

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62018CJ0235

WYROK TRYBUNAŹU (ósma izba)

z dnia 15 maja 2019 r. ( \*1 )

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. Pomorski-Porbski, 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

## 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 rzeczami jak właściciel.

2. Poza czynności, 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

Artyku? 24 ust. 1 rzeczonyj dyrektywy ma nast?puj?ce brzmienie:

„»?wiadczenie us?ug« oznacza ka?d? transakcj?, która nie stanowi dostawy towarów”.

6

Zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. b) wskazanej dyrektywy:

„Pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? nast?puj?ce transakcje:

[...]

b)

udzielanie kredytów i po?rednictwo kredytowe oraz zarz?dzanie kredytami przez kredytodawc?”.

Prawo polskie

7

Dyrektywa 2006/112 zosta?a przetransponowana do prawa polskiego ustaw? z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towaru i us?ug (Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054), ze zmianami (zwan? dalej „ustaw? o VAT”).

8

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

„[Opodatkowaniu VAT podlegaj?:] odp?atna dostawa towarów i odp?atne ?wiadczenie us?ug na terytorium kraju”.

9

Artyku? 7 ust. 1 i 8 tej ustawy stanowi:

„1. Przez dostaw? towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie si? przeniesienie prawa do rozporz?dzania towarami jak w?a?ciciel [...].

[...]

8. W przypadku gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, ?e pierwszy z nich wydaje ten towar bezpo?rednio ostatniemu w kolejno?ci nabywcy, uznaje si?, ?e dostawy towarów dokona? ka?dy z podmiotów bior?cych udzia? w tych czynno?ciach”.

10

Artyku? 8 ust. 1 wspomnianej ustawy stanowi:

„Przez ?wiadczenie us?ug, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie si? ka?de ?wiadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemaj?cej osobowo?ci 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] usługa 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, przysuguje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego [...]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

13

Z postanowienia odsyłanego 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 106031,44 złotych (PLN) (około 24735,82 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. s?d ten oddali? skarg? spó?ki Vega International jako bezzasadn?.

17

Vega International wnios?a nast?pnie skarg? kasacyjn? od tego wyroku do Naczelnego S?du Administracyjnego (Polska). S?d ten, podobnie jak polskie organy podatkowe i s?d pierwszej instancji, rozwa?a? mo?liwo?? zastosowania w niniejszym przypadku zasad ustanowionych przez Trybuna? w wyroku z dnia 6 lutego 2003 r., Auto Lease Holland (C?185/01, EU:C:2003:73), zgodnie z którym porozumienie w zakresie zarz?dzania paliwem nie stanowi umowy o dostaw? paliwa, lecz raczej umow? o finansowanie jego zakupu. Zgodnie bowiem z ocen? Trybuna?u w sprawie, która doprowadzi?a do wydania tego wyroku, spó?ka leasingowa nie nabywa?a paliwa w celu dokonania jego odsprzeda?y leasingobiorcy pojazdu, lecz to ten ostatni dokonywa? swobodnego wyboru zarówno jako?ci i ilo?ci, jak i daty zakupu paliwa, a tym samym dysponowa? tym paliwem jak w?a?ciciel.

18

W niniejszym wypadku na podstawie tego wyroku nale?a?oby uzna?, ?e Vega International nie dokonuje „dostaw towarów”, tu paliwa w rozumieniu art. 7 ust. 8 ustawy o VAT, w odniesieniu do których mo?na odzyska? VAT, lecz ?wiadczy us?ugi finansowania na rzecz Vega Poland, które nie podlegaj? opodatkowaniu w Polsce, poniewa? s? zwolnione z VAT na mocy art. 43 ust. 1 pkt 38 tej ustawy.

19

Jednak?e s?d odsy?aj?cy stwierdza, ?e wyrok z dnia 6 lutego 2003 r., Auto Lease Holland (C?185/01, EU:C:2003:73), nie zosta? wydany na podstawie dyrektywy 2006/112, lecz dotyczy wyk?adni poprzednio obowi?zuj?cych przepisów szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1, zwanej dalej „szóst? dyrektyw?”).

