotnicze nie są uprawnione do odliczenia podatku naliczonego przy zakupie towarów i usług przeznaczonych na tę działalność komer-

cyjną. Niemniej jednak w przypadku połączeń międzynarodowych, jeżeli transakcja nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 34, możliwy jest zwrot podatku, ponieważ art. 45 ust. 3 umożliwia zwrot kwoty podatku zapłaconej w Danii od transakcji związanych z transportem pasażerów do innych krajów.

16. Podsumowując, Cimber Air nie może uzyskać zwrotu podatku zapłaconego w związku z nabyciem towarów i usług przeznaczonych na loty w obrębie terytorium duńskiego.

## V — Analiza pytań prejudycjalnych

### A — Kilka wyjaśnień o charakterze więcej niż terminologicznym

17. Międzynarodowy obrót towarami jest regulowany zasadą opodatkowania w miejscu przeznaczenia lub w miejscu konsumpcji. Z tego też względu w celu uniknięcia „wywozu” podatków bezpośrednich z państwa pochodzenia — co oznaczałoby istnienie podwójnego opodatkowania —

należy ustanowić system zwolnień transakcji wywozowych<sup>8</sup>. Innymi słowy, tak jak to wskazał Trybunał w wyroku w sprawie Lange<sup>9</sup>, celem zwolnień przewidzianych w art. 15 szóstej dyrektywy jest zwolnienie z podatku konsumentów z państw trzecich (pkt 20).

18. Szósta dyrektywa została zmieniona dyrektywą 91/680/EWG<sup>10</sup>, której podstawowym celem było, po zniesieniu kontroli fiskalnej na granicach wewnętrznych, umożliwienie przejścia do ostatecznego uregulowania opodatkowania handlu wewnętrznego w ramach wspólnego systemu podatku VAT poprzez opodatkowanie handlu w państwie członkowskim pochodzenia. Ponieważ do dnia 31 grudnia 1992 r. (dnia poprzedzającego zniesienie kontroli) nie zostały spełnione konieczne przesłanki, wprowadzony został okres przejściowy, który utrzymał zasadę opodatkowania w miejscu przeznaczenia<sup>11</sup>. Do czasu ostatecznego uregulowania, przejściowo, opodatkowane pozostaje zatem wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów dokonane odpłatnie wewnątrz państwa przez podatnika, który działa w tym charakterze, lub osoby prawne niepodlegające opodatkowaniu, przy czym obowiązek podatkowy powstaje w Państwie Członkow-

8 — Pérez Herrero, L.M., *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*. Cedecs Editorial, S.L., 1<sup>a</sup> ed., Barcelona, 1997 r., str. 236.

9 — Wyrok z dnia 2 sierpnia 1993 r. w sprawie C-111/92 (Rec. str. I-4677).

10 — Dyrektywa Rady z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, str. 1).

11 — Ostatnio wyraziłem ten pogląd w opinii przedstawionej w dniu 13 stycznia 2004 r. w sprawie C-68/03 wyrok z dnia 27 maja 2004 r., Rec. str. I-5873, str. U-5881.

skim, w którym towary te znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do osoby, która je nabywa [art. 28a ust. 1 lit. a) oraz 28b część A ust. 1 szóstej dyrektywy]. A contrario, te same transakcje nie podlegają podatkowi, gdy nabywającym jest osoba prywatna.

19. Artykuł 15 został zmodyfikowany w celu sprecyzowania, iż zwolnione są wywozy dokonane „poza Wspólnotę”. Owo uściślenie jest logiczne, po pierwsze dlatego, że jak to już wyżej wykazałem, nabycie wewnątrz-wspólnotowe przez osobę prywatną nie podlega opodatkowaniu, co oznacza, że nie może być ono uznane za zwolnione<sup>12</sup> oraz po drugie dlatego, że nabycie dokonane przez podatnika lub osobę prawną, nawet gdy nie podlegają oni opodatkowaniu, zawsze jest opodatkowane. Jednocześnie, w tym drugim przypadku wzajemna dostawa dokonana w Państwie Członkowskim pochodzenia zostaje zwolniona [art. 28c część A lit. a)] w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania.

