

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 23 kwietnia 2020 r. (\*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 lit. b) – Wewnętrzne nabycie towarów – Artykuł 20 – Uzyskanie prawa do rozporządzania rzeczmi jak w obrocie – Transakcje o charakterze zakupu i dalszej sprzedaży towarów w ramach jednego transportu wewnętrznego – Możliwość podjęcia decyzji mogących wpłynąć na sytuację prawną towaru – Przypisanie transportu – Transport z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy – Skutki w czasie wyroków dokonujących wyroku

W sprawie C-401/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Krajský soud v Praze (sąd okręgowy w Pradze, Czechy) postanowieniem z dnia 6 czerwca 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 czerwca 2018 r., w postępowaniu:

**Herst s.r.o.**

przeciwko

**Odvolací finanční úředitelství,**

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: M. Vilaras, prezes izby, S. Rodin, D. Šváby, K. Jürimäe (sprawozdawczynie) i N. Piçarra, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Herst s.r.o. – J. Balada, advokát,
- w imieniu Odvolací finanční úředitelství – T. Rozehnal, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu czeskiego – M. Smolek, J. Vlášil i O. Serdula, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – M. Salyková i L. Lozano Palacios, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 3 października 2019 r.,

wydaje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy zasadniczo wykładni art. 20 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Herst s.r.o. a Odvolací finanční úřad (dyrekcja finansów ds. odwołań, Czechy, zwanej dalej „dyrekcją ds. finansów”) w przedmiocie odliczenia przez Herst podatku od wartości dodanej (VAT) dotyczącego nabycia paliw przewożonych przez tę spółkę w procedurze zawieszenia poboru akcyzy z niektórych państw członkowskich do Czech.

## Ramy prawne

### Prawo Unii

3 Artykuł 2 dyrektywy VAT w ust. 1 lit. a) i b) przewiduje:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

b) odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego dokonywane:

(i) przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem, gdy sprzedawca jest podatnikiem działającym w takim charakterze, który nie korzysta ze zwolnienia dla małych przedsiębiorstw przewidzianego w art. 282–292 i który nie jest objęty przepisami art. 33 i 36;

[...]”.

4 Zgodnie z brzmieniem art. 14 ust. 1 tej dyrektywy:

„»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”.

5 Artykuł 20 akapit pierwszy tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

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

6 Artykuł 138 owej dyrektywy w ust. 1 stanowi:

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

## **Prawo czeskie**

7 Zgodnie z brzmieniem § 2 ust. 1 lit. a) zákon ? 235/2004 Sb., o dani z p?idané hodnoty (ustawy nr 235/2004 o podatku od warto?ci dodanej), w wersji obowi?zuj?cej w czasie okoliczno?ci faktycznych sporu w post?powaniu g?ównym:

„Opodatkowaniu podlega odp?atna dostawa towarów dokonana przez podatnika w ramach wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej, której miejsce wykonania znajduje si? na terytorium kraju”.

8 Paragraf 13 ust. 1 tej ustawy przewiduje:

„Do celów niniejszej ustawy dostawa towarów oznacza przeniesienie prawa do rozporz?dzania towarami jak w?a?ciciel”.

9 Paragraf 72 tej ustawy w ust. 1 lit. a) przewiduje:

„Podatnik jest uprawniony do odliczenia VAT naliczonego od nabytych ?wiadcze?, które wykorzystuje w ramach swojej dzia?alno?ci gospodarczej celem wykonania podlegaj?cej opodatkowaniu dostawy towarów albo ?wiadczenia us?ugi z miejscem transakcji na terytorium kraju”.

## **Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne**

10 Herst jest spó?k? utworzon? w Czechach, która prowadzi dzia?alno?? w sektorze transportu drogowego. Jest ona równie? w?a?cicielem pewnej liczby stacji dystrybucji paliw w kilku pa?stwach cz?onkowskich.

11 W wyniku kontroli czeski organ podatkowy stwierdzi?, ?e w okresach listopad 2010 r. – maj 2013 r. oraz lipiec – sierpie? 2013 r. Herst w?asnymi ?rodkami i na w?asny koszt zapewnia?a transport paliw z ró?nych pa?stw cz?onkowskich, mianowicie Austrii, Niemiec, S?owacji i S?owenii, do Czech.

12 W ramach tych transportów Herst nie wyst?powa?a wy??cznie jako przewo?nik, ale równie? jako odbiorca ko?cowy tych paliw, na ko?cu ?a?cucha kolejnych transakcji nabycia i dalszej sprzeda?y.

