

Sprawa C-245/04

EMAG Handel Eder OHG

przeciwko

Finanzlandesdirektion für Kärnten

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Verwaltungsgerichtshof (Austria)]

Odesłanie prejudycjalne – Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 8 ust. 1 lit. a) i b), art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy, art. 28b cz. 1 ust. 1 oraz art. 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy – Wewnątrzwspólnotowa wysyłka lub transport towarów – Dostawy – Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów – Transakcje o charakterze – Miejsce dokonania czynności

Opinia rzecznika generalnego J. Kokott przedstawiona w dniu 10 listopada 2005 r. I-0000

Wyrok Trybunału (pierwsza izba) z dnia 6 kwietnia 2006 r. I-0000

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dostawy towarów*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 8 ust. 1 lit. a) i b))

1. Jeżeli w następstwie dwóch następujących po sobie dostaw tych samych towarów, które zostały zrealizowane oddzielnie między podatnikami działającymi w takim charakterze, ma miejsce pojedyncza wysyłka wewnątrzwspólnotowa lub pojedynczy transport wewnątrzwspólnotowy tych towarów, to owa wysyłka lub transport mogą być przypisane tylko jednej z tych dwóch dostaw, która – jako jedyna – zostanie zwolniona z opodatkowania na mocy art. 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 95/7.

Wykładnia ta ma zastosowanie niezależnie od tego, któremu z podatników – pierwszemu sprzedawcy, pośredniemu nabywcy czy też drugiemu nabywcy – przysuguje prawo do dysponowania towarami w trakcie ich wysyłki lub transportu.

Po pierwsze, nawet jeżeli dwie następujące po sobie dostawy skutkują tylko jednym przemieszczeniem towarów, to należy uznać, że nastąpiły one jedna po drugiej. W rzeczywistości pośredni nabywca może przenieść na drugiego nabywcę prawo do rozporządzania towarami jak właściciel dopiero wtedy, gdy otrzyma je wcześniej od pierwszego sprzedawcy, a zatem druga dostawa może mieć miejsce dopiero wtedy, gdy zrealizowana zostanie pierwsza

dostawa. Ponieważ za miejsce nabycia towarów przez nabywcę pośredniego uznawane jest państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu tych towarów, uznanie, że podatnik dokonuje kolejnej dostawy tych samych towarów z państwa członkowskiego rozpoczęcia omawianej wysyłki lub transportu byłoby sprzeczne z wszelką logiką.

Po drugie, taka wykładnia umożliwiałaby osiągnięcie w prosty sposób celu, któremu służy system przejściowy przewidziany w tytule XVIa tej dyrektywy, a mianowicie umożliwiałaby przeniesienie wpływów podatkowych do państwa członkowskiego, w którym następuje ostateczna konsumpcja dostarczanych towarów.

(por. pkt 38–40, 45 oraz pkt 1 sentencji)

2. Jeżeli w następstwie dwóch następujących po sobie dostaw tych samych towarów, które zostały zrealizowane oddzielnie między podatnikami działającymi w takim charakterze, ma miejsce pojedyncza wysyłka wewnątrzwspólnotowa lub pojedynczy transport wewnątrzwspólnotowy tych towarów, jedynie miejsce dostawy, której przypisana została ta wysyłka lub ten transport, określone jest zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 95/7. Miejszem tym jest państwo członkowskie, w którym ta wysyłka lub transport została rozpoczęta. Miejsce dokonania pozostałej z dwóch dostaw ustala się zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy. Za miejsce to uznaje się państwo członkowskie rozpoczęcia albo państwo członkowskie zakończenia tej wysyłki lub transportu w zależności od tego, czy dostawą tą jest pierwsza, czy druga z dwóch następujących po sobie dostaw.

(por. pkt 51 oraz pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 6 kwietnia 2006 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 8 ust. 1 lit. a) i b), art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy, art. 28b i 28c ust. 1 oraz art. 28c ust. 2 lit. a) akapit pierwszy – Wewnątrzwspólnotowa wysyłka lub transport towarów – Dostawy – Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów – Transakcje o charakterze – Miejsce dokonania czynności

W sprawie C-245/04

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Verwaltungsgerichtshof (Austria) postanowieniem z dnia 26 maja 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 10 czerwca 2004 r., w postępowaniu:

