

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 19 grudnia 2018 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) oraz (iii) – Artykuł 3 ust. 1 – Wewnętrzne nabycia wyrobów podlegających akcyzie – Artykuł 138 ust. 1 i art. 138 ust. 2 lit. b) – Dostawy wewnętrzne – Łącznych transakcji z pojedynczym transportem – Przypisanie transportu – Transport z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy – Wpływ na zakwalifikowanie nabycia wewnętrznego

W sprawie C-414/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Czechy) postanowieniem z dnia 29 czerwca 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 10 lipca 2017 r., w postępowaniu:

AREX CZ a.s.

przeciwko

Odvolací finanční úředitelství,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes siódmej izby, pełniący obowiązki prezesa czwartej izby, K. Jürimäe (sprawozdawca), C. Lycourgos, E. Juhász i C. Vajda, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 czerwca 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Odvolací finanční úředitelství przez T. Rozehnalá, D. Jerouška i D. Švancar?, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu czeskiego przez J. Vlášila, O. Serdul i M. Smolka, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios, Z. Maláškova i R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 lipca 2018 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) oraz (iii) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy AREX CZ a.s. (zwaną dalej „Arexem”) a Odvolací finanční ředitelství (dyrekcją finansową ds. odwołań, Czechy) (zwaną dalej „dyrekcją ds. finansów”) w przedmiocie odliczenia przez Arex podatku od wartości dodanej (VAT) dotyczącego nabycia od dostawców czeskich paliw przewożonych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy z Austrii do Czech.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa VAT

3 Motyw 36 dyrektywy VAT stanowi:

„Z korzyści zarówno dla osób zobowiązanych do zapłaty VAT, jak i właściwych organów administracyjnych zasady opodatkowania VAT dla niektórych dostaw i wewnętrznych nabywów wyrobów podlegających akcyzie powinny zostać dostosowane do procedur i obowiązków dotyczących zgłoszenia celnego w przypadku wysyłki takich wyrobów do innego państwa członkowskiego, a określonych w dyrektywie Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania [(Dz.U. 1992, L 76, s. 1 – wyd. spec. w j.ż. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 179), ostatnio zmienionej dyrektywą Rady 2004/106/WE z dnia 16 listopada 2004 r. (Dz.U. 2004, L 359, s. 30)]”.

4 Zgodnie z art. 2 dyrektywy VAT:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

b) odpłatne wewnętrzne nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego dokonywane:

(i) przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem, gdy sprzedawca jest podatnikiem działającym w takim charakterze, który nie korzysta ze zwolnienia dla małych przedsiębiorstw przewidzianego w art. 282–292 i który nie jest objęty przepisami art. 33 i 36;

[...]

(iii) w przypadku wyrobów podlegających akcyzie, jeżeli od wewnątrzspółnotowego nabycia naliczany jest podatek akcyzowy na terytorium państwa członkowskiego zgodnie z dyrektywą [92/12, zmienioną dyrektywą 2004/106], przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem, w przypadku których inne nabycia nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1;

[...].

3. »Wyroby podlegające akcyzie« oznaczają produkty energetyczne, alkohol i napoje alkoholowe oraz tytoń przetworzony, zgodnie z definicją zawartą w obowiązujących przepisach [prawa Unii], z wyjątkiem gazu dostarczanego w systemie gazowym oraz energii elektrycznej”.

5 Artykuł 3 ust. 1 i 2 dyrektywy VAT stanowi:

„1. W drodze odstępstwa od art. 2 ust. 1 lit. b) pkt (i) następujące transakcje nie podlegają opodatkowaniu VAT:

a) wewnątrzspółnotowe nabycia towarów, których dostawa byłaby zwolniona na terytorium państwa członkowskiego nabycia na podstawie art. 148 i 151, dokonywane przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem;

b) wewnątrzspółnotowe nabycia towarów inne niż te, o których mowa w lit. a) i art. 4, oraz inne niż nabycia nowych środków transportu i wyrobów podlegających akcyzie, dokonywane przez podatnika do celów związanych z prowadzonym przez niego gospodarstwem rolnym, leśnym lub rybackim podlegającym wspólnemu systemowi ryczałtowemu dla rolników, przez podatnika dokonującego wyłączenie dostaw towarów lub świadczenia usług, z tytułu których nie ma on prawa do odliczenia VAT, lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem.

2. Przepisy ust. 1 lit. b) mają zastosowanie wyłącznie, jeżeli zostaną spełnione następujące warunki:

a) w ciągu danego roku kalendarzowego całkowita wartość wewnątrzspółnotowych nabytych towarów nie przekracza progu ustalanego przez państwa członkowskie, który nie może być niższy niż 10 000 EUR lub równowartość tej kwoty w walucie krajowej;

b) w poprzednim roku kalendarzowym całkowita wartość wewnątrzspółnotowych nabytych towarów nie przekroczyła progu przewidzianego w lit. a).

Próg, który stanowi odniesienie, obejmuje całkowitą wartość, z wyłączeniem VAT należnego lub zapłaconego w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów, wewnątrzspółnotowych nabytych towarów, o których mowa w ust. 1 lit. b)”.

6 Artykuł 20 akapit pierwszy tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„»Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów« oznacza nabycie prawa do rozporządzenia jak właściciel rzeczowym majątkiem ruchomym wysyłanym lub transportowanym do nabywcy przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, do miejsca przeznaczenia w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

7 Artykuł 138 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„1. Państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium [Unii

Europejskiej], 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.

2. Poza dostawami, o których mowa w ust. 1, państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

b) dostawy wyrobów podlegających akcyzie, wysyłanych lub transportowanych do nabywcy do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium [Unii], przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dokonane na rzecz podatników lub osób prawnych niebędących podatnikami, w przypadku których wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów innych niż wyroby podlegające akcyzie nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1, jeżeli wysyłka lub transport tych wyrobów odbywa się zgodnie z art. 7 ust. 4 i 5 lub art. 16 dyrektywy [92/12, zmienionej dyrektywą 2004/106];

[...]”.

8 Artykuł 139 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT stanowi:

„Zwolnienie [przewidziane w art. 138 ust. 1] nie ma [...] zastosowania do dostaw towarów dokonywanych na rzecz podatników lub osób prawnych niebędących podatnikami, w przypadku których wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1”.

