Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 19 grudnia 2018 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) oraz (iii) – Artykuł 3 ust. 1 – Wewnątrzwspólnotowe nabycia wyrobów podlegających akcyzie – Artykuł 138 ust. 1 i art. 138 ust. 2 lit. b) – Dostawy wewnątrzwspólnotowe – Łańcuch transakcji z pojedynczym transportem – Przypisanie transportu – Transport z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy – Wpływ na zakwalifikowanie nabycia wewnątrzwspólnotowego

W sprawie C-414/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Czechy) postanowieniem z dnia 29 czerwca 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 10 lipca 2017 r., w postępowaniu:

AREX CZ a.s.

przeciwko

Odvolací finanční ředitelství,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes siódmej izby, pełniący obowiązki prezesa czwartej izby, K. Jürimäe (sprawozdawca), C. Lycourgos, E. Juhász i C. Vajda, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 czerwca 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Odvolací finanční ředitelství przez T. Rozehnala, D. Jeroušeka i D. Švancarę, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu czeskiego przez J. Vláčila, O. Serdulę i M. Smolka, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios, Z. Malůškovą i R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: czeski.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 lipca 2018 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) oraz (iii) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy AREX CZ a.s. (zwaną dalej „Arexem") a Odvolací finanční ředitelství (dyrekcją finansową ds. odwołań, Czechy) (zwaną dalej „dyrekcją ds. finansów") w przedmiocie odliczenia przez Arex podatku od wartości dodanej (VAT) dotyczącego nabycia od dostawców czeskich paliw przewożonych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy z Austrii do Czech.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa VAT

3 Motyw 36 dyrektywy VAT stanowi:

„Z korzyścią zarówno dla osób zobowiązanych do zapłaty VAT, jak i właściwych organów administracyjnych zasady opodatkowania VAT dla niektórych dostaw i wewnątrzwspólnotowych nabyć wyrobów podlegających akcyzie powinny zostać dostosowane do procedur i obowiązków dotyczących zgłoszenia celnego w przypadku wysyłki takich wyrobów do innego państwa członkowskiego, a określonych w dyrektywie Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania [(Dz.U. 1992, L 76, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 179), ostatnio zmienionej dyrektywą Rady 2004/106/WE z dnia 16 listopada 2004 r. (Dz.U. 2004, L 359, s. 30)]".

4 Zgodnie z art. 2 dyrektywy VAT:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[…]

b) odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego dokonywane:
   (i) przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem, gdy sprzedawcą jest podatnik działający w takim charakterze, który nie korzysta ze zwolnienia dla małych przedsiębiorstw przewidzianego w art. 282–292 i który nie jest objęty przepisami art. 33 i 36;

[…]

(iii) w przypadku wyrobów podlegających akcyzie, jeżeli od wewnątrzwspólnotowego nabycia naliczany jest podatek akcyzowy na terytorium państwa członkowskiego zgodnie z dyrektywą [92/12, zmienioną dyrektywą 2004/106], przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem, w przypadku których inne nabycia nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1;

[…].

3. »Wyroby podlegające akcyzie« oznaczają produkty energetyczne, alkohol i napoje alkoholowe oraz tytoń przetworzony, zgodnie z definicją zawartą w obowiązujących przepisach [prawa Unii], z wyjątkiem gazu dostarczanego w systemie gazowym oraz energii elektrycznej".

5 Artykuł 3 ust. 1 i 2 dyrektywy VAT stanowi:

„1. W drodze odstępstwa od art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) następujące transakcje nie podlegają opodatkowaniu VAT:

a) wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów, których dostawa byłaby zwolniona na terytorium państwa członkowskiego nabycia na podstawie art. 148 i 151, dokonywane przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem;

b) wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów inne niż te, o których mowa w lit. a) i art. 4, oraz inne niż nabycia nowych środków transportu i wyrobów podlegających akcyzie, dokonywane przez podatnika do celów związanych z prowadzonym przez niego gospodarstwem rolnym, leśnym lub rybackim podlegającym wspólnemu systemowi ryczałtowemu dla rolników, przez podatnika dokonującego wyłącznie dostaw towarów lub świadczenia usług, z tytułu których nie ma on prawa do odliczenia VAT, lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem.

2. Przepisy ust. 1 lit. b) mają zastosowanie wyłącznie, jeżeli zostaną spełnione następujące warunki:

a) w ciągu danego roku kalendarzowego całkowita wartość wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów nie przekracza progu ustalanego przez państwa członkowskie, który nie może być niższy niż 10 000 EUR lub równowartość tej kwoty w walucie krajowej;

b) w poprzednim roku kalendarzowym całkowita wartość wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów nie przekroczyła progu przewidzianego w lit. a).

Próg, który stanowi odniesienie, obejmuje całkowitą wartość, z wyłączeniem VAT należnego lub zapłaconego w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów, wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów, o których mowa w ust. 1 lit. b)".

6 Artykuł 20 akapit pierwszy tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„»Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów« oznacza nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel rzeczowym majątkiem ruchomym wysyłanym lub transportowanym do nabywcy przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, do miejsca przeznaczenia w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów".

7 Artykuł 138 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„1. Państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium [Unii Europejskiej], przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

2. Poza dostawami, o których mowa w ust. 1, państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

b) dostawy wyrobów podlegających akcyzie, wysyłanych lub transportowanych do nabywcy do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium [Unii], przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dokonane na rzecz podatników lub osób prawnych niebędących podatnikami, w przypadku których wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów innych niż wyroby podlegające akcyzie nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1, jeżeli wysyłka lub transport tych wyrobów odbywa się zgodnie z art. 7 ust. 4 i 5 lub art. 16 dyrektywy [92/12, zmienionej dyrektywą 2004/106];

[…]”.

