



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 15 maja 2019 r. \*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE –  
Artykuł 135 ust. 1 lit. b) – Dostawa towarów – Zwolnienia dotyczące innych czynności –  
Udzielanie kredytów i pośrednictwo kredytowe – Karty paliwowe

W sprawie C-235/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie  
prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia  
23 listopada 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 marca 2018 r., w postępowaniu:

**Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH**

przeciwko

**Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie,**

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: F. Biltgen, prezes izby, C.G. Fernlund i L.S. Rossi (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: E. Tanchev,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH przez  
J. Pomorską-Porębską, doradcę podatkowego,
- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczynę, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala i J. Hottiaux, działających w charakterze  
pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

\* Język postępowania: polski.

## Wyrok

- 1 Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 135 ust. 1 lit. b) 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).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH z siedzibą w Austrii (zwaną dalej „Vega International”) a Dyrektorem Izby Skarbowej w Warszawie (Polska) w przedmiocie odmowy przez tego ostatniego zwrotu na rzecz Vega International podatku od wartości dodanej (VAT) związanego z transakcjami nabycia paliwa z wykorzystaniem kart paliwowych.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

- 3 Artykuł 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112 stanowi:  
„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:  
a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;  
[...]  
c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.
- 4 Artykuł 14 ust. 1 i 2 tej dyrektywy 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”.
- 5 Artykuł 24 ust. 1 rzeczony dyrektywy ma następujące brzmienie:  
„»Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”.
- 6 Zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. b) wskazanej dyrektywy:  
„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:  
[...]  
b) udzielanie kredytów i pośrednictwo kredytowe oraz zarządzanie kredytami przez kredytodawcę”.

### ***Prawo polskie***

7 Dyrektywa 2006/112 została przetransponowana do prawa polskiego ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towaru i usług (Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054), ze zmianami (zwaną dalej „ustawą o VAT”).

8 Na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT:

„[Opodatkowaniu VAT podlegają:] odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju”.

9 Artykuł 7 ust. 1 i 8 tej ustawy stanowi:

„1. Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel [...].

[...]

8. W przypadku gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach”.

10 Artykuł 8 ust. 1 wspomnianej ustawy stanowi:

„Przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 [...]”.

11 Artykuł 43 ust. 1 pkt 38 tej ustawy, który transponuje art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, stanowi:

„[Zwalnia się od podatku] usługi udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu usług udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych, a także zarządzanie kredytami lub pożyczkami pieniężnymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę”.

12 Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT:

„W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego [...]”.

### **Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne**

13 Z postanowienia odsyłającego wynika, że Vega International prowadzi działalność w zakresie transportu samochodów użytkowych znanych producentów z fabryki bezpośrednio do klientów. Usługa ta jest świadczona za pośrednictwem kilku spółek zależnych Vega International mających siedziby w różnych państwach członkowskich, w tym spółki zależnej Vega Poland sp. z o.o., z siedzibą w Polsce.

14 Vega International zajmuje się organizowaniem i zarządzaniem w zakresie zaopatrywania wszystkich swoich spółek w karty paliwowe wydawane przez różnych dostawców paliw. Transportowane przez Vega Poland pojazdy tankowane są przy użyciu imiennych kart paliwowych wystawionych na kierowców. Ze względów organizacyjnych oraz z uwagi na wysokość kosztów wszystkie transakcje za pomocą kart paliwowych realizowane są centralnie przez spółkę dominującą w Austrii, która

