



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 3 września 2015 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Podatki — Podatek od wartości dodanej (VAT) — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 148 lit. a) — Dostawa towarów — Pojęcie — Zwolnienie — Dostawy towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego jednostek pływających przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu — Dostawy realizowane na rzecz pośredników działających we własnym imieniu

W sprawie C-526/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Mokestinį ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Litwa) postanowieniem z dnia 30 września 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 7 października 2013 r., w postępowaniu:

„Fast Bunkering Klaipėda” UAB

przeciwko

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: L. Bay Larsen, prezes izby, K. Jürimäe, J. Malenovský (sprawozdawca), M. Safjan i A. Prechal, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 4 grudnia 2014 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu „Fast Bunkering Klaipėda” UAB przez I. Misiūnasa, atstovas,
- w imieniu rządu litewskiego przez D. Kriauciūnasa, R. Krasuckaitę oraz D. Stepanienę, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez C. Colelli oraz A. Collabollettę, avvocati dello Stato,

* Język postępowania: litewski.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz A. Steiblytė, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 5 marca 2015 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 148 lit. a) 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).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką „Fast Bunkering Klaipėda” UAB (zwaną dalej „FBK”) a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (krajową dyrekcją ds. podatków przy ministerstwie finansów Republiki Litewskiej) w przedmiocie statusu dostawy paliwa dokonanej na rzecz pośredników działających we własnym imieniu w kontekście podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).

Ramy prawne

Prawo międzynarodowe

- 3 Konwencja o międzynarodowym lotnictwie cywilnym, podpisana w Chicago (Stany Zjednoczone) dnia 7 grudnia 1944 r., została ratyfikowana przez wszystkie państwa członkowskie Unii Europejskiej, przy czym sama Unia nie jest stroną tej konwencji. Konwencja ta określa w szczególności zasady dotyczące rejestracji statków powietrznych oraz zezwoleń na loty.

Prawo Unii

- 4 Dyrektywa 2006/112 uchyliła i zastąpiła z dniem 1 stycznia 2007 r. szóstą dyrektywę 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, zwaną dalej „szóstą dyrektywą”).
- 5 Artykuł 14 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„1. »Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

2. Poza czynnością, o której mowa w ust. 1, za dostawę towarów uznaje się następujące czynności:

[...]

c) przekazanie towaru na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja płacona jest od zakupu lub sprzedaży.

[...]”.

6 Artykuł 131 tej dyrektywy stanowi:

„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 stosuje się [...] na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć”.

7 Artykuł 146 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stwierdza:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

a) dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę lub na jego rzecz poza terytorium Wspólnoty;

[...]”.

8 Artykuł 148 lit. a) dyrektywy 2006/112 przejmuje w analogicznym brzmieniu przepis art. 15 pkt 4 szóstej dyrektywy. Artykuł 148 przewiduje:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

a) dostawy towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego jednostek pływających przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu i przewożących odpłatnie pasażerów lub używanych do celów handlowych, przemysłowych lub do połowów [...];

[...]

e) dostawy towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego statków powietrznych używanych przez linie lotnicze zajmujące się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych;

f) dostawę, przebudowę, naprawę, konserwację, czarterowanie oraz wynajem statków powietrznych, o których mowa w lit. e), jak również dostawę, wynajem, naprawę oraz konserwację sprzętu będącego częścią tych statków powietrznych lub służącego ich eksploatacji;

[...]”.

Prawo litewskie

9 Artykuł 44 ustawy Republiki Litewskiej nr IX-751 z dnia 5 marca 2002 r. o podatku od wartości dodanej (Žin. 2002, nr 35-1271), zmienionej ustawą nr X-261 z dnia 21 czerwca 2005 r. (Žin. 2005, nr 81-2944) (zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”), przewiduje:

„1. Dostawy towarów podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT według stawki zerowej, w sytuacji gdy dostarczane towary stanowią zaopatrzenie statków, o których mowa w art. 43 ust. 1 niniejszej ustawy [a mianowicie »statków morskich przeznaczonych do przewozu pasażerów i ładunków na trasach międzynarodowych lub świadczących odpłatnie inne usługi«] [...].

[...]