Dyrektywy 92/12 i 2008/118

9 Dyrektywa 92/12, zmieniona dyrektywą 2004/106 (zwana dalej „dyrektywą 92/12”), została uchylona, ze skutkiem od dnia 1 kwietnia 2010 r., dyrektywą Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego (Dz.U. 2009, L 9, s. 12). Biorąc pod uwagę datę transakcji będących przedmiotem postępowania głównego, należy rozważyć obie te dyrektywy.

10 Na podstawie art. 3 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 92/12 i art. 1 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2008/118 dyrektywy te mają między innymi zastosowanie do paliw.

11 Dyrektywy te ustanawiają szczególne zasady dotyczące przemieszczania na terytorium Unii wyrobów podlegających akcyzie w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Zasady te są zawarte w art. 15–21 dyrektywy 92/12 i w art. 17–31 dyrektywy 2008/118.

12 „Procedura zawieszenia poboru akcyzy” według definicji w art. 4 pkt 7 dyrektywy 2008/118 oznacza „procedurę podatkową stosowaną w odniesieniu do produkcji, przetwarzania, przechowywania lub przemieszczania wyrobów akcyzowych nieobjętych zawieszającą procedurę celną, przy zawieszonym poborze akcyzy”. Artykuł 4 lit. c) dyrektywy 92/12, który dotyczy „procedury zawieszenia”, zawiera analogiczną definicję.

13 W rozumieniu art. 4 pkt 9 dyrektywy 2008/118 „zarejestrowany odbiorca” oznacza „osobę fizyczną lub prawną uprawnioną przez właściwe organy państwa członkowskiego przeznaczenia, w ramach swojej działalności i na warunkach określonych przez te organy, do odbioru wyrobów akcyzowych przemieszczanych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy z innego państwa członkowskiego”. Dyrektywa 92/12, która stosowała termin „zarejestrowany podmiot gospodarczy”, w art. 4 lit. d) definiowała go w podobny sposób.

Prawo czeskie

14 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) ustawy nr 235/2004 o podatku od wartości dodanej, w wersji mającej zastosowanie w postępowaniu gównym (zwanej dalej „ustawą o VAT”):

„Opodatkowaniu podlega:

[...]

c) odpłatne nabycie towarów z innego państwa członkowskiego [Unii], dokonane na terytorium kraju przez podatnika w ramach działalności gospodarczej lub osobę prawną, która nie została założona ani ustanowiona w celach komercyjnych oraz odpłatne nabycie nowego środka transportu z innego państwa członkowskiego przez osobę niebędącą podatnikiem”.

15 Artykuł 64 tej ustawy, który transponuje art. 138 dyrektywy VAT do czeskiego porządku prawnego, stanowi:

„1. Dostawa towarów do innego państwa członkowskiego przez osobę zobowiązaną do zapłaty podatku na rzecz osoby zarejestrowanej do celów VAT w innym państwie członkowskim, jeżeli towary te są wysyłane lub transportowane z terytorium kraju przez osobę zobowiązaną do zapłaty podatku lub nabywcę lub uprawnioną osobę trzecią, jest zwolniona z podatku z prawem do odliczenia, z wyjątkiem dostaw towarów na rzecz osoby, dla której nabycie towarów w innym państwie członkowskim nie podlega opodatkowaniu.

[...]

3. Dostawa towarów objętych podatkiem akcyzowym do innego państwa członkowskiego przez osobę zobowiązaną do zapłaty podatku na rzecz podatnika, który nie jest osobą zarejestrowaną do celów VAT w innym państwie członkowskim lub na rzecz osoby prawnej, która nie jest osobą zarejestrowaną do celów VAT w innym państwie członkowskim, jeżeli towary te są wysyłane lub transportowane z terytorium kraju przez osobę zobowiązaną do zapłaty podatku lub nabywcę, lub uprawnioną osobę trzecią, jest zwolniona z podatku z prawem do odliczenia, jeżeli wysyłka lub transport towarów odbywa się zgodnie z ustawą o podatku akcyzowym, a podatek akcyzowy staje się wymagalny po stronie nabywcy w państwie członkowskim, w którym finalizowana jest wysyłka lub transport towarów.

[...]”.

Spór w postępowaniu gównym i pytania prejudycjalne

16 Arex jest spółką z siedzibą w Czechach, która nabyła od dwóch spółek czeskich paliwo pochodzące z Austrii.

17 Nabycia te nastąpiły w wyniku aucta transakcji. Paliwa sporne w postępowaniu gównym najpierw zostały sprzedane przez Doppler Mineralöle GmbH, spółką mającą siedzibę w Austrii, czterem spółkom zarejestrowanym do celów VAT i mającym siedzibę w Czechach (zwanym dalej „pierwszymi czeskimi nabywcami”). Paliwa te podlegały następnie licznym kolejnym transakcjom sprzedaży na rzecz różnych spółek czeskich, zanim ostatecznie sprzedano je Arexowi.

18 Pierwsi czescy nabywcy zawarli umowę ze spółką Garantrans s. r. o., która wystąpiła wobec nich jako zarejestrowany odbiorca. Zatem to właśnie Garantrans odprowadził podatek akcyzowy od paliw w imieniu pierwszych czeskich nabywców. Ci ostatni nie zapłacili VAT od tych

transakcji w Czechach.

19 Z Austrii do Czech paliwa te zosta?y przewiezione w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Ich transport zapewni? Arex za pomoc? w?asn?ch pojazdów.

20 W wyniku kontroli podatkowej Finan?ní ú?ad pro Jiho?eský kraj (urz?d skarbowy kraju po?udniowoczeskiego, Czechy) (zwany dalej „organem podatkowym”) stwierdzi?, ?e za okresy podatkowe od stycznia do kwietnia, wrzesie?, listopad i grudzie? 2010 r., dokonane przez Arex nabycia stanowi?y nabycia wewn?trzspólnotowe. Powo?uj?c si? na wyroki: z dnia 6 kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232), oraz z dnia 16 grudnia 2010 r., Euro Tyre Holding (C?430/09, EU:C:2010:786), i zauwa?aj?c, ?e w wypadku ?a?cucha transakcji zwi?zanych z pojedynczym transportem wewn?trzspólnotowym mo?e on zosta? przypisany tylko jednej transakcji, organ ten uzna?, ?e miejsce dokonanych przez Arex naby? znajduje si? w Austrii, a nie w Czechach. Spółka ta uzyska?a bowiem prawo do rozporz?dzania rzeczami jak w?a?ciciel w Austrii, poniewa? ponosi?a ryzyko zwi?zane z tymi towarami i zrealizowa?a transport do Czech na w?asny rachunek.