13 Z informacji udzielonych przez s?d odsy?aj?cy wynika, ?e paliwa te zosta?y pierwotnie nabyte przez podmiot gospodarczy maj?cy siedzib? i zarejestrowany do celów VAT w Czechach, oraz ?e Herst zapewnia?a ich transport z pa?stw cz?onkowskich wymienionych w pkt 11 niniejszego wyroku do tego pierwszego pa?stwa cz?onkowskiego. Herst dokona?a w ten sposób pojedynczych transportów paliw, zrealizowanych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, podczas których produkty te by?y kolejno odsprzedawane innym podmiotom gospodarczym z siedzib? w Czechach. Herst nie otrzymywa?a wynagrodzenia za transport tych paliw, lecz uzyskiwa?a mar?? handlow? w postaci ró?nicy mi?dzy cen? nabycia a cen? sprzeda?y tych paliw.

14 Ponadto, na podstawie umowy sprzeda?y mi?dzy Herst a tym podmiotem gospodarczym od chwili rozpocz?cia transportu ustalono, ?e Herst stanie si? prawnym w?a?cicielem paliw dopiero po ich dopuszczeniu do swobodnego obrotu w Czechach.

15 Herst podniósł przed czeskim organem podatkowym, że dokonane przez niego nabycia paliw w Czechach stanowiły nabycia wewnętrzne. Natomiast ten organ podatkowy uznał, że chodzi o nabycia wewnętrzne wspólnotowe.

16 Zdaniem tego organu w wypadku transakcji wycieczkowych powiązanych z jednym transportem wewnętrznym można go przypisać tylko do jednej z tych transakcji.

17 Ten sam organ uznał, że miejsce dokonanych przez Herst nabyć znajduje się nie w Czechach, lecz w państwach członkowskich, w których znajduje się paliwa w chwili ich załadunku przez tę spółkę do ich przewozu, na własny koszt i własnymi środkami, do Czech, do celów własnej działalności gospodarczej.

18 Kilкома decyzjami określającymi wysokość zobowiązania podatkowego czeski organ podatkowy odmówił zatem Herst prawa do odliczenia VAT od tych nabyć i nałożył na niego grzywnę.

19 Herst wniosł odwołania od tych decyzji do dyrekcji ds. finansów, twierdząc, że miejscem nabycia paliw były Czechy, ponieważ przewozy zostały dokonane w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy, a towary te zostały wprowadzone do swobodnego obrotu dopiero w wyniku tych przewozów.

20 Dyrekcja ds. finansów pierwszą decyzją uchyliła decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego za okres lipiec – sierpień 2013 r. na tej podstawie, że Herst przedstawił faktury wykazujące, że inne podmioty gospodarcze, którym z kolei odsprzedawano paliwo, działały w charakterze organizatorów przewozu. Drugą decyzją dyrekcja ds. finansów utrzymała w mocy decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego za okres luty 2011 r. – luty 2013 r. Trzecią decyzją organ ten zmienił decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego za okres listopad 2010 r. – styczeń 2011 r. oraz za okres marzec – maj 2013 r. Spółce Herst doręczono decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego na kwotę 145 381 137 koron czeskich (CZK) (około 5 664 520 EUR) i nakładającą grzywnę w wysokości 30 476 215 CZK (około 1 187 450 EUR).

21 Herst wniosł skargę na drugą i trzecią decyzją dyrekcji ds. finansów do sądu odsyłającego, Krajský soud v Praze (sądu okręgowego w Pradze, Czechy).

22 Przed tym sądem Herst podnosi, że transport paliw spornych w postępowaniu głównym składa się z dwóch odrębnych przewozów. Pierwszy stanowi przewóz międzynarodowy między danymi państwami członkowskimi a Czechami, podczas którego Herst działał jako przewoźnik. Drugi stanowi przewóz wewnętrzny po dopuszczeniu do swobodnego obrotu paliw w Czechach, podczas którego nabyła ona prawo do swobodnego rozporządzania tymi towarami.

23 Sąd odsyłający jest zdania, że w rozstrzyganej przez niego sprawie konieczne jest dokonanie globalnej oceny wszystkich okoliczności sprawy w celu określenia, która ze spornych dostaw spełnia wszystkie przesłanki związane z dostawą wewnętrzną wspólnotową. Aby transakcja mogła być zakwalifikowana jako „dostawa towarów” w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, transakcja ta powinna skutkować uprawnieniem osoby do rozporządzania towarami będącymi przedmiotem tej dostawy, jak gdyby była ona ich właścicielem.

