Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
z dnia 3 października 2019 r.[1]

Sprawa C-401/18

Herst s.r.o.
przeciwko
Odvolací finanční ředitelství

[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 łańcuchowa – Przypisanie przemieszczania towarów do dostawy w ramach łańcucha 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, którą transakcję w transgranicznym łańcuchu dostaw *z kilkoma* transakcjami należy uznać za zwolnioną z podatku dostawę wewnątrzwspólnotową, 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 otrzymała *żadnej* zwolnionej z podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej.

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 łańcucha dostaw. Decydującym kryterium jest przy tym przejście prawa do rozporządzania 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 okoliczność 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 łańcucha sprzedaży, jak również zapewnienia większej pewności prawnej w tym zakresie.

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 łańcuchowej; 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); 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. 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 też osobę trzecią, 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 ust. 1 dyrektywy VAT reguluje następujące kwestie:

„Państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego 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.

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).

11. Ponadto sąd odsyłający wskazuje na konstytucyjną zasadę in dubio mitius (w razie wątpliwości łagodniej). Jej celem jest ograniczanie skutków niepewności prawa w stosunku do adresatów niejednoznacznych przepisów prawnych w przypadkach, gdy na tych adresatów mają zostać nałożone obowiązki przez państwo – jako podmiot odpowiedzialny za treść i zrozumiałość obowiązującej regulacji prawnej.

12. W czeskim prawie podatkowym przyjmuje się więc, że jeżeli możliwych jest więcej wyników wykładni normy publicznoprawnej, to wybrać trzeba ten, który w ogóle nie ingeruje, ewentualnie ingeruje w jak najmniejszym zakresie w dane podstawowe prawa lub swobody. Sąd odsyłający uważa, że regulacja prawna mająca decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy nie jest jasna. Dlatego też na gruncie prawa krajowego już z tego względu należy przyznać prawo do odliczenia w oparciu o zasadę in dubio mitius.

III. Stan faktyczny i postępowanie prejudycjalne

13. Strona skarżąca w postępowaniu głównym (Herst s.r.o., zwana dalej „Herst") domaga się przed sądem krajowym odliczenia podatku naliczonego. Herst prowadzi działalność gospodarczą m.in. w branży transportu samochodowego i jest właścicielem kilku stacji paliw. Przy wykorzystaniu własnych środków transportu dokonywał on transportu paliwa z innych państw członkowskich (Austria, Niemcy, Słowacja, Słowenia) do miejsca przeznaczenia, którym była Republika Czeska. Towary były przy tym kilkakrotnie odsprzedawane, aczkolwiek tylko raz (przez Hersta) transportowane do odbiorcy końcowego w Republice Czeskiej.

14. W wielu przypadkach Herst był odbiorcą końcowym paliw. Kupował je od dostawców zarejestrowanych jako podatnicy VAT w Republice Czeskiej. W związku z tym Herst znajdował się na końcu łańcucha dostaw. W innych przypadkach odsprzedawał paliwa własnym odbiorcom. W tych przypadkach spółka ta znajdowała się w środku łańcucha dostaw. Herst nie fakturował przy tym swoim dostawcom ceny transportu, lecz nabywał paliwa za cenę nieobejmującą transportu.

15. Zazwyczaj Herst składał zamówienie u czeskich dostawców, którzy nabyli lub mieli dopiero nabyć paliwa od rafinerii znajdującej się w innym państwie członkowskim. Wskazywał, z którego terminala rafinerii będzie odbierać towar, datę i ewentualnie czas załadunku, nazwisko kierowcy, numer rejestracyjny ciągnika i naczepy, zamawianą ilość paliw i miejsce wyładunku.

