

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

PEDRA CRUZA VILLALÓNA

przedstawiona w dniu 26 kwietnia 2012 r.(1)

Sprawa C-33/11

A Oy

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

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

I – Wprowadzenie

1. Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny w Finlandii) przedstawił Trybunałowi Sprawiedliwości w ramach niniejszej sprawy trzy pytania prejudycjalne dotyczące wykładni szóstej dyrektywy(2) w zakresie zwolnienia z podatku VAT dostaw statków powietrznych w celu ich „użytkowania przez [przedsiębiorstwa lotnicze zajmujące się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych]”.
2. Wątpliwości interpretacyjne sądu krajowego powstały zasadniczo na gruncie trzech okoliczności faktycznych: po pierwsze, spółka, która nabyła samoloty, nie jest przedsiębiorstwem lotniczym opisanym w spornym przepisie, mimo że udostępniła je do użytkowania poprzez ich wynajem innej spółce, która spełnia te przesłanki; po drugie, wspomniane przedsiębiorstwo lotnicze prowadzi działalność w zakresie przewozów czarterowych oraz, po trzecie, istnieje nieco zawięłe powiązanie pomiędzy osobą fizyczną posiadającą udziały w spółce będącej właścicielem samolotu, ową spółką oraz samym przedsiębiorstwem lotniczym.
3. Zastosowanie zwolnienia przewidzianego w art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy w opisanych wyżej okolicznościach jest kwestią, która nie pojawiła się jeszcze w orzecznictwie, jednakże z uwagi na duży liczbę wynajmowanych samolotów istniejących w europejskim sektorze usług powietrznej ma ona duże znaczenie gospodarcze. Stosownie do danych przedstawionych przez skarżycę wiele państw członkowskich uznaje prawo do zwolnienia w przypadkach takich, jak będący przedmiotem niniejszej sprawy, lecz kwestia ta nie jest ostatecznie przesądzona. Komisja wystąpiła bowiem przeciwko szerokiej wykładni zakresu zastosowania tego zwolnienia.

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

II – Ramy prawne

A – Prawo Unii: szósta dyrektywa VAT

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

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

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

[...]

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

B – Prawo krajowe

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

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

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

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

III – Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

11. Odpowiednio w latach 2002 i 2004 spółka fińska A Oy nabyła dwa samoloty odrzutowe od tego samego producenta francuskiego. A Oy została zarejestrowana jako właściciel samolotów, które oddała do użytkowania spółce B Oy prowadzącej działalność w zakresie przewozu czarterowego na trasach międzynarodowych. Wszystkie udziały w spółce A Oy posiada osoba fizyczna X. Poza tym A Oy posiada 25% udziałów w spółce C Oy, która jest posiadaczem 78% udziałów w spółce B Oy.
12. Francuski sprzedawca samolotów zgłosił sprzedaż obu samolotów jako sprzedaż wewnątrzwspólnotową. A Oy nie zgłosiła nabycia statków powietrznych w Finlandii jako wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Odpowiednio w latach 2003 i 2005 A Oy sprzedała samoloty spółce zarejestrowanej na Cyprze za cenę niższą od ceny nabycia.
13. Zgodnie z umową zawartą przez obie spółki, B Oy była uprawniona do wynajęcia samolotów od A Oy na własne cele handlowe oraz do obciążenia A Oy kosztami utrzymania samolotów oraz kosztami lotów(3).
14. Roczny obrót A Oy w okresach obrotowych od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2002 r., z jednej strony, oraz od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 30 czerwca 2004 r., z drugiej strony, wynikał z księgowania czynności dokonanych na podstawie faktur sprzedaży wystawionych dla X, z jedynym wyjątkiem faktury wystawionej na cypryjską spółkę, która nabyła samoloty. Faktury sprzedaży wystawione dla X, właściciela A Oy, były oparte na fakturach B Oy wystawionych dla A Oy za użytkowanie samolotów. Podobnie wydatki związane z samolotami uwzględniane były głównie na podstawie faktur wystawionych przez B Oy za utrzymanie samolotów i za loty. Przy kontroli podatkowej stwierdzono, że faktury te, praktycznie niezmiennione, zostały refakturowane na X.
15. W dniu 4 listopada 2005 r. właściwy urząd skarbowy wydał dla A Oy dwie decyzje korygujące w zakresie podatku VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia przedmiotowych samolotów. Jednocześnie stwierdzono, iż A Oy nie miała prawa do żadnego odliczenia lub do zwrotu podatku VAT.
16. Postanowieniem z dnia 26 maja 2008 r. Helsingin hallinto-oikeus (sąd administracyjny w Helsinkach) oddalił odwołanie A Oy. Sąd ten stwierdził, że nabycie samolotów stanowiło podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, którego A Oy nie zgłosiła, oraz że A Oy nie zajmowała się przewozem na trasach międzynarodowych w rozumieniu § 70 ust. 1 pkt 6 AVL, lecz działała w praktyce jako właściciel C Oy, która prowadziła działalność w zakresie międzynarodowego obrotu handlowego wyrobami z olejów mineralnych. Zgodnie z oświadczeniem złożonym przez B Oy, spółka ta nie wykorzystywała przedmiotowych samolotów do przewozów na trasach międzynarodowych w rozumieniu § 70 ust. 1 pkt 6 AVL. Umowa zawarta przez te spółki miała na celu wyłączenie zapewnienie przewozu X na jego osobiste potrzeby. W związku z tym sąd krajowy stwierdził, że A Oy nie ma prawa do żadnego odliczenia lub zwrotu podatku VAT podlegającego zapłaconiu od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

