



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
ELEANOR SHARPSTON
przedstawiona w dniu 5 marca 2015 r.¹

Sprawa C-526/13

**Fast Bunkering Klaipėda UAB
przeciwko**

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos [wniosek o wydanie
orzeczenia w trybie prejudycjalnym]**

złożony przez Mokestinį ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Litwa)]

Podatek VAT — Zwolnienie obejmujące dostawy towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego jednostek pływających przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu — Zastosowanie do dostaw realizowanych na rzecz pośredników działających we własnym imieniu — Ostateczne przeznaczenie towarów znane i wykazane w należyty sposób na podstawie potwierdzających dowodów przedłożonych organom podatkowym przed realizacją dostawy

1. Artykuł 148 dyrektywy VAT² wymaga, aby państwa członkowskie zwalniały m.in. dostawy towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego jednostek pływających przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu. Spór zawisły przed Mokestinį ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisją ds. sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej, zwaną dalej „komisją ds. sporów podatkowych”)³ dotyczy dostaw paliwa, na które faktury wystawiane są nie bezpośrednio podmiotom eksploatującym statki, ale pośrednikom, mimo że ostateczne przeznaczenie paliwa jest ustalane z góry i dostarczane jest ono bezpośrednio do danych jednostek pływających. Komisja ds. sporów podatkowych zmierza do ustalenia, czy zwolnienie ma zastosowanie w takim przypadku.

Dyrektywa VAT

2. Na mocy art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT opodatkowaniu VAT podlega odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

3. Artykuł 14 ust. 1 określa tego rodzaju dostawę jako „przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”. Zgodnie z art. 14 ust. 2 lit. c) za dostawę towarów uważa się również „przekazanie towaru na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja płacona jest od zakupu lub sprzedaży”⁴.

1 — Język oryginału: angielski.

2 — Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

3 — Trybunał uznał, że komisja ds. sporów podatkowych jest sądem w rozumieniu art. 267 TFUE; zob. wyrok Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 34–40.

4 — Zobacz ponadto pkt 55 i nast. poniżej.

4. W rozdziale zatytułowanym „Zwolnienia związane z transportem międzynarodowym” art. 148 dyrektywy VAT stanowi w szczególności:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

- a) dostawy towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego jednostek pływających przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu [...];

[...]

- 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;

[...]”.

5. Zgodnie z art. 131 wyjątki te stosuje się na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia ich „prawidłowego i prostego stosowania” oraz „zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć”.

6. Artykuł 148 lit. a) dyrektywy VAT zastąpił dawny art. 15 ust. 4 szóstej dyrektywy⁵, którego wykładni dokonał Trybunał w wyroku Velker⁶, stwierdzając, że ma on zastosowanie wyłącznie do dostawy towarów na rzecz podmiotu eksploatującego statki, który wykorzystuje te towary do zaopatrzenia statków w paliwo i zaopatrzenia ogólnego, a nie dostawy tych towarów na wcześniejszym etapie obrotu. Powodem była w szczególności okoliczność, że stosowanie zwolnienia na etapach poprzedzających ostateczną dostawę towarów na rzecz podmiotu eksploatującego statki wymagałoby od państwa członkowskiego ustanowienia mechanizmów kontroli i nadzoru w celu upewnienia się, by towary objęte zwolnieniem zostały dostarczone do miejsca ostatecznego przeznaczenia.

7. Artykuł 148 lit. e), f) i g) dyrektywy VAT zawiera przepisy porównywalne do tych, odpowiednio, w lit. a), c) i d), zwalniające dostawy towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego statków powietrznych używanych przez linie lotnicze zajmujące się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych. Przepisy te, lub przepisy szóstej dyrektywy przez nie zastąpione, Trybunał poddał wykładni w orzecznictwie, które może być także istotne w odniesieniu do art. 148 lit. a)⁷.

5 — Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1).

6 — Wyrok Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262 (zwany dalej „wyrokiem Velker”), pkt 22, 24; zob. także wyrok Elmeka, od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563 (zwany dalej „wyrokiem Elmeka”), pkt 23.

7 — Zobacz na przykład wyroki: Cimber Air, C-382/02, EU:C:2004:534; A, C-33/11, EU:C:2012:482 (zwany dalej „wyrokiem A”).

Prawo litewskie

8. Artykuł 44 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX 751 (litewskiej ustawy nr IX-751 o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”) stanowi między innymi:

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

[...]

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

9. Na mocy różnych przepisów regulujących ogólne zaopatrywanie statków i statków powietrznych oraz zaopatrywanie ich w paliwo ustanawia się szereg surowych wymogów administracyjnych, które dotyczą, między innymi, pełnej identyfikowalności wszystkich dostaw paliwa na statki, w szczególności ze składów celnych, pod kontrolą i nadzorem organów celnych.

Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytania prejudycjalne

10. Fast Bunkering Klaipėda UAB (zwana dalej „FBK”) jest spółką zarejestrowaną do celów podatku VAT na Litwie. Weszła ona w spór z właściwymi organami podatkowymi, mający za przedmiot dostawy paliwa zrealizowane w latach 2008–2011 na statki przeznaczone do żeglugi na pełnym morzu.

11. Paliwo pochodziło spoza Unii Europejskiej i było składowane na Litwie w ramach procedury składu celnego, tak aby na tym etapie nie doszło do opodatkowania podatkiem VAT należnym z tytułu przywozu. FBK otrzymywała zamówienia na dostawę paliwa na określone statki przeznaczone do żeglugi na pełnym morzu. Paliwo to spółka sprzedawała FOB Kłajpeda i samodzielnie dostarczała do zbiorników paliwowych tych statków w ramach procedury ponownego wywozu.

