

Sprawa C-430/09

Euro Tyre Holding BV

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 8 ust. 1 lit. a) i b), art. 28a ust. 1 lit. a), art. 28b cz. 1 ust. 1 oraz art. 28c cz. 1 ust. 1 lit. a) akapit pierwszy – Zwolnienie dostawy towarów wysłanych lub transportowanych wewnątrz Unii – Kolejne dostawy tych samych towarów prowadzące do jednej wysyłki lub jednego transportu wewnątrzwspólnotowego

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi – Zwolnienie dostawy towarów wysłanych lub transportowanych wewnątrz Wspólnoty

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

Jeżeli towar jest przedmiotem dwóch następujących po sobie dostaw między różnymi podatnikami, działającymi w takim charakterze, ale jednocześnie jest przedmiotem tylko jednego transportu wewnątrzwspólnotowego, ustalenie czynności, której należy przypisać ten transport, tj. pierwszej lub drugiej dostawy – zważywszy, że czynność ta jest wobec tego objęta pojęciem wewnątrzwspólnotowej dostawy w rozumieniu art. 28c cz. 1 ust. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, w brzmieniu zmienionym dyrektywą 96/95, w związku z art. 8 ust. 1 lit. a) i b), art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy oraz art. 28b cz. 1 ust. 1 tejże dyrektywy – następuje w świetle całościowej oceny wszystkich okoliczności sprawy w celu ustalenia, która z tych dwóch dostaw spełnia wszystkie przesłanki związane z dostawą wewnątrzwspólnotową.

W tym względzie gdy pierwszy nabywca, jaki uzyska prawo do rozporządzania towarem jak właściciel na terytorium państwa członkowskiego pierwszej dostawy, wskazuje na zamiar przetransportowania tego towaru do innego państwa członkowskiego i przedstawia swój numer identyfikacyjny nadany do celów podatku od wartości dodanej przez to ostatnie państwo, transport wspólnotowy powinien zostać przypisany pierwszej dostawie, pod warunkiem że prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na drugiego nabywcę w państwie członkowskim przeznaczenia transportu wewnątrzwspólnotowego, czego zbadanie należy do sądu krajowego.

(por. pkt 44, 45; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 16 grudnia 2010 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 8 ust. 1 lit. a) i b), art. 28a ust. 1 lit. a), art. 28b cz. III A ust. 1 oraz art. 28c cz. III A lit. a) akapit pierwszy – Zwolnienie dostawy towarów wysłanych lub transportowanych wewnątrz Unii – Kolejne dostawy tych samych towarów prowadzące do jednej wysyłki lub jednego transportu wewnątrz wspólnotowego

W sprawie C-430/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 9 października 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 listopada 2009 r., w postępowaniu:

Euro Tyre Holding BV

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues, prezes izby, A. Arabadjiev, U. Löhmus (sprawozdawca), A. Ó Caoimh i P. Lindh, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Euro Tyre Holding BV przez T.C. van Zwieten, belastingadviseur,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels oraz B. Koopman, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez K. Georgiadisa oraz przez M. Germani i M. Tassopoulou, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Triantafyllou oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 28c cz. III A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 96/95/WE z dnia 20 grudnia 1996 r. (Dz.U. L 338, s. 89, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), w związku z art. 8 ust. 1 lit. a) i b), art. 28a ust. 1 lit. a) oraz art. 28b cz. III A ust. 1 tej dyrektywy.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Euro Tyre Holding BV (zwaną dalej „spółką ETH”) a Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu do spraw finansów) w przedmiocie zaległości z tytułu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), którym spółka ta została opodatkowana w następstwie transakcji dotyczącej towarów, które były przedmiotem dwóch kolejnych dostaw.

Ramy prawne

Szósta dyrektywa

3 Artykuł 8 ust. 1 lit. a) i b) szóstej dyrektywy stanowi:

„Za miejsce dostawy towarów uważa się:

a) w przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych albo przez dostawcę, albo odbiorcę lub też osobę trzecią: miejsce, gdzie towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do odbiorcy [...]

b) w przypadku towarów niewysyłanych ani nietransportowanych: miejsce, gdzie towary znajdują się w momencie dostawy”.

4 W świetle art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy:

„Przedmiotem podatku [VAT] są również:

a) odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabywanie towarów na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niepodlegającą opodatkowaniu, gdy sprzedawca jest podatnikiem działającym w takim charakterze nieuprawniony do zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 24 i którego nie dotyczy uregulowania ustanowione w art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie drugie lub art. 28b [cz. III B] ust. 1”.

5 Artykuł 28b cz. III A ust. 1 rzeczowej dyrektywy stanowi:

„Miejscem wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest miejsce, w którym towary te znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do osoby, która je nabywa”.

