

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

z dnia 3 października 2019 r.(1).

Sprawa C-401/18

Herst s.r.o.

przeciwko

Odvolačí finanční úředitelství

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Krajský soud v Praze (sąd okręgowy w Pradze, Republika Czeska)]

„Postępowanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Wyroby podlegające akcyzie – Zwolnienie z podatku dostaw towarów wysyłanych lub transportowanych wewnątrz Unii – Transakcja ściekowa – Przypisanie przemieszczania towarów do dostawy w ramach ścieka dostaw – Przemieszczanie wyrobów podlegających akcyzie w procedurze zawieszenia poboru akcyzy – Pierwszeństwo prawa Unii – Granice wykładni zgodnej z prawem Unii – Zasada in dubio mitius”

I. Wprowadzenie

1. Niniejsza sprawa dotyczy w istocie po raz kolejny niezwykle ważnego dla praktyki pytania o to, której transakcji w transgranicznym ścieku dostaw z *kilkoma* transakcjami należy uznać za zwolnioną z podatku dostaw wewnątrzspółnotowy, jeżeli ma miejsce tylko *jedno* fizyczne przemieszczenie towarów. Jako że strona skarżąca w postępowaniu głównym dokonuje odliczenia podatku naliczonego, stoi ona na stanowisku, że nie otrzymać *żadnej* zwolnionej z podatku dostawy wewnątrzspółnotowej.

2. Chociaż Trybunał już wielokrotnie(2) zajmował się takimi sytuacjami, to sąd odsyłający uważa, że z dotychczasowego orzecznictwa wciąż nie można wyprowadzić jednoznacznych kryteriów określenia miejsca dokonania dostawy oraz kryteriów przypisania zwolnienia od podatku do jednej z dostaw w ramach ścieka dostaw. Decydującym kryterium jest przy tym przebieg prawa do rozporządzenia towarem. Cechą szczególną niniejszego postępowania jest to, że dostarczone paliwo było transportowane w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy. Niemniej już w wyroku w sprawie *Arex* Trybunał orzekł, że okoliczności ta pozostaje bez znaczenia z perspektywy prawa dotyczącego VAT(3).

3. Dlatego też niniejsze postępowanie da Trybunałowi ponownie możliwość sprecyzowania kryteriów przypisania przemieszczania towarów do określonej dostawy w ramach „a-cucha sprzedaży, jak również zapewnienia większej pewności prawnej w tym zakresie.

4. Ponadto pojawiają się pytania związane z zasadą in dubio mitius mającą charakter zasady konstytucyjnej w Republice Czeskiej. Zgodnie z nią przepis podatkowy należy zawsze interpretować na korzyść podatnika, jeżeli obiektywnie istnieje kilka wyników wykładni. W zakresie, w jakim wynik korzystniejszy dla podatnika nie pokrywa się z wynikiem wykładni zgodnej z prawem Unii, pojawia się pytanie o relację między krajowym prawem konstytucyjnym a prawem Unii.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

5. Ramy prawa Unii zostały określone przepisami dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”)(4).

6. Artykuł 2 dyrektywy VAT stanowi:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

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

[...]”.

7. „Dostawa towarów” jest zdefiniowana w art. 14 ust. 1 tej samej dyrektywy jako przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

8. Artykuł 32 akapit pierwszy dyrektywy VAT reguluje miejsce dostawy i brzmi następująco:

„W przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub nabywcę lub te osoby trzecie, za miejsce dostawy uznaje się miejsce, w którym znajdują się towary w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy”.

9. W rozdziale czwartym tytułu IX, „Zwolnienia [związane z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi]”, art. 138 dyrektywy VAT reguluje następujące kwestie:

„Państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdujących się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

B. Prawo czeskie

10. W zakresie właściwego prawa czeskiego należy w szczególności wskazać na § 64 ustawy o VAT(5), poprzez który Republika Czeska transponowała art. 138 dyrektywy VAT. Prawo do odliczenia na podstawie art. 167 i nast. dyrektywy VAT transponowano na mocy §§ 72 i nast. ustawy o VAT.

11. Ponadto sąd odsyłający wskazuje na konstytucyjną zasadą in dubio mitius (w razie

w?tpliwo?ci ?agodniej). Jej celem jest ograniczanie skutków niepewno?ci prawa w stosunku do adresatów niejednoznacznych przepisów prawnych w przypadkach, gdy na tych adresatów maj? zosta? na?o?one obowi?zki przez pa?stwo – jako podmiot odpowiedzialny za tre?? i zrozumia?o?? obowi?zuj?cej regulacji prawnej.

12. W czeskim prawie podatkowym przyjmuje si? wi?c, ?e je?eli mo?liwych jest wi?cej wyników wyk?adni normy publicznoprawnej, to wybra? trzeba ten, który w ogóle nie ingeruje, ewentualnie ingeruje w jak najmniejszym zakresie w dane podstawowe prawa lub swobody. S?d odsy?aj?cy uwa?a, ?e regulacja prawna maj?ca decyduj?ce znaczenie dla rozstrzygni?cia niniejszej sprawy nie jest jasna. Dlatego te? na gruncie prawa krajowego ju? z tego wzgl?du nale?y przyzna? prawo do odliczenia w oparciu o zasad? in dubio mitius.

III. Stan faktyczny i post?powanie prejudycjalne

13. Strona skar??ca w post?powaniu g?ównym (Herst s.r.o., zwana dalej „Herst”) domaga si? przed s?dem krajowym odliczenia podatku naliczonego. Herst prowadzi dzia?alno?? gospodarcz? m.in. w bran?y transportu samochodowego i jest w?a?cicielk? kilku stacji paliw. Przy wykorzystaniu w?asnych ?rodków transportu dokonywa?a ona transportu paliwa z innych pa?stw cz?onkowskich (Austria, Niemcy, S?owacja, S?owenia) do miejsca przeznaczenia, którym by?a Republika Czeska. Towary by?y przy tym kilkakrotnie odsprzedawane, aczkolwiek tylko raz (przez Herst) transportowane do odbiorcy ko?cowego w Republice Czeskiej.

14. W wielu przypadkach Herst by?a odbiorc? ko?cowym paliw. Kupowa?a je od dostawców zarejestrowanych jako podatnicy VAT w Republice Czeskiej. W zwi?zku z tym Herst znajdowa?a si? na ko?cu ?a?cucha dostaw. W innych przypadkach odsprzedawa?a paliwa w?asnym odbiorcom. W tych przypadkach znajdowa?a si? ona w ?rodku ?a?cucha dostaw. Herst nie fakturowa?a przy tym swoim dostawcom ceny transportu, lecz nabywa?a paliwa za cen? nieobejmuj?c? transportu.

15. Zazwyczaj Herst sk?ada?a zamówienie u czeskich dostawców, którzy nabyli lub mieli dopiero naby? paliwa od rafinerii znajduj?cej si? w innym pa?stwie cz?onkowskim. Wskazywa?a, z którego terminala rafinerii b?dzie odbiera? towar, dat? i ewentualnie czas za?adunku, nazwisko kierowcy, numer rejestracyjny ci?gnika i naczepy, zamawian? ilo?? paliw i miejsce wy?adunku.

