



Karty paliwowe

Wpływ orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Vega International na sytuację spółek leasingowych oferujących karty paliwowe

W dniu 15 maja 2019 r. Trybunał Sprawiedliwości wydał orzeczenie w sprawie Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH (sygn. akt C-235/18). Wyrok ten ma szczególne znaczenie dla transakcji bezgotówkowego nabywania paliwa z wykorzystaniem systemu kart paliwowych/flotowych, w których podmiot korzystający z takiej karty nabywa paliwo bezpośrednio na stacji benzynowej, a rozliczenie transakcji następuje za pośrednictwem operatora kart.

Wyrok ten jest kolejnym ważnym głosem w sprawie rozliczeń w ramach systemu kart paliwowych. Należy przy tym mieć na uwadze, że wyrok zapadł w specyficznym stanie faktycznym, przez co każdą sytuację należy analizować odrębnie i szczegółowo.

W sprawie rozstrzygniętej przez TSUE spółka austriacka świadczyła usługi w zakresie transportu samochodów użytkowych z fabryki bezpośrednio do klientów. Usługi te były świadczone m.in. na terytorium Polski za pośrednictwem polskiej

spółki zależnej. Vega International zajmowała się również organizowaniem i zarządzaniem kartami paliwowymi wystawianymi odpowiednio na kierowców polskiej spółki zależnej, które wykorzystywane były do tankowania pojazdów transportowanych przez polską spółkę zależną. Ze względów organizacyjnych i ekonomicznych wszystkie transakcje realizowane przy użyciu tych kart były rozliczane przez spółkę austriacką, która następnie refakturowała koszty paliwa nabytego w celu świadczenia usług przewozu pojazdów na polską

spółkę i obciążała ją dodatkową opłatą w wysokości 2% (zgodnie z zawartą umową, opłata pobierana była w związku ze świadczeniem usług, w tym m.in. usług polegających na wstępnym finansowaniu zużycia paliwa i opłat za eksploatację dróg – jest to jeden z elementów stanu faktycznego odróżniający sytuację analizowaną w przedmiotowym wyroku od sytuacji spółek leasingowych oferujących karty paliwowe swoim klientom).

Spółka traktowała te transakcje jako transakcje nabycia paliwa oraz następnie jego odsprzedaży na rzecz polskiej spółki. Polskie organy podatkowe odmówiły jednak austriackiej spółce prawa do zwrotu VAT zapłaconego w związku z nabyciem paliwa na terytorium Polski. Sprawa trafiła najpierw do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie a następnie do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który postanowił wystąpić z pytaniem prejudycjalnym do TSUE. Zarówno polskie organy podatkowe, jak i następnie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie przedstawiły stanowisko zgodnie z którym w analizowanym stanie faktycznym nie dochodzi do tzw. transakcji łańcuchowej, której podstawowym celem jest dostawa paliwa, a w szczególności, że nie można uznać, że austriacka spółka nabywa od firm petrochemicznych prawo do rozporządzania paliwem jak właściciel. Co więcej, Wojewódzki Sąd Administracyjny skonkludował, że spółka świadczy usługę finansową, która powinna korzystać ze zwolnienia od VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy o VAT, czyli zwolnienia przewidzianego m.in. dla usług udzielania pożyczek pieniężnych.

Naczelny Sąd Administracyjny, biorąc pod uwagę rozbieżne stanowisko sądów administracyjnych,

a także wątpliwości co do zastosowania tez przedstawionych we wcześniejszym orzeczeniu TSUE w sprawie Auto Lease Holland (sygn. C-185/01) na gruncie Dyrektywy 2006/112/WE postanowił skierować pytanie prejudycjalne do TSUE.

W związku z powyższym, zadano pytanie zmierzające do ustalenia czy czynności polegające na udostępnianiu kart paliwowych oraz negocjowaniu, finansowaniu i rozliczaniu nabywania paliwa z wykorzystaniem tych kart stanowią czynności udzielania pożyczek, czy też takie czynności złożone mogą być uznane za transakcje łańcuchowe, których podstawowym celem jest dostawa paliwa.

