Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MICHALA BOBKA
przedstawiona w dniu 18 lutego 2016 r.[1]

**Sprawa C-80/15**

**Robert Fuchs AG**
**przeciwko**
**Hauptzollamt Lörrach**

[Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Finanzgericht Baden-Württemberg (sąd ds. fiskalnych, Baden-Württemberg, Niemcy)]

Unia celna oraz wspólna taryfa celna — Pojęcie „użytkowania w celach handlowych" środka transportu — Uwzględnienie płatnych lotów z instruktorem lotu

## I – **Wprowadzenie**

1. W niniejszej sprawie skarżący przed sądem odsyłającym, Robert Fuchs AG (zwany dalej „Fuchs"), czasowo przenosi helikoptery ze Szwajcarii na terytorium Unii Europejskiej w celu świadczenia szkoleń lotniczych. Spór przed sądem odsyłającym sprowadza się do tego, czy Fuchs może ubiegać się o czasowe zwolnienie przywozu z zapłaty należności celnych w odniesieniu do tych helikopterów.

2. Uwaga sądu odsyłającego skupia się na zwolnieniu z opłat celnych w odniesieniu do odprawy czasowej środków transportu. Podstawę zwolnienia stanowi art. 558 ust. 1 rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93[2] ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92[3] (zwane odpowiednio dalej „rozporządzeniem wykonawczym" i „kodeksem celnym").

3. W celu ustalenia, czy Fuchsowi może być udzielone zwolnienie, sąd odsyłający zwraca się do Trybunału Sprawiedliwości o interpretację znaczenia zwrotu „użytkowanie w celach handlowych" w rozumieniu art. 555 ust. 1 lit. (a) rozporządzenia wykonawczego. W szczególności sąd odsyłający pyta, czy pojęcie „użytkowanie w celach handlowych" obejmuje rodzaj działalności, w którą zaangażowany jest Fuchs, to jest szkolenia lotnicze.

1 — Język oryginału: angielski.

2 — Rozporządzenie Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r., ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.U. L 253, 11.10.1993, s. 1).

3 — Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.U. L 302 z 19.10.1992, s. 1).

## II – **Ramy prawne**

### A – *Prawo międzynarodowe*

#### 1. Konwencja stambulska

4. Przystąpienie EWG do konwencji dotyczącej odprawy czasowej, sporządzonej dnia 26 czerwca 1990 r. (zwanej dalej „konwencją stambulską") zostało dokonane na podstawie decyzji Rady 93/329/EWG[4]. Według art. 34 tejże konwencji, teksty w językach angielskim i francuskim są jednakowo autentyczne.

5. Artykuł 1 lit. (a) Załącznika C do konwencji stambulskiej określa „środki transportu" jako „wszelkie statki […] poduszkowce, samoloty, pojazdy drogowe […] tabor kolejowy […]". Artykuł 1 lit. (b) załącznika C definiuje „użytkowanie w celach handlowych" jako „przewóz osób za wynagrodzeniem albo przemysłowy lub handlowy przewóz towarów za wynagrodzeniem czy też bez wynagrodzenia"[5]. Artykuł 1 lit. c) załącznika C definiuje „użytkowanie w celach prywatnych" jako „przewóz wyłącznie dla własnego użytku przez osobę, której to dotyczy, z wyłączeniem użytkowania w celach handlowych"[6].

### B – *Prawo Unii*

#### 1. Kodeks celny

6. Artykuł 137 kodeksu celnego przewiduje procedurę, według której można uzyskać zwolnienie z należności celnych w przypadku odprawy czasowej towarów w Unii.

7. Przesłanki zwolnienia stosowania procedury odprawy czasowej ze zwolnieniem z należności celnych zostały określone w rozporządzeniu wykonawczym zgodnie z art. 141 kodeksu celnego.

8. Artykuł 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego stanowi, że dług celny powstaje w wyniku niewykonania obowiązków wynikających ze stosowania danej procedury celnej.

#### 2. Rozporządzenie wykonawcze

9. Artykuł 232 w zw. z art. 233 rozporządzenia wykonawczego stanowią, że „środki transportu określone w art. 556–561" uważa się za zgłoszone do odprawy czasowej na podstawie przekroczenia granicy celnej Unii.

4 — Decyzja Rady 93/329/EWG z dnia 15 marca 1993 r. dotycząca zawarcia Konwencji w sprawie odprawy czasowej oraz przyjmująca jej załączniki (Dz.U. L 130, s. 1).

5 — W języku francuskim: „l'acheminement des personnes à titre onéreux ou le transport industriel ou commercial des marchandises, que ce soit ou non à titre onéreux".

6 — W języku francuskim: „l'utilisation par l'intéressé exclusivement pour son usage personnel, à l'exclusion de tout usage commercial".