16. Po op?aceniu faktury zaliczkowej Herst mog?a odebra? towar zgodnie z wytycznymi czeskich dostawców. Herst odbiera?a paliwa bezpo?rednio z terminali rafinerii w innych pa?stwach cz?onkowskich. Przy przekazaniu towarów nie by? obecny ?aden z kontrahentów bior?cych udzia? w ?a?cuchu dostaw. Nast?pnie Herst transportowa?a paliwa do Republiki Czeskiej. Po przekroczeniu granicy paliwa by?y poddawane tam odprawie celnej. Paliwa dopuszczane by?y do swobodnego obrotu w zakresie podatku akcyzowego. Strona skar??ca kontynuowa?a transport do miejsca wy?adunku, tj. do swoich stacji paliw albo stacji paliw jej odbiorców.

17. W toku kontroli podatkowej za okres podatkowy od listopada 2010 r. do maja 2013 r. oraz lipiec i sierpie? 2013 r. organ podatkowy ustali?, ?e strona skar??ca dokona?a odliczenia podatku naliczonego z tytu?u dostaw paliw tak, jakby to by?y transakcje z dostawcami w kraju. Jednak zdaniem organu podatkowego do dostawy towarów nie dochodzi?o w Republice Czeskiej, ale w innych pa?stwach cz?onkowskich, gdzie paliwa znajdowa?y si? w czasie, w którym rozpoczyna?y si? ich wysy?ka lub transport. Zatem wed?ug niego ma miejsce zwolniona z podatku wewn?trzwspólnotowa dostawa na rzecz Herst, w odniesieniu do której Herst nie przys?uguje prawo do odliczenia.

18. Poniewa? strona skar??ca sama przej??a kupowane towary i na swój koszt

transportowa?a je do kraju celem prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej, organ podatkowy uzna? dostaw? towarów mi?dzy czeskimi dostawcami a stron? skar??c? za dostaw? obejmuj?c? transport towarów. Z tego powodu organ podatkowy odmówi? uwzgl?dnienia zrealizowanego w sposób nieuprawniony prawa do odliczenia i ustali? w stosunku do strony skar??cej uzupe?niaj?cymi decyzjami wymiarowymi VAT za poszczególne kontrolowane okresy w nowej wysoko?ci. Jednocze?nie na?o?y? na Herst kar? pieni??n?.

19. Strona skar??ca wnios?a odwo?anie od uzupe?niaj?cych decyzji wymiarowych, zwracaj?c w szczególno?ci uwag? na to, ?e przemieszczenie paliw mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi przebiega?o w procedurze zawieszenia poboru podatku akcyzowego. Przemieszczenie przeprowadzane by?o pod dozorem celnym. Dopiero po jego zako?czeniu towary by?y w tym samym pa?stwie cz?onkowskim dopuszczane do swobodnego obrotu i dopiero wtedy dokonywano podlegaj?cej opodatkowaniu dostawy towarów. Z tego wzgl?du wykluczone mia?o by? to, ?e strona skar??ca nabywa?a prawa do towarów ju? wcze?niej w miejscu, w którym rozpoczyna?o si? przemieszczenie (tj. za granic?).

20. Organ podatkowy potwierdzi? zaskar?onymi rozstrzygni?ciami wcze?niejsze decyzje. Herst zaskar?y?a te rozstrzygni?cia. Krajský soud v Praze (s?d okr?gowy w Pradze, Republika Czeska) zawiesi? post?powanie i przedstawi? Trybuna?owi w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 267 TFUE szereg pyta?. Po wydaniu wyroku Trybuna?u w sprawie Arex(6), na pro?b? Trybuna?u, ograniczy? swój wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym do nast?puj?cych trzech pyta?:

1. Czy podatnik nabywa „prawo do rozporz?dzania towarem jak w?a?ciciel” w rozumieniu dyrektywy VAT w sytuacji, gdy nabywa towar od innego podatnika bezpo?rednio dla konkretnego odbiorcy w celu realizacji jego uprzedniego zamówienia (okre?laj?cego rodzaj towaru, ilo??, miejsce pochodzenia i czas dostawy), je?eli sam fizycznie nie obraca towarem, poniewa? w zwi?zku z zawarciem umowy sprzeda?y odbiorca towarów zgadza si? na to, ?e sam zorganizuje transport towaru z miejsca jego pochodzenia, a podatnik jedynie po?redniczy w dost?pie do zamówionego towaru za po?rednictwem swoich dostawców i przekazuje informacje niezb?dne do odebrania towaru (w jego imieniu lub w imieniu jego poddostawców w ?a?cuchu dostaw), przy czym jego zyskiem z transakcji jest ró?nica mi?dzy cen? zakupu i sprzeda?y tego towaru, a w ?a?cuchu dostaw nie jest fakturowana cena transportu towaru?

2. Czy zasada neutralno?ci VAT albo jakakolwiek inna zasada prawa Unii stoi na przeszkodzie zastosowaniu konstytucyjnej zasady prawa krajowego in dubio mitius, która w sytuacji niejednoznaczno?ci normy prawnej, kiedy norma obiektywnie pozwala na przyj?cie ró?nych wyników wyk?adni, nakazuje organom w?adzy publicznej przyj?? wynik wyk?adni na korzy?? adresata normy prawnej (tu podatnika VAT)? Czy zastosowanie tej zasady by?oby w zgodzie z prawem Unii przynajmniej wtedy, gdyby zosta?o ograniczone do sytuacji, w których istotne okoliczno?ci faktyczne sprawy mia?y miejsce przed przedstawieniem wi???cej wyk?adni spornego zagadnienia prawnego przez Trybuna? Sprawiedliwo?ci Unii Europejskiej, który za w?a?ciwy uzna? inny, mniej korzystny dla podatnika, wynik wyk?adni?

3. W przypadku dopuszczalno?ci zastosowania zasady in dubio mitius: czy z perspektywy ogranicze? wynikaj?cych z prawa Unii w czasie, w którym dosz?o do opodatkowanej transakcji w niniejszej sprawie (listopad 2010 r. – maj 2013 r.), uwa?a? mo?na by?o za niejasne i pozwalaj?ce na przyj?cie dwóch wyników wyk?adni zagadnienie, czy prawne poj?cie dostawy, ewentualnie transportu towaru, ma (albo nie ma) na potrzeby dyrektywy o podatku akcyzowym taki sam zakres, jak na potrzeby dyrektywy VAT?

21. W postępowaniu przed Trybunałem pisemne stanowiska zajęły Herst, Republika Czeska i Komisja Europejska.

IV. Ocena prawna

A. W przedmiocie pytania pierwszego

22. Pierwsze pytanie dotyczy art. 138 dyrektywy VAT, który reguluje zwolnienie z tytułu dostawy wewnątrzwspólnotowej. Od jego istnienia zależy w efekcie, czy spółce Herst zasadnie odmówiono odliczenia podatku. Jeżeli bowiem dostawa do Herst byłaby zwolniona z podatku, nie przysługiwałaby jej w tym zakresie prawo do odliczenia. Herst musiałaby raczej starać się na drodze cywilnoprawnej o zwrot od swoich dostawców bezpodstawnie zapłaconego VAT.

1. Doprecyzowanie pierwszego pytania prejudycjalnego

23. Regulacje dyrektywy VAT dotyczącej transgranicznej dostawy towarów mają na celu urzeczywistnienie zasady kraju przeznaczenia. Zgodnie z tą zasadą powinno się zapewnić, aby VAT jako podatek konsumpcyjny został uiszczony w państwie członkowskim, w którym nastąpi ostateczne zużycie. Z tego względu w przypadku transgranicznej dostawy zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) ppkt (i) oraz art. 40 dyrektywy VAT nabycie towaru jest opodatkowane w kraju przeznaczenia. Aby uniknąć podwójnego opodatkowania, dostawa tego samego towaru w kraju pochodzenia musi jednak najpierw zostać zwolniona z podatku(7). Wewnątrzwspólnotowa dostawa oraz wewnątrzwspólnotowe nabycie są w efekcie jednym i tym samym zdarzeniem gospodarczym(8).