8 Artykuł 139 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT stanowi:

„Zwolnienie [przewidziane w art. 138 ust. 1] nie ma […] zastosowania do dostaw towarów dokonywanych na rzecz podatników lub osób prawnych niebędących podatnikami, w przypadku których wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1”.

Dyrektywy 92/12 i 2008/118

9 Dyrektywa 92/12, zmieniona dyrektywą 2004/106 (zwana dalej „dyrektywą 92/12”), została uchylona, ze skutkiem od dnia 1 kwietnia 2010 r., dyrektywą Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego (Dz.U. 2009, L 9, s. 12). Biorąc pod uwagę daty transakcji będących przedmiotem postępowania głównego, należy rozważyć obie te dyrektywy.

10 Na podstawie art. 3 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 92/12 i art. 1 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2008/118 dyrektywy te mają między innymi zastosowanie do paliw.

11 Dyrektywy te ustanawiają szczególne zasady dotyczące przemieszczania na terytorium Unii wyrobów podlegających akcyzie w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Zasady te są zawarte w art. 15–21 dyrektywy 92/12 i w art. 17–31 dyrektywy 2008/118.

12 „Procedura zawieszenia poboru akcyzy” według definicji w art. 4 pkt 7 dyrektywy 2008/118 oznacza „procedurę podatkową stosowaną w odniesieniu do produkcji, przetwarzania, przechowywania lub przemieszczania wyrobów akcyzowych nieobjętych zawieszającą procedurą celną, przy zawieszonym poborze akcyzy”. Artykuł 4 lit. c) dyrektywy 92/12, który dotyczył „procedury zawieszenia”, zawierał analogiczną definicję.

13 W rozumieniu art. 4 pkt 9 dyrektywy 2008/118 „zarejestrowany odbiorca” oznacza „osobę fizyczną lub prawną uprawnioną przez właściwe organy państwa członkowskiego przeznaczenia, w ramach swojej działalności i na warunkach określonych przez te organy, do odbioru wyrobów akcyzowych

przemieszczanych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy z innego państwa członkowskiego". Dyrektywa 92/12, która stosowała termin „zarejestrowany podmiot gospodarczy", w art. 4 lit. d) definiowała go w podobny sposób.

Prawo czeskie

14 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) ustawy nr 235/2004 o podatku od wartości dodanej, w wersji mającej zastosowanie w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o VAT"):

„Opodatkowaniu podlega:

[…]

c) odpłatne nabycie towarów z innego państwa członkowskiego [Unii], dokonane na terytorium kraju przez podatnika w ramach działalności gospodarczej lub osobę prawną, która nie została założona ani ustanowiona w celach komercyjnych oraz odpłatne nabycie nowego środka transportu z innego państwa członkowskiego przez osobę niebędącą podatnikiem".

15 Artykuł 64 tej ustawy, który transponuje art. 138 dyrektywy VAT do czeskiego porządku prawnego, stanowi:

„1. Dostawa towarów do innego państwa członkowskiego przez osobę zobowiązaną do zapłaty podatku na rzecz osoby zarejestrowanej do celów VAT w innym państwie członkowskim, jeżeli towary te są wysyłane lub transportowane z terytorium kraju przez osobę zobowiązaną do zapłaty podatku lub nabywcę lub uprawnioną osobę trzecią, jest zwolniona z podatku z prawem do odliczenia, z wyjątkiem dostaw towarów na rzecz osoby, dla której nabycie towarów w innym państwie członkowskim nie podlega opodatkowaniu.

[…]

3. Dostawa towarów objętych podatkiem akcyzowym do innego państwa członkowskiego przez osobę zobowiązaną do zapłaty podatku na rzecz podatnika, który nie jest osobą zarejestrowaną do celów VAT w innym państwie członkowskim lub na rzecz osoby prawnej, która nie jest osobą zarejestrowaną do celów VAT w innym państwie członkowskim, jeżeli towary te są wysyłane lub transportowane z terytorium kraju przez osobę zobowiązaną do zapłaty podatku lub nabywcę, lub uprawnioną osobę trzecią, jest zwolniona z podatku z prawem do odliczenia, jeżeli wysyłka lub transport towarów odbywa się zgodnie z ustawą o podatku akcyzowym, a podatek akcyzowy staje się wymagalny po stronie nabywcy w państwie członkowskim, w którym finalizowana jest wysyłka lub transport towarów.

[…]".

Spór w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne

16 Arex jest spółką z siedzibą w Czechach, która nabyła od dwóch spółek czeskich paliwo pochodzące z Austrii.

17 Nabycia te nastąpiły w wyniku łańcucha transakcji. Paliwa sporne w postępowaniu głównym najpierw zostały sprzedane przez Doppler Mineralöle GmbH, spółkę mającą siedzibę w Austrii, czterem spółkom zarejestrowanym do celów VAT i mającym siedzibę w Czechach (zwanym dalej „pierwszymi czeskimi nabywcami"). Paliwa te podlegały następnie licznym kolejnym transakcjom sprzedaży na rzecz różnych spółek czeskich, zanim ostatecznie sprzedano je Arexowi.

18 Pierwsi czescy nabywcy zawarli umowę ze spółką Garantrans s. r. o., która występowała wobec nich jako zarejestrowany odbiorca. Zatem to właśnie Garantrans odprowadził podatek akcyzowy od paliw w imieniu pierwszych czeskich nabywców. Ci ostatni nie zapłacili VAT od tych transakcji w Czechach.

19 Z Austrii do Czech paliwa te zostały przewiezione w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Ich transport zapewnił Arex za pomocą własnych pojazdów.

