

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ELEANOR SHARPSTON

przedstawiona w dniu 5 marca 2015 r.(1)

Sprawa C-526/13

Fast Bunkering Klaipėda UAB

przeciwko

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Mokestinii gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Litwa)]

Podatek VAT – Zwolnienie obejmujące dostawy towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego jednostek pływających przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu – Zastosowanie do dostaw realizowanych na rzecz przedsiębiorców działających we własnym imieniu – Ostateczne przeznaczenie towarów znane i wykazane w należyty sposób na podstawie potwierdzających dowodów przedłożonych organom podatkowym przed realizacją dostawy

1. Artykuł 148 dyrektywy VAT(2) wymaga, aby państwa członkowskie zwalniały m.in. dostawy towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego jednostek pływających przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu. Spór zawisły przed Mokestinii gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisja ds. sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej, zwaną dalej „komisja ds. sporów podatkowych”)(3) dotyczy dostaw paliwa, na które faktury wystawiane są nie bezpośrednio podmiotom eksploatującym statki, ale przedsiębiorcom, mimo że ostateczne przeznaczenie paliwa jest ustalane z góry i dostarczane jest ono bezpośrednio do danych jednostek pływających. Komisja ds. sporów podatkowych zmierza do ustalenia, czy zwolnienie ma zastosowanie w takim przypadku.

Dyrektywa VAT

2. Na mocy art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT opodatkowaniu VAT podlega odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

3. Artykuł 14 ust. 1 określa tego rodzaju dostawę jako „przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak własnością”. Zgodnie z art. 14 ust. 2 lit. c) za dostawę towarów uważa się również „przekazanie towaru na podstawie umowy, zgodnie z którą przewidziana jest od zakupu lub sprzedaży”(4).

4. W rozdziale zatytułowanym „Zwolnienia związane z transportem międzynarodowym” art. 148 dyrektywy VAT stanowi w szczególności:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

a) dostawy towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego jednostek pływających przeznaczonych do żegluga na pełnym morzu [...];

[...]

c) dostaw, przebudów, napraw, konserwacji, czarterowanie oraz wynajem jednostek pływających, o których mowa w lit. a) oraz dostaw, wynajem, napraw i konserwacji sprzętu, w tym ze sprzętem rybackim, bądź czegoś z tych jednostek lub służącego ich eksploatacji;

d) świadczenie usług innych niż usługi, o których mowa w lit. c), na bezpośrednie potrzeby jednostek pływających, o których mowa w lit. a), oraz ich załadunków;

[...]”.

5. Zgodnie z art. 131 wyjątki te stosuje się na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia ich „prawidłowego i prostego stosowania” oraz „zapobiegania wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużywania”.

6. Artykuł 148 lit. a) dyrektywy VAT zastępuje dawny art. 15 ust. 4 szóstej dyrektywy(5), którego wykładni dokonał Trybunał w wyroku Velker(6), stwierdzając, że ma on zastosowanie wyłącznie do dostawy towarów na rzecz podmiotu eksploatującego statki, który wykorzystuje te towary do zaopatrzenia statków w paliwo i zaopatrzenia ogólnego, a nie dostawy tych towarów na wcześniejszym etapie obrotu. Powodem byłaby w szczególności okoliczność, że stosowanie zwolnienia na etapach poprzedzających ostateczną dostawę towarów na rzecz podmiotu eksploatującego statki wymagałoby od państwa członkowskiego ustanowienia mechanizmów kontroli i nadzoru w celu upewnienia się, że towary objęte zwolnieniem zostaną dostarczone do miejsca ostatecznego przeznaczenia.

7. Artykuł 148 lit. e), f) i g) dyrektywy VAT zawiera przepisy porównywalne do tych, odpowiednio, w lit. a), c) i d), zwalniające dostawę towarów w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego statków powietrznych używanych przez linie lotnicze zajmujące się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych. Przepisy te, lub przepisy szóstej dyrektywy przez nie zastąpione, Trybunał poddał wykładni w orzecznictwie, które może być także istotne w odniesieniu do art. 148 lit. a)(7).

Prawo litewskie

8. Artykuł 44 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX 751 (litewskiej ustawy nr IX-751 o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”) stanowi między innymi:

„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 żeglujących na pełnym morzu, przeznaczonych do przewozu pasażerów i załadunków na trasach międzynarodowych lub świadczących odpłatnie inne usługi«] [...].

[...]

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

9. Na mocy różnych przepisów regulujących ogólne zaopatrywanie statków i statków powietrznych oraz zaopatrywanie ich w paliwo ustanawia się szereg surowych wymogów administracyjnych, które dotyczą, między innymi, pełnej identyfikowalności wszystkich dostaw paliwa na statki, w szczególności ze składow celnych, pod kontrolą i nadzorem organów celnych.

Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytania prejudycjalne

10. Fast Bunkering Klaipėda UAB (zwana dalej „FBK”) jest spółką zarejestrowaną do celów podatku VAT na Litwie. Weszła ona w spór z właściwymi organami podatkowymi, mający za przedmiot dostawy paliwa zrealizowane w latach 2008–2011 na statki przeznaczone do żeglugi na pełnym morzu.

11. Paliwo pochodziło spoza Unii Europejskiej i było składowane na Litwie w ramach procedury składu celnego, tak aby na tym etapie nie doszło do opodatkowania podatkiem VAT należnym z tytułu przywozu. FBK otrzymywała zamówienia na dostawę paliwa na określone statki przeznaczone do żeglugi na pełnym morzu. Paliwo to spółka sprzedawała FOB Kraję i samodzielnie dostarczała do zbiorników paliwowych tych statków w ramach procedury ponownego wywozu.