24. Sytuacja staje się bardziej skomplikowana, gdy dochodzi do kilku dostaw (ścieżki dostaw), lecz towar jest transportowany tylko raz (od pierwszego do ostatniego uczestnika ścieżki dostaw) (transakcja ścieżkowa). W takim przypadku rozważymy możliwość, że kilka dostaw wewnątrzwspólnotowych, przy czym jednak zwolnienie przewidziane w art. 138 dyrektywy VAT może znaleźć zastosowanie tylko do jednej dostawy(9). Zwolniona z podatku wewnątrzwspólnotowa dostawa określa przy tym miejsce późniejszych i wcześniejszych dostaw wewnątrzwspólnotowych w ścieżce dostaw(10). Zgodnie z art. 32 ust. 1 dyrektywy VAT w przypadku wszystkich dostaw, które nastąpiły przed zwolnionymi dostawami wewnątrzwspólnotowymi, miejsce to znajduje się w kraju pochodzenia, a w przypadku wszystkich następujących po nich dostaw – w kraju przeznaczenia(11). Decydujące znaczenie ma zatem określenie, do której z dostaw w ścieżce może być przypisany transport transgraniczny.

25. Sąd odsyłający w pierwszym pytaniu pyta o kryteria, według których przypisanie może oraz powinno zostać dokonane.

26. Okoliczności, że Herst transportowała i odprawiała towary w ramach szczególnej procedury celnej (procedury zawieszenia poboru podatku akcyzowego), jest dla rozstrzygnięcia tego zagadnienia co do zasady bez znaczenia. Jak już bowiem orzekł Trybunał w sprawie Arex(12), kwestia przypisania zwolnienia z VAT do jednej z dostaw jest kwestią wyliczeniową z zakresu prawa dotyczącego VAT, za kryteria stosowania na gruncie tej regulacji nie ulegają zmianie w wyniku procedury zawieszenia poboru akcyzy. Kwestia, która dostawa w ścieżce dostaw powinna zostać uznana za wewnątrzwspólnotową dostawę zwolnioną z podatku, należy ustalić według zasad ogólnych prawa dotyczącego VAT.

27. Ponadto sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy sprzedawca (B) znajdujący się pośrodku dwuogniowego ścieżki dostaw (A – B – Herst) uzyskuje prawo do rozporządzania towarami, nawet jeżeli jedynie pośredniczy w dostępie swojego klienta (tutaj Herst) do towarów –

znajdujących się jeszcze u A (tj. jego dostawcy) – a Herst wykonuje dalszy transport na własny koszt.

28. W tej sytuacji decydujące znaczenie dla odliczenia przez Herst podatku naliczonego ma jednak to, czy miejsce dostawy od B do Herst znajduje się w Republice Czeskiej. Tylko bowiem w takim przypadku dostawa podlegałaby tam opodatkowaniu. Wykazanie czeskiego VAT na fakturze wystawionej na rzecz Herst nastąpiłoby w tym przypadku w sposób poprawny, a Herst mógłby dokonać odpowiedniego odliczenia podatku naliczonego.

29. Zakłada to jednak, że pierwszą dostawę (A – B) należy uznać za wewnątrzwspólnotową dostawę zwolnioną z podatku. Tylko wówczas miejsce pierwszej dostawy zgodnie z art. 32 dyrektywy VAT znajduje się w państwie członkowskim, w którym rozpoczyna się przemieszczanie, podczas gdy miejsce kolejnej dostawy (B – Herst) znajduje się w państwie członkowskim, w którym przewóz dobiega końca (tutaj w Republice Czeskiej)(13).

2. Przypisanie transgranicznego przewozu do jednej z dostaw

30. Wyjaśnienia wymaga zatem, czy transgraniczny przewóz może być przypisany do wcześniejszej dostawy (A – B), nawet jeżeli Herst przetransportował towary bezpośrednio od A do siebie (lub swoich klientów).

31. Mając na uwadze dotychczasowe orzecznictwo Trybunału, obowiązuje zasada, że w przypadku sprzedaży z jedynym fizycznym przemieszczeniem wyrobów tylko jedna z dostaw może zostać zakwalifikowana jako wewnątrzwspólnotowa i przy tym zwolniona z podatku(14). To, o której dostawie chodzi, zależy od tego, której dostawie przypisze się transgraniczne przemieszczanie. Wszystkie pozostałe dostawy w sprzedaży, które nie spełniają tej dodatkowej przesłanki transgranicznego przemieszczenia, należy zatem uznać za dostawy krajowe.

a) Znaczenie własności i prawa do rozporządzania towarem

32. W świetle konkretnego pytania zadanego przez sąd odsyłający dotyczącego prawa państwowego przedsiębiorstwa (B) sprzedaży dostaw do rozporządzania towarem, na wstępie należy jednak raz jeszcze wyjaśnić, że przedsiębiorstwo to, jeżeli jest członkiem sprzedaży, oczywiście uzyskało również prawo do rozporządzania towarem w rozumieniu prawa dotyczącego VAT, które to prawo przenosi dalej na swojego klienta (tutaj Herst).

33. Z orzecznictwa Trybunału wynika w sposób niebudzący wątpliwości, że w sprzedaży z jedynym transportem istnieje kilka dostaw, w odniesieniu do których miejsce dostawy należy określić w różny sposób(15). Jeżeli dostawa jest definiowana zgodnie z art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT na podstawie tego, czy odbiorca uzyska od dostawcy prawo do rozporządzania towarem, to tak że państwowe przedsiębiorstwo musi (przynajmniej na jeden logiczny sekund) uzyskać prawo do rozporządzania towarem. W przeciwnym razie nie wystąpiłoby dwie dostawy, lecz co najwyżej jedna dostawa i jedna usługa. Dla przyjęcia, że prawo do rozporządzania towarem przeszło z A na B oraz z B na Herst, wystarczy zatem, że państwowe przedsiębiorstwo (B) „jedynie” umożliwił swoim klientowi (Herst) dostęp do nabywanych towarów, które wcześniej same nabył (lecz jeszcze nie odebrał).

34. Brak jest podstawy do zmiany tego stwierdzenia (logiczne konsekwencje kilku dostaw jest kilkakrotne przeniesienie prawa do rozporządzania towarem) również wówczas, gdy krajowe prawo cywilne dopuszcza bezpośrednio nabycie własności przez ostatni podmiot w sprzedaży dostaw (tutaj: Herst) od pierwszego podmiotu (A). W art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, a w każdym razie w niektórych wersjach językowych(16), nie ma przecież mowy o tym, że pewien podmiot

nabyć prawo własności, lecz o tym, że nastąpiło przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą „jak właściciel”. Rozporządzanie czymś „jak właściciel” niekoniecznie oznacza to samo co nabycie prawa własności. Po pierwsze, w takim przypadku dany podmiot nie rozporządza by rzeczą „jak właściciel”, lecz „jako właściciel”. Po drugie, w przeciwnym razie pojęcie dostawy w rozumieniu prawa dotyczącego VAT uzależnione byłoby od przyjmowanego w danym kraju rozumienia pojęcia własności. Pojęcie dostawy towaru nie dotyczy jednak przeniesienia własności w formach przewidzianych przez właściwe prawo krajowe(17).