21 Siedmioma uzupe?niaj?cymi decyzjami o poborze podatku organ podatkowy odmówi? Arexowi prawa do odliczenia VAT od tych naby? zakwalifikowanych przez Arex jako nabycia wewn?trzne, dokona? korekty VAT i zobowi?za? t? spółk? do zap?aty grzywien.

22 Decyzj? z dnia 15 lipca 2015 r. dyrekcja ds. finansów oddali?a odwo?anie Arexa wniesione od tych decyzji. Przyjmuj?c wnioski organu podatkowego, dyrekcja ta na wst?pie odrzuci?a stosowanie art. 138 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT. Nast?pnie, powo?uj?c si? na wyrok z dnia 14 lipca 2005 r., British American Tobacco i Newman Shipping (C?435/03, EU:C:2005:464), podkre?li?a ona, ?e wymagalno?? VAT nie ma zwi?zku z podatkiem akcyzowym. Wreszcie odrzuci?a ona argumentacj? Arexa, wed?ug której ze wzgl?du na procedur? zawieszenia poboru akcyzy spółka ta nie mia?a prawa rozporz?dza? paliwami jak w?a?ciciel podczas transportu i przed ich dopuszczeniem do swobodnego obrotu w Czechach. Odrzuci?a ona równie? podnoszon? przez Arex mo?liwo?? podzia?u pojedynczego transportu wewn?trzspólnotowego na transporty cz??ciowe do celów VAT.

23 Po oddaleniu jego skargi na t? decyzj? przez Krajský soud v ?eských Bud?jovicích (s?d okr?gowy w Czeskich Budziejowicach, Czechy) Arex wniós? skarg? kasacyjn? do s?du odsy?aj?cego.

24 Przed tym s?dem Arex podnosi, ?e art. 138 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT nie zosta? prawid?owo przetransponowany do czeskiego porz?dku prawnego. Zgodnie z tym przepisem wszystkie dostawy wyrobów transportowanych w innym pa?stwie cz?onkowskim w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, dokonane przez podatnika, s? zwolnione z VAT jako dostawy wewn?trzspólnotowe. W ?wietle redakcji tego przepisu w j?zyku czeskim Arex jest zdania, ?e pozosta?e przes?anki ustanowione w tym przepisie, odzwierciedlone w zdaniu podrz?dnym zaczynaj?cym si? [wyr?eniem przyimkowym oraz] zaimkiem wzgl?dnym „[w przypadku] których”, maj? zastosowanie tylko do osób prawnych nieb?d?cych podatnikami. Arex uwa?a zatem, ?e skoro ma status podatnika, przes?anki te nie znajduj? zastosowania.

25 Na wypadek gdyby VAT nie by? zwi?zany z podatkiem akcyzowym i gdyby nale?a?o zastosowa? art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT Arex podkre?la, ?e nie nast?puje przeniesienie w?asno?ci gospodarczej w wypadku transportu w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, poniewa? nawet w wypadku przeniesienia w?asno?ci z punktu widzenia prawa prywatnego nie by?oby mo?liwe rozporz?dzanie spornymi towarami w czasie transportu. Na poparcie tego argumentu powo?uje on administracyjny dokument towarzysz?cy, który ogranicza mo?liwo?? rozporz?dzania towarami w czasie transportu w ramach tej procedury i ocenia, ?e wyroki: z dnia 6

kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232), i z dnia 16 grudnia 2010 r., Euro Tyre Holding (C?430/09, EU:C:2010:786), nie dotyczy?y kwestii transportu wyrobów podlegaj?cych akcyzie.

26 W ?wietle tych argumentów s?d odsy?aj?cy zastanawia si?, czy dokonane przez Arex nabycia paliw transportowanych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy nale?y zakwalifikowa? jako nabycia wewn?trzne czy nabycia wewn?trzwspólnotowe.

27 W tych okoliczno?ciach Nejvyšší správní soud (najwy?szy s?d administracyjny, Czechy) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy za podatnika w rozumieniu art. 138 ust. 2 lit. b) [dyrektywy VAT] nale?y uzna? ka?dego podatnika? Je?li tak nie jest, w odniesieniu do których podatników przepis ten ma zastosowanie?

2) Je?eli Trybuna? stwierdzi, ?e art. 138 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT znajduje zastosowanie w sytuacji takiej jak w post?powaniu g?ównym (w której nabywc? wyrobów jest podatnik zarejestrowany do celów podatku), czy przepis ten nale?y interpretowa? w taki sposób, ?e w sytuacji gdy wys?anie lub transport tych wyrobów nast?puje zgodnie z odpowiednimi przepisami dyrektywy [2008/118], nale?y uzna? za dostaw? uprawniaj?c? do zwolnienia zgodnie z tym przepisem dostaw? maj?c? zwi?zek z procedur? w rozumieniu dyrektywy [2008/118], nawet je?eli poza tym nie s? spe?nione przes?anki zwolnienia przewidziane w art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT ze wzgl?du na uznanie innej transakcji za transport towarów?

3) Je?eli Trybuna? stwierdzi, ?e art. 138 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT nie znajduje zastosowania w sytuacji takiej jak w post?powaniu g?ównym, czy fakt, ?e towary s? przewo?one w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, jest rozstrzygaj?cy dla ustalenia, któr? z szeregu nast?puj?cych po sobie dostaw nale?y uzna? za transport do celów prawa do zwolnienia z VAT zgodnie z art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT?”.

W przedmiocie wniosku o otwarcie ustnego etapu post?powania na nowo

28 Pismem, które wp?yn??o do sekretariatu Trybuna?u w dniu 31 lipca 2018 r. przedstawiciel Arexa przed s?dem odsy?aj?cym wniós? o zarz?dzenie otwarcia ustnego etapu post?powania na nowo na podstawie art. 83 regulaminu post?powania przed Trybuna?em.

