



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
YVES'A BOTA
przedstawiona w dniu 7 grudnia 2016 r.¹

Sprawa C-33/16

A Oy

[wniosek o wydanie orzeczenia prejudycjalnego złożony przez Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny, Finlandia)]

Odesłanie prejudycjalne — Podatki — Podatek od wartości dodanej (VAT) — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 148 lit. d) — Świadczenie usług — Pojęcie — Zwolnienie — Świadczenie usług, które są przeznaczone dla zaspokojenia bezpośrednich potrzeb statków przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu i ich ładunku — Usługi przeładunku świadczone przez podwykonawców na rachunek pośredników

1. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 148 lit. d) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej².
2. Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką A Oy³ a Keskusverolautakunta (centralną komisją podatkową, Finlandia) w przedmiocie interpretacji podatkowej, w której komisja ta stwierdziła, że usługi przeładunku na statek lub ze statku wykonywane przez podwykonawcę, który wystawia na nie fakturę przedsiębiorstwu również będącemu podwykonawcą, a nie bezpośrednio armatorowi, nie mogą korzystać ze zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 148 lit. d) dyrektywy VAT.
3. W niniejszej opinii będę argumentował, że pojęcie świadczenia usług wykonywanych na bezpośrednie potrzeby statków, o których mowa w art. 148 lit. a) tej dyrektywy, lub ich ładunku obejmuje usługi przeładunku na statek lub ze statku.
4. Ponadto będę dowodził, że zwolnienie przewidziane w art. 148 lit. d) wspomnianej dyrektywy obejmuje usługi przeładunku na statek lub ze statku, jeżeli usługi te są świadczone przez podwykonawcę działającego na rachunek podmiotu gospodarczego, który sam nie jest związany z armatorem, lecz ze spedytorem, z przewoźnikiem lub posiadaczem danego ładunku.

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”.

3 — Zwaną dalej „A”.

I – Ramy prawne

A – Prawo Unii

5. Artykuł 148 lit. a), c) i d) dyrektywy VAT stanowi:

„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, jak również statków ratowniczych i udzielających pomocy na morzu oraz jednostek pływających przeznaczonych do rybołówstwa przybrzeżnego, z wyłączeniem, w przypadku tych ostatnich, dostaw prowiantu na pokład;

[...]

- c) dostawę, przebudowę, naprawę, konserwację, czarterowanie oraz wynajem jednostek pływających, o których mowa w lit. a) oraz dostawę, wynajem, naprawę i konserwację sprzętu, łącznie ze sprzętem rybackim, będącego częścią tych jednostek lub służącego ich eksploatacji;
- d) świadczenie usług innych niż usługi, o których mowa w lit. c), na bezpośrednie potrzeby jednostek pływających, o których mowa w lit. a), oraz ich ładunków”.

6. Artykuł 148 lit. a), c) i d) odpowiada zastąpionemu przezeń art. 15 pkt 4 lit. a) i b), jak również art. 15 pkt 5 i 8 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 podatku⁴.

B – Prawo fińskie

7. Artykuł 71 ust. 3 Arvonlisäverolaki 1501/1993 (ustawy nr 1501/1993 o podatku od wartości dodanej) z dnia 30 grudnia 1993 r.⁵, w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, stanowi:

„Podatek nie jest pobierany od następujących transakcji sprzedaży:

[...]

- 3) sprzedaży usług na statku wodnym lub powietrznym uczestniczącym w międzynarodowym przewozie osób przemieszczających się za granicę, a także sprzedaży usług dla zaspokojenia bezpośrednich potrzeb tego statku lub jego ładunku”.

II – Spór przed sądem odsyłającym i pytania prejudycjalne

8. Spółka A, która jest spółką zależną spółki B Oy, prowadzi działalność w dwóch portach, gdzie świadczy usługi załadunku i rozładunku, składowania, agencji żeglugowej i spedycyjnej.

4 — Dz.U. 1977, L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”.

5 — Zwanej dalej „AVL”.

9. Do usług świadczonych przez spółkę A należą usługi przeładunku dla statków przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu i prowadzących działalność handlową. Usługi te są wykonywane przez podwykonawcę, wystawiającego za nie fakturę spółce A, która z kolei wystawia na nie fakturę swemu zleceniodawcy, którym w zależności od przypadku może być spółka B Oy, posiadacz towarów, podmiot frachtujący, spedytor lub armator. Szczegółowe informacje dotyczące statku i ładunku są przekazywane podwykonawcy i widnieją zarówno na fakturze otrzymanej od niego, jak i na fakturze wystawionej przez spółkę A.