35. Jak już wyrażnie wynika z powyższych ustaleń, okoliczności, czy i kiedy nastąpiło *cywilnoprawne przeniesienie własności* na rodkowe przedsiębiorstwo (B), względnie też na ostatnie przedsiębiorstwo w łańcuchu dostaw (Herst), zasadniczo nie ma znaczenia. Jak słusznie podkreśla Komisja, formalne prawo własności nie jest istotne. Nabycie własności może mieć co najwyżej znaczenie wskazówki w ramach ogólnej oceny, ponieważ w większości przypadków uzyskanie prawa do rozporządzania towarem jest związane z nabyciem prawa własności.

36. W oparciu o takie rozumienie zagadnienia należy rozumieć sens wypowiedzi Trybunału w przedmiocie możliwości nabycia własności zgodnie z prawem czeskim przez spółkę Arex w wyroku w sprawie Arex(18). W tym przypadku Trybunał uznał, że podstawą rozstrzygnięcia jest to, czy dokonujący transportu odbiorca świadczenia (Arex) nabył własność już w momencie załadunku paliw. Nabycie własności przez przewoźnika jest zatem bardzo ważnym wskaźnikiem dostawy, lecz nie jest ono jedyną istotną okolicznością(19).

37. Podobnie Trybunał stwierdził już, iż nie jest istotne wyznacznie to, kto jest właścicielem rzeczy podczas transportu w rozumieniu prawa krajowego lub kto sprawuje rzeczywistą władzę nad daną rzeczą(20). Tak samo Trybunał orzekł, że z samej okoliczności, iż towar został już dalej sprzedany, nie można wyprowadzić wniosku, że transport można przyporządkować do którejś kolejnej dostawy(21). W tym zakresie fakt samej dalszej sprzedaży jest nieistotny dla przypisania przemieszczenia wyrobów do jednej z dostaw.

38. Prawo do rozporządzania towarem w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT jest zatem pojęciem szerszym niż cywilnoprawne prawo własności. Podobnie jak ma to miejsce w odniesieniu do prawa własności, nie można wykluczyć występowania tego prawa do rozporządzania towarem w przypadku występowania prawnych ograniczeń. Podobnie jak np. istniejące prawa najemcy nie wywołują prawa właściciela do rozporządzania, prawne ograniczenia w rozporządzaniu towarem w trakcie procedury tranzytu celnego nie stanowią przeszkody dla powstania prawa nabywcy do rozporządzania towarem w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT.

39. Jako wniosek czysty można zatem stwierdzić, że zgodnie z prawem krajowym moment nabycia własności nie ma decydującego znaczenia dla przypisania transportu do jednej z rozpatrywanych dostaw i tym samym dla określenia zwolnionej od podatku wewnątrzwspólnotowej dostawy.

b) **Konkretnie przypisanie transgranicznego przemieszczania w łańcuchu dostaw**

40. Przypisania transgranicznego transportu do jednej z dostaw w łańcuchu sprzedaży – tutaj do jednej z dwóch dostaw (A do B lub B do Herst) – należy raczej dokonać po pełnej ocenie wszystkich szczególnych okoliczności poszczególnego przypadku(22).

41. W przypadku transakcji łańcuchowych należy zwłaszcza uwzględnić, przez kogo lub na czyj rachunek jest dokonywany transport(23). Moim zdaniem istotne jest to, kto podczas transportu ponosi ryzyko przypadkowej utraty rzeczy(24).

42. Zgodnie z takim ujęciem Trybunał orzekł w szeregu przypadków dotyczących dwuogniowego przetworzenia (A – B – C), że transport nie może być przypisany „pierwszej” dostawie, jeżeli prawo do rozporządzania rzeczami jak właściciel zostało przeniesione już przed transportem do nabywcy końcowego (C), a więc do odbiorcy „drugiej” dostawy (B – C)(25).
43. Ten, kto dysponuje towarem „jak właściciel”, będzie zatem ponosił za każdym razem ryzyko przypadkowej utraty tego towaru. Wynika to z tego, że prawo do postępowania z towarem według własnego uznania, np. do zniszczenia lub zużycia, jest typowym wyrazem uprawnień właściciela(26). W tym względzie Komisja w swojej opinii służyła odwołuje się do wynikającego z przepisów prawa własności decyzyjnego w odniesieniu do danego towaru. Drugą stroną takiego własności decyzyjnego jest również to, że posiadacz takiego prawa ponosi ryzyko przypadkowego zniszczenia towaru (przynależącego mu własności decyzyjnego).
44. W konsekwencji można wywnioskować z założeń, że ten, kto musi ponieść ryzyko przypadkowej utraty, posiada uprawnienie w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT do rozporządzania towarami jak właściciel(27).
45. Może i prawdą jest – jak twierdzi Republika Czeska – że na pytanie, kto ponosi ryzyko przypadkowej utraty, jako na pytanie prawne nie zawsze jest łatwo udzielić prostej odpowiedzi. Odpowiedź ta jest jednak prostsza i prowadzi do większej pewności prawnej niż ocena faktyczna, w przypadku której nie jest jasne, jakie kryteria powinny być rozstrzygające i jak waga należy im przypisać.
46. Natomiast ze sposobu ponoszenia ryzyka można w sposób najprostszy wyciągnąć wnioski co do roli danych uczestników w przetworzeniu dostaw(28). Przemawia za tym bowiem domniemanie faktyczne, że ten, kto *dostarcza innej osobie* towar i ponosi ryzyko przypadkowej utraty tego towaru podczas dostawy, również pod względem prawnym działa jako dostawca (a nie jako spedytor dla innej osoby). Jeżeli jest on jednak dostawcą w ramach dostawy transgranicznej, to jego dostawa musi być również wewnątrzwspólnotową dostawą zwolnioną z podatku.
47. Przejście przez Herst kosztów transportu w niniejszej sprawie można zatem uznać jedynie za wskazówkę, że Herst działa jako dostawca na własny rachunek. Ponieważ z ekonomicznego punktu widzenia kupujący z reguły zawsze ponosi koszty transportu (albo w cenie, albo dodatkowo), wskazówka ta nie jest jednak wiążąca. Jeżeli sprzedawcy (tutaj B) zdają sobie sprawę z kosztów transportu do ceny, lecz Herst ponosi ryzyko przypadkowej utraty podczas transportu, to mimo wszystko transport transgraniczny należy przypisać Herst.
48. Obowiązuje to niezależnie od pytania, kto zewnętrznie dokonuje w tych przypadkach transportu (w przypadkach będących przedmiotem orzeczeń Trybunału było to przeważnie przedsiębiorstwo znajdujące się po drodze)(29) i niezależnie od tego, jak należy prawnie zakwalifikować stosunek tego, kto posiada uprawnienie do rozporządzania(30) (tj., czy jest on już właścicielem, czy jedynie posiada roszczenie o przeniesienie własności).
49. Dla postępowania głównego oznacza to, iż decydujące znaczenie ma to, czy Herst przed transgranicznym transportem paliw uzyskał już uprawnienie do rozporządzania paliwami w ten sposób, że ponosił ryzyko jego przypadkowej utraty. Nie można wykluczyć, że nastąpiło to już w chwili przeniesienia własności w chwili załadunku przy terminalu rafineryjnym, ponieważ z reguły właściciel rzeczy również ponosi ryzyko jej utraty. Wówczas w przypadku dwuogniowego przetworzenia dostaw druga dostawa (B – Herst) stanowiłaby dostawą zwolnioną z podatku, a Herst nie byłaby uprawniona do odliczenia podatku naliczonego.

