

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 19 lipca 2012 r.(*)

Zwolnienie z należności celnych oraz podatku VAT od przywozu towarów – Paliwo znajdujące się w standardowych zbiornikach pojazdów silnikowych – „Drogowy pojazd silnikowy” – Lokomotywa – Transport drogowy i transport kolejowy – Zasada równego traktowania – Zasada neutralności

W sprawie C-250/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Mokestinio ginimo komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Litwa) postanowieniem z dnia 17 maja 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 maja 2011 r., w postępowaniu:

Lietuvos geležinkeliai AB

przeciwko

Vilniaus teritorinio muitinio,

Muitinio departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: J.C. Bonichot, prezes izby, A. Prechal, K. Schiemann (sprawozdawca), C. Toader i E. Jarašiūnas, sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 26 kwietnia 2012 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Lietuvos geležinkeliai AB przez J. Sakalauską i K. Šviriną, advokatai,
- w imieniu Vilniaus teritorinio muitinio przez L. Markevičienę, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Muitinio departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos przez A. Šipavičiūsa, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu litewskiego przez D. Kriaušį i D. Stepanienę, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez G. Papadaki i I. Bakopoulou, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Steiblyt? i C. Soulay, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników,
podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii,
wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni:

- artyku?u 112 ust. 1 lit. a) rozporz?dzenia Rady (EWG) nr 918/83 z dnia 28 marca 1983 r. ustanawiaj?cego wsp?lnotowy system zwolnie? celnych (Dz.U. L 105, s. 1), zmienionego rozporz?dzeniem Rady (EWG) nr 1315/88 z dnia 3 maja 1988 r. (Dz.U. L 123, s. 2, zwanego dalej „rozporz?dzeniem nr 918/83”);
- artyku?u 107 ust. 1 lit. a) rozporz?dzenia Rady (WE) nr 1186/2009 z dnia 16 listopada 2009 r. ustanawiaj?cego wsp?lnotowy system zwolnie? celnych (Dz.U. L 324, s. 23);
- artyku?u 82 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 83/181/EWG z dnia 28 marca 1983 r. okre?laj?cej zakres art. 14 ust. 1 lit. d) dyrektywy 77/388/EWG w odniesieniu do zwolnienia z podatku od warto?ci dodanej na przyw?z finalny niektórych towar?w (Dz.U. L 105, s. 38), zmienionej dyrektyw? Rady 88/331/EWG z dnia 13 czerwca 1988 r. (Dz.U. L 151, s. 79, zwanej dalej „dyrektyw? 83/181”), oraz
- artyku?u 84 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2009/132/WE z dnia 19 pa?dziernika 2009 r. okre?laj?cej zakres stosowania art. 143 lit. b) i c) dyrektywy 2006/112/WE w odniesieniu do zwolnienia z podatku od warto?ci dodanej przy ostatecznym imporcie niektórych towar?w (Dz.U. L 292, s. 5).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu mi?dzy Lietuvos gele?inkeliai AB (litewsk? kolejow? sp?k? akcyjn?, zwan? dalej „sp?k? LG”) a Vilniaus teritorin? muitin? (urz?dem celnym w Wilnie) w przedmiocie na?o?onego na sp?k? LG przez ten urz?d podatku akcyzowego i podatku od warto?ci dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) w podwy?szonym wymiarze oraz kary grzywny.

Ramy prawne

Prawo Unii Europejskiej

3 Artyku? 112 rozporz?dzenia nr 918/83 znajduje si? w tytule XXVII „Paliwa i smary znajduj?ce si? w drogowych pojazdach silnikowych oraz w pojemnikach specjalnego przeznaczenia”.

4 Zgodnie z art. 112 ust. 1 lit. a) rozporz?dzenia zwolnione z nale?no?ci celnych przywozowych s? paliwa przewo?one w standardowych zbiornikach osobowych pojazd?w silnikowych, u?ytkowych pojazd?w silnikowych i pojazd?w jedno?ladowych, wje?daj?cych na obszar celny Wsp?lnoty.

