



KOMISJA EUROPEJSKA

Bruksela, dnia 12 lipca 2018  
sj.a(2018)4154822

*Dokumenty w postępowaniu sądowym*

## DO PREZESA I CZŁONKÓW TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI

### UWAGI PISEMNE

przedstawione zgodnie z artykułem 23, akapit 2 protokołu o Statucie Trybunału Sprawiedliwości Unii europejskiej przez

**KOMISJĘ EUROPEJSKĄ**, reprezentowaną przez pana Richarda LYALA, głównego doradcę prawnego, oraz panię Joannę HOTTIAUX, członków Służby prawnej, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń: Służba Prawna, Greffe contentieux, BERL 1/169, 1049 Bruxelles, wyrażających zgodę na doręczanie wszystkich dokumentów związanych ze sprawą za pośrednictwem aplikacji e-CURIA,"

### w sprawie C-235/18

mającej za przedmiot wniosek Naczelnego Sądu Administracyjnego o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie artykułu 267 TFUE co do wykładni artykułu 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 28 listopada 2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [Dz. U. L 347 z 11.12.2006, str. 1] w celu rozstrzygnięcia skargi kasacyjnej wniesionej przez

**VEGA INTERNATIONAL CAR TRANSPORT AND LOGISTIC – TRADING GMBH z SIEDZIBĄ W AUSTRII**

Od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 czerwca 2015r. w sprawie we skargi Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH z siedzibą w Austrii na decyzję

**DYREKTORA IZBY SKARBOWEJ W WARSZAWIE**

z dnia 28 listopada 2014r. w przedmiocie odmowy zwrotu podatku od towarów i usług za okresy od kwietnia do czerwca 2012r.

## KOMISJA EUROPEJSKA MA ZASZCZYT PRZEDSTAWIĆ NASTĘPUJĄCE UWAGI W NINIEJSZEJ SPRAWIE :

### I. RAMY PRAWNE

#### I.1 Prawo Unii Europejskiej

1. **Dyrektywa 2006/112/WE** ustanawia wspólny system podatku o wartości dodanej (VAT). Zgodnie z jej art. 135 ust. 1 lit. b) :

*„1. Państwa Członkowskie zwalniają następujące transakcje :*

*(...)*

*b) udzielanie kredytów i pośrednictwo kredytowe, oraz zarządzanie kredytami przez kredytodawcę ;*

*(...)” .*

2. Ponadto, artykuł 14 ust. 1 i ust. 2 lit c) tejże dyrektywy stanowi następująco :

*„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 ;*

*(...)” .*

#### I.2 Prawo krajowe

3. W niniejszej sprawie znajdują zastosowanie przepisy **ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towaru i usług** (Dz. U. z 2011r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) obowiązujące w dacie wydania decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 28 listopada 2014r. , zwanej dalej w skrócie „ustawą o VAT” :

**„Art. 5 ust. 1 pkt 1 :** Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej „podatkiem”, podlegają : odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

**Art. 7 ust. 1 :** Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

**Art. 7 ust. 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.

**Art. 8 ust. 1** : 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 (...)

**Art. 43 ust. 1 pkt 38** : 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.

**Art. 86 ust. 1** : 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 (...).”.

## **II. OKOLICZNOŚCI FAKTYCZNE BĘDĄCE U PODSTAW SPORU ORAZ POSTĘPOWANIE PRZED SĄDAMI KRAJOWYMI**

4. Pytanie prejudycjalne, z którym Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości, dotyczy decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 28 listopada 2014r. odmawiającej spółce Vega International Car Transport and Logistic-Trading GmbH posiadającej siedzibę w Austrii (zwaną dalej w skrócie „Vega International”) zwrotu podatku od towarów i usług za okresy od kwietnia do czerwca 2012r.
5. Z postanowienia odsyłającego wynika, iż spółka ta wykonuje transport samochodów użytkowych (ciężarowych i autobusów) znanych producentów z fabryki bezpośrednio do klienta. Vega International posiada spółki-córki w innych państwach członkowskich, w tym w Polsce (Vega Poland sp. z o.o), którym powierza część swoich działalności.
6. Vega International organizuje i zarządza zaopatrzeniem wszystkich swoich spółek w karty paliwowe poprzez umowy zawarte z różnymi dostawcami paliwa. Pojazdy transportowane przez Vega Poland tankowane są przy użyciu imiennych

(wystawionych na kierowców) kart paliwowych. Ze względów organizacyjnych oraz z uwagi na wysokość kosztów, wszystkie transakcje za pomocą kart paliwowych realizowane są centralnie przez spółkę matkę w Austrii i refakturowane na spółki córki w szeregu krajach, w tym w Polsce, które obciąża opłatą w wysokości 2%.