12. Zamówienia nie były jednak składane bezpośrednio przez właścicieli statków lub podmioty je eksploatujące, lecz przez pośredników mających siedzibę w różnych państwach członkowskich. Podobnie, FBK wystawiała faktury z tytułu sprzedaży pośrednikom, a nie właścicielom czy podmiotom eksploatującym statki. Pośrednicy działali we własnym imieniu zarówno wobec FBK, jak i właścicieli oraz podmiotów eksploatujących statki – kupując od tego pierwszego i sprzedając drugiemu z wymienionych – ale nigdy osobiście nie realizowali jakichkolwiek dostaw jakiegokolwiek paliwa. Na podstawie art. 44 ust. 1 ustawy o podatku VAT FBK zastosowała zerową stawkę na fakturach wystawianych pośrednikom.

13. Opierając się zasadniczo na wyrokach Trybunału w sprawach Velker i Elmeka organy podatkowe stanęły na stanowisku, że rozpatrywane dostawy, dokonywane na rzecz pośredników, były „realizowane na wcześniejszym etapie obrotu”, a zatem nie mogły być zwolnione z podatku VAT.

14. Spór zawisły jest obecnie przed komisją ds. sporów podatkowych, która wyraża pewne wątpliwości co do możliwości zastosowania toku rozumowania przedstawionego w wyrokach Velker i Elmeka do sytuacji, w której FBK dostarczała w istocie paliwo bezpośrednio na rozpatrywane statki, przy czym faktycznie ustanowione były mechanizmy kontroli wystarczające, aby z całą pewnością wykazać jego ostateczne przeznaczenie. Komisja ds. sporów podatkowych zauważa także, że w wyroku A⁸ Trybunał wyraźnie przyjął mniej restrykcyjne podejście w odniesieniu do dostaw statków powietrznych

8 — W szczególności w pkt 51–56.

i przedstawił pogląd, zgodnie z którym wymóg, aby planowane przeznaczenie statku powietrznego było znane i prawidłowo wykazane od chwili, w której dochodzi do nabycia statku powietrznego, oraz od późniejszego sprawdzenia rzeczywistego charakteru wykorzystania rzeczzonego statku powietrznego nie wydaje się w stanie tworzyć przeszkód, których nie można by było pogodzić z prawidłowym i prostym stosowaniem zwolnienia.

15. Komisja ds. sporów podatkowych przedstawia zatem następujące pytanie prejudycjalne:

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

16. Uwagi na piśmie przedstawili FBK, rządy włoski i litewski oraz Komisja Europejska. Na rozprawie, która miała miejsce w dniu 4 grudnia 2014 r., FBK, rząd litewski i Komisja przedstawili swoje stanowiska ustnie.

Ocena

Uwagi wstępne

Co do faktów

17. Wydaje mi się istotne, aby orzeczenie Trybunału w przedmiocie wykładni art. 148 lit. a) dyrektywy VAT uwzględniało szczególne okoliczności faktyczne rozpatrywane w postępowaniu głównym. Opis stanu faktycznego przedstawiony w postanowieniu odsyłającym został uzupełniony przez FBK w uwagach na piśmie, a także podczas rozprawy. Rząd litewski i Komisja także odnieśli się do tych faktów. Mimo to nie udało się ustalić szczegółów transakcji i niuansów dotyczących relacji pomiędzy pośrednikami a właścicielami rozpatrywanych statków lub podmiotami je eksploatującymi. Niemniej jednak nie uważam, aby brak tych informacji uniemożliwił Trybunałowi udzielenie odpowiedzi na przedłożone pytanie prejudycjalne.

18. W każdym razie wszystkie strony, które stawiły się na rozprawie, zgodziły się co do tego, że sposób przeprowadzenia poszczególnych transakcji w niniejszej sprawie stanowi odzwierciedlenie zwyczajowej praktyki międzynarodowej. Orzeczenie Trybunału może mieć zatem istotne znaczenie nie tylko w kontekście postępowania głównego, lecz także w odniesieniu do wszystkich sytuacji, w których taką praktykę stosuje się w ramach Unii. Możliwe jednak, że praktyka ta nie jest powszechna lub że pewne jej aspekty różnią się w poszczególnych portach w państwach członkowskich, a więc może okazać się, że właściwe rozwiązanie w niniejszej sprawie nie zawsze sprawdza się w innych przypadkach.

19. Z uwagi na powyższe w dalszej części przedstawię te aspekty niniejszej sprawy, które moim zdaniem są najistotniejsze. Żaden z nich nie wydaje się sporny.

20. FBK dokonuje zakupu paliwa spoza Unii Europejskiej i składowe je w ramach procedury składu celnego, zgodnie z którą zawieszono opodatkowanie podatkiem VAT należnym z tytułu przywozu do momentu dopuszczenia paliwa do swobodnego obrotu w UE.

21. W razie potrzeby zaopatrzenia statku w paliwo, podmiot go eksploatujący kontaktuje się z pośrednikiem, wskazując statek, (przybliżoną) ilość potrzebnego paliwa oraz port (lub też porty), w którym statek będzie przycumowany i możliwe będzie zaopatrzenie go w paliwo. Wówczas pośrednik wybiera dostawcę (w tym przypadku FBK) i składa zamówienie na paliwo, które ma zostać dostarczone na pokład statku.