EMAG Handel Eder OHG

przeciwko

Finanzlandesdirektion für Kärnten,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, K. Schiemann, N. Colneric, M. Ilešić (sprawozdawca) i E. Levits,

s?dziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 27 pa?dziernika 2005 r.,
rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu EMAG Handel Eder OHG przez W. Dellachera, Rechtsanwalt, wspieranego przez A. Breschana, Wirtschaftsprüfer,
- w imieniu rz?du austriackiego przez H. Dossiego, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu rz?du w?oskiego przez I. M. Bragugli?, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika oraz przez G. De Bellisa i przez G. Fienga, avvocati dello Stato,
- w imieniu rz?du Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Pó?nocnej przez C. Jackson i przez S. Nwaokolo, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników oraz przez M. Angioliniego, barrister,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafylloua i K. Grossa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 10 listopada 2005 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str.1), zmienionej dyrektyw? Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, str. 18, zwanej dalej „szóst? dyrektyw?”), a w szczególno?ci jej art. 8 ust. 1 dotycz?cego miejsca dostaw towarów.

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu zawis?ego mi?dzy spó?k? EMAG Handel Eder OHG (zwan? dalej „EMAG”), z siedzib? w Austrii a Finanzlandesdirektion für Kärnten (dyrekcja ds. finansów landu Karyntii) w kwestii odliczenia przez EMAG naliczonego podatku od warto?ci dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).

Ramy prawne

Szósta dyrektywa

3 Artyku? 2 pkt 1 szóstej dyrektywy stanowi, ?e „[o]podatkowaniu podatkiem od warto?ci dodanej podlega: dostawa towarów lub [?wiadczenie] us?ug ?wiadczone [dokonywane] odp?atnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki wyst?puje [dzia?aj?cego w takim charakterze]; [...]”.

4 Zgodnie z art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy „»[d]ostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] w?a?ciciel”.

5 Artyku? 8 szóstej dyrektywy, zamieszczony w jej tytule VI o nazwie „Miejsce transakcji podlegaj?cej opodatkowaniu”, przewiduje w ust. 1 lit. a) i b):

„Za miejsce dostawy towarów uwa?a? [uwa?a] si?:

a) w przypadku towarów wysy?anych lub transportowanych albo przez dostawc?, albo odbiorc?, albo te? osob? trzeci?: miejsce, gdzie towary znajduj? si? w momencie rozpocz?cia wysy?ki lub transportu do odbiorcy [...]

b) w przypadku towarów niewysy?anych ani nietransportowanych: miejsce, gdzie towary znajduj? si? w momencie dostawy”.

6 Szósta dyrektywa zawiera tytu? XVIa o nazwie „Przepisy przej?ciowe dotycz?ce opodatkowania handlu mi?dzy pa?stwami członkowskimi”, który zosta? wprowadzony przez dyrektyw? Rady 91/680/EEG z dnia 16 grudnia 1991 r., uzupe?niaj?c? wspólny system podatku od warto?ci dodanej i zmieniaj?c? dyrektyw? 77/388/EEG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, str. 1), która zawiera art. 28a–28n.

7 Artyku? 28a szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Przedmiotem podatku od warto?ci dodanej s? równie?:

a) odp?atne wewnątrzwspólnotowe nabywanie towarów na terytorium kraju przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze lub przez osob? prawn? niepodlegaj?c? opodatkowaniu, gdy sprzedawc? jest podatnik dzia?aj?cy w takim charakterze nieuprawniony do zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 24 [...].

[...]

[...]

3. »Wewnątrzwspólnotowe nabycie« towarów oznacza nabycie uprawnienia do rozporządzania jako [jak] w?a?ciciel ruchomymi rzeczami wysy?anymi lub transportowanymi do osoby nabywaj?cej towary przez lub na rachunek sprzedawcy b?d? osoby nabywaj?cej towary w pa?stwie członkowskim innym ni? to, z którego towary s? wysy?ane lub transportowane.

[...]

7. Pa?stwa członkowskie podejmuj?  rodki, aby zapewni?, że jako »wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów« obowi zuj? transakcje, które obowi zywa?yby [b?d? kwalifikowane czynno?ci, które zosta?yby zakwalifikowane] jako »dostawa towarów« określone w [...] art. 5, jeżeli by?yby wykonane na terytorium kraju przez podatnika, dzia?aj?cego w takim charakterze”.

8 Artyku? 28b cz??? A ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Miejscem wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest miejsce, w którym towary te znajduj? si? w momencie zako?czenia ich wysy?ki lub transportu do osoby, która je nabywa”.