12. Zamówienia nie były jednak składane bezpośrednio przez właścicieli statków lub podmioty je eksploatujące, lecz przez pośredników mających siedzibę w różnych państwach członkowskich. Podobnie, FBK wystawiała faktury z tytułu sprzedaży pośrednikom, a nie właścicielom czy podmiotom eksploatującym statki. Pośrednicy działali we własnym imieniu zarówno wobec FBK, jak i właścicieli oraz podmiotów eksploatujących statki – kupując od tego pierwszego i sprzedając drugiemu z wymienionych – ale nigdy osobiście nie realizowali jakichkolwiek dostaw jakiegokolwiek paliwa. Na podstawie art. 44 ust. 1 ustawy o podatku VAT FBK zastosowała zerową stawkę na fakturach wystawianych pośrednikom.

13. Opierając się zasadniczo na wyrokach Trybunału w sprawach Velker i Elmeka organy podatkowe stanęły na stanowisku, że rozpatrywane dostawy, dokonywane na rzecz pośredników, były „realizowane na wcześniejszym etapie obrotu”, a zatem nie mogły być zwolnione z podatku VAT.

14. Spór zawisły jest obecnie przed komisją ds. sporów podatkowych, która wyraża pewne wątpliwości co do możliwości zastosowania toku rozumowania przedstawionego w wyrokach Velker i Elmeka do sytuacji, w której FBK dostarczała w istocie paliwo bezpośrednio na rozpatrywane statki, przy czym faktycznie ustanowione były mechanizmy kontroli wystarczające, aby z całą pewnością wykazać jego ostateczne przeznaczenie. Komisja ds. sporów podatkowych zauważa także, że w wyroku A(8) Trybunał wyrażnie przyjął mniej restrykcyjne podejście w odniesieniu do dostaw statków powietrznych i przedstawił pogląd, zgodnie z którym wymóg, aby planowane przeznaczenie statku powietrznego było znane i prawidłowo wykazane od chwili, w której dochodzi do nabycia statku powietrznego, oraz od późniejszego sprawdzenia rzeczywistego charakteru wykorzystania rzeczoności statku powietrznego nie wydaje się w stanie tworzyć przeszkód, których nie można by było pogodzić z prawidłowym i prostym stosowaniem zwolnienia.

15. Komisja ds. sporów podatkowych przedstawia zatem następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 148 lit. a) [dyrektywy VAT] 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 egługi 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?”.

16. Uwagi na piśmie przedstawili FBK, rządy włoski i litewski oraz Komisja Europejska. Na rozprawie, która miała miejsce w dniu 4 grudnia 2014 r., FBK, rząd litewski i Komisja przedstawili swoje stanowiska ustnie.

Ocena

Uwagi wstępne

Co do faktów

17. Wydaje mi się istotne, aby orzeczenie Trybunału w przedmiocie wykładni art. 148 lit. a) dyrektywy VAT uwzględnić o szczególne okoliczności faktyczne rozpatrywane w postępowaniu głównym. Opis stanu faktycznego przedstawiony w postanowieniu odsyłającym został uzupełniony przez FBK w uwagach na piśmie, a także podczas rozprawy. Rząd litewski i Komisja także odnieśli się do tych faktów. Mimo to nie udało się ustalić szczegółów transakcji i niuansów dotyczących relacji pomiędzy pośrednikami a właścicielami rozpatrywanych statków lub podmiotami je eksploatującymi. Niemniej jednak nie uważam, aby brak tych informacji uniemożliwia Trybunałowi udzielenie odpowiedzi na przedłożone pytanie prejudycjalne.

18. W każdym razie wszystkie strony, które stawiły się na rozprawie, zgodziły się co do tego, że sposób przeprowadzenia poszczególnych transakcji w niniejszej sprawie stanowi odzwierciedlenie zwyczajowej praktyki międzynarodowej. Orzeczenie Trybunału może mieć zatem istotne znaczenie nie tylko w kontekście postępowania głównego, lecz także w odniesieniu do wszystkich sytuacji, w których taka praktyka stosuje się w ramach Unii. Możliwe jednak, że praktyka ta nie jest powszechna lub że pewne jej aspekty różnią się w poszczególnych portach w państwach członkowskich, a więc może okazać się, że właściwe rozwiązanie w niniejszej sprawie nie zawsze sprawdza się w innych przypadkach.

19. Z uwagi na powyższe w dalszej części przedstawię te aspekty niniejszej sprawy, które moim zdaniem są najistotniejsze. Żaden z nich nie wydaje mi się sporny.

20. FBK dokonuje zakupu paliwa spoza Unii Europejskiej i składowuje je w ramach procedury składowania celnego, zgodnie z którą zawieszają się opodatkowanie podatkiem VAT należnym z tytułu przywozu do momentu dopuszczenia paliwa do swobodnego obrotu w UE.

21. W razie potrzeby zaopatrzenia statku w paliwo, podmiot go eksploatujący kontaktuje się z pośrednikiem, wskazując statek, (przybliżoną) ilość potrzebnego paliwa oraz port (lub te porty), w którym statek będzie przycumowany i możliwe będzie zaopatrzenie go w paliwo. Wówczas pośrednik wybiera dostawcę (w tym przypadku FBK) i składa zamówienie na paliwo, które ma zostać dostarczone na pokład statku.

22. Takie procedury uzasadniają zarówno konieczność uproszczenia procesu, jak i

zabezpieczenia interesów obu stron. Podmioty eksploatujące statek mogą nie mieć kontaktów z dostawcami w każdym porcie. Dostawcy mogą mieć obawy przed realizacją dostaw na rzecz podmiotu eksploatującego statek, jeżeli nie są przekonani co do jego wiarygodności. Wyszczególnieni pośrednicy, utrzymujący regularne kontakty z obiema stronami, którzy w związku z tym są w stanie zobowiązać się do zapłaty dostawcy, gdy są przekonani o wypłacalności podmiotu eksploatującego statek, świadczą użyteczną usługę polegającą na centralizacji transakcji i przejściu odpowiedzialności za kwestie finansowe.

23. W zamówieniu składanym przez pośrednika określa się zarówno jako, jak i ilość paliwa, które ma zostać dostarczone na konkretny statek, jednak ilość paliwa faktycznie dostarczonego może się różnić (o maksymalnie 10%, według FBK), w zależności od poziomu w zbiornikach danego statku w momencie dostawy, warunków meteorologicznych oraz ewentualnie od innych parametrów.

