

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 29 czerwca 2017 r.(\*)

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 2006/112/WE – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Artykuł 146 ust. 1 lit. e) – Zwolnienia w eksporcie – Wiadzczenie usług bezpośrednio związane z eksportem lub importem towarów – Pojęcie

W sprawie C-288/16

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Augustin Tessa (sąd najwyższy, Szwajcaria) postanowieniem z dnia 17 maja 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 23 maja 2016 r., w postępowaniu:

„L.” IK

przeciwko

Valsts ieņēmumu dienests,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca), prezes izby, E. Regan, J.C. Bonichot, A. Arabadjiev i C.G. Fernlund, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu szwajcarskiego przez I. Kalniņa, D. Pelše oraz A. Bogdanovs, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Owsiany-Hornung oraz E. Kalniņa, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 146 ust. 1 lit. e) 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 ów został złożony w ramach sporu między „L.” IK a Valsts ieņēmumu dienests

(organem podatkowym, ?otwa) w przedmiocie zastosowania podatku od warto?ci dodanej (VAT) do transakcji przewozu towarów przeprowadzonych w latach 2008–2010.

## Ramy prawne

3 Artyku? 131 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„Zwolnienia przewidziane w rozdzia?ach 2–9 stosuje si? bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez pa?stwa cz?onkowskie w celu zapewnienia prawid?owego i prostego stosowania tych zwolnie? oraz zapobie?enia wszelkim mo?liwym przypadkom uchylania si? od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadu?y?”.

4 Artyku? 146 owej dyrektywy, znajduj?cy si? w tytule IX rozdzia? 6, który to rozdzia? jest zatytu?owany „Zwolnienia w eksporcie”, stanowi w ust. 1:

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

a) dostawy towarów wysy?anych lub transportowanych przez sprzedawc? lub na jego rzecz poza terytorium Wspólnoty;

[...]

e) ?wiadczenie us?ug, ??cznie z us?ugami transportu i transakcjami pomocniczymi, ale z wy??czeniem ?wiadczenia us?ug zwolnionych zgodnie z art. 132 i 135, w przypadku gdy s? one bezpo?rednio zwi?zane z eksportem lub importem towarów obj?tych przepisami art. 61 i art. 157 ust. 1 lit. a)”.

## Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

5 Na mocy umów zawartych z szeregiem nadawców spółka „Atek” SIA zobowi?za?a si? do zapewnienia przewozu towarów obj?tych procedur? tranzytu zewn?trznego z portu w Rydze (?otwa) na Bia?oru?.

6 Na mocy innej umowy spółka „Atek” powierzy?a „L.?” rzeczywiste wykonanie tego przewozu towarów.

7 Wskazany przewóz zosta? dokonany pojazdami nale??cymi do spółki „Atek” i wynaj?tymi przez „L.?”, przy uwzgl?dnieniu, ?e w stosunku do nadawców tych towarów spółka „Atek” dzia?a?a jako przewo?nik. Ze swojej strony „L.?” przy?? odpowiedzialno?? za prowadzenie tych pojazdów, ich naprawy, zaopatrzenie w paliwo, a tak?e wype?nienie formalno?ci celnych na przej?ciach granicznych, nadzór nad towarami, ich dostaw? do adresata oraz czynno?ci konieczne do ich za?adunku i roz?adunku.

8 Uznawszy, ?e opisane ?wiadczenie us?ug jest zwi?zane z tranzytem, „L.?” zastosowa? do tych us?ug stawki VAT w wysoko?ci 0%.

9 „L.?” poddano kontroli podatkowej za okres od stycznia 2008 r. do grudnia 2010 r. W nast?pstwie tej kontroli organ podatkowy okre?li? wysoko?? zobowi?zania podatkowego w zakresie VAT do zap?aty na rzecz skarbu pa?stwa, a tak?e ustali? kwot? grzywny oraz odsetek za zw?ok?.

10 W decyzji z dnia 21 wrze?nia 2011 r. organ podatkowy potwierdzi? to obliczenie wysoko?ci zobowi?zania podatkowego w zakresie VAT, uzasadniwszy, ?e „L.?” nie by? uprawniony do zastosowania stawki VAT w wysoko?ci 0% do us?ug, które ?wiadczy? w ramach jego umowy

zawartej ze spółką „Atek”, ponieważ, po pierwsze, wobec braku istnienia stosunku prawnego z nadawcą lub odbiorcą przewożonych towarów usługi te nie mogą być porównywane do usług przewozowych ani do usług spedytora, oraz, po drugie, wobec braku posiadania wymaganego przez prawo łotewskie pozwoleń „L.?” nie może zostać uznany za przewoźnika i w rezultacie nie jest uprawniony do wykonywania przewozu towarów.