20

W tych okoliczno?ciach s?d odsy?aj?cy ?ywi w?tpliwo?ci dotycz?ce wyk?adni, w ?wietle tego wyroku, nowego przepisu zawartego w art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, który nawi?zuje do transakcji takich jak udzielanie kredytów lub po?rednictwo kredytowe oraz zarz?dzanie kredytami przez kredytodawc?. Rodzi si? zatem pytanie, czy czynno?ci podejmowane przez Vega International w Austrii w zwi?zku z udost?pnieniem i rozliczaniem kart paliwowych s?u??cych do zakupu paliwa przez spó?ki zale?ne w ramach grupy mog? zosta? uznane za takie transakcje. Do w?tpliwo?ci tych dok?adaj? si? ponadto rozbie?no?ci w orzecznictwie s?dów krajowych, które powo?ywa?y si? na ten precedens w celu dokonania oceny charakteru transakcji zawartych w ramach udost?pnienia kart paliwowych.

21

W konsekwencji s?d odsy?aj?cy uwa?a, ?e aby orzec w przedmiocie skargi kasacyjnej wniesionej przez Vega International, konieczne jest dokonanie przez sam Trybuna? wyk?adni art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112.

22

W tych okoliczno?ciach Naczelný S?d Administracyjny postanowi? zawiesi? post?powanie i

zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy w poj?ciu, o którym mowa w art. 135 ust. 1 lit. b) [dyrektywy 2006/112], mieszcz? si? czynno?ci polegaj?ce na udost?pnieniu kart paliwowych oraz negocjowaniu, finansowaniu i rozliczaniu nabywania paliwa z wykorzystaniem tych kart, czy te? takie czynno?ci z?o?one mog? by? uznane za transakcje ?a?uchowe, których podstawowym celem jest dostawa paliwa?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

23

Poprzez swoje pytanie s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w okoliczno?ciach takich jak te rozpatrywane w post?powaniu g?ównym udost?pnienie kart paliwowych przez spó?k? dominuj?c? swoim spó?kom zale?nym, umo?liwiaj?ce tym ostatnim zaopatrzenie w paliwo pojazdów, których transport zapewniaj?, mo?e zosta? uznane za us?ug? udzielenia kredytu zwolnion? z VAT w rozumieniu tego przepisu lub za transakcj? z?o?on?, której g?ównym celem jest dostawa paliwa, a zatem dostawa towaru w rozumieniu art. 14 ust. 1 tej dyrektywy, w odniesieniu do której VAT zap?acony w Polsce mo?e zosta? odzyskany.

24

Tytu?em wst?pu nale?y stwierdzi?, ?e przepisy dyrektywy 2006/112 maj?ce znaczenie w sprawie w post?powaniu g?ównym s? zasadniczo takie same jak równowa?ne przepisy szóstej dyrektywy. W tych okoliczno?ciach orzecznictwo dotycz?ce rzeczonych przepisów szóstej dyrektywy zachowuje wi?c znaczenie dla celów interpretacji odpowiadaj?cych im przepisów dyrektywy 2006/112 (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, pkt 27).

25

Aby udzieli? odpowiedzi na pytanie zadane przez s?d odsy?aj?cy, nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112 dostawa towarów dokonywana odp?atnie na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze podlega opodatkowaniu VAT.

26

Na podstawie art. 14 ust. 1 tej dyrektywy za dostaw? towarów zasadniczo uwa?a si? przeniesienie prawa do rozporz?dzania rzecz? jak w?a?ciciel.