24. FBK dostarcza zamówione paliwo do zbiorników danego statku, wyprowadzając je ze składu celnego poprzez dopełnienie niezbędnych procedur ponownego wywozu. Dopiero po zrealizowaniu dostawy paliwa FBK ma możliwość wystawienia faktury pośrednikowi, który jest wyłącznym partnerem umowy sprzedaży, za ilość faktycznie dostarczoną. Przyjmując, że sprzedaż podlega zwolnieniu zgodnie z litewskimi przepisami wykonawczymi do art. 148 lit. a), FBK na swoich fakturach nie nalicza podatku VAT z tytułu dostaw rozpatrywanych w postępowaniu głównym.

25. Pośrednik wystawia faktury na paliwo podmiotowi eksploatującemu statek(9). To w odniesieniu do tego aspektu – który, rzecz jasna, nie dotyczy FBK – Trybunał dysponuje najmniejszą ilością informacji. Pomiędzy różnymi pośrednikami i podmiotami eksploatującymi statek może istnieć szereg różnych uzgodnień. Jednak jasne jest, że po zakupie paliwa od FBK pośrednik musi następnie sprzedać je podmiotowi eksploatującemu statek i chciałby czerpać zysk z takiego układu. W tym celu mógłby na przykład zwyczajnie sprzedawać paliwo po wyższej cenie lub po tej samej cenie, naliczając jednak osobną opłatę z tytułu świadczonych przez siebie usług administracyjnych, handlowych i finansowych. Nie można zatem założyć, nie mając bardziej szczegółowych informacji, że pośrednicy działają zawsze w określony sposób. Jednak w odniesieniu do transakcji rozpatrywanych w postępowaniu głównym bezsporny wydaje się fakt, że działali oni we własnym imieniu, dokonując zakupu paliwa od FBK i sprzedając je podmiotowi eksploatującemu statek, a nie po prostu w charakterze agenta tego ostatniego lub pośrednika pomiędzy obiema stronami.

26. Na tych ustaleniach faktycznych opiera się będzie moja analiza.

Co do orzecznictwa

27. Pierwszym i – jak się wydaje – najbardziej porównywalnym z wyroków Trybunału w tej dziedzinie jest wyrok Velker, który dotyczy sprawy mającej za przedmiot wykąadni art. 15 ust. 4 szóstej dyrektywy, obecnie art. 148 lit. a) dyrektywy VAT. Okoliczności faktyczne w tej sprawie były co do istoty następujące.

28. Spółka Forsythe zakupiła od spółki Velker dwie partie oleju bunkrowego, z przeznaczeniem do zastosowania na statkach przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu; Velker uprzednio zakupiła obie partie od spółki Verhoeven; z kolei Verhoeven zakupiła jedną z rzeczonych partii od spółki Olie Verwerking Amsterdam (zwanej dalej „OVA”). W momencie sprzedaży przez Velker na rzecz Forsythe partie znajdowały się nadal w posiadaniu, odpowiednio, Verhoeven i OVA. W następstwie sprzedaży przez Velker na rzecz Forsythe partie zostały dostarczone do Forsythe przez Verhoeven i OVA.

29. W ramach tego ?a?cucha transakcji OVA nie naliczy?a podatku VAT z tytu?u sprzeda?y na rzecz Verhoeven, Verhoeven nie naliczy?a podatku VAT z tytu?u sprzeda?y na rzecz Velker, a Velker nie naliczy?a podatku VAT z tytu?u sprzeda?y na rzecz Forsythe. Kwestia sporna w post?powaniu g?ównym dotyczy?a tego, czy je?eli sprzeda? dokonana przez Velker na rzecz Forsythe by?a prawid?owo zwolniona z podatku VAT zgodnie z ówczesnym art. 15 ust. 4 szóstej dyrektywy, to wcze?niejsze transakcje sprzeda?y zrealizowane przez OVA na rzecz Verhoeven oraz przez Verhoeven na rzecz Velker tak?e kwalifikowa?y si? do tego zwolnienia(10).

30. Trybuna? zauwa?y?, ?e zwolnienie, o którym mowa w tym przepisie nale?y podda? ?cis?ej wy?adni oraz ?e ma ono zastosowanie do zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego jednostek p?ywaj?cych przeznaczonych do ?eglugi na pe?nym morzu, bowiem by?y to czynno?ci równoznaczne z wywozem. W zwi?zku z tym, podobnie jak obowi?zkowe zwolnienie wywozów „stosuje si? wy??cznie do ko?cowej dostawy towarów wywo?onych przez sprzedawc? lub na jego rachunek, tak zwolnienie przewidziane w art. 15 ust. 4 stosuje si? wy??cznie do dostawy towarów na rzecz podmiotu eksploatuj?cego statki, który wykorzystuje te towary do zaopatrzenia [w paliwo i ogólnego zaopatrzenia] statków, a zatem nie mo?e ono obejmowa? dostaw tych towarów na wcze?niejszym etapie obrotu”. Trybuna? wyja?ni? nast?pnie, w odpowiedzi na twierdzenie, ?e obj?cie zwolnieniem wszystkich etapów obrotu w ramach procedury dostawy umo?liwi?oby uproszczenie procedur administracyjnych, ?e, przeciwnie, wymaga?oby od pa?stw cz?onkowskich ustanowienia uci??liwych systemów nadzoru i kontroli, które by?yby trudne do pogodzenia z celem polegaj?cym na „zapewnieniu w?a?ciwego [prawid?owego] i prostego zastosowania” zwolnienia(11).

31. Rozwa?ania te znalaz?y potwierdzenie w wyroku Elmeka, w odniesieniu do us?ug w zakresie frachtu paliwa ?eglugowego dostarczanego nie bezpo?rednio podmiotom eksploatuj?cym statki przeznaczone do ?eglugi na pe?nym morzu, ale spó?ce ?wiadcz?cej us?ugi bunkrowania, która realizowa?a dostawy na rzecz tych podmiotów eksploatuj?cych statki. W tych okoliczno?ciach tak?e wy?tek okre?lony w ówczesnym art. 15 ust. 8 szóstej dyrektywy nie móg? mie? zastosowania(12).

