

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 3 września 2015 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 148 lit. a) – Dostawa towarów – Pojęcie – Zwolnienie – Dostawy towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego jednostek pływających przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu – Dostawy realizowane na rzecz pośredników działających we własnym imieniu

W sprawie C-526/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Mokestinis ginė komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Litwa) postanowieniem z dnia 30 września 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 7 października 2013 r., w postępowaniu:

„Fast Bunkering Klaipėda” UAB

przeciwko

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: L. Bay Larsen, prezes izby, K. Jürimäe, J. Malenovský (sprawozdawca), M. Safjan i A. Prechal, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 4 grudnia 2014 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu „Fast Bunkering Klaipėda” UAB przez I. Misiūnasa, atstovas,
- w imieniu rządu litewskiego przez D. Kriaušįnasa, R. Krasuckaitę oraz D. Stepanienę, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez C. Colelli oraz A. Collabollę, avvocati dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz A. Steiblytę, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 5 marca 2015 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 148 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką „Fast Bunkering Klaipėda” UAB (zwaną dalej „FBK”) a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (krajowa dyrekcja ds. podatków przy ministerstwie finansów Republiki Litewskiej) w przedmiocie statusu dostawy paliwa dokonanej na rzecz przedsiębiorców działających we własnym imieniu w kontekście podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).

Ramy prawne

Prawo międzynarodowe

3 Konwencja o międzynarodowym lotnictwie cywilnym, podpisana w Chicago (Stany Zjednoczone) dnia 7 grudnia 1944 r., została ratyfikowana przez wszystkie państwa członkowskie Unii Europejskiej, przy czym sama Unia nie jest stroną tej konwencji. Konwencja ta określa w szczególności zasady dotyczące rejestracji statków powietrznych oraz zezwoleń na loty.

Prawo Unii

4 Dyrektywa 2006/112 uchyliła i zastąpiła z dniem 1 stycznia 2007 r. szóstą dyrektywę Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwaną dalej „szóstą dyrektywą”).

5 Artykuł 14 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„1. »Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą 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 przewidziana jest od zakupu lub sprzedaży.

[...]”.

6 Artykuł 131 tej dyrektywy stanowi:

„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 stosuje się [...] na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobiegania wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć”.

7 Artykuł 146 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stwierdza:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

a) dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę lub na jego rzecz poza terytorium Wspólnoty;

[...].

8 Artykuł 148 lit. a) dyrektywy 2006/112 przejmuje w analogicznym brzmieniu przepis art. 15 pkt 4 szóstej dyrektywy. Artykuł 148 przewiduje:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

a) dostawy towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego jednostek pływających przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu i przewożących odpłatnie pasażerów lub używanych do celów handlowych, przemysłowych lub do celów [...];

[...]

e) dostawy towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego statków powietrznych używanych przez linie lotnicze zajmujące się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych;

f) dostaw, przebudow, napraw, konserwacji, czarterowanie oraz wynajem statków powietrznych, o których mowa w lit. e), jak również dostaw, wynajem, napraw oraz konserwacji sprzętu budowego części tych statków powietrznych lub służącego ich eksploatacji;

[...].

Prawo litewskie

9 Artykuł 44 ustawy Republiki Litewskiej nr IX-751 z dnia 5 marca 2002 r. o podatku od wartości dodanej (Žin. 2002, nr 35-1271), zmienionej ustawą nr X-261 z dnia 21 czerwca 2005 r. (Žin. 2005, nr 81-2944) (zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”), przewiduje:

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

[...]

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

Okoliczności faktyczne w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne

10 FBK jest zarejestrowana do celów podatku VAT na Litwie.

11 W okresie pomiędzy 1 października 2008 r. a 31 grudnia 2011 r. FBK zaopatrywała w paliwo, na litewskich wodach terytorialnych, statki przeznaczone do żeglugi na pełnym morzu. Paliwo to pochodziło od państw trzecich i było składowane na Litwie w ramach procedury składu celnego. Na podstawie tej procedury pobór podatku VAT należącego od przywozu tego paliwa był zawieszony, dopóki nie zostało ono dopuszczone do swobodnego obrotu w Unii Europejskiej.