11 „L.?” wniosł odwołanie na tę decyzję do administracji wojewódzkiej (regionalny sąd administracyjny, Łotwa), który to sąd orzeczeniem z dnia 11 grudnia 2012 r. oddalił to odwołanie.

12 Rozpatrujący skargę od tego orzeczenia Administracja wojewódzka (regionalny sąd administracyjny, Łotwa) w drodze wyroku z dnia 29 maja 2014 r. częściowo ją uwzględnił, a w pozostałej części oddalił. W szczególności sąd ów stwierdził, że wobec braku istnienia stosunku prawnego pomiędzy nadawcą lub odbiorcą towarów a „L.?” usługi świadczone przez „L.?” nie mogą być porównywane do usług przewozowych ani do usług spedytora, lecz stanowił świadczenie usług kierowcy polegających na wyposażeniu w kierowcę pojazdu należącego do przewoźnika posiadającego pozwolenie na międzynarodowy przewóz towarów, w rozpatrywanej sprawie – spółki „Atek”, oraz że wobec braku takiego pozwolenia „L.?” nie może być dalej uznawany za przewoźnika. W konsekwencji, zdaniem owego sądu, stawki VAT w wysokości 0% nie mogą być zastosowane do usług świadczonych przez „L.?”.

13 „L.?” wniosł skargę kasacyjną na ów wyrok do Augstākā tiesa (sądu najwyższego, Łotwa) w zakresie, w jakim Administracja wojewódzka (regionalny sąd administracyjny) w drodze tego wyroku oddalił skargę „L.?”.

14 Sąd odsyłający uważa, że zachodzi wątpliwość co do poprawnej wykładni art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy 2006/112. W szczególności wskazany sąd zastanawia się nad kwestią, czy – niezależnie od faktu, że usługi świadczone przez „L.?” były związane z towarami przewożenymi przez terytorium łotewskie – okoliczności, iż usługi te nie były świadczone bezpośrednio na rzecz odbiorcy lub nadawcy tych towarów, z którymi „L.?” nie miał zawartego stosunku prawnego, lecz na rzecz ich kontrahenta w Łotwie, czyli spółki „Atek”, wpływa na stosowanie zwolnienia przewidzianego w tym przepisie, który wymaga istnienia bezpośredniego związku pomiędzy świadczeniem usług a eksportem lub importem danych towarów.

15 W powyższych okolicznościach Augstākā tiesa (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie z podatku ma zastosowanie jedynie wówczas, gdy istnieje bezpośredni stosunek prawny, czyli wzajemny stosunek umowny pomiędzy usługodawcą a odbiorcą lub nadawcą towarów?

2) Jakie kryteria musi spełniać bezpośredni związek, o którym mowa we wskazanym przepisie, by można było uznać, że usługa związana z importem lub eksportem towarów jest zwolniona z podatku?”.

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

16 Poprzez swoje pytania, które należy zbadać rzetelnie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie z podatku przewidziane w tym przepisie ma zastosowanie do transakcji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, czyli świadczenia usług przewozu towarów do państw trzecich, gdy usługi te nie są świadczone bezpośrednio na rzecz nadawcy lub odbiorcy tych

towarów.

17 W szczególności s?d ów d??y do wyja?nienia, czy zastosowanie tego zwolnienia, które wymaga, aby dane ?wiadczenia us?ug by?y „bezp?rednio zwi?zane” z importem lub eksportem towarów, o których mowa w rzeczonym przepisie, jest uzale?nione od istnienia bezp?redniego stosunku prawnego, takiego jak wzajemny stosunek umowny, pomi?dzy us?ugodawc? a odbiorc? lub nadawc? danych towarów.

18 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e art. 146 dyrektywy 2006/112 odnosi si? do zwolnienia z VAT transakcji eksportu poza Uni? Europejsk?. W istocie, w ramach handlu mi?dzynarodowego, zwolnienie takie s?u?y poszanowaniu zasady opodatkowania danych towarów i us?ug w miejscu ich przeznaczenia. Eksport oraz transakcje porównywalne powinny by? zatem zwolnione z VAT w celu zapewnienia, ?e dana transakcja b?dzie opodatkowana wy??cznie w miejscu konsumpcji danych produktów [zob. w odniesieniu do art. 15 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 podatków od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w j?z. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23), wyroki: z dnia 18 pa?dziernika 2007 r., Navicon, C?97/06, EU:C:2007:609, pkt 29; a tak?e z dnia 22 grudnia 2010 r., Feltgen i Bacino Charter Company, C?116/10, EU:C:2010:824, pkt 16].