32. Jednak?e w wyroku A nie zastosowano podobnego podej?cia. Sprawa dotyczy?a tu dostawy statku powietrznego, nie bezpo?rednio na rzecz linii lotniczych „zajmuj?cych si? g?ównie odp?atnym przewozem na trasach mi?dzynarodowych”(13), ale na rzecz spó?ki wynajmuj?cej statek powietrzny liniom lotniczym. Trybuna? uzna?, ?e niezastosowanie zwolnienia w takich okoliczno?ciach mog?oby stanowi? zagro?enie dla zasady neutralno?ci podatkowej. Dokona? rozró?nienia pomi?dzy t? sytuacj? a okoliczno?ciami w sprawach Velker i Elmeka na tej podstawie, ?e „[w] rzeczywisto?ci bowiem uzale?nienie w podobnych przypadkach zwolnienia od okoliczno?ci, aby rzeczone przeznaczenie by?o znane i prawid?owo wykazane od chwili, w której dochodzi do nabycia statku powietrznego, oraz od pó?niejszego sprawdzenia rzeczywistego charakteru wykorzystania rzeczonego statku powietrznego przez takie przedsi?biorstwo nie wydaje si? w stanie – z uwagi na rodzaj omawianego tu towaru, a tak?e w szczególno?ci z uwagi na mechanizmy rejestracji i zezwole?, od jakich uzale?nione jest jego wykorzystywanie – tworzy? dla pa?stw i zainteresowanych podmiotów przeszkód, których nie mo?na by by?o pogodzi? z prawid?owym i prostym stosowaniem zwolnienia ustanowionego przez szóst? dyrektyw?”(14).

33. Kolejny aspekt w orzecznictwie Trybuna?u, który uwa?am za istotny dotyczy poj?cia „przeniesienia prawa do rozporz?dzania rzecz? jak w?a?ciciel”, którym jest „dostawa towarów” dla celów dyrektywy VAT. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem poj?cie to „nie odnosi si? do przeniesienia w?a?no?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 t? rzecz?, jakby by?a ona jej w?a?cicielem”; oraz, co do zasady, „zadaniem

s?dów krajowych jest ustali? w ka?dym przypadku, w ?wietle okoliczno?ci faktycznych sprawy, czy strona naby?a prawo do rozporz?dzania rzecz? jak w?a?ciciel”(15).

34. W wyroku Auto Lease Holland Trybuna? dokona? w?asnych ustale? na podstawie bezspornych faktów. Sprawa ta dotyczy?a umowy leasingu pojazdu, na mocy której leasingobiorca móg? tak?e dokonywa? zakupu paliwa w imieniu i na koszt leasingodawcy (Auto Lease) za pomoc? kredytowej karty paliwowej wystawionej na leasingodawc? i obci??aj?cej rachunek leasingodawcy, przy czym leasingobiorca p?aci? co miesi?c zaliczk? w postaci jednej dwunastej prawdopodobnych rocznych kosztów, z rozliczeniem na koniec roku wed?ug faktycznego zu?ycia, uiszczaj?c tak?e dodatkow? op?at? z tytu?u zarz?dzania paliwem. Trybuna? uzna?, ?e dla celów podatku VAT nie mia?a miejsca dostawa paliwa przez leasingodawc? na rzecz leasingobiorcy. Trybuna? stwierdzi?: „[...] konieczne jest ustalenie, na czyj? rzecz, leasingodawcy czy leasingobiorcy, spó?ki paliwowe przenosi?y [...] prawo do faktycznego rozporz?dzania paliwem jak w?a?ciciel. [...] Bezsporne jest, ?e leasingobiorca jest uprawniony do rozporz?dzania paliwem, jakby by? w?a?cicielem tej rzeczy. Otrzymuje on paliwo bezpo?rednio na stacjach paliw, a Auto Lease nie ma prawa w ?adnym momencie decydowa? o tym, w jaki sposób i w jakim celu paliwo ma by? wykorzystane. [...] Argument, zgodnie z którym paliwo dostarczane jest Auto Lease, poniewa? leasingobiorca dokonuje zakupu w imieniu i na koszt tej spó?ki, która pokrywa koszt tej rzeczy, jest nie do przyj?cia. [...] [D]ostawy realizowane by?y na koszt Auto Lease tylko pozornie. [...] Faktyczne zu?ycie, ustalone na koniec roku, stanowi zobowi?zanie finansowe leasingobiorcy, który w efekcie ponosi w ca?o?ci koszty dostawy paliwa. [...] Odpowiednio, umowa zarz?dzania paliwem nie jest umow? na dostaw? paliwa, ale raczej umow? w sprawie finansowania zakupu tego paliwa. Auto Lease nie dokonuje zakupu paliwa, aby nast?pnie odsprzeda? je leasingobiorcy; leasingobiorca kupuje paliwo, dysponuj?c swobod? wyboru w odniesieniu do jako?ci, ilo?ci oraz momentu zakupu. W rzeczywisto?ci Auto Lease dzia?a wzgl?dem leasingobiorcy w charakterze podmiotu udzielaj?cego kredytu”(16).

35. Wydaje mi si?, ?e ten wyrok stanowi u?yteczny punkt odniesienia do dyskusji na temat okoliczno?ci w niniejszej sprawie, w porównaniu z tymi w sprawie Velker.

Wyk?adnia art. 148 lit. a) dyrektywy VAT w ?wietle post?powania g?ównego i orzecznictwa Trybuna?u

36. W sprawie w post?powaniu g?ównym mo?na dostrzec pewne analogie ze spraw? Velker. W obu przypadkach paliwo by?o fizycznie dostarczane przez pierwotnego w?a?ciciela podmiotowi eksploatuj?cemu statek, podczas gdy prawny tytu? w?asno?ci przekazywany by? przez przynajmniej jedn? osob? trzeci?.