12 Gdy FBK otrzymywała zamówienie, dane paliwo opuszczało skład celny i FBK dokonywała niezbadanych formalności. Paliwo było następnie sprzedawane „bez kosztów na

pokładzie", czyli bez kosztów transportu i innych związanych z tym kosztów oraz opłat, a także bez ubezpieczenia, a FBK samodzielnie tankowała je do zbiorników paliwowych statków.

13 Zamówienia były jednak kierowane do FBK nie przez podmioty eksploatujące statki, lecz przez pośredników mających siedzibę w różnych państwach członkowskich, którym to pośrednikom FBK wystawiała faktury z tytułu sprzedaży. Pośrednicy ci działali we własnym imieniu zarówno wobec FBK, jak i wobec podmiotów eksploatujących statki, kupując od FBK i sprzedając tym ostatnim. Na rozprawie przedstawiciel FBK wyjaśnił, że pośrednicy ci nigdy osobiście nie realizowali jakichkolwiek dostaw paliwa, bowiem ich rola polegała głównie na gromadzeniu zamówień i zapewnianiu zapłaty za dostarczone paliwo. Dopiero gdy paliwo zostało zatankowane do zbiorników statków, FBK mogła określić faktycznie przekazaną ilość i wystawić odpowiednie faktury.

14 Wychodząc z założenia, że sprzedaż rozpatrywanego paliwa była zwolniona z podatku VAT na podstawie przepisów litewskich transponujących art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112, FBK zastosowała do tych dostaw paliwa zerową stawkę podatku VAT.

15 W wyniku kontroli podatkowej dotyczącej okresu wskazanego w pkt 11 niniejszego wyroku Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (inspekcja podatkowa okręgu Kłajpedy) sporządziła w dniu 15 lutego 2013 r. protokół, w którym wskazała, że skoro dane paliwo było sprzedawane nie bezpośrednio przez FBK podmiotom eksploatującym statki, lecz pośrednikom działającym we własnym imieniu, należy uważać, że pośrednicy odsprzedawali paliwo tym podmiotom. W konsekwencji FBK nie mogła stosować zwolnienia przewidzianego w art. 44 ust. 1 ustawy o podatku VAT, ponieważ zwolnienie to ma zastosowanie tylko w wypadku dostawy towarów podmiotom eksploatującym statki morskie przeznaczone do przewozu pasażerów i ładunków na trasach międzynarodowych.

16 Decyzją z dnia 26 marca 2013 r., na podstawie protokołu sporządzonego w dniu 15 lutego 2013 r., Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija określiła inną wysokość zobowiązania podatkowego w stosunku do wysokości wykazanej w deklaracji przez FBK na podstawie zerowej stawki podatku VAT do spornych dostaw paliwa, w kwocie 37 847 771 litów litewskich (LTL), czyli około 11 mln EUR.

17 W dniu 15 kwietnia 2013 r. FBK wniosła odwołanie od decyzji Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija do Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.

18 Decyzją z dnia 27 czerwca 2013 r. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos oddaliła to odwołanie na tej podstawie, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału wynikającym z wyroków Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262) i Elmeka (od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563) zwolnienie przewidziane w art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112 dla dostaw towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego jednostek pływających przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu, transpozycja którego to przepisu stanowi art. 44 ust. 1 ustawy o podatku VAT, może mieć zastosowanie tylko na ostatnim etapie sprzedaży spornych towarów, gdy są one dostarczane eksploatującemu statek podmiotowi, który będzie z nich korzystał.

19 W dniu 30 lipca 2013 r. FBK wniosła skargę na tę decyzję do Mokestinio ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisji sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej).

20 Organ ten uznał, że istnieje wątpliwość co do kwestii, czy możliwe jest zastosowanie argumentacji Trybunału ujętej w wyroku Velker International Oil Company (C-185/89,

EU:C:1990:262) do sytuacji, w której, po pierwsze, dane towary są tankowane do zbiorników statków, które zostaną wykorzystane przez podatnika, a po drugie, faktycznie miały miejsce wystarczające kontrole pozwalające zapewnić skuteczne wykorzystanie towarów w celu zaopatrzenia w paliwo statków przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu. W wyroku A (C-33/11, EU:C:2012:482) Trybunał przyznał bowiem, że zwolnienie, przewidziane w obecnym art. 148 lit. f) dyrektywy 2006/112 dla dostaw statków powietrznych, może mieć zastosowanie do wcześniejszych dostaw na kolejowym etapie sprzedaży, w szczególności na tej podstawie, iż przy uwzględnieniu rodzaju danych towarów, a także zwłaszcza mechanizmów rejestracji i zezwoleń, jakim podlega ich eksploatacja, to rozszerzenie zwolnienia nie wydaje się powodować, dla państw członkowskich i danych podmiotów, ograniczeń trudnych do pogodzenia z właściwym i prostym zastosowaniem zwolnienia, przewidzianym w obecnym art. 131 dyrektywy 2006/112.