50. Je?eli natomiast towar by?by odsprzedany przed transportem, a tym samym wyst?powaby trzyogniowy ?a?cuch dostaw (A – B – Herst – D), wynik by?by nieco inny. Wówczas transportu w ?a?cuchu dostaw dokona?oby nie ostatnie przedsi?biorstwo, lecz jedno ze ?rodkowych przedsi?biorstw. W tym przypadku – je?eli Herst ponosi ryzyko przypadkowej utraty podczas transportu – jego dostawa (tj. trzecia dostawa Herst – D) by?aby dostaw? transgraniczn?, a co za tym idzie, dostaw? zwolnion? z podatku(31). Równie? w tym przypadku Herst nie mog?aby w Republice Czeskiej odliczy? podatku naliczonego wynikaj?cego z poprzedniej dostawy, lecz jedynie w pa?stwie, w którym rozpocz??o si? przemieszczanie.

51. Mo?liwe jest jednak równie?, ?e chwila przej?cia ryzyka przypadkowej utraty (z równoczesnym nabyciem w?asno?ci na mocy prawa cywilnego lub bez niego) zosta?a inaczej okre?lona. Tak te? s?d odsy?aj?cy wskaza?, ?e zgodnie z umowami powszechnie stosowanymi w przedmiotowym sektorze nabycie w?asno?ci, a tym samym ewentualnie te? przej?cie ryzyka na dokonuj?cego transportu kupuj?cego, nast?puje dopiero w chwili dopuszczenia wyrobów podlegaj?cych akcyzie do swobodnego obrotu.

52. Je?eli mia?oby to miejsce, to Herst dzia?a?aby jedynie jako spedytor podczas transgranicznego transportu (tj. z rafinerii a? do dopuszczenia do swobodnego obrotu w Republice Czeskiej)(32). By?oby to nieco nietypowe, ale nie mo?na tego wykluczy?. Artyku? 32 ust. 1 dyrektywy VAT dopuszcza równie? tak? sytuacj?, poniewa? zgodnie z tym przepisem transport towarów dokonuje dostawca (tutaj A i B), nabywca (tutaj B i Herst) lub te? osoba trzecia (tj. spedytor, tutaj Herst na rzecz A lub B). W takim przypadku transport w rozumieniu art. 32 ust. 1 dyrektywy VAT nale?a?oby przypisa? do dostawy od A do B albo od B do Herst.

53. To, czy dostawa od B do Herst nast?pi?aby wówczas w Republice Czeskiej, zale?y od tego, czy transport nale?a?oby przypisa? pierwszej dostawie (A do B), co zak?ada, ?e podczas transgranicznej dostawy pierwsze przedsi?biorstwo (A) ponosi?o ryzyko przypadkowej utraty. To ostatnie by?oby nietypowe, poniewa? A zezwoli?a B na odbiór towarów równie? przez osob? trzeci? (tutaj Herst), której A nie zna. Prima facie nie jest zrozumia?e, dlaczego w takiej sytuacji A mia?by ponosi? ryzyko przypadkowej utraty tak?e po chwili odbioru.

54. Trybuna? nie mo?e jednak dokona? oceny, kto ponosi? ryzyko przypadkowej utraty podczas transgranicznego transportu. Ocena ta nale?y do s?du odsy?aj?cego(33).

3. Wnioski

55. Podsumowuj?c nale?y stwierdzi?, ?e dla przypisania pojedynczego transgranicznego przemieszczenia wyrobów do okre?lonej dostawy w ramach transakcji ?a?cuchowej decyduj?ce znaczenie ma to, kto w przypadku transgranicznego przemieszczenia towarów ponosi ryzyko przypadkowej utraty towarów. Dostawa ta jest zwolnion? z podatku dostaw? wewn?trzwspólnotow?, której miejscem dostawy jest miejsce, w którym dochodzi do rozpocz?cia transportu. Nie jest natomiast rozstrzygaj?ce to, kto jest w?a?cicielem w rozumieniu cywilnoprawnym podczas transportu, ani to, czy transport odbywa si? w ramach specjalnej procedury celnej.

B. W przedmiocie drugiego i trzeciego pytania prejudycjalnego

1. W przedmiocie dopuszczalno?ci i rozumienia obu pyta?

56. Pytania drugie i trzecie dotycz? w istocie relacji mi?dzy dyrektyw? a prawem krajowym. Wprowadzie konstytucyjna zasada in dubio mitius w dziedzinie prawa podatkowego wymaga, aby wybiera? interpretacj? ustawy krajowej, która jest korzystniejsza dla podatnika, lecz przes?ank? jej

stosowania jest to, że dana norma prawna obiektywnie zezwala na kilka wyników wykładni.

57. To, czy sytuacja taka może być rozważana w niniejszej sprawie, nie wynika jednak jednoznacznie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Zdziwiłoby nas to, że doniosłoby ta zasada nie została wskazana we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie AREX(34), choć stan faktyczny leżący u jej podstaw i wiążąco pytałybyby niemal identyczne. Stoi to niejako w sprzeczności z twierdzeniem sądu odsyłającego, jakoby w obiektywnym ujęciu zgodnie z prawem krajowym możliwych jest kilka wyników wykładni.

58. Niemniej jednak nie można podzielić stanowiska Republiki Czeskiej, zgodnie z którym wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w omawianym zakresie jest już z tego powodu niedopuszczalny. Jest tak, gdy zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pytania dotyczące wykładni prawa Unii, z którymi zwróci się sąd odsyłający korzystają z domniemania, iż mają one znaczenie dla sprawy. Sąd ten samodzielnie określa ramy stanu prawnego i faktycznego, w których zadaje swoje pytania dotyczące wykładni prawa Unii. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w trybie prejudycjalnym, o które wnioskował sąd odsyłający, jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą wnioskowano, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego albo prawnego, które są konieczne do udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania, które zostały mu przedstawione(35).

59. Nawet, jeżeli – jak słusznie podkreśla Komisja – istnieje wątpliwość co do zastosowania zasady in dubio mitius w niniejszej sprawie, to nie można zakładać, że mamy tu do czynienia wyłącznie z hipotetyczną sytuacją. W konsekwencji Trybunał powinien udzielić odpowiedzi na pytanie prawne dotyczące tego zagadnienia.

60. Republika Czeska w przeważającym zakresie wdrożyła dyrektywę VAT. Pojęcia dyrektywy VAT i ich wykładnia są wystarczająco jasne. Pewną niepewnością prawną obarczone jest natomiast przypisanie zwolnienia z podatku do jednej z dostaw w ramach dostaw i powiązane z tym określenie miejsca dokonania pozostałych dostaw. Wiadczą o tym liczne orzeczenia wydane w tym zakresie do tej pory przez Trybunał(36), jak również nowy art. 36a dyrektywy VAT, który powinien zostać transponowany do dnia 1 stycznia 2020 r.(37)

61. W przypadku, gdy regulacja krajowa w drodze wykładni obiektywnie zezwala na odmienne przypisanie zwolnienia z podatku do innej dostawy i prowadzi to do tego, że miejsce spełnienia świadczenia w niniejszej sprawie obiektywnie oceniając znajduje się w Republice Czeskiej, pojawia się pytanie o relację między konstytucyjną zasadą in dubio mitius a dyrektywą VAT. W tym przypadku należy rozstrzygnąć, czy przewidziana przez krajowe prawo konstytucyjne korzystniejsza wykładnia prawa krajowego może stać na przeszkodzie przyjęciu wykładni prawa krajowego, bądźcej bardziej niekorzystnej dla podatnika, lecz zgodnej z prawem Unii.

