

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

DÁMASA RUIZA-JARABA COLOMERA

przedstawiona w dniu 25 marca 2004 r. (1)

Sprawa C-382/02

Cimber Air A/S

przeciwko

Skatteministeriet

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Vestre Landsret (Dania)]

Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienia – Transport międzynarodowy – Zaopatrzenie i usługi dla statków powietrznych – Wykładania art. 15 pkt 7 i 9

1. Towarzystwa lotnicze, które zajmują się międzynarodowym transportem osób, zazwyczaj działają również na rynkach krajowych. Vestre Landsret (Dania)(2) powziła 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. Aby rozwiązać tę wątpliwość, Vestre Landsret zwróciła się do Trybunału Sprawiedliwości o dokonanie w trybie prejudycjalnym wykładni art. 15 pkt 6, 7 i 9 szóstej dyrektywy(3). W tym celu formułuje ona dwa pytania, które dotyczą zakresu tych zwolnień, a także kryteriów właściwych do ustalenia, czy podstawowe działanie danego przedsiębiorstwa jest obrotowa ruch lotniczego pomiędzy różnymi państwami.

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. Podstawowe działanie Cimber Air jest obrotowa 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(4).

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

5. Działanie Cimber Air w sektorze lotniczym dzieli się zatem na części „krajowe” i „międzynarodowe”. Ustalenie rozmiaru każdej z nich zależy od wybranego kryterium. Jeżeli 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 być „krajowa”(6).

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 główną działalnością gospodarczą polega na obsłudze połączeń międzynarodowych. Rozpatrując sprawę organ administracyjny nie uwzględnił żadnego z tych zdań.

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 dotyczącej 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 Czeskie 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 Czeskie jest zobowiązane do zwolnienia tych dostaw od podatku VAT?

2) W przypadku istnienia takiego zobowiązania: według jakich kryteriów, jak na przykład przychód z działalności, zaoferowane i wykorzystane pasażerokilometry, czy liczba pasażerów i lotów, należy ustalić, czy towarzystwo lotnicze obsługuje głównie ruch międzynarodowy w rozumieniu art. 15 pkt 6 dyrektywy?”

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.

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 wykąadni

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, transakcje zrównane oraz transport międzynarodowy(7). W tej ostatniej kategorii rozróżnia się ruch morski i ruch lotniczy, do którego szczególnie odnoszą się punkty, o których wykażni wniesiono za pomocą pytań prejudycjalnych, a które mają następujące brzmienie:

12. „Bez uszczerbku dla innych przepisów Wspólnoty Państwa Czeskie 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:

13. [...]

14. 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;

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

16. [...]

17. 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 załogi;

18. [...]”.

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

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

20. Podatek VAT został uregulowany w lov om merværdiafgift (zwanym 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.

21. 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.

22. 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 komercyjną. Niemniej jednak w przypadku podróży 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.

23. 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 wiążącym nieterminologicznym

24. Międzynarodowy obrót towarami jest regulowany zasadą opodatkowania w miejscu przeznaczenia lub w miejscu konsumpcji. Z tego też względu w celu uniknięcia „wywozu” podatków bezpodstawnych z państwa pochodzenia – co oznaczałoby istnienie podwójnego opodatkowania – należy ustanowić system zwolnień transakcji wywozowych(8). Innymi słowy, tak jak to wskazała Trybunał w wyroku w sprawie Lange(9), celem zwolnień przewidzianych w art. 15 szóstej dyrektywy jest zwolnienie z podatku konsumentów z państw trzecich (pkt 20).

25. Szósta dyrektywa została zmieniona dyrektywą 91/680/EWG(10), 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(11). 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 Członkowskim, 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 cz. III A ust. 1 szóstej dyrektywy]. A contrario, te same transakcje nie podlegają podatkowi, gdy nabywcą jest osoba prywatna.

26. 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 wcześniej wykazałem, nabycie wewnątrzwspólnotowe przez osobę prywatną nie podlega opodatkowaniu, co oznacza, że nie może być ono uznane za zwolnione(12) 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 cz. III A lit. a)] w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania.