9 Artyku? 28c cz??? A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy przewiduje:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego oraz na warunkach ustanowionych

w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania zwolnień przewidzianych poniżej, a także aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom, państwa członkowskie zwalniają z podatku:

a) dostawy towarów, określone w art. 5 i 28a ust. 5 lit. a), wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę bądź nabywcę towarów lub na jego [ich] rachunek, do miejsca poza terytorium określonym w art. 3, lecz znajdujące się na obszarze Wspólnoty, dokonane dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, który [z]y działa [j] w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

10 Artykuł 17 ust. 2 lit. a) i ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy w brzmieniu nadanym przez art. 28f pkt 1 tej dyrektywy stanowi:

„2. O ile towary [...] są częścią transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od dostarczonych towarów lub świadczonych usług lub które mają być podatnikowi dostarczone lub świadczone przez innego podatnika zobowiązanego do zapłaty podatku na terytorium kraju;

[...]

d) podatku od wartości dodanej należnego [podlegającego zapłacie] zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a).

3. Państwa członkowskie przyznają ponadto każdemu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu kwoty podatku od wartości dodanej, określonej w ust. 2 w zakresie, w jakim towary i usługi są częścią:

[...]

b) transakcji zwolnionych od podatku na podstawie [...] art. 28c [czł.] A i C;

Uregulowania krajowe

11 Paragraf 3 ust. 1, 7 i 8 Umsatzsteuergesetz z 1994 r. (zwanej dalej „UStG z 1994 r.”) w wersji obowiązującej w chwili, gdy miały miejsce zdarzenia rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym, stanowi:

„1. Dostawami są transakcje, poprzez które przedsiębiorca przyznaje nabywcy lub umocowanej przez niego osobie trzeciej, prawo do rozporządzania towarem we własnym imieniu. Prawo do rozporządzania towarem może być przeniesione przez samego przedsiębiorcę lub umocowaną przez niego osobę trzecią.

[...]

7. Dostawa jest realizowana w miejscu, w którym znajduje się towar w chwili przeniesienia prawa do rozporządzania nim.

8. Jeżeli przedmiot dostawy jest wysyłany lub transportowany do nabywcy czy też umocowanej przez niego osoby trzeciej, uznaje się, że dostawa została zrealizowana w chwili rozpoczęcia przewozu towarów lub z chwili ich przekazania spedytorowi, przewoźnikowi lub załadowcy statku. Wysyłka ma miejsce w przypadku, gdy przedsiębiorca zleca transport towarów do osoby trzeciej spedytorowi lub załadowcy statku lub zapewnia jego realizację za

pośrednictwem spedytora”.

12 Zgodnie z informacjami przedstawionymi przez ustawodawcę austriackiego § 3 ust. 8 został następnie zmieniony Steuerreformgesetz z 2000 r. (BGBl. I, 106/1999) celem jego dostosowania do art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy i nadano mu następujące brzmienie:

„Jeżeli przedmiot dostawy jest transportowany lub wysyłany przez dostawcę lub nabywcę, uznaje się, że dostawa została zrealizowana w miejscu rozpoczęcia transportu lub wysyłki do nabywcy lub umocowanej przez niego osoby trzeciej. Wysyłka ma miejsce w przypadku, gdy towar jest transportowany przez przewoźnika lub zaadawcę statku błąd? gdy transport jest realizowany za pośrednictwem spedytora. Miejscem rozpoczęcia wysyłki jest miejsce przekazania towaru spedytorowi, przewoźnikowi lub zaadawcy statku”.

13 Artykuł 12 ust. 1 pkt 1 UStG z 1994 r. regulujący odliczenia naliczonego podatku VAT, przewiduje:

„Przedsiębiorca może odliczyć następujące kwoty podatku naliczonego:

1) podatek, który inni przedsiębiorcy umieścili oddzielnie na fakturze (artykuł 11), a który jest mu naliczany od dostaw lub innych czynności dokonanych w Austrii na rzecz jego przedsiębiorstwa [...]”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

14 W latach 1996 i 1997 EMAG zakupiła metale nieelazne od K GmbH (zwanej dalej „K”), również z siedzibą w Austrii.

15 Sama K nabyła owe towary od dostawców mających siedzibę we Włoszech i w Niemczech (zwanych dalej „dostawcami”). Nie ulega wątpliwości, że EMAG nie znała dostawców K. Po każdorazowym przeprowadzeniu transakcji K zalecała swoim dostawcom przekazanie towarów spedytorowi, któremu zleciła ich bezpośrednio dostarczenie cięć?arówk? albo do lokalów EMAG znajdujących się w Austrii, albo do klientów tej ostatniej również w Austrii, według wytycznych, jakie K otrzymywała od EMAG.

16 K zafakturowała EMAG cenę zakupu towarów, którą spółki te ustaliły między sobą, powiększoną z tytułu austriackiego podatku VAT o 20%. Następnie EMAG złożyła wniosek o odliczenie tego podatku jako naliczonego podatku VAT.