21 W tych okolicznościach Mokestinis ginė komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės postanowiła zawiesić postępowanie i przedłożyć Trybunałowi następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że oznacza on, iż zawarte w nim uregulowania dotyczące zwolnienia z podatku VAT mają zastosowanie nie tylko do dostaw na rzecz podmiotu eksploatującego statek przeznaczony do żeglugi na pełnym morzu, który to podmiot wykorzystuje dostarczone towary do zaopatrzenia statku, lecz także do dostaw innych niż te realizowane na rzecz podmiotu eksploatującego statek, a mianowicie na rzecz [pośredników działających we własnym imieniu], jeżeli w chwili dostawy ostateczne przeznaczenie towarów jest z góry znane i wykazane w należyty sposób, a potwierdzające to dowody zostają przedłożone organom podatkowym zgodnie z przewidzianymi prawem wymogami?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

22 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że przewidziane w tym przepisie zwolnienie ma zastosowanie do dostaw towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego dokonanych na rzecz pośredników działających we własnym imieniu, jeżeli w chwili dostawy ostateczne przeznaczenie towarów jest znane i zostało wykazane w należyty sposób, a potwierdzające to dowody zostają przedłożone organom podatkowym zgodnie z przepisami krajowymi.

23 Należy przypomnieć, że art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112 przewiduje, iż z podatku VAT zwolnione są dostawy towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego jednostek pływających przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu i przewożących odpłatnie pasażerów lub używanych do celów handlowych, przemysłowych lub do celów sportowych.

24 Na wstępie trzeba stwierdzić, że przepis ten został sformułowany w taki sam sposób jak art. 15 pkt 4 szóstej dyrektywy, którą uchyliła i zastąpiła dyrektywa 2006/112.

25 W konsekwencji orzecznictwo Trybunału dotyczące art. 15 pkt 4 szóstej dyrektywy jest co do zasady właściwe do interpretacji art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112.

26 Zgodnie z tym orzecznictwem transakcje polegające na zaopatrzeniu w paliwo i zaopatrzeniu ogólnym jednostek pływających przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu są zwolnione, bowiem są to transakcje równoznaczne z wywozem (wyrok Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, pkt 21).

27 W związku z tym, podobnie jak zwolnienie przewidziane dla wywozów stosuje się wyjątkowo do kołowej dostawy towarów wywozonych przez sprzedawcę lub na jego rachunek, tak zwolnienie przewidziane w art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112 nie może zostać rozszerzone na dostawy tych towarów na wcześniejszym etapie sprzedaży (zob. podobnie wyrok *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, pkt 22).

28 Wniosek taki znajduje ponadto potwierdzenie w okoliczności, że rozszerzenie zwolnienia na etapy wcześniejsze od kołowej dostawy towarów na rzecz podmiotu eksploatującego statki, który wykorzysta je do celów ich zaopatrzenia, wymagałoby, aby państwa ustanowiły mechanizmy kontroli i nadzoru w celu zapewnienia ostatecznego przeznaczenia dostarczonych towarów objętych zwolnieniem. Zamiast uproszczenia procedur administracyjnych mechanizmy te oznaczająby dla państw i zainteresowanych podatników ograniczenia, które byłyby trudne do pogodzenia z właściwym i prostym stosowaniem zwolnienia, wymaganych w art. 131 dyrektywy 2006/112 (zob. podobnie wyrok *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, pkt 24).

29 Wynika z tego, że aby można było skorzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112, dostawa towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego powinna zostać dokonana na rzecz podmiotu eksploatującego statki przeznaczone do żeglugi na pewnym morzu, który je wykorzysta, i w konsekwencji powinna nastąpić na ostatnim etapie sprzedaży tych towarów.