29 Wniosek ten zosta? z?o?ony po przekazaniu przez sekretariat Trybuna?u pisma z dnia 13 lipca 2018 r. przedstawicielowi Arexa przed s?dem odsy?aj?cym, informuj?cego w szczególno?ci, ?e poniewa? Arex nie by? wa?nie reprezentowany na rozprawie w niniejszej sprawie, jego uwagi ustne nie mog? zosta? wzi?te pod uwag? do celów niniejszego post?powania.

30 Przedstawiaj?c powody i okoliczno?ci, które jego zdaniem doprowadzi?y do tego braku wa?nej reprezentacji, przedstawiciel Arexa przed s?dem odsy?aj?cym jest zdania, ?e chodzi o wad? usuwaln? i wnosi o otwarcie ustnego etapu post?powania na nowo w celu umo?liwienia Arexowi przedstawienia swoich uwag.

31 Nale?y przypomnie? w tym wzgl?dzie, ?e zgodnie z art. 83 regulaminu post?powania Trybuna? mo?e w ka?dej chwili, po zapoznaniu si? ze stanowiskiem rzecznika generalnego, postanowi? o otwarciu ustnego etapu post?powania na nowo, w szczególno?ci je?li uzna, ?e okoliczno?ci zawiszej przed nim sprawy nie s? wystarczaj?co wyja?nione lub je?li po zamkni?ciu ustnego etapu post?powania strona przedstawi?a nowy fakt mog?cy mie? decyduj?ce znaczenie dla rozstrzygni?cia Trybuna?u, lub te? je?li sprawa ma zosta? rozstrzygni?ta na podstawie argumentu, który nie by? przedmiotem dyskusji mi?dzy stronami lub podmiotami okre?lonymi w

art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

32 W niniejszym wypadku Trybunał uznał, po wysłuchaniu rzecznik generalnej, że nie zostały spełnione przesłanki otwarcia ustnego etapu postępowania na nowo. Okoliczności przytoczone przez przedstawiciela Arexa przed sądem odsyłającym nie odpowiadają bowiem przesłankom, na jakich jest przewidziane otwarcie ustnego etapu postępowania na nowo. W każdym wypadku Trybunał stwierdza, że dysponuje wszelkimi danymi niezbędnymi do udzielenia odpowiedzi na zadane mu pytania prejudycjalne oraz że nie należy udzielać na nie odpowiedzi na podstawie argumentu, który nie był przedmiotem toczony przed nim dyskusji.

33 W tych okolicznościach nie zachodzi potrzeba otwarcia ustnego etapu postępowania na nowo.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Uwagi wstępne

34 W ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy między sądami krajowymi a Trybunałem do tego ostatniego należy udzielenie sądowni krajowemu uytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu. Mając to na uwadze, Trybunał powinien w razie potrzeby przeformułować przedłożone mu pytania. Zadaniem Trybunału jest bowiem dokonanie wykładni wszystkich przepisów prawa Unii, jakie są niezbędne sądom krajowym do rozstrzygnięcia zawisłych przed nimi sporów, nawet jeżeli przepisy te nie są wyraźnie wskazane w pytaniach zadanych Trybunałowi (wyroki: z dnia 14 października 2010 r., Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 19 października 2017 r., Otero Ramos, C-531/15, EU:C:2017:789, pkt 39).

35 W konsekwencji, nawet jeżeli formalnie sąd odsyłający ograniczył swoje pytanie do wykładni art. 138 ust. 1 i art. 138 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT, to okoliczności ta nie stoi na przeszkodzie temu, by Trybunał udzielił mu wykładni prawa Unii we wszystkich aspektach wykładni, które mogły być uyteczne dla rozstrzygnięcia zawisłej przed nim sprawy, bez względu na to, czy sąd ten odniósł się do nich w treści swych pytań, czy też nie. W tym względzie do Trybunału należy wyprowadzenie z całości informacji przedstawionych przez sąd odsyłający, a w szczególności z uzasadnienia postanowienia odsyłającego, elementów rzeczonego prawa, które wymagają wykładni w świetle przedmiotu sporu (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 października 2010 r., Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 19 października 2017 r., Otero Ramos, C-531/15, EU:C:2017:789, pkt 40).

36 W niniejszej sprawie należy zauważyć, że poprzez swoje pytania sąd odsyłający w istocie zmierza do ustalenia, czy nabycia takie jak bądące przedmiotem postępowania głównego podlegają VAT w Republice Czeskiej jako wewnątrzspółnotowe nabycia towarów wysyłanych lub transportowanych z innego państwa członkowskiego.

37 Tymczasem art. 138 ust. 1 i art. 138 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT określa przesłanki zwolnienia z VAT dostaw wewnątrzspółnotowych, a nie przesłanki opodatkowania tym podatkiem nabywanych wewnątrzspółnotowych, które są ustanowione w art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) oraz (iii) tej dyrektywy.

38 Należy zatem przeformułować pytania prejudycjalne w ten sposób, że w odniesieniu do pytań pierwszego i drugiego dotyczą one wykładni art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT, a w odniesieniu do pytania trzeciego – wykładni art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) tej dyrektywy.

W przedmiocie pytania pierwszego

39 Poprzez pytanie pierwsze s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e znajduje on zastosowanie do wewn?trzwspólnotowych naby? wyrobów podlegaj?cych akcyzie, na podstawie których podatek akcyzowy jest wymagalny na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego przeznaczenia wysy?ki lub transportu tych wyrobów, dokonanych przez ka?dego podatnika, czy jedynie do naby? dokonanych przez podatnika, którego inne nabycia podlegaj? opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1 tej dyrektywy.

40 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, dokonuj?c wyk?adni przepisu prawa Unii nale?y bra? pod uwag? nie tylko jego brzmienie, lecz tak?e kontekst, w jakim zosta? umieszczony, oraz cele regulacji, której cz??? stanowi (zob. podobnie wyroki: z dnia 19 wrze?nia 2000 r., Niemcy/Komisja, C?156/98, EU:C:2000:467, pkt 50; z dnia 19 kwietnia 2018 r., Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, pkt 33).

41 Na podstawie art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT opodatkowaniu VAT podlega odp?atne wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, o ile, w przypadku wyrobów podlegaj?cych akcyzie, od których podatek akcyzowy jest wymagalny na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego, jest ono dokonywane przez podatnika lub osob? prawn? nieb?d?c? podatnikiem, w przypadku których inne nabycia nie podlegaj? opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1 tej dyrektywy.