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

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

„1) Czy art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy VAT 77/388/EWG należy interpretować w ten sposób, że pojęcie »[przedsiębiorstwa lotniczego zajmującego się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych]« obejmuje także komercyjne przedsiębiorstwa lotnicze, które zajmują się głównie odpłatnym przewozem czarterowym na trasach międzynarodowych na potrzeby przedsiębiorstw i osób prywatnych?

2) Czy art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy VAT 77/388/EWG należy interpretować w ten sposób, że przewidziane w nim zwolnienie dotyczy tylko dostaw statków powietrznych, które są dokonywane bezpośrednio na rzecz przedsiębiorstw lotniczych zajmujących się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych, czy też zwolnienie to ma zastosowanie także do dostawy statków powietrznych na rzecz podmiotów gospodarczych, które same nie zajmują się odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych, ale udostępniają statek powietrzny podmiotowi gospodarczemu prowadzącemu działalność w tej dziedzinie?

3) Czy dla udzielenia odpowiedzi na pytanie drugie ma znaczenie, że właściciel statków powietrznych przekazuje fakturę za używanie statków powietrznych osobie prywatnej, która jest udziałowcem właściciela, a z nabytych statków powietrznych korzysta głównie do własnych celów zawodowych lub prywatnych, jeżeli weźmie się pod uwagę, że przedsiębiorstwo lotnicze mogło używać statków powietrznych także do innych lotów?”.

IV – Postępowanie przed Trybunałem Sprawiedliwości

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

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

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

V – Ocena pytań prejudycjalnych

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

A – Drugie pytanie prejudycjalne

23. Poprzez drugie pytanie prejudycjalne sąd krajowy usiłuje ustalić, czy zwolnienie, o którym

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

24. Wstępna ocena literalnego brzmienia spornego przepisu nie daje pełnej odpowiedzi na to pytanie, ponieważ chociaż wikszość wersji językowych szóstej dyrektywy wyrażnie uzależnia zastosowanie tego zwolnienia od kryterium „użytkowania” statku powietrznego przez przedsiębiorstwo lotnicze zajmujące się przewozem na trasach międzynarodowych(4), wersja fińska odwołuje się do dostaw na rzecz przedsiębiorstw lotniczych i nie uwzględnia wspomnianego kryterium, dając w ten sposób podstawę dla twierdzenia, iż zwolnienie to ma charakter podmiotowy i stosowane jest ono wyłącznie w sytuacji, gdy samolot kupiło bezpośrednio przedsiębiorstwo lotnicze zajmujące się przewozem na trasach międzynarodowych(5).

25. Z uwagi na to rozbieżność oraz biorąc pod uwagę ustalone orzecznictwo, sporne zwolnienie należy interpretować w oparciu o ogólną strukturę przepisu prawa oraz cel aktu prawnego, w którym jest on zawarty(6).

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

1. Wykładnia celowościowa zwolnienia

27. Jak wiadomo, Trybuna Sprawiedliwości uważa zwolnienia zawarte w szóstej dyrektywie za pojęcia autonomiczne prawa Unii, które należy badać w ogólnym kontekście wspólnego systemu podatku VAT. W zakresie, w jakim stanowi one wyjątki od zasady ogólnej, zgodnie z którą podatek VAT pobiera się od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika, wykadni wspomnianych wyjątków należy dokonywać w sposób ścisły. Wymóg ten jednak nie oznacza, iż pojęcia zastosowane w celu zdefiniowania zwolnienia muszą być interpretowane w sposób, który czyni je bezskutecznymi. Ich analiza powinna być zgodna przede wszystkim z celem wspomnianych zwolnień i powinna jednocześnie uwzględniać wymogi zasady neutralności tego podatku(9).