30 Należy też zbadać, czy dostawa towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego na rzecz pośredników działających we własnym imieniu, takich jak w postępowaniu górnym, spełnia warunki określone w poprzednich punktach.

31 W tym względzie należy stwierdzić, że dyrektywa 2006/112 nie stosuje pojęcia pośrednika działającego we własnym imieniu.

32 Z art. 14 ust. 2 lit. c) tej dyrektywy wynika bowiem, że przekazanie towaru na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja płacona jest od zakupu lub sprzedaży, należy uważać za dostawę towarów.

33 Umowa dotycząca prowizji co do zasady stanowi porozumienie, poprzez które pośrednik zobowiązuje się do dokonania we własnym imieniu, ale na rachunek osoby trzeciej, jednej czynności prawnej lub większej ich liczby.

34 W konsekwencji dostawa towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego dokonana na rzecz pośredników działających we własnym imieniu, nawet jeżeli działają oni na rachunek podmiotów eksploatujących statki, którzy je wykorzystają, powinna zostać oddzielona, do celów art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112, od dostawy dokonanej na rzecz tych podmiotów.

35 Dostawa towarów dokonana na rzecz pośrednika działającego we własnym imieniu nie następuje na ostatnim etapie sprzedaży tych towarów, przy założeniu, że uważa się, iż pośrednik ów nabył je nie w celu ich wykorzystania, lecz odsprzedaży na rzecz podmiotów trzecich.

36 Wynika z tego, że dostawa towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego dokonana na rzecz pośredników działających we własnym imieniu, takich jak w postępowaniu górnym, co do zasady nie może być uważana za dostawę tak jak przewidziana w art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112, a zatem nie może korzystać ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie.

37 Trybuna przyzna jednak, wprowadzić w kontekście art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy, którego przepis został prawie identycznie powtórzony w art. 148 lit. f) dyrektywy 2006/112, że przewidziane w nim zwolnienie ma zastosowanie również do dostawy statku powietrznego na rzecz podmiotu, który sam nie jest przedsiębiorstwem lotniczym zajmującym się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych, lecz nabywa ten statek powietrzny w celu jego wyłącznego wykorzystania przez takie przedsiębiorstwo, nie przenosząc na nie prawa do rozporządzania rzecz jak w przypadku, jeżeli wykorzystanie to jest znane i zostało wykazane w należyty sposób. W tym względzie Trybuna podkreślił między innymi, że z uwagi na rodzaj omawianego towaru, a także w szczególności z uwagi na mechanizmy rejestracji i zezwoleń, od jakich uzależnione jest jego wykorzystywanie, sprawdzenie rzeczywistego charakteru takiego wykorzystania nie może tworzyć dla państw i zainteresowanych podmiotów przeszkód, których nie można by było pogodzić z prawidłowym i prostym stosowaniem zwolnień (zob. podobnie wyrok A, C-33/11, EU:C:2012:482, pkt 56, 57).

38 Sąd odsyłający zastanawia się nad kwestią, czy orzecznictwo to jest właściwe do celów wykładowi art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112 i czy może prowadzić do stosowania rzeczonożego przepisu do dostaw towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego dokonanych na rzecz pośredników działających we własnym imieniu, jeżeli w chwili dostawy ostateczne przeznaczenie towarów jest znane i wykazane w należyty sposób, a potwierdzające to dowody zostają przedłożone organom podatkowym zgodnie z przepisami krajowymi.

39 W tym względzie należy na wstępie przypomnieć, że w pkt 53 wyroku A (C-33/11, EU:C:2012:482) Trybuna wyrażnie stwierdziła, iż w odniesieniu do wykładowi art. 15 pkt 6 szóstej dyrektywy – przepisu, którego brzmienie jest identyczne z brzmieniem art. 148 lit. f) dyrektywy 2006/112 – nie należy przenosić rozważań przyjętych w wyroku *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262) odnośnie do wykładowi art. 15 pkt 4 szóstej dyrektywy, którego treść jest identyczna z treścią art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112.