5 Artyku? 112 ust. 2 lit. a) definiuje „u?ytkowy pojazd silnikowy” jako:

„ka?dy silnikowy pojazd drogowy [w tym ci?gnik z przyczep? lub bez], który pod wzgl?dem konstrukcji i wyposa?enia jest przeznaczony i nadaje si? do transportu odp?atnego lub

nieodpłatnego:

- więcej niż dziewięciu osób, w tym kierowca,
- towarów,

oraz każdy pojazd drogowy specjalnego przeznaczenia innego niż transport”.

6 Wersje językowe bułgarska, hiszpańska, czeska, niemiecka, estońska, grecka, angielska, francuska, węgierska, litewska, węgierska, maltańska, polska, portugalska, rumuńska, słowacka, słoweńska i fińska art. 112 ust. 2 lit. a) rozporządzenia określają omawiany pojazd jako „drogowy”. W wersjach językowych duńskiej, niderlandzkiej i szwedzkiej brak takiego określenia.

7 Artykuł 113 rozporządzenia nr 918/83 pozwala państwom członkowskim ograniczyć zwolnienie paliwa znajdującego się w standardowych zbiornikach użytkowych pojazdów silnikowych do 200 litrów na pojazd i na podróż.

8 Rozporządzenie nr 1186/2009 uchyla rozporządzenie nr 918/83 z dniem 1 stycznia 2010 r. Artykuł 107 ust. 1 lit. a), art. 107 ust. 2 lit. a) oraz art. 108 tego pierwszego rozporządzenia powtarzają jednak przepisy art. 112 ust. 1 lit. a), art. 112 ust. 2 lit. a) i art. 113 rozporządzenia nr 918/83 w brzmieniu identycznym lub – w niektórych wersjach językowych – co do istoty identycznym.

9 Artykuł 82 dyrektywy 83/181 znajduje się w jej rozdziale IV „Paliwa i smary silnikowe znajdujące się w drogowych pojazdach mechanicznych i specjalnych zbiornikach”.

10 Artykuł 82 ust. 1 lit. a) dyrektywy, sformułowany co do istoty identycznie z art. 112 ust. 1 lit. a) rozporządzenia nr 918/83, stanowi, że paliwo znajdujące się w standardowych zbiornikach między innymi użytkowych pojazdów silnikowych zwolnione jest z podatku VAT w przywozie.

11 Artykuł 82 ust. 2 lit. a) dyrektywy 83/181 ustanawia definicję „użytkowego pojazdu silnikowego”, identyczną lub co do istoty identyczną we wszystkich wersjach językowych z wyjątkiem rumuńskiej i szwedzkiej z definicją zawartą w art. 112 ust. lit. a) rozporządzenia nr 918/83.

12 Wersje językowe bułgarska, hiszpańska, czeska, niemiecka, estońska, grecka, angielska, francuska, węgierska, litewska, węgierska, maltańska, polska, portugalska, słowacka, słoweńska, fińska i szwedzka art. 82 ust. 2 lit. a) dyrektywy 83/181 określają omawiany pojazd jako „drogowy”. W wersjach językowych duńskiej, niderlandzkiej i rumuńskiej brak takiego określenia.

13 Artykuł 83 dyrektywy 83/181 pozwala państwom członkowskim ograniczyć zwolnienie z podatku VAT paliwa znajdującego się w standardowych zbiornikach użytkowych pojazdów silnikowych do 200 litrów na pojazd i na podróż.

14 Dyrektywa 2009/132 uchyla dyrektywę 83/181 z dniem 30 listopada 2009 r. Artykuł 84 ust. 1 lit. a) i art. 84 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2009/132 powtarzają jednak przepisy art. 82 ust. 1 lit. a) i art. 82 ust. 2 lit. a) dyrektywy 83/181 w brzmieniu identycznym lub – w niektórych wersjach językowych – co do istoty identycznym. Ponadto art. 85 dyrektywy 2009/132 zawiera przepis identyczny do co do istoty z przepisem art. 83 dyrektywy 83/181.

