WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)
z dnia 16 września 2004 r. *

W sprawie C-382/02

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym,

złożony przez Vestre Landsret (Dania) postanowieniem z dnia 9 października 2002 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 23 października 2002 r., w postępowaniu:

Cimber Air A/S

przeciwko

Skatteministeriet

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C. W. A. Timmermans, prezes izby, C. Gulmann, J.-P. Puissochet (sprawozdawca), J. N. Cunha Rodrigues i N. Colneric, sędziowie,

* Język postępowania: duński.

rzecznik generalny: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
sekretarz: H. von Holstein, zastępca sekretarza,

uwzględniając procedurę pisemną oraz po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 4 marca 2004 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Cimber Air A/S przez R. Mikelsonsa, advokat,

— w imieniu rządu duńskiego i Skatteministeriet przez J. Molde'a, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. Bieringa, advokat,

— w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez E. Traversę i N. B. Rasmussena, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 marca 2004 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 15 pkt 6, 7 i 9 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1; zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Cimber Air A/S a Skatteministeriet (duńskie ministerstwo podatków) w związku z wnioskiem o zwrot podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") pobranego od dostaw dla statków powietrznych, niepodlegającego zwrotowi na podstawie duńskiej ustawy o podatku VAT.

Ramy prawne

Prawo wspólnotowe

3 Artykuł 15 szóstej dyrektywy, regulujący zwolnienia w wywozie poza obszar Wspólnoty i transporcie międzynarodowym, stanowi:

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

1. dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium kraju określonego w art. 3;

2. dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium kraju określonego w art. 3 przez lub na rachunek nabywcy niemającego przedsiębiorstwa na terytorium kraju, z wyjątkiem towarów transportowanych przez samego nabywcę do celów wyposażenia, zaopatrzenia w paliwo i aprowizacji łodzi rekreacyjnych oraz prywatnych statków powietrznych lub innych środków transportu, służących do celów prywatnych;

[...]

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

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

[...]

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

[...]".

Ustawodawstwo krajowe

4 Przepisy dotyczące zwolnienia od podatku VAT zawarte są w lov om mervaerdiagift (ustawie o VAT) z dnia 16 sierpnia 2000 r. (dalej zwanej „ustawą z dnia 16 sierpnia 2000 r."). Przepisy tej ustawy regulują pobór podatku VAT od dostaw przeznaczonych dla towarzystw lotniczych.

5 Artykuł 34 ust. 1 ustawy z dnia 16 sierpnia 2000 r., dotyczący zwolnienia od podatku VAT dostaw dla określonych statków powietrznych, przewiduje:

„Następujące dostawy towarów oraz usług są zwolnione od podatku:

[...]

7. [...] konieczne wyposażenie dostarczane do użytku na pokładzie statków powietrznych i morskich używanych w ruchu międzynarodowym, z wyłączeniem prywatnych statków powietrznych [...] oraz usługi świadczone na rzecz tego rodzaju statków powietrznych [...];

8. sprzedaż i najem statków powietrznych [...] z wyłączeniem prywatnych statków powietrznych oraz łodzi rekreacyjnych;

9. naprawy, utrzymanie i przebudowy statków powietrznych, o których mowa w punkcie 8 [...], jak również dostawy, najem, naprawy i utrzymanie stałego wyposażenia tych statków;

[...]

16. dostawy zaopatrzenia i innych niezbędnych towarów dla przedsiębiorstw aprowizacyjnych oraz dla statków morskich lub powietrznych do użytku na pokładzie lub celem sprzedaży pasażerom, zgodnie z przepisami celnymi".

6 I tak, na podstawie art. 34 ust. 1 pkt 7 i 16 ustawy z dnia 16 sierpnia 2000 r.:

— opłaty lotniskowe,

— paliwo,

— catering,

— transport bagażu

stanowią „dostawy" i „usługi" w rozumieniu art. 15 pkt 7 i 9 dyrektywy i są zwolnione od podatku, wyłącznie jeżeli świadczenia te są wykonywane na potrzeby lotu zagranicznego.

7 Na podstawie art. 45 ust. 3 ustawy z dnia 16 sierpnia 2000 r. podatek VAT podlega zwrotowi za zakupy dokonane na potrzeby lotu międzynarodowego, włącznie z lotami tranzytowymi. Regulacja ta nie dotyczy natomiast zakupów dokonanych na potrzeby lotu krajowego.

Sprawa przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

8 Cimber Air A/S jest towarzystwem lotniczym, którego główną działalność stanowi obsługa lotów liniowych w Europie we współpracy z dwoma partnerami, SAS i Lufthansą. Cimber Air A/S obsługuje loty krajowe na terytorium Danii oraz loty międzynarodowe pomiędzy Danią a zagranicą. Poza tym Cimber Air A/S obsługuje trasy, gdzie miejsce wylotu i przylotu położone są za granicą.