22. Taką procedurę uzasadnia zarówno konieczność uproszczenia procesu, jak i zabezpieczenia interesów obu stron. Podmioty eksploatujące statek mogą nie mieć kontaktów z dostawcami w każdym porcie. Dostawcy mogą mieć obawy przed realizacją dostaw na rzecz podmiotu eksploatującego statek, jeżeli nie są przekonani co do jego wiarygodności. Wyspecjalizowani pośrednicy, utrzymujący regularne kontakty z obiema stronami, którzy w związku z tym są w stanie zobowiązać się do zapłaty dostawcy, gdyż są przekonani o wypłacalności podmiotu eksploatującego statek, świadczą użyteczną usługę polegającą na centralizacji transakcji i przejęciu odpowiedzialności za kwestie finansowe.

23. W zamówieniu składanym przez pośrednika określa się zarówno jakość, jak i ilość paliwa, które ma zostać dostarczone na konkretny statek, jednak ilość paliwa faktycznie dostarczonego może się różnić (o maksymalnie 10%, według FBK), w zależności od poziomu w zbiornikach danego statku w momencie dostawy, warunków meteorologicznych oraz ewentualnie od innych parametrów.

24. FBK dostarcza zamówione paliwo do zbiorników danego statku, wyprowadzając je ze składu celnego poprzez dopełnienie niezbędnych procedur ponownego wywozu. Dopiero po zrealizowaniu dostawy paliwa FBK ma możliwość wystawienia faktury pośrednikowi, który jest wyłącznym partnerem umowy sprzedaży, za ilość faktycznie dostarczoną. Przyjmując, że sprzedaż podlegała zwolnieniu zgodnie z litewskimi przepisami wykonawczymi do art. 148 lit. a), FBK na swoich fakturach nie naliczała podatku VAT z tytułu dostaw rozpatrywanych w postępowaniu głównym.

25. Pośrednik wystawia faktury na paliwo podmiotowi eksploatującemu statek⁹. To w odniesieniu do tego aspektu – który, rzecz jasna, nie dotyczy FBK – Trybunał dysponuje najmniejszą ilością informacji. Pomiędzy różnymi pośrednikami i podmiotami eksploatującymi statek może istnieć szereg różnych uzgodnień. Jednak jasne jest, że po zakupie paliwa od FBK pośrednik musi następnie sprzedać je podmiotowi eksploatującemu statek i chciałby czerpać zysk z takiego układu. W tym celu mógłby na przykład zwyczajnie sprzedawać paliwo po wyższej cenie lub po tej samej cenie, naliczając jednak osobną opłatę z tytułu świadczonych przez siebie usług administracyjnych, handlowych i finansowych. Nie można zatem założyć, nie mając bardziej szczegółowych informacji, że pośrednicy działają zawsze w określony sposób. Jednak w odniesieniu do transakcji rozpatrywanych w postępowaniu głównym bezsporny wydaje się fakt, że działali oni we własnym imieniu, dokonując zakupu paliwa od FBK i sprzedając je podmiotowi eksploatującemu statek, a nie po prostu w charakterze agenta tego ostatniego lub pośrednika pomiędzy obiema stronami.

26. Na tych ustaleniach faktycznych opierać się będzie moja analiza.

Co do orzecznictwa

27. Pierwszym i – jak się wydaje – najbardziej porównywalnym z wyroków Trybunału w tej dziedzinie jest wyrok *Velker*, który dotyczył sprawy mającej za przedmiot wykładnię art. 15 ust. 4 szóstej dyrektywy, obecnie art. 148 lit. a) dyrektywy VAT. Okoliczności faktyczne w tej sprawie były co do istoty następujące.

⁹ — Pojawiły się sugestie, że między FBK a podmiotem eksploatującym statek może istnieć łańcuch kilku pośredników. Nawet gdyby tak było, traktowanie transakcji do celów podatku VAT powinno być takie samo, niezależnie od liczby zaangażowanych pośredników. Kwestią sporną jest to, czy zwolnienie ma zastosowanie jedynie do ostatniej z serii transakcji, czy ogólnie do całej serii.

28. Spółka Forsythe zakupiła od spółki Velker dwie partie oleju bunkrowego, z przeznaczeniem do zastosowania na statkach przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu; Velker uprzednio zakupiła obie partie od spółki Verhoeven; z kolei Verhoeven zakupiła jedną z rzeczonych partii od spółki Olie Verwerking Amsterdam (zwanej dalej „OVA”). W momencie sprzedaży przez Velker na rzecz Forsythe partie znajdowały się nadal w posiadaniu, odpowiednio, Verhoeven i OVA. W następstwie sprzedaży przez Velker na rzecz Forsythe partie zostały dostarczone do Forsythe przez Verhoeven i OVA.

29. W ramach tego łańcucha transakcji OVA nie naliczyła podatku VAT z tytułu sprzedaży na rzecz Verhoeven, Verhoeven nie naliczyła podatku VAT z tytułu sprzedaży na rzecz Velker, a Velker nie naliczyła podatku VAT z tytułu sprzedaży na rzecz Forsythe. Kwestia sporna w postępowaniu głównym dotyczyła tego, czy jeżeli sprzedaż dokonana przez Velker na rzecz Forsythe była prawidłowo zwolniona z podatku VAT zgodnie z ówczesnym art. 15 ust. 4 szóstej dyrektywy, to wcześniejsze transakcje sprzedaży zrealizowane przez OVA na rzecz Verhoeven oraz przez Verhoeven na rzecz Velker także kwalifikowały się do tego zwolnienia¹⁰.