3. W niniejszej ustawie [...] paliwa (paliwa silnikowe) i smary określane są mianem zapasów”.

Okoliczności faktyczne w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne

- 10 FBK jest zarejestrowana do celów podatku VAT na Litwie.
- 11 W okresie pomiędzy 1 października 2008 r. a 31 grudnia 2011 r. FBK zaopatrywała w paliwo, na litewskich wodach terytorialnych, statki przeznaczone do żeglugi na pełnym morzu. Paliwo to pochodziło od państw trzecich i było składowane na Litwie w ramach procedury składu celnego. Na podstawie tej procedury pobór podatku VAT należnego od przywozu tego paliwa był zawieszony, dopóki nie zostało ono dopuszczone do swobodnego obrotu w Unii Europejskiej.
- 12 Gdy FBK otrzymywała zamówienie, dane paliwo opuszczało skład celny i FBK dokonywała niezbędnych formalności. Paliwo było następnie sprzedawane „bez kosztów na pokładzie”, czyli bez kosztów transportu i innych związanych z tym kosztów oraz opłat, a także bez ubezpieczenia, a FBK samodzielnie tankowała je do zbiorników paliwowych statków.
- 13 Zamówienia były jednak kierowane do FBK nie przez podmioty eksploatujące statki, lecz przez pośredników mających siedzibę w różnych państwach członkowskich, którym to pośrednikom FBK wystawiała faktury z tytułu sprzedaży. Pośrednicy ci działali we własnym imieniu zarówno wobec FBK, jak i wobec podmiotów eksploatujących statki, kupując od FBK i sprzedając tym ostatnim. Na rozprawie przedstawiciel FBK wyjaśnił, że pośrednicy ci nigdy osobiście nie realizowali jakichkolwiek dostaw paliwa, bowiem ich rola polegała głównie na gromadzeniu zamówień i zapewnianiu zapłaty za dostarczone paliwo. Dopiero gdy paliwo zostało zatankowane do zbiorników statków, FBK mogła określić faktycznie przekazaną ilość i wystawić odpowiednią fakturę.
- 14 Wychodząc z założenia, że sprzedaż rozpatrywanego paliwa była zwolniona z podatku VAT na podstawie przepisów litewskich transponujących art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112, FBK zastosowała do tych dostaw paliwa zerową stawkę podatku VAT.
- 15 W wyniku kontroli podatkowej dotyczącej okresu wskazanego w pkt 11 niniejszego wyroku Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (inspekcja podatkowa okręgu Kłajpedy) sporządziła w dniu 15 lutego 2013 r. protokół, w którym wskazała, że skoro dane paliwo było sprzedawane nie bezpośrednio przez FBK podmiotom eksploatującym statki, lecz pośrednikom działającym we własnym imieniu, należy uważać, że pośrednicy odsprzedawali paliwo tym podmiotom. W konsekwencji FBK nie mogła stosować zwolnienia przewidzianego w art. 44 ust. 1 ustawy o podatku VAT, ponieważ zwolnienie to ma zastosowanie tylko w wypadku dostawy towarów podmiotom eksploatującym statki morskie przeznaczone do przewozu pasażerów i ładunków na trasach międzynarodowych.
- 16 Decyzją z dnia 26 marca 2013 r., na podstawie protokołu sporządzonego w dniu 15 lutego 2013 r., Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija określiła inną wysokość zobowiązania podatkowego w stosunku do wysokości wykazanej w deklaracji przez FBK na podstawie zerowej stawki podatku VAT do spornych dostaw paliwa, w kwocie 37 847 771 litów litewskich (LTL), czyli około 11 mln EUR.
- 17 W dniu 15 kwietnia 2013 r. FBK wniosła odwołanie od decyzji Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija do Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.
- 18 Decyzją z dnia 27 czerwca 2013 r. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos oddaliła to odwołanie na tej podstawie, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału wynikającym z wyroków *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262) i *Elmeke* (od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563) zwolnienie przewidziane w art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112 dla dostaw towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego jednostek pływających przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu, transpozycję którego to przepisu stanowi art. 44 ust. 1 ustawy o podatku VAT, może mieć zastosowanie tylko na ostatnim etapie łańcucha sprzedaży spornych towarów, gdy są one dostarczane eksploatującemu statek podmiotowi, który będzie z nich korzystać.