2. Brak kwestii pierwszeństwa prawa Unii

62. Przy powierzchownej analizie można by uznać, że, powołując się na pierwszeństwo stosowania prawa Unii(38), należy udzielić przeczącej odpowiedzi na to pytanie. Niemniej takie podejście pomijałoby okoliczności, że zagadnienie podniesione przez sąd odsyłający – o ile faktycznie występuje – nie dotyczy pierwszeństwa stosowania prawa Unii. Pierwszeństwo prawa Unii stanowi bowiem normę kolizyjną(39), która dotyczy relacji pomiędzy dwoma mającymi zastosowanie przepisami. Tak jednak nie jest w niniejszej sprawie.

63. Dyrektywa VAT nie jest rozporządzeniem, lecz dyrektywą, która zgodnie z art. 288 TFUE skierowana jest wyłącznie do państwa członkowskiego. Nie ma ona zatem bezpośredniego

zastosowania. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału(40) do bezpośredniego stosowania dyrektywy Unii dochodzi jedynie w przypadku, gdy dyrektywa z punktu widzenia jej treści jest bezwarunkowa i wystarczająco precyzyjna.

64. Niemniej taka dyrektywa nie może – na co wyraźnie wskazuje Trybunał – samoistnie tworzyć obowiązków po stronie jednostki, wobec czego nie może na nią powoływać się na nią wobec jednostki przed sądem krajowym(41). Tym samym, obowiązki wynikające z dyrektywy powinny zostać transponowane do prawa krajowego, aby mogły być bezpośrednio stosowane wobec jednostki.

65. W ten sposób Trybunał stworzył skuteczny instrument egzekwowania prawa Unii na rzecz jednostek. W konsekwencji państwo członkowskie nie może powoływać się wobec jednostki na brak lub nieprawidłową transpozycję prawa Unii. Unika się sytuacji, w której państwo mogłoby odnieść korzyść z naruszenia prawa Unii(42). Gdyby wykładnia prawa krajowego zgodna z prawem Unii miała być korzystniejsza dla podatnika, zarówno krajowa zasada in dubio mitius, jak również ewentualne bezpośrednie zastosowanie dyrektywy prowadzi do tego samego rezultatu.

66. Zasada in dubio mitius może zatem wywierać samodzielne skutki w dziedzinie prawa dotyczącego VAT jedynie w przypadku, gdy możliwa na gruncie prawa krajowego wykładnia prowadzi do korzystniejszego wyniku dla podatnika niż wynika to z dyrektywy. W takich przypadkach nie ma jednak możliwości bezpośredniego zastosowania dyrektywy VAT. Tym samym, nie dochodzi do kolizji pomiędzy dwoma przepisami mającymi zastosowanie, a w związku z tym nie pojawia się kwestia pierwszeństwa przepisów.

3. *Rozbieżności między dyrektywą a prawem krajowym*

67. Mamy raczej do czynienia z klasycznym przypadkiem rozbieżności pomiędzy dyrektywą a prawem krajowym. Rozbieżność ta należy zasadniczo usunąć za pomocą wymogu wykładni zgodnej z prawem Unii(43). Wymóg ten umożliwia sądowi krajowemu zapewnienie w ramach swojej właściwości pełnej skuteczności prawa Unii przy rozstrzyganiu wniesionych przed niego sporów.

68. Zasada wykładni zgodnej z prawem Unii wymaga, by sądy krajowe czyniły wszystko, co leży w zakresie ich kompetencji, uwzględniając wszystkie przepisy prawa krajowego i stosując uznane w porządku krajowym metody wykładni, aby zapewnić pełną skuteczność rozpatrywanej dyrektywy i dokonać rozstrzygnięcia zgodnego z realizowanymi przez nią celami(44).

4. *Granice wykładni zgodnej z prawem Unii*

69. Wymóg wykładni zgodnej z prawem Unii nie jest jednak nieograniczony. Jest raczej tak, że spoczywający na sądzie krajowym obowiązek odniesienia się do treści dyrektywy przy dokonywaniu wykładni i stosowaniu odpowiednich przepisów prawa krajowego jest ograniczony przez ogólne zasady prawa, w szczególności zasady pewności prawa i zasad niedziałania prawa wstecz, i nie może służyć jako podstawa dla dokonywania wykładni prawa krajowego contra legem(45).

70. Zdaniem sądu odsyłającego ogólna zasada prawna in dubio mitius służy w Republice Czeskiej pewności prawnej, jako że wyraźnie reguluje skutki niepewności prawnej wynikającej z niejasnego przepisu prawa jednoznacznie na niekorzyść tego, kto spowodował tę niepewność. Stanowi ona zatem jako zasada prawna prawa czeskiego taką samą granicę wykładni zgodnej z prawem Unii, jak granica brzmienia przepisu.

71. To, że nie każdy przepis prawa krajowego może być przedmiotem wykładni zgodnej z

prawem Unii, wynika już z przytoczonego powyżej orzecznictwa. Ponadto prawo Unii nakłada na państwa członkowskie w określonych okolicznościach obowiązek naprawienia szkody, jeżeli rezultat, który przewiduje dyrektywa, nie może zostać osiągnięty w drodze wykadni(46).

72. Jeżeli więc wykadnia prawa krajowego zgodna z prawem Unii nie jest możliwa, mamy do czynienia ze stosowaniem prawa krajowego, które jest sprzeczne z prawem Unii, lecz korzystne dla podatnika. Taka sytuacja może wystąpić nie tylko w przypadku, gdy brzmienie przepisu prawa krajowego jest wyraźnie sprzeczne z prawem Unii, lecz także wówczas, gdy zasady prawa – w tym przypadku konstytucyjna zasada *in dubio mitius* – ograniczają możliwość wykadni do jednego jej wariantu. Ustalenie tej okoliczności należy jednak do sądu odsyłającego.

73. Takie, godne ubolewania z perspektywy prawa Unii, konsekwencje braku bezpośredniego stosowania dyrektywy występują również w innych dziedzinach prawa(47). Obowiązkiem państwa członkowskiego jest wówczas spełnić ciążący na nim obowiązek transpozycji oraz zapewnić, by prawo krajowe było (wyraźnie) zgodne z prawem Unii, jeżeli chce uniknąć wszczęcia przez Komisję postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego.

5. **Wnioski**

74. Zasada neutralności VAT ani jakakolwiek inna zasada prawa Unii nie stoi na przeszkodzie stosowaniu prawa krajowego niezgodnego z prawem Unii, jeżeli jednostka nie powołuje się, względnie nie może powołać się, bezpośrednio na dyrektywę VAT, zaś wykadnia prawa krajowego zgodna z prawem Unii nie jest możliwa (w tym przypadku z uwagi na zasadę *in dubio mitius*).