10. Ponieważ spółka A złożyła wniosek o interpretację podatkową w celu ustalenia, czy zgodnie z art. 71 ust. 3 AVL czynności przeładunku realizowane w ramach podwykonawstwa na rachunek jej klientów mogą zostać zwolnione z VAT, Keskusverolautakunta (centralna komisja podatkowa) decyzją z dnia 1 października 2014 r. ustaliła, że usługi przeładunku nie mogą zostać uznane za zwolnione z VAT w rozumieniu art. 71 ust. 3 AVL, transponującego art. 148 lit. a), c) i d) dyrektywy VAT, ponieważ zgodnie z orzecznictwem Trybunału świadczenie usług na potrzeby międzynarodowych morskich jednostek pływających lub ich ładunku może być zwolnione z VAT tylko wtedy, gdy usługi te świadczone są na ostatnim etapie obrotu, podczas gdy w przypadku opisanym we wniosku usługi przeładunku są świadczone na etapie wcześniejszym niż ostatni etap obrotu.

11. W efekcie zaskarżenia przez spółkę A tej decyzji do Korkein hallinto-oikeus (najwyższego sądu administracyjnego, Finlandia) sąd ten postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi: „1) Czy wykładni art. 148 lit. d) [dyrektywy VAT] należy dokonywać w taki sposób, że załadunek i rozładunek statku stanowią w rozumieniu tego przepisu usługi, które w rozumieniu art. 148 lit. a) tej dyrektywy przeznaczone są na bezpośrednie potrzeby ładunku statków morskich?

2) Czy wykładni art. 148 lit. d) [dyrektywy VAT] z uwzględnieniem pkt 24 wyroku [z dnia 14 września 2006 r., Elmeka⁶], zgodnie z którym zakres zastosowania zwolnienia przewidzianego w tym przepisie nie może zostać rozszerzony na usługi świadczone na wcześniejszym etapie obrotu, należy dokonywać w taki sposób, że ma on także zastosowanie do rozpatrywanej tu usługi, w przypadku której usługa wykonana na pierwszym etapie obrotu przez podwykonawcę spółki A obejmuje usługę odnoszącą się fizycznie bezpośrednio do ładunku, z tytułu której spółka A przekazuje dalej fakturę do przedsiębiorstwa spedycyjnego lub transportowego?

3) Czy wykładni art. 148 lit. d) [dyrektywy VAT] z uwzględnieniem pkt 24 [wyroku z dnia 14 września 2006 r., Elmeka⁷], zgodnie z którym przewidziane w tym przepisie zwolnienie odnosi się tylko do usług świadczonych bezpośrednio na rzecz armatora, należy dokonywać w taki sposób, że przewidziane tam zwolnienie nie może znaleźć zastosowania, jeżeli usługa świadczona jest na rzecz posiadacza ładunku, takiego jak eksporter lub importer towaru?”.

III – Moja ocena

A – Uwagi wstępne

12. Tytułem wstępu należy przypomnieć, że Trybunał w odniesieniu do wykładni zwolnień od VAT przewidzianych w art. 148 dyrektywy VAT stosuje następujące zasady.

6 — Od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563.

7 — Od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563.

13. Po pierwsze, zwolnienia te stanowią pojęcia autonomiczne prawa Unii, które w konsekwencji powinny podlegać jednolitej wykładni i jednolitemu stosowaniu w całej Unii⁸.

14. Po drugie, zwolnienia te należy rozpatrywać w ogólnym kontekście wspólnego systemu VAT ustanowionego przez dyrektywę VAT⁹. Z kolei system ów oparty jest w szczególności na dwóch zasadach: z jednej strony na zasadzie, zgodnie z którą VAT jest pobierany od każdej usługi lub dostawy towarów wykonywanych przez podatnika odpłatnie¹⁰, a z drugiej strony na zasadzie neutralności podatkowej, która nie dopuszcza, aby uczestnicy obrotu dokonujący transakcji tego samego rodzaju byli w kwestii poboru VAT traktowani odmiennie¹¹.

15. Po trzecie, pojęcia używane do opisu zwolnień wymienionych w art. 148 dyrektywy VAT powinny być interpretowane w sposób zawężający, gdyż stanowią one wyjątki od zasady, zgodnie z którą VAT pobiera się od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika. Ta zasada wykładni nie oznacza jednak, że terminy użyte do zdefiniowania rzeczonych zwolnień powinny być interpretowane w taki sposób, iż uniemożliwiałoby to osiągnięcie zamierzonego przez nie skutku¹².

16. To właśnie w świetle tych kryteriów wykładni należy udzielić odpowiedzi na pytania prejudycjalne zadane przez Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny).

B – W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

17. W pytaniu pierwszym sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy wykładni art. 148 lit. d) dyrektywy VAT należy dokonywać w ten sposób, że pojęcie usług świadczonych na bezpośrednie potrzeby ładunku statków obejmuje usługi załadunku i rozładunku statku.