20 W wyniku kontroli podatkowej Finanční úřad pro Jihočeský kraj (urząd skarbowy kraju południowoczeskiego, Czechy) (zwany dalej „organem podatkowym") stwierdził, że za okresy podatkowe od stycznia do kwietnia, wrzesień, listopad i grudzień 2010 r., dokonane przez Arex nabycia stanowiły nabycia wewnątrzwspólnotowe. Powołując się na wyroki: z dnia 6 kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), oraz z dnia 16 grudnia 2010 r., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), i zauważając, że w wypadku łańcucha transakcji związanych z pojedynczym transportem wewnątrzwspólnotowym może on zostać przypisany tylko jednej transakcji, organ ten uznał, że miejsce dokonanych przez Arex nabyć znajdowało się w Austrii, a nie w Czechach. Spółka ta uzyskała bowiem prawo do rozporządzania rzeczami jak właściciel w Austrii, ponieważ ponosiła ryzyko związane z tymi towarami i zrealizowała transport do Czech na własny rachunek.

21 Siedmioma uzupełniającymi decyzjami o poborze podatku organ podatkowy odmówił Arexowi prawa do odliczenia VAT od tych nabyć zakwalifikowanych przez Arex jako nabycia wewnętrzne, dokonał korekty VAT i zobowiązał tę spółkę do zapłaty grzywien.

22 Decyzją z dnia 15 lipca 2015 r. dyrekcja ds. finansów oddaliła odwołanie Arexa wniesione od tych decyzji. Przyjmując wnioski organu podatkowego, dyrekcja ta na wstępie odrzuciła stosowanie art. 138 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT. Następnie, powołując się na wyrok z dnia 14 lipca 2005 r., British American Tobacco i Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464), podkreśliła ona, że wymagalność VAT nie ma związku z podatkiem akcyzowym. Wreszcie odrzuciła ona argumentację Arexa, według której ze względu na procedurę zawieszenia poboru akcyzy spółka ta nie miała prawa rozporządzać paliwami jak właściciel podczas transportu i przed ich dopuszczeniem do swobodnego obrotu w Czechach. Odrzuciła ona również podnoszoną przez Arex możliwość podziału pojedynczego transportu wewnątrzwspólnotowego na transporty częściowe do celów VAT.

23 Po oddaleniu jego skargi na tę decyzję przez Krajský soud v Českých Budějovicích (sąd okręgowy w Czeskich Budziejowicach, Czechy) Arex wniósł skargę kasacyjną do sądu odsyłającego.

24 Przed tym sądem Arex podnosi, że art. 138 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT nie został prawidłowo przetransponowany do czeskiego porządku prawnego. Zgodnie z tym przepisem wszystkie dostawy wyrobów transportowanych w innym państwie członkowskim w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, dokonane przez podatnika, są zwolnione z VAT jako dostawy wewnątrzwspólnotowe. W świetle redakcji tego przepisu w języku czeskim Arex jest zdania, że pozostałe przesłanki ustanowione w tym przepisie, odzwierciedlone w zdaniu podrzędnym zaczynającym się [wyrażeniem przyimkowym oraz] zaimkiem względnym „[w przypadku] których", mają zastosowanie tylko do osób prawnych niebędących podatnikami. Arex uważa zatem, że skoro ma status podatnika, przesłanki te nie znajdują zastosowania.

25 Na wypadek gdyby VAT nie był związany z podatkiem akcyzowym i gdyby należało zastosować art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT Arex podkreśla, że nie następuje przeniesienie własności gospodarczej w wypadku transportu w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, ponieważ nawet w wypadku przeniesienia własności z punktu widzenia prawa prywatnego nie byłoby możliwe rozporządzanie spornymi towarami w czasie transportu. Na poparcie tego argumentu powołuje on administracyjny dokument towarzyszący, który ogranicza możliwość rozporządzania towarami w czasie transportu

w ramach tej procedury i ocenia, że wyroki: z dnia 6 kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), i z dnia 16 grudnia 2010 r., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), nie dotyczyły kwestii transportu wyrobów podlegających akcyzie.

26 W świetle tych argumentów sąd odsyłający zastanawia się, czy dokonane przez Arex nabycia paliw transportowanych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy należy zakwalifikować jako nabycia wewnętrzne czy nabycia wewnątrzwspólnotowe.

27 W tych okolicznościach Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Czechy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy za podatnika w rozumieniu art. 138 ust. 2 lit. b) [dyrektywy VAT] należy uznać każdego podatnika? Jeśli tak nie jest, w odniesieniu do których podatników przepis ten ma zastosowanie?

2) Jeżeli Trybunał stwierdzi, że art. 138 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT znajduje zastosowanie w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym (w której nabywcą wyrobów jest podatnik zarejestrowany do celów podatku), czy przepis ten należy interpretować w taki sposób, że w sytuacji gdy wysłanie lub transport tych wyrobów następuje zgodnie z odpowiednimi przepisami dyrektywy [2008/118], należy uznać za dostawę uprawniającą do zwolnienia zgodnie z tym przepisem dostawę mającą związek z procedurą w rozumieniu dyrektywy [2008/118], nawet jeżeli poza tym nie są spełnione przesłanki zwolnienia przewidziane w art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT ze względu na uznanie innej transakcji za transport towarów?

3) Jeżeli Trybunał stwierdzi, że art. 138 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT nie znajduje zastosowania w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym, czy fakt, że towary są przewożone w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, jest rozstrzygający dla ustalenia, którą z szeregu następujących po sobie dostaw należy uznać za transport do celów prawa do zwolnienia z VAT zgodnie z art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT?”.

W przedmiocie wniosku o otwarcie ustnego etapu postępowania na nowo

28 Pismem, które wpłynęło do sekretariatu Trybunału w dniu 31 lipca 2018 r. przedstawiciel Arexa przed sądem odsyłającym wniósł o zarządzenie otwarcia ustnego etapu postępowania na nowo na podstawie art. 83 regulaminu postępowania przed Trybunałem.

29 Wniosek ten został złożony po przekazaniu przez sekretariat Trybunału pisma z dnia 13 lipca 2018 r. przedstawicielowi Arexa przed sądem odsyłającym, informującego w szczególności, że ponieważ Arex nie był ważnie reprezentowany na rozprawie w niniejszej sprawie, jego uwagi ustne nie mogą zostać wzięte pod uwagę do celów niniejszego postępowania.