6 Artykuł 28c cz. III A lit. a) akapit pierwszy tej dyrektywy stanowi:

„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, wysyłane lub transportowane przez sprzedawcę bądź nabywcę towarów lub na jego rachunek, do miejsca poza terytorium, określone w art. 3, lecz znajdujące się na obszarze Wspólnoty, dokonane dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, która działa w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

7 Artykuł 22 szóstej dyrektywy w brzmieniu nadanym mu przez art. 28h tej dyrektywy wprowadza liczne obowiązki, które powinni spełnić podatnicy, dotyczące między innymi księgowości, fakturowania, deklaracji, jak również zestawień, które muszą przedstawiać organom podatkowym. Artykuł 22 ust. 6 lit. b) akapit pierwszy ma następujące brzmienie:

„Kiedy podatnik posiadający numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej przedstawia zestawienie nabywców posiadających numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej, którym dostarczy towar na warunkach przewidzianych w art. 28c [czyli A] lit. a) i d) oraz odbiorców posiadających numer identyfikacyjny do celów podatku [VAT] w związku z transakcjami określonymi w akapicie piątym”.

Uregulowania krajowe

8 Jak wynika z uwag na piśmie przedstawionych Trybunałowi przez rząd niderlandzki, przepisy krajowe mające zastosowanie do postępowania przed sądem krajowym wynikają z Wet op de omzetbelasting 1968 (ustawy z 1968 r. o podatku obrotowym) z dnia 28 czerwca 1968 r. (*Staatsblad* 1968, nr 329, zwanej dalej „ustawą z 1968 r.”).

9 W świetle art. 5 ustawy z 1968 r., w przypadku gdy towar będący przedmiotem dostawy jest wysyłany lub transportowany, miejscem dostawy jest miejsce, gdzie rozpoczyna się wysyłka lub dostawa.

10 W świetle art. 9 ust. 2 lit. b) ustawy z 1968 r. podatek wynosi 0% w przypadku dostawy towarów i świadczenia usług wymienionych w tabeli II załączzonej do tej ustawy, pod warunkiem że spełnione są przesłanki określone przez ogólny rozdek administracyjny.

11 Punkt a.6 wspomnianej tabeli II stanowi, że według zerowej stawki opodatkowane są „towary transportowane do innego państwa członkowskiego, jeżeli podlegają one tam opodatkowaniu podatkiem od wewnątrzwspólnotowego nabycia tych towarów”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

12 ETH jest spółką niderlandzką, której działalność obejmuje dostawę części zamiennych do samochodów i innych pojazdów. W okresie od dnia 1 października 1997 r. do dnia 31 stycznia 1999 r. sprzedawała ona kilka partii opon na warunkach „ex warehouse” na rzecz dwóch spółek z siedzibą w Belgii, Miroco BVBA oraz VBS BVBA (zwanymi dalej odpowiednio „spółką Miroco” i „spółką VBS” lub łącznie „nabywcami”). Wskazane warunki dostawy oznaczały, że spółka ETH była zobowiązana dostarczyć towar do swego magazynu w Venlo (Niderlandy), a dalszy transport miał się odbyć na rachunek i ryzyko nabywców. Ci ostatni przy zawieraniu umów sprzedaży powiadomili spółkę ETH, że towary zostaną przewiezione do Belgii.

13 Spółka ETH wystawiła nabywcom w związku z rzeczonymi sprzedażami faktury, które nie zawierały wzmianki o podatku VAT. Nabywcy musieli zapłacić za towar przed dostawą.

14 Przed dostawą towarów w ramach wykonania umów sprzedaży każdy z nabywców

odsprzeda? je spó?ce Banden Decof NV (zwanej dalej „spó?k? Decof”) z siedzib? w Belgii, zastrzegaj?c w ramach warunków dostawy, ?e transport towarów do zak?adu spó?ki Decof zostanie dokonany odpowiednio na rachunek i ryzyko spó?ki Miroco lub spó?ki VBS.

15 Towary zosta?y odebrane przez przedstawiciela spó?ki Miroco i spó?ki VBS z magazynu spó?ki ETH w Niderlandach i przewiezione bezpo?rednio do zak?adu spó?ki Decof w Belgii w ci??arówce z kierowc? udost?pnionej tym spó?kom odp?atnie przez Decof. Przy ka?dym odbiorze towarów kierowca wystawia? spó?ce ETH podpisane przez niego o?wiadczenie, ?e towary by?y przewo?one do Belgii. Spó?ka ETH zosta?a nast?pnie poinformowana, ?e towary nie zosta?y przetransportowane do nabywców. Nie uczestniczy?a ona w transporcie.

16 Przed dostawami organy podatkowe potwierdzi?y, na wniosek spó?ki ETH, ?e numery identyfikacyjne dla celów podatku VAT w przypadku nabywców by?y prawid?owe. Nast?pnie spó?ka ETH z?o?y?a w odniesieniu do tych dostaw deklaracj?, o której mowa w art. 22 ust. 6 lit. b) szóstej dyrektywy.