18. Pytanie to, w odniesieniu do którego wszystkie strony, które przedstawiły uwagi przed Trybunałem, zgadzają się udzielić odpowiedzi twierdzącej, nie sprawia, jak mi się wydaje, większych trudności.

19. Wystarczy stwierdzić, że art. 148 lit. d) dyrektywy VAT nie ustanawia wyczerpującego wykazu usług zwolnionych z podatku, ale zawiera ich ogólne określenie, oparte na kryterium związanym z realizowanym celem, który powinien zmierzać do zaspokojenia bezpośrednich potrzeb statków i ich ładunku. Według Trybunału usługi zwolnione to „te, które mają bezpośredni związek z potrzebami statków morskich i ich ładunku, czyli usługi niezbędne do eksploatacji tych statków”¹³.

20. Tymczasem tak samo jak czynności pilotowania, holowania lub cumowania statków stanowią archetyp usług wykonywanych dla zaspokojenia bezpośrednich potrzeb statków, tak i charakter czynności załadunku i rozładunku statku jest niewątpliwie typowy dla usług na potrzeby ładunku.

21. W rzeczywistości wątpliwości zrodzone z brzmienia art. 148 lit. d) dyrektywy VAT dotyczą w mniejszym stopniu włączenia czynności załadunku i rozładunku statku do pojęcia usług świadczonych na bezpośrednie potrzeby ładunku niż sposobu rozumienia wymogu, aby czynności te były wykonywane „na bezpośrednie potrzeby jednostek pływających [...] oraz ich ładunków”¹⁴.

8 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 3 września 2015 r., Fast Bunkering Klaipėda, C-526/13, EU:C:2015:536, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo.

9 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., A, C-33/11, EU:C:2012:482, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo.

10 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., A, C-33/11, EU:C:2012:482, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo.

11 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., A, C-33/11, EU:C:2012:482, pkt 32, 33, 48 i przytoczone tam orzecznictwo.

12 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., A, C-33/11, EU:C:2012:482, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo.

13 — Zobacz wyrok z dnia 4 lipca 1985 r., Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, pkt 21, wykluczający z kategorii usług zwolnionych instalację automatów do gry, które „nie mają nierozzerwalnego związku z potrzebami żeglugi”.

14 — Wyróżnienie moje.

22. W tym względzie należy stwierdzić, że wersje językowe art. 148 lit. d) dyrektywy VAT różnią się co do spójnika równorzędnego oddzielającego słowa „jednostek pływających, o których mowa w lit. a)” od słów „ich ładunków”. O ile bowiem, w szczególności w wersjach w językach niemieckim, greckim, hiszpańskim, francuskim i włoskim, przepis ten przewiduje, że z podatku zwolnione jest „świadczenie usług [...] na bezpośrednie potrzeby jednostek pływających, o których mowa w lit. a), *oraz* ich ładunków”, o tyle w szczególności w wersjach w językach bułgarskim, rumuńskim, fińskim i angielskim ten sam przepis przewiduje, że zwolnienie obejmuje „świadczenie usług [...] na bezpośrednie potrzeby jednostek pływających, o których mowa w lit. a), *lub* ich ładunków”¹⁵. Ta różnica w sformułowaniu rodzi wątpliwości co do tego, czy zwolnienie od VAT dotyczy wyłącznie świadczenia usług mogących spełnić łącznie wymogi jednostek pływających i ich ładunku, czy też dotyczy wszystkich usług, które odpowiadają bezpośrednim potrzebom statków, i wszystkich tych, które odpowiadają potrzebom ich ładunku.

23. Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że ze względu na to, iż przepisy prawa Unii powinny być interpretowane i stosowane w sposób jednolity w świetle wersji sporządzonych we wszystkich językach Unii, sformułowania użytego w jednej z wersji językowych przepisu prawa Unii nie można traktować jako jedynej podstawy jego wykładni lub przyznawać mu pierwszeństwa względem innych wersji językowych. W przypadku niezgodności między różnymi wersjami językowymi aktu prawa Unii rozpatrywany przepis powinien być interpretowany zależnie od ogólnej systematyki oraz celu uregulowania, którego część stanowi¹⁶.

24. W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że wykładnia, która ograniczałaby zwolnienie przewidziane w art. 148 lit. d) dyrektywy VAT do usług wspólnych dla statków i ładunków, zmniejszyłaby w znacznym stopniu zakres tego zwolnienia, wykluczając najbardziej typowe czynności wykonywane na terenie portów na rzecz statków, o których mowa w lit. a) tego artykułu.

