

62018CJ0235

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 15 maja 2019 r. (*1)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 135 ust. 1 lit. b) – Dostawa towarów – Zwolnienia dotyczące innych czynności – Udzielanie kredytów i pośrednictwo kredytowe – Karty paliwowe

W sprawie C-235/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 23 listopada 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 marca 2018 r., w postępowaniu:

Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: F. Biltgen, prezes izby, C.G. Fernlund i L.S. Rossi (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: E. Tanchev,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

—

w imieniu Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH przez J. Pomorski-Porębski, doradcę podatkowego,

—

w imieniu rządu polskiego przez B. Majczynę, działającego w charakterze pełnomocnika,

—

w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala i J. Hottiaux, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1

Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH z siedzibą w Austrii (zwaną dalej „Vega International”) a Dyrektorem Izby Skarbowej w Warszawie (Polska) w przedmiocie odmowy przez tego ostatniego zwrotu na rzecz Vega International podatku od wartości dodanej (VAT) związanego z transakcjami nabycia paliwa z wykorzystaniem kart paliwowych.

Ramy prawne

Prawo Unii

3

Artykuł 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a)

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

[...]

c)

odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

4

Artykuł 14 ust. 1 i 2 tej dyrektywy stanowi:

„1. »Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczami jak własność.

2. Poza czynności, o której mowa w ust. 1, za dostawę towarów uznaje się następujące czynności:

[...]

c)

przekazanie towaru na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja płacona jest od zakupu lub sprzedaży”.

5

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

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

6

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

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

[...]

b)

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

Prawo polskie

7

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

8

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

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

9

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

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

[...]

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

10

Artyku? 8 ust. 1 wspomnianej ustawy stanowi:

„Przez ?wiadczenie us?ug, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie si? ka?de ?wiadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemaj?cej osobowo?ci prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 [...]”.

11

Artyku? 43 ust. 1 pkt 38 tej ustawy, który transponuje art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, stanowi:

„[Zwalnia si? od podatku] us?ugi udzielania kredytów lub po?yczek pieni??nych oraz us?ugi po?rednictwa w ?wiadczeniu us?ug udzielania kredytów lub po?yczek pieni??nych, a tak?e zarz?dzanie kredytami lub po?yczkami pieni??nymi przez kredytodawc? lub po?yczkodawc?.”.

12

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT:

„W zakresie, w jakim towary i us?ugi s? wykorzystywane do wykonywania czynno?ci opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przys?uguje prawo do obni?enia kwoty podatku nale?nego o kwot? podatku naliczonego [...]”.

Post?powanie g?ówne i pytanie prejudycjalne

13

Z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e Vega International prowadzi dzia?alno?? w zakresie transportu samochodów u?ytkowych znanych producentów z fabryki bezpo?rednio do klientów. Us?uga ta jest ?wiadczona za po?rednictwem kilku spółek zale?nych Vega International maj?cych siedziby w ró?nych pa?stwach cz?onkowskich, w tym spółki zale?nej Vega Poland sp. z o.o., z siedzib? w Polsce.

14

Vega International zajmuje si? organizowaniem i zarz?dzaniem w zakresie zaopatrywania wszystkich swoich spółek w karty paliwowe wydawane przez ró?nych dostawców paliw. Transportowane przez Vega Poland pojazdy tankowane s? przy u?yciu imiennych kart paliwowych wystawionych na kierowców. Ze wzgl?dów organizacyjnych oraz z uwagi na wysoko?? kosztów wszystkie transakcje za pomoc? kart paliwowych realizowane s? centralnie przez spółk? dominuj?c? w Austrii, która otrzymuje od dostawców paliw faktury wykazuj?ce w szczególno?ci zakup paliwa wraz z VAT. Nast?pnie, na koniec ka?dego miesi?ca, Vega International refakturuje na spółki zale?ne, w tym Vega Poland, paliwo udost?pnione do celów ?wiadczenia us?ugi przewozu pojazdów, i obci??a je op?at? w wysoko?ci 2%. Te spółki zale?ne s? upowa?nione do skompensowania faktur dotycz?cych wykorzystania kart paliwa z fakturami wystawionymi na spółk? austriack? lub do uregulowania tych faktur w terminie od jednego do trzech miesi?cy od dnia ich otrzymania.