17 W nast?pstwie dochodzenia przeprowadzonego w 1999 r. w spó?ce ETH inspektor podatkowy, jako organ w?a?ciwy w Niderlandach w zakresie pobierania podatku VAT, odrzuci? zg?oszenie stosowania zerowej stawki podatku i przedstawi? spó?ce dwie decyzje w sprawie zaleg?ego podatku VAT, odpowiednio, za okres od dnia 1 stycznia 1997 r. do dnia 31 grudnia 1998 r. i w odniesieniu do stycznia 1999 roku. W nast?pstwie pierwszego za?alenia inspektor uchyli? decyzje ze wzgl?du na b??d w nazwie adresata. Po usuni?ciu tego b??du inspektor wyda? dwie nowe decyzje. W wyniku kolejnego za?alenia inspektor zmniejszy? kwot? wskazan? w pierwszej decyzji i potwierdzi? kwot? wskazan? w drugiej decyzji.

18 Spó?ka ETH wnios?a skarg? na te decyzje do Gerechtshof 's?Hertogenbosch. W swym wyroku z dnia 6 marca 2007 r. s?d ten orzek?, ?e transport wewn?trzwnspólnotowy, który mia? miejsce mi?dzy Niderlandami a Belgi?, by? cz??ci? dostaw realizowanych przez nabywców a przeznaczonych dla spó?ki Decof. Bior?c zatem pod uwag? wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C?245/04 EMAG Handel Eder, Zb.Orz. s. I?3227, spó?ka ETH nie by?a uprawniona w odniesieniu do tych dostaw do nabywców do zastosowania zwolnienia z tytu?u dostawy wewn?trzwnspólnotowej, o którym mowa w art. 28c cz??? A lit. a) szóstej dyrektywy. Gerechtshof 's?Hertogenbosch uzna? jednak, z innych wzgl?dów, ?e skarga by?a cz??ciowo zasadna i obni?y? kwoty wskazane w dwóch spornych decyzjach. Spó?ka ETH wnios?a skarg? kasacyjn? na ten wyrok do s?du krajowego.

19 W tych okoliczno?ciach Hoge Raad Hoge Raad der Nederlanden postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„W jaki sposób w ?wietle art. 28c cz??? A zdanie wprowadzaj?ce i [art. 28c cz??? A] lit. a) szóstej dyrektywy w zwi?zku z art. 8 ust. 1 lit. a) i b), art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy i art. 28b cz??? A ust. 1 szóstej dyrektywy, w przypadku gdy w odniesieniu do tych samych towarów pomi?dzy podatnikami, którzy dzia?ali w takim charakterze, zrealizowane zosta?y dwie nast?puj?ce po sobie dostawy, w przypadku których chodzi o tylko jedn? wewn?trzwnspólnotow? wysy?k? lub pojedynczy wewn?trzwnspólnotowy transport, nale?y ustali?, której dostawie przypisa? wewn?trzwnspólnotowy transport, gdy transport towarów zosta? zrealizowany przez osob? posiadaj?c? zarówno cech? kupuj?cego przy pierwszej dostawie, jak i sprzedaj?cego przy drugiej dostawie lub na jej rachunek?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

20 Poprzez swe pytanie s?d krajowy d??y zasadniczo do ustalenia, czy gdy towar jest przedmiotem dwóch nast?puj?cych po sobie dostaw mi?dzy ró?nymi podatnikami, dzia?aj?cymi w

takim charakterze, to czy pierwsz?, czy te? drug? dostaw? nale?y uzna? za transport, zwa?ywszy, ?e czynno?? ta jest wobec tego obj?ta poj?ciem wewn?trzwspólnotowej dostawy w rozumieniu art. 28c cz??? A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy w zwi?zku z art. 8 ust. 1 lit. a) i b), art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy i art. 28b cz??? A ust. 1 tej dyrektywy.

21 Z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e pytaniem tym s?d krajowy d??y do uzyskania wyja?nie? dotycz?cych odpowiedzi przedstawionej przez Trybuna? w ww. wyroku w sprawie EMAG Handel Eder. W pkt 45 tego wyroku oraz w pkt 1 akapit pierwszy jego sentencji Trybuna? stwierdzi?, ?e 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. W tym zakresie s?d krajowy wskazuje, ?e Trybuna? nie wyja?ni?, w jaki sposób nale?y ustali?, do której z tych dwóch dostaw ma by? przypisany transport.