25. I tak, czynności pilotowania i holowania, które można by uznać za wykonywane wyłącznie na bezpośrednie potrzeby statku, byłyby – ze względu na to, że odpowiadają jedynie pośrednio potrzebom ładunku – wykluczone z zakresu zwolnienia, a czynności załadunku owego ładunku na pokład statku również mogłyby zostać wykluczone, pod pretekstem, że bezpośrednio służą tylko ładunkowi, a statkowi jedynie pośrednio.

26. W konsekwencji, przy takim założeniu, wyłącznie czynności takie jak usługi ochrony i monitorowania wykonywane na pokładzie statku mogłyby być uznane za odpowiadające łącznie i równocześnie bezpośrednim potrzebom statku i jego ładunku.

27. Co więcej, taka wykładnia nie jest także zgodna z celem art. 148 dyrektywy VAT, który zmierza do wspierania międzynarodowego transportu lotniczego i morskiego towarów i pasażerów, zapewniając przedsiębiorstwom prowadzącym działalność w tym sektorze korzyść w zakresie płynności finansowej, polegającą na wyłączeniu w ich przypadku obowiązku wpłacania *zaliczek na VAT*. Aby osiągnąć ten cel, zwolnienie, które ma zastosowanie do wszystkich czynności zaopatrzenia statków morskich, powinno mieć również zastosowanie do wszystkich usług, które służą zaspokojeniu bezpośrednich potrzeb rzeczonych statków lub ich ładunku.

28. Z powyższych względów proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytanie pierwsze, że wykładni art. 148 lit. d) dyrektywy VAT należy dokonywać w ten sposób, iż pojęcie usług świadczonych na bezpośrednie potrzeby statków, o których mowa w lit. a) tego artykułu, lub ich ładunku obejmuje usługi przeładunku na pokład statku lub z pokładu statku.

15 — Wyróżnienie moje.

16 — Zobacz w szczególności podobnie wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Edilizia Mastrodonato, C-147/15, EU:C:2016:606, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo.

C – W przedmiocie pytań prejudycjalnych drugiego i trzeciego

29. Poprzez pytania drugie i trzecie, które należy zbadać łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy wykładni art. 148 lit. d) dyrektywy VAT należy dokonywać w ten sposób, że zwolnieniem przewidzianym w tym przepisie objęte są usługi przeładunku na pokład statku lub z pokładu statku, gdy usługi te świadczone są przez podwykonawcę działającego na rachunek podmiotu gospodarczego, który z kolei jest związany nie z armatorem, lecz ze spedytorem, z przewoźnikiem lub posiadaczem ładunku.

30. Ponieważ przepis, który jest przedmiotem pytania prejudycjalnego, jest zredagowany w ten sam sposób co art. 15 pkt 8 szóstej dyrektywy, którą dyrektywa VAT uchyliła i zastąpiła, orzecznictwo Trybunału dotyczące wykładni tego artykułu może być uznane za istotne dla interpretacji art. 148 lit. d) dyrektywy VAT.

31. Orzecznictwo Trybunału ustalone zostało w wyrokach z dnia 26 czerwca 1990 r., *Velker International Oil Company*¹⁷, z dnia 14 września 2006 r., *Elmeka*¹⁸, oraz z dnia 3 września 2015 r., *Fast Bunkering Klaipėda*¹⁹.

32. Wyrok z dnia 26 czerwca 1990 r., *Velker International Oil Company*²⁰, dotyczy wykładni art. 15 pkt 4 lit. a) szóstej dyrektywy, odnoszącego się do operacji zaopatrzenia statków. Spółka *Velker International Oil Company Ltd NV* z Rotterdamu²¹ nabyła dwie partie oleju bunkrowego i odsprzedała je spółce *Forsythe International BV* z Hagi²², a ta z kolei dostarczyła je w wynajętych przez siebie cysternach, które następnie załadowała na statki morskie eksploatowane przez osoby trzecie. Pytanie sądu odsyłającego dotyczyło tego, czy dostawy oleju bunkrowego dokonywane przez spółkę *Velker* na rzecz spółki *Forsythe* mogą korzystać ze zwolnienia z VAT. Dokładniej rzecz ujmując, chodziło o kwestię tego, czy pojęcie „dostaw towarów służących zaopatrzeniu statków” może odnosić się nie tylko do dostawy towarów na pokład, służących bezpośrednio zaopatrzeniu poprzedzającemu wywóz, lecz także do dostaw na wcześniejszych etapach łańcucha handlowego.

33. Trybunał odpowiedział, że „za dostawy towarów służących zaopatrzeniu statków mogą być uważane jedynie dostawy na rzecz podmiotu eksploatującego statki, który wykorzysta te towary do ich zaopatrzenia”, opierając się na dwóch względach: na utożsamieniu transakcji zaopatrzenia statków z transakcjami wywozu, a także na ograniczeniach związanych z rozszerzeniem zwolnienia na etapy poprzedzające ostateczną dostawę towarów.