37. Nie jestem jednak przekonana co do tego, czy takie analogie musz? koniecznie oznacza? identyczne traktowanie do celów podatku VAT w obu sytuacjach. Ponadto mi?dzy tymi sprawami mo?na wskaza? pewne ró?nice.

38. W szczegó?no?ci wydaje mi si? istotne, ?e w sprawie Velker prawny tytu? w?asno?ci paliwa przekazywany by? kilkakrotnie przed dostaw? na rzecz podmiotu eksploatuj?cego dane statki, podczas gdy w niniejszej sprawie w post?powaniu g?ównym wydaje si? prawdopodobne, ?e prawny tytu? w?asno?ci móg? by? przenoszony tylko po zrealizowaniu dostawy paliwa, poniewa? jedynie wówczas mo?liwe by?o okre?lenie dostarczonej ilo?ci oraz wystawienie faktury(17).

39. Maj?c to na uwadze, wydaje si? konieczne, aby rozwa?y?, na jakim etapie przenoszone jest „prawo do rozporz?dzania [paliwem] jak w?a?ciciel”, poniewa?, jak wyra?nie wynika z orzecznictwa, etap ten – decyduj?cy z punktu widzenia traktowania do celów podatku VAT – nie musi koniecznie zbiega? si? z przeniesieniem prawnego tytu?u w?asno?ci.

40. Moim zdaniem komisja ds. sporów podatkowych będzie musiała dokonać ustalenia niebudzących wątpliwości okoliczności faktycznych, wykraczających poza te przedstawione Trybunałowi, zanim możliwe będzie ostateczne rozstrzygnięcie.

41. Jeżeli, zgodnie z poszczególnymi umowami regulującymi transakcje oraz przepisami prawa mającymi zastosowanie do tych umów (kwestie, które mogą różnić się w zależności od transakcji i które mogą być trudne do ustalenia), strony (niebędące podmiotami eksploatującymi dane statki), na rzecz których i pomiędzy którymi przekazany został prawny tytuł własności paliwa stały się lub pozostały, w świetle prawa i de facto, uprawnione do rzeczywistego rozporządzania tym paliwem jak właściciele po tym, jak paliwo to zostało już dostarczone do zbiorników statków, wówczas sytuacja, z punktu widzenia podatku VAT, jest całkowicie porównywalna z tą w sprawie Velker(18). Jeżeli tak jest, okoliczności, w sprawie Velker, że paliwo pozostało w posiadaniu strony niebędącej podmiotem eksploatującym statki, podczas gdy w niniejszej sprawie zostało już przekazane do zbiorników statków, być może w moim przekonaniu nieistotna.

42. Należy jednak gruntownie rozważyć kwestię tego, który podmiot (lub podmioty) faktycznie uprawniony jest do rozporządzania paliwem w taki sam sposób jak właściciel. Po dostawie paliwa do zbiorników statku przeznaczonego do reługi na pełnym morzu niezwykle trudno wyobrazić sobie inny sposób „rozporządzania” nim niż zużycie przez dany statek (a zatem przez podmiot go eksploatujący) w celu spełnienia wymogów w zakresie zapotrzebowania na energię. Jakikolwiek alternatywne faktyczne rozporządzenie przez prawnego właściciela paliwa, niebędącego podmiotem eksploatującym statek, prawdopodobnie wymagałoby niepraktycznej ingerencji fizycznej(19). W praktyce nie jest prawdopodobne, że paliwo zostanie wykorzystane w innym celu niż na potrzeby tego statku, przy czym nieprawdopodobna wydaje się okoliczność, że pośrednik, w czasie gdy dysponuje prawnym tytułem własności, chciałby przyjąć obowiązki związane z tytułem własności (w formie, przykładowo, kosztów skądowania i ubezpieczenia), aby mieć możliwość rozporządzania paliwem w inny sposób. Z kolei w wyroku Velker widać wyraźnie, że do momentu sprzedaży na rzecz Forsythe Velker był w stanie, w świetle prawa i de facto, rozporządzać paliwem znajdującym się w posiadaniu Verhoeven i OVA na rzecz jakiegokolwiek innego podmiotu, z którym spółka chciałaby zawrzeć umowę.

43. W tych okolicznościach, rozpatrując kwestię „przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel” określonego w art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, najbardziej trafna wydaje się następująca analiza.

44. Do momentu zakończenia wszystkich etapów sprzedaży, z zastrzeżeniem rzeczywistych warunków umowy, dostawca (w niniejszej sprawie, kolejno, FBK i pośrednik lub pośrednicy) dysponuje prawnym tytułem własności oraz, rzecz jasna, ma prawo żądać zapłaty za paliwo (w tym prawdopodobnie, w zależności od okoliczności i mających zastosowanie przepisów prawa, zastawu morskiego)(20). Jednakże od momentu dostawy do zbiorników statku podmiot go eksploatujący ma w rzeczywistości możliwość rozporządzania paliwem jak właściciel i to w tym momencie, do celów podatku VAT, ma miejsce dostawa towarów podlegających opodatkowaniu lub zwolnieniu, w zależności od okoliczności.

45. Okoliczności, że dostawa wiążąca się z przynajmniej dwukrotnym przekazaniem prawnego tytułu własności pozostaje bez wpływu na obowiązek podatkowy lub zwolnienie. Istotne jest, że zachodzi pojedyncze „przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel” w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, zgodnie z jego wykładnią w orzecznictwie, oraz że tego rodzaju przeniesienie stanowi pojedynczą dostawę towarów. Taki pogląd nie jest niezgodny z celami art. 148. W tym kontekście „prawo do rozporządzania” rzeczą należy interpretować jako odnoszące się do uprawnienia danej osoby w zakresie użytkowania, zużywania tej rzeczy lub korzystania z niej w inny sposób, niezależnie od tego, czy uprawnienie to podlega dalszym zobowiązaniom

umownym, w szczególności obowiązki zapłaty za tę rzecz.