20. Przedstawiona reforma z 1991 r. nie dotyczy jednak transportu osób, natomiast w zakresie, w jakim odnosi się ona do towarów, czyni to w sposóbposiłkowy, jako

12 — Zwolnienie zakłada wcześniejsze podleganie podatkowi, a zatem, w przypadku braku opodatkowania, nie ma mowy o zwolnieniu.

instrument nieodzowny dla przeprowadzenia transakcji prawnych, o których mowa w art. 28a<sup>13</sup>. Zgodnie z wcześniejszymi rozważaniami za miejsce świadczenia usług transportu osób uważane jest miejsce zakończenia transportu [art. 9 ust. 2 lit b) szóstej dyrektywy], a zatem Państwa Członkowskie mogą opodatkować transport w obrębie swojego terytorium, nawet gdy trasa przebiega częściowo poza jego granicą, jeśli nie narusza to kompetencji podatkowych innych państw<sup>14</sup>. W związku z tym, w wyroku w sprawie *Reisebüro Binder*<sup>15</sup> Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że w przypadku gdy trasa transportu przebiega przez kilka Państw Członkowskich, ogólne świadczenie wzajemne powinno być podzielone w stosunku do odległości przebytych w każdym z tych państw.

21. Powyższe rozważania pozwalają na przyjęcie dwóch założeń: 1) pojęcie „transportu międzynarodowego” zawarte w art. 15 pkt 6 przewiduje, iż transport ten przebiegać będzie przez terytorium więcej niż jednego Państwa Członkowskiego oraz 2) nowe uregulowanie nie zmienia tej konstrukcji<sup>16</sup>.

13 — W przypadku wewnątrz-wspólnotowego transportu towarów zdarzenie podlegające opodatkowaniu ma miejsce co do zasady w Państwie Członkowskim wysyłki (art. 28b część C ust. 2 szóstej dyrektywy).

14 — Wyroki z dnia 23 stycznia 1986 r. w sprawie 283/84 *Trans Tirreno Express*, Rec. str. 231, pkt 21, oraz z dnia 13 marca 1990 r. w sprawie C-30/89 *Komisja przeciwko Francji*, Rec. str. I-691, pkt 18.

15 — Wyrok z dnia 6 listopada 1997 r. w sprawie C-116/96, Rec. str. I-6103.

16 — Prawodawca wspólnotowy z 1991 r. wprowadził do art. 15 szóstej dyrektywy zmiany, które uznał za konieczne (ponadto zmieniał pkt 1, 2, 3, 10, 12, 13 i 14).

22. Niemniej jednak po wejściu w życie zmian z 1991 r., za każdym razem, gdy pojęcie to zostaje użyte w szóstej dyrektywie, istnieje niebezpieczeństwo, iż rozumiane będzie ono jako wysyłka poza Unię. A zatem wyżej przedstawione wyjaśnienia okazują się być niezbędne dla uniknięcia nieporozumień. Otóż w dalszej części niniejszej opinii pojęcie to lub pojęcia równoznaczne należy rozumieć jako ruch przekraczający terytorium jednego Państwa Członkowskiego, pomimo iż miejsce przeznaczenia nie znajduje się w państwie trzecim, odnośnie do czego sąd duński wydaje się mieć wątpliwości.

## B — Kryteria interpretacyjne

23. W przedstawionej przeze mnie w dniu 12 lipca 2001 r. opinii w sprawie *CSC Financial Services*<sup>17</sup> przedstawiłem wskazówki, którymi należy się posłużyć przy dokonywaniu wykładni przepisów zwalniających pewne transakcje z podatku VAT.

24. W pierwszej kolejności podkreśliłem, iż — zgodnie z orzecznictwem Trybuna-

łu<sup>18</sup> — każde zwolnienie podatkowe należy interpretować w sposób ścisły, ponieważ chodzi o wyjątek od ogólnej zasady podlegania opodatkowaniu ustanowionej w art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy.

25. Położyłem również nacisk na rządzącą wspólnotowym systemem podatku VAT zasadę neutralności, która zostaje naruszona przez system zwolnień podatkowych, ponieważ ogranicza on zakres zasady powszechności opodatkowania jako instrumentu służącego konkurencji na jednolitym rynku.