30. Trybunał zauważył, że zwolnienie, o którym mowa w tym przepisie należy poddać ścisłej wykładni oraz że ma ono zastosowanie do zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego jednostek pływających przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu, bowiem były to czynności równoznaczne z wywozem. W związku z tym, podobnie jak obowiązkowe zwolnienie wywozów „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 [w paliwo i ogólnego zaopatrzenia] statków, a zatem nie może ono obejmować dostaw tych towarów na wcześniejszym etapie obrotu”. Trybunał wyjaśnił następnie, w odpowiedzi na twierdzenie, że objęcie zwolnieniem wszystkich etapów obrotu w ramach procedury dostawy umożliwiłoby uproszczenie procedur administracyjnych, że, przeciwnie, wymagałoby od państw członkowskich ustanowienia uciążliwych systemów nadzoru i kontroli, które byłyby trudne do pogodzenia z celem polegającym na „zapewnieniu właściwego [prawidłowego] i prostego zastosowania” zwolnienia¹¹.

31. Rozważania te znalazły potwierdzenie w wyroku Elmeka, w odniesieniu do usług w zakresie frachtu paliwa żeglugowego dostarczanego nie bezpośrednio podmiotom eksploatującym statki przeznaczone do żeglugi na pełnym morzu, ale spółce świadczącej usługi bunkrowania, która realizowała dostawy na rzecz tych podmiotów eksploatujących statki. W tych okolicznościach także wyjątek określony w ówczesnym art. 15 ust. 8 szóstej dyrektywy nie mógł mieć zastosowania¹².

32. Jednakże w wyroku A nie zastosowano podobnego podejścia. Sprawa dotyczyła tu dostawy statku powietrznego, nie bezpośrednio na rzecz linii lotniczych „zajmujących się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych”¹³, ale na rzecz spółki wynajmującej statek powietrzny liniom lotniczym. Trybunał uznał, że niezastosowanie zwolnienia w takich okolicznościach mogłoby stanowić zagrożenie dla zasady neutralności podatkowej. Dokonał rozróżnienia pomiędzy tą sytuacją a okolicznościami w sprawach Velker i Elmeka na tej podstawie, że „[w] rzeczywistości bowiem uzależnienie w podobnych przypadkach zwolnienia od okoliczności, aby rzeczony przeznaczenie było znane i prawidłowo wykazane od chwili, w której dochodzi do nabycia statku powietrznego, oraz od późniejszego sprawdzenia rzeczywistego charakteru wykorzystania rzeczony statek powietrzny przez takie przedsiębiorstwo nie wydaje się w stanie – z uwagi na rodzaj omawianego tu towaru,

10 — Kolejną kwestią było to, czy transakcje sprzedaży na rzecz Forsythe były faktycznie prawidłowo zwolnione, biorąc pod uwagę, że spółka Forsythe składowała paliwo na lądzie przed załadunkiem na statki, zgodnie z przeznaczeniem. Trybunał orzekł, że w tych okolicznościach zwolnienie było prawidłowo zastosowane, lecz fakt ten pozostaje bez znaczenia dla niniejszej sprawy.

11 — Wyrok Velker, EU:C:1990:262, pkt 20–24.

12 — Obecnie art. 148 lit. d) dyrektywy VAT; wyrok Elmeka, EU:C:2006:563, pkt 17–25.

13 — Artykuł 15 ust. 6 szóstej dyrektywy, obecnie art. 148 lit. f) dyrektywy VAT.

a także w szczególności z uwagi na mechanizmy rejestracji i zezwoleń, od jakich uzależnione jest jego wykorzystywanie – tworzyć dla państw i zainteresowanych podmiotów przeszkód, których nie można by było pogodzić z prawidłowym i prostym stosowaniem zwolnienia ustanowionego przez szóstą dyrektywę”¹⁴.

33. Kolejny aspekt w orzecznictwie Trybunału, który uważam za istotny dotyczy pojęcia „przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”, którym jest „dostawa towarów” dla celów dyrektywy VAT. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcie to „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”; oraz, co do zasady, „zadaniem sądów krajowych jest ustalić w każdym przypadku, w świetle okoliczności faktycznych sprawy, czy strona nabyła prawo do rozporządzania rzeczą jak właściciel”¹⁵.

34. W wyroku *Auto Lease Holland* Trybunał dokonał własnych ustaleń na podstawie bezspornych faktów. Sprawa ta dotyczyła umowy leasingu pojazdu, na mocy której leasingobiorca mógł także dokonywać zakupu paliwa w imieniu i na koszt leasingodawcy (*Auto Lease*) za pomocą kredytowej karty paliwowej wystawionej na leasingodawcę i obciążającej rachunek leasingodawcy, przy czym leasingobiorca płacił co miesiąc zaliczkę w postaci jednej dwunastej prawdopodobnych rocznych kosztów, z rozliczeniem na koniec roku według faktycznego zużycia, uiszczając także dodatkową opłatę z tytułu zarządzania paliwem. Trybunał uznał, że dla celów podatku VAT nie miała miejsca dostawa paliwa przez leasingodawcę na rzecz leasingobiorcy. Trybunał stwierdził: „[...] konieczne jest ustalenie, na czyją rzecz, leasingodawcy czy leasingobiorcy, spółki paliwowe przenosiły [...] prawo do faktycznego rozporządzania paliwem jak właściciel. [...] Bezsporne jest, że leasingobiorca jest uprawniony do rozporządzania paliwem, jakby był właścicielem tej rzeczy. Otrzymuje on paliwo bezpośrednio na stacjach paliw, a *Auto Lease* nie ma prawa w żadnym momencie decydować o tym, w jaki sposób i w jakim celu paliwo ma być wykorzystane. [...] Argument, zgodnie z którym paliwo dostarczane jest *Auto Lease*, ponieważ leasingobiorca dokonuje zakupu w imieniu i na koszt tej spółki, która pokrywa koszt tej rzeczy, jest nie do przyjęcia. [...] [D]ostawy realizowane były na koszt *Auto Lease* tylko pozornie. [...] Faktyczne zużycie, ustalone na koniec roku, stanowi zobowiązanie finansowe leasingobiorcy, który w efekcie ponosi w całości koszty dostawy paliwa. [...] Odpowiednio, umowa zarządzania paliwem nie jest umową na dostawę paliwa, ale raczej umową w sprawie finansowania zakupu tego paliwa. *Auto Lease* nie dokonuje zakupu paliwa, aby następnie odsprzedać je leasingobiorcy; leasingobiorca kupuje paliwo, dysponując swobodą wyboru w odniesieniu do jakości, ilości oraz momentu zakupu. W rzeczywistości *Auto Lease* działa względem leasingobiorcy w charakterze podmiotu udzielającego kredytu”¹⁶.