46. Takie podejście wydaje mi się nie tylko zgodne z przepisami dyrektywy VAT, w świetle ich wykładni w orzecznictwie (jest zgodne z definicją „przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel” w linii orzeczniczej w sprawie Safe i nie stoi w sprzeczności, z uwagi na odmienne okoliczności faktyczne, z orzecznictwem w sprawie Velker), lecz także sprzyjać „prawidłowemu i prostemu stosowaniu” zwolnienia, które (mimo że formalnie odnosi się do warunków określanych przez państwa członkowskie, a nie tych określonych w samej dyrektywie) stanowi jeden z celów art. 131 dyrektywy VAT. Jak wskazała FBK, proces opodatkowywania podatników mających siedzibę w innych państwach członkowskich podatkiem VAT, a następnie jego zwrot na rzecz tych podatników jest śmudny i bezcelowy w sytuacji, gdy paliwo zostało dostarczone do zbiorników statków przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu i nie może być w praktyce wykorzystane w inny sposób niż ten, dla którego przewidziano zwolnienie. Rozważania te są ponadto zgodne ze stanowiskiem Trybunału w wyroku A; w wyroku Auto Lease Holland Trybunał skłania się ku podobnym wnioskowi, chociaż okoliczności sprawy nie były tożsame.

47. Inne uwagi, przemawiające za przyjęciem odmiennego stanowiska, przedstawione zostały jednak przez rząd litewski i Komisję i konieczne wydaje się zbadanie ich w czułości, w jakiej wydają się istotne.

Uwagi przedstawione na poparcie innej analizy

48. Po pierwsze, rząd litewski i Komisja podnoszą, że w świetle jednolitego orzecznictwa zasada neutralności podatkowej nie dopuszcza, aby uczestnicy obrotu dokonujący transakcji tego samego rodzaju byli w zakresie poboru podatku VAT traktowani odmiennie, oraz że, w związku z tym, rzeczne zwolnienia powinny być interpretowane w sposób ścisły, bowiem stanowi one odstępstwo od zasady ogólnej, zgodnie z którą podatek VAT jest pobierany od każdej odpłatnej dostawy towarów i świadczenia usług wykonywanych przez podatnika; wymóg ten nie oznacza jednak, że pojęcia użyte w celu określenia rzeczonych zwolnień powinny być interpretowane w sposób, który czyniłby to zwolnienie bezskutecznym⁽²¹⁾. A zatem, zgodnie z takim stanowiskiem, art. 148 lit. a) dyrektywy VAT należy poddać ścisłej wykładni, jako odnoszący się wyłączenie do ostatniej transakcji w ramach całego łańcucha – która, jak wskazuje zarówno Komisja, jak i rząd litewski, stanowi etap „wywozu” paliwa.

49. Nie uważam, że istnieje jakakolwiek rzeczywista niespójność pomiędzy takim stanowiskiem a analizą zaproponowaną przeze mnie powyżej.

50. W przypadku gdy, tak jak w sprawie Velker, mają miejsce następujące po sobie dostawy, przy czym całkowicie w gestii kolejnych posiadaczy prawnego tytułu własności leży rozporządzenie paliwem w ramach swoich uprawnień w tym zakresie, zarówno pod względem prawnym, jak i fizycznym, *zanim* nastąpi etap transakcji równoznaczny z wywozem⁽²²⁾, zgadzam się całkowicie, że zgodnie ze ścisłością – i faktycznie jakkolwiek racjonalną – wykładnią, jedynie na tym etapie zwolnienie określone w art. 148 lit. a) dyrektywy VAT może mieć zastosowanie. Z kolei w przypadku, gdy uprawnienie w zakresie faktycznego rozporządzania paliwem jak właściciel lub w taki sam sposób, jak właściciel przenoszone jest tylko raz, na etapie obrotu równoznacznym z wywozem, i w przypadku gdy jakkolwiek pośrednia lub kolejna czynność prawna w rzeczywistości stanowi jedynie przeniesienie żądania zapłaty względem podmiotu eksploatującego statek, wykładnia, zgodnie z którą dostawa paliwa obejmuje także takie pośrednie lub kolejne czynności prawne jest, w rzeczywistości, nie mniej ścisła. Wykładnia taka nie narusza także zasady neutralności podatkowej, ponieważ pośrednicy pomiędzy, w niniejszej sprawie, FBK a podmiotem eksploatującym statek, nie są zaangażowani w transakcje tego samego rodzaju co OVA lub Verhoeven w sprawie Velker. Te ostatnie realizowały transakcje sprzedaży na rynku, gdy ostateczne przeznaczenie paliwa nie zostało jeszcze określone i mogło

by? odmienne; pierwsze z wymienionych podmiotów s? zaangażowane w transakcj? dotycz?c? udziału w paliwie, którego ostateczne przeznaczenie zosta?o ju? ustalone.

51. Po drugie, rz?d litewski czyni odniesienie do wytycznych Komitetu ds. VAT z dnia 1 lipca 2011 r., w których komitet „niemal jednog?o?nie” przyznaje, ?e zwolnienie przewidziane w art. 148 lit. c) dyrektywy VAT powinno mie? zastosowanie wy?zcznie do us?ug naprawy ?wiadczonych bezpo?rednio na rzecz podmiotu eksploatuj?cego statek i nie mo?e obejmowa? jakichkolwiek us?ug powi?zanych, ?wiadczonych na wcze?niejszym etapie obrotu, w szczególno?ci przez podwykonawców(23). Podczas rozprawy rz?d ten przywo?a? tak?e wytyczne z posiedzenia w dniach 24–25 lutego 2014 r., gdzie, w nast?pstwie wyroku A, Komitet ds. VAT ponownie „niemal jednog?o?nie” przyzna?, mi?dzy innymi, ?e to samo zwolnienie w ?adnym wypadku nie mo?e by? stosowane do dostaw realizowanych na wcze?niejszym etapie obrotu ni? dostawa na rzecz podatnika nabywaj?cego statek w celu jego natychmiastowego wynaj?cia(24).