- otrzymuje od dostawców paliw faktury wykazujące w szczególności zakup paliwa wraz z VAT. Następnie, na koniec każdego miesiąca, Vega International refakturuje na spółki zależne, w tym Vega Poland, paliwo udostępnione do celów świadczenia usługi przewozu pojazdów, i obciąża je opłatą w wysokości 2%. Te spółki zależne są upoważnione do skompensowania faktur dotyczących wykorzystania kart paliwa z fakturami wystawionymi na spółkę austriacką lub do uregulowania tych faktur w terminie od jednego do trzech miesięcy od dnia ich otrzymania.
- 15 Decyzją z dnia 11 sierpnia 2014 r. Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście (Polska) odmówił spółce Vega International zwrotu VAT za okres od kwietnia do czerwca 2012 r. w wysokości 106 031,44 złotych (PLN) (około 24 735,82 EUR). Decyzja ta została utrzymana w mocy decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 28 listopada 2014 r.
  - 16 Vega International wniosła skargę o uchylenie tej decyzji do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (Polska). Wyrokiem z dnia 26 czerwca 2015 r. sąd ten oddalił skargę spółki Vega International jako bezzasadną.
  - 17 Vega International wniosła następnie skargę kasacyjną od tego wyroku do Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska). Sąd ten, podobnie jak polskie organy podatkowe i sąd pierwszej instancji, rozważał możliwość zastosowania w niniejszym przypadku zasad ustanowionych przez Trybunał w wyroku z dnia 6 lutego 2003 r., *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), zgodnie z którym porozumienie w zakresie zarządzania paliwem nie stanowi umowy o dostawę paliwa, lecz raczej umowę o finansowanie jego zakupu. Zgodnie bowiem z oceną Trybunału w sprawie, która doprowadziła do wydania tego wyroku, spółka leasingowa nie nabywała paliwa w celu dokonania jego odsprzedaży leasingobiorcy pojazdu, lecz to ten ostatni dokonywał swobodnego wyboru zarówno jakości i ilości, jak i daty zakupu paliwa, a tym samym dysponował tym paliwem jak właściciel.
  - 18 W niniejszym wypadku na podstawie tego wyroku należałoby uznać, że Vega International nie dokonuje „dostaw towarów”, tu paliwa w rozumieniu art. 7 ust. 8 ustawy o VAT, w odniesieniu do których można odzyskać VAT, lecz świadczy usługi finansowania na rzecz Vega Poland, które nie podlegają opodatkowaniu w Polsce, ponieważ są zwolnione z VAT na mocy art. 43 ust. 1 pkt 38 tej ustawy.
  - 19 Jednakże sąd odsyłający stwierdza, że wyrok z dnia 6 lutego 2003 r., *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), nie został wydany na podstawie dyrektywy 2006/112, lecz dotyczy wykładni poprzednio obowiązujących przepisów szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
  - 20 W tych okolicznościach sąd odsyłający żywi wątpliwości dotyczące wykładni, w świetle tego wyroku, nowego przepisu zawartego w art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, który nawiązuje do transakcji takich jak udzielanie kredytów lub pośrednictwo kredytowe oraz zarządzanie kredytami przez kredytodawcę. Rodzi się zatem pytanie, czy czynności podejmowane przez Vega International w Austrii w związku z udostępnianiem i rozliczaniem kart paliwowych służących do zakupu paliwa przez spółki zależne w ramach grupy mogą zostać uznane za takie transakcje. Do wątpliwości tych dokładają się ponadto rozbieżności w orzecznictwie sądów krajowych, które powoływały się na ten precedens w celu dokonania oceny charakteru transakcji zawartych w ramach udostępnienia kart paliwowych.
  - 21 W konsekwencji sąd odsyłający uważa, że aby orzec w przedmiocie skargi kasacyjnej wniesionej przez Vega International, konieczne jest dokonanie przez sam Trybunał wykładni art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112.

- 22 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy w pojęciu, o którym mowa w art. 135 ust. 1 lit. b) [dyrektywy 2006/112], mieszczą się czynności polegające na udostępnieniu kart paliwowych oraz negocjowaniu, finansowaniu i rozliczaniu nabywania paliwa z wykorzystaniem tych kart, czy też takie czynności złożone mogą być uznane za transakcje łańcuchowe, których podstawowym celem jest dostawa paliwa?”.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