26. Obie koncepcje mają szczególne znaczenie dla rozstrzygnięcia tego pytania prejudycjalnego, ponieważ, na co zwróciły uwagę Komisja i rząd duński, niektóre z przepisów powołanych w pytaniach prejudycjalnych stanowią oczywisty wyjątek od zasady neutralności opodatkowania, wprowadzony z powodów o charakterze praktycznym, związanych z trudnościami w poborze podatku<sup>19</sup>. Ponadto w przypisie 11 ww. opinii dokonałem klasyfikacji zwolnień na zwolnie-

17 — Wyrok z dnia 13 grudnia 2001 r. w sprawie *C-235/00*, Rec. str. I-10237.

18 — Wyroki z dnia 26 czerwca 1990 r. w sprawie *C-185/89 Velker Internacional Oil Company* (Rec. str. I-2561), pkt 19; z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie *C-2/95 SDC*, Rec. str. I-3017, pkt 20; z dnia 12 września 2000 r. w sprawie *C-359/97 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu*, Rec. str. I-6355, pkt 64; oraz z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie *C-240/99 Skandia*, Rec. str. I-1951, pkt 32. Ostatnio Trybunał Sprawiedliwości potwierdził zasadę ścisłej wykładni zwolnień w trzech wyrokach z dnia 20 listopada 2003 r. (w sprawach: *C-8/01 Assurandor-Societet* Rec. str. I-13711, *C-212/01 Margarete Unterpertinger* Rec. str. I-13859 oraz *C-307/01 Peter d'Ambrumenil*, Rec. str. I-13989 odpowiednio: pkt 36, 34 oraz 52).

19 — Przypis 11.

nia przedmiotowe i podmiotowe. Zwolnienia zawarte w art. 15 pkt 7 i 9 szóstej dyrektywy należą, jak wyjaśnię w dalszej części opinii, do pierwszej kategorii i ponieważ odpowiadają racjom pragmatycznym oraz dotyczącym koniunktury, które nie są związane z podstawowymi zasadami porządku prawnego, wymagają ścisłej wykładni.

*C — Zwolnienia transakcji związanych ze statkami powietrznymi*

27. Artykuł 15 szóstej dyrektywy wymienia trzy typy transakcji związanych z samolotami wykorzystywanymi do celów komercyjnych:<sup>20</sup>

- 1) dostawy, przebudowy oraz czarter urządzeń, jak również naprawy, utrzymanie oraz najem samych statków powietrznych oraz części, z których się składają lub które są używane przy ich eksploatacji (pkt 6);
- 2) dostawy w celu zaopatrzenia (pkt 7);

<sup>20</sup> — Ustęp drugi, który dotyczy prywatnych statków powietrznych i rekreacyjnych, nie ma znaczenia w niniejszej sprawie.

- 3) inne świadczenie usług związanych z bezpośrednimi potrzebami statków powietrznych i jego ładunku (pkt 9).

28. Kryterium, które decyduje o zastosowaniu zwolnienia podatkowego w odniesieniu do pierwszego typu transakcji, jest towarzystwo dokonujące transportu: jeżeli „głównie” zajmuje się ono odpłatnym międzynarodowym transportem lotniczym, korzysta ze zwolnienia podatkowego zarówno wtedy, gdy samoloty są wykorzystywane w lotach krajowych, jak i wówczas, gdy wykorzystywane są w lotach zagranicznych. Odnośnie do tego punktu nie ma rozbieżności.

29. Rozbieżności pojawiają się przy wykładni pkt 7 i 9. Zdaniem Komisji oraz rządu duńskiego, przewidziane wyjątki przewidują jedynie zwolnienia opodatkowanych transakcji dotyczących samolotów używanych w lotach międzynarodowych, podczas gdy Cimber Air oraz rząd niemiecki utrzymują, że jego zakres pokrywa się z zakresem pkt 6 oraz że kryterium stanowi również towarzystwo lotnicze, z tym skutkiem, że jeżeli przeważający jest jego „składnik zagraniczny”, świadczenia przewidziane w tych ustępach nie podlegają opodatkowaniu, nawet wtedy, gdy są przeznaczone dla samolotów, które obsługują transport w obrębie kraju.