27. Przedstawiona reforma z 1991 r. nie dotyczy jednak transportu osób, natomiast w zakresie, w jakim odnosi się ona do towarów, czyni to w sposób pośredni, jako instrument nieodzowny dla przeprowadzenia transakcji prawnych, o których mowa w art. 28a(13). 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 granicę, jeżeli nie narusza to kompetencji podatkowych innych państw(14). W związku z tym, w wyroku w sprawie Reisebüro Binder(15) 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.

28. Powyższe rozważania pozwalają na przyjęcie dwóch założeń: 1) pojęcie „transportu międzynarodowego” zawarte w art. 15 pkt 6 przewiduje, iż transport ten przebiega bądź przez terytorium więcej niż jednego Państwa Członkowskiego oraz 2) nowe uregulowanie nie zmienia tej konstrukcji(16).

29. Niemniej jednak po wejściu w życie zmian z 1991 r., za każdym razem, gdy pojęcie to

zostaje uyte w szóstej dyrektywie, istnieje niebezpieczeństwo, iż rozumiane będzie ono jako wysyłka poza Unię. A zatem wyżej przedstawione wyjaśnienia okazują się być niezbędnymi dla uniknięcia nieporozumienia. Otóż w dalszej części niniejszej opinii pojmiecie to lub pojmiecie równoznacznie należy rozumieć jako ruch przekraczający terytorium jednego Państwa Członkowskiego, pomimo iż miejsce przeznaczenia nie znajduje się w państwie trzecim, odczucie do czego sąd duński wydaje się mieć wątpliwości.

B – Kryteria interpretacyjne

30. W przedstawionej przeze mnie w dniu 12 lipca 2001 r. opinii w sprawie CSC Financial Services(17) przedstawiłem wskazówki, którymi należy się posługiwać przy dokonywaniu wykładni przepisów zwalniających pewne transakcje z podatku VAT.

31. W pierwszej kolejności podkreśliłem, iż – zgodnie z orzecznictwem Trybunału(18) – każda zwolnienie podatkowe należy interpretować w sposób ścisły, ponieważ chodzi o wyjątek od ogólnej zasady podlegania opodatkowaniu ustanowionej w art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy.

32. Położyłem również nacisk na rzeczą, że wspólnotowym systemem podatku VAT zasadą neutralności, która zostaje naruszona przez system zwolnień podatkowych, ponieważ ogranicza on zakres zasady powszechności opodatkowania jako instrumentu skutecznego konkurencji na jednolitym rynku.

33. 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 stanowiły oczywisty wyjątek od zasady neutralności opodatkowania, wprowadzony z powodów o charakterze praktycznym, związanych z trudnościami w poborze podatku. Ponadto w przypisie 11 ww. opinii dokonałem klasyfikacji zwolnień na zwolnienia przedmiotowe i podmiotowe. Zwolnienia zawarte w art. 15 pkt 7 i 9 szóstej dyrektywy należą, jak wyjaśniłem 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

34. Artykuł 15 szóstej dyrektywy wymienia trzy typy transakcji związanych z samolotami wykorzystywanymi do celów komercyjnych:(19)

- 1) 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) 2) dostawy w celu zaopatrzenia (pkt 7);
- 3) 3) inne świadczenie usług związanych z bezpośrednimi potrzebami statków powietrznych i jego załadunku (pkt 9).

35. 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. Odczucie do tego punktu nie ma rozbieżności.

36. 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 przewoźcy 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.

37. Tok rozumowania Cimber Air oraz rządu niemieckiego wydaje się przekonujący i na pierwszy rzut oka ich teza wydaje się najbardziej sensowna. 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(20), jako że dostawcom trudno jest odróżnić towary i usługi dla lotów krajowych od tych, które są przeznaczone dla lotów międzynarodowych(21). Wreszcie podejście systemowe do art. 15 potwierdzaoby ich pogląd, ponieważ do przewidzianych w nim transakcji zrównanych z transakcjami w wywozie należaoby 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 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 niewłaściwym jego przedmiotowy charakter.

39. 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.

40. 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 pocztownictwa w zwolnionych transakcjach poza terytorium Wspólnoty (pkt 13 i 14).

41. Pozostałe punkty art. 15 (pkt 4–9)(22) dotyczą międzynarodowego ruchu statków morskich i statków powietrznych. W ten sposób zatem analizowane w niniejszym postępowaniu w trybie prejudycjalnym przepisy dalekie są od wymieniać transakcji zrównanych ze zwolnionym wywozem, lecz dotyczą międzynarodowego ruchu lotniczego(23).