34. Po pierwsze, zdaniem Trybunału, „[t]ak jak, w odniesieniu do wywozów, obowiązkowe zwolnienie ustanowione w [art. 15 ust. 1] stosuje się wyłącznie do końcowej dostawy towarów wywożonych przez sprzedawcę lub na jego rachunek, tak zwolnienie przewidziane w [art. 15 ust. 4] stosuje się wyłącznie do dostawy towarów na rzecz podmiotu eksploatującego statki, który wykorzystuje te towary do zaopatrzenia statków, a zatem nie może ono obejmować dostaw tych towarów na wcześniejszym etapie obrotu”²³.

17 — C-185/89, EU:C:1990:262.

18 — Od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563.

19 — C-526/13, EU:C:2015:536.

20 — C-185/89, EU:C:1990:262.

21 — Zwana dalej „*Velker*”.

22 — Zwana dalej „*Forsythe*”.

23 — Wyrok z dnia 26 czerwca 1990 r., *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, pkt 22.

35. Po drugie, Trybunał stwierdził, że „rozszerzenie zwolnienia na etapy poprzedzające ostateczną dostawę towarów na rzecz podmiotu eksploatującego statki wymagałoby od państw [członkowskich] ustanowienia mechanizmów kontroli i nadzoru w celu upewnienia się co do ostatecznego przeznaczenia towarów objętych zwolnieniem” i że „mechanizmy tego rodzaju oznaczałyby dla państw [członkowskich] oraz zainteresowanych podmiotów ograniczenia trudne do pogodzenia z określonym w art. 15 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy celem »zapewnienia właściwego i prostego zastosowania takich zwolnień«”²⁴.

36. Wyrok z dnia 14 września 2006 r., Elmeka²⁵, stosuje rozwiązanie przyjęte w ten sposób w odniesieniu do zwolnienia od podatku dostaw towarów służących zaopatrzeniu statków do zwolnienia przewidzianego w art. 15 pkt 8 szóstej dyrektywy w odniesieniu do świadczenia usług. Sprawa przed sądem odsyłającym odnosiła się do transportu paliw wykonywanego przez spółkę Elmeka NE, której przedmiotem działalności była eksploatacja tankowca na rachunek spółki prowadzącej obrót produktami ropopochodnymi Oceanix International Bunkering SA, która z kolei zajmowała się dostawą towarów armatorom odnośnych statków.

37. Trybunał uznał, że „w celu zagwarantowania spójnego stosowania szóstej dyrektywy w jej całości” zwolnienie przewidziane w art. 15 ust. 8 tej dyrektywy „znajduje zastosowanie wyłącznie do usług świadczonych bezpośrednio na rzecz armatora, a zatem zakres jego stosowania nie może obejmować usług świadczonych na wcześniejszym etapie obrotu”²⁶. Uzasadnił on przyjęte przez siebie rozwiązanie poprzez zastosowanie do zwolnienia obejmującego świadczenie usług w rozumieniu tego przepisu uzasadnienia przedstawionego w pkt 22 i 24 wyroku Velker International Oil Company²⁷ w odniesieniu do dostaw towarów służących zaopatrzeniu statków, o których mowa w art. 15 pkt 4 szóstej dyrektywy.

38. Wyrok z dnia 3 września 2015 r., Fast Bunkering Klaipėda²⁸, nie podważa zasady, zgodnie z którą zwolnienie nie może zostać rozszerzone na dostawy towarów lub świadczenia usług dokonywane na poprzednich etapach obrotu, nawet jeśli ze względu na analizę definicji pojęcia dostawy towarów dokonanej na rzecz osoby w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT wyrok ów stwierdza, że zwolnienie może mieć zastosowanie w szczególnych okolicznościach sprawy zawisłej przed sądem odsyłającym, w której spółka dostarczała paliwo na statki morskie na podstawie umowy zawartej nie z podmiotami eksploatującymi rzeczne statki, lecz z pośrednikami działającymi we własnym imieniu.

39. Biorąc pod uwagę fakt, że spółka samodzielnie tankowała paliwo bezpośrednio do zbiorników statków, dla których było ono przeznaczone, i że dopiero po zatankowaniu mogła zostać ustalona dokładna ilość dostarczonego w ten sposób paliwa, Trybunał uznał, że nawet jeśli według form przewidzianych przez właściwe prawo krajowe własność paliwa została przeniesiona na pośredników, nie mogli oni w żadnym momencie dysponować dostarczonym paliwem, bowiem prawo do rozporządzania nim należało od momentu zatankowania paliwa do zbiorników do podmiotów eksploatujących statki, przy czym należy uznać, że owe podmioty, począwszy od tego dnia, były uprawnione do rozporządzania tym towarem jak właściciele²⁹.