9 W postępowaniu przed sądem krajowym Skatteministeriet reprezentuje stanowisko, zgodnie z którym pewne dostawy dla statków powietrznych Cimber Air A/S wykorzystywanych do lotów krajowych, to znaczy pomiędzy lotniskami położonymi w Danii, nie podlegają zwolnieniu od podatku VAT, ponieważ zwolnienie podatkowe

obowiązuje tylko względem statków powietrznych wykorzystywanych do lotów międzynarodowych. Cimber Air A/S jest zdania, że wszystkie dostawy dla statków powietrznych wykorzystywanych do lotów krajowych powinny korzystać z przywileju zwolnienia od podatku, ponieważ prowadzi ona przede wszystkim obsługę ruchu międzynarodowego.

10 Cimber Air A/S wniosła w związku z powyższym do Vestre Landsret skargę o zobowiązanie Skatteministeriet do uznania, że towary i usługi dostarczone Cimber Air A/S po dniu 30 kwietnia 2001 r. są zwolnione od podatku VAT, ponieważ Cimber Air A/S obsługuje głównie ruch międzynarodowy.

11 Cimber Air A/S wniosła poza tym o zobowiązanie Skatteministeriet do zwrotu nadpłaconego podatku VAT w związku z brakiem podstawy prawnej do jego pobrania. W tym wypadku chodzi o kwotę podatku VAT, którą Cimber Air A/S uiściła dostawcom różnorodnych towarów przeznaczonych wyłącznie na potrzeby lotów krajowych lub z nimi związanych.

12 Strony pozostają w sporze w związku z pytaniem, czy pobranie podatku VAT od dostaw dla statków powietrznych Cimber Air A/S, obsługującej głównie ruch międzynarodowy, gdy statki te wykonują loty krajowe, jest sprzeczne z art. 15 pkt 7 i 9 w związku z pkt 6 szóstej dyrektywy.

13 W związku z tym Vestre Landsret postanowił zawiesić postępowanie i wystąpić do Trybunału o udzielenie odpowiedzi na 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, 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?".

W przedmiocie pierwszego pytania

14 Stawiając pierwsze pytanie sąd odsyłający docieka w istocie, czy art. 15 pkt 6, 7 i 9 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że określone w tych postanowieniach dostawy i usługi dla statków powietrznych używanych do lotów krajowych przez towarzystwa lotnicze obsługujące głównie odpłatny ruch międzynarodowy są zwolnione od podatku VAT.

Uwagi przedstawione Trybunałowi

15 Rząd duński utrzymuje, że ponieważ art. 15 szóstej dyrektywy dotyczy zwolnień w wywozie poza obszar Wspólnoty, pkt 7 i 9 mogą dotyczyć jedynie dostaw towarów

i usług na potrzeby lotów międzynarodowych, przy czym przesłankę tę należy weryfikować dla każdego lotu statku powietrznego osobno. Punkt 6, zgodnie z którym charakter wspomnianych dostaw towarów i usług należy oceniać w kontekście głównej działalności towarzystwa lotniczego, stanowi w ogólnej systematyce art. 15 jedynie wyjątek.

16 Rząd duński opiera swoją wykładnię na tym, że zwolnienia od podatku na terytorium kraju są przedmiotem regulacji art. 13 szóstej dyrektywy. Tymczasem dostawy na potrzeby lotów krajowych nie są w myśl tego artykułu zwolnione od podatku, co jego zdaniem potwierdza, że art. 15 pkt 7 i 9 tej dyrektywy nie dotyczy dostaw towarów lub usług na potrzeby statków powietrznych wykorzystywanych na trasach krajowych, nawet jeżeli towarzystwo, do którego należą, obsługuje głównie loty międzynarodowe.

17 Pogląd ten podziela Komisja, która poza tym zwraca uwagę, że przepisy szóstej dyrektywy stanowiące podstawę do przyznania zwolnienia od podatku należy interpretować ściśle, aby zagwarantować zasadę neutralności podatkowej. Zasada ta wymaga jednakowego obciążania podatkowego wszystkich przewozów krajowych.

18 Komisja przyznaje, że art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy stanowi wyraźne odstępstwo od zasady neutralności podatkowej, zwraca jednak uwagę, że na etapie prac legislacyjnych nic nie wskazywało, by pkt 7 i 9 tego artykułu dopuszczać miały takie odstępstwo, tak więc przewidziane w nich zwolnienie od podatku może stanowić uprzywilejowanie wyłącznie dostaw towarów i usług na potrzeby statków powietrznych wykòrzystywanych jedynie w ruchu międzynarodowym.