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

29. Na podstawie wspomnianego celu w orzecznictwie przyjęto na przykład, że zwolnienie zawarte w art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy ma zastosowanie do wyłącznie czarterowego czarteru statków pełnomorskich użytkowanych w ramach usługi międzynarodowej (ww. wyrok w sprawie Navicon, pkt 30), lecz nie do najmu statku dokonywanego na rzecz najemców, którzy zamierzają

używa? statek do celów ?ci?le prywatnych, jako konsumenci ko?cowi (ww. wyrok w sprawie Feltgen i Bacino Charter Company, pkt 17).

30. W tym konkretnym przypadku zwolnie? dotycz?cych transportu mi?dzynarodowego nale?y przyj??, i? chodzi o transakcje podobne do transakcji eksportowych, które traktuje si? tak samo pod wzgl?dem podatkowym, poniewa? zak?ada si?, i? ich nabycie ma miejsce za granic?(11).

31. Powy?sze uwagi potwierdzaj?, moim zdaniem, ?e zwolnienia wymienione w art. 15 s?u?? osi?gni?ciu celu o charakterze funkcjonalnym, polegaj?cym na zwolnieniu ca?ego ?a?cucha czynno?ci dotycz?cych ?rodków transportu mi?dzynarodowego, a? do konsumenta ko?cowego. Wspomniany charakter funkcjonalny trudno daje si? pogodzi? z elementem podmiotowym, który Komisja i rz?d fi?ski próbuj? wprowadzi? do wyk?adni tego zwolnienia.

32. W niniejszej sprawie nie ma najmniejszych w?tpliwo?ci co do tego, czy zwolnienie wymienione w art. 15 pkt 6 ma zastosowanie do wynaj?cia przez A Oy samolotu na rzecz B Oy, poniewa? najemc? s? linie lotnicze, które zamierzaj? u?ytkowa? samolot w sposób wskazany w przywo?anym przepisie. W ten sam sposób nale?a?oby bowiem potraktowa? transakcj? sprzeda?y samolotu przez po?rednika, której zwolnienie doskonale wspó?gra z transakcj? wynaj?cia.

2. Zasada „neutralno?ci dla konkurencji”

33. Proponowan? przeze mnie wyk?adni? zakresu zastosowania rozwa?anego zwolnienia potwierdzaj? wymogi zasady neutralno?ci podatkowej charakterystycznej dla wspólnego systemu podatku VAT.

34. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wspólny system podatku VAT opiera si? w szczególno?ci na dwóch zasadach: „[p]o pierwsze, podatek VAT jest pobierany od ka?dego ?wiadczenia us?ug lub dostawy towarów dokonanych odp?atnie przez podatnika. Po drugie, zasada neutralno?ci podatkowej nie dopuszcza, aby podmioty gospodarcze dokonuj?ce tych samych transakcji by?y traktowane odmiennie w zakresie poboru podatku VAT”(12). W rzeczywisto?ci bowiem, jak wskazuje orzecznictwo, te dwie zasady odpowiadaj? dwóm g?ównym aspektom lub zastosowaniom tej samej zasady neutralno?ci podatkowej(13).

35. Interesuje nas tutaj drugi z tych aspektów lub znacze? tej zasady, który nie jest jedynie przeniesieniem na grunt podatku VAT zasady równego traktowania(14). O ile zasada równego traktowania zak?ada ogólnie, ?e porównywalnych sytuacji nie nale?y traktowa? w sposób odmienny, chyba ?e istnieje ku temu obiektywne uzasadnienie(15), tak jej stosowanie na gruncie podatku VAT „sprzeciwia si? temu, aby ?wiadczenie podobnych us?ug, które s? wzgl?dem siebie konkurencyjne, by?o traktowane w ró?ny sposób z punktu widzenia podatku VAT”(16). Chodzi zatem w rzeczywisto?ci o „neutralno?? dla konkurencji”, której naruszenie „mo?na rozwa?a? jedynie w odniesieniu do konkuruj?cych przedsi?biorców”, podczas gdy naruszenie zasady ogólnej równego traktowania „mo?e nast?powaa? w dziedzinie podatków poprzez inne rodzaje dyskryminacji, dotycz?ce przedsi?biorców, którzy niekoniecznie s? konkurentami, lecz znajduj? si? jednak w porównywalnej sytuacji pod innymi wzgl?dami”(17).

36. „Neutralno?? dla konkurencji” nale?y chroni? i nale?y bra? j? pod uwag? przy dokonywaniu wyk?adni zwolnie? od podatku VAT. W szczególno?ci nale?y unika? takiego zastosowania wspomnianych zwolnie?, które skutkuje odmiennym traktowaniem na gruncie podatku VAT dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug podobnych, które z tego wzgl?du s? towarami i us?ugami konkurencyjnymi.