24 — Wyrok z dnia 26 czerwca 1990 r., Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, pkt 24.

25 — Od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563.

26 — Wyrok z dnia 14 września 2006 r., Elmeka, od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, pkt 24.

27 — C-185/89, EU:C:1990:262.

28 — C-526/13, EU:C:2015:536.

29 — Wyrok z dnia 3 września 2015 r., Fast Bunkering Klaipėda, C-526/13, EU:C:2015:536, pkt 47.

40. Trybunał wywnioskował z tego, że dostawy towarów rozpatrywane w postępowaniu przed sądem odsyłającym nie mogły 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 VAT³⁰. Rozwiązanie przyjęte przez Trybunał sprowadza się zatem do stwierdzenia, że dostawy paliwa są zwolnione z VAT, chociaż faktury za nie są wystawiane nie bezpośrednio podmiotom eksploatującym statki, ale pośrednikom.

41. Podzielam zdanie sądu odsyłającego, który uważa, że orzecznictwo nie przedstawiło jasnej odpowiedzi na pytanie, czy zwolnienie ma zastosowanie do usług przeładunku na pokład lub z pokładu statku z tego tylko względu, że usługi te z uwagi na swój charakter są bezpośrednio związane z potrzebami ładunku, niezależnie od tego, kto jest usługodawcą lub usługobiorcą, lub czy też, przeciwnie, mogą one zostać zwolnione tylko wtedy, gdy faktura za nie jest wystawiana podmiotowi, który znajduje się na ostatnim etapie łańcucha sprzedaży.

42. Odpowiedź na to pytanie powinna wynikać z logiki, zgodnie z którą działa zwolnienie przewidziane w art. 148 lit. d) dyrektywy VAT. Istnieją bowiem dwa sposoby zrozumienia tego przepisu w wykładni nadanej mu przez Trybunał, który stwierdził, że zwolnienie od podatku stosuje się wyłącznie do „ostatecznej dostawy towarów na rzecz podmiotu eksploatującego statki”³¹ i do „usług świadczonych bezpośrednio na rzecz armatora, przeznaczonych dla zaspokojenia bezpośrednich potrzeb statków morskich”³².

43. Zgodnie z pierwszą z tych koncepcji, którą popierają spółka A i rządy niderlandzki, polski i fiński, art. 148 lit. d) dyrektywy VAT przyjmuje jako jedyne kryterium zwolnienia charakter świadczonych usług, niezależnie od tego, czy usługi są świadczone przez podwykonawcę i czy faktura za nie jest wystawiana posiadaczowi ładunku lub osobie trzeciej, a nie bezpośrednio armatorowi. Zdaniem rządu polskiego takie podejście wpisuje się w pełni w orzecznictwo Trybunału, biorąc pod uwagę różnice istniejące między poszczególnymi rozstrzygniętymi dotychczas sprawami, które dotyczyły dostaw paliwa na statki i usług transportowych związanych z nimi, podczas gdy niniejsza sprawa dotyczy usług przeładunku na pokład i z pokładu statku.

44. Zgodnie z drugą koncepcją, popieraną przez rząd grecki i Komisję Europejską, usługi przeładunku mogą być zwolnione z VAT tylko wtedy, gdy odbywają się na ostatnim etapie obrotu i są świadczone bezpośrednio na rzecz armatora. Rząd grecki podnosi w tym względzie, że usługi te mogą zostać zwolnione jedynie pod warunkiem, że przeładowany ładunek zawierał towary konieczne do funkcjonowania i utrzymania statku. Zdaniem tego rządu jedyne usługi, które mogą korzystać ze zwolnienia, to usługi związane z samym statkiem, świadczone na rzecz samego armatora. Na poparcie swej interpretacji, zgodnie z którą od podatku na podstawie art. 148 lit. d) dyrektywy VAT może być zwolniona wyłącznie ostatnia transakcja, to jest usługa świadczona na rzecz samego armatora, Komisja wyjaśnia, że taka interpretacja nie dyskryminuje żadnego ogniwa łańcucha sprzedaży, ponieważ osoba, która dokonuje transakcji, może skorzystać z prawa do odliczenia. Zatem w przypadku skorzystania z podwykonawstwa usługi świadczone na rzecz armatora przez przedsiębiorstwo główne mogą zostać zwolnione z podatku na podstawie art. 148 lit. d) dyrektywy VAT, podczas gdy usługi świadczone na rzecz przedsiębiorstwa głównego przez podwykonawcę nie mogą zostać zwolnione z podatku, ponieważ nie są one wykonywane na ostatnim etapie obrotu, przy czym nie przeszkadza to przedsiębiorstwu głównemu odliczyć następnie VAT, który przedsiębiorstwo to zapłaciło podwykonawcy, lub uzyskać jego zwrot. Zdaniem Komisji zaproponowana wykładnia jest jako jedyna

30 — Wyrok z dnia 3 września 2015 r., Fast Bunkering Klaipėda, C-526/13, EU:C:2015:536, pkt 52.