17 Właściwy Finanzamt (urząd podatkowy), a następnie Finanzlandesdirektion für Kärnten (dyrekcja ds. finansów landu Karyntii) odmówili dokonania tego odliczenia, motywując to tym, że zafakturowanie przez K podatku VAT EMAG było niewłaściwie. W związku z powyższym, EMAG wniosła skargę do Verwaltungsgerichtshof (sąd administracyjny).

18 EMAG twierdzi, że w przypadku dostaw zrealizowanych przez K na jej rzecz § 3 ust. 8 UStG z 1994 r. nie miał zastosowania, ponieważ wysyłkę towarów do Austrii zlecała nie EMAG, lecz K. W tym zakresie podkreśla, że nie znała ona dostawców K i że do momentu każdorazowego sfinalizowania dostawy, ta ostatnia miała możliwość zmiany miejsca przeznaczenia lub odbiorcy i czasem korzystała z tej możliwości oraz że to właśnie K ponosiła wszelkie ryzyko związane z utratą i uszkodzeniem towarów do czasu ich odbioru przez EMAG lub przez jej klientów.

19 EMAG jest wi?c zdania, ?e miejscem zrealizowanych na jej rachunek dostaw by?a Austria, a zatem to na realizuj?cej je K spoczywa? obowi?zek zap?aty podatku VAT. Zatem K s?uszenie zafakturowa?a EMAG podatek VAT, a zwr?cenie si? przez ni? o odliczenie naliczonego podatku VAT by?o uzasadnione.

20 Zdaniem Finanzlandesdirektion poczynkowo K p?aci?a za towary swoim dostawcom, którzy nast?pnie pozostawiali je do dyspozycji K na obszarze Niderlandów i we W?oszech. Nast?pnie K zleca?a spedytorom transport towarów z W?och lub Niderlandów do Austrii, gdzie by?y one dostarczane EMAG lub na jej zlecenie klientom tej spó?ki. Finanzlandesdirektion podkre?la, ?e K realizowa?a transport towarów w celu wywi?zania si? z jej zobowi?zania dostaw wzgl?dem EMAG i ?e ta ostatnia by?a o tym poinformowana.

21 Uwzgl?dniaj?c te okoliczno?ci, Finanzlandesdirektion uwa?a, ?e § 3 ust. 8 UStG z 1994 r. mia? zastosowanie do dostaw zrealizowanych przez K na rzecz EMAG. Je?eli przekazanie towarów umocowanemu przez K spedytorowi odby?oby si? we W?oszech lub w Niderlandach, to zgodnie z tym przepisem miejscem dostaw zrealizowanych przez K na rzecz EMAG by?oby jedno z tych pa?stw cz?onkowskich. Wed?ug § 12 ust. 1 pkt 1 UStG z 1994 r. odliczenie naliczonego podatku VAT by?oby mo?liwe tylko w przypadku, w którym zafakturowane transakcje by?yby przeprowadzone w Austrii. Zwa?ywszy na to, ?e miejscem dokonania wszystkich czynno?ci by?y W?ochy lub Niderlandy, odliczenie przez EMAG naliczonego podatku VAT by?oby nies?uszne.

22 S?d krajowy stwierdza, ?e w rozpatrywanej przez niego sprawie, w drodze pojedynczego przemieszczenia towarów dokonane zosta?y dwie ró?ne dostawy.

23 Jest on zdania, ?e zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy miejscem pierwszej dostawy dokonanej na rzecz K przez w?oskich lub niderlandzkich dostawców jest miejsce rozpocz?cia wysy?ki lub transportu towarów, tzn. W?ochy lub Niderlandy. Ma natomiast w?tpliwo?ci co do miejsca, w którym nast?pi?a druga dostawa dokonana przez K na rzecz EMAG.

24 W tej kwestii s?d krajowy jest zdania, ?e zgodnie z tre?ci? art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze szósta dyrektywa nie reguluje kwestii, czy wewn?trzwspólnotowe przemieszczenie towaru nale?y przypisa? tylko pierwszej dostawie, czy te? mo?e by? on przypisany obu dostawom. W tym drugim przypadku s?d ma w?tpliwo?ci, czy miejscem dokonania drugiej dostawy przez K na rzecz EMAG jest miejsce rzeczywistego rozpocz?cia dostawy towarów (w post?powaniu przed s?dem krajowym – W?ochy lub Niderlandy), czy te? miejsce, w którym zakończy?a si? pierwsza dostawa (w post?powaniu przed s?dem krajowym – Austria).