7. Vega International uważa, że dostarczając swoim spółkom karty paliwowe dokonuje ona świadczenia kompleksowego, którego głównym elementem jest zakup i odsprzedaż swoim spółkom paliwa, a więc dostawa towaru, o której mowa w art. 7 ust. 8 ustawy o VAT. Z powyższego powodu powinna być zwolniona od podatku VAT (urząd skarbowy powinien jej zwrócić naliczony podatek od tego towaru).
8. Przeciwnego zdania jest urząd skarbowy, który uważa, iż faktycznym nabywcą paliwa jest spółka Vega Poland, a nie Vega International, co z kolei oznacza, że Vega International nie może domagać się zwrotu naliczonego podatku. Według urzędu skarbowego, udostępniając karty paliwowe Vega Poland Vega International świadczy na jej rzecz usługę finansową podlegającą zwolnienia od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy o VAT.
9. W skardze złożonej na powyższą decyzję urzędu skarbowego przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Warszawie, Vega International wniosła o jej uchylenie. Wyrokiem z 26 czerwca 2016r. sąd ten zważył jednakże, że skarga Vega International jest bezzasadna i ją oddalił.
10. Vega International skierowała na powyższy wyrok skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który jest sądem odsyłającym w niniejszej sprawie.
11. Mając na uwadze treść zarzutów skargi kasacyjnej, Naczelny Sąd Administracyjny doszedł do przekonania, że ocena zasadności zarzutów przedmiotowej skargi kasacyjnej wiąże się z koniecznością dokonania wykładni przepisów prawa unijnego. W szczególności zaś art. 135 ust. 1 lit b) dyrektywy 2006/112/WE i przesądzenia czy transakcje, o których mowa w tym przepisie, obejmują czynności złożone (takie jak podejmuje Vega International) związane z udostępnianiem kart paliwowych.

12. Wobec powstałych wątpliwości, sąd odsyłający postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału Sprawiedliwości na podstawie art. 267 TFUE następujące pytanie prejudycjalne:

*„Czy w pojęciu, o którym mowa w art. 135 ust. 1 lit b) dyrektywy 2006/112/WE [...] 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 ?”*

### III. W PRZEDMIOCIE PYTANIA PREJUDYCJALNEGO

13. Przez swoje jedyne pytanie prejudycjalne, sąd odsyłający pragnie ustalić czy udostępnienie spółce Vega Poland kart paliwowych kwalifikuje się jako usługa udzielania pożyczek pieniężnych, zwolniona z podatku VAT, czy jako dostawa towaru podlegająca opodatkowaniu VAT w Polsce.
14. Zdaniem Komisji okoliczności składające się na stan faktyczny niniejszej sprawy, takie jakie zostały opisane w postanowieniu odsyłającym, są analogiczne do tych, na tle których zapadł wyrok w **sprawie C-185/01 Auto Lease**<sup>1</sup>. Mimo iż wyrok w tej sprawie dotyczył umowy leasingu, to zdaniem Komisji zawarte w jego uzasadnieniu tezy mają szerszy charakter odnoszący się do rozumienia pojęcia „dostawa towarów” na tle dyrektywy o TVA. Komisji posłuży się więc orzecnictwem Trybunału w tejże sprawie jako podstawą do analizy pytania prejudycjalnego postawionego przez sąd odsyłający w niniejszej sprawie.
15. Auto Lease była przedsiębiorstwem leasingowym udostępniającym swoim klientom pojazdy mechaniczne. W zamian za to udostępnienie, klient leasingu płacił Auto Lease miesięczną kwotę określoną w umowie leasingowej. Auto Lease proponowało również leasingobiorcy zawarcie z nim porozumienia w zakresie zarządzania paliwem. W wyniku tego porozumienia leasingobiorca miał prawo, w imieniu i na rachunek Auto Lease, tankować paliwo i sporadycznie dokonywać zakupu produktów naftowych. W tym celu otrzymywał on specjalną przepustkę zwaną „ALH Pass” jak również kartę kredytową przeznaczoną do tankowania. Każdego miesiąca leasingobiorca płacił Auto Lease z wyprzedzeniem jedną dwunastą oszacowanych rocznych kosztów konsumpcji. Pod koniec każdego roku,