37. Wydaje si? oczywiste, ?e ryzyko odmiennego traktowania konkurencyjnych czynno?ci

powstaje w takim przypadku, jak przedstawiony w niniejszej sprawie. Wyk?adnia „podmiotowa” zwolnienia by?aby korzystna dla przedsi?biorstw lotniczych, które bezpo?rednio kupi?y statek powietrzny, jednak?e by?aby niekorzystna dla przedsi?biorstwa, które nie b?d?c przedsi?biorstwem lotniczym zajmuj?cym si? przewozami na trasach mi?dzynarodowych, nabywa samolot i wynajmuje go przedsi?biorstwu lotniczemu, które tak? dzia?alno?? prowadzi.

38. Tytu?em wst?pu, je?eli chodzi o stwierdzenie odmiennego traktowania, to oczywiste jest, ?e pomimo i? nabywca nieb?d?cy przedsi?biorstwem lotniczym nie mo?e skorzystać ze zwolnienia i powinien w zwi?zku z tym zap?aci? podatek VAT, to jednak nic nie stoi na przeszkodzie, aby pó?niej otrzyma? jego zwrot na podstawie art. 28f ust. 1 pkt 2 lit. d) szóstej dyrektywy. Jednak?e, niezale?nie od mo?liwo?ci otrzymania zwrotu podatku, sama zap?ata podatku VAT stanowi przysporzenie dla skarbu pa?stwa, którego skutki finansowe mog? by? znacz?ce, bior?c pod uwag?, jak wysokie kwoty mog? stanowi? takie wp?aty. W rezultacie ró?nica pomi?dzy zastosowaniem zwolnienia a opodatkowaniem danej czynno?ci po to, aby nast?pnie przyzna? prawo do zwrotu, nie jest oboj?tna z ekonomicznego punktu widzenia; wy?ej wspomniane odmienne traktowanie przejawia si? w ewentualnych kosztach finansowania rzeczonych wp?aty do skarbu pa?stwa.

39. Co wi?cej, w odniesieniu do istnienia „stanu konkurencji” pomi?dzy porównywanymi warunkami nale?y podnie??, ?e zasada neutralno?ci dla konkurencji nie ma w niniejszej sprawie zastosowania w zakresie, w jakim odmienne traktowanie nast?puje pomi?dzy dwiema spó?kami (w?a?cicielem samolotu i przedsi?biorstwem lotniczym), które nie prowadz? takiej samej dzia?alno?ci i które nie konkuruj? ze sob?. Niemniej jednak prawdopodobne jest, ?e w?a?ciciel samolotu pokryje koszty finansowe ewentualnej wp?aty podatku VAT do skarbu pa?stwa, podnosz?c czynsz najmu samolotu. Tym samym przedsi?biorstwo lotnicze, które zdecyduje si? wynajmowa? ca?o?? lub cz??? swej floty, mo?e znale?? si? w gorszej sytuacji pod wzgl?dem ekonomicznym ni? przedsi?biorstwa, które s? w?a?cicielami samolotów, a to ze wzgl?dów czysto podatkowych, niezwi?zanych z odmienn? konfiguracj? i odmiennymi skutkami finansowymi, jakie mo?e rodzi? zgodny z prawem i dobrowolny wybór pomi?dzy kupnem a wynaj?ciem.

40. Co wi?cej, je?eli „u?ytkowanie” samolotu nie ma znaczenia, a jedynym kryterium, które nale?y bra? pod uwag? przy przyznawaniu prawa do zwolnienia, jest dzia?alno?? prowadzona przez przedsi?biorstwo b?d?ce nabywc?, to znaczy je?eli dla przyznania zwolnienia wystarcza, aby samolot kupi?o przedsi?biorstwo lotnicze zajmuj?ce si? g?ównie odp?atnymi przewozami na trasach mi?dzynarodowych, to mo?na sobie doskonale wyobrazi? tak? sytuacj?, kiedy odmienne traktowanie b?dzie mia?o miejsce pomi?dzy dwiema spó?kami, które zasadniczo dzia?aj? jako „po?rednicy” w zakupie samolotów. W ten sposób na przyk?ad instytucja finansowa, która kupuje samolot, aby go wynaj?? przedsi?biorstwu lotniczemu, nie b?dzie korzysta?a ze zwolnienia, ale ze zwolnienia b?dzie mog?o skorzystać przedsi?biorstwo lotnicze zajmuj?ce si? przewozami na trasach mi?dzynarodowych A, które kupuje samolot nie w celu w?asnego u?ytku, lecz aby zby? go za wynagrodzeniem innej linii lotniczej B. Instytucja finansowa i linia lotnicza A dokonuj? czynno?ci porównywalnych pod wszelkimi wzgl?dami(18), lecz podlegaj?cych jednak innemu systemowi podatkowemu, niekorzystnemu dla pierwszej z nich, wskutek b??dnej „podmiotowej” koncepcji zwolnienia.