- 19 W dniu 30 lipca 2013 r. FBK wniosła skargę na tę decyzję do Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisji sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej).
- 20 Organ ten uznał, że istnieje wątpliwość co do kwestii, czy możliwe jest zastosowanie argumentacji Trybunału użytej w wyroku *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262) do sytuacji, w której, po pierwsze, dane towary są tankowane do zbiorników statków, które zostaną wykorzystane przez podatnika, a po drugie, faktycznie miały miejsce wystarczające kontrole pozwalające zapewnić skuteczne wykorzystanie towarów w celu zaopatrzenia w paliwo statków przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu. W wyroku *A* (C-33/11, EU:C:2012:482) Trybunał przyznał bowiem, że zwolnienie, przewidziane w obecnym art. 148 lit. f) dyrektywy 2006/112 dla dostaw statków powietrznych, może mieć zastosowanie do wcześniejszych dostaw na końcowym etapie łańcucha sprzedaży, w szczególności na tej podstawie, iż przy uwzględnieniu rodzaju danych towarów, a także zwłaszcza mechanizmów rejestracji i zezwoleń, jakim podlega ich eksploatacja, to rozszerzenie zwolnienia nie wydaje się powodować, dla państw członkowskich i danych podmiotów, ograniczeń trudnych do pogodzenia z właściwym i prostym zastosowaniem zwolnień, przewidzianym w obecnym art. 131 dyrektywy 2006/112.
- 21 W tych okolicznościach Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės postanowiła zawiesić postępowanie i przedłożyć Trybunałowi następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że oznacza on, iż zawarte w nim uregulowania dotyczące zwolnienia z podatku VAT mają zastosowanie nie tylko do dostaw na rzecz podmiotu eksploatującego statek przeznaczony do żeglugi na pełnym morzu, który to podmiot wykorzystuje dostarczone towary do zaopatrzenia statku, lecz także do dostaw innych niż te realizowane na rzecz podmiotu eksploatującego statek, a mianowicie na rzecz [pośredników działających we własnym imieniu], jeżeli w chwili dostawy ostateczne przeznaczenie towarów jest z góry znane i wykazane w należyty sposób, a potwierdzające to dowody zostają przedłożone organom podatkowym zgodnie z przewidzianymi prawem wymogami?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 22 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że przewidziane w tym przepisie zwolnienie ma zastosowanie do dostaw towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego dokonanych na rzecz pośredników działających we własnym imieniu, jeżeli w chwili dostawy ostateczne przeznaczenie towarów jest znane i zostało wykazane w należyty sposób, a potwierdzające to dowody zostają przedłożone organom podatkowym zgodnie z przepisami krajowymi.
- 23 Należy przypomnieć, że art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112 przewiduje, iż z podatku VAT zwolnione są dostawy towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego jednostek pływających przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu i przewożących odpłatnie pasażerów lub używanych do celów handlowych, przemysłowych lub do połowów.
- 24 Na wstępie trzeba stwierdzić, że przepis ten został sformułowany w taki sam sposób jak art. 15 pkt 4 szóstej dyrektywy, którą uchyliła i zastąpiła dyrektywa 2006/112.
- 25 W konsekwencji orzecznictwo Trybunału dotyczące art. 15 pkt 4 szóstej dyrektywy jest co do zasady właściwe do interpretacji art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112.
- 26 Zgodnie z tym orzecznictwem transakcje polegające na zaopatrzeniu w paliwo i zaopatrzeniu ogólnym jednostek pływających przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu są zwolnione, bowiem są to transakcje równoznaczne z wywozem (wyrok *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, pkt 21).

