

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT9.8101.3.2020

MINISTRA FINANSÓW, FUNDUSZY I POLITYKI REGIONALNEJ

z dnia 15 lutego 2021 r.

**w sprawie prawidłowego kwalifikowania dla celów podatku od towarów i usług transakcji
z wykorzystaniem kart paliwowych, realizowanych w modelu trójstronnym jako dostawy
towarów albo świadczenia usług**

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Niniejsza interpretacja dotyczy prawidłowego kwalifikowania dla celów podatku od towarów i usług (dalej: „VAT”) transakcji z wykorzystaniem kart paliwowych, realizowanych w modelu trójstronnym jako dostawy towarów albo świadczenie usług.

W ramach występujących w obrocie schematów korzystania z kart paliwowych, zidentyfikowano m.in. modele, w których uczestnikami transakcji są trzy podmioty. W takich modelach jeden z podmiotów (np. leasingodawca, spółka dominująca) – dalej: „podmiot pośredniczący” udostępnia (przekazuje) kontrahentowi karty paliwowe, których nie jest emitentem. Kontrahent ten (np. leasingobiorca, spółka zależna) – dalej: „odbiorca” za pomocą ww. kart dokonuje zakupu towaru od dostawcy prowadzącego stację paliw (np. spółki paliwowej) – dalej: „dostawca”.

W zakresie tak opisanego schematu transakcji, rozważyć należy, czy w związku z udostępnianiem przez podmiot pośredniczący kart paliwowych, umożliwiających odbiorcy zaopatrzenie w paliwo, działanie podmiotu pośredniczącego należy uznać za świadczenie usługi (art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁾, dalej: „ustawa o VAT”), czy za dostawę towarów dokonywaną na rzecz odbiorcy (art. 7 ust. 1 ustawy o VAT).

Interpretacja uwzględnia tezy wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: „TSUE”) w sprawie C-235/18 Vega International w zakresie klasyfikacji transakcji z wykorzystaniem kart paliwowych w modelu trójstronnym. Wyrok powyższy stanowi kontynuację kierunku orzeczniczego podjętego przez TSUE w sprawie C-185/01 Auto Lease Holland, pomimo istnienia pewnych różnic

¹⁾ Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, z późn. zm.

²⁾ Dz. U. z 2020 r. poz. 106, z późn. zm.

w stanach faktycznych obu spraw³⁾. Zgodnie z orzecznictwem TSUE przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁴⁾ (dalej: „dyrektywa 2006/112/WE”) mające znaczenie dla rozpatrywanego zagadnienia są zasadniczo takie same jak równoważne przepisy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r.⁵⁾ w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (dalej: „szósta dyrektywa”). W tych okolicznościach orzecznictwo dotyczące rzeczonych przepisów szóstej dyrektywy zachowuje więc znaczenie dla celów interpretacji odpowiadających im przepisów dyrektywy 2006/112/WE⁶⁾.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT opodatkowaniu podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Stosownie do art. 7 ust. 1 ustawy o VAT przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Użyta na potrzeby podatku od towarów i usług definicja dostawy towarów jest tożsama z definicją zawartą w art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE.

W kontekście przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel należy zauważyć, że w orzecznictwie TSUE podkreślono zasadność ustalenia komu dostawca towaru przekazał prawo do faktycznego dysponowania nim jak właściciel⁷⁾. Powyższe pozwala na ustalenie, czy prawo to zostało przeniesione przez dostawcę na rzecz podmiotu pośredniczącego udostępniającego kartę paliwową, czy bezpośrednio na odbiorcę towaru, będącego użytkownikiem karty.

W odniesieniu do rozpatrywanego zagadnienia w orzecznictwie zauważono, że w przypadku transakcji z wykorzystaniem karty paliwowej ustaleniu podlega, czy podmiot pośredniczący dokonywał swobodnego wyboru zarówno jakości i ilości, jak i daty zakupu towaru⁸⁾, a także czy miał prawo decydowania, w jaki sposób towar ma zostać wykorzystany⁹⁾.

W przypadku stwierdzenia, że podmiot pośredniczący nie ma wpływu na powyższe okoliczności, w ocenie TSUE nie dysponuje on towarem jak właściciel¹⁰⁾. Istotne jest przy tym także ustalenie, czy podmiot pośredniczący ponosi całkowite koszty dostawy towaru – jest to kolejna przesłanka, której

³⁾ W wyroku z dnia 5 czerwca 2019 r. sygn. akt I FSK 786/17 NSA wprost wskazał, że między sprawami C-185/01 Auto Lease Holland, C-235/18 Vega International a rozpoznawaną występować mogą pewne różnice, jednakże nie są one relewantne dla podjętego rozstrzygnięcia, biorąc pod uwagę całokształt okoliczności sprawy.

⁴⁾ Dz. Urz. UE z 2006 r., L 347, s. 1.

⁵⁾ Dz. Urz. WE z 1977 r., L 145, s. 1.

⁶⁾ Zob. wyrok TSUE w sprawie C-235/18 Vega International, pkt 24 i powołane tam orzecznictwo.