30 Przedstawiając powody i okoliczności, które jego zdaniem doprowadziły do tego braku ważnej reprezentacji, przedstawiciel Arexa przed sądem odsyłającym jest zdania, że chodzi o wadę usuwalną i wnosi o otwarcie ustnego etapu postępowania na nowo w celu umożliwienia Arexowi przedstawienia swoich uwag.

31 Należy przypomnieć w tym względzie, że zgodnie z art. 83 regulaminu postępowania Trybunał może w każdej chwili, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, postanowić o otwarciu ustnego etapu postępowania na nowo, w szczególności jeśli uzna, że okoliczności zawisłej przed nim sprawy nie są wystarczająco wyjaśnione lub jeśli po zamknięciu ustnego etapu postępowania strona przedstawiła nowy fakt mogący mieć decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia Trybunału, lub też jeśli sprawa ma zostać rozstrzygnięta na podstawie argumentu, który nie był przedmiotem dyskusji między stronami lub podmiotami określonymi w art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

32 W niniejszym wypadku Trybunał uznał, po wysłuchaniu rzecznik generalnej, że nie zostały spełnione przesłanki otwarcia ustnego etapu postępowania na nowo. Okoliczności przytoczone przez przedstawiciela Arexa przed sądem odsyłającym nie odpowiadają bowiem przesłankom, na jakich jest przewidziane otwarcie ustnego etapu postępowania na nowo. W każdym wypadku Trybunał stwierdza, że dysponuje wszelkimi danymi niezbędnymi do udzielenia odpowiedzi na zadane mu pytania prejudycjalne oraz że nie należy udzielać na nie odpowiedzi na podstawie argumentu, który nie był przedmiotem toczonej przed nim dyskusji.

33 W tych okolicznościach nie zachodzi potrzeba otwarcia ustnego etapu postępowania na nowo.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Uwagi wstępne

34 W ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy między sądami krajowymi a Trybunałem do tego ostatniego należy udzielenie sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu. Mając to na uwadze, Trybunał powinien w razie potrzeby przeformułować przedłożone mu pytania. Zadaniem Trybunału jest bowiem dokonanie wykładni wszystkich przepisów prawa Unii, jakie są niezbędne sądom krajowym do rozstrzygnięcia zawisłych przed nimi sporów, nawet jeżeli przepisy te nie są wyraźnie wskazane w pytaniach zadanych Trybunałowi (wyroki: z dnia 14 października 2010 r., Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 19 października 2017 r., Otero Ramos, C-531/15, EU:C:2017:789, pkt 39).

35 W konsekwencji, nawet jeśli formalnie sąd odsyłający ograniczył swoje pytanie do wykładni art. 138 ust. 1 i art. 138 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT, to okoliczność ta nie stoi na przeszkodzie temu, by Trybunał udzielił mu wykładni prawa Unii we wszystkich aspektach wykładni, które mogą być użyteczne dla rozstrzygnięcia zawisłej przed nim sprawy, bez względu na to, czy sąd ten odniósł się do nich w treści swych pytań, czy też nie. W tym względzie do Trybunału należy wyprowadzenie z całości informacji przedstawionych przez sąd odsyłający, a w szczególności z uzasadnienia postanowienia odsyłającego, elementów rzeczonego prawa, które wymagają wykładni w świetle przedmiotu sporu (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 października 2010 r., Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 19 października 2017 r., Otero Ramos, C-531/15, EU:C:2017:789, pkt 40).

36 W niniejszej sprawie należy zauważyć, że poprzez swoje pytania sąd odsyłający w istocie zmierza do ustalenia, czy nabycia takie jak będące przedmiotem postępowania głównego podlegają VAT w Republice Czeskiej jako wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów wysyłanych lub transportowanych z innego państwa członkowskiego.

37 Tymczasem art. 138 ust. 1 i art. 138 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT określa przesłanki zwolnienia z VAT dostaw wewnątrzwspólnotowych, a nie przesłanki opodatkowania tym podatkiem nabyć wewnątrzwspólnotowych, które są ustanowione w art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) oraz (iii) tej dyrektywy.

38 Należy zatem przeformułować pytania prejudycjalne w ten sposób, że w odniesieniu do pytań pierwszego i drugiego dotyczą one wykładni art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT, a w odniesieniu do pytania trzeciego – wykładni art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) tej dyrektywy.

W przedmiocie pytania pierwszego

39 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że znajduje on zastosowanie do wewnątrzwspólnotowych nabyć wyrobów podlegających akcyzie, na podstawie których podatek akcyzowy jest wymagalny na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia wysyłki lub transportu tych wyrobów, dokonanych przez każdego podatnika, czy jedynie do nabyć dokonanych przez podatnika, którego inne nabycia podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1 tej dyrektywy.

40 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, dokonując wykładni przepisu prawa Unii należy brać pod uwagę nie tylko jego brzmienie, lecz także kontekst, w jakim został umieszczony, oraz cele regulacji, której część stanowi (zob. podobnie wyroki: z dnia 19 września 2000 r., Niemcy/Komisja, C-156/98, EU:C:2000:467, pkt 50; z dnia 19 kwietnia 2018 r., Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, pkt 33).

41 Na podstawie art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT opodatkowaniu VAT podlega odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego, o ile, w przypadku wyrobów podlegających akcyzie, od których podatek akcyzowy jest wymagalny na terytorium tego państwa członkowskiego, jest ono dokonywane przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem, w przypadku których inne nabycia nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1 tej dyrektywy.