40 Następnie należy stwierdzić, że nawet jeżeli zwolnienia przewidziane w art. 148 lit. a) i f) dyrektywy 2006/112 mają ten sam charakter, ich stosowanie jest uzależnione od przyszłego wykorzystania danych towarów, to jednak wskazane towary, czyli paliwo w pierwszym przypadku i statek powietrzny w drugim, mają radykalnie odmienny charakter, tak że w żaden sposób nie narzuca się ewentualna analogia pomiędzy tymi dwoma odpowiednimi systemami zwolnienia.

41 Ponadto zwolnienia z podatku VAT przewidziane w art. 148 dyrektywy 2006/112 stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii, które w konsekwencji powinny podlegać jednolitej wykładni i jednolitemu stosowaniu w całej Unii (zob. podobnie wyrok *Unterperinger*, C-212/01, EU:C:2003:625, pkt 34).

42 W wyroku A (C-33/11, EU:C:2012:482) Trybuna – aby dojść do wniosku, zgodnie z którym dane zwolnienie mogło być stosowane do dostawy statku powietrznego dokonanej w warunkach określonych w pkt 37 niniejszego wyroku – oparł się więc w szczególności na istnieniu zasad rejestracji i zezwoleń na loty istniejących we wszystkich państwach członkowskich, w szczególności ze względu na przynależność wszystkich tych państw do Konwencji o międzynarodowym lotnictwie cywilnym wymienionej w pkt 3 niniejszego wyroku.

43 Nie jest bezsporne, czy we wszystkich państwach członkowskich istnieją wspólne zasady lub mechanizmy zezwoleń pozwalające zapewnić skuteczne wykorzystanie towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego statków przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu.

44 Wynika z tego, że jednolite stosowanie art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112 nie mogłoby

zosta? zapewnione bez podwa?enia celu uproszczenia procedur administracyjnych wskazanego w pkt 28 niniejszego wyroku, gdyby przepis ten nale?a?o interpretowa? jako maj?cy zastosowanie do dostaw towarów dokonanych na rzecz podmiotów gospodarczych, które nie s? podmiotami eksploatuj?cymi statki przeznaczone do ?eglugi na pe?nym morzu, lecz które nabywaj? owe towary do wy??cznego wykorzystania przez te podmioty, i to nawet je?li przeznaczenie to jest znane i wykazane w nale?yty sposób, a potwierdzaj?ce to dowody zostaj? przed?o?one organom podatkowym zgodnie z przepisami krajowymi.

45 W konsekwencji, nawet je?li niektóre pa?stwa, jak wydaje si? to mie? miejsce w wypadku Republiki Litewskiej, indywidualnie wprowadzi?yby mechanizmy pozwalaj?ce zapewni? skuteczne wykorzystanie towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego statków przeznaczonych do ?eglugi na pe?nym morzu, to orzecznictwo przedstawione w pkt 37 niniejszego wyroku nie mog?oby zosta? uznane za w?a?ciwe do interpretacji art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112.

46 Z powy?szego wynika, ?e zwolnienie przewidziane w art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112 co do zasady nie ma zastosowania do dostaw dokonanych na rzecz po?redników dzia?aj?cych we w?asnym imieniu, nawet je?li w chwili dostawy ostateczne przeznaczenie towarów jest znane i zosta?o wykazane w nale?yty sposób, a potwierdzaj?ce to dowody zostaj? przed?o?one organom podatkowym zgodnie z przepisami krajowymi.

47 Nast?pnie, z akt sprawy dost?pnych Trybuna?owi oraz z wyja?nie? z?o?onych przez przedstawicieli FBK na rozprawie wynika, ?e w sprawie g?ównej FBK samodzielnie tankowa?a paliwo bezpo?rednio do zbiorników statków, dla których by?o ono przeznaczone. Wystawia?a ona nast?pnie odpowiedni? faktur? po?rednikom dzia?aj?cym we w?asnym imieniu, jako ?e dopiero po zatankowaniu mo?na by?o okre?li? dok?adn? ilo?? dostarczonego w ten sposób paliwa.

48 W tych okoliczno?ciach nie mo?na wykluczy?, ?e przeniesienie w?asno?ci paliwa na tych po?redników nast?puje dopiero po zatankowaniu. Je?eli tak jest – czego zbadanie nale?y do s?du odsy?aj?cego – powinno si? stwierdzi?, ?e takie przeniesienie w?asno?ci nast?pi?o najwcze?niej z chwil?, gdy podmioty eksploatuj?ce statki uzyska?y uprawnienie do faktycznego rozporz?dzania paliwem jak w?a?ciciele.