27

W tym wzgl?dzie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, zdefiniowane w art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy i w art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112 poj?cie „dostawy towarów” nie odnosi si? do przeniesienia w?asno?ci w formie przewidzianej we w?a?ciwych przepisach krajowych, lecz obejmuje ka?d? transakcj? przekazania rzeczy przez stron?, która upowa?nia drug? stron? do rozporz?dzania t? rzecz?, jakby by?a ona jej w?a?cicielem (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 tak?e z dnia 18 lipca 2013 r., *Evita-K*, C?78/12, EU:C:2013:486, pkt 33).

28

Trybuna? orzek? te?, ?e rzeczony poj?cie ma obiektywny charakter oraz ?e ma ono zastosowanie niezale?nie od celów i wyników danych transakcji, przy czym brak jest obowi?zku prowadzenia dochodzenia przez organ administracji podatkowej w celu ustalenia intencji danego podatnika lub w celu uwzgl?dnienia intencji podmiotu gospodarczego innego ni? ów podatek dzia?aj?cy w tym samym ?a?cuchu 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 odsy?aj?cego wynika, ?e udost?pnienie przez Vega International kart paliwowych spó?kom zale?nym, w tym Vega Poland, umo?liwia tym spó?kom w szczególno?ci zaopatrzenie w paliwo na stacjach paliw. Te ostatnie wystawiaj? nast?pnie bezpo?rednio na rzecz Vega International faktury potwierdzaj?ce nabycie paliwa z VAT, który by? przedmiotem wniosku o zwrot z?o?onego przez Vega International polskim organom podatkowym.

30

W tych okoliczno?ciach, aby odpowiedzie? na pytanie zadane przez s?d odsy?aj?cy, nale?y zbada?, czy w sprawie w post?powaniu g?ównym spó?ki paliwowe faktycznie przenios?y na Vega International lub na Vega Poland uprawnienie do dysponowania paliwem jak w?a?ciciel (zob. podobnie wyrok z dnia 6 lutego 2003 r., Auto Lease Holland, C?185/01, EU:C:2003:73, pkt 33).

31

W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e w wyroku z dnia 6 lutego 2003 r., Auto Lease Holland (C?185/01, EU:C:2003:73), Trybuna? zbada?, czy w ramach umowy leasingu pojazdu samochodowego ma miejsce dostawa towarów, w danym wypadku paliwa, przez spó?ki paliwowe na rzecz spó?ki leasingowej, je?eli leasingobiorca tankuje swój pojazd w imieniu i na rzecz tej spó?ki, która nast?pnie sk?ada do krajowych organów podatkowych wnioski o zwrot VAT odprowadzonego od tego paliwa.

32

W wyroku tym Trybuna? uzna?, i? poza sporem pozostaje okoliczno??, ?e leasingobiorca pojazdu jest uprawniony do rozporz?dzania paliwem jak w?a?ciciel, gdy? nabywa paliwo bezpo?rednio na stacjach benzynowych, a leasingodawca nie ma prawa decydowania, w jaki sposób oraz w jakim celu paliwo ma zosta? zu?yte (zob. podobnie wyrok z dnia 6 lutego 2003 r., Auto Lease Holland, C?185/01, EU:C:2003:73, pkt 34).

33

Ponadto zdaniem Trybuna?u w takim wypadku dostawy zosta?y zrealizowane na koszt spó?ki leasingowej jedynie pozornie. Po pierwsze bowiem, uiszczane na jej rzecz miesi?czne p?atno?ci stanowi?y jedynie zaliczki, a po drugie, rzeczywiste wykorzystanie ustalone na koniec roku obci?a?o leasingobiorc? pojazdu, który w konsekwencji ponosi? ca?kowite koszty dostawy paliwa (wyrok z dnia 6 lutego 2003 r., Auto Lease Holland, C?185/01, EU:C:2003:73, pkt 35).