42 W pierwszej kolejno?ci nale?y stwierdzi?, ?e brzmienie art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT nie pozwala jednoznacznie stwierdzi?, czy zdanie podrz?dne „w przypadku których inne nabycia nie podlegaj? opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1 [tej dyrektywy]” odnosi si? zarówno do podatnika, jak i do osoby prawnej nieb?d?cej podatnikiem, wymienionych w pierwszym z tych przepisów, czy te? dotyczy ono tylko tej ostatniej osoby.

43 Wiele wersji j?zykowych tego przepisu zawiera bowiem zaimek wzgl?dny mog?cy odzwierciedla? u?ycie zarówno liczby pojedynczej, jak i mnogiej. Jest tak w szczególno?ci w wersjach: niemieckiej („deren”), esto?skiej („kelle”), hiszpa?skiej („cuyas”), francuskiej („dont”), w?oskiej („i cui”) czy angielskiej („whose”) tego przepisu. Pozosta?e wersje j?zykowe zawieraj? zaimki w liczbie mnogiej. Jest tak w wypadku wersji: greckiej („??? ??????”), ?otewskiej („kuru”) i polskiej („w przypadku których”). Ponadto w czeskiej wersji tego przepisu znajduje si? zaimek w liczbie pojedynczej, który mo?e dotyczy? tylko osoby prawnej nieb?d?cej podatnikiem („jejíž”).

44 W drugiej kolejno?ci, w odniesieniu do celów art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT nale?y wskaza?, ?e przepis ten wpisuje si? w ramy przej?ciowej regulacji VAT obowi?zuj?cej w handlu wewn?trzwspólnotowym, wprowadzonej przez dyrektyw? Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupe?niaj?cej wspólny system podatku od warto?ci dodanej i zmieniaj?cej dyrektyw? 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. 1991, L 376, s. 1 – wyd. spec. w j?z. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 160). Regulacja ta opiera si? na ustanowieniu nowego zdarzenia podatkowego w zakresie VAT, jakim jest wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów, pozwalaj?cego na przeniesienie wp?ywów podatkowych do pa?stwa cz?onkowskiego, na którego terytorium ma miejsce ostateczna konsumpcja dostarczonych towarów. Regulacja ta ma na celu wyra?ne rozgraniczenie zwierzchno?ci podatkowej pa?stw cz?onkowskich (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 listopada 2010 r., X, C?84/09, EU:C:2010:693, pkt 22, 23 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 14 czerwca 2017 r., Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C?26/16, EU:C:2017:453, pkt 37, 38).

45 Zatem ka?demu wewn?trzwspólnotowemu nabyciu towarów opodatkowanemu w pa?stwie

członkowskim, w którym zakończono wysyłkę lub transport towarów (zwanym dalej „państwem członkowskim przeznaczenia”), odpowiada wewnątrzwspólnotowa dostawa zwolniona z opodatkowania w państwie członkowskim, w którym ta wysyłka lub transport została rozpoczęta (zwanym dalej „państwem członkowskim wyjścia”). W konsekwencji przepisom dotyczącym nabycia wewnątrzwspólnotowego i dostawy wewnątrzwspólnotowej należy nadać identyczne znaczenie i identyczny zakres (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, pkt 29; z dnia 26 lipca 2017 r., Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 W trzeciej kolejności, w odniesieniu do kontekstu, w jaki wpisuje się art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT, należy stwierdzić, że przepis ten należy do zbioru przepisów regulujących opodatkowanie VAT nabywanych wewnątrzwspólnotowych i zwolnienie odpowiednich dostaw wewnątrzwspólnotowych. Przepisy te znajdują się odpowiednio w art. 2 i 3 oraz w art. 138 i 139 tej dyrektywy.

47 Z jednej strony, zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) dyrektywy VAT wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów dokonane odpłatnie przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem, pod pewnymi warunkami dotyczącymi sprzedającego podlegają VAT w państwie członkowskim przeznaczenia, podczas gdy na mocy art. 138 ust. 1 tej dyrektywy odpowiadające im dostawy wewnątrzwspólnotowe są z tego podatku zwolnione w państwie członkowskim wyjścia.

48 W tym względzie należy wyjaśnić, że biorąc pod uwagę rozważania rzecznik generalnej przedstawione w pkt 41 opinii, przedmiotowy zakres stosowania tych przepisów obejmuje wszystkie „towary”, a pojęcie „towarów” obejmuje wyroby podlegające akcyzie. Wynika z tego, że o ile pozostałe dotyczące sprzedającego przesłanki przewidziane w tym przepisie są spełnione, transakcje wewnątrzwspólnotowe dotyczące wyrobów podlegających akcyzie są zwolnione z VAT w państwie członkowskim wyjścia jako dostawy wewnątrzwspólnotowe i opodatkowane tym podatkiem w państwie członkowskim przeznaczenia jako nabycie wewnątrzwspólnotowe zgodnie z, odpowiednio, art. 138 ust. 1 i art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) dyrektywy VAT.

49 Ponieważ wewnątrzwspólnotowe nabycie „towarów” przez podatników jest już opodatkowane VAT na podstawie art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) dyrektywy VAT, wprowadzenie do art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) tej dyrektywy takiego opodatkowania dla nabycia przez tych samych podatników wyrobów podlegających akcyzie byłoby zbędne, ponieważ opodatkowanie to wynika już z pierwszego przepisu, przy uwzględnieniu również rozważań zawartych w poprzednim punkcie.

50 Z drugiej strony, w drodze odstąpienia od art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) dyrektywy VAT, jej art. 3 ust. 1 wyklucza w każdym razie opodatkowanie VAT niektórych nabywanych wewnątrzwspólnotowych dokonanych przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem. Równoległe art. 139 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy stanowi, że zwolnienie przewidziane w jej art. 138 ust. 1 nie ma zastosowania do dostaw odpowiadających nabyciom, o których mowa w art. 3 ust. 1 owej dyrektywy.

51 W świetle powyższych rozważań art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT znajduje zastosowanie w wypadkach, w których wewnątrzwspólnotowe nabycie dokonane przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem nie podlegają opodatkowaniu na podstawie art. 3 ust. 1 tej dyrektywy.