35. Wydaje mi się, że ten wyrok stanowi użyteczny punkt odniesienia do dyskusji na temat okoliczności w niniejszej sprawie, w porównaniu z tymi w sprawie *Velker*.

Wykładnia art. 148 lit. a) dyrektywy VAT w świetle postępowania głównego i orzecznictwa Trybunału

36. W sprawie w postępowaniu głównym można dostrzec pewne analogie ze sprawą *Velker*. W obu przypadkach paliwo było fizycznie dostarczane przez pierwotnego właściciela podmiotowi eksploatującemu statek, podczas gdy prawny tytuł własności przekazywany był przez przynajmniej jedną osobę trzecią.

14 — Wyrok A, EU:C:2012:482, w szczególności pkt 41–57.

15 — Wyrok *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61 (zwany dalej „wyrokiem *Safe*”), pkt 7, 13; zob. niedawny wyrok *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, pkt 33, 34 i przytoczone tam orzecznictwo.

16 — Wyrok *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73 (zwany dalej „wyrokiem *Auto Lease Holland*”), w szczególności pkt 33–36.

37. Nie jestem jednak przekonana co do tego, czy takie analogie muszą konieczne oznaczać identyczne traktowanie do celów podatku VAT w obu sytuacjach. Ponadto między tymi sprawami można wskazać pewne różnice.

38. W szczególności wydaje mi się istotne, że w sprawie Velker prawny tytuł własności paliwa przekazywany był kilkakrotnie przed dostawą na rzecz podmiotu eksploatującego dane statki, podczas gdy w niniejszej sprawie w postępowaniu głównym wydaje się prawdopodobne, że prawny tytuł własności mógł być przenoszony tylko po zrealizowaniu dostawy paliwa, ponieważ jedynie wówczas możliwe było określenie dostarczonej ilości oraz wystawienie faktury¹⁷.

39. Mając to na uwadze, wydaje się konieczne, aby rozważyć, na jakim etapie przenoszone jest „prawo do rozporządzania [paliwem] jak właściciel”, ponieważ, jak wyraźnie wynika z orzecznictwa, etap ten – decydujący z punktu widzenia traktowania do celów podatku VAT – nie musi konieczne zbiegać się z przeniesieniem prawnego tytułu własności.

40. Moim zdaniem komisja ds. sporów podatkowych będzie musiała dokonać ustalenia niebudzących wątpliwości okoliczności faktycznych, wykraczających poza te przedstawione Trybunałowi, zanim możliwe będzie ostateczne rozstrzygnięcie.

41. Jeżeli, zgodnie z poszczególnymi umowami regulującymi transakcje oraz przepisami prawa mającymi zastosowanie do tych umów (kwestie, które mogą różnić się w zależności od transakcji i które mogą być trudne do ustalenia), strony (niebędące podmiotami eksploatującymi dane statki), na rzecz których i pomiędzy którymi przekazany został prawny tytuł własności paliwa stały się lub pozostały, w świetle prawa i de facto, uprawnione do rzeczywistego rozporządzania tym paliwem jak właściciele po tym, jak paliwo to zostało już dostarczone do zbiorników statków, wówczas sytuacja, z punktu widzenia podatku VAT, jest całkowicie porównywalna z tą w sprawie Velker.¹⁸ Jeżeli tak jest, okoliczność, w sprawie Velker, że paliwo pozostało w posiadaniu strony niebędącej podmiotem eksploatującym statki, podczas gdy w niniejszej sprawie zostało już przekazane do zbiorników statków, byłaby w moim przekonaniu nieistotna.

42. Należy jednak gruntownie rozważyć kwestię tego, który podmiot (lub podmioty) faktycznie uprawniony jest do rozporządzania paliwem w taki sam sposób jak właściciel. Po dostawie paliwa do zbiorników statku przeznaczonego do żeglugi na pełnym morzu niezwykle trudno wyobrazić sobie inny sposób „rozporządzania” nim niż zużycie przez dany statek (a zatem przez podmiot go eksploatujący) w celu spełnienia wymogów w zakresie zapotrzebowania na energię. Jakikolwiek alternatywne faktyczne rozporządzanie przez prawnego właściciela paliwa, niebędącego podmiotem eksploatującym statek, prawdopodobnie wymagałoby niepraktycznej ingerencji fizycznej¹⁹. W praktyce nie jest prawdopodobne, że paliwo zostanie wykorzystane w innym celu niż na potrzeby tego statku, przy czym nieprawdopodobna wydaje się okoliczność, że pośrednik, w czasie gdy dysponuje prawnym tytułem własności, chciałby przyjąć obowiązki związane z tytułem własności (w formie, przykładowo, kosztów składowania i ubezpieczenia), aby mieć możliwość rozporządzania paliwem w inny sposób. Z kolei w wyroku Velker widać wyraźnie, że do momentu sprzedaży na rzecz Forsythe Velker była w stanie, w świetle prawa i de facto, rozporządzać paliwem znajdującym się w posiadaniu Verhoeven i OVA na rzecz jakiegokolwiek innego podmiotu, z którym spółka chciałaby zawrzeć umowę.