---

<sup>1</sup> Wyrok Trybunału z dnia 6 lutego 2003r. w sprawie C-185/01 *Auto Lease Holland BV*, ECLI:EU:C:2003:73.

dokonywało się rozliczenia tej sumy na podstawie rzeczywistej konsumpcji. Dodatkowo leasingobiorca pokrywał Auto Lease koszty zarządzania tym systemem.

16. W swoim wyroku Trybunał przeanalizował czy w w-w okolicznościach leasingodawca dostarczał leasingobiorcy paliwo w myśl artykułu 5 [obecnie artykułu<sup>14</sup>] dyrektywy VAT.
17. Trybunał stwierdził, podobnie jak już zrobił to w sprawie *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*<sup>2</sup>, że jasno wynika z brzmienia tego przepisu, iż dostawa towaru odnosi się nie 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.
18. Trybunał dalej wyjaśnił, że dyrektywa ta ma na celu stworzenie wspólnego systemu VAT opartego na jednolitej definicji transakcji podlegających opodatkowaniu oraz że cel ten byłby zagrożony gdyby warunki wstępne dostawy towarów były różne w poszczególnych państwach członkowskich, tak jak to występuje w przypadku warunków dotyczących przeniesienia prawa własności na mocy prawa cywilnego.
19. W konsekwencji należało określić, na czyją rzecz – leasingodawcy czy leasingobiorcy – przedsiębiorstwa petrochemiczne przekazały prawo do rozporządzenia paliwem jak właściciel (pkt 33).
20. Zdaniem Trybunału, poza sporem pozostaje okoliczność, że leasingobiorca jest uprawniony do rozporządzenia paliwem jak właściciel, gdyż nabywa paliwo bezpośrednio na stacjach benzynowych a Auto Lease nie ma prawa decydowania w jaki sposób oraz w jakim celu paliwo ma zostać zużyte (pkt 34).
21. Trybunał stwierdził, że nie jest zasadny argument, że paliwo jest świadczone na rzecz Auto Lease, skoro leasingobiorca nabywa paliwo w imieniu i na rachunek tego przedsiębiorstwa, które kredytuje zakup tego towaru. Jego zdaniem, dostawy zostały dokonane na rzecz Auto Lease jedynie pozornie. Miesięczne płatności na rzecz Auto Lease stanowią jedynie zaliczki, a rzeczywiste wykorzystanie ustalone

---

<sup>2</sup> Wyrok Trybunału z dnia 8 lutego 1990, sprawa C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, ECLI:EU:C:1990:61 pkt 7 i 8.

na koniec roku, obciąża leasingodawcę, który, w konsekwencji, ponosi całkowite koszty dostawy paliwa (pkt 35).