30. Tok rozumowania Cimber Air oraz rządu niemieckiego wydaje się przekonujący i na pierwszy rzut oka ich teza wydaje się



najbardziej słuszna. W rzeczywistości bowiem literalna wykładnia pkt 7 i 9 w związku z pkt 6 pozwala przyjąć, iż dotyczą one statków powietrznych „używanych przez towarzystwa lotnicze, [...] wykorzystywanych odpłatnie w ruchu międzynarodowym”, a tym samym pomijają rodzaj odbywanych przez nie lotów. Kryteria stosowane w orzecznictwie wspólnotowym, takie jak proste funkcjonowanie podatków i realia ekonomiczne prowadzą w tym samym kierunku<sup>21</sup>, jako że dostawcom trudno jest odróżnić towary i usługi dla lotów krajowych od tych, które są przeznaczone dla lotów międzynarodowych<sup>22</sup>. Wreszcie podejście systemowe do art. 15 potwierdzałoby ich pogląd, ponieważ do przewidzianych w nim transakcji zrównanych z transakcjami w wywozie należałoby zaliczyć te, które dotyczą samolotów używanych w ruchu krajowym przez towarzystwa zajmujące się głównie obsługą ruchu międzynarodowego.

38. Niemniej jednak bardziej wnikliwa analiza ww. przepisów oraz uważne spojrzenie na wspólny system podatku VAT rozpuszczają argumentację skarżącego w postępowaniu przed sądem krajowym towarzystwa i rządu niemieckiego, jakby była ona cukrem w herbacie, i pozwalają na

21 — W pewnych przypadkach Trybunał Sprawiedliwości posługuje się pewnymi i prostymi kryteriami w stosowaniu zasad szóstej dyrektywy (np. w wyroku z dnia 25 stycznia 2001 r. w sprawie C-429/97 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-637, pkt 49). W innych z kolei bierze pod uwagę realia ekonomiczne (wyrok z dnia 20 lutego 1997 r. w sprawie C-260/95 DFDS, Rec. str. I-1005, pkt 23). Sam art. 15 szóstej dyrektywy we wprowadzającym akapicie wymaga właściwego i prostego stosowania zwolnień.

22 — Trudność jest jeszcze większa, jeżeli weźmie się pod uwagę, że samolot, który dzisiaj odbywa lot poza granicami kraju, jutro może zostać wyznaczony do obsługi lotu wewnątrz kraju.

stwierdzenie, że podczas gdy zwolnienie z pkt 6 związane jest z towarzystwem lotniczym, mając tym samym charakter podmiotowy, to pozostałe dwa przepisy uzależniają jego zastosowanie od charakteru lotu rzeczywiście odbywanego przez statek powietrzny, co tym samym czyni niewątpliwym jego przedmiotowy charakter.

32. Kryterium interpretacyjne wynikające ze struktury art. 15 prowadzi do zupełnie innego rezultatu niż rezultat zamierzony przez Cimber Air i rząd niemiecki. Przepis ten obejmuje zwolnienia transakcji wywozowych poza Wspólnotę, transakcji z nimi zrównanych oraz transport międzynarodowy. Do pierwszej kategorii należą trzy pierwsze punkty, które przewidują powszechne zwolnienie wymiany handlowej poza terytorium Wspólnoty i zwalniają wszystkie przedmioty, które pasażerowie przewożą jako bagaż osobisty oraz określone prace dotyczące dóbr ruchomych celem ich ponownego wywozu poza granice Wspólnoty.

33. Grupa zwolnień transakcji zrównanych z wywozem do innego kraju obejmuje zwolnienia nadające przywileje nabyciu towarów i usług w ramach stosunków dyplomatycznych i konsularnych, organizacji międzynarodowych (pkt 10 i 12). Podobny charakter mają zwolnienia dostaw złota do banków centralnych (pkt 11), usługi związane z wywozem i przywozem objętym specjalnym reżimem oraz usługi pośrednictwa w zwolnionych transakcjach poza terytorium Wspólnoty (pkt 13 i 14).

34. Pozostałe punkty art. 15 (pkt 4–9)<sup>23</sup> dotyczą międzynarodowego ruchu statków morskich i statków powietrznych. W ten sposób zatem analizowane w niniejszym postępowaniu w trybie prejudycjalnym przepisy dalekie są od wymieniania transakcji zrównanych ze zwolnionym wywozem, lecz dotyczą międzynarodowego ruchu lotniczego<sup>24</sup>.