10. Rozdział 5 tytułu III części II rozporządzenia wykonawczego nosi tytuł „Odprawa czasowa”. Sekcja 2 tego rozdziału została zatytułowana „Warunki całkowitego zwolnienia z należności przywozowych”. Sekcja 2 została następnie podzielona na siedem podsekcji, z których każda wymienia poszczególne rodzaje towarów potencjalnie podlegających zwolnieniu. Podsekcja 1 sekcji 2 nosząca tytuł „Środki transportu” zawiera art. 555–562. Artykuł 555 ust. 1 definiuje następujące terminy:

„1. Do celów niniejszej podsekcji:

a) »użytkowanie w celach handlowych« oznacza użycie środków transportu do transportu osób za »wynagrodzeniem«, lub przemysłowy lub handlowy transport towarów za wynagrodzeniem lub bez wynagrodzenia;

b) »użytkowanie w celach prywatnych« oznacza inne niż użytkowanie w celach handlowych zastosowanie środków transportu;

c) »ruch wewnętrzny« oznacza przewóz osób lub towarów zabranych lub załadowanych na obszarze celnym Wspólnoty w celu wysadzenia lub wyładunku na miejscu znajdującym się w tym obszarze”.

11. Artykuł 558 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego stanowi:

„1. Całkowite zwolnienie z należności przywozowych jest przyznawane środkom transportu drogowego, kolejowego, powietrznego, morskiego i wodnego transportu śródlądowego, w przypadku gdy:

a) są zarejestrowane poza obszarem celnym Wspólnoty na nazwisko osoby mającej siedzibę poza tym obszarem; jednakże jeśli środki takie nie są zarejestrowane, warunek ten może zostać uznany za spełniony, w przypadku gdy są one własnością osoby mającej siedzibę poza obszarem celnym Wspólnoty;

b) używane są przez osobę mającą swą siedzibę poza tym obszarem, bez uszczerbku dla przepisów art. 559, 560 i 561; oraz

c) w przypadku użytkowania w celach handlowych i z wyjątkiem środków transportu kolejowego są używane wyłącznie do transportu, który zaczyna się lub kończy poza obszarem celnym Wspólnoty; jednakże mogą one być używane w ruchu wewnętrznym, gdzie stanowią tak przepisy obowiązujące w dziedzinie transportu, w szczególności dotyczące dopuszczenia i działalności”.

## III – **Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytania prejudycjalne**

12. Fuchs jest przedsiębiorstwem trudniącym się wykonywaniem lotów i remontami. Jego siedziba znajduje się w Szwajcarii, jednakże jest również certyfikowane w Niemczech. Oferuje ono (między innymi) usługi z zakresu lotu helikopterami, w szczególności szkolenia lotnicze dla osób prywatnych i zawodowych pilotów.

13. Decyzją z dnia 13 października 2009 r. Hauptzollamt Lörrach (urząd celny, Lörrach, Niemcy) udzielił Fuchsowi zwolnienia z obowiązku lądowania na lotnisku celnym (zwane dalej „Zollflugplatzzwang”), w odniesieniu do dziesięciu indywidualnie wymienionych helikopterów zarejestrowanych na Fuchsa w Szwajcarii.

14. W latach 2009 i 2010 helikoptery te wlatywały na obszar celny Unii. Helikoptery były pilotowane przez instruktora lotu zatrudnionego przez Fuchsa albo przez kursanta w obecności instruktora lotu [7] a następnie lądowały na specjalnym lądowisku Bremgarten (Niemcy). Loty szkoleniowe były wykonywane po wejściu ze Szwajcarii na obszar celny Unii. Rozpoczynały się one i kończyły na specjalnym lądowisku Bremgarten – bez opuszczania obszaru celnego Unii. Następnie helikoptery te odlatywały z lotniska specjalnego w Bremgarten z powrotem do Szwajcarii.

15. Decyzją z dnia 23 maja 2011 r. urząd celny Lörrach cofnął zwolnienie Fuchsa z obowiązku lądowania na lotnisku celnym. Następnie ustalił należności celne po stronie Fuchsa z tytułu używania helikopterów podczas szkoleń.

16. Dług celny Fuchsa miał powstać na gruncie art. 204 ust. 1 lit. a) kodeksu celnego w związku z naruszeniem obowiązków wynikających z procedury odprawy czasowej. Fuchs, jak stwierdzono, używał helikopterów do celów handlowych, bez uzyskania odpowiedniego zezwolenia prawnolotniczego.

17. Decyzją z dnia 2 kwietnia 2012 r. urząd celny w Lörrach oddalił sprzeciw Fuchsa wobec ustalenia należności przywozowych jako bezzasadny. Fuchs zaskarżył tą decyzję do Finanzgericht, Baden-Württemberg (sąd ds. fiskalnych, Baden-Württemberg), co doprowadziło do obecnego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

18. W swojej skardze do sądu odsyłającego, Fuchs podniósł, że zachodziły przesłanki całkowitego zwolnienia z należności przywozowych w związku z procedurą odprawy czasowej środków transportu. Podniósł on, że użytkowanie helikopterów w celach handlowych w rozumieniu rozporządzenia wykonawczego nie miało miejsca, ponieważ nie służyły one „do transportu osób za wynagrodzeniem lub [do] przemysłow[ego] lub handlow[ego] transport[u] towarów za wynagrodzeniem lub bez wynagrodzenia" Wynagrodzenie płacone przez kursantów było uzyskiwane za szkolenie, a nie jako opłata za transport.