3. Orzecznictwo dotycz?ce dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug zwi?zanych ze statkami

41. Wreszcie odnios? si? do wyroków wydanych w sprawach Velker i Elmeka, aczkolwiek nie mog? one, moim zdaniem, wp?yn?? na wniosek, do którego prowadzi wyk?adnia celowo?ciowa zwolnienia i zasada neutralno?ci dla konkurencji.

42. Pytanie przedstawione przez Korkein hallinto-oikeus wykazuje na pierwszy rzut oka niew?tpliwe podobie?stwo do pyta? przedstawionych w dwóch ww. wyrokach. Przedmiotem obu

tych spraw by?y czynno?ci dostawy paliw do statków. Po pierwsze, w sprawie Velker zwrócono si? do Trybuna?u Sprawiedliwo?ci o wyja?nienie, czy mo?na uzna? za „dostawy towarów s?u??cych zaopatrzeniu” statków, wspomniane w art. 15 pkt 4 szóstej dyrektywy (i tym samym zwolnione na mocy wspomnianego przepisu), dostawy na rzecz przedsi?biorcy, który sam nie dostarcza towarów w celu zaopatrywania statków, lecz dostarcza je innemu przedsi?biorcy, który z kolei dostarcza we wspomnianym celu. Po drugie, w sprawie Elmeka przedstawiono takie samo pytanie, lecz w zwi?zku ze zwolnieniem przewidzianym w art. 15 pkt 8, gdzie zwalnia si? z podatku ?wiadczenie us?ug, które s? „przeznaczone dla zaspokojenia bezpo?rednich potrzeb statków morskich”, okre?lonych w pkt 5(19). W obydwu tych sprawach Trybuna? Sprawiedliwo?ci orzek?, i? wspomniane zwolnienia mog? mie? zastosowanie jedynie w przypadku dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug bezpo?rednio na rzecz posiadacza statku lub armatora dla zaspokojenia bezpo?rednich potrzeb statków morskich, zatem nie mo?na rozszerzy? ich na dostawy towarów lub ?wiadczenie us?ug „dokonane na wcze?niejszym etapie obrotu handlowego”(20).

43. Komisja i rz?d fi?ski wnosz? w niniejszej sprawie o analogiczne zastosowanie tego orzecznictwa. Uwa?am jednak, ?e owo analogiczne zastosowanie nie jest uzasadnione w zakresie, w jakim ?aden z dwóch g?ównych argumentów, na podstawie których ww. wyroki konstruuj? zaw??aj?c? wyk?adni? rozpatrywanych w nich zwolnie?, nie mo?e mie? zastosowania w kontek?cie art. 15 pkt 6.

44. Pierwszy z tych argumentów odwo?uje si? do trudno?ci praktycznych, z jakimi wi?za?oby si? rozstrzygni?cie przeciwne: „stosowanie zwolnienia na etapach poprzedzaj?cych ostateczn? dostaw? towarów na rzecz podmiotu eksploatuj?cego statki wymaga?oby od pa?stw ustanowienia mechanizmów kontroli i nadzoru w celu zapewnienia, ?e towary obj?te zwolnieniem zostan? dostarczone do miejsca ostatecznego przeznaczenia”, mechanizmów, które „oznacza?yby dla pa?stw oraz zainteresowanych podmiotów ograniczenia trudne do pogodzenia z okre?lonym w art. 15 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy celem polegaj?cym na »zapewnieniu w?a?ciwego i prostego zastosowania zwolnie?«”(21).

45. Zastrze?enia te trac? jednak na znaczeniu, kiedy podobnie jak w niniejszej sprawie nie chodzi o dostaw? towarów lub ?wiadczenie us?ug s?u??cych zaopatrzeniu lub zaspokojeniu bezpo?rednich potrzeb statku albo samolotu, lecz o sam? czynno?? sprzeda?y tego statku albo samolotu. Nie nale?y bowiem zapomina?, ?e aby statek powietrzny by? u?ytkowany dla celów komercyjnego przewozu towarów lub pasa?erów, nale?y uzyska? szereg szczególnych zezwole?, na podstawie których mo?na w ?atwy sposób zweryfikowa?, dla jakich celów samolot b?dzie wykorzystywany przez przedsi?biorstwo lotnicze(22). Z tego punktu widzenia trudno porównywa? dostaw? paliw (co by?o przedmiotem pytania prejudycjalnego w sprawach Velker i Elmeka) lub innych towarów s?u??cych zaopatrzeniu statku, których przeznaczenie faktycznie trudno w sposób skuteczny i prosty kontrolowa?, z dostaw? samolotu lub statku.