24 W odniesieniu do sytuacji będącej przedmiotem postępowania głównego sąd odsyłający stwierdza, że udział innych podmiotów gospodarczych w tak złożonym wycieczkowym transakcji zakupu i dalszej sprzedaży oprócz względów ekonomicznych jest motywowany faktem, że Herst nie była uprawniona do prowadzenia składu podatkowego ani do odbioru wyrobów w ramach

procedury zawieszenia poboru akcyzy. Z tego względu Herst musia?a skorzysta? z us?ug po?rednika prowadz?cego taki sk?ad, aby naby? on paliwa sporne w post?powaniu g?ównym, w celu zap?aty podatku akcyzowego i zapewnienia wprowadzenia tych paliw do swobodnego obrotu na terytorium Czech. Z kolei dyrekcja ds. finansów argumentowa?a, ?e udzia? wielu podmiotów gospodarczych w tym ?a?cuchu wskazuje na oszustwo w zakresie VAT.

25 S?d ten jest zdania, ?e nawet gdyby Herst sprawowa?a kontrol? nad paliwami spornymi w post?powaniu g?ównym przez ca?y czas ich przewozu, to nie mia?aby prawa do rozporz?dzania nimi jak w?a?ciciel w rozumieniu orzecznictwa Trybuna?u przed momentem, w którym – po ich przemieszczeniu – paliwa te zosta?y wprowadzone do swobodnego obrotu w Czechach. Do tego momentu Herst nie mog?a dostarczy? rzeczonych paliw osobie innej ni? osoba wskazana jako odbiorca w dokumentach towarzyszc?ych.

26 W ?wietle tych rozwa?a? s?d odsy?aj?cy, przyznaj?c wprawdzie znaczne podobie?stwa faktyczne mi?dzy niniejsz? spraw? a spraw?, która zako?czy?a si? wyrokiem z dnia 19 grudnia 2018 r., AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:1027), zastanawia si? jednak, w którym momencie w zawis?ej przed nim sprawie Herst uzyska?a prawo do rozporz?dzania spornymi w post?powaniu g?ównym paliwami „jak w?a?ciciel” w rozumieniu orzecznictwa Trybuna?u.

27 W szczególno?ci, zdaniem s?du odsy?aj?cego, w post?powaniu g?ównym tylko podmioty gospodarcze, którym nast?pnie sprzedawano paliwa podczas ich przewozu, uzyska?y takie prawo. Natomiast Herst, chocia? fizycznie posiada?a te paliwa podczas przewozu, pod wzgl?dem prawnym nie by?a upowa?niona do rozporz?dzania nimi. W tym wzgl?dzie spó?ka ta musia?aby w szczególno?ci zastosowa? si? do zalece? podmiotów gospodarczych po?rednicz?cych w ?a?cuchu transakcji zakupu i dalszej sprzeda?y.

28 S?d odsy?aj?cy zasadniczo uwa?a, ?e istniej? w?tpliwo?ci co do pytania, czy okoliczno??, ?e towary s? przewo?one w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy, zgodnie z dyrektyw? Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotycz?cych podatku akcyzowego, uchylaj?c? dyrektyw? 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12), ma wp?yw na warunki reguluj?ce przeniesienie prawa do rozporz?dzania nimi jak w?a?ciciel, przewidziane przez dyrektyw? VAT. W tym zakresie s?d odsy?aj?cy wyja?nia, ?e poniewa? istniej? w?tpliwo?ci co do wyk?adni krajowego przepisu prawa podatkowego w ramach sporu mi?dzy organem a podmiotem prywatnym, orzecznictwo Ústavní soud ?eské republiky (trybuna?u konstytucyjnego Republiki Czeskiej) wypracowa?o zasad? konstytucyjn? prawa krajowego, na podstawie której w?tpliwo?? t? nale?y rozstrzyga? na rzecz podmiotu prywatnego (zasada zwana „in dubio mitius”). W niniejszej sprawie s?d odsy?aj?cy stoi na stanowisku, ?e przepisów, które maj? decyduj?ce znaczenie dla rozstrzygni?cia zawis?ego przed nim sporu, nie mo?na uzna? za jasne w chwili zaistnienia okoliczno?ci faktycznych post?powania g?ównego ani z punktu widzenia prawa krajowego, ani z punktu widzenia prawa Unii, w zwi?zku z czym zastanawia si?, czy gdyby wyk?adnia, której dokona Trybuna? w oczekiwanym wyroku, by?a niekorzystna dla podatnika, musia?by si? do niej dostosowa?, niezale?nie od tej konstytucyjnej zasady prawa krajowego. S?d ten zastanawia si? jeszcze, czy w ?wietle tej zasady skutki tego wyroku Trybuna?u nie powinny by? ograniczone do sytuacji prawnych nast?puj?cych po jego wydaniu.

29 W tych okoliczno?ciach Krajský soud v Praze (s?d okr?gowy w Pradze) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy za podatnika w rozumieniu art. 138 ust. 2 lit. b) [dyrektywy VAT] nale?y uzna? ka?dego podatnika? Je?li tak nie jest, w odniesieniu do których podatników przepis ten ma zastosowanie?