- 23 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym udostępnienie kart paliwowych przez spółkę dominującą swoim spółkom zależnym, umożliwiające tym ostatnim zaopatrzenie w paliwo pojazdów, których transport zapewniają, może zostać uznane za usługę udzielenia kredytu zwolnioną z VAT w rozumieniu tego przepisu lub za transakcję złożoną, której głównym celem jest dostawa paliwa, a zatem dostawa towaru w rozumieniu art. 14 ust. 1 tej dyrektywy, w odniesieniu do której VAT zapłacony w Polsce może zostać odzyskany.
- 24 Tytułem wstępu należy stwierdzić, że przepisy dyrektywy 2006/112 mające znaczenie w sprawie w postępowaniu głównym są zasadniczo takie same jak równoważne przepisy szóstej dyrektywy. W tych okolicznościach orzecznictwo dotyczące rzeczonych przepisów szóstej dyrektywy zachowuje więc znaczenie dla celów interpretacji odpowiadających im przepisów dyrektywy 2006/112 (zob. w szczególności wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 27).
- 25 Aby udzielić odpowiedzi na pytanie zadane przez sąd odsyłający, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112 dostawa towarów dokonywana odpłatnie na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze podlega opodatkowaniu VAT.
- 26 Na podstawie art. 14 ust. 1 tej dyrektywy za dostawę towarów zasadniczo uważa się przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.
- 27 W tym względzie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, zdefiniowane w art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy i w art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112 pojęcie „dostawy towarów” nie odnosi się 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 (wyroki: z dnia 8 lutego 1990 r., *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, pkt 7; z dnia 14 lipca 2005 r., *British American Tobacco i Newman Shipping*, C-435/03, EU:C:2005:464, pkt 35; z dnia 21 lutego 2006 r., *Halifax i in.*, C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 51; z dnia 3 czerwca 2010 r., *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, pkt 24; a także z dnia 18 lipca 2013 r., *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, pkt 33).
- 28 Trybunał orzekł też, że rzeczone pojęcie ma obiektywny charakter oraz że ma ono zastosowanie niezależnie od celów i wyników danych transakcji, przy czym brak jest obowiązku prowadzenia dochodzenia przez organ administracji podatkowej w celu ustalenia intencji danego podatnika lub w celu uwzględnienia intencji podmiotu gospodarczego innego niż ów podatnik działający w tym samym łańcuchu dostaw (wyrok z dnia 21 listopada 2013 r., *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).



- 29 W niniejszym wypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że udostępnienie przez Vega International kart paliwowych spółkom zależnym, w tym Vega Poland, umożliwia tym spółkom w szczególności zaopatrzenie w paliwo na stacjach paliw. Te ostatnie wystawiają następnie bezpośrednio na rzecz Vega International faktury potwierdzające nabycie paliwa z VAT, który był przedmiotem wniosku o zwrot złożonego przez Vega International polskim organom podatkowym.
- 30 W tych okolicznościach, aby odpowiedzieć na pytanie zadane przez sąd odsyłający, należy zbadać, czy w sprawie w postępowaniu głównym spółki paliwowe faktycznie przeniosły na Vega International lub na Vega Poland uprawnienie do dysponowania paliwem jak właściciel (zob. podobnie wyrok z dnia 6 lutego 2003 r., *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, pkt 33).
- 31 W tym względzie należy przypomnieć, że w wyroku z dnia 6 lutego 2003 r., *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), Trybunał zbadał, czy w ramach umowy leasingu pojazdu samochodowego ma miejsce dostawa towarów, w danym wypadku paliwa, przez spółki paliwowe na rzecz spółki leasingowej, jeżeli leasingobiorca tankuje swój pojazd w imieniu i na rzecz tej spółki, która następnie składa do krajowych organów podatkowych wnioski o zwrot VAT odprowadzonego od tego paliwa.
- 32 W wyroku tym Trybunał uznał, iż poza sporem pozostaje okoliczność, że leasingobiorca pojazdu jest uprawniony do rozporządzania paliwem jak właściciel, gdyż nabywa paliwo bezpośrednio na stacjach benzynowych, a leasingodawca nie ma prawa decydowania, w jaki sposób oraz w jakim celu paliwo ma zostać zużyte (zob. podobnie wyrok z dnia 6 lutego 2003 r., *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, pkt 34).
- 33 Ponadto zdaniem Trybunału w takim wypadku dostawy zostały zrealizowane na koszt spółki leasingowej jedynie pozornie. Po pierwsze bowiem, uiszczane na jej rzecz miesięczne płatności stanowiły jedynie zaliczki, a po drugie, rzeczywiste wykorzystanie ustalone na koniec roku obciążało leasingobiorcę pojazdu, który w konsekwencji ponosił całkowite koszty dostawy paliwa (wyrok z dnia 6 lutego 2003 r., *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, pkt 35).
- 34 Trybunał wywnioskował z tego, że porozumienie w zakresie zarządzania paliwem podpisane między spółką leasingową a leasingobiorcą nie stanowi umowy o dostawę paliwa, lecz raczej umowę o finansowanie jego zakupu. Zdaniem Trybunału spółka leasingowa nie nabywa bowiem paliwa w celu dokonania jego odsprzedaży leasingobiorcy pojazdu, lecz to leasingobiorca nabywa paliwo, korzystając z pełnej swobody wyboru jego ilości oraz jakości, jak również momentu zakupu. Spółka leasingowa w rzeczywistości działa więc jako kredytodawca wobec leasingobiorcy (wyrok z dnia 6 lutego 2003 r., *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, pkt 36).
- 35 Zgodnie z orzecnictwem przywołanym w pkt 24 niniejszego wyroku powyższe rozważania przedstawione przez Trybunał w odniesieniu do art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy znajdują zastosowanie do okoliczności niniejszej sprawy w odniesieniu do wykładni pojęcia „dostawy towarów” w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112.
- 36 W szczególności należy stwierdzić, że w niniejszej sprawie Vega International nie dysponuje paliwem, od zakupu którego domaga się zwrotu VAT, jak właściciel. Paliwo to jest bowiem nabywane przez Vega Poland bezpośrednio od dostawców i według jej wyłącznego uznania. Z tego względu Vega Poland decyduje w szczególności o sposobach nabycia paliwa, ponieważ może wybrać, na jakiej stacji usługowej spośród dostawców wskazanych przez Vega International może zatankować paliwo, korzystając z pełnej swobody wyboru jego ilości oraz jakości, jak również momentu zakupu i sposobu wykorzystania paliwa (zob. podobnie wyrok z dnia 16 kwietnia 2015 r., *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, pkt 26).