19 Zwolnienie znajduj?ce si? w art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy 2006/112 uzupe?nia zwolnienie przewidziane w tym samym art. 146 ust. 1 lit. a) i ma na celu, podobnie jak to drugie zwolnienie, zapewnienie opodatkowania danych ?wiadcze? us?ug w miejscu ich przeznaczenia, czyli w miejscu konsumpcji eksportowanych produktów.

20 W tym celu wskazany art. 146 ust. 1 lit. e) przewiduje w szczególności, ?e us?ugi przewozu bezp?rednio zwi?zane z eksportem towarów poza Uni? s? zwolnione z VAT.

21 Wyk?adnia rozszerzaj?ca tego przepisu, która obejmowa?aby us?ugi, które nie s? ?wiadczone bezp?rednio na rzecz eksportera, importera lub odbiorcy takich towarów, mog?aby oznacza? dla pa?stw cz?onkowskich oraz zainteresowanych podmiotów ograniczenia trudne do pogodzenia z okre?lonym w art. 131 dyrektywy 2006/112 prawid?owym i prostym zastosowaniem zwolnie? z VAT.

22 Ponadto, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u, zwolnienia z VAT nale?y interpretowa? w sposób ?cis?y, gdy? stanowi? one odst?pstwo od zasady ogólnej, zgodnie z któr? VAT jest pobierany od ka?dej odp?atnej dostawy towarów i ka?dego ?wiadczenia us?ug dokonywanych przez podatnika (zob. w szczególności wyroki: z dnia 26 czerwca 1990 r., Velker International Oil Company, C?185/89, EU:C:1990:262, pkt 19; z dnia 16 wrze?nia 2004 r., Cimber Air, C?382/02, EU:C:2004:534, pkt 25; z dnia 14 wrze?nia 2006 r., Elmeka, od C?181/04 do C?183/04, EU:C:2006:563, pkt 15, 20; a tak?e z dnia 19 lipca 2012 r., A, C?33/11, EU:C:2012:482, pkt 49).

23 W zwi?zku z tym z brzmienia i celu art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy 2006/112 wynika, i? przepis ów nale?y interpretowa? w ten sposób, i? istnienie bezp?redniego zwi?zku oznacza nie tylko, ?e dane ?wiadczenia us?ug, z uwagi na ich przedmiot, przyczyniaj? si? do rzeczywistego przeprowadzenia transakcji eksportu lub importu, ale tak?e, ?e us?ugi te s? ?wiadczone bezp?rednio na rzecz, odpowiednio, eksportera, importera lub odbiorcy towarów okre?lonych w rzeczonym przepisie.

24 W niniejszej sprawie us?ugi ?wiadczone przez „L.?” s? co prawda konieczne w celu rzeczywistego przeprowadzenia rozpatrywanej w post?powaniu g?ównym transakcji eksportu.

Niemniej jednak usługi te nie są świadczone bezpośrednio na rzecz odbiorcy lub eksportera tych towarów, lecz na rzecz kontrahenta tego ostatniego, czyli na rzecz spółki „Atek”.

25 Ponadto z postanowienia odsyłającego wynika, że wskazane usługi były świadczone przy wykorzystaniu pojazdów należących do spółki „Atek”, która to spółka działa jako przewoźnik w stosunku do nadawców wspomnianych towarów.

26 W konsekwencji usługi świadczone przez „L.” nie wchodzi w zakres stosowania zwolnienia z podatku przewidzianego w art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy 2006/112.

27 W tych okolicznościach na zadane pytania należy odpowiedzieć, iż art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie z podatku przewidziane w tym przepisie nie ma zastosowania do świadczenia usług, takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, dotyczącego transakcji polegającej na przewozie towarów do państw trzecich, gdy usługi te nie są świadczone bezpośrednio na rzecz nadawcy lub odbiorcy tych towarów.

### **W przedmiocie kosztów**

28 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 146 ust. 1 lit. e) 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 z podatku przewidziane w tym przepisie nie ma zastosowania do świadczenia usług, takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, dotyczącego transakcji polegającej na przewozie towarów do państw trzecich, gdy usługi te nie są świadczone bezpośrednio na rzecz nadawcy lub odbiorcy tych towarów.**

Podpisy

\* Język postępowania: łotewski.