19. Urząd celny Lörrach twierdził natomiast, że Fuchs używał helikopterów w celach handlowych. Jego zdaniem osoby były transportowane za wynagrodzeniem. Podniósł, że pojęcie transportu nie ogranicza się do przypadków obejmujących konieczność zmiany miejsca, lecz przeciwnie decydujące znaczenie ma okoliczność, czy *w środku transportu* znajdują się ludzie.

20. W obliczu przedmiotowego sporu o znaczenie „użytkowania w celach handlowych" postanowieniem z dnia 17 lutego 2015 r. otrzymanym przez sekretariat Trybunału w dniu 20 lutego 2015 r. Finanzgericht, Baden-Württemberg (sąd ds. fiskalnych, Baden-Württemberg) orzekł o zawierzeniu toczącego się przednim postępowania i o przedstawieniu Trybunałowi Sprawiedliwości następującego pytania w celu wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

„Czy art. 555 ust. 1 lit. a) rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z […] ustanawiającego przepisy w celu wykonania kodeksu celnego w wersji rozporządzenia Komisji (WE) nr 2286/2003 […] należy interpretować w ten sposób, że odpłatne loty szkoleniowe helikopterami, podczas których na pokładzie znajdują się kursant i instruktor lotu, powinny być także uznawane za użycie środka transportu w celach handlowych?".

21. Fuchs, Komisja oraz Republika Włoska złożyły w niniejszej sprawie uwagi na piśmie. Urząd celny w Lörrach, pozwany w postępowaniu głównym nie złożył uwag na piśmie. Nie złożono wniosku o przeprowadzenie rozprawy i rozprawa nie odbyła się.

7 — Zgodnie z informacjami przekazanymi przez sąd odsyłający, helikoptery zostały wyposażone w taki sposób, że zarówno pilot i drugi pilot może sterować helikopterem niezależnie od siebie. Najwyraźniej miało to miejsce w czasie wszystkich lotów w tej konkretnej sytuacji szkoleniowej.

## IV – **Ocena**

### A – *Wprowadzenie*

22. Trybunałowi zadano pytanie, czy szkolenie lotnicze wchodzi w zakres „użytkowania w celach handlowych” w rozumieniu art. 555 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego (zobacz sekcja B poniżej).

23. Interpretacja tego terminu będzie ważna dla określenia, czy Fuchs kwalifikuje się do zwolnienia z należności celnych na podstawie tej podsekcji. Trybunałowi nie przedstawiono wyraźnego wniosku o przedstawienie stanowiska na temat tego, czy Fuchs potencjalnie kwalifikuje się do objęcia zwolnieniem. Jest to kwestia podlagająca rozstrzygnięciu sądu odsyłającego. Jednakże analiza pojęcia „użytkowania w celach handlowych” nieuchronnie rodzi pytania dotyczące zakresu zwolnienia z należności celnych w przypadku czasowego przywozu „środków transportu”. Uważam zatem, że w celu udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytanie zadane przez sąd odsyłający należy odnieść się również do tej kwestii (patrz sekcja C poniżej).

### B – *Znaczenie „użytkowania w celach handlowych”*

24. „Użytkowanie w celach handlowych” jest jednym z terminów zdefiniowanych w podsekcji rozporządzenia wykonawczego poświęconego całkowitemu zwolnieniu w związku z odprawą czasową środków transportu. Artykuł 555 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego stanowi, że „użytkowanie w celach handlowych” oznacza użycie środków transportu do transportu osób za „wynagrodzeniem” […] [8].

25. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału określenia znaczenia i zakresu danego pojęcia należy dokonać zgodnie z jego zwykłym znaczeniem w języku potocznym, przy jednoczesnym uwzględnieniu kontekstu, w którym zostało ono użyte, i celów uregulowania, którego jest częścią [9].

26. Według powszechnego rozumienia, zwrot „środki transportu” obejmuje helikoptery” [10]. A zatem, kluczowym problemem jest to, czy Fuchs używa helikopterów „do transportu osób za wynagrodzeniem”.

27. Tytułem wstępu w tym względzie, okoliczność, że loty szkoleniowe zaczynają się i kończą w tym samym miejscu oczywiście nie wyłącza ich z pojęcia „transportu osób”. Kiedy odbywają się loty szkoleniowe, w pewnym sensie ma miejsce „transport”, skoro dochodzi do przemieszczania ludzi. Potwierdzające to orzecznictwo Trybunału przedstawia przykłady przejazdów w dwie strony uznawanych za mieszczące się w dziedzinie polityki transportowej [11]. Sprawy te można przytoczyć tytułem analogii w kontekście klasyfikacji celnych.