15

Decyzj? z dnia 11 sierpnia 2014 r. Naczelnik Drugiego Urz?du Skarbowego Warszawa-?ródmie?cie (Polska) odmówi? spółce Vega International zwrotu VAT za okres od kwietnia do czerwca 2012 r. w wysoko?ci 106031,44 z?otych (PLN) (oko?o 24735,82 EUR). Decyzja ta zosta?a utrzymana w mocy decyzj? Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 28 listopada 2014 r.

16

Vega International wnios?a skarg? o uchylenie tej decyzji do Wojewódzkiego S?du

Administracyjnego w Warszawie (Polska). Wyrokiem z dnia 26 czerwca 2015 r. sąd ten oddalił skargę spółki Vega International jako bezzasadną.

17

Vega International wniosła następnie skargę kasacyjną od tego wyroku do Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska). Sąd ten, podobnie jak polskie organy podatkowe i sąd pierwszej instancji, rozważył możliwość zastosowania w niniejszym przypadku zasad ustanowionych przez Trybunał w wyroku z dnia 6 lutego 2003 r., *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), zgodnie z którym porozumienie w zakresie zarządzania paliwem nie stanowi umowy o dostawę paliwa, lecz raczej umowę o finansowanie jego zakupu. Zgodnie bowiem z oceną Trybunału w sprawie, która doprowadziła do wydania tego wyroku, spółka leasingowa nie nabywała paliwa w celu dokonania jego odsprzedaży leasingobiorcy pojazdu, lecz to ten ostatni dokonywał swobodnego wyboru zarówno jako i ile, jak i daty zakupu paliwa, a tym samym dysponował tym paliwem jak właściciel.

18

W niniejszym wypadku na podstawie tego wyroku należałoby uznać, że Vega International nie dokonuje „dostaw towarów”, tu paliwa w rozumieniu art. 7 ust. 8 ustawy o VAT, w odniesieniu do których można odzyskać VAT, lecz świadczy usługi finansowania na rzecz Vega Poland, które nie podlegają opodatkowaniu w Polsce, ponieważ są zwolnione z VAT na mocy art. 43 ust. 1 pkt 38 tej ustawy.

19

Jednakże sąd odsyłający stwierdza, że wyrok z dnia 6 lutego 2003 r., *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), nie został wydany na podstawie dyrektywy 2006/112, lecz dotyczy wykadni poprzednio obowiązujących przepisów szóstej dyrektywy 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. 1977, L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

20

W tych okolicznościach sąd odsyłający pywi wątpliwości dotyczące wykadni, w świetle tego wyroku, nowego przepisu zawartego w art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, który nawiązuje do transakcji takich jak udzielanie kredytów lub pośrednictwo kredytowe oraz zarządzanie kredytami przez kredytodawcę. Rodzi się zatem pytanie, czy czynności podejmowane przez Vega International w Austrii w związku z udostępnianiem i rozliczaniem kart paliwowych służących do zakupu paliwa przez spółki zależne w ramach grupy mogą zostać uznane za takie transakcje. Do wątpliwości tych dodają się ponadto rozbieżności w orzecznictwie sądów krajowych, które powoływały się na ten precedens w celu dokonania oceny charakteru transakcji zawartych w ramach udostępnienia kart paliwowych.

21

W konsekwencji sąd odsyłający uważa, że aby orzec w przedmiocie skargi kasacyjnej wniesionej przez Vega International, konieczne jest dokonanie przez sam Trybunał wykadni art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112.