15 Artyku? 40 Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas n° IX-751 (ustawy nr IX-751 o podatku od warto?ci dodanej, Žin. 2002, nr 35–1271; 2002, nr 40; 2002, nr 46; 2002, nr 48) ze zmianami (Žin. 2004, nr 17–505) (zwanej dalej „ustaw? o podatku VAT”), zatytu?owany „Przypadki szczególne zwolnienia towarów z podatku VAT w przywozie”, przewiduje w ust. 1 pkt 21 zwolnienie z podatku VAT w przywozie „paliw i smarów znajduj?cych si? w pojazdach samochodowych, niezbu?dnych do eksploatacji tych pojazdów”.

16 Paragraf 18.1 d?l importuojam? preki? neapmokestinimo prid?tin?s vert?s mokes?iu (rozporz?dzenia nr 438 z dnia 16 kwietnia 2004 r. w sprawie zwolnie? towarów z podatku VAT w przywozie) (Žin. 2004, nr 58–2048) okre?la, ?e zwolnienie z podatku VAT przewidziane w art. 40 ust. 1 pkt 21 ustawy o podatku VAT dotyczy paliwa znajduj?cego si?:

„w u?ytkowych silnikowych pojazdach drogowych przeznaczonych do przewozu osób lub towarów, w tym ci?gnikach rolniczych i drogowych, w ich zamontowanych na sta?e zbiornikach paliwa uwzgl?dnionych w dokumentacji technicznej producenta (w tym w butlach z gazem zainstalowanych w poje?dzie jako element instalacji gazowej), je?eli paliwo to u?ywane jest bezpo?rednio z tych zbiorników w sta?ym systemie nap?du pojazdu albo w systemie ch?odzenia lub innym”.

17 Artyku? 41 Lietuvos Respublikos akciz? ?statymas (ustawy o podatku akcyzowym, Žin. 2004, nr 26–802, zwanej dalej „ustaw? o podatku akcyzowym”), zatytu?owany „Szczególne przypadki zwolnienia produktów energetycznych z podatku akcyzowego”, ustanawia w ust. 1 pkt 8 zwolnienie z podatku akcyzowego:

„produktów energetycznych przywo?onych na terytorium Republiki Litewskiej w pojazdach, w ich zamontowanych na sta?e zbiornikach paliwa lub oleju silnikowego uwzgl?dnionych w dokumentacji technicznej producenta, z których paliwa i oleje silnikowe u?ywane s? bezpo?rednio przez sta?e systemy nap?du lub smarowania silnika pojazdu”.

18 Artyku? 41 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym stanowi, ?e zasady i ograniczenia zwolnie? przewidzianych w ust. 1 tego artyku?u okre?la rz?d lub organ przez niego upowa?niony.

19 Punkt 12 zasad stosowania zwolnie? przewidzianych w art. 41 ust. 1 pkt 3–8 ustawy o podatku akcyzowym, przyj?tych rozporz?dzeniem rz?du nr 821 z dnia 4 czerwca 2002 r. (Žin. 2002, nr 56–2264) stanowi, ?e podatkowi akcyzowemu nie podlegaj? produkty energetyczne przywo?one na terytorium Litwy, „znajduj?ce si? w u?ytkowych silnikowych pojazdach drogowych przeznaczonych do przewozu osób lub towarów, w tym w ci?gnikach rolniczych lub drogowych, w zamontowanych na sta?e zbiornikach paliwa uwzgl?dnionych w dokumentacji technicznej producenta (w tym w butlach z gazem zainstalowanych w poje?dzie jako cz??? instalacji gazowej), je?eli s? u?ywane bezpo?rednio z tych zbiorników przez sta?y system nap?du pojazdu albo system ch?odzenia lub inny, o ile s? u?ytkowane w tym samym poje?dzie, w którym zosta?y przywiezione”.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

20 W okresie od dnia 1 stycznia 2005 r. do dnia 30 kwietnia 2010 r. spółka LG regularnie nabywa?a na stacjach kolejowych w Niestierowie i Sowiecku w obwodzie Kaliningradzkim (Rosja) olej nap?dowy do nap?du lokomotyw. Paliwo to by?o wlewane do standardowych zbiorników lokomotyw i przywo?one w nich na obszar celny Unii Europejskiej bez zg?oszenia celnego.