52 Wynika z tego, że jeżeli nabycie jest dokonywane przez podatnika, to nie każdy podatnik, ale tylko podatnik, którego inne nabycie wewnątrzwspólnotowe nie podlegają VAT zgodnie z tym ostatnim przepisem, zostaje objęty zakresem stosowania art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) owej

dyrektywy w celu opodatkowania VAT jego naby? wewn?trzwspólnotowych dotycz?cych wyrobów podlegaj?cych akcyzie, na których podstawie podatek akcyzowy jest wymagalny w pa?stwie cz?onkowskim przeznaczenia.

53 W tym wzgl?dzie, jak wskaza?a rzecznik generalna w pkt 42 i 43 opinii, wyk?adnia ta jest potwierdzona brzmieniem art. 138 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT, z którego wynika w istocie, ?e „[p]oza dostawami, o których mowa w ust. 1” tego art. 138, dostawy wewn?trzwspólnotowe odpowiadaj?ce nabyciom, o których mowa w art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) tej dyrektywy, s? zwolnione z podatku, je?eli s? one wykonywane na warunkach tam okre?lonych, na rzecz podatników lub osób prawnych nieb?d?cych podatnikami, w przypadku których wewn?trzwspólnotowe nabycia towarów innych ni? wyroby podlegaj?ce akcyzie nie podlegaj? opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1 tej dyrektywy. Jak stwierdzi?a rzecznik generalna w pkt 43 opinii, z wyboru sformu?owania tekstu wprowadzaj?cego zwolnienia zawarte w art. 138 ust. 2 dyrektywy VAT wynika, ?e zwolnienie przewidziane w lit. b) tego przepisu ma tre?? normatywn? wykraczaj?c? poza zwolnienie przewidziane w art. 138 ust. 1 tej dyrektywy.

54 Wyk?adnia przyjt?ta w pkt 52 niniejszego wyroku jest równie? zgodna z celem wyznaczonym w motywie 36 dyrektywy VAT, zmierzaj?cym do dokonania pewnego dostosowania zasad opodatkowania VAT niektórych wewn?trzwspólnotowych naby? wyrobów podlegaj?cych akcyzie do procedur i obowi?zków dotycz?cych zg?oszenia celnego w przypadku wysy?ki takich wyrobów do innego pa?stwa cz?onkowskiego, a okre?lonych w dyrektywach 92/12 i 2008/118. Skoro bowiem art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT ma zastosowanie do wewn?trzwspólnotowych naby? wyrobów podlegaj?cych akcyzie, na których podstawie podatek akcyzowy jest wymagalny na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego przeznaczenia, wyk?adnia ta skutkuje tym, ?e owe nabycia podlegaj? VAT w tym samym pa?stwie cz?onkowskim, nawet je?li inne nabycia dokonane przez nabywc? nie podlegaj? opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1 tej dyrektywy.

55 W niniejszym wypadku, z zastrze?eniem zbadania przez s?d odsy?aj?cy, który jest wy??cznie w?a?ciwy do ustalenia i oceny okoliczno?ci faktycznych w sporze w post?powaniu g?ównym, z informacji w aktach sprawy, jakimi dysponuje Trybuna?, nie wynika, aby inne nabycia wewn?trzwspólnotowe dokonane przez Arexa wchodzi?y w zakres odst?pstw przewidzianych w art. 3 ust. 1 dyrektywy VAT. Na wypadek, gdyby s?d odsy?aj?cy, na podstawie w?asnej oceny wszystkich okoliczno?ci sporu w post?powaniu g?ównym, doszed? do takiego wniosku, nale?a?oby zastosowa? nie przepisy art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT, lecz art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) tej dyrektywy, aby ustali?, czy nabycia przez Arex paliw spornych w post?powaniu g?ównym powinny zosta? opodatkowane VAT w pa?stwie cz?onkowskim przeznaczenia jako nabycia wewn?trzwspólnotowe.

56 W ?wietle powy?szych rozwa?a? na pytanie pierwsze nale?y odpowiedzie?, i? art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e znajduje on zastosowanie do wewn?trzwspólnotowych naby? wyrobów podlegaj?cych akcyzie, na podstawie których podatek akcyzowy jest wymagalny na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego przeznaczenia, dokonanych przez podatnika, którego inne nabycia nie podlegaj? opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1 tej dyrektywy.

W przedmiocie pytania drugiego

57 Poprzez pytanie drugie s?d odsy?aj?cy w istocie d??y do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w obecno?ci ?a?cucha kolejnych transakcji nabycia dotycz?cych tych samych wyrobów podlegaj?cych akcyzie, skutkuj?cych tylko jednym transportem wewn?trzwspólnotowym tych wyrobów w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy, nabycie przez podmiot zobowi?zany do zap?aty tego podatku w pa?stwie

członkowskim przeznaczenia należy zakwalifikować jako nabycie wewnątrzwspólnotowe podlegające opodatkowaniu VAT zgodnie z tym przepisem, nawet jeżeli takiego transportu nie można przypisać do tego nabycia.

58 Według informacji zawartych w postanowieniu odsyłającym wydaje się, że to pierwsi czescy nabywcy, a nie Arex, są zobowiązani do zapłaty podatku akcyzowego od paliwa spornego w postępowaniu głównym. W tym kontekście pytanie drugie zmierza do ustalenia, czy sporny w postępowaniu głównym transport wewnątrzwspólnotowy należy koniecznie przypisać transakcji nabycia dokonanej przez tych nabywców, jeżeli są oni zobowiązani do zapłaty tego podatku akcyzowego, a nie może on zostać przypisany innej transakcji nabycia, w tym wypadku transakcji dokonanej przez Arex.

59 W tym względzie z przedstawionego w pkt 41 niniejszego wyroku brzmienia art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT wynika, że na podstawie tego przepisu opodatkowanie VAT wewnątrzwspólnotowych nabywów wyrobów podlegających akcyzie w państwie członkowskim przeznaczenia jest uzależnione od trzech kumulatywnych przesłanek.

60 Przepis ten zakłada, po pierwsze, że transakcja stanowi nabycie wewnątrzwspólnotowe w rozumieniu art. 20 dyrektywy VAT, po drugie, że transakcja ta dotyczy towarów objętych podatkiem akcyzowym, na których podstawie podatek ten jest wymagalny na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia, a po trzecie, że owa transakcja została dokonana przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem, w przypadku których inne nabycia nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1 tej dyrektywy.