35. Przepisy te dotyczą zatem dostaw towarów i świadczenia usług dla samolotów używanych do tego typu podróży. Okazuje się jednak, że ponieważ w praktyce dany statek powietrzny może być używany bez różnicy w lotach krajowych i międzynarodowych, trudne może być w przypadku niektórych transakcji odróżnienie, czy dotyczy ona jednego, czy drugiego typu lotu. Tak jest w przypadku dostaw samych statków powietrznych i ich wyposażenia oraz w przypadku ich przebudowy, naprawy, utrzymania, czarteru i najmu, przewidzianych w pkt 6. Niemożliwość odróżnienia powoduje takie trudności w zarządzaniu podatkami, że skłania do posłużenia się fikcją prawną, umożliwiającą zwolnienie ww. transakcji, gdy ich odbiorcą jest towarzystwo, które zajmuje się „głównie” odpłatną obsługą ruchu międzynarodowego, to znaczy towarzystwo, które zasadniczo wykorzystuje swoją flotę w transporcie międzynarodowym.

Odnosnie do tego punktu istnieje jednomyślność pomiędzy uczestnikami postępowania.

43. Otóż trudności wydają się być mniejsze w przypadku zaopatrzenia i usług wskazanych odpowiednio w pkt 7 i 9. W odróżnieniu od, wymienionych przeze mnie w poprzednim punkcie, transakcji, których przedmiot jest fizycznie niepodzielny, dostawa celem zaopatrzenia oraz usługi przeznaczone do zaopatrzenia bezpośrednich potrzeb statków i ich ładunku (na przykład usługi sprzątania, opłaty lotniskowe, obsługi urządzeń do odbioru pasażerów i towarów, miejsca postoju samolotów i hangary lub utrzymanie sprzętu)<sup>25</sup> stanowią transakcje, które mogą być przypisane do konkretnego lotu. Inne dostawy, jak na przykład dostawy paliwa, stwarzają więcej problemów, jednakże są z natury podzielne i można je rozdzielić proporcjonalnie pomiędzy różne loty<sup>26</sup>. Wprawdzie zadanie to nie jest proste, jednakże mogące się pojawić trudności nie są tak znaczne, aby uzasadnić wyjątek od zasady powszechności podatku

23 — Wyraźnie są to ustępy nie zmienione przez dyrektywę 91/680, ponieważ zachowują swoje oryginalne brzmienie.

24 — Powodem ich zwolnienia z podatku VAT jest ten sam powód, który uzasadnia zwolnienie wywozu i transakcji z nim zrównanych (zob. pkt 21 ww. wyroku w sprawie Lange), jednakże okoliczność ta nie zezwała na przemieszanie tych trzech rodzajów transakcji.

25 — Rząd duński wyjaśnia w swych uwagach na piśmie dotyczących wspomnianych opłat lotniskowych, że za dostawy żywności dla restauracji pokładowej i transport bagażu dostawcy wystawiają faktury VAT tylko wtedy, gdy samolot odbywa lot krajowy.

26 — W systemie duńskim od paliwa zawsze jest naliczany podatek VAT, jednakże przy składaniu miesięcznej deklaracji zużycia towarzystwo dzieli to zużycie pomiędzy loty krajowe i zagraniczne. W ten sposób może ono uzyskać zwrot należności podatkowej odpowiadającej lotom międzynarodowym.

VAT<sup>27</sup>. Zasada ścisłej wykładni, o której wspomniałem powyżej, objawia tutaj całą swoją moc i przemawia za odrzuceniem tezy stawianej przez Cimber Air oraz rząd niemiecki. Nie należy zapominać, na co zwrócił uwagę Trybunał w ww. wyroku w sprawie *Velker International Oil Company*, że ścisła wykładnia wymagana jest w szczególności w przypadku przepisów przewidujących wyjątki od zasady opodatkowania transakcji przeprowadzonych na terytorium kraju (pkt 20).