21 W?adze litewskie poinformowa?y spółk? LG, ?e przys?uguje jej zwolnienie w przywozie w odniesieniu do paliwa przywo?onego z pa?stwa trzeciego w zbiornikach lokomotyw. Muitin?s

departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (departament ceł litewskiego ministerstwa finansów) stwierdził, bowiem w piśmie z dnia 26 lutego 2002 r., że nie ma potrzeby dokonywania zgłoszenia celnego paliwa znajdującego się w zbiornikach lokomotyw przekraczających granice Republiki Litewskiej, jako że paliwo to nie podlega w przywozie podatkowi akcyzowemu ani podatkowi VAT.

22 W dniu 8 czerwca 2007 r. spółka LG zwróciła się do Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (dyrekcji krajowej ds. podatków litewskiego ministerstwa finansów) z pytaniem, czy lokomotywy są traktowane z punktu widzenia ustawy o podatku VAT tak samo jak drogowe pojazdy silnikowe. W odpowiedzi z dnia 27 czerwca 2007 r. organ ten potwierdził taką interpretację.

23 W piśmie z dnia 14 listopada 2008 r. skierowanym do Republiki Litewskiej Komisja Europejska poinformowała, że jej zdaniem lokomotyw nie można uznawać za silnikowe pojazdy drogowe, w związku z czym zwolnienia przewidziane w art. 112 rozporządzenia nr 918/83 i w art. 82 dyrektywy 83/181 nie znajdują zastosowania do przywozu paliwa znajdującego się w standardowych zbiornikach lokomotyw.

24 Pismem z dnia 20 listopada 2008 r. ministerstwo finansów poinformowało spółkę LG, że lokomotywy nie są objęte zwolnieniem z podatku VAT w przywozie przewidzianym w ustawie o podatku VAT. Spółka LG zaprzestała w związku z tym nabywania paliwa do lokomotyw na terytorium Rosji. Pismem z dnia 27 listopada 2009 r. ministerstwo poinformowało spółkę LG, że przystępuje do poboru podatku należnego z tytułu przywozu paliwa w zbiornikach lokomotyw.

25 Vilniaus teritorinė muitinė przeprowadziła następnie kontrolę podatkową za okres od dnia 1 stycznia 2005 r. do dnia 30 kwietnia 2010 r. w odniesieniu do paliwa przywożonego na obszar celny Unii Europejskiej w zbiornikach lokomotyw i decyzją nr OVM320138M z dnia 16 grudnia 2010 r. nakazała spółce LG zapłacić kwotę 28 860 895 LTL tytułem zaległego podatku akcyzowego i podatku VAT, odsetek za zwłokę oraz grzywny za niedopełnienie zobowiązań z tytułu podatku akcyzowego i podatku VAT.

26 W dniu 6 stycznia 2011 r. spółka LG wniosła odwołanie od tej decyzji do departamentu ceł ministerstwa finansów. Ponieważ departament ten nie wydał rozstrzygnięcia w wyznaczonym ustawowo terminie, spółka LG wniosła w dniu 3 marca 2011 r. skargę o stwierdzenie nieważności wskazanej decyzji do sądu odsyłającego.

27 Sąd ten wskazuje, że tytuł rozporządzenia nr 918/83 zawierający w szczególności uregulowania odnosi się ogólnie do „pojazdów silnikowych”, a lokomotywy należą do tej kategorii. Wyraża on wątpliwość, czy zasadne jest stosowanie różnych zasad podatkowych do różnych kategorii pojazdów silnikowych. Jego zdaniem należy ustalić, czy odmienne traktowanie podatkowe lokomotyw i pojazdów drogowych jest uzasadnione na podstawie obiektywnych kryteriów, zważywszy, że inne istotne elementy, to jest przeznaczenie pojazdu (w tym wypadku użytkowe), sposób przewożenia paliwa (w standardowych zbiornikach) i sposób jego zużycia (do napędu pojazdu) są w obu przypadkach jednakowe.

28 W związku z powyższym Mokestinė ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisja do spraw sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej) postanowiła zawiesić postępowanie i zwróciła się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy określone w art. 112 ust. 1 lit. a) rozporządzenia nr 918/83 i w art. 107 ust. 1 lit. a) rozporządzenia nr 1186/2009 zwolnienie z należności celnych przywozowych należy interpretować w ten sposób, że odnosi się ono do pojazdów silnikowych, jakimi są lokomotywy?