2) Je?eli Trybuna? stwierdzi, ?e art. 138 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT znajduje zastosowanie w sytuacji takiej jak w post?powaniu g?ównym (w której nabywc? wyrobów jest podatnik

zarejestrowany do celów VAT), czy przepis ten należy interpretować w taki sposób, że w sytuacji gdy wysłanie lub transport tych wyrobów następuje zgodnie z odpowiednimi przepisami dyrektywy [2008/118], należy uznać za dostawę uprawniającą do zwolnienia zgodnie z tym przepisem dostawę mającą związek z procedurą w rozumieniu dyrektywy [2008/118], nawet jeżeli poza tym nie są spełnione przesłanki zwolnienia przewidziane w art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT ze względu na uznanie innej transakcji za transport towarów?

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

4) Czy podatnik nabywa »prawo do rozporządzania towarem jak właściciel« w rozumieniu dyrektywy VAT w sytuacji, gdy nabywa towar od innego podatnika bezpośrednio dla konkretnego odbiorcy w celu realizacji jego uprzedniego zamówienia (określającego rodzaj towaru, ilość, miejsce pochodzenia i czas dostawy), jeżeli sam fizycznie nie obraca towarem, ponieważ w związku z zawarciem umowy sprzedawca odbiorca towarów zgadza się na to, że sam zorganizuje transport towaru z miejsca jego pochodzenia, a podatnik jedynie pośredniczy w dostępie do zamówionego towaru za pośrednictwem swoich dostawców i przekazuje informacje niezbędne do odebrania towaru (w jego imieniu lub w imieniu jego poddostawców w ramach dostaw), przy czym jego zyskiem z transakcji jest różnica między ceną zakupu i sprzedażą tego towaru, a w ramach dostaw nie jest fakturowana cena transportu towaru?

5) Czy dyrektywa [2008/118] w swoich przepisach (np. w art. 4 pkt 1, art. 17 lub art. 19) stanowi bezpośrednio lub pośrednio poprzez ograniczenia w faktycznym obrocie danym towarem wystarczające warunki do przeniesienia »prawo do rozporządzania towarem (podlegającym podatkowi akcyzowemu) jak właściciel« w rozumieniu dyrektywy VAT, tak że za dostawę towaru na potrzeby VAT uznaje również przyjęcie dostawy towaru w procedurze zawieszenia poboru podatku akcyzowego przez uprawnionego właściciela składu podatkowego lub zarejestrowanego odbiorcę?

6) Czy w związku z tym na potrzeby określenia dostawy, do której przyporządkowany jest transport w ramach dostaw towaru w procedurze zawieszenia poboru podatku akcyzowego z pojedynczym transportem, również transport w rozumieniu [dyrektywy VAT] uważa się za rozpoczęty i zakończony w zgodzie z przepisami art. 20 dyrektywy [2008/118]?

7) Czy zasada neutralności VAT albo jakakolwiek inna zasada prawa Unii stoi na przeszkodzie zastosowaniu konstytucyjnej zasady prawa krajowego in dubio mitius, która w sytuacji niejednoznaczności normy prawnej, kiedy norma obiektywnie pozwala na przyjęcie różnych wyników wykładni, nakazuje organom władzy publicznej przyjąć wynik wykładni na korzyść adresata normy prawnej (tu podatnika VAT)? Czy zastosowanie tej zasady byłoby w zgodzie z prawem Unii przynajmniej wtedy, gdyby zostało ograniczone do sytuacji, w których istotne okoliczności faktyczne sprawy miały miejsce przed przedstawieniem wiążącej wykładni spornego zagadnienia prawnego przez Trybunał [...], który za właściwy uznał inny, mniej korzystny dla podatnika, wynik wykładni?

W przypadku dopuszczalności zastosowania zasady in dubio mitius:

8) czy z perspektywy ograniczeń wynikających z prawa Unii w czasie, w którym doszło do opodatkowanej transakcji w niniejszej sprawie (listopad 2010 r. – maj 2013 r.), uważa się, że można było za prawnie niejasne i pozwalające na przyjęcie dwóch wyników wykładni zagadnienie, czy prawne pojęcie dostawy, ewentualnie transportu towaru, ma (albo nie ma) na potrzeby dyrektywy

[2008/118] taki sam zakres, jak na potrzeby dyrektywy VAT?”.

## **W przedmiocie postępowania przed Trybunałem**

30 Pismem z dnia 21 grudnia 2018 r. Trybunał przekazał sądowi odsyłającemu wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), zwracając się do niego z pytaniem, czy w świetle tego wyroku sąd ten pragnie podtrzyma swój wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, a jeżeli tak, to czy zamierza on podtrzyma wszystkie zadane pytania.