42 W pierwszej kolejności należy stwierdzić, że brzmienie art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT nie pozwala jednoznacznie stwierdzić, czy zdanie podrzędne „w przypadku których inne nabycia nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1 [tej dyrektywy]” odnosi się zarówno do podatnika, jak i do osoby prawnej niebędącej podatnikiem, wymienionych w pierwszym z tych przepisów, czy też dotyczy ono tylko tej ostatniej osoby.

43 Wiele wersji językowych tego przepisu zawiera bowiem zaimek względny mogący odzwierciedlać użycie zarówno liczby pojedynczej, jak i mnogiej. Jest tak w szczególności w wersjach: niemieckiej („deren”), estońskiej („kelle”), hiszpańskiej („cuyas”), francuskiej („dont”), włoskiej („i cui”) czy angielskiej („whose”) tego przepisu. Pozostałe wersje językowe zawierają zaimki w liczbie mnogiej. Jest tak w wypadku wersji: greckiej („των οποίων”), łotewskiej („kuru”) i polskiej („w przypadku których”). Ponadto w czeskiej wersji tego przepisu znajduje się zaimek w liczbie pojedynczej, który może dotyczyć tylko osoby prawnej niebędącej podatnikiem (*„jejíž”*).

44 W drugiej kolejności, w odniesieniu do celów art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT należy wskazać, że przepis ten wpisuje się w ramy przejściowej regulacji VAT obowiązującej w handlu wewnątrzwspólnotowym, wprowadzonej przez dyrektywę Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. 1991, L 376, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 160). Regulacja ta opiera się na ustanowieniu nowego zdarzenia podatkowego w zakresie VAT, jakim jest wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, pozwalającego na przeniesienie wpływów podatkowych do państwa członkowskiego, na którego terytorium ma miejsce ostateczna konsumpcja dostarczonych towarów. Regulacja ta ma na celu wyraźne rozgraniczenie zwierzchności podatkowej państw członkowskich (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 listopada 2010 r., X, C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 22, 23 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 14 czerwca 2017 r., Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, pkt 37, 38).

45 Zatem każdemu wewnątrzwspólnotowemu nabyciu towarów opodatkowanemu w państwie członkowskim, w którym zakończono wysyłkę lub transport towarów (zwanym dalej „państwem członkowskim przeznaczenia”), odpowiada wewnątrzwspólnotowa dostawa zwolniona z opodatkowania w państwie członkowskim, w którym ta wysyłka lub transport zostały rozpoczęte (zwanym dalej „państwem członkowskim wyjścia”). W konsekwencji przepisom dotyczącym nabycia

wewnątrzwspólnotowego i dostawy wewnątrzwspólnotowej należy nadać identyczne znaczenie i identyczny zakres (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, pkt 29; z dnia 26 lipca 2017 r., Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 W trzeciej kolejności, w odniesieniu do kontekstu, w jaki wpisuje się art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT, należy stwierdzić, że przepis ten należy do zbioru przepisów regulujących opodatkowanie VAT nabyć wewnątrzwspólnotowych i zwolnienie odpowiednich dostaw wewnątrzwspólnotowych. Przepisy te znajdują się odpowiednio w art. 2 i 3 oraz w art. 138 i 139 tej dyrektywy.

47 Z jednej strony, zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) dyrektywy VAT wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów dokonane odpłatnie przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem, pod pewnymi warunkami dotyczącymi sprzedającego podlegają VAT w państwie członkowskim przeznaczenia, podczas gdy na mocy art. 138 ust. 1 tej dyrektywy odpowiadające im dostawy wewnątrzwspólnotowe są z tego podatku zwolnione w państwie członkowskim wyjścia.

48 W tym względzie należy wyjaśnić, że biorąc pod uwagę rozważania rzecznik generalnej przedstawione w pkt 41 opinii, przedmiotowy zakres stosowania tych przepisów obejmuje wszystkie „towary", a pojęcie „towarów" obejmuje wyroby podlegające akcyzie. Wynika z tego, że o ile pozostałe dotyczące sprzedającego przesłanki przewidziane w tym przepisie są spełnione, transakcje wewnątrzwspólnotowe dotyczące wyrobów podlegających akcyzie są zwolnione z VAT w państwie członkowskim wyjścia jako dostawy wewnątrzwspólnotowe i opodatkowane tym podatkiem w państwie członkowskim przeznaczenia jako nabycia wewnątrzwspólnotowe zgodnie z, odpowiednio, art. 138 ust. 1 i art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) dyrektywy VAT.

49 Ponieważ wewnątrzwspólnotowe nabycie „towarów" przez podatników jest już opodatkowane VAT na podstawie art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) dyrektywy VAT, wprowadzenie do art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) tej dyrektywy takiego opodatkowania dla nabycia przez tych samych podatników wyrobów podlegających akcyzie byłoby zbędne, ponieważ opodatkowanie to wynika już z pierwszego przepisu, przy uwzględnieniu również rozważań zawartych w poprzednim punkcie.

50 Z drugiej strony, w drodze odstępstwa od art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) dyrektywy VAT, jej art. 3 ust. 1 wyklucza w każdym razie opodatkowanie VAT niektórych nabyć wewnątrzwspólnotowych dokonanych przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem. Równolegle art. 139 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy stanowi, że zwolnienie przewidziane w jej art. 138 ust. 1 nie ma zastosowania do dostaw odpowiadających nabyciom, o których mowa w art. 3 ust. 1 owej dyrektywy.

51 W świetle powyższych rozważań art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT znajduje zastosowanie w wypadkach, w których wewnątrzwspólnotowe nabycia dokonane przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem nie podlegają opodatkowaniu na podstawie art. 3 ust. 1 tej dyrektywy.

52 Wynika z tego, że jeżeli nabycie jest dokonywane przez podatnika, to nie każdy podatnik, ale tylko podatnik, którego inne nabycia wewnątrzwspólnotowe nie podlegają VAT zgodnie z tym ostatnim przepisem, zostaje objęty zakresem stosowania art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) owej dyrektywy w celu opodatkowania VAT jego nabyć wewnątrzwspólnotowych dotyczących wyrobów podlegających akcyzie, na których podstawie podatek akcyzowy jest wymagalny w państwie członkowskim przeznaczenia.