W tym kontekście Trybunał Sprawiedliwości skonstatował, że nie można uznać, że dostawa paliwa jest dokonywana na rzecz spółki austriackiej i że spółka ta następnie odsprzedaje je polskiej spółce zależnej, dokonując z kolei dostawy paliwa na jej rzecz. Stwierdzono następnie, że spółka austriacka ogranicza się do udostępnienia polskiej spółce zależnej, za pośrednictwem kart paliwowych, zwykłego instrumentu pozwalającego jej nabyć to paliwo, odgrywając zatem jedynie rolę pośrednika w ramach transakcji nabycia tego towaru.

W konsekwencji, w braku dostawy towaru, czyli paliwa, spółka nie może domagać się zwrotu VAT zapłaconego od wystawionych na nią faktur, dotyczących zaopatrzenia w paliwo dokonanego przez polską spółkę zależną na stacjach paliw. Stwierdzono także, że udostępnienie przez spółkę kart paliwowych na rzecz polskiej spółki zależnej stanowi rzeczywistą transakcję finansową, która jest zbliżona do przyznania kredytu co w konsekwencji oznacza, że usługa

świadczona przez Spółkę może korzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. b Dyrektywy 2006/112/WE (odpowiednikiem w polskiej ustawie o VAT jest art. 43 ust. 1 pkt 38). Warto zwrócić uwagę, że TSUE wypowiedział się już w podobnej kwestii w sprawie Auto Lease Holland (sygn. C-185/01). Wyrok, choć został wydany kilkanaście lat temu, nie spowodował rewolucji na rynku kart paliwowych.

Wydaje się, że także obecnie konkluzje wyroku w sprawie Vega International nie powinny znaleźć bezpośredniego zastosowania do wszystkich struktur, w których wykorzystywane są karty paliwowe. Warunki poszczególnych umów i transakcji dokonywanych z wykorzystaniem kart paliwowych są bowiem zróżnicowane, a sam fakt posłużenia się kartą paliwową nie musi prowadzić do konkluzji, że pomiędzy podmiotem udostępniającym kartę a ostatecznym nabywcą nie dochodzi do dostawy towarów.

Zgodnie bowiem z art. 7 ust. 8 ustawy o VAT, „w przypadku gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach”.

Przepis ten wprowadza zasadę, zgodnie z którą jeżeli kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru, przy czym towar ten jest wydawany przez pierwszego podatnika bezpośrednio ostatniemu, przyjmuje się, że transakcji dokonał każdy z podmiotów biorących udział w obrocie. W ten sposób, ustawodawca zdecydował się na

wprowadzenie fikcji prawnej polegającej na przyjęciu, że dostawy towarów dokonuje każdy z podatników biorących udział w łańcuchu sprzedaży, mimo iż de facto nie doszło do wydania towarów pomiędzy wszystkimi zaangażowanymi podmiotami. Cechą charakterystyczną transakcji łańcuchowych jest zatem to, że podmiot, znajdujący się pomiędzy pierwszym dostawcą, a ostatnim w kolejności nabywcą, nie dokonuje wydania towaru. Niemniej jednak, uznaje się, że podmiot taki również dokonuje dostawy towarów podlegającej opodatkowaniu VAT.

W związku z powyższym, w celu określenia konsekwencji na gruncie VAT transakcji dokonywanych z użyciem kart paliwowych konieczna każdorazowo jest analiza w zakresie tego czy na każdy z podmiotów uczestniczących w transakcji przeniesione zostaje prawo do rozporządzania towarem jak właściciel, w szczególności czy takie prawo uzyskuje podmiot pośredniczący. Konieczne jest zatem przede wszystkim przeanalizowanie stopnia zaangażowania/wpływu dostawcy kart paliwowych na realizowane transakcje sprzedaży paliwa. Innymi słowami należy przeanalizować na ile aktywny jest udział takiego pośrednika w łańcuchu dostaw paliwa i jaki jest wpływ takiego pośrednika na kształtowanie istotnych elementów dotyczących zarówno dokonywanych przez niego zakupów, jak i dalszej sprzedaży.