31 W odpowiedzi z dnia 11 stycznia 2019 r. sąd odsyłający oświadczył, że podtrzymuje swój wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, ale nie zwraca się już o udzielenie odpowiedzi na pytania od pierwszego do trzeciego, piąte i szóste.

32 W związku z tym należy udzielić odpowiedzi jedynie na pytania czwarte, siódme i ósme.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### ***W przedmiocie pytania czwartego***

33 Poprzez pytanie czwarte sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 20 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatnik, który dokonuje wewnątrzwspólnotowego transportu towarów w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, z zamiarem nabycia tych towarów do celów swojej działalności gospodarczej po dopuszczeniu ich do swobodnego obrotu w państwie członkowskim przeznaczenia, uzyskuje prawo do rozporządzania tymi towarami jak właściciel w rozumieniu tego przepisu, podczas gdy w trakcie ich transportu te same towary były kolejno odsprzedawane innym podmiotom gospodarczym.

34 Na wstępie należy przypomnieć, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru w rozumieniu art. 20 dyrektywy VAT następuje wtedy, gdy prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę i gdy dostawca ustali, że towar ten został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego i że w wyniku wysyłki lub transportu fizycznie opuści terytorium państwa członkowskiego wyjścia (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 27, 42; z dnia 19 grudnia 2018 r., AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, pkt 61).

35 Sąd odsyłający zwraca się do Trybunału z pytaniem w celu ustalenia w niniejszej sprawie, czy pierwsza z tych przesłanek jest spełniona, a mianowicie czy prawo do rozporządzania rzeczą jak właściciel zostało przeniesione na podatnika takiego jak Herst, który nie będąc właścicielem tego towaru na tym etapie, przewozi towary w procedurze zawieszenia poboru akcyzy z pierwszego państwa członkowskiego do drugiego z zamiarem nabycia tych towarów po dopuszczeniu ich do swobodnego obrotu w tym ostatnim państwie członkowskim.

36 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel nie ogranicza się zgodnie z orzecznictwem Trybunału do przeniesienia własności w formie przewidzianej przez właściwe prawo krajowe, lecz obejmuje każdą czynność przeniesienia rzeczy przez stronę, która upoważnia drugą stronę do faktycznego rozporządzania nią, tak jakby była ona właścicielem tej rzeczy (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 czerwca 2010 r., De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 19 grudnia 2018 r., AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, pkt 75).

37 Jak bowiem zauważa w istocie rzecznik generalna w pkt 36 opinii, przeniesienie prawa własności na warunkach przewidzianych w prawie krajowym niekoniecznie pokrywa się z przeniesieniem prawa do rozporządzania rzeczami jak w sprawie C-123/14.

38 W drugiej kolejności należy przypomnieć, że przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczami jak w sprawie C-123/14 nie wymaga, aby strona, na rzecz której ta rzecz zostaje przeniesiona, musiała ją posiadać fizycznie, ani że owa rzecz musiała fizycznie zostać przetransportowana do tej osoby lub że musiała być fizycznie otrzymana (postanowienie z dnia 15 lipca 2015 r., Itales, C-123/14, niepublikowane, EU:C:2015:511, pkt 36; wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, pkt 75).

39 W tym względzie nie można uznać operacji przewozu paliw, czyli przemieszczenia tych produktów z jednego państwa członkowskiego do drugiego państwa członkowskiego, za decydującą dla ustalenia, czy prawo do rozporządzania towarami jak w sprawie C-123/14 zostało przeniesione, poza wszelkimi innymi okolicznościami mogącymi uzasadniać założenie, że takie przemieszczenie miało miejsce w dniu tego transportu (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, pkt 78).

40 Ponadto istnienie przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczami jak w sprawie C-123/14 oznacza, że strona, na rzecz której uprawnienie to zostało przeniesione, ma możliwość podejmowania decyzji mogących wpłynąć na sytuację prawną danego dobra, w tym w szczególności na decyzję o jego sprzedaży.

41 Jest tak w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której zarówno przed ich przewozem, jak i podczas niego paliwa zostały zakupione i odsprzedane przez różne podmioty gospodarcze działające jak w sprawie C-123/14.

42 W tym względzie należy uściślić, że w świetle okoliczności sprawy w postępowaniu głównym, takich jak przedstawione we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, nie jest wykluczone, iż sąd odsyłający będzie musiał stwierdzić, że w sprawie w postępowaniu głównym dokonano kilku kolejnych przeniesień prawa do rozporządzania tymi towarami jak w sprawie C-123/14.