22

W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i

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

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

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

23

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

24

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

25

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

26

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

27

W tym wzgl?dzie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, zdefiniowane w art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy i w art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112 poj?cie „dostawy towarów” nie odnosi si? do przeniesienia w?asno?ci w formie przewidzianej we w?a?ciwych przepisach krajowych, lecz obejmuje ka?d? transakcj? przekazania rzeczy przez stron?, która upowa?nia drug? stron? do rozporz?dzania tą rzeczą, jakby by?a ona jej w?a?cicielem (wyroki: z dnia 8 lutego 1990 r., Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C?320/88, EU:C:1990:61, pkt 7; z dnia 14 lipca 2005 r., British American Tobacco i Newman Shipping, C?435/03, EU:C:2005:464, pkt 35; z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C?255/02, EU:C:2006:121, pkt 51; z dnia 3 czerwca 2010 r., De Fruytier, C?237/09, EU:C:2010:316, pkt 24; a tak?e z dnia 18 lipca 2013 r., Evita-K, C?78/12, EU:C:2013:486, pkt 33).

Trybunał orzekł, że, jeżeli rzeczony pojęcie ma obiektywny charakter oraz jeżeli ma ono zastosowanie niezależnie od celów i wyników danych transakcji, przy czym brak jest obowiązku prowadzenia dochodzenia przez organ administracji podatkowej w celu ustalenia intencji danego podatnika lub w celu uwzględnienia intencji podmiotu gospodarczego innego niż ów podatnik działający w tym samym zakresie dostaw (wyrok z dnia 21 listopada 2013 r., *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

W niniejszym wypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że udostępnienie przez Vega International kart paliwowych spółkom zależnym, w tym Vega Poland, umożliwia tym spółkom w szczególności zaopatrzenie w paliwo na stacjach paliw. Te ostatnie wystawiają następnie bezpośrednio na rzecz Vega International faktury potwierdzające nabycie paliwa z VAT, który był przedmiotem wniosku o zwrot zdanego przez Vega International polskim organom podatkowym.

W tych okolicznościach, aby odpowiedzieć na pytanie zadane przez sąd odsyłający, należy zbadać, czy w sprawie w postępowaniu głównym spółki paliwowe faktycznie przeniosły na Vega International lub na Vega Poland uprawnienie do dysponowania paliwem jak właściciel (zob. podobnie wyrok z dnia 6 lutego 2003 r., *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, pkt 33).

W tym względzie należy przypomnieć, że w wyroku z dnia 6 lutego 2003 r., *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), Trybunał zbadał, czy w ramach umowy leasingu pojazdu samochodowego ma miejsce dostawa towarów, w danym wypadku paliwa, przez spółki paliwowe na rzecz spółki leasingowej, jeżeli leasingobiorca tankuje swój pojazd w imieniu i na rzecz tej spółki, która następnie składa do krajowych organów podatkowych wnioski o zwrot VAT odprowadzonego od tego paliwa.

W wyroku tym Trybunał uznał, iż poza sporem pozostaje okoliczność, że leasingobiorca pojazdu jest uprawniony do rozporządzania paliwem jak właściciel, gdy nabywa paliwo bezpośrednio na stacjach benzynowych, a leasingodawca nie ma prawa decydowania, w jaki sposób oraz w jakim celu paliwo ma zostać zużyte (zob. podobnie wyrok z dnia 6 lutego 2003 r., *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, pkt 34).

Ponadto zdaniem Trybunału w takim wypadku dostawy zostały zrealizowane na koszt spółki leasingowej jedynie pozornie. Po pierwsze bowiem, uiszczane na jej rzecz miesięczne płatności stanowiły jedynie zaliczki, a po drugie, rzeczywiste wykorzystanie ustalone na koniec roku obciążało leasingobiorcę pojazdu, który w konsekwencji ponosił całkowite koszty dostawy paliwa (wyrok z dnia 6 lutego 2003 r., *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, pkt 35).

Trybunał wywnioskował z tego, że porozumienie w zakresie zarzadzania paliwem podpisane między spółką leasingową a leasingobiorcą nie stanowi umowy o dostawę paliwa, lecz raczej

umow? o finansowanie jego zakupu. Zdaniem Trybuna?u spó?ka leasingowa nie nabywa bowiem paliwa w celu dokonania jego odsprzeda?y leasingobiorcy pojazdu, lecz to leasingobiorca nabywa paliwo, korzystaj?c z pe?nej swobody wyboru jego ilo?ci oraz jako?ci, jak równie? momentu zakupu. Spó?ka leasingowa w rzeczywisto?ci dzia?a wi?c jako kredytodawca wobec leasingobiorcy (wyrok z dnia 6 lutego 2003 r., Auto Lease Holland, C?185/01, EU:C:2003:73, pkt 36).