2) Czy określone w art. 82 ust. 1 lit. a) dyrektywy 83/181[...] i w art. 84 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2009/132[...] zwolnienie z podatku [VAT] należy interpretować w ten sposób, że odnosi się ono do pojazdów silnikowych, jakimi są lokomotywy?

3) W razie odpowiedzi twierdzącej na pytanie drugie, czy przepisy prawa ustanowione w art. 82 ust. 1 lit. a) dyrektywy 83/181[...] i w art. 84 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2009/132[...] należy interpretować w ten sposób, że zakazują one państwu członkowskiemu ograniczania przypadków zwolnienia z podatku VAT w przywozie paliw poprzez ustalanie, iż takie zwolnienie ma zastosowanie wyłącznie do paliwa przywożonego na terytorium Unii Europejskiej w standardowych zbiornikach pojazdów samochodowych i niezbędnego do eksploatacji tych pojazdów?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

29 Występując z pytaniami pierwszym i drugim, które należy rozpatrywać łącznie, sądownictwo odsyłać musi do ustalenia, czy art. 112 ust. 1 lit. a) rozporządzenia nr 918/83, art. 107 ust. 1 lit. a) rozporządzenia nr 1186/2009, art. 82 ust. 1 lit. a) dyrektywy 83/181 i art. 84 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2009/132 należy interpretować w ten sposób, że znajdują one zastosowanie do lokomotyw.

30 Należy przypomnieć, że zgodnie z tymi przepisami zwolnieniem z należności celnych przywozowych oraz z podatku VAT w przywozie objęte są między innymi paliwa znajdujące się w standardowych zbiornikach „użytkowych pojazdów silnikowych” wjeżdżających na terytorium Unii Europejskiej.

31 Pojęcie „użytkowego pojazdu silnikowego” jest zdefiniowane w art. 112 ust. 2 lit. a) rozporządzenia nr 918/83, w art. 107 ust. 2 lit. a) rozporządzenia nr 1186/2009, w art. 82 ust. 2 lit. a) dyrektywy 83/181 i w art. 84 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2009/132 jako „każdy silnikowy pojazd drogowy” spełniający określone warunki szczególne, które mogą być spełnione również przez lokomotywy lub inne pojazdy.

32 Jak wskazano w pkt 6, 8, 12 i 14 niniejszego wyroku, w tej kwestii istnieją rozbieżności między poszczególnymi wersjami językowymi omawianych przepisów. W wersjach językowych bułgarskiej, hiszpańskiej, czeskiej, niemieckiej, estońskiej, greckiej, angielskiej, francuskiej, węgierskiej, litewskiej, węgierskiej, maltańskiej, polskiej, portugalskiej, słowackiej, słoweńskiej i fińskiej pojazd taki jest wprost określany jako „drogowy pojazd silnikowy”, podczas gdy w wersjach językowych duńskiej i niderlandzkiej brakuje takiego określenia. Te ostatnie wersje językowe mówią jedynie o „pojeździe silnikowym”.

33 W wersjach językowych rumuńskiej i szwedzkiej istnieje w tej mierze różnica między sformułowaniem omawianych rozporządzeń a sformułowaniem dyrektyw. Podczas gdy w wersji językowej rumuńskiej definicja zawarta w rozporządzeniach nr 918/83 i 1186/2009 posługuje się pojęciem „silnikowego pojazdu drogowego”, definicja zawarta w dyrektywie 83/181 i w dyrektywie 2009/132 mówi jedynie o „pojeździe silnikowym”. W wersji językowej szwedzkiej odwrotnie, definicja zawarta w rozporządzeniach nr 918/83 i 1186/2009 posługuje się pojęciem „pojazdu silnikowego”, a definicja zawarta w dyrektywach 83/181 i 2009/132 pojęciem „drogowego pojazdu silnikowego”.