42. 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 trudno?ci w zarz?dzeniu podatkami, ?e sk?ania do pos?u?enia si? fikcj? prawn?, umo?liwiaj?c? zwolnienie ww. transakcji, gdy ich odbiorc? jest towarzystwo, które zajmuje si? „g?ównie” odp?atn? obs?ug? ruchu mi?dzynarodowego, to znaczy towarzystwo, które zasadniczo wykorzystuje swoj? flot? w transporcie mi?dzynarodowym. Odró?nie do tego punktu istnieje jednomy?lno?? pomi?dzy uczestnikami post?powania.

43. Otó? trudno?ci wydaj? si? by? mniejsze w przypadku zaopatrzenia i us?ug wskazanych odpowiednio w pkt 7 i 9. W odró?nieniu od, wymienionych przeze mnie w poprzednim punkcie, transakcji, których przedmiot jest fizycznie niepodzielny, dostawa celem zaopatrzenia oraz us?ugi przeznaczone do zaopatrzenia bezpo?rednich potrzeb statków i ich ?adunku (na przyk?ad us?ugi sprz?tania, op?aty lotniskowe, obs?ugi urz?dze? do odbioru pasa?erów i towarów, miejsca postoj? samolotów i hangary lub utrzymanie sprz?tu)(24) stanowi? transakcje, które mog? by? przypisane do konkretnego lotu. Inne dostawy, jak na przyk?ad dostawy paliwa, stwarzaj? wi?cej problemów, jednak?e s? z natury podzielne i mo?na je rozdzieli? proporcjonalnie pomi?dzy ró?ne loty(25). Wprawdzie zadanie to nie jest proste, jednak?e mog?ce si? pojawi? trudno?ci nie s? tak znaczne, aby uzasadni? wyj?tek od zasady powszechno?ci podatku VAT(26). Zasada ?cis?ej wyk?adni, o której wspomina?em powy?ej, objawia tutaj ca?? swoj? moc i przemawia za odrzuceniem tezy stawianej przez Cimber Air oraz rz?d niemiecki. Nie nale?y zapomina?, na co zwróci? uwag? Trybuna? w ww. wyroku w sprawie Velker International Oil Company, ?e ?cis?a wyk?adnia wymagana jest w szczególno?ci w przypadku przepisów przewiduj?cych wyj?tki od zasady opodatkowania transakcji przeprowadzonych na terytorium kraju (pkt 20).

44. W przeciwnym razie zakwestionowano by o?, na której wspiera si? wspólny system podatku VAT.

45. Podatek VAT, na co wskazywa?em w powo?anej ju? przeze mnie opinii w sprawie Lipjes, jest podatkiem nak?adany na czynno?ci konsumpcyjne, b?d?ce wyrazem potencja?u gospodarczego podmiotów. Cel ten zostaje osi?gni?ty poprzez opodatkowanie transakcji przedsi?biorców i osób zawodowo trudni?cych si? wykonywaniem danej dzia?alno?ci, którzy na zasadzie przekazywania przenosz? ci??ar podatkowy na ostatecznego konsumenta, osi?gaj?c w ten sposób „neutralno??” podatkow?. Z tego wzgl?du ka?dy ?rodek fiskalny, który – jak zwolnienia przedmiotowe – zwalnia z podatku VAT transakcje co do zasady podlegaj?ce opodatkowaniu, przerywa ?a?cuch i narusza neutralno??, a w zwi?zku z tym powinien by? interpretowany i stosowany w ograniczony sposób. A zatem owo przerwanie powinno nast?powac? w jednakowy sposób: wszystkie dostawy towarów i us?ug tego samego rodzaju powinny bez wyj?tku podlegac? podatkowi, b?d? te? by? z niego zwolnione(27).

46. Tym samym wyk?adnia zaproponowana przez Cimber Air usuwa na plan dalszy t? centraln? zasad?, mimo ?e brak jest istotnych powodów uzasadniaj?cych pomini?cie tej zasady, na co ju? powy?ej zwraca?em uwag?.