46. Nic zatem nie stoi na przeszkodzie zastosowaniu zwolnienia w tych przypadkach, o ile pocz?wszy od chwili zakupu samolotu wiadomo b?dzie, ?e b?dzie on u?ywany przez przedsi?biorstwo lotnicze w sposób opisany w art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy, oraz o ile przedstawiony zostanie dowód na t? okoliczno?? organom skarbowym(23). Tego typu zastrze?enie nie stoi moim zdaniem na przeszkodzie „w?a?ciwe[mu] i proste[mu] zastosowani[u] takich zwolnie?”, czego wymaga zdanie pierwsze art. 15 szóstej dyrektywy, a tak?e jest w ka?dym razie rozwi?zaniem lepiej s?u??cym zapobieganiu oszustwom ni? pozbawienie tego zwolnienia w ogóle.

47. W wy?ej wymienionych wyrokach w sprawach Velker i Elmeka pos?u?ono si? równie? drugim argumentem, który dotyczy powszechnego ogólnego charakteru podatku VAT i wynikaj?cego z tego obowi?zku stosowania ?cis?ej wyk?adni? zwolnie? z tego podatku(24).

Oczywiście, uwagi te mają zastosowanie, przynajmniej zasadniczo, do zwolnienia, o którym mowa w art. 15 pkt 6. Jednakże, jak już wskazałem powyżej, z orzecznictwa wynika także, że wykładnia zwolnienia z podatku VAT powinna brać pod uwagę cele, które ma realizować dane zwolnienie, i respektować wymogi wynikające z zasady neutralności tego podatku, które to dwa elementy prowadzą nas w kontekście zwolnienia będącego przedmiotem sporu w niniejszej sprawie do wniosku przeciwnego niż zawarty w wyrokach w sprawach Velker i Elmeka.

4. Wnioski w przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

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

B – Trzecie pytanie prejudycjalne

49. Niejako tytułem uzupełnienia wcześniejszego pytania, poprzez trzecie pytanie prejudycjalne sąd krajowy zwraca się o wyjaśnienie znaczenia, jakie dla odpowiedzi na drugie pytanie prejudycjalne mogą mieć określone okoliczności faktyczne niniejszej sprawy; w szczególności okoliczności, że spółka będąca właścicielem statków powietrznych (A Oy) przekazuje faktury za używanie statków powietrznych osobie fizycznej (X), która jest posiadaczem udziałów w kapitale zakładowym właściciela i która z nabytych statków powietrznych korzysta głównie do własnych celów zawodowych lub prywatnych, jeżeli weźmie się pod uwagę, że przedsiębiorstwo lotnicze również może używać statków powietrznych także do innych lotów.

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

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

52. Jedynie w przypadku, gdy stwierdzono by, że statek powietrzny nie był w rzeczywistości wykorzystywany gospodarczo przez linię lotniczą, lecz jego jedynym przeznaczeniem było korzystanie z niego w celach prywatnych – ostatecznie, przez konsumenta końcowego – przez

osob? fizyczn? lub prawn?, mo?na odmówi? zastosowania zwolnienia z uwagi na faktyczne niespe?nienie przes?anek zawartych w art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy. Ocena wszystkich tych okoliczno?ci nale?y jednak do s?du krajowego, przed którym toczy si? post?powanie.

C – Pierwsze pytanie prejudycjalne

53. W pierwszym pytaniu prejudycjalnym Korkein hallinto-oikeus zwraca si? do Trybuna?u Sprawiedliwo?ci o wyja?nienie, czy poj?cie „[przeds?biorstwa lotniczego zajmuj?cego si? g?ównie odp?atnym przewozem na trasach mi?dzynarodowych]” zawarte w art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy obejmuje tak?e przeds?biorstwa lotnicze, które zajmuj? si? g?ównie odp?atnym przewozem czarterowym na trasach mi?dzynarodowych.

54. W?tpliwo?ci dotycz?ce wyk?adni tego przepisu wydaj? si?, ponownie, wynika? z ró?nic pomi?dzy wersjami j?zykowymi szóstej dyrektywy.

55. Niektóre z wersji j?zykowych u?ywaj? bowiem sformu?owa?, które mog?yby sugerowa?, i? chodzi o linie lotnicze wykonuj?ce przewozy regularne. Tak jest na przyk?ad w angielskiej wersji j?zykowej, gdzie mówi si? o „international routes”, co mo?e sugerowa? odwo?anie do tras i przewozów regularnych. Jednak?e wi?kszo?? wersji j?zykowych akcentuje t? okoliczno??, ?e linia lotnicza, która u?ytkuje samolot, ma zajmowa? si? g?ównie przewozami na trasach mi?dzynarodowych, nie odwo?uj?c si? w ?aden, bezpo?redni lub po?redni, sposób do tego, czy chodzi o dzia?alno?? w postaci lotów czarterowych, czy te? o trasy regularne.