25 W tych okoliczno?ciach Verwaltungsgerichtshof postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e miejsce rozpocz?cia wysy?ki lub transportu jest decyduj?ce tak?e wtedy, gdy kilku przedsi?biórców dokonuje dostawy tego samego przedmiotu i dostawy te s? realizowane w drodze pojedynczego przemieszczenia towarów?

2) Czy kilka dostaw mo?na uzna? za wewn?trzwspólnotowe dostawy zwolnione od podatku w przypadku, gdy kilku przedsi?biórców dokonuje dostawy tego samego przedmiotu i dostawy te s? realizowane w drodze pojedynczego przemieszczenia towarów?

3) W przypadku odpowiedzi twierdz?cej na pytanie pierwsze, czy miejscem rozpocz?cia drugiej

dostawy jest miejsce, które towar faktycznie opuszcza, czy też miejsce, w którym kończy się pierwsza dostawa?

4) Czy dla udzielenia odpowiedzi na pytania od pierwszego do trzeciego ma znaczenie, komu przysuguje prawo do rozporządzania przedmiotem w trakcie przemieszczania towarów?”.

Uwagi wstępne

26 Na wstępie należy przypomnieć, że na mocy dyrektywy Rady 91/680 mającej na celu zniesienie granic fiskalnych między państwami członkowskimi z dniem 1 stycznia 1993 r. ustawodawca wspólnotowy ostatecznie zniósł opodatkowanie przywozu oraz zwrot podatku od wywozu w handlu między państwami członkowskimi (motyw drugi i trzeci tej dyrektywy).

27 Jednakże stwierdza się, że do tego czasu nie zostały spełnione warunki, które pozwalałyby wprowadzić w życie zasadę opodatkowania dostarczanych towarów i świadczonych usług w państwie pochodzenia – bez uszczerbku dla zasady, w myśl której w przypadku wymiany handlowej dokonywanej między podatnikami na terytorium Wspólnoty wpływy podatkowe z opodatkowania ostatecznej konsumpcji powinny gromadzić się w państwie członkowskim, w którym ostateczna konsumpcja ma miejsce – ustawodawca wspólnotowy na mocy tytułu XVIa szóstej dyrektywy wprowadził przejściowy system opodatkowania wymiany handlu między państwami członkowskimi, oparty na wprowadzeniu nowego zdarzenia podatkowego, a mianowicie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (motywy siódmy, ósmy, dziewięty i dziesiąty dyrektywy 91/680).

28 Artykuł 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy przewiduje, że opodatkowaniu podatkiem VAT na określonych warunkach podlega „odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niepodlegającą opodatkowaniu, gdy sprzedawca jest podatnikiem działającym w takim charakterze”. Ustęp 3 akapit pierwszy tego artykułu określa wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów jako „[...] nabycie uprawnienia do rozporządzania jako [jak] właściciel ruchomymi rzeczami wysyłanymi lub transportowanymi do osoby nabywającej towary przez lub na rachunek sprzedawcy bądź osoby nabywającej towary w państwie członkowskim innym niż to, z którego towary są wysyłane lub transportowane”.

29 Jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 23, 24, 25 opinii, kałdemu wewnątrzwspólnotowemu nabyciu towarów opodatkowanemu w państwie członkowskim, w którym zakończono wysyłkę lub wewnątrzwspólnotowy transport towarów, zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, odpowiada dostawa zwolniona od opodatkowania w państwie członkowskim, w którym ta wysyłka lub transport została rozpoczęta, zgodnie z art. 28c cz. III. A lit. a) akapit pierwszy tej dyrektywy.

30 W ramach systemu przejściowego przewidzianego w tytule XVIa szóstej dyrektywy sprzedawca z jednej strony dokonuje dostawy zwolnionej od opodatkowania w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub wewnątrzwspólnotowego przewozu towarów na mocy art. 8 ust. 1 lit. a) oraz art. 28c cz. III. A lit. a) akapit pierwszy tej dyrektywy, a z drugiej strony uzyskuje od tego państwa członkowskiego prawo do odliczenia lub zwrotu podatku VAT zapłaconego lub podlegającego zapłacie w tym państwie członkowskim od tych towarów na mocy art. 17 ust. 3 lit. b) tej dyrektywy w brzmieniu nadanym jej przez art. 28f pkt 1 omawianej dyrektywy. Natomiast nabywca dokonuje wewnątrzwspólnotowego nabycia opodatkowanego w państwie członkowskim zakończenia omawianej wysyłki lub transportu wewnątrzwspólnotowego, zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy i art. 28b cz. III. A ust. 1 szóstej dyrektywy.