17 — Zobacz pkt 23, 24 powyżej. Można tu wskazać zbieżność z sytuacją w sprawie Auto Lease Holland w tym względzie, że do momentu realizacji i zafakturowania dostawy, strona pierwotnie ją opłacająca ma jedynie ogólne pojęcie co do ilości paliwa.

18 — Zobacz pkt 28, 29 powyżej.

19 — Dlatego też nieprawdopodobne wydaje się przypuszczenie, że (z korzyścią dla zainteresowanych) po wprowadzeniu paliwa na statek A, miałyby ono zostać ponownie wyprowadzone do celu jego dostarczenia do statku B przed opuszczeniem portu przez statek A, bez wykrycia ze strony władz portu lub organów celnych.

43. W tych okolicznościach, rozpatrując kwestię „przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel” określonego w art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, najbardziej trafna wydaje się następująca analiza.

44. Do momentu zakończenia wszystkich etapów sprzedaży, z zastrzeżeniem rzeczywistych warunków umowy, dostawca (w niniejszej sprawie, kolejno, FBK i pośrednik lub pośrednicy) dysponuje prawnym tytułem własności oraz, rzecz jasna, ma prawo żądać zapłaty za paliwo (w tym prawdopodobnie, w zależności od okoliczności i mających zastosowanie przepisów prawa, zastawu morskiego)²⁰. Jednakże od momentu dostawy do zbiorników statku podmiot go eksploatujący ma w rzeczywistości możliwość rozporządzania paliwem jak właściciel i to w tym momencie, do celów podatku VAT, ma miejsce dostawa towarów podlegających opodatkowaniu lub zwolnieniu, w zależności od okoliczności.

45. Okoliczność, że dostawa wiąże się z przynajmniej dwukrotnym przekazaniem prawnego tytułu własności pozostaje bez wpływu na obowiązek podatkowy lub zwolnienie. Istotne jest, że zachodzi pojedyncze „przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel” w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, zgodnie z jego wykładnią w orzecznictwie, oraz że tego rodzaju przeniesienie stanowi pojedynczą dostawę towarów. Taki pogląd nie jest niezgodny z celami art. 148. W tym kontekście „prawo do rozporządzania” rzeczą należy interpretować jako odnoszące się do uprawnienia danej osoby w zakresie użytkowania, zużywania tej rzeczy lub korzystania z niej w inny sposób, niezależnie od tego, czy uprawnienie to podlega dalszym zobowiązaniom umownym, w szczególności obowiązkowi zapłaty za tę rzecz.

46. Takie podejście wydaje mi się nie tylko zgodne z przepisami dyrektywy VAT, w świetle ich wykładni w orzecznictwie (jest zgodne z definicją „przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel” w linii orzeczniczej w sprawie Safe i nie stoi w sprzeczności, z uwagi na odmienne okoliczności faktyczne, z orzecznictwem w sprawie Velker), lecz także sprzyjające „prawidłowemu i prostemu stosowaniu” zwolnienia, które (mimo że formalnie odnosi się do warunków określanych przez państwa członkowskie, a nie tych określonych w samej dyrektywie) stanowi jeden z celów art. 131 dyrektywy VAT. Jak wskazała FBK, proces opodatkowywania podatników mających siedzibę w innych państwach członkowskich podatkiem VAT, a następnie jego zwrot na rzecz tych podatników jest żmudny i bezcelowy w sytuacji, gdy paliwo zostało dostarczone do zbiorników statków przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu i nie może być w praktyce wykorzystane w inny sposób niż ten, dla którego przewidziano zwolnienie. Rozważania te są ponadto zgodne ze stanowiskiem Trybunału w wyroku A; w wyroku Auto Lease Holland Trybunał skłaniał się ku podobnym wnioskom, chociaż okoliczności sprawy nie były tożsame.

47. Inne uwagi, przemawiające za przyjęciem odmiennego stanowiska, przedstawione zostały jednak przez rząd litewski i Komisję i konieczne wydaje się zbadanie ich w części, w jakiej wydają się istotne.

Uwagi przedstawione na poparcie innej analizy

48. Po pierwsze, rząd litewski i Komisja podnoszą, że w świetle jednolitego orzecznictwa zasada neutralności podatkowej nie dopuszcza, aby uczestnicy obrotu dokonujący transakcji tego samego rodzaju byli w zakresie poboru podatku VAT traktowani odmiennie, oraz że, w związku z tym, rzeczone zwolnienia powinny być interpretowane w sposób ścisły, bowiem stanowią one odstępstwo od zasady ogólnej, zgodnie z którą podatek VAT jest pobierany od każdej odpłatnej dostawy towarów i świadczenia usług wykonywanych przez podatnika; wymóg ten nie oznacza jednak, że pojęcia użyte

20 — Zobacz na przykład klauzulę nr 10 standardowej umowy w sprawie paliwa bunkrowego BIMCO (Bałtyckiej i Międzynarodowej Rady Morskiej, Baltic and International Maritime Council) oraz „klauzulę BIMCO zakazującą zastawu bunkrowego dla stron umowy czarteru na czas” (<https://www.bimco.org>). W kwestii zastawów morskich ogólnie zob. na przykład Y. Baatz, *Maritime Law*, Routledge 2014 (wyd. 3.), s. 490–491.

w celu określenia rzeczonych zwolnień powinny być interpretowane w sposób, który czyniłby to zwolnienie bezskutecznym²¹. A zatem, zgodnie z takim stanowiskiem, art. 148 lit. a) dyrektywy VAT należy poddać ścisłej wykładni, jako odnoszący się wyłącznie do ostatniej transakcji w ramach całego łańcucha – która, jak wskazuje zarówno Komisja, jak i rząd litewski, stanowi etap „wywozu” paliwa.