16. Po opłaceniu faktury zaliczkowej Herst mógł odebrać towar zgodnie z wytycznymi czeskich dostawców. Herst odbierał paliwa bezpośrednio z terminali rafinerii w innych państwach członkowskich. Przy przekazaniu towarów nie był obecny żaden z kontrahentów biorących udział w łańcuchu dostaw. Następnie Herst transportował paliwa do Republiki Czeskiej. Po przekroczeniu granicy paliwa były poddawane tam odprawie celnej. Paliwa dopuszczane były do swobodnego obrotu w zakresie podatku akcyzowego. Strona skarżąca kontynuowała transport do miejsca wyładunku, 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 sierpień 2013 r. organ podatkowy ustalił, że strona skarżąca dokonała odliczenia podatku naliczonego z tytułu dostaw paliw tak, jakby to były transakcje z dostawcami w kraju. Jednak zdaniem organu podatkowego do dostawy towarów nie dochodziło w Republice Czeskiej, ale w innych państwach członkowskich, gdzie paliwa znajdowały się w czasie, w którym rozpoczynały się ich wysyłka lub transport. Zatem według niego ma miejsce zwolniona z podatku wewnątrzwspólnotowa dostawa na rzecz Hersta, w odniesieniu do której Herstowi nie przysługuje prawo do odliczenia.

18. Ponieważ strona skarżąca sama przejęła kupowane towary i na swój koszt transportowała je do kraju celem prowadzenia działalności gospodarczej, organ podatkowy uznał dostawę towarów między czeskimi dostawcami a stroną skarżącą za dostawę obejmującą transport towarów. Z tego powodu organ podatkowy odmówił uwzględnienia zrealizowanego w sposób nieuprawniony prawa do odliczenia i ustalił w stosunku do strony skarżącej uzupełniającymi decyzjami wymiarowymi VAT za poszczególne kontrolowane okresy w nowej wysokości. Jednocześnie nałożył na Hersta karę pieniężną.

19. Strona skarżąca wniosła odwołanie od uzupełniających decyzji wymiarowych, zwracając w szczególności uwagę na to, że przemieszczenie paliw między państwami członkowskimi przebiegało w procedurze zawieszenia poboru podatku akcyzowego. Przemieszczenie przeprowadzane było pod dozorem celnym. Dopiero po jego zakończeniu towary były w tym samym państwie członkowskim dopuszczane do swobodnego obrotu i dopiero wtedy dokonywano podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów. Z tego względu wykluczone miało być to, że strona skarżąca nabywała prawa do towarów już wcześniej w miejscu, w którym rozpoczynało się przemieszczenie (tj. za granicą).

20. Organ podatkowy potwierdził zaskarżonymi rozstrzygnięciami wcześniejsze decyzje. Herst zaskarżył te rozstrzygnięcia. Krajský soud v Praze (sąd okręgowy w Pradze, Republika Czeska) zawiesił postępowanie i przedstawił Trybunałowi w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 267 TFUE szereg pytań. Po wydaniu wyroku Trybunału w sprawie Arex[6], na prośbę Trybunału, ograniczył swój wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym do następujących trzech pytań:

„1) Czy podatnik nabywa »prawo do rozporządzania towarem jak właściciel« w rozumieniu dyrektywy VAT, w sytuacji gdy nabywa towar od innego podatnika bezpośrednio dla konkretnego odbiorcy w celu realizacji jego uprzedniego zamówienia (określającego rodzaj towaru, ilość, miejsce pochodzenia i czas dostawy), jeżeli sam fizycznie nie obraca towarem, ponieważ w związku z zawarciem umowy sprzedaży odbiorca towarów zgadza się na to, że sam zorganizuje transport towaru z miejsca jego pochodzenia, a podatnik jedynie pośredniczy w dostępie do zamówionego towaru za pośrednictwem swoich dostawców i przekazuje informacje niezbędne do odebrania towaru (w jego imieniu lub w imieniu jego poddostawców w łańcuchu dostaw), przy czym jego zyskiem z transakcji jest różnica między ceną zakupu i sprzedaży tego towaru, a w łańcuchu dostaw nie jest fakturowana cena transportu towaru?

2) Czy zasada neutralności VAT albo jakakolwiek inna zasada prawa Unii 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 VAT)? Czy zastosowanie tej zasady byłoby w zgodzie z prawem Unii przynajmniej wtedy, gdyby zostało ograniczone do sytuacji, w których istotne okoliczności faktyczne sprawy miały miejsce przed przedstawieniem wiążącej wykładni spornego zagadnienia prawnego przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który za właściwy uznał inny, mniej korzystny dla podatnika, wynik wykładni?