35

Zgodnie z orzecznictwem przywo?anym w pkt 24 niniejszego wyroku powy?sze rozwa?ania przedstawione przez Trybuna? w odniesieniu do art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy znajduj? zastosowanie do okoliczno?ci niniejszej sprawy w odniesieniu do wyk?adni poj?cia „dostawy towarów” w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

36

W szczególno?ci nale?y stwierdzi?, ?e w niniejszej sprawie Vega International nie dysponuje paliwem, od zakupu którego domaga si? zwrotu VAT, jak w?a?ciciel. Paliwo to jest bowiem nabywane przez Vega Poland bezpo?rednio od dostawców i wed?ug jej wy??cznego uznania. Z tego wzgl?du Vega Poland decyduje w szczególno?ci o sposobach nabycia paliwa, poniewa? mo?e wybra?, na jakiej stacji us?ugowej spo?ród dostawców wskazanych przez Vega International mo?e zatankowa? paliwo, korzystaj?c z pe?nej swobody wyboru jego ilo?ci oraz jako?ci, jak równie? momentu zakupu i sposobu wykorzystania paliwa (zob. podobnie wyrok z dnia 16 kwietnia 2015 r., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C?42/14, EU:C:2015:229, pkt 26).

37

Ponadto jest bezsporne, ?e Vega Poland ponosi tak?e ca?o?? kosztów zwi?zanych z takim tankowaniem, poniewa? Vega International refakturuje na ni? to paliwo. Nast?pnie, polska spó?ka zale?na mo?e albo skompensowa? faktury dotycz?ce wykorzystania kart paliwa z fakturami skierowanymi do spó?ki austriackiej, albo uregulowa? te faktury w terminie od jednego do trzech miesi?cy od ich otrzymania.

38

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

39

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

40

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

która nie stanowi dostawy towarów, należy uważać za „świadczenie usług”.

41

Jest więc bezsporne, że transakcja realizowana przez Vega International wobec jej polskiej spółki zależnej, polegająca na udostępnieniu kart paliwowych do celów w szczególności zaopatrzenia w paliwo pojazdów, których transport zapewnia ta ostatnia, nie stanowi „dostawy towarów” w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112. W konsekwencji stanowi ona „świadczenie usług” w rozumieniu art. 24 ust. 1 tejże dyrektywy.

42

Aby więc udzielić sądowi odsyłającemu uytecznej odpowiedzi, należy jeszcze zbadać, czy takie świadczenie usług można zakwalifikować jako usługę udzielania kredytu zwolnioną z VAT w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112.

43

W tym względzie należy przypomnieć, że transakcje zwolnione na podstawie tego przepisu są definiowane w zależności od charakteru świadczonych usług, a nie w zależności od usługodawcy lub usługobiorcy, tak że stosowanie tych zwolnień nie zależy od statusu podmiotu świadczącego te usługi (zob. podobnie wyroki: z dnia 4 maja 2006 r., *Abbey National*, C-169/04, EU:C:2006:289, pkt 66; z dnia 21 czerwca 2007 r., *Ludwig*, C-453/05, EU:C:2007:369, pkt 25).

44

Jeżeli chodzi w szczególności o wyrażenie „udzielanie kredytów i pośrednictwo kredytowe”, znajdujące się we wspomnianym przepisie, należy je interpretować szeroko, wobec czego jego zakresu nie można ograniczać wyłącznie do pożyczek i kredytów udzielanych przez instytucje bankowe i finansowe [zob. podobnie wyrok z dnia 27 października 1993 r., *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf*, C-281/91, EU:C:1993:855, pkt 13; z dnia 22 października 2015 r., *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, pkt 37; z dnia 18 października 2018 r., *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, EU:C:2018:845, pkt 35].