34 Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, różne wersje językowe aktu prawa Unii Europejskiej powinny być interpretowane jednolicie, w związku z czym w razie rozbieżności między nimi przepis należy interpretować z uwzględnieniem generalnej logiki oraz celów uregulowania, którego jest on częścią (zob. w szczególności wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w

sprawie C-341/01 Plato Plastik Robert Frank, Rec. s. I-4883, pkt 64 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Trzeba na wstępie przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w dziedzinie podatku VAT, które znajduje zastosowanie również w dziedzinie prawa celnego, terminy użyte dla określenia zwolnień należy interpretować ściśle, ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwa od generalnej zasady, zgodnie z którą podatek VAT jest pobierany od każdej transakcji dostawy towarów lub świadczenia usług dokonywanej odpłatnie przez podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 10 marca 2011 r. w sprawie C-540/09 Skandinaviska Enskilda Banken, Zb.Orz. s. I-1509, pkt 20).

36 Następnie, w odniesieniu do celów omawianych przepisów rzędu litewski i Komisja stwierdziły podczas rozprawy, że zwolnienie z należności celnych przywozowych oraz z podatku VAT przewidziane w tych przepisach służy po pierwsze ułatwieniu jednostkom przekraczania granic zewnętrznych Unii Europejskiej, a po drugie uproszczeniu kontroli celnych i podatkowych dokonywanych przez właściwe organy. Systematyczne sprawdzanie zawartości zbiorników wszystkich pojazdów drogowych wjeżdżających codziennie na terytorium Unii byłoby zadaniem praktycznie niemożliwym, a w każdym razie nieproporcjonalnym pod względem kosztów i utrudnień dla podróży w stosunku do kwot należności celnych przywozowych i podatku VAT, jakie mogło to przynieść.

37 Nic nie wskazuje, by omawiane przepisy służyły innym celom niż wymienione w pkt 36 niniejszego wyroku. Przeciwnie, cel taki potwierdza przewidziana w art. 113 rozporządzenia nr 918/83, art. 108 rozporządzenia nr 1186/2009, art. 83 dyrektywy 83/181 i art. 85 dyrektywy 2009/132 możliwość ograniczenia przez państwa członkowskie zastosowania omawianych przepisów do 200 litrów paliwa na pojazd i na podróż.

38 Natomiast, jeżeli chodzi o lokomotywy, będące przedmiotem sprawy przed sądem odsyłającym, jak wynika z akt przekazanych Trybunałowi, mogą one mieć zbiorniki o pojemności sięgającej 7000 litrów. Poza tym, według informacji przekazanych przez rząd litewski, spółka LG w 2008 r. miała jedynie 136 lokomotyw z silnikiem Diesla i tylko niektóre z nich przekraczały regularnie granicę z Federacją Rosyjską. Nie wydaje się zatem, żeby każdorazowe sprawdzanie zbiorników lokomotyw powodowało takie same utrudnienia – których ustawodawca Unii Europejskiej chciał uniknąć, wprowadzając omawiane przepisy – jak wskazane w pkt 36 niniejszego wyroku w przypadku pojazdów drogowych.

39 W związku z powyższym zastosowanie zwolnienia z należności celnych przywozowych oraz z podatku VAT przewidzianego w omawianych przepisach do lokomotyw nie odpowiadałoby celowi, jaki ustawodawca Unii Europejskiej zamierzał osiągnąć, wprowadzając te przepisy.

40 Akt prawa wtórnego Unii Europejskiej należy też interpretować w miarę możliwości w sposób zgodny z postanowieniami traktatów i zasadami ogólnymi prawa Unii (zob. w szczególności wyroki: z dnia 21 marca 1991 r. w sprawie C-314/89 Rauh, Rec. s. I-1647, pkt 17; z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-1/02 Borgmann, Rec. s. I-3219, pkt 30).

41 Spółka LG twierdzi, że wykładnia omawianych przepisów, zgodnie z którą transport kolejowy nie korzysta z takich samych przywilejów jak transport drogowy, byłaby sprzeczna z zasadą równego traktowania.

42 Zdaniem spółki LG transport kolejowy znajduje się w sytuacji bezpośredniej konkurencji z transportem drogowym, brakuje zaś jakiegokolwiek obiektywnego kryterium uzasadniającego rozróżnienie między różnymi kategoriami pojazdów w zakresie opodatkowania. Spółka LG podkreśla w tej kwestii, że w zakresie opodatkowania naruszenie zasady równego traktowania

może polegać na innego rodzaju dyskryminacji, dotyczącej podmiotów niebędących koniecznie bezpośrednimi konkurentami, lecz znajdujących się w porównywalnej sytuacji pod innymi względami (wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 49).