53 W tym względzie, jak wskazała rzecznik generalna w pkt 42 i 43 opinii, wykładnia ta jest potwierdzona brzmieniem art. 138 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT, z którego wynika w istocie, że „[p]oza dostawami, o których mowa w ust. 1" tego art. 138, dostawy wewnątrzwspólnotowe odpowiadające nabyciom, o których mowa w art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) tej dyrektywy, są zwolnione z podatku, jeżeli są one

wykonywane na warunkach tam określonych, na rzecz podatników lub osób prawnych niebędących podatnikami, w przypadku których wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów innych niż wyroby podlegające akcyzie nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1 tej dyrektywy. Jak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 43 opinii, z wyboru sformułowania tekstu wprowadzającego zwolnienia zawarte w art. 138 ust. 2 dyrektywy VAT wynika, że zwolnienie przewidziane w lit. b) tego przepisu ma treść normatywną wykraczającą poza zwolnienie przewidziane w art. 138 ust. 1 tej dyrektywy.

54 Wykładnia przyjęta w pkt 52 niniejszego wyroku jest również zgodna z celem wyznaczonym w motywie 36 dyrektywy VAT, zmierzającym do dokonania pewnego dostosowania zasad opodatkowania VAT niektórych wewnątrzwspólnotowych nabyć wyrobów podlegających akcyzie do procedur i obowiązków dotyczących zgłoszenia celnego w przypadku wysyłki takich wyrobów do innego państwa członkowskiego, a określonych w dyrektywach 92/12 i 2008/118. Skoro bowiem art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT ma zastosowanie do wewnątrzwspólnotowych nabyć wyrobów podlegających akcyzie, na których podstawie podatek akcyzowy jest wymagalny na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia, wykładnia ta skutkuje tym, że owe nabycia podlegają VAT w tym samym państwie członkowskim, nawet jeśli inne nabycia dokonane przez nabywcę nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1 tej dyrektywy.

55 W niniejszym wypadku, z zastrzeżeniem zbadania przez sąd odsyłający, który jest wyłącznie właściwy do ustalenia i oceny okoliczności faktycznych w sporze w postępowaniu głównym, z informacji w aktach sprawy, jakimi dysponuje Trybunał, nie wynika, aby inne nabycia wewnątrzwspólnotowe dokonane przez Arexa wchodziły w zakres odstępstw przewidzianych w art. 3 ust. 1 dyrektywy VAT. Na wypadek, gdyby sąd odsyłający, na podstawie własnej oceny wszystkich okoliczności sporu w postępowaniu głównym, doszedł do takiego wniosku, należałoby zastosować nie przepisy art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT, lecz art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) tej dyrektywy, aby ustalić, czy nabycia przez Arex paliw spornych w postępowaniu głównym powinny zostać opodatkowane VAT w państwie członkowskim przeznaczenia jako nabycia wewnątrzwspólnotowe.

56 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że znajduje on zastosowanie do wewnątrzwspólnotowych nabyć wyrobów podlegających akcyzie, na podstawie których podatek akcyzowy jest wymagalny na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia wysyłki lub transportu wyrobów, dokonanych przez podatnika, którego inne nabycia nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1 tej dyrektywy.

W przedmiocie pytania drugiego

57 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w przypadku występowania łańcucha kolejnych transakcji nabycia dotyczących tych samych wyrobów podlegających akcyzie, skutkujących tylko jednym transportem wewnątrzwspólnotowym tych wyrobów w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy, nabycie przez podmiot zobowiązany do zapłaty tego podatku w państwie członkowskim przeznaczenia należy zakwalifikować jako nabycie wewnątrzwspólnotowe podlegające opodatkowaniu VAT zgodnie z tym przepisem, nawet jeżeli takiego transportu nie można przypisać do tego nabycia.

58 Według informacji zawartych w postanowieniu odsyłającym wydaje się, że to pierwsi czescy nabywcy, a nie Arex, są zobowiązani do zapłaty podatku akcyzowego od paliwa spornego w postępowaniu głównym. W tym kontekście pytanie drugie zmierza do ustalenia, czy sporny w postępowaniu głównym transport wewnątrzwspólnotowy należy koniecznie przypisać transakcji nabycia dokonanej przez tych nabywców, jeżeli są oni zobowiązani do zapłaty tego podatku akcyzowego, a nie może on zostać przypisany innej transakcji nabycia, w tym wypadku transakcji dokonanej przez Arex.

59 W tym względzie z przedstawionego w pkt 41 niniejszego wyroku brzmienia art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT wynika, że na podstawie tego przepisu opodatkowanie VAT wewnątrzwspólnotowych nabyć wyrobów podlegających akcyzie w państwie członkowskim przeznaczenia jest uzależnione od trzech kumulatywnych przesłanek.

60 Przepis ten zakłada, po pierwsze, że transakcja stanowi nabycie wewnątrzwspólnotowe w rozumieniu art. 20 dyrektywy VAT, po drugie, że transakcja ta dotyczy towarów objętych podatkiem akcyzowym, na których podstawie podatek ten jest wymagalny na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia, a po trzecie, że owa transakcja została dokonana przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem, w przypadku których inne nabycia nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1 tej dyrektywy.

61 W odniesieniu do pierwszej z tych przesłanek należy przypomnieć, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru, w rozumieniu art. 20 dyrektywy VAT, następuje wtedy, gdy prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę i gdy dostawca ustali, że towar ten został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego i że w wyniku wysyłki lub transportu fizycznie opuścił terytorium państwa członkowskiego wyjścia (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 27, 42; z dnia 18 listopada 2010 r., X, C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 27). Przesłanka związana z przekroczeniem granic pomiędzy państwami członkowskimi stanowi element konstytutywny nabycia wewnątrzwspólnotowego (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 37).