3) W przypadku dopuszczalności zastosowania zasady in dubio mitius: czy z perspektywy ograniczeń wynikających z prawa Unii w czasie, w którym doszło do opodatkowanej transakcji w niniejszej sprawie (listopad 2010 r. – maj 2013 r.), uważać można było za niejasne i pozwalające na przyjęcie dwóch wyników wykładni zagadnienie, czy prawne pojęcie 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.

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

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. Jeśli bowiem dostawa do Hersta była zwolniona z podatku, nie przysługiwałoby tej spółce w tym zakresie prawo do odliczenia. Herst musiałby raczej starać się na drodze cywilnoprawnej o zwrot od swoich dostawców bezpodstawnie zapłaconego VAT.

1. Doprecyzowanie pierwszego pytania prejudycjalnego

23. Regulacje dyrektywy VAT dotyczące 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. b) 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 (łańcuch dostaw), lecz towar jest transportowany tylko raz (od pierwszego do ostatniego uczestnika łańcucha dostaw) (transakcja łańcuchowa). W takim przypadku rozważyć można bowiem 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 łańcuchu 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 łańcuchu może być przypisany transport transgraniczny.

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

26. Okoliczność, że Herst transportował i odprawiał 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 wyłącznie z zakresu prawa dotyczącego VAT, zaś

7 Zobacz w tym kontekście moje opinie: w sprawie AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, pkt 28); 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); z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in. (C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 23, 24).

9 Wyroki: z dnia 26 lipca 2017 r., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, pkt 34); z dnia 6 kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, pkt 45); moje opinie: w sprawie AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, pkt 55); 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., pkt 73, 74); zob. także moja opinia w sprawie AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, pkt 69 i nast.).

kryteria stosowania na gruncie tej regulacji nie ulegają zmianie w wyniku procedury zawieszenia poboru akcyzy. Kwestię, która dostawa w łańcuchu 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 dwuogniwowego łańcucha dostaw (A – B – Herst) uzyskuje prawo do rozporządzania towarami, nawet jeśli 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 Hersta podatku naliczonego ma jednak to, czy miejsce dostawy od B do Hersta znajduje się w Republice Czeskiej. Tylko bowiem w takim przypadku dostawa podlegałaby tam opodatkowaniu. Wykazanie czeskiego VAT na fakturze wystawionej na rzecz Hersta 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 rozpoczęło się przemieszczanie, podczas gdy miejsce kolejnej dostawy (B – Herst) znajduje się w państwie członkowskim, w którym przewóz dobiegł 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 jeśli Herst przetransportował towary bezpośrednio od A do siebie (lub swoich klientów).

31. Mając na uwadze dotychczasowe orzecznictwo Trybunału, obowiązuje zasada, że w przypadku łańcucha sprzedaży z jedynym fizycznym przemieszczeniem wyrobów tylko jedna z dostaw może zostać zakwalifikowana jako wewnątrzwspólnotowa i przy tym zwolniona z podatku [14]. To, o którą dostawę chodzi, zależy od tego, której dostawie przypisze się transgraniczne przemieszczanie. Wszystkie pozostałe dostawy w łańcuchu 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 środkowego przedsiębiorstwa (B) łańcucha dostaw do rozporządzania towarem, na wstępie należy jednak raz jeszcze wyjaśnić, że przedsiębiorstwo to, jeżeli jest częścią łańcucha dostaw, oczywiście uzyskało również prawo do rozporządzania towarem w rozumieniu prawa dotyczącego VAT, które to prawo przenosi dalej na swojego klienta (tutaj Herst).

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); z dnia 6 kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, pkt 45); moje opinie: w sprawie AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, pkt 55); w sprawie EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, pkt 35).