8 — Jak zauważył sąd odsyłający w pkt 14 jego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, pozostała część definicji: „[…] lub przemysłowy lub handlowy transport towarów za wynagrodzeniem lub bez wynagrodzenia” nie ma znaczenia dla niniejszej sprawy. Zgadzam się.

9 — Zobacz, w obszarze ceł wyrok w sprawie *Digitalnet i inni*, C-320/11, C-330/11, C-382/11 oraz C-383/11, EU:C:2012:745, pkt 38.

10 — Są one także wyraźnie ujęte w zakresie definicji tego terminu w art. 1 lit. a) konwencji stambulskiej obejmującej „wszelkie statki […] włącznie z […] samolot[ami]”.

11 — Wyrok w sprawie *Neukirchinger*, C-382/08, EU:C:2011:27, pkt 19 oraz opinia rzecznika generalnego Mengozziego w sprawie *Neukirchinger*, C-382/08, EU:C:2010:498, pkt 25–30; wyrok w sprawie *Alpina River Cruises i Nicko Tours*, C-17/13, EU:C:2014:191, pkt 29. Zobacz także opinia rzecznika generalnego Szpunara w sprawach połączonych *Trijber i Harmsen*, C-340/14 i C-341/14, EU:C:2015:505, pkt 30–34, która przyjmuje, że „transport” nie jest uzależniony od przeniesienia z punktu A do punktu B.

28. Podobnie, wbrew argumentom przedstawionym przez Fuchsa i Komisję w uwagach pisemnych okoliczność, że kontrola nad samolotem jest przekazywana pomiędzy kursantem a instruktorem, którzy są członkami załogi, oczywiście nie wyklucza zaistnienia transportu. Sytuacja ta może być uważana za nietypowy przykład, lecz jednak nie zmienia to faktu, że ludzie są „przewożeni" w sensie ich przemieszczania [12].

29. Jednak nawet na czysto językowa wykładnia zwrotu „transport osób za wynagrodzeniem" nie wydaje się odnosić do stanu faktycznego w niniejszej sprawie. Występuje tu wynagrodzenie, lecz jest ono wypłacane konkretnie w zamian za szkolenie lotnicze. Innymi słowy, występuje tutaj „szkolenie osób za wynagrodzeniem". „Transport" jest jedynie następstwem szkolenia.

30. Pragnę również zauważyć, że kursant (czyli osoba wypłacająca wynagrodzenie) sam będzie wykonywał „transport" w czasie części, a nawet być może przez cały czas trwania lekcji. Może to być bardziej zrozumiałe, jeśli uznamy lekcje lotu za podobne do nauki jazdy samochodem. Kiedy myślimy o nauce jazdy samochodem, nie rozważamy tych lekcji jako „transportu osób za wynagrodzeniem" w jakimkolwiek normalnym rozumieniu tych słów, lecz raczej jako „szkolenie osób za wynagrodzeniem". To samo dotyczy szkolenia lotniczego.

31. Usługi szkolenia lotniczego, takie jak usługi świadczone przez Fuchsa, są zatem wyłączone z pojęcia „użytkowania do celów handlowych" w rozumieniu art. 555 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego.

32. Interpretacje językowe przepisów prawa Unii powinny być poddane powtórnej ocenie na tle ich kontekstu i celu wyłącznie w sytuacji brzmieniowej niejasności [13]. W niniejszej sprawie brzmienie jest moim zdaniem dość jasne i jednoznaczne. Niemniej w zakresie, w jakim mogłaby pozostawać jakakolwiek niejasność, wykładnia systemowa i celowościowa art. 555 ust. 1 prowadzi do wniosku, że „użytkowanie do celów handlowych" powinno być rozumiane w ten sposób, że oznacza, iż transport powinien być głównym celem podlegającej odpłatności usługi.

33. Jeśli chodzi o kontekst historyczny omawianego przepisu, definicja „użytkowania do celów handlowych" z biegiem czasu zmieniała swój zakres w pouczający sposób.

34. Pierwotnie stosowano pojęcie „użytkowania do celów gospodarczych". Definiowano to jako „użycie środków transportu przy bezpośrednim wykonywaniu działalności wykonywanej odpłatnie lub w celu zarobkowym"[tłumaczenie nieoficjalne] [14]. Termin ten został następnie zastąpiony przez „użytkowanie do celów handlowych" [tłumaczenie nieoficjalne], co było definiowane jako „użytkowanie środków transportu osobowego lub towarowego za wynagrodzeniem lub w ramach działalności gospodarczej przedsiębiorstwa" [tłumaczenie nieoficjalne] [15]. Obydwie te definicje wyraźnie objęłyby rodzaj działalności z zakresu szkoleń lotniczych takiej jak prowadzona przez Fuchsa.