37. W przeciwnym razie zakwestionowano by oś, na której wspiera się wspólny system podatku VAT.

38. Podatek VAT, na co wskazywałem w powołanej już przeze mnie opinii w sprawie *Lipjes*, jest podatkiem nakładanym na czynności konsumpcyjne, będące wyrazem potencjału gospodarczego podmiotów. Cel ten zostaje osiągnięty poprzez opodatkowanie transakcji przedsiębiorców i osób

27 — W wyroku z dnia 27 października 1992 r. w sprawie C-74/91 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-5437, Trybunał Sprawiedliwości potwierdził, że trudności techniczne w odgraniczeniu części transportu wspólnotowego od transportu poza obszar wspólnoty w usługach transportu lotniczego nie uzasadniają niestosowania szóstej dyrektywy (pkt 12). Trybunał potwierdził ten pogląd w odniesieniu do statków morskich w wyroku z dnia 23 maja 1996 r. w sprawie C-331/94 Komisja przeciwko Grecji, Rec. str. I-2675, pkt 12. Właśnie te trudności stanowią główny argument Cimber Air, co potwierdził do protokołu rozprawy w odpowiedzi na moje pytania jej pełnomocnik. Z drugiej jednak strony owa przeszkoda nie wydaje się przeszkodą nie do pokonania, jak próbuje się wykazać, skoro zgodnie z twierdzeniem pełnomocnika rządu duńskiego system przyjęty w jego kraju dotyczący skarżącej funkcjonuje przez ponad trzydzieści lat.

zawodowo trudniących się wykonywaniem danej działalności, którzy na zasadzie przekazywania przenoszą ciężar podatkowy na ostatecznego konsumenta, osiągając w ten sposób „neutralność” podatkową. Z tego względu każdy środek fiskalny, który — jak zwolnienia przedmiotowe — zwalnia z podatku VAT transakcje co do zasady podlegające opodatkowaniu, przerywa łańcuch i narusza neutralność, a w związku z tym powinien być interpretowany i stosowany w ograniczony sposób. A zatem owo przerwanie powinno następować w jednakowy sposób: wszystkie dostawy towarów i usług tego samego rodzaju powinny bez wyjątku podlegać podatkowi, bądź też być z niego zwolnione<sup>28</sup>.

39. Tym samym wykładnia zaproponowana przez Cimber Air usuwa na plan dalszy tę centralną zasadę, mimo że brak jest istotnych powodów uzasadniających pominięcie tej zasady, na co już powyżej zwracałem uwagę.

40. Jeżeli przyjąć, że transakcje, o których mowa w art. 15 pkt 7 i 9 szóstej dyrektywy, dotyczące samolotów wykorzystywanych do lotów krajowych obsługiwanych przez towarzystwa, których podstawową działalnością jest obsługa międzynarodowego pasażerskiego ruchu lotniczego, są zwolnione, to towarzystwa te będą bez żadnego powodu

28 — W wyrokach z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 *Gregg*, Rec. str. I-4947, pkt 20, oraz z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 *Kügler*, Rec. str. I-6833, pkt 30, Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się temu, aby traktować w odmienny sposób pod względem poboru podatku VAT podmioty gospodarcze dokonujące tych samych transakcji.

uprzywilejowane względem towarzystw, które zajmują się transportem w obrębie granic państwowych lub dla których ta działalność jest działalnością przeważającą. Brak jest powodów, które uzasadniałyby wyłączenie dających się wyodrębnić transakcji dokonywanych w obrębie kraju<sup>29</sup>, które w związku z tym mogłyby być przypisane konkretnej linii lotniczej. Inne rozwiązanie naruszałoby zasadę powszechności opodatkowania, prowadziłoby do podważenia jego neutralności oraz stanowiłoby przeszkodę dla ustanowienia prawdziwej konkurencji na jednolitym rynku.

trzenia oraz pozostałych usług odnoszą się do samolotów wykorzystywanych w lotach międzynarodowych<sup>31</sup>. Jest tak również w przypadku Value Added Tax Act 1994 [art. 30 ust. 6 lit. b)], który zwalnia od podatku dostawy dla lotów, których miejsce przeznaczenia znajduje się poza terytorium Zjednoczonego Królestwa.