33. Z orzecznictwa Trybunału wynika w sposób niebudzący wątpliwości, że w łańcuchu dostaw 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 uzyskał od dostawcy prawo do rozporządzania towarem, to także środkowe przedsiębiorstwo musiało (przynajmniej na jedną logiczną sekundę) uzyskać prawo do rozporządzania towarem. W przeciwnym razie nie występowałyby 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 Hersta, wystarczy zatem, że środkowe przedsiębiorstwo (B) „jedynie" umożliwia swojemu klientowi (Herstowi) dostęp do nabywanych towarów, które wcześniej samo nabyło (lecz jeszcze nie odebrało).

34. Brak jest podstawy do zmiany tego stwierdzenia (logiczną konsekwencją kilku dostaw jest kilkakrotne przeniesienie prawa do rozporządzania towarem) również wówczas, gdy krajowe prawo cywilne dopuszcza bezpośrednie nabycie własności przez ostatni podmiot w łańcuchu 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 nabył 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 rozporządzałby 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 wyraźnie wynika z powyższych ustaleń, okoliczność, czy i kiedy nastąpiło *cywilnoprawne przeniesienie własności* na środkowe 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 możliwego nabycia własności zgodnie z prawem czeskim przez spółkę Arex w wyroku Arex [18]. W tym przypadku Trybunał uznał, że podstawą rozstrzygnięcia jest to, czy dokonujący transportu odbiorca świadczenia (Arex) nabył własność już w momencie załadowania paliw. Nabycie własności przez przewoźnika jest zatem bardzo ważnym wskaźnikiem dostawy, lecz nie jest ono jedyną istotną okolicznością [19].

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); 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 Menidjmunt (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); 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.

37. Podobnie Trybunał stwierdził już, iż nie jest istotne wyłącznie 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 każdej 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 wyłączają 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 częściowy 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) Konkretne 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 Hersta) – 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 dwuogniwowego łańcucha sprzedaży (A – B – C), że transport nie może już być przypisany „pierwszej" dostawie, jeżeli prawo do rozporządzania rzeczą jak właściciel zostało przeniesione już przed transportem do nabywcy końcowego (C), a więc do odbiorcy „drugiej" dostawy (B – C) [25].

20 Bezsporne jest, że np. spedytor wprawdzie 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 Zobacz już moja opinia 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); z dnia 16 grudnia 2010 r., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, pkt 33).

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 słusznie odwołuje się do wynikającego z przepisów prawa władztwa decyzyjnego w odniesieniu do danego towaru. Drugą stroną takiego władztwa decyzyjnego jest również to, że posiadacz takiego prawa ponosi ryzyko przypadkowego zniszczenia towaru (przysługującego mu władztwa decyzyjnego).

44. W konsekwencji można wyjść z założenia, że ten, kto musi ponieść ryzyko przypadkowej utraty, posiada uprawnienie w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT do rozporządzania towarem 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 całościowa, w przypadku której nie jest jasne, jakie kryteria powinny być rozstrzygające i jaką wagę należy im przypisać.

46. Natomiast ze sposobu ponoszenia ryzyka można w sposób najprostszy wyciągnąć wnioski co do roli danych uczestników w łańcuchu 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. Przejęcie przez Hersta kosztów transportu w niniejszej sprawie można zatem uznać jedynie za wskazówkę, że Herst działał 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 sprzedający (tutaj B) zdoła doliczyć koszty transportu do ceny, lecz Herst ponosi ryzyko przypadkowej utraty podczas transportu, to mimo wszystko transport transgraniczny należy przypisać Herstowi.

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 pośrodku) [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 dwuogniwowego łańcucha dostaw druga dostawa (B – Herst) stanowiłaby dostawę zwolnioną z podatku, a Herst nie byłby uprawniony do odliczenia podatku naliczonego.

26 Zobacz już moje opinie: w sprawie AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, pkt 62); w sprawie EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, pkt 58).

27 Zobacz w tym względzie również moja wcześniejsza opinia w sprawie AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, pkt 62).

28 Zobacz w tym względzie również moja wcześniejsza opinia w sprawie AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, pkt 73).