12 — Chcę podkreślić, że nie obejmuje to jakiejkolwiek oceny, czy dana działalność stanowi działalność transportową. Porównaj z wydanym przez Komisję „Podręcznikiem wdrażania dyrektywy o usługach". Przedmiotowy niewiążący dokument zawiera uwagę, że wyłączenie dotyczące usług transportowych w art. 2 ust. 2 lit. d) dyrektywy 2006/123/WE 2006/123/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 12 grudnia 2006 r. dotyczącej usług na rynku wewnętrznym („dyrektywa o usługach") „nie obejmuje usług, które same w sobie nie są tego rodzaju usługami, np. usług szkół jazdy […]".

13 — Wyrok w sprawie ECB/Niemcy, C-220/03, EU:C:2005:748, pkt 31; wyrok w sprawie Carboni e derivati, C-263/06, EU:C:2008:128, pkt 48.

14 — Artykuł 1 ust. 2 lit. d) rozporządzenia Rady (EWG) nr 1855/89 z dnia 14 czerwca 1989 r. w sprawie odprawy czasowej środków transportu (Dz.U. L 186, s. 8).

15 — Rozporządzenie Komisji (WE) nr 993/2001 z dnia 4 maja 2001 r. zmieniające rozporządzenie (EWG) nr 2454/93 ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.U. L 141, s. 1). Zobacz art. 1 pkt 28, zastępujący Tytuł III tego rozporządzenia wraz z (między innymi) art. 555 ust. 1. Dla kompletności wywodu można by dodać, że pierwotne rozporządzenie wykonawcze z 1993 r. zawierało taką samą definicję „użytkowania do celów handlowych", która pojawia się w obecnej wersji rozporządzenia wykonawczego (w pierwotnej wersji rozporządzenia wykonawczego definicja pojawiła się w art. 670). Myląco definicja ta została tymczasowo rozszerzona rozporządzeniem Komisji (WE) nr 993/2001, zanim pierwotna definicja została na koniec przywrócona przez rozporządzenie Komisji (WE) nr 2286/2003, jak to wyjaśniono w punkcie 35.

35. Jednakże definicja „użytkowania do celów handlowych” została następnie zawężona rozporządzeniem Komisji (WE) nr 2286/2003 do brzmienia znajdującego się obecnie w art. 555 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego (i znajdującego zastosowanie w odnośnym okresie). Zostało to uczynione wyraźnie w celu doprowadzenia go do zgodności z definicją „użytkowania w celach handlowych” w konwencji stambulskiej [16].

36. A zatem przed modyfikacjami wprowadzonymi przez rozporządzenie Komisji (WE) nr 2286/2003 „użytkowanie w celach handlowych” obejmowało trzy rodzaje sytuacji:

— „użycie środków transportu osobowego […] za wynagrodzeniem”;

— „użycie środków transportu […] towarowego za wynagrodzeniem”;

— „użycie środków transportu […] w ramach działalności gospodarczej przedsiębiorstwa”.

37. Wyżej wymieniona trzecia z kolei szeroka kategoria obejmowała wszelkie przypadki użycia środków transportu w kontekście działalności gospodarczej a) zarówno odpłatnie, jak i nieodpłatnie oraz b) niezależnie od celu użycia.

38. W przeciwieństwie do powyższego, w następstwie modyfikacji dokonanych przez rozporządzenie Komisji (WE) nr 2286/2003, „użytkowanie do celów handlowych” obejmowało wyłącznie:

— „użycie środków transportu do transportu osób za wynagrodzeniem”;

— „użycie środków transportu do […] przemysłow[ego] lub handlow[ego] transport[u] towarów za wynagrodzeniem lub bez wynagrodzenia”.

39. Przedmiotowe modyfikacje dostrzegalnie usunęły z zakresu „użytkowania do celów handlowych” trzecią szeroką kategorię „użycia środków transportu […] w ramach działalności gospodarczej”.

40. Można zatem wnioskować, że usunięcie wspomnianej szerokiej kategorii oznacza, że nieodpłatny transport osób został usunięty z zakresu pojęcia „użytkowanie w celach handlowych”. Jednakże wbrew sugestiom poczynionym przez sąd odsyłający, usunięcie to zawęziło zakres pojęcia „użytkowanie w celach handlowych” w inny sposób poprzez nadanie znaczenia celowi użytkowania (zobacz pkt 37 powyżej).

41. Wynika z tego, że pojęcie „użytkowania do celów handlowych” nie obejmuje *wszystkich* sytuacji, w których jest podejmowana działalność gospodarcza obejmująca środki transportu i ma miejsce przewóz osób w szerokim znaczeniu. Definicja ta jest węższa. Wymaga ona uwzględnienia głównego celu działalności. Dlatego też odnosi się do działalności gospodarczej, *która ma za główny cel transport osób*.