52. Nale?y mie? na wzgl?dzie, ?e te wytyczne to „jedynie pogl?dy wyra?one przez komitet konsultacyjny. Nie stanowi? one oficjalnej wyk?adni prawa Unii i mog? nie mie? akceptacji Komisji Europejskiej. Nie s? one wi???ce ani dla Komisji Europejskiej, ani dla pa?stw cz?onkowskich, które dysponuj? swobod? uznania w kwestii ewentualnego niezastosowania ich”. Powielanie tych wytycznych jest bowiem mo?liwe „pod warunkiem uwzgl?dnienia tego zastrze?enia”(25).

53. Jednak?e nawet gdyby uwzgl?dni? wytyczne, dwa aspekty wydaj? mi si? istotne. Pierwsze wytyczne odnosz? si? wyra?nie do ?wiadczenia, w szczególno?ci, us?ug naprawy przez podwykonawców, a nie dostawy towarów (w tym przypadku paliwa). W drugich wytycznych stwierdzono ponadto, ?e w przypadku gdy towary s?u???ce zaopatrzeniu w paliwo i zaopatrzeniu ogólnemu dostarczane s? bezpo?rednio na rzecz podatnika, który wykorzystuje statek do prowadzenia dzia?alno?ci handlowej na pe?nym morzu, zwolnienie przewidziane w art. 148 lit. a) dyrektywy VAT ma zastosowanie, niezale?nie od jakiegokolwiek wspólnego u?ytkowania statku z innymi podmiotami, które nie wykorzystuj? go wy?zcznie do celów prowadzenia dzia?alno?ci handlowej(26). Chocia? punkt ten odnosi si? w szczególno?ci do wspólnego u?ytkowania, a nie umiejscowienia transakcji na konkretnym etapie obrotu, odniesienie do towarów „dostarczanych bezpo?rednio na rzecz podatnika, który wykorzystuje statek do prowadzenia dzia?alno?ci handlowej na pe?nym morzu” wydaje mi si? wskazywa? na za?o?enie, ?e jest to *bezpo?rednia dostawa na rzecz podmiotu eksploatuj?cego statek*, która wywo?uje zastosowanie zwolnienia przewidzianego w art. 148 lit. a).

54. Z uwagi na powy?sze uwa?am, ?e ?aden z elementów wytycznych Komitetu ds. VAT nie podwa?a wniosków, jakie przedstawi?am w pkt 44 powy?ej.

55. Po trzecie, na podstawie art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT(27), rozpatrywanego w ?wietle, w szczególno?ci, art. 28(28) i art. 311 ust. 1 pkt 5(29) tej dyrektywy oraz orzecznictwa Trybuna?u(30), Komisja wyci?ga wnioski, i? nale?y przyj??, ?e po?rednicy w niniejszej sprawie w pierwszej kolejno?ci dokonali zakupu spornego paliwa, a nast?pnie dostarczyli je podmiotowi eksploatuj?cemu statek, w ramach dwóch odr?bnych transakcji, z których jedynie ostatnia kwalifikuje si? do zwolnienia przewidzianego w art. 148 lit. a).

56. O ile jestem w stanie zrozumie? tok rozumowania, na którym opiera si? takie stanowisko, uwa?am, ?e w du?ej mierze zaj??am si? jego analiz? w mojej wyk?adni art. 148 lit. a) dyrektywy VAT. Wyk?adnia ta opiera si? na konieczno?ci ustalenia, ile razy mia?o miejsce „przeniesienie prawa do rozporz?dzania rzecz? jak w?a?ciciel” do celów podatku VAT, przy czym liczba ta, w zale?no?ci od okoliczno?ci, mo?e, ale nie musi, odpowiada? liczbie przypadków przeniesienia prawnego tytu?u w?asno?ci tej rzeczy. Okoliczno?ci sprawy w post?powaniu g?ównym, gdzie paliwo dostarczane jest bezpo?rednio do zbiorników statków przeznaczonych do ?eglugi na pe?nym morzu i rozporz?dzanie nim jest nast?pnie mo?liwe (z zastrze?eniem weryfikacji przez

sąd krajowy) wyłączenie przez podmiot eksploatujący ten statek, są niekoniecznie porównywalne z sytuacją, w której świadczy się usługi z udziałem pośrednika lub pośrednika w zakresie sprzedaży towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków.

57. Pragnę jednak raz jeszcze podkreślić, że stosując art. 148 lit. a) dyrektywy VAT zgodnie z proponowaną przeze mnie wykładnią, sąd krajowy musi dokonać dokładnego ustalenia faktycznych okoliczności, w jakich doszło do rozpatrywanych transakcji oraz że nie zawsze jest tak, iż wszystkie transakcje związane z dostawą paliwa z udziałem przynajmniej jednego pośrednika powinny być zwolnione z podatku VAT na gruncie tego przepisu.

Wnioski

58. W świetle powyższych rozważań uważam, że Trybunał powinien udzielić następującej odpowiedzi na pytanie przedstawione przez Mokestinis komisiją prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės:

„W przypadku gdy, na warunkach określonych w art. 148 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej stwierdza się, że sprzedawcy dostarcza towary w celu zaopatrzenia w paliwo i zaopatrzenia ogólnego jednostki pływającej a) bezpośrednio podmiotowi eksploatującemu statek w taki sposób, że b) ten ostatni bezzwłocznie i bezwarunkowo nabywa, a sprzedawcy jednocześnie nie traci, prawo do rozporządzania tymi towarami jak właściciel i c) żadna inna osoba nie nabywa ani nie traci takiego prawa odnoszącego się do tych towarów, wówczas transakcja, w ramach której sprzedawcy dokonuje przeniesienia tego prawa, transakcja, w ramach której podmiot eksploatujący statek nabywa to prawo oraz wszelkie transakcje pośrednie, w ramach których osoby trzecie mogą nabyć lub dokonać przeniesienia praw, które nie obejmują prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, podlegają zwolnieniu z podatku VAT.

W innych okolicznościach jedynie transakcja, w ramach której podmiot eksploatujący statek nabywa prawo do rozporządzania towarami jak właściciel podlega zwolnieniu z podatku VAT na gruncie tego przepisu.