Elementy, które powinny zostać wzięte pod uwagę w takiej analizie to w szczególności:

- wpływ pośrednika na kształtowanie ceny towarów – istotne w tym zakresie jest to czy pośrednik ma wpływ na cenę sprzedawanego paliwa, w tym przykładowo czy stosuje rabaty w odniesieniu do cen oferowanych na stacjach paliw czy też ten element pozostaje poza jakąkolwiek kontrolą pośrednika;
- wpływ pośrednika na warunki nabycia towarów – w tym obszarze powinno zostać przeanalizowane czy pośrednik ma wpływ na asortyment dostarczanych towarów, miejsce ich dostawy (określenie stacji benzynowych, na których mogą być nabywane towary) lub przykładowo czy pośrednik może zablokować zrealizowanie konkretnej transakcji;
- ponoszenie obowiązków reklamacyjnych przez pośrednika – istotne w tym obszarze jest to do kogo może zwrócić się podmiot korzystający z karty paliwowej z roszczeniem reklamacyjnym np. z tytułu wadliwego towaru (w szczególności paliwa).

Jeśli zatem taka analiza wykaże, że firma leasingowa jako pośrednik ma wpływ na wskazane powyżej elementy, to może to być argument za twierdzeniem, że taki pośrednik uzyskuje prawo do rozporządzania paliwem jak właściciel, a w konsekwencji, że na gruncie VAT dokonuje w pierwszej kolejności nabycia tego paliwa a następnie jego sprzedaży.

Warto także zwrócić uwagę na dodatkowy element, który choć nie jest przesądzający to stanowi dodatkowy argument za twierdzeniem, że pośrednik w postaci spółki leasingowej oferującej karty paliwowe swoim klientom nie jest tylko biernym uczestnikiem transakcji dokonywanych przy użyciu kart paliwowych i jego rola nie sprowadza się do sfinansowania takich transakcji. Chodzi o fakt posiadania koncesji na obrót paliwami przez takich pośredników. Choć ta okoliczność wydaje się być pozbawiona znaczenia prawnego w świetle przepisów ustawy o VAT, to jednak warto zauważyć, że w praktyce rynkowej podmioty uczestniczące w transakcjach z użyciem kart paliwowych są często w posiadaniu stosownej koncesji co może wzmacniać argumentację zmierzającą do twierdzenia, że taki podmiot dokonuje czynności handlu/obrotu paliwami i w konsekwencji, że także na gruncie VAT dochodzi do następujących po sobie dostaw towarów.



Podsumowanie

Podsumowując, wydaje się, że konkluzje omawianego wyroku nie powinny znaleźć bezpośredniego zastosowania do wszystkich struktur, w których wykorzystywane są karty paliwowe. Warunki poszczególnych umów i transakcji dokonywanych z wykorzystaniem kart paliwowych są bowiem zróżnicowane, a sam fakt posłużenia się kartą paliwową nie powinien automatycznie prowadzić do konkluzji, że pomiędzy podmiotem udostępniającym kartę a ostatecznym nabywcą nie dochodzi do dostawy towarów.

W związku z powyższymi wątpliwościami, rekomendujemy dalsze bieżące monitorowanie linii interpretacyjnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej oraz linii orzeczniczej sądów administracyjnych w omawianym temacie. Prawdopodobne jest także wydanie oficjalnego stanowiska Ministra Finansów w przedmiotowym temacie. W połowie września 2019 r. upłynął termin na zgłaszanie uwag w ramach konsultacji podatkowych w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług transakcji realizowanych przy wykorzystaniu kart paliwowych. Konkluzje z przeprowadzonych konsultacji nie są jeszcze znane. Biorąc natomiast pod uwagę treść samego zawiadomienia o konsultacjach, wydaje się, że także w ocenie Ministerstwa Finansów poruszana kwestia nie jest jednoznaczna i w zależności od okoliczności towarzyszących konkretnej transakcji prawidłowe może być różne jej traktowanie na gruncie VAT.