42. Głównym celem szkolenia lotniczego takiego jak szkolenie przeprowadzane przez Fuchsa wyraźnie *nie* jest transport osób. Podobnie jak w przypadku lekcji jazdy, głównym celem wykonywania i świadczeniem podlegającym odpłatności jest szkolenie. Transport jest zwykłym następstwem. Szkolenie lotnicze prowadzone przez Fuchsa *nie* jest zatem objęte zakresem pojęcia „użytkowania do celów handlowych”.

16 — Motyw 12 rozporządzenia Komisji (WE) nr 2286/2003.

43. W świetle powyższego, odpowiedziałbym na pytanie zadane przez sąd odsyłający w następujący sposób: odpłatne loty szkoleniowe helikopterami, podczas których na pokładzie znajdują się kursant i instruktor lotu, nie powinny być uznawane za użytkowanie środka transportu w celach handlowych w rozumieniu art. 555 ust. 1 lit. a) rozporządzenia wykonawczego.

## C – *Artykuł 558 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego*

### 1. Wprowadzenie

44. Artykuł 555 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego zawiera pewną liczbę definicji. Jednakże merytoryczne przesłanki zwolnienia z ceł przywozowych zostały zawarte w art. 556 i nast. Tylko niektóre z tychże przesłanek czynią użytek z terminów zdefiniowanych w art. 555 ust. 1.

45. Sąd odsyłający nie przedstawił wprost żadnych pytań co do wykładni art. 558 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego. Kwestia tego, czy Fuchs w istocie kwalifikuje się do zwolnienia na podstawie tego przepisu podlega właściwości sądu odsyłającego podejmującego decyzję w sytuacji pełnej wiedzy o poszczególnych okolicznościach faktycznych danej sprawy.

46. Niemniej jednak, w celu udzielenia użytecznej odpowiedzi sądowi odsyłającemu uważam za konieczne, aby wypowiedzieć się na temat ogólnego zakresu stosowania artykułu 558 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego [17]. Jest tak również po części dlatego, że Komisja przedstawiła szczegółowe uwagi na piśmie w tej kwestii.

### 2. Zakres zwolnienia na gruncie art. 558 ust. 1

47. Artykuł 558 ust. 1 lit. a), b) and c) wprowadzają trzy przesłanki zwolnienia dotyczące odprawy czasowej środków transportu. Tylko jedna z tych trzech przesłanek – z art. 558 ust. 1 lit. c) – zawiera odniesienie do „użytkowania w celach handlowych".

48. Na podstawie art. 558 ust. 1 lit. c), w sytuacji użycia środków transportu do celów handlowych, zazwyczaj mogą one podlegać zwolnieniu, jeżeli transport „zaczyna się lub kończy poza obszarem celnym Wspólnoty". Jednakże nie jest to przesłanka konieczna, którą należałoby spełnić w celu kwalifikowania się do *jakiegokolwiek* zwolnienia na podstawie art. 558 ust. 1. Ograniczenie to znajduje zastosowanie tylko do szczególnych przypadków podlegających lit. c), tj. przypadków „użytkowania [środka transportu] w celach handlowych". Innymi słowy, zwolnienie na zasadzie art. 558 ust. 1 może być udzielone w przypadku spełnienia przesłanek w lit. a) i b), bez stosowania w danej sprawie lit. c).

49. Z powodów podanych powyżej w sekcji IV (B) niniejszej opinii, rodzaj działań szkoleniowych prowadzonych przez Fuchsa *nie* wchodzi w zakres pojęcia „użytkowania do celów handlowych". W rezultacie fakt, że działania te nie muszą „zaczyna[ć] się lub kończy[ć] poza obszarem celnym Wspólnoty" nie ma decydującego znaczenia dla zakwalifikowania się do zwolnienia na mocy art. 558 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego.

50. W swoich pisemnych uwagach Komisja twierdzi, że szkolenie lotnicze nie stanowi „użytkowania do celów handlowych". Jednakże następnie sugeruje, że szkolenia lotnicze nie mogą jednak korzystać ze zwolnienia na podstawie art 558 ust. 1. W obu przypadkach Komisja twierdzi, że jest tak przede wszystkim dlatego, że głównym celem szkoleń lotniczych prowadzonych przez Fuchsa *nie* jest transport towarów lub osób.

17 — Zobacz w tym względzie dla przykładu wyrok w sprawie *AIFA i Ministero della Salute*, C-452/14, EU:C:2015:644, pkt 33 i 34.

51. Z powodów już wymienionych, zgadzam się z pierwszym z tychże argumentów. Jednakże nie zgadzam się dokonaną przez Komisję wykładnią zakresu art. 558 ust. 1 z następujących powodów.

52. Komisja podnosi, że zwolnienie na zasadzie art. 558 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego skierowane jest wyłącznie na sytuacje, w których środek transportu jest używany *do transportu* (który jej zdaniem nie ma tutaj miejsca).