47. Je?eli przyj??, ?e transakcje, o których mowa w art. 15 pkt 7 i 9 szóstej dyrektywy, dotycz?ce samolotów wykorzystywanych do lotów krajowych obs?ugiwanych przez towarzystwa, których podstawow? dzia?alno?ci? jest obs?uga mi?dzynarodowego pasa?erskiego ruchu lotniczego, s? zwolnione, to towarzystwa te b?d? bez ?adnego powodu uprzywilejowane wzgl?dem towarzystw, które zajmuj? si? transportem w obr?bie granic pa?stwowych lub dla których ta dzia?alno?? jest dzia?alno?ci? przewa?aj?c?. Brak jest powodów, które uzasadnia?yby wy??czenie daj?cych si? wyodr?bni? transakcji dokonywanych w obr?bie kraju(28), które w zwi?zku z tym mog?yby by? przypisane konkretnej linii lotniczej. Inne rozwi?zanie narusza?oby zasad? powszechno?ci opodatkowania, prowadzi?oby do podwa?enia jego neutralno?ci oraz stanowi?oby przeszkod? dla ustanowienia prawdziwej konkurencji na jednolitym rynku.

48. Sugerowana przeze mnie odpowied? uwzgl?dnia wymogi strukturalne wspólnotowego

porządku prawnego i abstrahuje od ustawodawstw Państw Członkowskich, z uwagi na to, że przewidują one różne rozwiązania(29). 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 zaopatrzenia oraz pozostałych usług odnoszą się do samolotów wykorzystywanych w lotach międzynarodowych(30). 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.

49. Niemniej jednak inne porządki prawne przyjmują odmienne stanowisko. Luksemburska ustawa z dnia 12 lutego 1979 r. w sprawie podatku od wartości dodanej(31) 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(32), przewiduje 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 powietrznych wykorzystywanych przez te przedsiębiorstwa (pkt 4 tego samego przepisu).

50. Trzecia grupa Państw Członkowskich przyjmuje ten sam system co szósta dyrektywa, przez co wykładnia ich przepisów powoduje te same wątpliwości, co wykładnia regulacji wspólnotowej. Jest tak w przypadku Code général des impôts (art. 262, cz. II, pkt 4, 5, 6 i 7) we Francji, Umsatzsteuergesetz (§ 8) w Niemczech(33) oraz Ley del impuesto sobre el valor añadido (art. 22 ust. 4, 6 i 7) w Hiszpanii(34). Niemniej jednak w ostatnim z wymienionych państw Reglamento del impuesto(35) wyraźnie postanawia, iż chodzi o transakcje związane z samolotami obsługującymi loty międzynarodowe(36), co jest również zgodne ze stanowiskiem doktryny(37).

51. Zatem przepisy krajowe nie dostarczają wskazówki, która umożliwiaby 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.

52. Proponowana przeze mnie odpowiedź na pierwsze pytanie czyni zbędny odpowiedź na drugie pytanie prejudycjalne.

VI – Wnioski

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

54. „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: ujednolicona 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”.

1 – Język oryginału: hiszpański.

2 – Vestre Landsret jest organem sądowym właściwym w pierwszej instancji w sprawach cywilnych i karnych, jak również do rozpoznawania środków zażalenia 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”).

4 – Współpraca z SAS obejmuje linie krajowe w Danii oraz loty zagraniczne z wylotem z Kopenhagi, Karup, Sønderborga. We współpracy z Lufthansa 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.

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 – Tytuł ten zamyka art. 16, zatytułowany „Szczególne zwolnienia związane z międzynarodowym przepływem towarów”.

8 – Pérez Herrero, L.M., *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*. Cedecs Editorial, S.L., 1^a 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-68/93 Lipjes, w której nie zapadł jeszcze wyrok.

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

13 – W przypadku wewnątrzwspólnotowego transportu towarów zdarzenie podlegające opodatkowaniu ma miejsce co do zasady w Państwie Członkowskim wysyłki (art. 28b cz. 1 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. wprowadzi? do art. 15 szóstej dyrektywy zmiany, które uzna? za konieczne (ponadto zmieni? pkt 1, 2, 3, 10, 12, 13 i 14).