43 W tych okolicznościach, aby udzielić sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi do celów rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym, należy dodać, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału dotyczącym wykładni art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT, w odniesieniu do transakcji tworzących łańcuch kilku kolejnych dostaw skutkujących tylko jednym transportem wewnątrzspółnotowym, transport wewnątrzspółnotowy można przypisać tylko do jednej z tych dostaw, która zatem jako jedyna zostanie zwolniona z podatku na podstawie tego przepisu, oraz aby ustalić, do której z dostaw należy przypisać transport wewnątrzspółnotowy, powinno się przeprowadzić całościową ocenę wszystkich konkretnych okoliczności sprawy. Orzecznictwo to ma zastosowanie także do oceny transakcji, które podobnie jak transakcja sporna w postępowaniu głównym tworzą łańcuch kolejnych transakcji nabycia i odsprzedaży wyrobów podlegających akcyzie, które skutkują tylko jednym transportem wewnątrzspółnotowym (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, pkt 70, 71).

44 Na podstawie tej całościowej oceny należy w szczególności określić moment, w którym nastąpiło przeniesienie na rzecz koźcowego nabywcy prawa do rozporządzenia danymi towarami jak w?aciciel. W wypadku bowiem gdy przeniesienie to nastąpiło przed transportem wewn?trzwspólnotowym, należy je uznać za okoliczność mog?c? prowadzi? do uznania dokonanego w ten sposób nabycia za nabycie wewn?trzwspólnotowe (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, pkt 70, 72).

45 Gdyby jednak s?d odsy?aj?cy mia? uznać, ?e w trakcie transportu dosz?o do kilku przeniesie? prawa do rozporządzenia paliwami b?d?cymi przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym na rzecz ró?nych podmiotów po?rednich w ?acuchu transakcji nabycia i dalszej sprzeda?y, to zastosowanie orzecznictwa Trybuna?u przypomnianego w poprzednim punkcie nie pozwoli?oby mu na ustalenie, któremu z naby? w ?acuchu należy przypisać jeden transport paliw.

46 Orzecznictwo to opiera si? bowiem na kryterium czasowym, na podstawie którego należy oceni?, czy przeniesienie prawa do rozporządzenia towarem jak w?aciciel mia?o miejsce przed jego transportem, w celu ustalenia tej transakcji nabycia w danym ?acuchu, której należy przypisać ten jeden transport wewn?trzwspólnotowy, i która w zwi?zku z tym jako jedyna powinna zosta? uznana za nabycie wewn?trzwspólnotowe. W niniejszej sprawie zastosowanie tego kryterium czasowego mog?oby pozwoli? s?dowi odsy?aj?cemu na ustalenie, czy transport paliw sporny w post?powaniu g?ównym należy przypisać nabyciu przez pierwszy podmiot gospodarczy w ?acuchu transakcji zakupu i dalszej sprzeda?y, zanim mia? miejsce jeden transport wewn?trzwspólnotowy tych paliw. Kryterium to nie znajdzie natomiast zastosowania, je?eli w sprawie rozpatrywanej w post?powaniu g?ównym kolejne przeniesienia tego prawa mia?y miejsce podczas wspomnianego przewozu.

47 W tych okolicznościach, w celu okre?lenia tej z transakcji nabycia rozpatrywanych w post?powaniu g?ównym, której należy przypisać jeden transport wewn?trzwspólnotowy i która w zwi?zku z tym jako jedyna powinna zosta? uznana za nabycie wewn?trzwspólnotowe, zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u przypomnianym w pkt 43 niniejszego wyroku do s?du odsy?aj?cego należy dokonanie całościowej oceny wszystkich szczególnych okoliczności sprawy w post?powaniu g?ównym.

48 Jak podnosi Republika Czeska w swoich uwagach na pi?mie, w ramach ogólnej oceny s?d odsy?aj?cy b?dzie mógł wzi?? pod uwag? okoliczność, ?e Herst rozpoczął transport wewn?trzwspólnotowy rozpatrywany w post?powaniu g?ównym w celu prowadzenia w?asnej dzia?alności gospodarczej, a mianowicie nabywania paliw po ich wprowadzeniu do swobodnego obrotu w Czechach, aby następnie je odsprzeda? swoim w?asnym klientom, uzyskuj?c mar?? handlow? w postaci ró?nicy mi?dzy cen? zakupu a cen? sprzeda?y tych paliw.

49 Jak bowiem wynika z postanowienia odsy?aj?cego, Herst sama rozpoczęła transport paliw, p?ac?c faktur? zaliczkow? pierwszemu podmiotowi gospodarczemu w ?acuchu transakcji zakupu i odsprzeda?y, zanim jeszcze przystąpiła do za?adunku tych paliw w pomieszczeniach znajduj?cych si? w pa?stwach cz?onkowskich wyj?cia, zapewniła ich transport swoimi w?asnymi pojazdami i nie zafakturowała ceny ich transportu.