56. Orzecznictwo wyra?nie opowiada si? za tak? szerok? wyk?adni?. Wyrok w sprawie C-106/11 (Cimber Air), jedyny do chwili obecnej wyrok dotycz?cy zwolnienia zawartego w art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy, dotyczy? kwestii zastosowania wspomnianego zwolnienia do czynno?ci nabycia statków powietrznych u?ytkowanych przez przeds?biorstwa lotnicze, które zajmuj? si? g?ównie odp?atnym przewozem na trasach mi?dzynarodowych, jednak?e które wykonuj? równie? wspomnianymi samolotami loty wewn?trzne. W ww. wyroku Trybuna? Sprawiedliwo?ci uzna?, i? decyduj?cym kryterium dla zastosowania zwolnienia jest istota dzia?alno?ci, któr? „g?ównie” prowadzi przeds?biorstwo lotnicze, które u?ytkuje samolot, a nie poszczególne czynno?ci zwi?zane z wykorzystaniem danego samolotu.

57. Je?li zastosujemy to samo rozumowanie, charakter tras w niniejszej sprawie tak?e nie ma wp?ywu na zastosowanie zwolnienia.

58. Rozwi?zanie to wreszcie najbardziej odpowiada zasadzie neutralno?ci podatkowej, gdy? nie wydaje si?, aby istnia? jakikolwiek obiektywny powód odmiennego traktowania na gruncie podatku VAT dwóch przeds?biorstw lotniczych wykonuj?cych przewozy na trasach mi?dzynarodowych na tej podstawie, ?e jedno z nich ?wiadczy g?ównie przewozy czarterowe, a drugie – przewozy na trasach regularnych, lub na tej podstawie, i? sporny samolot wykorzystywany jest do jednego lub drugiego typu lotów.

59. Podsumowuj?c, uwa?am, i? art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e poj?cie „[przeds?biorstw lotniczych zajmuj?cych si? g?ównie odp?atnym przewozem na trasach mi?dzynarodowych]” obejmuje tak?e komercyjne przeds?biorstwa lotnicze, które odp?atnie ?wiadcz? g?ównie us?ugi przewozów czarterowych na trasach mi?dzynarodowych na potrzeby przeds?biorstw i osób prywatnych.

VI – Wnioski

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

1) Artykuł 15 pkt 6 szóstej dyrektywy VAT 77/388/EWG należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „[przedsiębiorstw lotniczych zajmujących się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych]” obejmuje także komercyjne przedsiębiorstwa lotnicze, które odpłatnie świadczą głównie usługi przewozów czarterowych na trasach międzynarodowych na potrzeby przedsiębiorstw i osób prywatnych.

2) Artykuł 15 pkt 6 szóstej dyrektywy VAT 77/388/EWG należy interpretować w ten sposób, że przewidziane w nim zwolnienie nie dotyczy tylko dostaw statków powietrznych, które są dokonywane bezpośrednio na rzecz przedsiębiorstw lotniczych zajmujących się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych, lecz ma ono także zastosowanie do dostawy statków powietrznych na rzecz przedsiębiorców, którzy sami nie zajmują się odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych, ale przekazują statek powietrzny do użytkowania przedsiębiorstwu lotniczemu prowadzącemu tak działalność.

3) Okoliczności, że spółka będąca właścicielem statku powietrznego przekazuje fakturę za używanie statków powietrznych osobie fizycznej, która jest posiadaczem udziałów w kapitale zakładowym spółki będącej właścicielem i która z nabytych statków powietrznych korzysta głównie do własnych celów zawodowych lub prywatnych, z uwagi na to, że przedsiębiorstwo lotnicze również mogło używać statków powietrznych do innych lotów, nie zmienia odpowiedzi udzielonej na drugie pytanie prejudycjalne, poza wyjątkiem, gdy ze wspomnianych okoliczności wynikałoby, że statek powietrzny nie był w rzeczywistości przeznaczony do gospodarczego wykorzystania przez przedsiębiorstwo lotnicze, lecz do prywatnego użytku przez osobę fizyczną lub prawną, ocena czego należy do sądu krajowego.

1 – Język oryginału: hiszpański.