31 — Wyrok z dnia 26 czerwca 1990 r., Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, pkt 24.

32 — Wyrok z dnia 14 września 2006 r., Elmeka, od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, pkt 25.

zgodna z orzecznictwem Trybunału i z zasadą, wedle której zwolnienia przewidziane w art. 148 dyrektywy VAT są zrównane z wywozem. Co więcej, pozwala ona zagwarantować proste zastosowanie zwolnienia, podczas gdy rozszerzenie go na etapy poprzedzające sprzedaż prowadziłoby do trudności praktycznych.

45. Każda z tych dwóch koncepcji oparta jest na przekonujących argumentach.

46. Za przyjęciem wykładni, zgodnie z którą zwolnienie może mieć zastosowanie wyłącznie do usług świadczonych bezpośrednio na rzecz armatora, przemawiają, jak mi się wydaje, dwa podstawowe powody.

47. Pierwszy powód związany jest ze zrównaniem świadczenia usług w rozumieniu art. 148 lit. d) dyrektywy VAT z transakcjami wywozu, w odniesieniu do których obowiązkowe zwolnienie od podatku stosuje się wyłącznie do końcowej dostawy wywożonych towarów dokonywanej przez sprzedawcę lub na jego rachunek. Natomiast usługi świadczone przez podwykonawcę, za które faktura jest wystawiana na przedsiębiorstwo główne, które z kolei wystawia kolejną fakturę zleceniodawcy innemu niż armator, znajdują się na wcześniejszych etapach obrotu gospodarczego, co wyklucza utożsamienie ich z transakcją wywozu.

48. Drugi z nich związany jest z celem art. 148 dyrektywy VAT, który, jak wcześniej podkreślono, zmierza do wspierania międzynarodowego transportu lotniczego i morskiego towarów i pasażerów, zapewniając przedsiębiorstwom należącym do tego sektora korzyść w zakresie płynności finansowej, polegającą na wyłączeniu w ich przypadku obowiązku wpłacania *zaliczek na VAT*³³. W tym kontekście wydaje się logiczne, aby ograniczyć zwolnienie do przedsiębiorstw, które faktycznie prowadzą międzynarodowy lotniczy i morski transport towarów, bez rozszerzania go na podmioty gospodarcze, które dokonują innych transakcji, nawet jeśli są one bezpośrednio związane z transportem. Zwolnienie musi zatem zależeć od przymiotów osoby, której wystawiana jest faktura za usługi.

49. Jednakże wydaje mi się, że można znaleźć inne, bardziej decydujące powody na poparcie drugiej interpretacji, zgodnie z którą należy brać pod uwagę charakter transakcji, bez uzależniania zastosowania tego zwolnienia od spełnienia warunku, że transakcja ta jest dokonywana samodzielnie przez usługodawcę działającego bezpośrednio na rzecz armatora.

50. Pierwszy powód oparty jest na treści art. 148 lit. d) dyrektywy VAT, który określa transakcje zwolnione w zależności od charakteru usługi, a nie w zależności od usługodawcy lub usługobiorcy, do których przepis ten w żaden sposób się nie odnosi. Elementy dotyczące osób są co do zasady pozbawione znaczenia dla wskazania transakcji zwolnionych z podatku.

51. Drugi powód dotyczy naruszenia zasady neutralności podatkowej, na której zasada się wspólny system VAT i zgodnie z którą podmiotów gospodarczych dokonujących tych samych czynności nie można traktować w różny sposób w zakresie poboru VAT. Zasada ta sprzeciwia się moim zdaniem temu, aby podmiot gospodarczy, który świadczy usługę odpowiadającą bezpośrednim potrzebom jednostek pływających lub ich ładunku, był traktowany w odmienny sposób w zależności od tego, czy świadczy ową usługę bezpośrednio czy pośrednio, a także w zależności od przymiotów osoby, na rzecz której tę usługę świadczy.

52. Trzecim powodem, który wydaje mi się istotny, jest to, że orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym w łańcuchu sprzedaży zwolnienie z VAT może zostać ograniczone do ostatniego ogniwa tego łańcucha, nie wydaje się mieć zastosowania do szczególnej sytuacji, w której odbywa się jednolite i niepodzielne świadczenie usług bezpośrednio związanych z potrzebami statku lub jego ładunku. Obie

33 — Zobacz pkt 27 niniejszej opinii.

sprawy, w których zapadły wyroki z dnia 26 czerwca 1990 r., *Velker International Oil Company*³⁴, oraz z dnia 14 września 2006 r., *Elmeka*³⁵, dotyczyły sytuacji, w których transakcja zaopatrzenia statku w paliwo była poprzedzona odrębną transakcją, mianowicie dostawą w cysternach przed załadowaniem oleju bunkrowego na pokład statków w przypadku pierwszej sprawy i transakcją przewozu paliwa przed jego dostawą na rzecz armatorów w ramach drugiej z nich.