- 27 W związku z tym, podobnie jak zwolnienie przewidziane dla wywozów stosuje się wyłącznie do końcowej dostawy towarów wywożonych przez sprzedawcę lub na jego rachunek, tak zwolnienie przewidziane w art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112 nie może zostać rozszerzone na dostawy tych towarów na wcześniejszym etapie sprzedaży (zob. podobnie wyrok *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, pkt 22).
- 28 Wniosek taki znajduje ponadto potwierdzenie w okoliczności, że rozszerzenie zwolnienia na etapy wcześniejsze od końcowej dostawy towarów na rzecz podmiotu eksploatującego statki, który wykorzysta je do celów ich zaopatrzenia, wymagałoby, aby państwa ustanowiły mechanizmy kontroli i nadzoru w celu zapewnienia ostatecznego przeznaczenia dostarczonych towarów objętych zwolnieniem. Zamiast uproszczenia procedur administracyjnych mechanizmy te oznaczałyby dla państw i zainteresowanych podatników ograniczenia, które byłyby trudne do pogodzenia z właściwym i prostym stosowaniem zwolnień, wymaganym w art. 131 dyrektywy 2006/112 (zob. podobnie wyrok *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, pkt 24).
- 29 Wynika z tego, że aby można było skorzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112, dostawa towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego powinna zostać dokonana na rzecz podmiotu eksploatującego statki przeznaczone do żeglugi na pełnym morzu, który je wykorzysta, i w konsekwencji powinna nastąpić na ostatnim etapie łańcucha sprzedaży tych towarów.
- 30 Należy też zbadać, czy dostawa towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego na rzecz pośredników działających we własnym imieniu, takich jak w postępowaniu głównym, spełnia warunki określone w poprzednich punktach.
- 31 W tym względzie należy stwierdzić, że dyrektywa 2006/112 nie stosuje pojęcia pośrednika działającego we własnym imieniu.
- 32 Z art. 14 ust. 2 lit. c) tej dyrektywy wynika bowiem, że przekazanie towaru na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja płacona jest od zakupu lub sprzedaży, należy uważać za dostawę towarów.
- 33 Umowa dotycząca prowizji co do zasady stanowi porozumienie, poprzez które pośrednik zobowiązuje się do dokonania we własnym imieniu, ale na rachunek osoby trzeciej, jednej czynności prawnej lub większej ich liczby.
- 34 W konsekwencji dostawa towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego dokonana na rzecz pośredników działających we własnym imieniu, nawet jeśli działają oni na rachunek podmiotów eksploatujących statki, którzy je wykorzystują, powinna zostać oddzielona, do celów art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112, od dostawy dokonanej na rzecz tych podmiotów.
- 35 Dostawa towarów dokonana na rzecz pośrednika działającego we własnym imieniu nie następuje na ostatnim etapie łańcucha sprzedaży tych towarów, przy założeniu, że uważa się, iż pośrednik ów nabył je nie w celu ich wykorzystania, lecz odsprzedaży na rzecz podmiotów trzecich.
- 36 Wynika z tego, że dostawa towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego dokonana na rzecz pośredników działających we własnym imieniu, takich jak w postępowaniu głównym, co do zasady nie może być uważana za dostawę taką jak przewidziana w art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112, a zatem nie może korzystać ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie.
- 37 Trybunał przyznał jednak, wprawdzie w kontekście art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy, którego przepis został prawie identycznie powtórzony w art. 148 lit. f) dyrektywy 2006/112, że przewidziane w nim zwolnienie ma zastosowanie również do dostawy statku powietrznego na rzecz podmiotu, który sam nie jest przedsiębiorstwem lotniczym zajmującym się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych, lecz nabywa ten statek powietrzny w celu jego wyłącznego wykorzystania przez

takie przedsiębiorstwo, nie przenosząc na nie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, jeżeli wykorzystanie to jest znane i zostało wykazane w należyty sposób. W tym względzie Trybunał podkreślił między innymi, że z uwagi na rodzaj omawianego towaru, a także w szczególności z uwagi na mechanizmy rejestracji i zezwoleń, od jakich uzależnione jest jego wykorzystywanie, sprawdzenie rzeczywistego charakteru takiego wykorzystania nie może tworzyć dla państw i zainteresowanych podmiotów przeszkód, których nie można by było pogodzić z prawidłowym i prostym stosowaniem zwolnień (zob. podobnie wyrok A, C-33/11, EU:C:2012:482, pkt 56, 57).