41. Sugerowana przeze mnie odpowiedź uwzględnia wymogi strukturalne wspólnotowego porządku prawnego i abstrahuje od ustawodawstw Państw Członkowskich, z uwagi na to, że przewidują one różne rozwiązania<sup>30</sup>. I tak na przykład niektóre systemy, jak system duński, przyznają ogólne zwolnienie dostaw, przebudowy, napraw, utrzymania, czarteru i najmu statków powietrznych wykorzystywanych przez wspomniany rodzaj towarzystw, a w stosunku do dostaw towarów i zaopa-

42. Niemniej jednak inne porządki prawne przyjęły odmienne stanowisko. Luksemburska ustawa z dnia 12 lutego 1979 r. w sprawie podatku od wartości dodanej<sup>32</sup> w art. 43 ust. 1 lit. h) zwalnia bez uszczegóławiania wszystkie transakcje przeznaczone na potrzeby ruchu powietrznego samolotów używanych przez towarzystwa obsługujące głównie międzynarodowy odpłatny ruch powietrzny. W Belgii ustawa z dnia 3 lipca 1969 r., ustanawiająca Code de la taxe sur la valeur ajoutée<sup>33</sup>, przewidując zwolnienie dostaw dla samolotów i odpowiednich usług wówczas, gdy są wykorzystywane przez ww. grupę przedsiębiorstw (art. 42 ust. 2 pkt 1, 2 i 3), zwalnia również zaopatrzenie statków

29 — Przypominam, że zgodnie z art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy ma ona na celu opodatkowanie „dostaw[ę] towarów lub usług świadczon[ych] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje” (kursywa wprowadzona przez rzecznika).

30 — Przy różnych okazjach i w przypadku różnych sektorów Trybunał Sprawiedliwości posługiwał się ideą „koncepcji prawa wspólnotowego” w celu wskazania, iż określone pojęcie zawarte w przepisie wydanym przez instytucje Unii nie może być interpretowane z punktu widzenia odrębności systemów krajowych, lecz według wymogów samego wspólnotowego porządku prawnego. W zakresie podatku VAT tytułem przykładu mogę wymienić pojęcie „wynajmu nieruchomości” (zob. wyrok z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-275/01 Sinclair Collis, Rec. str. I-5965, pkt 22, oraz powołane tam orzecznictwo), którym wkrótce zajmę się w sprawie C-284/03 Temco Europa.

31 — Artykuł 34 ust. 1 pkt 7 momsloven zwalnia jedynie dostawy towarów i świadczenie usług służących wyposażeniu i zaopatrzeniu statków, które obsługują loty międzynarodowe.

32 — Mémorial A 1979 r., str. 451 i nast.

33 — Moniteur belge z dnia 17 lipca 1969 r.

powietrznych wykorzystywanych przez te przedsiębiorstwa (pkt 4 tego samego przepisu).

jest również zgodne ze stanowiskiem doktryny<sup>38</sup>.

43. Trzecia grupa Państw Członkowskich przyjęła ten sam system co szósta dyrektywa, przez co wyklądania ich przepisów powoduje te same wątpliwości, co wyklądania regulacji wspólnotowej. Jest tak w przypadku Code général des impôts (art. 262, część II, pkt 4, 5, 6 i 7) we Francji, Umsatzsteuergesetz (§ 8) w Niemczech<sup>34</sup> oraz Ley del impuesto sobre el valor añadido (art. 22 ust. 4, 6 i 7) w Hiszpanii<sup>35</sup>. Niemniej jednak w ostatnim z wymienionych państw Reglamento del impuesto<sup>36</sup> wyraźnie postanawia, iż chodzi o transakcje związane z samolotami obsługującymi loty międzynarodowe<sup>37</sup>, co

44. Zatem przepisy krajowe nie dostarczają wskazówki, która umożliwiłaby wyjaśnienie wątpliwości Vestre Landsret. Niewiadoma powinna więc zostać rozstrzygnięta w oparciu o zasady wspólnego systemu podatku VAT, które pozwalają przyjąć, o czym już wspominałem, że korzyści podatkowe wymienione w art. 15 pkt 7 i 9 szóstej dyrektywy dotyczą transakcji związanych z lotami poza granice państwa, które są obsługiwane przez samoloty eksploatowane przez towarzystwo lotnicze, niezależnie od tego, czy podstawową jego działalnością jest obsługa międzynarodowego odpłatnego ruchu lotniczego.