62 Jedynie nabycie spełniające wszystkie te przesłanki może zostać zakwalifikowane jako nabycie wewnątrzwspólnotowe.

63 Jeśli zatem wiele transakcji nabycia zrealizowanych odpłatnie skutkuje pojedynczą wewnątrzwspólnotową wysyłką lub pojedynczym wewnątrzwspólnotowym transportem tych towarów, to owa wysyłka lub transport mogą zostać przypisane tylko jednej z tych transakcji nabycia, która – jako jedyna – będzie opodatkowana VAT w państwie członkowskim przeznaczenia jako nabycie wewnątrzwspólnotowe, o ile spełnione są pozostałe przesłanki przewidziane w art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, pkt 45).

64 Taka wykładnia narzuca się, aby w prosty sposób osiągnąć cel, jakiemu służy przejściowy system transakcji wewnątrzwspólnotowych, zmierzający do przeniesienia, jak wynika to z pkt 44 niniejszego wyroku, wpływów podatkowych do państwa członkowskiego, na którego terytorium nastąpiła ostateczna konsumpcja dostarczonych towarów. W rzeczywistości przeniesienie to jest dokonywane przy okazji pojedynczej transakcji skutkującej wewnątrzwspólnotowym przemieszczeniem (zob. analogicznie wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, pkt 40).

65 W odniesieniu do drugiej przesłanki wymienionej w pkt 60 niniejszego wyroku należy wyjaśnić, że wymagalność podatku akcyzowego w państwie członkowskim przeznaczenia zakłada realizację wysyłki lub transportu wyrobów podlegających akcyzie w procedurze zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z przepisami dyrektywy 92/12 lub dyrektywy 2008/118. Przesłanka ta odzwierciedla cel wskazany w motywie 36 dyrektywy VAT, polegający na objęciu wyrobów podlegających akcyzie podatkiem akcyzowym i VAT w tym samym państwie członkowskim.

66 Przesłanka ta w żaden sposób nie pozwala natomiast rozumieć, że nabycie dokonane przez podatnika lub osobę niebędącą podatnikiem, o których mowa w art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT, które są zobowiązane do zapłaty podatku akcyzowego, powinno zostać opodatkowane VAT na mocy tego przepisu w państwie członkowskim przeznaczenia, nawet jeśli spornego transportu wewnątrzwspólnotowego nie można przypisać do tego nabycia.

67 Wykładnia, zgodnie z którą nabycie powinno podlegać opodatkowaniu VAT na podstawie tego przepisu, nawet jeśli nie można do niego przypisać transportu wewnątrzwspólnotowego, byłaby poza tym sprzeczna z kumulatywnym charakterem przesłanek przywołanych w pkt 60 niniejszego wyroku. Pozwoliłaby ona bowiem na opodatkowanie VAT w państwie członkowskim przeznaczenia nabycia, które nie byłoby związane z transportem wewnątrzwspólnotowym i które w związku z tym nie spełniałoby wszystkich przesłanek wymaganych do zakwalifikowania go jako nabycia wewnątrzwspólnotowego.

68 W świetle powyższych rozważań na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w przypadku występowania łańcucha kolejnych transakcji nabycia skutkujących tylko jednym transportem wewnątrzwspólnotowym wyrobów podlegających akcyzie w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy, nabycia przez podmiot zobowiązany do zapłaty tego podatku w państwie członkowskim przeznaczenia wysyłki lub transportu wyrobów nie można zakwalifikować jako nabycie wewnątrzwspólnotowe podlegające opodatkowaniu VAT zgodnie z tym przepisem, jeżeli tego transportu nie można przypisać do tego nabycia.

W przedmiocie pytania trzeciego

69 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w przypadku występowania łańcucha kolejnych transakcji nabycia dotyczących tych samych wyrobów podlegających akcyzie i skutkujących tylko jednym transportem wewnątrzwspólnotowym tych wyrobów w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy, okoliczność, że wyroby te są transportowane w ramach tej procedury stanowi okoliczność decydującą dla ustalenia, do jakiego nabycia należy przypisać transport w celu jego opodatkowania VAT na mocy tego przepisu.

70 W tym względzie z orzecznictwa dotyczącego wykładni art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT wynika, że w odniesieniu do transakcji tworzących łańcuch dwóch kolejnych dostaw skutkujący tylko jednym transportem wewnątrzwspólnotowym, transport wewnątrzwspólnotowy może być przypisany tylko do jednej z dwóch dostaw, która zatem jako jedyna zostanie zwolniona z podatku na podstawie tego przepisu, oraz że aby ustalić, do której z dwóch dostaw należy przypisać transport wewnątrzwspólnotowy, powinno się przeprowadzić ogólną ocenę wszystkich konkretnych okoliczności sprawy. Na podstawie tej oceny należy w szczególności ustalić, w którym momencie doszło do drugiego przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel na rzecz końcowego nabywcy. W rzeczywistości bowiem, w sytuacji gdy drugie przeniesienie tego prawa, czyli druga dostawa, miało miejsce przed transportem wewnątrzwspólnotowym, transport ten nie może zostać przypisany pierwszej dostawie na rzecz pierwszego nabywcy (zob. podobnie wyrok z dnia 26 lipca 2017 r., Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, pkt 34–36 i przytoczone tam orzecznictwo).

71 W świetle celu, o którym mowa w pkt 64 niniejszego wyroku, należy zastosować przytoczone w poprzednim punkcie orzecznictwo do oceny transakcji, które podobnie jak transakcja sporna w postępowaniu głównym tworzą łańcuch wielu kolejnych transakcji nabycia wyrobów podlegających akcyzie, które skutkują tylko jednym transportem wewnątrzwspólnotowym.