29 Przewoźnik lub spedytor nie posiada prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, zob. wyroki: z dnia 20 czerwca 2018 r., Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, pkt 88); z dnia 3 czerwca 2010 r., De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, pkt 25).

30 Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 20 czerwca 2018 r., Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, pkt 86); z dnia 3 czerwca 2010 r., De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, pkt 24).

50. Jeżeli natomiast towar byłby odsprzedany przed transportem, a tym samym występowałby trzyogniwowy łańcuch dostaw (A – B – Herst – D), wynik byłby nieco inny. Wówczas transportu w łańcuchu dostaw dokonałoby nie ostatnie przedsiębiorstwo, lecz jedno ze środkowych przedsiębiorstw. W tym przypadku – jeżeli Herst ponosi ryzyko przypadkowej utraty podczas transportu – jego dostawa (tj. trzecia dostawa Herst – D) byłaby dostawą transgraniczną, a co za tym idzie, dostawą zwolnioną z podatku [31]. Również w tym przypadku Herst nie mógłby w Republice Czeskiej odliczyć podatku naliczonego wynikającego z poprzedniej dostawy, lecz jedynie w państwie, w którym rozpoczęło się przemieszczanie.

51. Możliwe jest jednak również, że chwila przejścia ryzyka przypadkowej utraty (z równoczesnym nabyciem własności na mocy prawa cywilnego lub bez niego) została inaczej określona. Tak też sąd odsyłający wskazał, że zgodnie z umowami powszechnie stosowanymi w przedmiotowym sektorze nabycie własności, a tym samym ewentualnie też przejście ryzyka na dokonującego transportu kupującego, następuje dopiero w chwili dopuszczenia wyrobów podlegających akcyzie do swobodnego obrotu.

52. Jeżeli miałoby to miejsce, to Herst działałby jedynie jako spedytor podczas transgranicznego transportu (tj. z rafinerii aż do dopuszczenia do swobodnego obrotu w Republice Czeskiej) [32]. Byłoby to nieco nietypowe, ale nie można tego wykluczyć. Artykuł 32 ust. 1 dyrektywy VAT dopuszcza również taką sytuację, ponieważ zgodnie z tym przepisem transportu towarów dokonuje dostawca (tutaj A i B), nabywca (tutaj B i Herst) lub też osoba trzecia (tj. spedytor, tutaj Herst na rzecz A lub B). W takim przypadku transport w rozumieniu art. 32 ust. 1 dyrektywy VAT należałoby przypisać do dostawy od A do B albo od B do Hersta.

53. To, czy dostawa od B do Hersta nastąpiłaby wówczas w Republice Czeskiej, zależy od tego, czy transport należałoby przypisać pierwszej dostawie (A do B), co zakłada, że podczas transgranicznej dostawy pierwsze przedsiębiorstwo (A) ponosiło ryzyko przypadkowej utraty. To ostatnie byłoby nietypowe, ponieważ A zezwoliła B na odbiór towarów również przez osobę trzecią (tutaj Herst), której A nie zna. Prima facie nie jest zrozumiałe, dlaczego w takiej sytuacji A miałby ponosić ryzyko przypadkowej utraty także po chwili odbioru.

54. Trybunał nie może jednak dokonać oceny, kto ponosił ryzyko przypadkowej utraty podczas transgranicznego transportu. Ocena ta należy do sądu odsyłającego [33].

3. Wnioski

55. Podsumowując, należy stwierdzić, że dla przypisania pojedynczego transgranicznego przemieszczenia wyrobów do określonej dostawy w ramach transakcji łańcuchowej decydujące znaczenie ma to, kto w przypadku transgranicznego przemieszczenia towarów ponosi ryzyko przypadkowej utraty towarów. Dostawa ta jest zwolnioną z podatku dostawą wewnątrzwspólnotową, której miejscem dostawy jest miejsce, gdzie rozpoczyna się transport. Nie jest natomiast rozstrzygające to, kto jest właścicielem w rozumieniu cywilnoprawnym podczas transportu, ani to, czy transport odbywa się w ramach specjalnej procedury celnej.