45. Proponowana przeze mnie odpowiedź na pierwsze pytanie czyni zbędną odpowiedź na drugie pytanie prejudycjalne.

34 — Ustawa z dnia 9 czerwca 1999 r. (BGBl. I 1999 r., str. 1270).

35 — Ustawa nr 37/1992 z dnia 28 grudnia (Boletín Oficial del Estado — zwany dalej „BOE” — z dnia 29 grudnia 1992 r., str. 44247). Artykuł 22 ust. 4 zwalnia „dostawy, przebudowy, naprawy, utrzymanie, całkowity czarter lub wynajem następujących statków: używanych wyłącznie przez towarzystwa zajmujące się głównie obsługą międzynarodowego ruchu lotniczego w ramach wykonywania działalności polegającej na odpłatnym transporcie towarów lub osób”. Dalej, w ust. 6 i 7 przewiduje zwolnienie zaopatrzenia i innych usług przeznaczonych dla samolotów objętych zwolnieniami na podstawie ust. 4. Wcześniejsza ustawa regulująca ten podatek (Ley 30/1985 z dnia 2 sierpnia) była bardziej przejrzysta i w art. 10 ust. 4 odnosiła się do „statków powietrznych, które obsługują międzynarodowy ruch lotniczy”.

36 — Rozporządzenie to zostało wydane w drodze Real Decreto 1624/1992 (BOE z dnia 31 grudnia 1992 r.) następnego dnia po przyjęciu ustawy.

37 — Artykuł 10 ust. 3 stanowi: „1. Zwolnienie obejmuje transport tam i z powrotem z postojem na terytorium znajdującym się poza terytorialnym zakresem zastosowania podatku. 2. Zwolnienie nie obejmuje transportu takich pasażerów i ich bagażu, którzy rozpoczynają podróż na terytorium wyspiarskim lub Balearach i kończą ją na tym samym terytorium, pomimo iż statek lub samolot kontynuuje swój rejs do portów lub portów lotniczych znajdujących się poza tym terytorium”.

38 — J.A. Serrano Sobrado w „El IVA en el comercio exterior”, wydanie Banco Exterior de España, Madryd 1987 r., twierdzi, że zwolnienie dotyczy statków powietrznych, które rzeczywiście realizują lot międzynarodowy (str. 38). Pogląd ten podziela L. Castellano Montero w „El IVA en el comercio internacional: intercambios de bienes y servicios”, wydanie Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid, Madryt 1997 r., str. 43. Należy stwierdzić, że podejście hiszpańskiej administracji jest odmienne, ponieważ w niewiążącej uchwale z dnia 27 kwietnia 1993 r. (nr 496/93) Dirección General de Tributos stwierdziła, że „dostawy towarów zaopatrzeniowych są zwolnione, niezależnie od tego czy zostają one wykorzystane w trakcie lotów międzynarodowych czy krajowych tych statków”. Niemniej jednak dokonując wykładni art. 16 ust. 6 Reglamento de la Ley de 1985 (przyjętego w drodze Real Decreto 2028/1985 z dnia 30 października, BOE z dnia 31 października 1985 r.) stwierdziła, że „zwolnione z podatku zostają dostawy towarów przeznaczone na zaopatrzenie statków powietrznych, które obsługują międzynarodowy ruch lotniczy lub ruch z nim zrównany” (uchwała z dnia 23 grudnia 1986 r., ogłoszona w BOE w dniu 26 stycznia 1987 r.).

## VI — Wnioski

46. Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał Sprawiedliwości odpowiedział na pytania skierowane przez Vestre Landsret w następujący sposób:

„Artykuł 15 pkt 7 i 9 szóstej dyrektywy VAT (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: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że Państwa Członkowskie nie mają obowiązku zwolnienia od podatku VAT transakcji, o których mowa w tych przepisach, jeżeli dotyczą one statków powietrznych, które wykorzystywane są do lotów krajowych, pomimo iż loty te obsługiwane są przez towarzystwa lotnicze, których podstawową działalnością jest obsługa międzynarodowego odpłatnego ruchu lotniczego”.