50 Natomiast w ramach tej ogólnej oceny okoliczności, ?e transport paliw sporny w post?powaniu g?ównym zosta? dokonany w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, nie mo?e jednak stanowi? decyduj?cego elementu w celu ustalenia tej z transakcji nabycia spornych w post?powaniu g?ównym, do której ów transport należy przypisać (zob. analogicznie wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, pkt 73).

51 W świetle całości powyższych rozważań na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, że:

– art. 20 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatnik, który dokonuje jednego wewnątrzwspólnotowego transportu towarów w procedurze zawieszenia poboru akcyzy z zamiarem nabycia tych towarów do celów swojej działalności gospodarczej po dopuszczeniu ich do swobodnego obrotu w państwie członkowskim przeznaczenia, uzyskuje prawo do rozporządzania tymi towarami jak właściciel w rozumieniu tego przepisu, pod warunkiem że ma on możliwość podjęcia decyzji mogących wpłynąć na sytuację prawną tych samych towarów, w tym w szczególności decyzji o ich sprzedaży;

– okoliczności, że podatnik ten od początku miał zamiar nabyć te towary do celów swojej działalności gospodarczej po ich dopuszczeniu do swobodnego obrotu w państwie członkowskim przeznaczenia, stanowi okoliczność, którą sąd krajowy powinien wziąć pod uwagę w ramach całościowej oceny wszystkich szczególnych okoliczności rozpatrywanej przez niego sprawy w celu ustalenia, do której z kolejnych transakcji nabycia należy przypisać rzeczony transport wewnątrzwspólnotowy.

### **W przedmiocie pytania siódmego**

52 Poprzez pytanie siódme sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy prawo Unii stoi na przeszkodzie temu, by sąd krajowy rozpatrujący przepis krajowego prawa podatkowego, który dokonał transpozycji przepisu dyrektywy VAT i który można interpretować na różne sposoby, przyjąć wykładnię najkorzystniejszą dla podatnika, opierając się na krajowej zasadzie konstytucyjnej in dubio mitius, nawet po orzeczeniu przez Trybunał, że taka wykładnia jest niezgodna z prawem Unii.

53 W niniejszej sprawie sąd odsyłający podnosi w istocie, że prawo czeskie jest niejednoznaczne co do wpływu przepisów dotyczących traktowania wyrobów podlegających akcyzie na określenie momentu przeniesienia prawa do rozporządzania takimi towarami jak właściciel. Zdaniem tego sądu uregulowanie czeskie transponujące dyrektywę VAT do krajowego porządku prawnego pozwala bowiem podatnikom na uzasadnione przypuszczenie, że okoliczności, iż towary są przewożone do innego państwa członkowskiego w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, ma wpływ na warunki regulujące przeniesienie prawa do rozporządzania nimi jak właściciel.

54 W tym względzie należy stwierdzić, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału wykładnia przepisu prawa Unii, dokonana przez Trybunał w ramach kompetencji przyznanej mu w art. 267 TFUE, wyjaśnia i precyzuje znaczenie oraz zakres tego przepisu, tak jak powinien lub powinien być on rozumiany i stosowany od daty jego wejścia w życie. Z tego wynika, że sądy mogą i powinny stosować zinterpretowany w ten sposób przepis również do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem orzeczenia w sprawie wniosku o dokonanie wykładni, jeżeli poza tym spełnione są wszystkie pozostałe przesłanki wszczęcia przed właściwym sądem postępowania w sprawie związanej ze stosowaniem takiego przepisu (wyroki: z dnia 19 października 1995 r., Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, pkt 31; z dnia 13 grudnia 2018 r., Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, pkt 56).

55 W odniesieniu do kwestii, czy prawo Unii stoi na przeszkodzie stosowaniu konstytucyjnej zasady prawa krajowego, zgodnie z którą w przypadku gdy w ramach sporu między organem administracji a podmiotem prywatnym istnieje wątpliwość co do wykładni przepisu krajowego prawa podatkowego, który transponował przepis prawa Unii, organ ten musi przyjąć wykładnię najkorzystniejszą dla podatnika, należy zauważyć, że stosowanie tej zasady w postaci przewidzianej przez sąd odsyłający sprowadzałoby się w rzeczywistości do ograniczenia w

czasie skutków przyjętej przez Trybunał wykładni przepisów prawa Unii, których transpozycja została zapewniona przez przepisy prawa krajowego, a zatem owa wykładnia nie znalazłaby zastosowania w postępowaniu głównym (zob. analogicznie wyroki: z dnia 19 kwietnia 2016 r., DI, C-441/14, EU:C:2016:278, pkt 39; z dnia 13 grudnia 2018 r., Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, pkt 61).