2 – 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, s. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

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

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

- 5 – Zostało to zmienione w wersji fińskiej dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), gdzie w art. 148 zawarto już, podobnie jak we wszystkich wersjach językowych, kryterium „użytkowania” statku powietrznego.
- 6 – Zobacz na przykład wyrok z dnia 27 października 1977 r. w sprawie 30/77 Bouchereau, Rec. s. 1999, pkt 14.
- 7 – Sprawa C-185/89, Rec. s. I-2561, zwany dalej „wyrokiem w sprawie Velker”.
- 8 – Sprawy połączone od C-181/04 do C-183/04, Zb.Orz. s. I-8167.
- 9 – Wyroki: z dnia 13 lipca 2006 r. w sprawie C-89/05 United Utilities, Zb.Orz. s. I-6813, pkt 21, 22; z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C-106/05 L.u.P., Zb.Orz. s. I-5123, pkt 24; z dnia 18 listopada 2004 r. w sprawie C-284/03 Temco Europe, Zb.Orz. s. I-11237, pkt 17; z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-434/05 Horizon College, Zb.Orz. s. I-4793, pkt 16; z dnia 18 października 2007 r. w sprawie C-97/06 Navicon, Zb.Orz. s. I-8755, pkt 22; z dnia 28 stycznia 2010 r. w sprawie C-473/08 Eulitz, Zb.Orz. s. I-907, pkt 27.
- 10 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Navicon, pkt 29; wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-116/10 Feltgen i Bacino Charter Company, Zb.Orz. s. I-14187, pkt 16.
- 11 – Zobacz podobnie opinia rzecznika generalnego C.O. Lenza przedstawiona w dniu 2 maja 1990 r. w ww. sprawie Velker.
- 12 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Navicon, pkt 21.
- 13 – Zobacz podobnie Y. Martínez Muñoz, *El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE, Revista española de Derecho Financiero*, 145, styczeń–marzec 2010, s. 182. Zobacz także M. Guichard, „L’Esprit des Lois” communautaires en matière de TVA: du principe de neutralité, *Revue de Droit Fiscal*, n° 36, 2001, s. 1205; F. Vanistendael, *Neutrality and the limits of VAT, Selected issues in European tax law*, 1999, s. 13.
- 14 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie L.u.P., pkt 48.
- 15 – Zobacz w szczególności wyrok z dnia 12 kwietnia 1984 r. w sprawie 281/82 Unifrex, Rec. s. 1969, pkt 30.
- 16 – Wyroki: z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. s. I-4947, pkt 20; z dnia 11 października 2001 r. w sprawie C-267/99 Adam, Rec. s. I-7467, pkt 36; z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. s. I-6833, pkt 40; z dnia 23 października 2003 r. w sprawie C-109/02 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. I-12691, pkt 20; z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates i Montecello, Zb.Orz. s. I-4427, pkt 41; z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawie C-246/04 Turn-und Sportunion Waldburg; Zb.Orz. s. I-589; z dnia 4 maja 2006 r. w sprawie C-169/04 Abbey National, Zb.Orz. s. I-4027, pkt 56; ww. wyrok w sprawie L.u.P., pkt 32; wyrok z dnia 16 września 2008 r. w sprawie C-288/07 Isle of Wight Council i in., Zb.Orz. s. I-7203, pkt 42.
- 17 – Wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 49.
- 18 – W tym kontekście należy przypomnieć, iż zgodnie z ustalonym orzecznictwem „dla dokonania oceny, czy towary lub usługi są podobne, nie ma co do zasady znaczenia ani

to samo?? producenta lub ?wiadczycego us?ugi, ani forma prawna, w jakiej wykonuj? t? dzia?alno??. Zobacz wyrok z dnia 17 lutego 2005 r. w sprawach po??czonych C-453/02 i C-462/02 Linnweber i Akitidis, Zb.Orz. s. I-1131, pkt 24, 25; ww. wyrok w sprawie Turn-und Sportunion Waldburg, pkt 34.

19 – Kt?ry z kolei odwo?uje si? do pkt 4 lit. a) i b).

20 – Wy?ej wymieniony wyrok w sprawie Velker, pkt 22.

21 – Wy?ej wymienione wyroki: w sprawie Velker, pkt 24; w sprawie Elmeka, pkt 23.

22 – A Oy powo?uje si? na to w pi?mie do tzw. AOC (Air Operation Certificate), wskazuj?c na koszty jego uzyskania i posiadania (wi??e si? to, zdaniem A Oy, z dodatkowymi kosztami wynosz?cymi rocznie pomi?dzy 138 000 EUR a 195 000 EUR). Czyni to nieprawdopodobnym starania o uzyskanie tego ?wiadectwa w celu pope?nienia oszustwa, poniewa? ?wiadectwo to nie jest wymagane, kiedy samolot ma by? u?ytkowany dla cel?w prywatnych.

23 – Zgodnie z tym, co twierdzi w pi?mie A Oy, belgijskie organy wprowadzi?y tego typu zastrze?enie w swoim krajowym prawie administracyjnym, a organy niderlandzkie uwa?aj? za wystarczaj?cy dow?d podpisane przez kupuj?cego o?wiadczenie o przeznaczeniu samolotu.

24 – Wy?ej wymienione wyroki: w sprawie Velker, pkt 19; w sprawie Elmeka, pkt 15.

25 – Wyrok z dnia 16 wrze?nia 2004 r. w sprawie C-382/02, Zb.Orz. s. I-8379.