- 38 Sąd odsyłający zastanawia się nad kwestią, czy orzecznictwo to jest właściwe do celów wykładni art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112 i czy może prowadzić do stosowania rzeczonoego przepisu do dostaw towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego dokonanych na rzecz pośredników działających we własnym imieniu, jeżeli w chwili dostawy ostateczne przeznaczenie towarów jest znane i wykazane w należyty sposób, a potwierdzające to dowody zostają przedłożone organom podatkowym zgodnie z przepisami krajowymi.
- 39 W tym względzie należy na wstępie przypomnieć, że w pkt 53 wyroku A (C-33/11, EU:C:2012:482) Trybunał wyraźnie stwierdził, iż w odniesieniu do wykładni art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy – przepisu, którego brzmienie jest identyczne z brzmieniem art. 148 lit. f) dyrektywy 2006/112 – nie należy przenosić rozwiązań przyjętych w wyroku *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262) odnośnie do wykładni art. 15 pkt 4 szóstej dyrektywy, którego treść jest identyczna z treścią art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112.
- 40 Następnie należy stwierdzić, że nawet jeśli zwolnienia przewidziane w art. 148 lit. a) i f) dyrektywy 2006/112 mają tę cechę wspólną, iż ich stosowanie jest uzależnione od przyszłego wykorzystania danych towarów, to jednak wskazane towary, czyli paliwo w pierwszym przypadku i statek powietrzny w drugim, mają radykalnie odmienny charakter, tak że w żaden sposób nie narzuca się ewentualna analogia pomiędzy tymi dwoma odpowiednimi systemami zwolnienia.
- 41 Ponadto zwolnienia z podatku VAT przewidziane w art. 148 dyrektywy 2006/112 stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii, które w konsekwencji powinny podlegać jednolitej wykładni i jednolitemu stosowaniu w całej Unii (zob. podobnie wyrok *Unterpertinger*, C-212/01, EU:C:2003:625, pkt 34).
- 42 W wyroku A (C-33/11, EU:C:2012:482) Trybunał – aby dojść do wniosku, zgodnie z którym dane zwolnienie mogło być stosowane do dostawy statku powietrznego dokonanej w warunkach określonych w pkt 37 niniejszego wyroku – oparł się więc w szczególności na istnieniu zasad rejestracji i zezwoleń na loty istniejących we wszystkich państwach członkowskich, w szczególności ze względu na przynależność wszystkich tych państw do Konwencji o międzynarodowym lotnictwie cywilnym wymienionej w pkt 3 niniejszego wyroku.
- 43 Nie jest bezsporne, czy we wszystkich państwach członkowskich istnieją wspólne zasady lub mechanizmy zezwoleń pozwalające zapewnić skuteczne wykorzystanie towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego statków przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu.
- 44 Wynika z tego, że jednolite stosowanie art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112 nie mogłoby zostać zapewnione bez podważenia celu uproszczenia procedur administracyjnych wskazanego w pkt 28 niniejszego wyroku, gdyby przepis ten należało interpretować jako mający zastosowanie do dostaw towarów dokonanych na rzecz podmiotów gospodarczych, które nie są podmiotami eksploatującymi statki przeznaczone do żeglugi na pełnym morzu, lecz które nabywają owe towary do wyłącznego wykorzystania przez te podmioty, i to nawet jeśli przeznaczenie to jest znane i wykazane w należyty sposób, a potwierdzające to dowody zostają przedłożone organom podatkowym zgodnie z przepisami krajowymi.