53. W tym względzie Komisja twierdzi, że różne definicje zawarte w art 555 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego zakładają, że wszystkie środki transportu są używane specjalnie dla potrzeb transportu. W związku z tym, zwolnienie powinna być dostępne tylko wówczas, gdy celem danej działalności jest transport. Uważa ona, że wniosek ten znajduje również oparcie w zdaniu wstępnym art 558 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego. Na koniec Komisja powołuje się na wyrok w sprawie Siig w celu poparcia tezy, że zwolnienie dla odprawy czasowej ma zastosowanie tylko wtedy, gdy prowadzona jest określona operacja transportowa [18].

54. Nie uważam tych argumentów za przekonywujące.

55. Po pierwsze, nie ma wyraźnego ograniczenia dostępności zwolnienia w odniesieniu do odprawy czasowej środków transportu do sytuacji, gdy środki transportu są używane specjalnie do celów transportowych. Ograniczenia takiego nie sposób odnaleźć w artykule 558 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego. Podobnie, w gruncie rzeczy nie da się go odnaleźć w którymkolwiek z różnych innych przyczyn całkowitego zwolnienia wymienionych w artykułach 556–561 rozporządzenia wykonawczego. Nie ma go także w konwencji stambulskiej. W szczególności, nie występuje ono w definicji „środków transportu" w art. 1 lit. a) załącznika C do tej konwencji.

56. Takie wyraźne, celowościowo zorientowane ograniczenie byłoby jednak łatwe do wprowadzenia. Rzeczywiście, ograniczenie takie zostało uwzględnione w większości innych podstaw do zwolnienia z należności celnych w przypadku odprawy czasowej [19].

57. Moim zdaniem, brak takiego wyraźnego ograniczenia jest sam w sobie wystarczającym powodem do odrzucenia argumentu Komisji w tej kwestii. Dla kompletności wywodu chciałbym jednak dodać, że ograniczenie takie nie może być także dorozumiane.

58. Pierwsze zdanie art. 558 ust. 1 odnosi się do „środk[ów] transportu drogowego, kolejowego, lotniczego, morskiego i wodnego transportu śródlądowego" bez żadnych ograniczeń z punktu widzenia funkcji lub celu. Artykuł 558 ust. 1 lit. a) i b) są również neutralne, odwołując się do obiektywnych kryteriów, a mianowicie miejsca rejestracji i siedziby. Artykuł 558 ust. 1 lit. c) nie stosuje się w ogóle, z wyjątkiem przypadków „użytkowania do celów handlowych" środka transportu.

59. Po drugie Komisja podnosi, że *definicje* zawarte w art. 555 ust. 1 zakładają, że środki transportu w nim wymienione są wykorzystywane specjalnie do celów transportowych (w przeciwieństwie do na przykład celów szkoleniowych). Na tej podstawie Komisja wnioskuje, że zwolnienie dla odprawy czasowej środków transportu na podstawie art 558 ust. 1 wymaga, aby te środki transportu były używane specjalnie do celów transportowych.

60. Nie zgadzam się z powyższym. Definicje i podstawy zwolnienia nie powinny być mylone.

61. Daleko idące wnioskowanie proponowane przez Komisję wymagałoby solidnego uzasadnienia, a dowody w tym przypadku są w najlepszym razie niejednoznaczne.

18 — Wyrok w sprawie *Siig* (C-272/03, EU:C:2004:805), pkt 18.

19 — Zobacz na przykład art. 563 rozporządzenia wykonawczego: „sportowy"; art. 566 rozporządzenia wykonawczego: „przeznaczony do celów diagnostycznych lub leczniczych"; art. 568 rozporządzenia wykonawczego: „do celów prezentacji przed skomercjalizowaniem"; i art. 569 rozporządzenia wykonawczego: „z zamiarem ich wykorzystania jako wyposażenie zawodowe".

62. W tym względzie pragnę zauważyć, że:

— Jak uznaje sama Komisja, tylko dwie spośród trzech definicji zawartych w art. 555 ust. 1 zawierają jakiekolwiek ograniczenie funkcjonalne. Definicja „użytkowania do celów prywatnych" takiego ograniczenia nie zawiera. Prawdą jest, że definicja „użytkowania do celów prywatnych" w wersji angielskiej konwencji stambulskiej jest również niewątpliwie funkcjonalna. Jednakże nie ma to miejsca w przypadku wersji francuskiej, która jest neutralna.

— Definicja „środków transportu" zawarta w konwencji stambulskiej jest neutralna w odniesieniu do funkcji [20]. W tekście pierwotnym rozporządzenia wykonawczego „środki transportu" były wyraźnie zdefiniowane w sposób funkcjonalny: „wszelkie środki używane *do transportu osób lub towarów* […]"[tłumaczenie nieoficjalne] [21] (podkreślenie dodane). Jednakże definicja ta została następnie uchylona [22]. Gdyby Komisja miała rację, jej argument powinien logicznie znajdować zastosowanie do wszystkich podstaw zwolnienia odprawy czasowej środków transportu (nie tylko do art 558 ust. 1) [23].