We wszystkich przypadkach do właściwego sądu krajowego należy ustalenie, w świetle istotnych okoliczności faktycznych, kto nabywa, i na którym etapie, prawo do faktycznego rozporządzania towarami jak właściciel, a takie ustalenie nie jest uzależnione wyłącznie od przeniesienia prawnego tytułu własności zgodnie z obowiązującymi przepisami”.

1 – Język oryginału: angielski.

2 – Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

3 – Trybunał uznaje, że komisja ds. sporów podatkowych jest sądem w rozumieniu art. 267 TFUE; zob. wyrok Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 34–40.

4 – Zobacz ponadto pkt 55 i nast. poniżej.

5 – Szósta dyrektywa 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).

6 – Wyrok *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262 (zwany dalej „wyrokiem Velker”), pkt 22, 24; zob. także wyrok *Elmeka*, od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563 (zwany dalej „wyrokiem Elmeka”), pkt 23.

7 – Zobacz na przykład wyroki: *Cimber Air*, C-382/02, EU:C:2004:534; A, C-33/11, EU:C:2012:482 (zwany dalej „wyrokiem A”).

8 – W szczególności w pkt 51–56.

9 – Pojawiały się sugestie, że między FBK a podmiotem eksploatującym statek może istnieć związek kilku pośredników. Nawet gdyby tak było, traktowanie transakcji do celów podatku VAT powinno być takie samo, niezależnie od liczby zaangażowanych pośredników. Kwestia sporna jest to, czy zwolnienie ma zastosowanie jedynie do ostatniej z serii transakcji, czy ogólnie do całej serii.

10 – Kolejną kwestią było to, czy transakcje sprzedaży na rzecz Forsythe były faktycznie prawidłowo zwolnione, biorąc pod uwagę, że spółka Forsythe składowała paliwo na lądzie przed załadunkiem na statki, zgodnie z przeznaczeniem. Trybunał orzekł, że w tych okolicznościach zwolnienie było prawidłowo zastosowane, lecz fakt ten pozostaje bez znaczenia dla niniejszej sprawy.

11 – Wyrok *Velker*, EU:C:1990:262, pkt 20–24.

12 – Obecnie art. 148 lit. d) dyrektywy VAT; wyrok *Elmeka*, EU:C:2006:563, pkt 17–25.

13 – Artykuł 15 ust. 6 szóstej dyrektywy, obecnie art. 148 lit. f) dyrektywy VAT.

14 – Wyrok A, EU:C:2012:482, w szczególności pkt 41–57.

15 – Wyrok *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61 (zwany dalej „wyrokiem Safe”), pkt 7, 13; zob. niedawny wyrok *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, pkt 33, 34 i przytoczone tam orzecznictwo.

16 – Wyrok *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73 (zwany dalej „wyrokiem Auto Lease Holland”), w szczególności pkt 33–36.

17 – Zobacz pkt 23, 24 powyżej. Można tu wskazać zbieżność z sytuacji w sprawie *Auto Lease Holland* w tym względzie, że do momentu realizacji i zafakturowania dostawy, strona pierwotnie ją opłacająca ma jedynie ogólne pojęcie co do ilości paliwa.

18 – Zobacz pkt 28, 29 powyżej.

19 – Dlatego też nieprawdopodobne wydaje się przypuszczenie, że (z korzyścią dla zainteresowanych) po wprowadzeniu paliwa na statek A, miałyby ono zostać ponownie wyprowadzone w celu jego dostarczenia do statku B przed opuszczeniem portu przez statek A, bez wykrycia ze strony władz portu lub organów celnych.

20 – Zobacz na przykład klauzulę nr 10 standardowej umowy w sprawie paliwa bunkrowego BIMCO (Bałtyckiej i Międzynarodowej Rady Morskiej, Baltic and International Maritime Council) oraz „klauzulę BIMCO zakazującą zastawu bunkrowego dla stron umowy czarteru na czas” (<https://www.bimco.org>). W kwestii zastawów morskich ogólnie zob. na przykład Y. Baatz, *Maritime Law*, Routledge 2014 (wyd. 3.), s. 490–491.

21 – Zobacz na przykład wyrok Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, pkt 21, 22 i przytoczone tam orzecznictwo.

22 – Należy mieć też na uwadze, że powodem zastosowania zwolnienia jest właśnie uznanie tej transakcji za wywóz; zob. wyrok Velker, EU:C:1990:262, pkt 21.

23 – Wytyczne przyjęte podczas 93. posiedzenia w dniu 1 lipca 2011 r. Dokument E – taxud.c.1(2012)553296 – 722 REV.

24 – Wytyczne przyjęte podczas 100. posiedzenia w dniach 24–25 lutego 2014 r. Dokument D – taxud.c.1(2014)2716782 – 803, pkt 1.

25 – Zastrzeżenie i warunek powtórzone są na każdej stronie wytycznych.

26 – Punkt 3 wytycznych.

27 – Zobacz pkt 3 powyżej.

28 – „W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzyma i wyświadczy te usługi”.

29 – „»[P]odatnik–pośrednik« oznacza każdego podatnika, który w ramach swojej działalności gospodarczej, w celu odsprzedaży, kupuje lub wykorzystuje do celów działalności swojego przedsiębiorstwa lub też importuje towary używane, dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, niezależnie od tego, czy podatnik ten działa na własny rachunek, czy też na rzecz osób trzecich na podstawie umowy, zgodnie z którą przewidziana jest płacona od zakupu lub sprzedaży”.

30 – Wyrok Henfling i in., C-464/10, EU:C:2011:489, pkt 34–36: zgodnie z „fikcją” prawną dwóch identycznych usług świadczonych kolejno po sobie [...] przyjmuje się, że [...] [agent], w pierwszej kolejności otrzyma dane usługi od podmiotu, na rachunek którego działa [...] zanim w drugiej kolejności wyświadczy owe usługi na rzecz klienta”. Z uwagi na to, że przepis ten „jest [...] sformułowany w sposób ogólny i nie zawiera ograniczeń dotyczących jego zakresu i zakresu zastosowania, [ta] fikcja [...] dotyczy również stosowania zwolnień z podatku VAT [...]”.