- 37 Ponadto jest bezsporne, że Vega Poland ponosi także całość kosztów związanych z takim tankowaniem, ponieważ Vega International refakturuje na nią to paliwo. Następnie, polska spółka zależna może albo skompensować faktury dotyczące wykorzystania kart paliwa z fakturami skierowanymi do spółki austriackiej, albo uregulować te faktury w terminie od jednego do trzech miesięcy od ich otrzymania.
- 38 W tych okolicznościach, jak podnoszą rząd polski i Komisja Europejska, nie można uznać, że w sprawie w postępowaniu głównym dostawa paliwa jest dokonywana na rzecz Vega International i że ta spółka następnie odsprzedaje je Vega Poland, dokonując z kolei dostawy paliwa na jej rzecz. Jak bowiem podkreśla Komisja, należy zauważyć, że Vega International ogranicza się do udostępnienia polskiej spółce zależnej, za pośrednictwem kart paliwowych, zwykłego instrumentu pozwalającego jej nabyć to paliwo, odgrywając zatem jedynie rolę pośrednika w ramach transakcji nabycia tego towaru.
- 39 W konsekwencji, w braku dostawy towaru, czyli paliwa, w sprawie w postępowaniu głównym, względem Vega International, spółka ta nie może domagać się zwrotu VAT zapłaconego od wystawionych na nią faktur, dotyczących zaopatrzenia w paliwo dokonanego przez Vega Poland na stacjach paliw.
- 40 W rezultacie należy stwierdzić, że zgodnie z art. 24 ust. 1 dyrektywy 2006/112 każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów, należy uważać za „świadczenie usług”.
- 41 Jest więc bezsporne, że transakcja realizowana przez Vega International wobec jej polskiej spółki zależnej, polegająca na udostępnieniu kart paliwowych do celów w szczególności zaopatrzenia w paliwo pojazdów, których transport zapewnia ta ostatnia, nie stanowi „dostawy towarów” w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112. W konsekwencji stanowi ona „świadczenie usług” w rozumieniu art. 24 ust. 1 tejże dyrektywy.
- 42 Aby więc udzielić sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi, należy jeszcze zbadać, czy takie świadczenie usług można zakwalifikować jako usługę udzielenia kredytu zwolnioną z VAT w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112.
- 43 W tym względzie należy przypomnieć, że transakcje zwolnione na podstawie tego przepisu są definiowane w zależności od charakteru świadczonych usług, a nie w zależności od usługodawcy lub usługobiorcy, tak że stosowanie tych zwolnień nie zależy od statusu podmiotu świadczącego te usługi (zob. podobnie wyroki: z dnia 4 maja 2006 r., *Abbey National*, C-169/04, EU:C:2006:289, pkt 66; z dnia 21 czerwca 2007 r., *Ludwig*, C-453/05, EU:C:2007:369, pkt 25).
- 44 Jeśli chodzi w szczególności o wyrażenie „udzielanie kredytów i pośrednictwo kredytowe”, znajdujące się we wspomnianym przepisie, należy je interpretować szeroko, wobec czego jego zakresu nie można ograniczać wyłącznie do pożyczek i kredytów udzielanych przez instytucje bankowe i finansowe [zob. podobnie wyrok z dnia 27 października 1993 r., *Muys’ en De Winter’s Bouw- en Aannemingsbedrijf*, C-281/91, EU:C:1993:855, pkt 13; z dnia 22 października 2015 r., *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, pkt 37; z dnia 18 października 2018 r., *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, EU:C:2018:845, pkt 35].
- 45 Taką wykładnię potwierdza cel wspólnego systemu, ustanowionego przez dyrektywę 2006/112, polegający w szczególności na zapewnieniu równego traktowania podatników (zob. w szczególności wyrok z dnia 27 października 1993 r., *Muys’ en De Winter’s Bouw- en Aannemingsbedrijf*, C-281/91, EU:C:1993:855, pkt 14).
- 46 W konsekwencji wykładnia, zgodnie z którą przyznanie finansowania zakupu przez bank byłoby zwolnione z VAT, podczas gdy finansowanie tegoż zakupu przez podmiot gospodarczy niemający szczególnego statusu podmiotu sektora finansowego lub bankowego byłoby opodatkowane VAT, naruszałaby jedną z podstawowych zasad wspólnego systemu VAT, czyli równe traktowanie podatników.