31 Prawodawca Unii zmierza, poprzez nowy i zapewniający pewność prawną przepis art. 36a dyrektywy VAT (Dz.U. 2018, L 311, s. 3), który ma zostać transponowany do dnia 1 stycznia 2020 r., do uregulowania takiej sytuacji za pomocą określonej 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 także wyroki: z dnia 16 grudnia 2010 r., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, pkt 45); z dnia 27 września 2012 r., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 37).

B. W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego

1. W przedmiocie dopuszczalności i rozumienia obu pytań

56. Pytania drugie i trzecie dotyczą w istocie relacji między dyrektywą a prawem krajowym. Wprawdzie konstytucyjna zasada in dubio mitius w dziedzinie prawa podatkowego wymaga, aby wybierać interpretację ustawy krajowej, która jest korzystniejsza dla podatnika, lecz przesłanką 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. Zadziwiające jest to, że doniosłość tej zasady nie została wskazana we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie AREX [34], choć stan faktyczny leżący u jej podstaw i większość pytań były 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, gdyż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pytania dotyczące wykładni prawa Unii, z którymi zwrócił 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 – istnieją wątpliwości 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 łańcuchu dostaw i powiązane z tym określenie miejsca dokonania pozostałych dostaw. Świadczą 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]

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

35 Wyroki: z dnia 17 września 2014 r., Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, pkt 32); z dnia 30 kwietnia 2014 r., Pfleger 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); 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 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); 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. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie podatku od wartości dodanej dotyczących opodatkowania handlu między państwami członkowskimi (Dz.U. 2018, L 311, s. 3).

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, znajdowałoby 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, będącej bardziej niekorzystną dla podatnika, lecz zgodną 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 okoliczność, 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 można 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 prowadzą 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.

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 Słusznie zatem określają pierwszeństwo stosowania [prawa Unii] jako regułę kolizyjną Marc Desens, Auslegungskonkurrenzen im europäischen Mehrebenensystem, EuGRZ 2011, s. 211 (212); H. Schaumburg, w: *Europäisches Steuerrecht*, ed. Schaumburg, Englisch, Köln 2015, nb. 4.19 i nast.; C.D. Classen, M. Nettesheim, *Europarecht*, München, ed. Oppermann–Classen–Nettesheim, 8. Aufl. 2018, § 10 pkt 33.

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, 38); z dnia 14 lipca 1994 r., Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, pkt 20); 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, 23); z dnia 26 lutego 1986 r., Marshall (152/84, EU:C:1986:84, pkt 49).

3. Rozbieżność między dyrektywą a prawem krajowym

67. Mamy raczej do czynienia z klasycznym przypadkiem rozbieżności pomiędzy dyrektywą a prawem krajowym. Rozbieżność tę 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 ten sąd 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 zasadę pewności prawa i zasadę 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 wykładni [46].

72. Jeżeli więc wykładnia 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 możliwości wykładni do jednego jej wariantu. Ustalenie tej okoliczności należy jednak do sądu odsyłającego.

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. (od 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); 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. (od 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); z dnia 14 lipca 1994 r., Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, pkt 27).

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 wykładnia 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 wykładni 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 niepewnością prawną obarczone jest „tylko" przypisanie zwolnienia z podatku do jednej z dostaw w łańcuchu dostaw i powiązane z tym określenie miejsca dokonania pozostałych dostaw.

77. Nie wyklucza to jednak, że sformułowania prawa krajowego w ich własnym kontekście (względy systemowe, geneza, sens) należy wykładać odmiennie mimo identycznej treści. Zasada in dubio mitius odnosi się wyłącznie 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 łańcuchowej decydujące znaczenie ma to, kto w przypadku transgranicznego transportu towarów ponosi ryzyko przypadkowej utraty towarów. Dostawa ta jest zwolnioną z podatku dostawą wewnątrzwspólnotową, której miejscem dostawy jest miejsce, gdzie rozpoczyna się transport.

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 powiązań z państwem); z dnia 14 lipca 1994 r., Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, pkt 30).

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).