61 W odniesieniu do pierwszej z tych przesłanek należy przypomnieć, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru, w rozumieniu art. 20 dyrektywy VAT, następuje wtedy, gdy prawo do rozporządzenia towarem jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę i gdy dostawca ustali, że towar ten został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego i że w wyniku wysyłki lub transportu fizycznie opuści terytorium państwa członkowskiego wyjścia (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 27, 42; z dnia 18 listopada 2010 r., X, C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 27). Przesłanka związana z przekroczeniem granic pomiędzy państwami członkowskimi stanowi element konstytutywny nabycia wewnątrzwspólnotowego (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 37).

62 Jedynie nabycie spełniające wszystkie te przesłanki może zostać zakwalifikowane jako nabycie wewnątrzwspólnotowe.

63 Jeżeli zatem wiele transakcji nabycia zrealizowanych oddzielnie skutkuje pojedynczym wewnątrzwspólnotowym wysyłką lub pojedynczym wewnątrzwspólnotowym transportem tych towarów, to owa wysyłka lub transport mogą zostać przypisane tylko jednej z tych transakcji nabycia, która – jako jedyna – będzie opodatkowana VAT w państwie członkowskim przeznaczenia jako nabycie wewnątrzwspólnotowe, o ile spełnione są pozostałe przesłanki przewidziane w art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, pkt 45).

64 Taka wykładnia narzuca się, aby w prosty sposób osiągnąć cel, jakiemu służy przejściowy system transakcji wewnątrzspółnotowych, zmierzający do przeniesienia, jak wynika to z pkt 44 niniejszego wyroku, wpływów podatkowych do państwa czonkowskiego, na którego terytorium nastąpiła ostateczna konsumpcja dostarczonych towarów. W rzeczywistości przeniesienie to jest dokonywane przy okazji pojedynczej transakcji skutkującej wewnątrzspółnotowym przemieszczeniem (zob. analogicznie wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, pkt 40).

65 W odniesieniu do drugiej przesłanki wymienionej w pkt 60 niniejszego wyroku należy wyjaśnić, że wymagalność podatku akcyzowego w państwie czonkowskim przeznaczenia zakłada realizację wysyłki lub transportu wyrobów podlegających akcyzie w procedurze zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z przepisami dyrektywy 92/12 lub dyrektywy 2008/118. Przesłanka ta odzwierciedla cel wskazany w motywie 36 dyrektywy VAT, polegający na objęciu wyrobów podlegających akcyzie podatkiem akcyzowym i VAT w tym samym państwie czonkowskim.

66 Przesłanka ta w żaden sposób nie pozwala natomiast rozumieć, że nabycie dokonane przez podatnika lub osobę niebędącą podatnikiem, o których mowa w art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT, które są zobowiązane do zapłaty podatku akcyzowego, powinno zostać opodatkowane VAT na mocy tego przepisu w państwie czonkowskim przeznaczenia, nawet jeżeli spornego transportu wewnątrzspółnotowego nie można przypisać do tego nabycia.

67 Wykładnia, zgodnie z którą nabycie powinno podlegać opodatkowaniu VAT na podstawie tego przepisu, nawet jeżeli nie można do niego przypisać transportu wewnątrzspółnotowego, byłaby poza tym sprzeczna z kumulatywnym charakterem przesłanek przywołanych w pkt 60 niniejszego wyroku. Pozwoliłaby ona bowiem na opodatkowanie VAT w państwie czonkowskim przeznaczenia nabycia, które nie byłoby związane z transportem wewnątrzspółnotowym i które w związku z tym nie spełniałoby wszystkich przesłanek wymaganych do zakwalifikowania go jako nabycia wewnątrzspółnotowego.

68 W świetle powyższych rozważań na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w obecności takiej kolejnych transakcji nabycia skutkujących tylko jednym transportem wewnątrzspółnotowym wyrobów podlegających akcyzie w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy, nabycia przez podmiot zobowiązany do zapłaty tego podatku w państwie czonkowskim przeznaczenia nie można zakwalifikować jako nabycie wewnątrzspółnotowe podlegające opodatkowaniu VAT zgodnie z tym przepisem, jeżeli tego transportu nie można przypisać do tego nabycia.

W przedmiocie pytania trzeciego

69 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w obecności takiej kolejnych transakcji nabycia dotyczących tych samych wyrobów podlegających akcyzie i skutkujących tylko jednym transportem wewnątrzspółnotowym tych wyrobów w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy, okoliczności, że wyroby te są transportowane w ramach tej procedury stanowi okoliczność decydującą dla ustalenia, do jakiego nabycia należy przypisać transport w celu jego opodatkowania VAT na mocy tego przepisu.

70 W tym względzie z orzecznictwa dotyczącego wykładni art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT wynika, że w odniesieniu do transakcji tworzących taką dwóch kolejnych dostaw skutkujących tylko jednym transportem wewnątrzspółnotowym, transport wewnątrzspółnotowy może być przypisany tylko do jednej z dwóch dostaw, która zatem jako jedyna zostanie zwolniona z podatku

na podstawie tego przepisu, oraz że aby ustalić, do której z dwóch dostaw należy przypisać transport wewnątrzwspólnotowy, powinno się przeprowadzić ogólną ocenę wszystkich konkretnych okoliczności sprawy. Na podstawie tej oceny należy w szczególności ustalić, w którym momencie doszło do drugiego przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak w sprawie na rzecz koźcowego nabywcy. W rzeczywistości bowiem, w sytuacji gdy drugie przeniesienie tego prawa, czyli druga dostawa, miało miejsce przed transportem wewnątrzwspólnotowym, transport ten nie może zostać przypisany pierwszej dostawie na rzecz pierwszego nabywcy (zob. podobnie wyrok z dnia 26 lipca 2017 r., *Toridas*, C-386/16, EU:C:2017:599, pkt 34–36 i przytoczone tam orzecznictwo).

71 W świetle celu, o którym mowa w pkt 64 niniejszego wyroku, należy zastosować przytoczone w poprzednim punkcie orzecznictwo do oceny transakcji, które podobnie jak transakcja sporna w postępowaniu głównym tworzą łańcuch wielu kolejnych transakcji nabycia wyrobów podlegających akcyzie, które skutkują tylko jednym transportem wewnątrzwspólnotowym.