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 wrze?nia 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 Trybuna? Sprawiedliwo?ci potwierdzi? zasad? ?cis?ej wyk?adni zwolnie? w trzech wyrokach z dnia 20 listopada 2003 r. (w sprawach: C-8/01 Assunrandør-Societetet, C-212/01 Margarete Unterpertinger oraz C-307/01 Peter d'Ambrumenil, odpowiednio: pkt 36, 34 oraz 52, ?aden z nich dotychczas nie zosta? opublikowany w Zbiorze).

19 – Ust?p drugi, który dotyczy prywatnych statków powietrznych i rekreacyjnych, nie ma znaczenia w niniejszej sprawie.

20 – W pewnych przypadkach Trybuna? Sprawiedliwo?ci pos?uguje si? 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 uwag? 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 wprowadzaj?ym akapicie wymaga w?a?ciwego i prostego stosowania zwolnie?.

21 – Trudno?? jest jeszcze wi?ksza, je?eli we?mie si? pod uwag?, ?e samolot, który dzisiaj odbywa lot poza granicami kraju, jutro mo?e zosta? wyznaczony do obs?ugi lotu wewn?trz kraju.

22 – Wyra?nie s? to ust?py nie zmienione przez dyrektyw? 91/680, poniewa? zachowuj? swoje oryginalne brzmienie.

23 – 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), jednak?e okoliczno?? ta nie zezwala na przemieszanie tych trzech rodzajów transakcji.

24 – Rz?d du?ski wyja?nia w swych uwagach na pi?mie dotycz?cych wspomnianych op?at lotniskowych, ?e za dostawy ?ywno?ci dla restauracji pok?adowej i transport baga?u dostawcy wystawiaj? faktury VAT tylko wtedy, gdy samolot odbywa lot krajowy.

25 – W systemie du?skim od paliwa zawsze jest naliczany podatek VAT, jednak?e przy sk?adaniu miesi?cznej deklaracji zu?ycia towarzystwo dzieli to zu?ycie pomi?dzy loty krajowe i zagraniczne. W ten sposób mo?e ono uzyska? zwrot nale?no?ci podatkowej odpowiadaj?cej lotom mi?dzynarodowym.

26 – W wyroku z dnia 27 pa?dziernika 1992 r. w sprawie C-74/91 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-5437, Trybuna? Sprawiedliwo?ci potwierdzi?, ?e trudno?ci techniczne w odgraniczeniu cz??ci transportu wspólnotowego od transportu poza obszar wspólnoty w us?ugach transportu lotniczego nie uzasadniaj? niestosowania szóstej dyrektywy (pkt 12). Trybuna? potwierdzi? ten pogl?d 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. W?a?nie te trudno?ci stanowi? g?ówny argument Cimber Air, co potwierdzi? do protoko?u rozprawy w odpowiedzi na moje pytania jej pe?nomocnik. Z drugiej jednak strony owa przeszkoda nie wydaje si? przeszkod? nie do pokonania, jak próbuje si? wykaza?, skoro zgodnie z twierdzeniem pe?nomocnika rz?du

duńskiego system przyjąty w jego kraju dotyczący skarbowej funkcjonuje przez ponad trzydzieści lat.

27 – 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, Trybuna Sprawiedliwości orzekła, że zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się temu, aby traktować w odmienny sposób pod względem poboru podatku VAT podmioty gospodarcze dokonujące tych samych transakcji.

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

29 – Przy różnych okazjach i w przypadku różnych sektorów Trybuna Sprawiedliwości posługuje się ideą „konceptji prawa wspólnotowego” w celu wskazania, iż określone pojęcia 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 mogą wymienić pojęcia „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.

30 – Artykuł 34 ust. 1 pkt 7 momsloven zwalnia jedynie dostawę towarów i świadczenie usług służeńych wyposażeniu i zaopatrzeniu statków, które obsługują loty międzynarodowe.

31 – Mémorial A 1979 r., str. 451 i nast.

32 – Moniteur belge z dnia 17 lipca 1969 r.

33 – Ustawa z dnia 9 czerwca 1999 r. (BGBl. I 1999 r., str. 1270).

34 – 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 „dostawę, przebudowę, naprawę, utrzymanie, całonocny 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”.

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

36 – 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”.

37 – 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 niewiarygodnej 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 wykładowi 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.).