56 W tym względzie należy przypomnieć, że jedynie w całkiem wyjątkowych przypadkach Trybunał, stosując ogólne zasady pewności prawa stanowić nieodwracalny porządek prawnego Unii, może uznać, że należy ograniczyć w odniesieniu do wszystkich zainteresowanych możliwości powołań się na przepis, którego wykładni dokonał, w celu podważenia stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze. Aby tego rodzaju ograniczenie mogło mieć miejsce, winny zostać spełnione dwie istotne przesłanki, mianowicie dobra wiara zainteresowanych i ryzyko poważnych konsekwencji (wyrok z dnia 13 grudnia 2018 r., Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo).

57 Trybunał orzekł już, że ograniczenie skutków takiej wykładni w czasie może zostać dopuszczone tylko w wyroku, którego przedmiotem jest wniosek o dokonanie wykładni. Ta zasada gwarantuje równość traktowania państw członkowskich i innych podmiotów tego prawa wobec prawa Unii oraz spełnia tym samym również wymagania wynikające z zasady pewności prawa (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 marca 2007 r., Meilicke i in., C-292/04, EU:C:2007:132, pkt 37; a także z dnia 23 października 2012 r., Nelson i in., C-581/10 i C-629/10, EU:C:2012:657, pkt 91).

58 W tym względzie należy zauważyć, że Trybunał stwierdził już w pkt 76 wyroku z dnia 19 grudnia 2018 r., ALEX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), że dyrektywa 2008/118, przewidująca w szczególności wymogi mające zastosowanie do transportu towarów w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, w żaden sposób nie wpływa na warunki regulujące przeniesienie prawa do rozporządzania nimi jak właściciel, przewidziane w dyrektywie VAT. W tym ostatnim wyroku Trybunał nie ograniczył jednak w czasie skutków swojej wykładni dyrektywy VAT.

59 Z powyższego wynika, że w niniejszej sprawie, stosując prawo krajowe, sąd odsyłający jest zobowiązany do uwzględnienia wszystkich norm tego prawa i zastosowania uznanych w nim metod wykładni w celu dokonania jego wykładni, w miarę możliwości, w świetle brzmienia i celu dyrektywy VAT, interpretowanej przez Trybunał, aby osiągnąć zamierzony przez niego rezultat i w ten sposób dostosować się do art. 288 akapit trzeci TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 19 kwietnia 2016 r., DI, C-441/14, EU:C:2016:278, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

60 Z powyższego wynika, że na pytanie siódme należy odpowiedzieć, iż prawo Unii stoi na przeszkodzie temu, by sąd krajowy rozpatrujący przepis krajowego prawa podatkowego, który dokonał transpozycji przepisu dyrektywy VAT i który można interpretować na różne sposoby, przyjęł wykładnię najkorzystniejszą dla podatnika, opierając się na krajowej zasadzie konstytucyjnej in dubio mitius, nawet po orzeczeniu przez Trybunał, że taka wykładnia jest niezgodna z prawem Unii.

### ***W przedmiocie pytania ósmego***

61 W świetle odpowiedzi udzielonej na pytanie siódme, udzielenie odpowiedzi na pytanie ósme stało się zbędne.

### ***W przedmiocie kosztów***

62 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy

rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 20 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 podatnik, który dokonuje jednego wewnątrzwspólnotowego transportu towarów w procedurze zawieszenia poboru akcyzy z zamiarem nabycia tych towarów do celów swojej działalności gospodarczej po dopuszczeniu ich do swobodnego obrotu w państwie członkowskim przeznaczenia, uzyskuje prawo do rozporządzania tymi towarami jak właściciel w rozumieniu tego przepisu, pod warunkiem że ma on możliwość podjęcia decyzji mogących wpłynąć na sytuację prawną tych samych towarów, w tym w szczególności decyzji o ich sprzedaży.**

Okoliczności, że podatnik ten od początku miał zamiar nabyć te towary do celów swojej działalności gospodarczej po ich dopuszczeniu do swobodnego obrotu w państwie członkowskim przeznaczenia, stanowi okoliczność, której sąd krajowy powinien wziąć pod uwagę w ramach całościowej oceny wszystkich szczególnych okoliczności rozpatrywanej przez niego sprawy w celu ustalenia, do której z kolejnych transakcji nabycia należy przypisać rzeczony transport wewnątrzwspólnotowy.

2) **Prawo Unii stoi na przeszkodzie temu, by sąd krajowy rozpatrujący przepis krajowego prawa podatkowego, który dokonał transpozycji przepisu dyrektywy 2006/112 i który można interpretować na różne sposoby, przyjąć wykładnię najkorzystniejszą dla podatnika, opierając się na krajowej zasadzie konstytucyjnej in dubio mitius, nawet po orzeczeniu przez Trybunał, że taka wykładnia jest niezgodna z prawem Unii.**

Podpisy

\* Język postępowania: czeski.