C. **W przedmiocie pytania trzeciego**

75. Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy – w przypadku dopuszczalności „zastosowania” zasady *in dubio mitius* – uważać można za niejasne i pozwalające na przyjęcie dwóch wyników wykadni zagadnienie, czy prawne pojęcie dostawy, ewentualnie transportu towaru, które ma (albo nie ma) w rozumieniu dyrektywy o podatku akcyzowym taki sam zakres, jak w rozumieniu dyrektywy VAT.

76. Jak już wskazano powyżej, dla ustalenia miejsca dostawy na gruncie art. 32 dyrektywy VAT decydujące znaczenie mają jedynie pojęcia wynikające z prawa dotyczącego VAT, a tych nie można uznać za obiektywnie niejasne. Pewną niepewność prawną obarczone jest „tylko” przypisanie zwolnienia z podatku do jednej z dostaw w wątku dostaw i powiązane z tym określenie miejsca dokonania pozostałych dostaw.

77. Nie wyklucza to jednak, że sformułowania prawa krajowego w ich własnym kontekście (względnie systemowe, geneza, sens) należy wykadać odmiennie mimo identycznej treści. Zasada *in dubio mitius* odnosi się wyjątkowo do prawa krajowego, a więc w tym kontekście decydujące znaczenie ma tylko to, czy przepisy krajowe obiektywnie stwarzają kilka możliwości interpretacyjnych.

78. Ustalenie tej okoliczności jest pytaniem z zakresu prawa krajowego, na które odpowiedzieć może jedynie sąd odsyłający.

V. **Wnioski**

79. W związku z powyższym proponuję, aby Trybunał udzielił następujących odpowiedzi na pytania prejudycjalne przedstawione mu przez Krajský soud v Praze (sąd okręgowy w Pradze, Republika Czeska):

1. Dla przypisania pojedynczego transgranicznego przemieszczenia wyrobów do określonej dostawy w ramach transakcji wewnętrznej decydujące znaczenie ma to, kto w przypadku transgranicznego transportu towarów ponosi ryzyko przypadkowej utraty towarów. Dostawa ta jest zwolniona z podatku dostaw wewnątrzwspólnotowych, której miejscem dostawy jest miejsce, w którym dochodzi do rozpoczęcia transportu.

2. Zasada neutralności VAT ani jakakolwiek inna zasada prawa Unii nie stoi na przeszkodzie zastosowaniu konstytucyjnej zasady prawa krajowego in dubio mitius, która w sytuacji niejednoznaczności normy prawnej, kiedy norma obiektywnie pozwala na przyjęcie różnych wyników wykładni, nakazuje organom władzy publicznej przyjąć wynik wykładni na korzyść adresata normy prawnej (tu podatnika).

1 Język oryginału: niemiecki.

2 Trybunał już w wielu sprawach zajmował się zagadnieniem przypisania przemieszczania towarów do określonej dostawy w przypadku tak zwanej wewnątrzwspólnotowej transakcji wewnętrznej; zob. m.in. wyroki: z dnia 19 grudnia 2018 r., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027); z dnia 21 lutego 2018 r., Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84); z dnia 26 lipca 2017 r., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599); z dnia 27 września 2012 r., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); z dnia 16 grudnia 2010 r., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786) oraz z dnia 6 kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

3 Wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

4 Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

5 Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ustawa nr 235/2004 o podatku od wartości dodanej).

6 Wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

7 Zobacz w tym kontekście moje opinie: w sprawie AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, pkt 28) oraz w sprawie EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, pkt 23–25).

8 Wyroki: z dnia 26 lipca 2017 r., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, pkt 31); z dnia 18 listopada 2010 r., X (C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 28) oraz z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in. (C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 23 i 24).

9 Wyroki: z dnia 26 lipca 2017 r., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, pkt 34) i z dnia 6 kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, pkt 45) oraz moje opinie: w sprawie AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, pkt 55) oraz w sprawie EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, pkt 35).

10 Wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, pkt 50).

11 Wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, pkt 50).

- 12 Wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:1027, pkt 66 i nast. oraz pkt 73, 74); por. także moje opinie w sprawie AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:624, pkt 69 i nast.).
- 13 Wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232, pkt 40, 42, 50).
- 14 Wyroki: z dnia 26 lipca 2017 r., Toridas (C?386/16, EU:C:2017:599, pkt 34) i z dnia 6 kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232, pkt 45) oraz moje opinie: w sprawie AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:624, pkt 55) i w sprawie EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2005:675, pkt 35).
- 15 Zobacz wyroki: z dnia 19 grudnia 2018 r., AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:1027, pkt 70); z dnia 26 lipca 2017 r., Toridas (C?386/16, EU:C:2017:599, pkt 34–36) oraz z dnia 6 kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2005:675, pkt 50).
- 16 Tak w wersji niemieckiej („wie ein Eigentümer”), wersji francuskiej („comme un propriétaire”); inaczej jednak w wersji angielskiej („as owner”) i wersji estońskiej („Kaubatarne” on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek”).
- 17 Wyroki: z dnia 2 lipca 2015 r., NLB Leasing (C?209/14, EU:C:2015:440, pkt 29); z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidjunt (C?118/11, EU:C:2012:97, pkt 39); z dnia 6 lutego 2003 r., Auto Lease Holland (C?185/01, EU:C:2003:73, pkt 32); z dnia 8 lutego 1990 r., Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C?320/88, EU:C:1990:61, pkt 7, 8).
- 18 Zobacz wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:1027, pkt 78).
- 19 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 16 grudnia 2010 r., Euro Tyre Holding (C?430/09, EU:C:2010:786, pkt 40) oraz z dnia 27 września 2012 r., VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, pkt 32 i nast.), w którym przeniesienie własności nie odgrywa żadnej roli, a za bardziej miarodajne uznano zawiadomienie o zamiarze odsprzedaży.
- 20 Bezsporne jest, że np. spedytor wprowadzie aktualnie sprawuje rzeczywistą władzę nad rzeczą, jednak nie jako dostawca uczestniczący w transakcji, lecz działa jako przewoźnik działający na rzecz dostawcy. Zobacz podobnie wyrok z dnia 16 grudnia 2010 r., Euro Tyre Holding (C?430/09, EU:C:2010:786, pkt 40).
- 21 Wyrok z dnia 27 września 2012 r., VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, pkt 36, 37).
- 22 Wyroki: z dnia 21 lutego 2018 r., Kreuzmayr (C?628/16, EU:C:2018:84, pkt 32); z dnia 26 lipca 2017 r., Toridas (C?386/16, EU:C:2017:599, pkt 35); z dnia 27 września 2012 r., VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, pkt 32); z dnia 16 grudnia 2010 r., Euro Tyre Holding (C?430/09, EU:C:2010:786, pkt 27) oraz moja opinia w sprawie AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:624, pkt 58 i nast.) i w sprawie EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2005:675, pkt 56).
- 23 Tak też wyrok z dnia 16 grudnia 2010 r., Euro Tyre Holding (C?430/09, EU:C:2010:786, pkt 40 in fine).
- 24 Porównaj już moje opinie w sprawie AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:624, pkt 60).
- 25 Zobacz wyroki: z dnia 26 lipca 2017 r., Toridas (C?386/16, EU:C:2017:599, pkt 36); z dnia 27 września 2012 r., VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, pkt 34) oraz z dnia 16 grudnia 2010 r., Euro Tyre Holding (C?430/09, EU:C:2010:786, pkt 33).