- 45 W konsekwencji, nawet jeśli niektóre państwa, jak wydaje się to mieć miejsce w wypadku Republiki Litewskiej, indywidualnie wprowadziłyby mechanizmy pozwalające zapewnić skuteczne wykorzystanie towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego statków przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu, to orzecznictwo przedstawione w pkt 37 niniejszego wyroku nie mogłoby zostać uznane za właściwe do interpretacji art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112.
- 46 Z powyższego wynika, że zwolnienie przewidziane w art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112 co do zasady nie ma zastosowania do dostaw dokonanych na rzecz pośredników działających we własnym imieniu, nawet jeśli w chwili dostawy ostateczne przeznaczenie towarów jest znane i zostało wykazane w należyty sposób, a potwierdzające to dowody zostają przedłożone organom podatkowym zgodnie z przepisami krajowymi.
- 47 Następnie, z akt sprawy dostępnych Trybunałowi oraz z wyjaśnień złożonych przez przedstawicieli FBK na rozprawie wynika, że w sprawie głównej FBK samodzielnie tankowała paliwo bezpośrednio do zbiorników statków, dla których było ono przeznaczone. Wystawiała ona następnie odpowiednią fakturę pośrednikom działającym we własnym imieniu, jako że dopiero po zatankowaniu można było określić dokładną ilość dostarczonego w ten sposób paliwa.
- 48 W tych okolicznościach nie można wykluczyć, że przeniesienie własności paliwa na tych pośredników następuje dopiero po zatankowaniu. Jeżeli tak jest – czego zbadanie należy do sądu odsyłającego – powinno się stwierdzić, że takie przeniesienie własności nastąpiło najwcześniej z chwilą, gdy podmioty eksploatujące statki uzyskały uprawnienie do faktycznego rozporządzania paliwem jak właściciele.
- 49 Jak bowiem stwierdziła rzecznik generalna w pkt 42–44 opinii, od momentu zatankowania paliwa do zbiorników statku podmiot eksploatujący ów statek jest zwykle uważany za uprawnionego do faktycznego rozporządzania nim jak właściciel.
- 50 W konsekwencji należy stwierdzić, że w takich okolicznościach, mimo iż według form przewidzianych przez właściwe prawo krajowe własność paliwa została formalnie przeniesiona na pośredników i uważano, że działają oni we własnym imieniu, w żadnym momencie pośrednicy ci nie byli w stanie rozporządzać dostarczonym paliwem, bowiem prawo do rozporządzania nim należało do podmiotów eksploatujących statki od momentu zatankowania do nich paliwa przez FBK.
- 51 Aby daną transakcję można było zakwalifikować jako dostawę towarów dokonaną przez osobę w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112, konieczne jest, aby w następstwie tej transakcji osoba ta zyskała uprawnienie do faktycznego rozporządzania tymi towarami jak właściciel. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcie „dostawy towarów” przewidziane w tym przepisie nie odnosi się bowiem do przeniesienia własności w formach przewidzianych we właściwych przepisach krajowych, lecz obejmuje każdą transakcję przekazania rzeczy przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzania tą rzeczą, jakby była ona jej właścicielem (wyrok Ewita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 52 Wynika z tego, że w sytuacji przywołanej w pkt 48 niniejszego wyroku transakcje dokonane przez podmiot gospodarczy, taki jak FBK, nie mogą zostać zakwalifikowane jako dostawy dokonane na rzecz pośredników działających we własnym imieniu, lecz powinny być uważane za stanowiące dostawy dokonane bezpośrednio na rzecz podmiotów eksploatujących statki, mogących na tej podstawie korzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112.
- 53 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, na postawione pytanie powinno się odpowiedzieć, iż art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie przewidziane w tym przepisie co do zasady nie ma zastosowania do dostaw towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego dokonanych na rzecz pośredników działających we własnym imieniu, nawet jeśli w chwili dostawy ostateczne przeznaczenie towarów jest znane i zostało wykazane w należyty sposób, a potwierdzające to dowody zostają przedłożone organom podatkowym zgodnie z przepisami

krajowymi. Jednakże w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym rzeczony zwolnienie może mieć zastosowanie, jeżeli przeniesienie własności danych towarów na tych pośredników w formach przewidzianych przez właściwe prawo krajowe nastąpiło najwcześniej z chwilą, gdy podmioty eksploatujące jednostki pływające przeznaczone do żeglugi na pełnym morzu uzyskały uprawnienie do faktycznego rozporządzania tymi towarami jak właściciele, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

W przedmiocie kosztów

- ⁵⁴ Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 148 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie przewidziane w tym przepisie co do zasady nie ma zastosowania do dostaw towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego dokonanych na rzecz pośredników działających we własnym imieniu, nawet jeśli w chwili dostawy ostateczne przeznaczenie towarów jest znane i zostało wykazane w należyty sposób, a potwierdzające to dowody zostają przedłożone organom podatkowym zgodnie z przepisami krajowymi. Jednakże w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym rzeczony zwolnienie może mieć zastosowanie, jeżeli przeniesienie własności danych towarów na tych pośredników w formach przewidzianych przez właściwe prawo krajowe nastąpiło najwcześniej z chwilą, gdy podmioty eksploatujące jednostki pływające przeznaczone do żeglugi na pełnym morzu uzyskały uprawnienie do faktycznego rozporządzania tymi towarami jak właściciele, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

Podpisy