72 Aby zatem ustalić tę transakcję nabycia w łańcuchu spornym w postępowaniu głównym, której należy przypisać jeden transport wewnątrzwspólnotowy i która sama powinna zostać uznana za wewnątrzwspólnotowe nabycie, do sądu odsyłać należy przeprowadzenie ogólnej oceny wszystkich konkretnych okoliczności sprawy i w szczególności ustalenie, w którym momencie nastąpiło przeniesienie na korzyść Arexa uprawnień do rozporządzania towarami jak w sprawie. W wypadku gdy przeniesienie to nastąpiło przed transportem wewnątrzwspólnotowym, należy go przypisać transakcji nabycia dokonanej przez Arex, i wówczas to nabycie należy uznać za nabycie wewnątrzwspólnotowe.

73 W ramach tej ogólnej oceny okoliczności, że transport paliw sporny w postępowaniu głównym został dokonany w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, nie może jednak stanowić decydującego elementu w celu ustalenia tej transakcji nabycia w łańcuchu spornym w postępowaniu głównym, której ów transport należy przypisać.

74 Orzecznictwo przywołane w pkt 70 niniejszego wyroku zasadniczo uzależnia bowiem przypisanie transportu do tego czy innego nabycia w łańcuchu kolejnych transakcji od kryterium czasowego w zakresie, w jakim kładzie ono nacisk na moment, w którym odpowiednio zostały spełnione przesłanki, jakie doprowadziły do transportu wewnątrzwspólnotowego oraz do przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak w sprawie.

75 W odniesieniu do tej ostatniej przesłanki z orzecznictwa Trybunału wynika, że nie ogranicza się ono do przeniesienia własności w formie przewidzianej we właściwych przepisach krajowych, lecz obejmuje każdą transakcję przekazania rzeczy przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzania tą rzeczą, jakby była ona jej właścicielem (zob. podobnie wyrok z dnia 3 czerwca 2010 r., *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo). Przeniesienie prawa do rozporządzenia rzeczą jak w sprawie nie wymaga, aby strona, na rzecz której ta rzecz zostaje przeniesiona, musiała ją posiadać fizycznie, ani że owa rzecz musiała być fizycznie została przetransportowana do tej osoby lub że musiała być ona fizycznie otrzymana (postanowienie z dnia 15 lipca 2015 r., *Itales*, C-123/14, niepublikowane, EU:C:2015:511, pkt 36).

76 Należy przypomnieć, że dyrektywy 92/12 i 2008/118 ustanawiają ogólny system podatku akcyzowego obejmujący wyroby podlegające akcyzie. Nawet jeżeli dyrektywy te przewidują w tym celu w szczególności wymogi mające zastosowanie do transportu w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, to w żaden sposób nie wpływają na przesłanki regulujące przeniesienie własności towarów lub prawa do rozporządzania nimi jak w sprawie.

77 Ponadto Trybuna orzekła, że zdarzeniem podatkowym powodującym powstanie obowiązku podatkowego w zakresie VAT jest dostawa lub przywóz towaru, nie zaś zapłata podatku akcyzowego od tego towaru (wyrok z dnia 14 lipca 2005 r., *British American Tobacco i Newman Shipping*, C-435/03, EU:C:2005:464, pkt 41).

78 W niniejszej sprawie z informacji w aktach sprawy, którymi dysponuje Trybuna, wynika, że po nabyciu paliw spornych w postępowaniu głównym od swoich czeskich kontrahentów Arex objął je w posiadanie, tankując je w Austrii do swoich cystern, przed przetransportowaniem ich własnymi środkami transportu z Austrii do Czech. Z informacji tych wynika zresztą, że wydaje się, iż podczas tego tankowania na Arexa została przeniesiona własność tych towarów w rozumieniu czeskiego prawa prywatnego. Z zastrzeżeniem zbadania przez sąd odsyłający wydaje się, że wynika z tych informacji, że jeden transport wewnątrzspółnotowy nastąpił po przeniesieniu prawa do rozporządzania towarami jak właściciel na rzecz Arexa, tak że to dokonane przez niego transakcje nabycia należy zakwalifikować jako nabycia wewnątrzspółnotowe.

79 W świetle powyższych rozważań na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w obecności takiej kolejnych transakcji nabycia dotyczących tych samych wyrobów podlegających akcyzie i skutkujących tylko jednym transportem wewnątrzspółnotowym tych wyrobów w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy, okoliczności, że wyroby te są transportowane w ramach tej procedury, nie stanowi okoliczności decydującej dla ustalenia, do jakiego nabycia należy przypisać transport w celu jego opodatkowania VAT na mocy tego przepisu.

W przedmiocie kosztów

80 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybuna (czwarta izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Artykuł 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że znajduje on zastosowanie do wewnątrzspółnotowych nabywanych wyrobów podlegających akcyzie, na podstawie których podatek akcyzowy jest wymagalny na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia, dokonanych przez podatnika, którego inne nabycia nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej zgodnie z art. 3 ust. 1 tej dyrektywy.**
- 2) **Artykuł 2 ust. 1 lit. b) ppkt (iii) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w obecności takiej kolejnych transakcji nabycia skutkujących tylko jednym transportem wewnątrzspółnotowym wyrobów podlegających akcyzie w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy, nabycia przez podmiot zobowiązany do zapłaty tego podatku w państwie członkowskim przeznaczenia nie można zakwalifikować jako nabycie wewnątrzspółnotowe podlegające opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej zgodnie z tym przepisem, jeżeli tego transportu nie można przypisać do tego nabycia.**
- 3) **Artykuł 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w obecności takiej kolejnych transakcji nabycia dotyczących tych samych wyrobów podlegających akcyzie i skutkujących tylko jednym transportem wewnątrzspółnotowym tych wyrobów w ramach procedury zawieszenia poboru akcyzy, okoliczności, że wyroby te są transportowane w ramach tej procedury, nie stanowi okoliczności decydującej dla**

ustalenia, do jakiego nabycia nale?y przypisa? transport w celu jego opodatkowania podatkiem od warto?ci dodanej na mocy tego przepisu.

Podpisy

* J?zyk post?powania: czeski.