22. Z powyższych powodów Trybunał uznał, iż porozumienie w zakresie zarządzania paliwem nie stanowi umowy o dostawę paliwa, lecz raczej umowę o finansowanie jego zakupu. Auto Lease nie nabywała paliwa w celu dokonania jego odsprzedaży leasingobiorcom, a leasingobiorca nabywał paliwo, korzystając z pełnej swobody wyboru jego ilości oraz jakości, jak również momentu zakupu. Auto Lease działała więc jako kredytodawca wobec leasingobiorcy (pkt 36).
23. W konsekwencji, Trybunał orzekł, że leasingodawca nie dochodzi do dostawy paliwa przez leasingodawcę na rzecz leasingobiorcy, jeśli leasingobiorca tankuje na stacjach benzynowych swój pojazd stanowiący przedmiot umowy leasingu, nawet jeśli pojazd ten jest tankowany w imieniu oraz na rachunek leasingodawcy.
24. Orzecznictwo Trybunału w **sprawie 165/86 Intiem**<sup>3</sup> również zawiera kilka elementów, które mogą być przydatne w analizie pytania prejudycjalnego. W sprawie tej Trybunał orzekł, że w przypadku gdy pracodawca poprzez umowę między swoim pracownikiem i dostawcą paliwa, ustanawia, że ten ostatni dostarcza paliwo pracownikowi na koszt pracodawcy i pracownik zużywa to paliwo wyłącznie na cele działalności pracodawcy, pracodawca może zostać zwolniony z opodatkowania VAT (t.j. ma prawo do zwrotu podatku VAT naliczonego).
25. Po przypomnieniu tych dwóch orzecznictw, Komisja przejdzie teraz to badania zadanego pytania prejudycjalnego. W niniejszej sprawie należy określić na czyją rzecz, Vega International czy Vega Poland, przedsiębiorstwa petrochemiczne przekazały rzeczywiste prawo do rozporządzania paliwem jak właściciel.
26. Postanowienie odsyłające zawiera niewiele elementów dotyczących treści umów transakcji przy użyciu kart paliwowych w grupie Vega. Komisja rozumie, że na podstawie tych umów Vega Poland dysponowała kartą paliwową wydaną jej przez Vega International, za pomocą której dokonywany był zakup paliwa na stacji benzynowej bez jakiegokolwiek interwencji ze strony Vega International. Zdaniem Komisji, w takiej sytuacji gdzie towar jest fizycznie dostarczony do rąk Vega

---

<sup>3</sup> Wyrok Trybunału z dnia 8 marca 1988 r., sprawa 165/86 *Intiem*, EU:C:1998:122

Poland, która dysponuje nim tak jak uważa to za stosowne, wydaje się sprzeczne z logiką gospodarczą dyrektywy VAT, uważać, że Vega International była uprawniona, nawet chwilowo, do rozporządzania paliwem jak właściciel, i że przekazała to prawo na rzecz Vega Poland.

27. Vega Poland nabywa paliwo bezpośrednio na stacjach benzynowych w momencie tankowania swoich pojazdów. Sama decyduje o momencie, ilości i sposobie dysponowania tym paliwem. Vega International udostępniająca jej karty paliwowe, stanowiące podstawę do nabycia tegoż paliwa, nie jest więc uprawniona do rozporządzania tym paliwem jak właściciel, które to uprawnienie przynależy Vega Poland nabywającej paliwo od firm petrochemicznych.
28. Sam fakt, iż Vega Poland nabywa paliwo w imię i na koszt Vega International pociąga za sobą jedynie to, że Vega International staje się prawnym właścicielem tego paliwa. Jednakże, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, za dostawę towaru uważa się przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, nawet gdy nie następuje przeniesienie własności towaru w sensie prawnym<sup>4</sup>. Przeniesienie własności towaru w sensie prawnym nie jest więc decydującym czynnikiem w definicji dostawy towaru w znaczeniu art. 14 dyrektywy o VAT.
29. Zdaniem Komisji, umowa pomiędzy Vega International i Vega Poland nie stanowi umowy o dostawę paliwa, lecz raczej umowę o finansowanie zakupu paliwa. Vega International nie nabywa paliwa, aby go następnie odsprzedać Vega Poland. Udostępnia po prostu narzędzie do nabywania tego paliwa i odpowiedniego sposobu rozliczania i opłacanie tego nabycia. W ramach tego zakresu wykorzystania kart paliwowych Vega Poland podejmuje samodzielnie decyzję o nabyciu paliwa, sama wybierając jego jakość, ilość oraz moment i miejsce zakupu. Kierowcy Vega Poland nie płacą za paliwo przy tankowaniu pojazdu a jedynie korzystają z ułatwień płatniczych oferowanych jej przez Vega International, która wstępnie finansuje zakup tego paliwa.
30. W związku z powyższym, Komisja uważa, że w okolicznościach faktycznych sprawy nie występuje dostawa paliwa realizowana przez Vega International, a świadczy ona usługę finansową gdyż finansuje wstępnie zakup paliwa. Vega

---

<sup>4</sup> W-w sprawa *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, pkt 39.