43 Spółka LG utrzymuje, że zarówno w dziedzinie przewozu towarów jak osób transport drogowy stanowi alternatywę dla transportu kolejowego. Poza tym te dwa rodzaje transportu są jej zdaniem podobne, w każdym razie jeżeli chodzi o się pojęcie, kategorie przewożonych towarów i sposób działania, oparty zwykle na pojazdach z silnikami zasilanymi paliwem, poruszających się z podobnymi prędkościami.

44 Należy w tej kwestii stwierdzić, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada równego traktowania wymaga, by porównywalne sytuacje nie były traktowane w odmienny sposób, a sytuacje odmiennie nie były traktowane jednakowo, chyba że takie traktowanie jest uzasadnione w sposób obiektywny (wyrok z dnia 10 stycznia 2006 r. w sprawie C-344/04 IATA i ELFAA, Zb.Orz. s. I-403, pkt 95).

45 Jak poza tym wynika z utrwalonego orzecznictwa, zasada równego traktowania, której odpowiednikiem w dziedzinie podatku VAT jest zasada neutralności podatkowej, stoi na przeszkodzie w szczególności temu, aby towary lub usługi podobne, które są zatem konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia podatku VAT (zob. w szczególności wyrok z dnia 10 listopada 2011 r. w sprawach połączonych C-259/10 i C-260/10 Rank Group, Zb.Orz. s. I-10947, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 Jednakże Trybunał stwierdził w pkt 96 ww. wyroku w sprawie IATA i ELFAA, że różne rodzaje transportu nie są co do zasady zamienne, w związku z czym sytuacja przedsiębiorstw działających w każdym z tych sektorów jest nieporównywalna.

47 Ponadto, jak wynika z pkt 36–38 niniejszego wyroku, lokomotywy nie znajdują się w sytuacji porównywalnej z pojazdami drogowymi z punktu widzenia celów, jakie ustawodawca Unii Europejskiej zamierza osiągnąć, ustanawiając omawiane przepisy.

48 W związku z powyższym zasada równego traktowania nie wymaga interpretowania omawianych przepisów w taki sposób, że stosują się one również do lokomotyw.

49 Na podstawie całości powyższych rozważań trzeba na pytania pierwsze i drugie odpowiedzieć, iż art. 112 ust. 1 lit. a) rozporządzenia nr 918/83, art. 107 ust. 1 lit. a) rozporządzenia nr 1186/2009, art. 82 ust. 1 lit. a) dyrektywy 83/181 i art. 84 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2009/132 należy interpretować w ten sposób, że nie znajdują one zastosowania do lokomotyw.

50 Wobec odpowiedzi udzielonej na pytania pierwsze i drugie nie ma potrzeby rozpatrywać trzeciego pytania.

W przedmiocie kosztów

51 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 112 ust. 1 lit. a) rozporządzenia Rady (EWG) nr 918/83 z dnia 28 marca 1983 r. ustanawiającego wspólnotowy system zwolnień celnych, zmienionego rozporządzeniem Rady (EWG) nr 1315/88 z dnia 3 maja 1988 r., art. 107 ust. 1 lit. a) rozporządzenia Rady (WE) nr 1186/2009 z dnia 16 listopada 2009 r. ustanawiającego wspólnotowy system zwolnień

celnych, art. 82 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 83/181/EWG z dnia 28 marca 1983 r. określającej zakres art. 14 ust. 1 lit. d) dyrektywy 77/388/EWG w odniesieniu do zwolnienia z podatku od wartości dodanej na przywóz finalny niektórych towarów, zmienionej dyrektywą Rady 88/331/EWG z dnia 13 czerwca 1988 r. oraz art. 84 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2009/132/WE z dnia 19 października 2009 r. określającej zakres stosowania art. 143 lit. b) i c) dyrektywy 2006/112/WE w odniesieniu do zwolnienia z podatku od wartości dodanej przy ostatecznym imporcie niektórych towarów należy interpretować w ten sposób, że nie znajdują one zastosowania do lokomotyw.

Podpisy

* Język postępowania: litewski.