19 Cimber Air A/S, podczas rozprawy popierana przez rząd niemiecki, dokonuje odmiennej wykładni art. 15 pkt 7 i 9 szóstej dyrektywy. Spółka ta jest zdania, że zwolnienie od podatku VAT obejmuje również dostawy określone w tych postanowieniach, dokonywane na potrzeby statków powietrznych obsługujących loty krajowe, jeżeli towarzystwo lotnicze, do którego należą, obsługuje głównie odpłatny ruch międzynarodowy.

20 Cimber Air A/S oraz rząd niemiecki uzasadniają naruszenie zasady neutralności podatkowej trudnością rozróżnienia, jaka część świadczeń jest od podatku zwolniona, a jaka musi zostać nim objęta, gdy statek powietrzny jest wykorzystywany zarazem do lotów krajowych oraz międzynarodowych.

21 Wobec tego ich zdaniem okoliczność, że statek powietrzny otrzymujący dostawy towarów i usług należy do towarzystwa obsługującego głównie ruch międzynarodowy stanowi kryterium decydujące o tym, że wykładnia językowa przepisu przeważa nad zasadą neutralności podatkowej na korzyść zwolnienia od podatku dostaw towarów i usług określonych w art. 15 pkt 7 i 9 dyrektywy. Kryterium to umożliwia proste i spójne stosowanie postanowień art. 15 pkt 6, 7 i 9 szóstej dyrektywy.

22 Cimber Air A/S wnioskuje z tej wykładni w sprawie głównej, że duńskie przepisy i sposób ich stosowania, zgodnie z którymi zwolnienie od podatku obejmuje jedynie statki powietrzne wykonujące loty międzynarodowe, są niezgodne z prawem wspólnotowym.

Odpowiedź Trybunału

23 Zwolnienia od podatku stanowią samodzielne instytucje prawa wspólnotowego, które należy widzieć w kontekście wspólnego systemu podatku VAT wprowadzonego w szóstej dyrektywie (zob. w szczególności wyroki z dnia 26 marca 1987 r. w sprawie 235/85 Komisja przeciwko Niderlandom, Rec. str. 1471, pkt 18, z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-2/95 SDC, Rec. str. I-3017, pkt 21, i z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. str. I-6833, pkt 25).

24 System ten oparty jest w szczególności na dwóch zasadach. Po pierwsze, podatek VAT jest pobierany od każdej usługi lub dostawy towarów świadczonych przez podatnika odpłatnie. Po drugie, zasada neutralności podatkowej nie dopuszcza, aby uczestnicy obrotu dokonujący transakcji tego samego rodzaju byli w kwestii poboru podatku VAT traktowani odmiennie.

25 Z tego względu szósta dyrektywa może co prawda przewidywać zwolnienia od podatku, które naruszają zasady wymienione w punkcie poprzednim, Trybunał orzekł jednak, że te zwolnienia należy interpretować ściśle (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie SDC, pkt 20, wyrok z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. str. I-4947, pkt 12, i ww. wyrok w sprawie Kügler, pkt 28).

26 W niniejszej sprawie, zgodnie z art. 15 pkt 7 i 9 szóstej dyrektywy, dostawy towarów służące zaopatrzeniu statków powietrznych określonych w pkt 6 oraz usługi inne niż określone w pkt 6 służące zaspokojeniu bezpośrednich potrzeb statków powietrznych i ich ładunków, są zwolnione od podatku VAT.

27 Artykuł 15 pkt 6 dotyczy zaś „statków powietrznych używanych przez towarzystwa lotnicze obsługujące odpłatnie głównie ruch międzynarodowy".

28 Wbrew twierdzeniu Komisji i rządu duńskiego, zwolnienie od podatku przewidziane w art. 15 pkt 7 i 9 oraz pkt 6 z formalnego punktu widzenia dotyczy zatem lotów krajowych statków powietrznych używanych przez towarzystwa lotnicze, których główną działalność stanowi obsługa lotów międzynarodowych.

29 Przytoczona przez Komisję okoliczność, że zwolnienia od podatku na terytorium jednego Państwa Członkowskiego są przewidziane w art. 13 szóstej dyrektywy, a podstawy zwolnienia od podatku w art. 15 są całkowicie zharmonizowane, nie może nadać art. 15 żadnego innego znaczenia niż to, które jednoznacznie wynika z jego brzmienia.