- 26 Porównaj ju? moje opinie: w sprawie AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:624, pkt 62) oraz w sprawie EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2005:675, pkt 58).
- 27 Zobacz w tym wzgl?dzie równie? moj? wcze?niejszy? opini? w sprawie AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:624, pkt 62).
- 28 Zobacz w tym wzgl?dzie równie? moj? wcze?niejszy? opini? w sprawie AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:624, pkt 73).
- 29 Przewo?nik lub spedytor nie posiada prawa do rozporz?dzania towarami jak w?a?ciciel, zob. wyroki: z dnia 20 czerwca 2018 r., Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, pkt 88) oraz z dnia 3 czerwca 2010 r., De Fruytier (C?237/09, EU:C:2010:316, pkt 25).
- 30 Zobacz w tym wzgl?dzie wyroki: z dnia 20 czerwca 2018 r., Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, pkt 86) oraz z dnia 3 czerwca 2010 r., De Fruytier (C?237/09, EU:C:2010:316, pkt 24).
- 31 Prawodawca Unii zmierza, poprzez nowy i zapewniaj?cy pewno?? prawn? przepis art. 36a dyrektywy VAT (Dz.U. 2018, L 311, s. 3), który ma zosta? transponowany do dnia 1 stycznia 2020 r., do uregulowania takiej sytuacji za pomoc? okre?lonej fikcji.
- 32 Tak samo wyrok z dnia 20 czerwca 2018 r., Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, pkt 89).
- 33 Zobacz podobnie tak?e wyroki: z dnia 16 grudnia 2010 r., Euro Tyre Holding (C?430/09, EU:C:2010:786, pkt) oraz z dnia 27 wrze?nia 2012 r., VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, pkt 37).
- 34 Wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:1027).
- 35 Wyroki: z dnia 17 wrze?nia 2014 r., Cruz & Companhia (C?341/13, EU:C:2014:2230, pkt 32); z dnia 30 kwietnia 2014 r., Pflieger i in. (C?390/12, EU:C:2014:281, pkt 26); z dnia 22 czerwca 2010 r., Melki i Abdeli (C?188/10 i C?189/10, EU:C:2010:363, pkt 27) oraz z dnia 22 stycznia 2002 r., Canal Satélite Digital (C?390/99, EU:C:2002:34, pkt 19).
- 36 Wyroki: z dnia 19 grudnia 2018 r., AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:1027); z dnia 21 lutego 2018 r., Kreuzmayr (C?628/16, EU:C:2018:84); z dnia 26 lipca 2017 r., Toridas (C?386/16, EU:C:2017:599); z dnia 27 wrze?nia 2012 r., VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592); z dnia 16 grudnia 2010 r., Euro Tyre Holding (C?430/09, EU:C:2010:786); z dnia 6 kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232).
- 37 Dyrektywa Rady (UE) 2018/1910 z dnia 4 grudnia 2018 r. zmieniaj?ca dyrektyw? 2006/112/WE w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie podatku od warto?ci dodanej dotycz?cych opodatkowania handlu mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi (Dz.U. 2018, L 311, s. 3).
- 38 Wyroki: z dnia 9 marca 1978 r., Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49, pkt 17/18); z dnia 17 grudnia 1970 r., Internationale Handelsgesellschaft (11/70, EU:C:1970:114, pkt 3); z dnia 15 lipca 1964 r., Costa (6/64, EU:C:1964:66, s. 1270).
- 39 S?uszenie zatem okre?laj? pierwsze?stwo stosowania [prawa Unii] jako regu?? kolizyjn? Marc Desens, Auslegungskonkurrenzen im europäischen Mehrebenensystem, *EuGRZ* 2011, s. 211 (212); Harald Schaumburg, w: *Europäisches Steuerrecht*, ed. Schaumburg, Englisch, Köln 2015, nb. 4.19 i nast.; Claus Dieter Classen/Martin Nettesheim, w: *Europarecht*, ed.

40 Wyroki: z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens i in. (C?251/16, EU:C:2017:881, pkt 26); z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C?108/14 i C?109/14, EU:C:2015:496 pkt 48, 49); z dnia 12 grudnia 2013 r., Portgás (C?425/12, EU:C:2013:829, pkt 18); z dnia 24 stycznia 2012 r., Dominguez (C?282/10, EU:C:2012:33, pkt 33); z dnia 19 stycznia 1982 r., Becker (8/81, EU:C:1982:7, pkt 25).

41 Wyroki: z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens i in. (C?251/16, EU:C:2017:881, pkt 26); z dnia 12 grudnia 2013 r., Portgás (C?425/12, EU:C:2013:829, pkt 22); z dnia 24 stycznia 2012 r., Dominguez (C?282/10, EU:C:2012:33, pkt 37 i 38); z dnia 14 lipca 1994 r., Faccini Dori (C?91/92, EU:C:1994:292, pkt 20) oraz z dnia 26 lutego 1986 r., Marshall (152/84, EU:C:1986:84, pkt 48).

42 Podobnie jednoznacznie: wyroki: z dnia 24 stycznia 2012 r., Dominguez (C?282/10, EU:C:2012:33, pkt 38); z dnia 14 lipca 1994 r., Faccini Dori (C?91/92, EU:C:1994:292, pkt 22 i 23) oraz z dnia 26 lutego 1986 r., Marshall (152/84, EU:C:1986:84, pkt 49).

43 Wyroki: z dnia 4 lipca 2006 r., Adeneler i in. (C?212/04, EU:C:2006:443, pkt 109, 110); z dnia 16 czerwca 2005 r., Pupino (C?105/03, EU:C:2005:386, pkt 44, 47); z dnia 5 października 2004 r., Pfeiffer i in. (C?397/01 do C?403/01, EU:C:2004:584, pkt 114); z dnia 14 lipca 1994 r., Faccini Dori (C?91/92, EU:C:1994:292, pkt 26) oraz z dnia 13 listopada 1990 r., Marleasing (C?106/89, EU:C:1990:395, pkt 8).

44 Wyroki: z dnia 24 stycznia 2012 r., Dominguez (C?282/10, EU:C:2012:33, pkt 24); z dnia 4 lipca 2006 r., Adeneler i in. (C?212/04, EU:C:2006:443, pkt 111); z dnia 5 października 2004 r., Pfeiffer i in. (C?397/01 do C?403/01, EU:C:2004:584, pkt 115, 116, 118, 119).

45 Wyroki: z dnia 24 stycznia 2012 r., Dominguez (C?282/10, EU:C:2012:33, pkt 25); z dnia 4 lipca 2006 r., Adeneler i in. (C?212/04, EU:C:2006:443, pkt 110); z dnia 16 czerwca 2005 r., Pupino (C?105/03, EU:C:2005:386, pkt 44, 47).

46 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 24 stycznia 2012 r., Dominguez (C?282/10, EU:C:2012:33, pkt 42, 43); z dnia 4 lipca 2006 r., Adeneler i in. (C?212/04, EU:C:2006:443, pkt 112) oraz z dnia 14 lipca 1994 r., Faccini Dori (C?91/92, EU:C:1994:292, pkt 27).

47 Zobacz przykładowo wyroki: z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C?108/14 i C?109/14, EU:C:2015:496, pkt 52), z dnia 12 grudnia 2013 r., Portgás (C?425/12, EU:C:2013:829, pkt 31, o ile dana instytucja nie miała wystarczająco ścisłych powódów z państwem) oraz z dnia 14 lipca 1994 r., Faccini Dori (C?91/92, EU:C:1994:292, pkt 30).