Contact us:

Przemysław Skorupa

Dyrektor

Tel: + 48 22 511 04 19

Mobile: + 48 502 788 720

Email: pskorupa@deloitte.com

Patrycja Saul

Menedżer

Tel: + 48 71 335 45 83

Mobile: + 48 698 958 412

Email: psaul@deloitte.com

Niniejszy materiał przygotowany przez Deloitte Doradztwo Podatkowe Dąbrowski i Wspólnicy sp.k. ma charakter wyłącznie informacyjny i został przygotowany wyłącznie na potrzeby wewnętrzne Polskiego Związku Wynajmu i Leasingu Pojazdów (dalej „PZWLP”). W konsekwencji, nie tworzy on stosunku prawnego ani innego rodzaju więzi prawnej między Deloitte Doradztwo Podatkowe Dąbrowski i Wspólnicy sp.k. a inną osobą lub stroną („osobą trzecią”). Niniejszy materiał nie został opracowany w celu zapewnienia bezpośrednich lub domniemanych korzyści osobie trzeciej. O ile umowa pisemna zawarta z PZWLP przez Deloitte Doradztwo Podatkowe Dąbrowski i Wspólnicy sp.k. nie przewiduje inaczej, osoby trzecie nie są uprawnione do korzystania z porad, opinii, raportów ani innych usług Deloitte Doradztwo Podatkowe Dąbrowski i Wspólnicy sp.k. niezależnie od celu. W przypadku nieupoważnionego wykorzystania materiału informacyjnego PZWLP zgadza się zabezpieczyć Deloitte Doradztwo Podatkowe Dąbrowski i Wspólnicy sp.k. i jego personel przed roszczeniami osób trzecich, zobowiązaniami i kosztami wynikającymi z takich roszczeń.

Nazwa Deloitte odnosi się do jednej lub kilku jednostek Deloitte Touche Tohmatsu Limited, prywatnego podmiotu prawa brytyjskiego z ograniczoną odpowiedzialnością i jego firm członkowskich, które stanowią oddzielne i niezależne podmioty prawne. Dokładny opis struktury prawnej Deloitte Touche Tohmatsu Limited oraz jego firm członkowskich można znaleźć na stronie www.deloitte.com/pl/onas.

Deloitte świadczy usługi audytorskie, konsultingowe, doradztwa podatkowego, prawnego i finansowego klientom z sektora publicznego oraz prywatnego, działającym w różnych branżach. Dzięki globalnej sieci firm członkowskich obejmującej 150 krajów oferujemy najwyższej klasy umiejętności, doświadczenie i wiedzę w połączeniu ze znajomością lokalnego rynku. Pomagamy klientom odnieść sukces niezależnie od miejsca i branży, w jakiej działają. Ponad 264 000 pracowników Deloitte na świecie realizuje misję firmy: wywierać pozytywny wpływ na środowisko i otoczenie, w którym żyją i pracują.

Powyższa publikacja zawiera jedynie informacje natury ogólnej. Deloitte Touche Tohmatsu Limited, firmy członkowskie oraz podmioty stowarzyszone nie świadczą tym samym, ani nie przedstawiają w tej publikacji porad księgowych, podatkowych, inwestycyjnych, finansowych, konsultingowych, prawnych czy innych. Nie należy także wyłącznie na podstawie zawartych tu informacji podejmować jakichkolwiek decyzji dotyczących Państwa działalności. Przed podjęciem jakichkolwiek decyzji lub działań dotyczących kwestii finansowych czy biznesowych powinni Państwo skorzystać z porady profesjonalnego doradcy. Deloitte Touche Tohmatsu Limited, firmy członkowskie oraz podmioty stowarzyszone nie ponoszą odpowiedzialności za jakiegokolwiek szkody wynikające z wykorzystania informacji zawartych w publikacji ani za Państwa decyzje podjęte w związku z tymi informacjami. Osoby korzystające z powyższej publikacji robią to na własne ryzyko i ponoszą pełną związaną z tym odpowiedzialność.