- 47 W niniejszym przypadku, jak przypomniano w pkt 14 niniejszego wyroku, bezsporne jest, że wszystkie transakcje dokonywane za pomocą kart paliwowych udostępnionych przez Vega International jej spółkom zależnym, w tym Vega Poland, są scentralizowane przez spółkę dominującą w Austrii, która otrzymuje od dostawców paliw faktury wykazujące w szczególności zakup paliwa wraz z VAT. Następnie, na koniec każdego miesiąca, Vega International refakturuje na spółki zależne paliwo udostępnione do celów świadczenia usługi przewozu pojazdów, i obciąża je opłatą w wysokości 2%. Wreszcie, jej spółki zależne albo mogą skompensować faktury dotyczące wykorzystania kart paliwa z fakturami skierowanymi do spółki austriackiej, albo uregulować te faktury w terminie od jednego do trzech miesięcy od dnia ich otrzymania.
- 48 Tymczasem należy uznać, że stosując tę opłatę wynoszącą 2% wobec Vega Poland, Vega International otrzymuje wynagrodzenie za usługę świadczoną na rzecz swej polskiej spółki zależnej. Vega International świadczy zatem usługę finansową na rzecz Vega Poland, finansując z góry zakup paliwa, a zatem działa w tym zakresie tak jak zwykła instytucja finansowa lub kredytowa.
- 49 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że udostępnienie przez Vega International kart paliwowych na rzecz Vega Poland stanowi rzeczywistą transakcję finansową, która jest zbliżona, dokładniej rzecz ujmując, do przyznania kredytu w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 [zob. podobnie wyrok z dnia 18 października 2018 r., Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, pkt 36].
- 50 Wynika z tego, że usługi takie jak usługi świadczone przez Vega International na rzecz Vega Poland mogą korzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112.
- 51 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym udostępnienie kart paliwowych przez spółkę dominującą swoim spółkom zależnym, umożliwiające tym ostatnim zaopatrzenie w paliwo pojazdów, których transport zapewniają, może zostać uznane za usługę udzielenia kredytu zwolnioną z VAT w rozumieniu tego przepisu.

### **W przedmiocie kosztów**

- 52 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 (ósma izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 135 ust. 1 lit. b) 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 w okolicznościach takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym udostępnienie kart paliwowych przez spółkę dominującą swoim spółkom zależnym, umożliwiające tym ostatnim zaopatrzenie w paliwo pojazdów, których transport zapewniają, może zostać uznane za usługę udzielenia kredytu zwolnioną z podatku od wartości dodanej w rozumieniu tego przepisu.**

Biltgen

Fernlund

Rossi

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 15 maja 2019 r.



Sekretarz  
A. Calot Escobar

Prezes ósmej izby  
F. Biltgen