International działa więc jak zwykła instytucja finansowa czy kredytowa i jej rola nie różni się wiele od tej odgrywanej przez przedsiębiorstwa kart kredytowych. Zgodnie z umową transakcji przy użyciu kart paliwowych w grupie Vega, Vega International jedynie refunduje przedsiębiorstwom kart kredytowych cenę, wliczającą VAT, którą płaci przedsiębiorstwom petrochemicznym za paliwo nabyte przez swoje spółki córki. W konsekwencji usługa finansowa świadczona przez Vega International na rzecz Vega Poland odpowiada usłudze udzielania pożyczek pieniężnych. Dostawcy paliwa (firmy petrochemiczne) otrzymywały zapłatę od Vega International, która następnie obciążała uiszczoną kwotą Vega Poland. Karty paliwowe stanowiły więc narzędzie do nabywania paliwa w określony sposób, bez konieczności uiszczania ceny przez kierowców tankujących paliwo.

31. Nie sposób jest więc przyjąć, iż Vega International była sprzedawcą paliwa w ramach transakcji łańcuchowej, a zatem nabywała od przedsiębiorstw petrochemicznych (dostawców paliwa) prawo do rozporządzania paliwem jak właściciel.
32. Prawdą jest, że Vega Poland używała paliwo, przynajmniej częściowo, w celu dostarczania usług Vega International. Aczkolwiek, w przeciwieństwie do sprawy *Intiem*, Vega International nie pokrywa sama kosztów paliwa, ale obciąża nimi Vega Poland.
33. Okoliczności w niniejszej sprawie różnią się więc od tych, które zaszły w sprawie *Intiem*. W tej ostatniej sprawie pracownicy tankowali swoje własne pojazdy na koszt pracodawcy w celu użycia tych pojazdów do wykonywania swoich czynności zawodowych. Sytuacja jest odwrotna w niniejszej sprawie, gdzie Vega Poland sama ponosi koszty nabytego paliwa.
34. Dostawy paliwa były dokonywane na rzecz Vega International jedynie pozornie. Pełniła ona rolę pośrednika, który tylko organizował dostawę paliwa na rzecz Vega Poland. Elementem decydującym był fakt, że koszt dostawy paliwa był całkowicie ponoszony przez Vega Poland. Jediną różnicą pomiędzy sprawą *Auto Lease* i niniejszą sprawą jest fakt, że Vega Poland nie płaciła zaliczek na rzecz Vega International, lecz po prostu rozliczała z nią zakup paliwa w okresach miesięcznych – co jeszcze bardziej podkreśla kredytowy charakter kart paliwowych.

35. Ponadto, jak wynika z postanowienia odsyłającego, korzystanie z kart paliwowych przez Vega Poland nie było ograniczone do nabywania paliwa wyłącznie na potrzeby usług przewozu na własnych kołach. Świadczonych na rzecz Vega International. Umowy zawarte pomiędzy Vega International i Vega Poland zezwalały również na użycie kart paliwowych dla potrzeb innych działalności biznesowych Vega Poland, nie ustanawiając w tym zakresie żadnych ograniczeń co do usługodawców, czy też charakteru tejże działalności.
36. Z powyższych powodów, zdaniem Komisji, podobnie jak w sprawie *Auto Lease*, Vega International działała jako kredytodawca wobec Vega Poland i otrzymywała za to specyficzną opłatę w wysokości 2%. W konsekwencji, udostępnianie kart paliwowych Vega Poland przez Vega International należy uważać, tak jak w sprawie *Auto Lease*, za transakcję finansową, w znaczeniu art. 135 ust. 1 lit b) dyrektywy VAT.

#### **IV. Propozycja odpowiedzi na pytanie prejudycjalne**

37. W świetle powyższych uwag, Komisja proponuje udzielić następującej odpowiedzi na pytanie Naczelnego Sądu Administracyjnego :

*„Czynności polegające na udostępnieniu kart paliwowych oraz negocjowaniu, finansowaniu i rozliczaniu nabywania paliwa z wykorzystaniem tych kart są zwolnione z opodatkowania VAT na podstawie art. 135 ust. 1 lit b) dyrektywy 2006/112/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 28 listopada 2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej”.*

Richard LYAL

Joanna HOTTIAUX

*Pełnomocnicy Komisji*