34

Trybuna? wywnioskowa? z tego, ?e porozumienie w zakresie zarz?dzania paliwem podpisane mi?dzy spó?k? leasingow? a leasingobiorc? nie stanowi umowy o dostaw? paliwa, lecz raczej

umow? o finansowanie jego zakupu. Zdaniem Trybuna?u spó?ka leasingowa nie nabywa bowiem paliwa w celu dokonania jego odsprzeda?y leasingobiorcy pojazdu, lecz to leasingobiorca nabywa paliwo, korzystaj?c z pe?nej swobody wyboru jego ilo?ci oraz jako?ci, jak równie? momentu zakupu. Spó?ka leasingowa w rzeczywi?oci dzia?a wi?c 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 orzecznictwem przywo?anym w pkt 24 niniejszego wyroku powy?sze rozwa?ania przedstawione przez Trybuna? w odniesieniu do art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy znajduj? zastosowanie do okoliczno?ci niniejszej sprawy w odniesieniu do wyk?adni poj?cia „dostawy towarów” w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

36

W szczególno?ci nale?y stwierdzi?, ?e w niniejszej sprawie Vega International nie dysponuje paliwem, od zakupu którego domaga si? zwrotu VAT, jak w?a?ciciel. Paliwo to jest bowiem nabywane przez Vega Poland bezpo?rednio od dostawców i wed?ug jej wy??cznego uznania. Z tego wzgl?du Vega Poland decyduje w szczególno?ci o sposobach nabycia paliwa, poniewa? mo?e wybra?, na jakiej stacji us?ugowej spo?ród dostawców wskazanych przez Vega International mo?e zatankowa? paliwo, korzystaj?c z pe?nej swobody wyboru jego ilo?ci oraz jako?ci, jak równie? 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, ?e Vega Poland ponosi tak?e ca?o?? kosztów zwi?zanych z takim tankowaniem, poniewa? Vega International refakturuje na ni? to paliwo. Nast?pnie, polska spó?ka zale?na mo?e albo skompensowa? faktury dotycz?ce wykorzystania kart paliwa z fakturami skierowanymi do spó?ki austriackiej, albo uregulowa? te faktury w terminie od jednego do trzech miesi?cy od ich otrzymania.

38

W tych okoliczno?ciach, jak podnosz? rz?d polski i Komisja Europejska, nie mo?na uzna?, ?e w sprawie w post?powaniu g?ównym dostawa paliwa jest dokonywana na rzecz Vega International i ?e ta spó?ka nast?pnie odsprzedaje je Vega Poland, dokonuj?c z kolei dostawy paliwa na jej rzecz. Jak bowiem podkre?ła Komisja, nale?y zauwa?y?, ?e Vega International ogranicza si? do udost?pnienia polskiej spó?ce zale?nej, za po?rednictwem kart paliwowych, zwyk?ego instrumentu pozwalaj?cego jej naby? to paliwo, odgrywaj?c zatem jedynie rol? po?rednika w ramach transakcji nabycia tego towaru.

39

W konsekwencji, w braku dostawy towaru, czyli paliwa, w sprawie w post?powaniu g?ównym, wzgl?dem Vega International, spó?ka ta nie mo?e domaga? si? zwrotu VAT zap?aconego od wystawionych na ni? faktur, dotycz?cych zaopatrzenia w paliwo dokonanego przez Vega Poland na stacjach paliw.

40

W rezultacie nale?y stwierdzi?, ?e zgodnie z art. 24 ust. 1 dyrektywy 2006/112 ka?d? transakcj?,



która nie stanowi dostawy towarów, należy uważać za „świadczanie 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 „świadczanie usług” w rozumieniu art. 24 ust. 1 tejże dyrektywy.

42

Aby więc udzielić sędziowi odsyłamemu użytecznej odpowiedzi, należy jeszcze zbadać, czy takie świadczanie 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

Jeżeli 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

Także wykładni 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 wykładni, 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, naruszałoby 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

dominując 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 opłatą 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, dokończonej 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 swojemu spółkom zależnym, umożliwiający 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 swojemu spółkom zależnym, umożliwiający tym ostatnim

zaopatrzenie w paliwo pojazdów, których transport zapewniają, może zostać uznane za usługę udzielania 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

( \*1 ) Język postępowania: polski.