63. Po trzecie, na koniec, nie zgadzam się z dokonaną przez Komisję interpretacją wyroku w sprawie Siig.

64. Sprawa Siig dotyczyła drogowego przewozu towarów. W zakresie mającym znaczenie w obecnej sprawie towary w tamtej sprawie były przewożone przez jeden pojazd na terytorium Unii, wyładowywane, a następnie odbierane przez inny pojazd w celu przetransportowania poza Unię. Podnoszono prawo do zwolnienia na podstawie tego, że miało miejsce „użytkowanie w celach handlowych" obejmujące transport, który rozpoczął lub zakończył się poza Unią (aczkolwiek przy użyciu dwóch różnych pojazdów).

65. Trybunał uznał, że w takich przypadkach nie można domagać się zwolnienia. Stwierdził, że „możliwość skorzystania z procedury odprawy czasowej jest bezpośrednio uzależniona od wykonywania przy użyciu danego pojazdu ściśle określonego przewozu, tj. przewozu związanego z przekroczeniem przez ten pojazd i przewożone towary lub osoby zewnętrznej granicy obszaru celnego Wspólnoty" [24].

66. Komisja zdaje się wnosić z tego, że każde zwolnienie dla odprawy czasowej wymaga wyraźnie określonego „przewozu" (a nie np. lotu szkoleniowego). Jest to moim zdaniem nieprawidłowa interpretacja wyroku w sprawie Siig. W wyroku w sprawie Siig, Trybunał wymagał istnienia ściśle określonego „przewozu". Jednakże miało to miejsce, ponieważ jedną z przesłanek zwolnienia w tamtej sprawie było to, aby transport „zaczyna[ł] się lub kończy[ł] poza obszarem celnym Wspólnoty" [25].

67. Ponadto wymóg taki znajdowałby także zastosowanie na podstawie art. 558 ust. 1 *wyłącznie* w przypadkach, w których zwolnienia żąda się specjalnie „w przypadku zastosowania handlowego" [26].

20 — Artykuł 1 lit. a) załącznika C do konwencji stambulskiej.

21 — Artykuł 670 w brzmieniu pierwotnym rozporządzenia wykonawczego: zobacz wyjaśniający to szczegółowo przypis 15 powyżej.

22 — Jest wątpliwe, aby ograniczenie to zostało uznane za zgodne z definicją neutralną zawartą w konwencji stambulskiej (patrz powyżej w odniesieniu do definicji „użytkowania do celów handlowych", która została zmodyfikowana z tego samego powodu).

23 — Stwierdza się wyraźnie, że definicje zawarte w art. 555 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego znajdują zastosowanie całej subsekcji, w której są umieszczone.

24 — Wyrok w sprawie Siig (C-272/03, EU:C:2004:805), pkt 17.

25 — Wyrok w sprawie Siig (C-272/03, EU:C:2004:805), pkt 17.

26 — Istotnie, jak wspomniano powyżej, wyrok w sprawie Siig również dotyczył „użytkowania do celów handlowych".

3. Wnioski w zakresie art. 558 ust. 1

68. Z powodów przedstawionych powyżej nie uważam, aby zwolnienie na podstawie art. 558 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego do sposobów użytkowania, które nie stanowią „użytkowania w celach handlowych" było ograniczone do przypadków, w których odnośny środek transportu służy specjalnie do transportu.

69. Na koniec, to do sądu odsyłającego należy decyzja, czy Fuchs w tym przypadku kwalifikuje się do zwolnienia. W ten sposób sąd odsyłający powinien zapewnić zgodność z ogólnymi zasadami prawa Unii, w tym, zasadami ochrony uzasadnionych oczekiwań lub praw nabytych.

70. Jak wynika z postanowienia odsyłającego, Fuchs ubiegał się i uzyskał zwolnienie w związku z odprawą czasową. Następnie zostało ono cofnięte z mocą wsteczną przez wzgląd na charakter działalności Fuchsa i w świetle konkretnej interpretacji art. 555 i 558 rozporządzenia wykonawczego. Jak podkreśla Komisja, znaczenie może mieć również szereg innych podstaw zwolnienia wymienionych w rozporządzeniu wykonawczym, choć nie jest jasne, czy Fuchs będzie spełniał warunki tychże zwolnień. Ponownie należy podkreślić, że są to sprawy podlegające rozstrzygnięciu sądu odsyłającego.

## V – **Wnioski**

71. W świetle powyższego proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytanie przedstawione mu przez Finanzgericht, Baden-Württemberg (sąd ds. fiskalnych, Baden-Württemberg,) w następujący sposób:

Odpłatne loty szkoleniowe helikopterami, podczas których na pokładzie znajdują się kursant i instruktor lotu, nie stanowią użytkowania środka transportu w celach handlowych w rozumieniu art. 555 ust. 1 lit. a) rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny zmienionego rozporządzeniem Komisji (WE) nr 2286/2003 z dnia 18 grudnia 2003 r.