53. Tymczasem, jak słusznie podnoszą spółka A i rząd polski, w sprawie przed sądem odsyłającym wykonywane jest tylko jedno świadczenie usług załadunku i rozładunku, mające bezpośredni związek z potrzebami statku i jego ładunku, a następnie usługa ta jest fakturowana przez podwykonawcę, zanim spółka A wystawi fakturę swemu zleceniodawcy.

54. Trybunał uzasadnił odmowę rozszerzenia zwolnienia na etapy poprzedzające ostateczną dostawę towarów na rzecz podmiotu eksploatującego statki ryzykiem zmiany przeznaczenia dostarczanych towarów lub usług i wynikającym z niego obowiązkiem ustanowienia przez państwa członkowskie mechanizmów kontroli i nadzoru w celu identyfikacji ostatecznego przeznaczenia tych dostaw. Takie mechanizmy oznaczałyby dla państw oraz zainteresowanych podmiotów ograniczenia trudne do pogodzenia z prawidłowym i prostym stosowaniem zwolnień, przewidzianym w art. 131 dyrektywy VAT³⁶.

55. Tymczasem takie ryzyko wynika z wykonania transakcji wcześniejszych wobec faktycznego zaopatrzenia statku, których skutkiem jest wprowadzenie do łańcucha sprzedaży możliwości zmiany przeznaczenia produktów naftowych. Ryzyko to jest zatem wykluczone w odniesieniu do usług załadunku i rozładunku wykonywanych bezpośrednio na pokładzie statku.

56. Prawdą jest, że Komisja podniosła na rozprawie inne zagrożenie, polegające na tym, że załadunek i rozładunek mogą zostać przeprowadzone na statek, który nie spełnia wymogów określonych w art. 148 lit. a) dyrektywy VAT, zwłaszcza że państwa członkowskie nie dysponują rejestrem komputerowym umożliwiającym sprawdzenie właściwości statku załadowywanego lub rozładowywanego. Chociaż nie można zaprzeczyć, że istnieje ryzyko, iż transakcja ładunkowa może zostać przeprowadzona na statek lub ze statku, który nie jest wykorzystywany do żeglugi na pełnym morzu, należy stwierdzić, że ryzyko to nie jest związane tylko z transakcją przeprowadzoną w ramach podwykonawstwa i refakturowaną przez przedsiębiorstwo główne na zleceniodawcę. Można bowiem wyobrazić sobie również, że transakcja zafakturowana bezpośrednio na armatora przez usługodawcę dotyczy w rzeczywistości statku innego niż te, o których mowa w art. 148 lit. a) dyrektywy VAT. Ogólne zagrożenie podniesione przez Komisję powinno zatem w logiczny sposób prowadzić do podważenia samej zasady takiego zwolnienia w odniesieniu do transakcji, o których mowa w art. 148 dyrektywy.

57. W tych okolicznościach sądzę, że orzecznictwo Trybunału dotyczące transakcji poprzedzających zaopatrzenie statku nie może być przeniesione na świadczenie usług prowadzonych na bezpośrednie potrzeby załadunku. Uważam, że zwolnienie przewidziane w art. 148 lit. d) dyrektywy VAT ma zastosowanie w zależności od charakteru tych usług, a nie w zależności od osoby usługodawcy lub usługobiorcy.

34 — C-185/89, EU:C:1990:262.

35 — Od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563.

36 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 3 września 2015 r., *Fast Bunkering Klaipėda*, C-526/13, EU:C:2015:536, pkt 28.

IV – Wnioski

58. W konsekwencji proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne zadane przez Korkein Hallinto-Oikeus (najwyższy sąd administracyjny, Finlandia) w następujący sposób:

Artykuł 148 lit. d) 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 pojęcie usług świadczonych na bezpośrednie potrzeby statków, o których mowa w art. 148 lit. a) tej dyrektywy, lub ich ładunków obejmuje usługi przeładunku na pokład lub z pokładu statku.

Artykuł 148 lit. d) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że zwolnieniem przewidzianym w tym przepisie objęte są usługi przeładunku na pokład lub z pokładu statku, gdy usługi te świadczone są przez podwykonawcę działającego na rachunek podmiotu gospodarczego, który z kolei jest związany nie z armatorem, lecz ze spedytorem, z przewoźnikiem lub posiadaczem ładunku.