⁷⁾ Zob. wyrok TSUE w sprawie C-185/01 Auto Lease Holland, pkt 33.

⁸⁾ Tak w odniesieniu do nabycia paliwa przez leasingobiorcę orzekł TSUE w wyroku w sprawie C-185/01 Auto Lease Holland, pkt 36. Podobnie w odniesieniu do nabycia paliwa przez spółkę zależną za pośrednictwem karty udostępnionej przez spółkę dominującą stwierdził TSUE w wyroku w sprawie C-235/18 Vega International, pkt 36. Analogicznie w zakresie działań podmiotu pośredniczącego wypowiedział się NSA w wyroku z dnia 5 czerwca 2019 r. sygn. akt I FSK 786/17.

⁹⁾ Zob. wyrok TSUE w sprawie C-235/18 Vega International, pkt 36.

¹⁰⁾ Tamże.

brak spełnienia wpływa na zasadność uznania transakcji za nabycie towaru przez odbiorcę bezpośrednio od dostawcy (prowadzącego stację paliw)¹¹.

W ramach dalszych rozważań należy zauważyć, że w świetle art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, świadczeniem usług jest każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ustawy o VAT. W przypadku zatem stwierdzenia, że dana transakcja nie jest dostawą towarów, zasadne jest uznanie jej za świadczenie usług.

W kontekście powyższego w orzecznictwie TSUE rozpatrywano dwa stany faktyczne, w ramach których dokonano efektywnie klasyfikacji transakcji realizowanych przy wykorzystaniu kart paliwowych jako usług świadczonych na rzecz odbiorców (użytkowników kart):

- 1) leasingodawcy udostępniającego samochody, który wskutek zawarcia dodatkowo płatnej umowy o zarządzanie paliwem umożliwia leasingobiorcy tankowanie na stacjach paliw za pośrednictwem karty paliwowej wydawanej przez podmiot trzeci (wyrok w sprawie C 185/01);
- 2) podmiotu dominującego umożliwiającego podmiotom zależnym za dodatkową opłatą tankowanie za pośrednictwem kart paliwowych wydawanych przez różnych dostawców paliw (wyrok w sprawie C-235/18).

Jednocześnie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego zauważono, że wyrok TSUE w sprawie C-235/18 nie dotyczy wszystkich transakcji z użyciem kart paliwowych, odnosząc się do stanu faktycznego obejmującego transakcje w modelu trójstronnym¹². Wobec tego wskazać należy, że z uwagi na mnogość funkcjonujących w obrocie modeli wykorzystania kart paliwowych, każdy stan faktyczny powinien być analizowany osobno, z uwzględnieniem w szczególności charakteru i okoliczności transakcji dokonywanych między podmiotami.

W ramach kwalifikowania transakcji jako dostawy towarów albo świadczenia usług, w stanach faktycznych, takich jak wskazane w schemacie transakcji opisanym w części I niniejszej interpretacji, niezbędne jest ustalenie¹³:

- na który podmiot dostawca przeniósł uprawnienie do dysponowania towarem jak właściciel;
- czy podmiot pośredniczący udostępniający karty paliwowe świadczy w ten sposób usługi na rzecz odbiorcy.

Fakt przeniesienia uprawnienia do dysponowania towarem jak właściciel przez dostawcę towaru (prowadzącego stację paliw) bezpośrednio na rzecz odbiorcy w ramach transakcji z wykorzystaniem kart paliwowych powinien zostać stwierdzony w przypadku kumulatywnego spełnienia poniższych przesłanek:

- 1) nabywanie towaru przez odbiorcę (posiadacza karty) bezpośrednio od dostawców;
- 2) decydowanie wyłącznie przez odbiorcę w szczególności o sposobach nabycia towaru (wybór miejsca nabycia), ilości oraz jakości towaru, momencie zakupu i sposobie wykorzystania towaru;
- 3) ponoszenie przez odbiorcę (z wyłączeniem podmiotu pośredniczącego) całości kosztów związanych z nabyciem towaru;
- 4) ograniczenie się podmiotu pośredniczącego do udostępnienia odbiorcy instrumentu finansowego pozwalającego nabyć towar.

¹¹) Tamże, pkt 33.

¹²) Zob. wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2019 r. sygn. akt I FSK 786/17. Podobnie wyrok NSA z dnia 18 września 2019 r. sygn. akt I FSK 825/16. Analogiczne rozstrzygnięcia zapadły także w wyrokach z dnia 9 września 2020 r. sygn. akt I FSK 163/16 oraz sygn. akt I FSK 164/16.

¹³) Zob. wyrok TSUE w sprawie C-235/18 Vega International, pkt 30 oraz pkt 48.

W przypadku łącznego spełnienia powyższych przesłanek, działalność podmiotu pośredniczącego między dostawcą a odbiorcą towaru, sprowadzająca się do udostępnienia kart paliwowych, powinna zostać zakwalifikowana jako świadczenie usług na rzecz tego ostatniego¹⁴⁾.

Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej: z up. J. Sarnowski

¹⁴⁾ Zob. wyrok TSUE w sprawie C-235/18 Vega International, pkt 41.