30 W związku z powyższym na pierwsze pytanie trzeba udzielić następującej odpowiedzi: art. 15 pkt 6, 7 i 9 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że określone w tych przepisach dostawy towarów i usług przeznaczone dla statków powietrznych używanych do lotów krajowych przez towarzystwa lotnicze obsługujące transport głównie w odpłatnym ruchu międzynarodowym są zwolnione od podatku VAT.

W przedmiocie drugiego pytania

31 Stawiając drugie pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, na podstawie jakich kryteriów można stwierdzić, czy dane towarzystwo lotnicze obsługuje głównie ruch międzynarodowy.

Uwagi przedstawione Trybunałowi

32 Komisja oraz rząd duński są zdania, że w świetle odpowiedzi, jakiej należałoby udzielić na pytanie pierwsze, pytanie drugie nie wymaga odpowiedzi.

33 Cimber Air A/S utrzymuje, że użyte w art. 15 pkt 6 pojęcie „głównie" należy interpretować w kontekście całego ruchu obsługiwanego przez towarzystwo lotnicze, przy czym należy wziąć pod uwagę zarówno czynnik czasowy, jak również analizę kryteriów produkcji i sprzedaży.

34 Udział ruchu międzynarodowego w całości ruchu obsługiwanego przez towarzystwo lotnicze należy oceniać na podstawie długiego okresu, tak aby, jeżeli towarzystwo lotnicze od wielu lat obsługiwało głównie ruch międzynarodowy i działalność ta osłabła w określonym roku, fakt ten nie powodował innego sposobu traktowania statków powietrznych tego towarzystwa w zakresie podatku VAT.

35 W kwestii kryteriów mających służyć ocenie udziału ruchu międzynarodowego w działalności towarzystwa lotniczego, Cimber Air A/S proponuje uwzględnienie oferowanych pasażerokilometrów, na podstawie czego miałoby nastąpić określenie części przychodu uzyskanej z tytułu obsługi lotów międzynarodowych.

36 Spółka ta podkreśla, że wskaźniki takie jak liczba pasażerów, którzy zakupili bilety, lub liczba lotów nie odzwierciedlają równie precyzyjnie rozmiarów działalności towarzystwa lotniczego.

Odpowiedź Trybunału

37 Z powodów wskazanych w pkt 23 i 25 niniejszego wyroku, pojęcie „towarzystwo lotnicze obsługujące głównie ruch międzynarodowy" ma znaczenie dla prawa wspólnotowego i podlega wykładni ścisłej, jako że stanowi podstawę dla zwolnienia od podatku VAT.

38 Wykładnia ta winna uwzględniać rozbieżności wynikające z różnych wersji językowych postanowienia będącego przedmiotem sporu. Wersja francuska, włoska, hiszpańska i portugalska art. 15 pkt 6 posługują się słowem „essentiellement" [„przede wszystkim"] lub jego odpowiednikami, podczas gdy duńska, niemiecka, angielska i niderlandzka używają pojęć „hovedsageligt", „hauptsächlich", „chiefly" i „hoofdzakelijk". W myśl tych ostatnich pojęć wspomniana regulacja dotyczyłaby towarzystw lotniczych, w przypadku których transport międzynarodowy jedynie przeważa nad transportem krajowym, podczas gdy w przypadku pierwszych wymienionych pojęć transport międzynarodowy musiałby stanowić niemal wyłączny przedmiot działalności tych towarzystw.

39 Z analizy tej wynika, że w każdym razie towarzystwa, których działalność w dziedzinie obsługi ruchu krajowego odgrywa widocznie mniejszą rolę aniżeli działalność międzynarodowa, należy uznać za towarzystwa obsługujące głównie transport w ruchu międzynarodowym.

40 Na pytanie drugie należy odpowiedzieć w ten sposób, że ocena zakresu działalności międzynarodowej i krajowej tych towarzystw należy do sądów krajowych. W ramach tej oceny sądy mogą uwzględnić wszystkie czynniki, które wskazują na relatywne znaczenie danego rodzaju transportu, w szczególności dochód z działalności.

W przedmiocie kosztów

41 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy zasądzenie kosztów. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) **Artykuł 15 pkt 6, 7 i 9 dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że określone w tych przepisach dostawy towarów i usług przeznaczone dla statków powietrznych używanych do lotów krajowych przez towarzystwa lotnicze obsługujące transport głównie w odpłatnym ruchu międzynarodowym są zwolnione od podatku VAT.**

2) **Ocena zakresu działalności międzynarodowej i krajowej tych towarzystw należy do sądów krajowych. W ramach tej oceny sądy mogą uwzględnić wszystkie czynniki, które wskazują na relatywne znaczenie danego rodzaju transportu, w szczególności dochód z działalności.**

Podpisy