72 Aby zatem ustalić tę transakcję nabycia w łańcuchu spornym w postępowaniu głównym, której należy przypisać jeden transport wewnątrzwspólnotowy i która sama powinna zostać uznana za wewnątrzwspólnotowe nabycie, do sądu odsyłającego należy przeprowadzenie ogólnej oceny wszystkich konkretnych okoliczności sprawy i w szczególności ustalenie, w którym momencie nastąpiło przeniesienie na korzyść Arexa uprawnienia do rozporządzania towarem jak właściciel. W wypadku gdy przeniesienie to nastąpiło przed transportem wewnątrzwspólnotowym, należy go przypisać transakcji nabycia dokonanej przez Arex, i wówczas to nabycie należy uznać za nabycie wewnątrzwspólnotowe.

73 W ramach tej ogólnej oceny okoliczność, że transport paliw sporny w postępowaniu głównym został dokonany w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, nie może jednak stanowić decydującego elementu w celu ustalenia tej transakcji nabycia w łańcuchu spornym w postępowaniu głównym, której ów transport należy przypisać.

74 Orzecznictwo przywołane w pkt 70 niniejszego wyroku zasadniczo uzależnia bowiem przypisanie transportu do tego czy innego nabycia w łańcuchu kolejnych transakcji od kryterium czasowego w zakresie, w jakim kładzie ono nacisk ma moment, w którym odpowiednio zostały spełnione przesłanki, jakie doprowadziły do transportu wewnątrzwspólnotowego oraz do przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel.

75 W odniesieniu do tej ostatniej przesłanki z orzecznictwa Trybunału wynika, że nie ogranicza się ono do przeniesienia własności w formie przewidzianej 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 (zob. podobnie wyrok z dnia 3 czerwca 2010 r., De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo). Przeniesienie prawa do rozporządzenia rzeczą jak właściciel nie wymaga, aby strona, na rzecz której ta rzecz zostaje przeniesiona, musiała ją posiadać fizycznie, ani że owa rzecz musiałaby fizycznie zostać przetransportowana do tej osoby lub że musiałaby ona ją fizycznie otrzymać (postanowienie z dnia 15 lipca 2015 r., Itales, C-123/14, niepublikowane, EU:C:2015:511, pkt 36).

76 Należy przypomnieć, że dyrektywy 92/12 i 2008/118 ustanawiają ogólny system podatku akcyzowego obejmujący wyroby podlegające akcyzie. Nawet jeśli dyrektywy te przewidują w tym celu w szczególności wymogi mające zastosowanie do transportu w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, to w żaden sposób nie wpływają na przesłanki regulujące przeniesienie własności towarów lub prawa do rozporządzania nimi jak właściciel.

77 Ponadto Trybunał orzekł już, że zdarzeniem podatkowym powodującym powstanie obowiązku podatkowego w zakresie VAT jest dostawa lub przywóz towaru, nie zaś zapłata podatku akcyzowego od tego towaru (wyrok z dnia 14 lipca 2005 r., British American Tobacco i Newman Shipping, C-435/03, EU:C:2005:464, pkt 41).

78 W niniejszej sprawie z informacji w aktach sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że po nabyciu paliw spornych w postępowaniu głównym od swoich czeskich kontrahentów Arex objął je w posiadanie, tankując je w Austrii do swoich cystern, przed przetransportowaniem ich własnymi środkami transportu z Austrii do Czech. Z informacji tych wynika zresztą, że wydaje się, iż podczas tego tankowania na Arexa została przeniesiona własność tych towarów w rozumieniu czeskiego prawa prywatnego. Z zastrzeżeniem zbadania przez sąd odsyłający wydaje się też wynikać z tych informacji, że jeden transport wewnątrzwspólnotowy nastąpił po przeniesieniu prawa do rozporządzania towarem jak właściciel na rzecz Arexa, tak że to dokonane przez niego transakcje nabycia należy zakwalifikować jako nabycia wewnątrzwspólnotowe.

79 W świetle powyższych rozważań na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w przypadku występowania łańcucha kolejnych transakcji nabycia dotyczących tych samych wyrobów podlegających akcyzie i skutkujących tylko jednym transportem wewnątrzwspólnotowym tych wyrobów w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy, okoliczność, że wyroby te są transportowane w ramach tej procedury, nie stanowi okoliczności decydującej dla ustalenia, do jakiego nabycia należy przypisać transport w celu jego opodatkowania VAT na mocy tego przepisu.

W przedmiocie kosztów

80 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:

1) **Artykuł 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) 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 znajduje on zastosowanie do wewnątrzwspólnotowych nabyć wyrobów podlegających akcyzie, na podstawie których podatek akcyzowy jest wymagalny na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia wysyłki lub transportu wyrobów, dokonanych przez podatnika, którego inne nabycia nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej zgodnie z art. 3 ust. 1 tej dyrektywy.**

2) **Artykuł 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w przypadku występowania łańcucha kolejnych transakcji nabycia skutkujących tylko jednym transportem wewnątrzwspólnotowym wyrobów podlegających akcyzie w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy, nabycia przez podmiot zobowiązany do zapłaty tego podatku w państwie członkowskim przeznaczenia wysyłki lub transportu wyrobów nie można zakwalifikować jako nabycie wewnątrzwspólnotowe podlegające opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej zgodnie z tym przepisem, jeżeli tego transportu nie można przypisać do tego nabycia.**

3) **Artykuł 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w przypadku występowania łańcucha kolejnych transakcji nabycia dotyczących tych samych wyrobów podlegających akcyzie i skutkujących tylko jednym transportem wewnątrzwspólnotowym tych wyrobów w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy, okoliczność, że wyroby te są transportowane w ramach tej procedury, nie stanowi okoliczności decydującej dla ustalenia, do jakiego nabycia należy przypisać transport w celu jego opodatkowania podatkiem od wartości dodanej na mocy tego przepisu.**

Podpisy