49 Jak bowiem stwierdzi?a rzeczniczka generalna w pkt 42–44 opinii, od momentu zatankowania paliwa do zbiorników statku podmiot eksploatuj?cy ów statek jest zwykle uwa?any za uprawnionego do faktycznego rozporz?dzania nim jak w?a?ciciel.

50 W konsekwencji nale?y stwierdzi?, ?e w takich okoliczno?ciach, mimo i? wed?ug form przewidzianych przez w?a?ciwe prawo krajowe w?asno?? paliwa zosta?a formalnie przeniesiona na po?redników i uwa?ano, ?e dzia?aj? oni we w?asnym imieniu, w ?adnym momencie po?rednicy ci nie byli w stanie rozporz?dza? dostarczonym paliwem, bowiem prawo do rozporz?dzania nim nale?a?o do podmiotów eksploatuj?cych statki od momentu zatankowania do nich paliwa przez FBK.

51 Aby dan? transakcj? mo?na by?o zakwalifikowa? jako dostaw? towarów dokonan? przez osob? w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112, konieczne jest, aby w nast?pstwie tej transakcji osoba ta zyska?a uprawnienie do faktycznego rozporz?dzania tymi towarami jak w?a?ciciel. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem poj?cie „dostawy towarów” przewidziane w tym przepisie nie odnosi si? bowiem do przeniesienia w?asno?ci w formach przewidzianych we w?a?ciwych przepisach krajowych, lecz obejmuje ka?d? transakcj? przekazania rzeczy przez stron?, która upowa?nia drug? stron? do rozporz?dzania t? rzeczą, jakby by?a ona jej w?a?cicielem (wyrok Ewita?K, C?78/12, EU:C:2013:486, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

52 Wynika z tego, że w sytuacji przywołanej w pkt 48 niniejszego wyroku transakcje dokonane przez podmiot gospodarczy, taki jak FBK, nie mogą zostać zakwalifikowane jako dostawy dokonane na rzecz pośredników działających we własnym imieniu, lecz powinny być uważane za stanowiące dostawy dokonane bezpośrednio na rzecz podmiotów eksploatujących statki, mogących na tej podstawie korzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112.

53 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, na postawione pytanie powinno się odpowiedzieć, iż art. 148 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie przewidziane w tym przepisie co do zasady nie ma zastosowania do dostaw towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego dokonanych na rzecz pośredników działających we własnym imieniu, nawet jeżeli w chwili dostawy ostateczne przeznaczenie towarów jest znane i zostało wykazane w należyty sposób, a potwierdzające to dowody zostają przedłożone organom podatkowym zgodnie z przepisami krajowymi. Jednakże w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym rzeczne zwolnienie może mieć zastosowanie, jeżeli przeniesienie własności danych towarów na tych pośredników w formach przewidzianych przez właściwe prawo krajowe nastąpiło najwcześniej z chwilą, gdy podmioty eksploatujące jednostki pływające przeznaczone do żeglugi na pewnym morzu uzyskały uprawnienie do faktycznego rozporządzania tymi towarami jak właściciele, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

W przedmiocie kosztów

54 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:

Artykuł 148 lit. a) 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 zwolnienie przewidziane w tym przepisie co do zasady nie ma zastosowania do dostaw towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego dokonanych na rzecz pośredników działających we własnym imieniu, nawet jeżeli w chwili dostawy ostateczne przeznaczenie towarów jest znane i zostało wykazane w należyty sposób, a potwierdzające to dowody zostają przedłożone organom podatkowym zgodnie z przepisami krajowymi. Jednakże w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym rzeczne zwolnienie może mieć zastosowanie, jeżeli przeniesienie własności danych towarów na tych pośredników w formach przewidzianych przez właściwe prawo krajowe nastąpiło najwcześniej z chwilą, gdy podmioty eksploatujące jednostki pływające przeznaczone do żeglugi na pewnym morzu uzyskały uprawnienie do faktycznego rozporządzania tymi towarami jak właściciele, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

Podpisy

* Język postępowania: litewski.