31 Mechanizm ten pozwala na przeniesienie wpływów podatkowych do państwa

członkowskiego, w którym następuje ostateczna konsumpcja dostarczonych towarów.

W przedmiocie pytania drugiego i czwartego

32 W pytaniu drugim i czwartym, które należy rozpatrzeć oddzielnie, sąd krajowy zmierza w istocie do uzyskania wyjaśnienia, czy jeżeli dwie następujące po sobie dostawy dotyczą tych samych towarów, które zostały zrealizowane oddzielnie między podatnikami działającymi w takim charakterze, skutkują pojedynczym wewnątrzwspólnotowym wysyłką lub pojedynczym wewnątrzwspólnotowym transportem tych towarów, to czy obie dostawy mogą być uznane za dostawy zwolnione z opodatkowania na mocy art. 28c cz. III. A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy oraz czy w celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie ma znaczenie to, czy pierwszy sprzedawca, pośredni nabywca, czy też drugi nabywca ma prawo rozporządzania towarami w trakcie ich wysyłki lub transportu.

33 W takich okolicznościach, jak mające miejsce w postępowaniu przed sądami krajowymi, na mocy art. 28c cz. III. A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, dwie następujące po sobie dostawy mogą być zwolnione z opodatkowania tylko wtedy, gdy obie dostawy dokonywane są jednocześnie, w drodze pojedynczego wewnątrzwspólnotowego przemieszczenia towarów.

34 W przypadku zaistnienia takiej sytuacji jej konsekwencje są następujące.

35 Z jednej strony, pierwszy sprzedawca zrealizowałby pierwszą dostawę w państwie członkowskim rozpoczynając wysyłkę lub transport zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy. Odpowiednikiem pierwszej dostawy byłoby zrealizowane przez nabywcę pośredniego pierwsze wewnątrzwspólnotowe nabycie, które zgodnie z art. 28b cz. III. A ust. 1 miałoby miejsce w państwie członkowskim zakończenia tej wysyłki lub transportu.

36 Z drugiej strony, sam nabywca pośredni dokonałby drugiej dostawy, która zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy miałaby miejsce w państwie członkowskim rozpoczynając wysyłkę, przy czym z kolei tej drugiej wysyłki odpowiadałoby drugie wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów dokonane przez drugiego nabywcę, które miałoby miejsce w państwie członkowskim zakończenia tej wysyłki lub transportu.

37 Taka sekwencja wypadków byłaby zarówno pozbawiona logiki, jak i sprzeczna z systematyką przejściowego okresu przewidzianego dla opodatkowywania wymiany handlowej dokonywanej między państwami członkowskimi, która została opisana w pkt 26–31 niniejszego wyroku.

38 Po pierwsze, nawet jeżeli dwie następujące po sobie dostawy skutkują tylko jedynym przemieszczeniem towarów, to należy uznać, że nastąpiły one jedna po drugiej. W rzeczywistości pośredni nabywca może przenieść na drugiego nabywcę prawo do rozporządzania towarami jak właściciel dopiero wtedy, gdy otrzyma je wcześniej od pierwszego sprzedawcy, a zatem druga dostawa może mieć miejsce dopiero wtedy, gdy zrealizowana zostanie pierwsza dostawa.

39 Ponieważ za miejsce nabycia towarów przez nabywcę pośredniego uznawane jest państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu tych towarów, uznanie, że podatnik dokonuje kolejnej dostawy tych samych towarów z państwa członkowskiego rozpoczynając omawianą wysyłkę lub transport byłoby sprzeczne z wszelką logiką.

40 Po drugie, wykładnia odpowiednich przepisów szóstej dyrektywy, zgodnie z którą pojedyncze wewnątrzwspólnotowe przemieszczenie towarów jest przypisywane tylko jednej z dwóch następujących po sobie dostaw, umożliwia osiągnięcie w prosty sposób celu, któremu

s?u?y system przeje?ciowy przewidziany w tytule XVIa tej dyrektywy, a mianowicie umo?liwia przeniesienie wp?ywów podatkowych do pa?stwa cz?onkowskiego, w którym nast?puje ostateczna konsumpcja dostarczanych towarów. W rzeczywisto?ci przeniesienie to dokonywane jest w zwi?zku z pojedyncz? czynno?ci? skutkuj?c? wewn?trzwspólnotowym przemieszczeniem towarów, na podstawie art. 28c cz??? A lit. a) akapit pierwszy (zwolnienie z opodatkowania przez pa?stwo cz?onkowskie rozpocz?cia dostawy skutkuj?cej wysy?k? lub transportem wewn?trzwspólnotowym) w zwi?zku z art. 17 ust. 3 lit. b) w brzmieniu nadanym art. 28f pkt 1 (odliczenie lub zwrot przez pa?stwo cz?onkowskie wysy?ki podatku VAT zap?aconego lub podlegaj?cego zap?acie w tym pa?stwie cz?onkowskim) oraz w zwi?zku z art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy (opodatkowanie wewn?trzwspólnotowego nabycia przez pa?stwo cz?onkowskie dokonania nabycia wewn?trzwspólnotowego). Mechanizm ten umo?liwia wyra?ne rozgraniczenie suwerenno?ci podatkowej danych pa?stw cz?onkowskich.