49. Nie uważam, że istnieje jakakolwiek rzeczywista niespójność pomiędzy takim stanowiskiem a analizą zaproponowaną przeze mnie powyżej.

50. W przypadku gdy, tak jak w sprawie *Velker*, mają miejsce następujące po sobie dostawy, przy czym całkowicie w gestii kolejnych posiadaczy prawnego tytułu własności leży rozporządzanie paliwem w ramach swoich uprawnień w tym zakresie, zarówno pod względem prawnym, jak i fizycznie, *zanim* nastąpi etap transakcji równoznaczny z wywozem²², zgadzam się całkowicie, że zgodnie ze ścisłą – i faktycznie jakąkolwiek racjonalną – wykładnią, jedynie na tym etapie zwolnienie określone w art. 148 lit. a) dyrektywy VAT może mieć zastosowanie. Z kolei w przypadku, gdy uprawnienie w zakresie faktycznego rozporządzania paliwem jak właściciel lub w taki sam sposób, jak właściciel przenoszone jest tylko raz, na etapie obrotu równoznacznym z wywozem, i w przypadku gdy jakakolwiek pośrednia lub kolejna czynność prawna w rzeczywistości stanowi jedynie przeniesienie żądania zapłaty względem podmiotu eksploatującego statek, wykładnią, zgodnie z którą dostawa paliwa obejmuje także takie pośrednie lub kolejne czynności prawne jest, w rzeczywistości, nie mniej ścisła. Wykładnia taka nie narusza także zasady neutralności podatkowej, ponieważ pośrednicy pomiędzy, w niniejszej sprawie, FBK a podmiotem eksploatującym statek, nie są zaangażowani w transakcje tego samego rodzaju co OVA lub Verhoeven w sprawie *Velker*. Te ostatnie realizowały transakcje sprzedaży na rynku, gdy ostateczne przeznaczenie paliwa nie zostało jeszcze określone i mogło być odmienne; pierwsze z wymienionych podmiotów są zaangażowane w transakcję dotyczącą udziału w paliwie, którego ostateczne przeznaczenie zostało już ustalone.

51. Po drugie, rząd litewski czyni odniesienie do wytycznych Komitetu ds. VAT z dnia 1 lipca 2011 r., w których komitet „niemal jednogłośnie” przyznaje, że zwolnienie przewidziane w art. 148 lit. c) dyrektywy VAT powinno mieć zastosowanie wyłącznie do usług naprawy świadczonych bezpośrednio na rzecz podmiotu eksploatującego statek i nie może obejmować jakichkolwiek usług powiązanych, świadczonych na wcześniejszym etapie obrotu, w szczególności przez podwykonawców²³. Podczas rozprawy rząd ten przywołał także wytyczne z posiedzenia w dniach 24–25 lutego 2014 r., gdzie, w następstwie wyroku A, Komitet ds. VAT ponownie „niemal jednogłośnie” przyznał między innymi, że to samo zwolnienie w żadnym wypadku nie może być stosowane do dostaw realizowanych na wcześniejszym etapie obrotu niż dostawa na rzecz podatnika nabywającego statek w celu jego natychmiastowego wynajęcia²⁴.

52. Należy mieć na względzie, że te wytyczne to „jedynie poglądy wyrażone przez komitet konsultacyjny. Nie stanowią one oficjalnej wykładni prawa Unii i mogą nie mieć akceptacji Komisji Europejskiej. Nie są one wiążące ani dla Komisji Europejskiej, ani dla państw członkowskich, które dysponują swobodą uznania w kwestii ewentualnego niezastosowania ich”. Powielanie tych wytycznych jest bowiem możliwe „pod warunkiem uwzględnienia tego zastrzeżenia”²⁵.

53. Jednakże nawet gdyby uwzględnić wytyczne, dwa aspekty wydają mi się istotne. Pierwsze wytyczne odnoszą się wyraźnie do świadczenia, w szczególności, usług naprawy przez podwykonawców, a nie dostawy towarów (w tym przypadku paliwa). W drugich wytycznych stwierdzono ponadto, że w przypadku gdy towary służące zaopatrzeniu w paliwo i zaopatrzeniu ogólnemu dostarczane są

21 — Zobacz na przykład wyrok *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, pkt 21, 22 i przytoczone tam orzecznictwo.

22 — Należy mieć też na uwadze, że powodem zastosowania zwolnienia jest właśnie uznanie tej transakcji za wywóz; zob. wyrok *Velker*, EU:C:1990:262, pkt 21.

23 — Wytyczne przyjęte podczas 93. posiedzenia w dniu 1 lipca 2011 r. Dokument E – taxud.c.1(2012)553296–722 REV.

24 — Wytyczne przyjęte podczas 100. posiedzenia w dniach 24–25 lutego 2014 r. Dokument D – taxud.c.1(2014)2716782–803, pkt 1.

25 — Zastrzeżenie i warunek powtórzone są na każdej stronie wytycznych.

bezpośrednio na rzecz podatnika, który wykorzystuje statek do prowadzenia działalności handlowej na pełnym morzu, zwolnienie przewidziane w art. 148 lit. a) dyrektywy VAT ma zastosowanie, niezależnie od jakiegokolwiek wspólnego użytkowania statku z innymi podmiotami, które nie wykorzystują go wyłącznie do celów prowadzenia działalności handlowej²⁶. Chociaż punkt ten odnosi się w szczególności do wspólnego użytkowania, a nie umiejscowienia transakcji na konkretnym etapie obrotu, odniesienie do towarów „dostarczanych bezpośrednio na rzecz podatnika, który wykorzystuje statek do prowadzenia działalności handlowej na pełnym morzu” wydaje mi się wskazywać na założenie, że jest *to bezpośrednia dostawa na rzecz podmiotu eksploatującego statek*, która wywołuje zastosowanie zwolnienia przewidzianego w art. 148 lit. a).