45

Także wykadni potwierdza cel wspólnego systemu, ustanowionego przez dyrektywę 2006/112, polegający w szczególności na zapewnieniu równego traktowania podatników (zob. w szczególności wyrok z dnia 27 października 1993 r., *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf*, C-281/91, EU:C:1993:855, pkt 14).

46

W konsekwencji wykadnia, zgodnie z którą przyznanie finansowania zakupu przez bank byłoby zwolnione z VAT, podczas gdy finansowanie tegoż zakupu przez podmiot gospodarczy niemający szczególnego statusu podmiotu sektora finansowego lub bankowego byłoby opodatkowane VAT, naruszałaby jedną z podstawowych zasad wspólnego systemu VAT, czyli równe traktowanie podatników.

47

W niniejszym przypadku, jak przypomniano w pkt 14 niniejszego wyroku, bezsporne jest, że wszystkie transakcje dokonywane za pomocą kart paliwowych udostępnionych przez Vega International jej spółkom zależnym, w tym Vega Poland, są scentralizowane przez spółkę

dominuj?c? w Austrii, która otrzymuje od dostawców paliw faktury wykazuj?ce w szczególno?ci zakup paliwa wraz z VAT. Nast?pnie, na koniec ka?dego miesi?ca, Vega International refakturuje na spó?ki zale?ne paliwo udost?pnione do celów ?wiadczenia us?ugi przewozu pojazdów, i obci?za je op?at? w wysoko?ci 2%. Wreszcie, jej spó?ki zale?ne albo mog? skompensowa? faktury dotycz?ce wykorzystania kart paliwa z fakturami skierowanymi do spó?ki austriackiej, albo uregulowa? te faktury w terminie od jednego do trzech miesi?cy od dnia ich otrzymania.

48

Tymczasem nale?y uzna?, ?e stosuj?c t? op?at? wynosz?c? 2% wobec Vega Poland, Vega International otrzymuje wynagrodzenie za us?ug? ?wiadczon? na rzecz swej polskiej spó?ki zale?nej. Vega International ?wiadczy zatem us?ug? finansow? na rzecz Vega Poland, finansuj?c z góry zakup paliwa, a zatem dzia?a w tym zakresie tak jak zwyk?a instytucja finansowa lub kredytowa.

49

W tych okoliczno?ciach nale?y stwierdzi?, ?e udost?pnienie przez Vega International kart paliwowych na rzecz Vega Poland stanowi rzeczywist? transakcj? finansow?, która jest zbli?ona, dok?adniej rzecz ujmuj?c, do przyznania kredytu w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 [zob. podobnie wyrok z dnia 18 pa?dziernika 2018 r., Volkswagen Financial Services (UK), C?153/17, EU:C:2018:845, pkt 36].

50

Wynika z tego, ?e us?ugi takie jak us?ugi ?wiadczone przez Vega International na rzecz Vega Poland mog? korzysta? ze zwolnienia przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112.

51

Bior?c pod uwag? powy?sze rozwa?ania, na zadane pytanie nale?y odpowiedzie?, i? art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w okoliczno?ciach takich jak te rozpatrywane w post?powaniu g?ównym udost?pnienie kart paliwowych przez spó?k? dominuj?c? swoim spó?kom zale?nym, umo?liwiaj?ce tym ostatnim zaopatrzenie w paliwo pojazdów, których transport zapewniaj?, mo?e zosta? uznane za us?ug? udzielenia kredytu zwolnion? z VAT w rozumieniu tego przepisu.

W przedmiocie kosztów

52

Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (ósma izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w okoliczno?ciach takich jak te rozpatrywane w post?powaniu g?ównym udost?pnienie kart paliwowych przez spó?k? dominuj?c? swoim spó?kom zale?nym, umo?liwiaj?ce tym ostatnim

zaopatrzenie w paliwo pojazdów, których transport zapewniaj?, mo?e zosta? uznane za us?ug? udzielania kredytu zwolnion? z podatku od warto?ci dodanej w rozumieniu tego przepisu.

Biltgen

Fernlund

Rossi

Wyrok og?oszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 15 maja 2019 r.

Sekretarz

A. Calot Escobar

Prezes ósmej izby

F. Biltgen

(*1) J?zyk post?powania: polski.