41 Nie mo?na natomiast interpretowa? odpowiednich przepisów szóstej dyrektywy w ten sposób, ?e pojedyncze wewn?trzwspólnotowe przemieszczenie towarów nale?y przypisa? obu nast?puj?cym po sobie dostawom.

42 W rzeczywisto?ci zakwalifikowanie drugiej transakcji wewn?trzwspólnotowej poprzez przypisanie do niej pojedynczego wewn?trzwspólnotowego przemieszczenia towarów nie jest celowe dla zapewnienia, i? wp?ywy podatkowe zostan? przeniesione do pa?stwa cz?onkowskiego, w którym nast?puje ostateczna konsumpcja dostarczonych towarów, poniewa?, jak zosta?o ju? podkre?lone w pkt 40 tego wyroku, przeniesienie to odbywa si? zaraz po dokonaniu pierwszej transakcji.

43 Ponadto nale?y stwierdzi?, ?e gdyby pojedyncze wewn?trzwspólnotowe przemieszczenie towarów przypisa? obu nast?puj?cym po sobie dostawom, to art. 17 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy w brzmieniu nadanym mu przez art. 28f pkt 1, który w kwestii przekazania wp?ywów podatkowych jest podstawowym przepisem reguluj?cym ten system, sta?by si? bezprzedmiotowy w odniesieniu do drugiej dostawy dokonanej przez po?redniego nabywc?, poniewa? ten ostatni prawdopodobnie w ogóle nie ui?ci?by naliczonego podatku VAT w pa?stwie cz?onkowskim rozpocz?cia wysy?ki lub wewn?trzwspólnotowego transportu towarów.

44 Sk?din?d celem zapobie?enia ryzyku utraty wp?ywów podatkowych, rozporz?dzenie (EWG) Rady nr 218/92 z dnia 27 stycznia 1992 r. w sprawie wspó?pracy administracyjnej w dziedzinie podatków po?rednich (VAT) (Dz.U. L 24, str. 1) zmienione z dniem 1 stycznia 2004 r. rozporz?dzeniem (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 pa?dziernika 2003 r. w sprawie wspó?pracy administracyjnej w dziedzinie podatku od warto?ci dodanej i uchylaj?ce rozporz?dzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.U. L 264, str. 1) ustanowi?o wspólny system wymiany informacji dotycz?cych transakcji wewn?trzwspólnotowych mi?dzy w?a?ciwymi organami pa?stw cz?onkowskich. Zatem wyk?adnia wskazana w pkt 41 tego wyroku spowodowa?aby wzrost liczby przypadków, które wymaga?yby takiej wymiany informacji, co spowodowa?oby zwi?kszenie nak?adu pracy organów podatkowych w zakresie obs?ugi omawianych transakcji.

45 Na pytania drugie i czwarte należy zatem odpowiedzieć, że jeżeli dwie następujące po sobie dostawy dotyczą tych samych towarów, które zostały zrealizowane odpowiednio między podatnikami działającymi w takim charakterze, skutkującej pojedynczym wewnątrzwspólnotowym wysyłką lub pojedynczym wewnątrzwspólnotowym transportem tych towarów, to owa wysyłka lub transport mogą być przypisane tylko jednej z tych dwóch dostaw, która – jako jedyna – będzie zwolniona od podatku na mocy art. 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy. Wykładnia ta ma zastosowanie niezależnie od tego, któremu z podatników – pierwszemu sprzedawcy, pośredniemu nabywcy, czy też drugiemu nabywcy – przysuguje prawo do dysponowania towarami w trakcie ich wysyłki lub transportu.