54. Z uwagi na powyższe uważam, że żaden z elementów wytycznych Komitetu ds. VAT nie podważa wniosków, jakie przedstawiłam w pkt 44 powyżej.

55. Po trzecie, na podstawie art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT²⁷, rozpatrywanego w świetle, w szczególności, art. 28²⁸ i art. 311 ust. 1 pkt 5²⁹ tej dyrektywy oraz orzecznictwa Trybunału³⁰, Komisja wyciąga wniosek, iż należy przyjąć, że pośrednicy w niniejszej sprawie w pierwszej kolejności dokonali zakupu spornego paliwa, a następnie dostarczyli je podmiotowi eksploatującemu statek, w ramach dwóch odrębnych transakcji, z których jedynie ostatnia kwalifikuje się do zwolnienia przewidzianego w art. 148 lit. a).

56. O ile jestem w stanie zrozumieć tok rozumowania, na którym opiera się takie stanowisko, uważam, że w dużej mierze zajęłam się jego analizą w mojej wykładni art. 148 lit. a) dyrektywy VAT. Wykładnia ta opiera się na konieczności ustalenia, ile razy miało miejsce „przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel” do celów podatku VAT, przy czym liczba ta, w zależności od okoliczności, może, ale nie musi, odpowiadać liczbie przypadków przeniesienia prawnego tytułu własności tej rzeczy. Okoliczności sprawy w postępowaniu głównym, gdzie paliwo dostarczane jest bezpośrednio do zbiorników statków przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu i rozporządzanie nim jest następnie możliwe (z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd krajowy) wyłącznie przez podmiot eksploatujący ten statek, są niekoniecznie porównywalne z sytuacją, w której świadczy się usługi z udziałem pośrednika lub pośrednika w zakresie sprzedaży towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków.

57. Pragnę jednak raz jeszcze podkreślić, że stosując art. 148 lit. a) dyrektywy VAT zgodnie z proponowaną przeze mnie wykładnią, sąd krajowy musi dokonać dokładnego ustalenia faktycznych okoliczności, w jakich doszło do rozpatrywanych transakcji oraz że nie zawsze jest tak, iż wszystkie transakcje związane z dostawą paliwa z udziałem przynajmniej jednego pośrednika powinny być zwolnione z podatku VAT na gruncie tego przepisu.

26 — Punkt 3 wytycznych.

27 — Zobacz pkt 3 powyżej.

28 —

„W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi”.

29 —

„»[P]odatnik–pośrednik« oznacza każdego podatnika, który w ramach swojej działalności gospodarczej, w celu odsprzedaży, kupuje lub wykorzystuje do celów działalności swojego przedsiębiorstwa lub też importuje towary używane, dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, niezależnie od tego, czy podatnik ten działa na własny rachunek, czy też na rzecz osób trzecich na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja jest płacona od zakupu lub sprzedaży”.

30 — Wyrok Henfling i in., C-464/10, EU:C:2011:489, pkt 34–36: zgodnie z „[fikcją] prawną dwóch identycznych usług świadczonych kolejno po sobie [...] przyjmuje się, że [...] [agent], w pierwszej kolejności otrzymał dane usługi od podmiotu, na rachunek którego działa [...] zanim w drugiej kolejności wyświadczył owe usługi na rzecz klienta”. Z uwagi na to, że przepis ten „jest [...] sformułowany w sposób ogólny i nie zawiera ograniczeń dotyczących jego zakresu i zakresu zastosowania, [ta] fikcja [...] dotyczy również stosowania zwolnień z podatku VAT [...]”.

Wnioski

58. W świetle powyższych rozważań uważam, że Trybunał powinien udzielić następującej odpowiedzi na pytanie przedstawione przez Mokestinių ginčų komisiją prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės:

W przypadku gdy na warunkach określonych w art. 148 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej stwierdza się, że sprzedający dostarcza towary w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego jednostki pływającej a) bezpośrednio podmiotowi eksploatującemu statek w taki sposób, że b) ten ostatni bezzwłocznie i bezwarunkowo nabywa, a sprzedający jednocześnie traci, prawo do rozporządzania tymi towarami jak właściciel i c) żadna inna osoba nie nabywa ani nie traci takiego prawa odnoszącego się do tych towarów, wówczas transakcja, w ramach której sprzedający dokonuje przeniesienia tego prawa, transakcja, w ramach której podmiot eksploatujący statek nabywa to prawo oraz wszelkie transakcje pośrednie, w ramach których osoby trzecie mogą nabyć lub dokonać przeniesienia praw, które nie obejmują prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, podlegają zwolnieniu z podatku VAT.

W innych okolicznościach jedynie transakcja, w ramach której podmiot eksploatujący statek nabywa prawo do rozporządzania towarami jak właściciel podlega zwolnieniu z podatku VAT na gruncie tego przepisu.

We wszystkich przypadkach do właściwego sądu krajowego należy ustalenie, w świetle istotnych okoliczności faktycznych, kto nabywa, i na którym etapie, prawo do faktycznego rozporządzania towarami jak właściciel, a takie ustalenie nie jest uzależnione wyłącznie od przeniesienia prawnego tytułu własności zgodnie z obowiązującymi przepisami.