W przedmiocie pytania pierwszego

46 Tytułem wstępu należy podkreślić, że w kwestii określenia miejsca, które jest uznawane za miejsce dokonania dostawy, szósta dyrektywa nie wprowadza żadnego rozróżnienia pomiędzy dostawami „wewnątrzwspólnotowymi” a dostawami „wewnętrzными”. Artykuł 8 ust. 1 tej dyrektywy wprowadza rozróżnienie pomiędzy dostawami skutkującymi wysyłką lub transportem towarów [lit. a)], tymi, które tak wysyłką lub transportem towarów nie skutkują [lit. b)], a także tymi, które są realizowane na pokładzie statku, samolotu lub w pociągu oraz w trakcie cząści przewozu pasażerów, która realizowana jest na obszarze Wspólnoty [lit. c)], przy czym ostatnia ewentualność nie ma znaczenia dla postępowania przed sądem krajowym.

47 Jak wynika z odpowiedzi udzielonej na pytania drugie i czwarte, w takich okolicznościach, jak mające miejsce w postępowaniu przed sądem krajowym, pojedyncze wewnątrzwspólnotowe przemieszczenia towarów mogą być przypisane wyłącznie jednej z dwóch następujących po sobie dostaw.

48 Zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy za miejsce dostawy towarów uważa się państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

49 Jeżeli inna dostawa nie skutkuje wysyłką lub transportem towarów, zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. b) za miejsce tej dostawy uznaje się miejsce, gdzie towary znajdują się w momencie dostawy tego towaru.

50 Jeżeli dostawa, która skutkuje wysyłką lub wewnątrzwspólnotowym transportem towarów – i której odpowiada zatem wewnątrzwspólnotowe nabycie opodatkowane w państwie członkowskim zakończenia tej wysyłki lub transportu – jest pierwszą z dwóch następujących po sobie dostaw, uznaje się, że druga dostawa została dokonana w miejscu dokonania poprzedzającego ją nabycia wewnątrzwspólnotowego, tzn. w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu. Natomiast jeżeli dostawa skutkująca wysyłką lub transportem wewnątrzwspólnotowym towarów jest drugą z dwóch następujących po sobie dostaw, pierwszą dostawą, która w domyśle miała miejsce przed dokonaniem wysyłki lub transportu towarów, uznaje się za dokonaną w państwie członkowskim, w którym wysyłka ta lub transport została rozpoczęta.

51 A zatem na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy określone jest jedynie miejsce dostawy skutkującej wysyłką lub transportem wewnątrzwspólnotowym towarów. Miejscem tym jest państwo członkowskie, w którym ta wysyłka lub transport została rozpoczęta. Miejsce dokonania pozostałej z dwóch dostaw ustala się zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy. Za miejsce to uznaje się państwo członkowskie rozpoczęcia albo państwo członkowskie zakończenia tej wysyłki lub transportu w zależności od tego, czy dostawa ta jest pierwszą, czy drugą z dwóch następujących po sobie dostaw.

W przedmiocie pytania trzeciego

52 W ?wietle odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze, udzielenie odpowiedzi na pytanie trzecie sta?o si? zb?dne.

W przedmiocie kosztów

53 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pierwsza izba) orzeka, co nast?puje:

1) Je?eli w nast?pstwie dwóch nast?puj?cych po sobie dostaw tych samych towarów, które zosta?y zrealizowane odp?atnie mi?dzy podatnikami dzia?aj?cymi w takim charakterze, ma miejsce pojedyncza wysy?ka wewn?trzwspólnotowa lub pojedynczy transport wewn?trzwspólnotowy tych towarów, to owa wysy?ka lub transport mog? by? przypisane tylko jednej z tych dwóch dostaw, która – jako jedyna – zostanie zwolniona z opodatkowania na mocy art. 28c cz??? A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku zmienionej dyrektyw? Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r.

Wyk?adnia ta ma zastosowanie niezale?nie od tego, któremu z podatników – pierwszemu sprzedawcy, po?redniemu nabywcy, czy te? drugiemu nabywcy – przys?uguje prawo do dysponowania towarami w trakcie ich wysy?ki lub transportu.

2) Zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388 zmienionej dyrektyw? 95/7 okre?lone jest jedynie miejsce dostawy skutkuj?cej wysy?k? lub transportem wewn?trzwspólnotowym towarów. Miejscem tym jest pa?stwo cz?onkowskie, w którym ta wysy?ka lub transport zosta?y rozpocz?te. Miejsce dokonania pozosta?ej z dwóch dostaw ustala si? zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy. Za miejsce to uznaje si? pa?stwo cz?onkowskie rozpocz?cia albo pa?stwo cz?onkowskie zako?czenia tej wysy?ki lub transportu w zale?no?ci od tego, czy dostaw? t? jest pierwsza, czy druga z dwóch nast?puj?cych po sobie dostaw.

Podpisy

* J?zyk post?powania: niemiecki.