22 Przedmiotem sprawy EMAG Handel Eder, w której wydano wyrok, by?y okoliczno?ci faktyczne podobne do rozpatrywanych przed s?dem krajowym. W tej sprawie rozpatrywano dwie nast?puj?ce po sobie dostawy tego samego towaru, obj?tego jednym transportem wewn?trzwspólnotowym. Podobnie jak w sprawie rozpatrywanej przez s?d krajowy w dwóch dostawach uczestniczyli trzej podatnicy maj?cy siedziby w dwóch ró?nych pa?stwach cz?onkowskich. Jednak?e w rzeczonej sprawie nabywca b?d?cy po?rednikiem otrzyma? od nabywcy ko?cowego pro?b? o dostaw? towarów przed dokonaniem zakupu tych towarów od swego dostawcy, podczas gdy sprawa przed s?dem krajowym dotyczy sytuacji, w której nabywca b?d?cy po?rednikiem odsprzedaje ko?cowemu nabywcy towary, które uprzednio zakupi? od swego dostawcy, bez wcze?niejszego zamówienia.

23 W pkt 38 ww. wyroku w sprawie EMAG Handel Eder Trybuna? orzek?, ?e nawet je?li dwie nast?puj?ce po sobie dostawy skutkuj? tylko jednym przemieszczeniem towarów, to nale?y uzna?, ?e nast?pi?y one jedna po drugiej.

24 Co si? tyczy miejsca tych dwóch dostaw, Trybuna? stwierdzi?, ?e je?eli dostaw? – która skutkuje wysy?k? lub wewn?trzwspólnotowym transportem towarów i której odpowiada zatem wewn?trzwspólnotowe nabycie opodatkowane w pa?stwie cz?onkowskim zako?czenia tej wysy?ki lub transportu – jest pierwsz? z dwóch nast?puj?cych po sobie dostaw, uznaje si?, ?e druga dostawa zosta?a dokonana w miejscu dokonania poprzedzaj?cego j? nabycia wewn?trzwspólnotowego, tzn. w pa?stwie cz?onkowskim zako?czenia wysy?ki lub transportu. Natomiast je?eli dostaw? skutkuj?c? wysy?k? lub transportem wewn?trzwspólnotowym towarów jest druga z dwóch nast?puj?cych po sobie dostaw, pierwsz? dostaw?, która w domy?le mia?a miejsce przed dokonaniem wysy?ki lub transportu towarów, uznaje si? za dokonany w pa?stwie cz?onkowskim, w którym wysy?ka ta lub transport zosta?y rozpocz?te (ww. wyrok w sprawie EMAG Handel Eder, pkt 50).

25 Zatem jedynie miejsce dostawy skutkującej wysyłką lub transportem wewnątrzwspólnotowym towarów jest ustalane zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, gdy uważa się, że miejsce to znajduje się w państwie członkowskim, w którym ta wysyłka lub transport zostały rozpoczęte. Miejsce dokonania innych 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 (ww. wyrok w sprawie EMAG Handel Eder, pkt 51).

26 Rozważania te można zastosować do okoliczności takich jak w sprawie przed sądem krajowym.

27 Jeżeli chodzi o pytanie, której dostawie należy przypisać transport wewnątrzwspólnotowy, jeżeli jest on wykonywany przez osobę – lub na jej rachunek – która, jako pierwszy nabywca i drugi dostawca, uczestniczy w obydwu dostawach, należy stwierdzić, że w szóstej dyrektywie brak jest jakiegokolwiek ogólnej zasady w tym zakresie. Odpowiedź na to pytanie zależy od ogólnej oceny wszystkich szczególnych okoliczności pozwalających na ustalenie, która dostawa spełnia wszystkie przesłanki związane z dostawą wewnątrzwspólnotową.

28 W tym zakresie należy przypomnieć, że jak wszelkie inne pojęcia definiujące czynności podlegające opodatkowaniu na mocy szóstej dyrektywy (zob. wyroki: z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., Zb.Orz. s. I-483, pkt 44; z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb.Orz. s. I-6161, pkt 41), pojęcia definiujące dostawę wewnątrzwspólnotową i nabycie wewnątrzwspólnotowe mają charakter obiektywny i znajdują zastosowanie niezależnie od celów i rezultatów tych czynności (wyroki: z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 Teleos i in., Zb.Orz. s. I-7797, pkt 38; z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie C-285/09 R, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 39).

29 W świetle orzecznictwa Trybunału zwolnienie od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej towaru w rozumieniu art. 28c cz. III A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy znajduje zastosowanie tylko wtedy, gdy prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę i gdy dostawca wykaże, że towar ten został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego i że w wyniku wysyłki lub transportu towar ten fizycznie opuścił terytorium państwa członkowskiego dostawy (zob. ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 42; wyroki: z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-184/05 Twoh International, Zb.Orz. s. I-7897, pkt 23; z dnia 18 listopada 2010 r. w sprawie C-84/09 X, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 27).

30 Nawet jeżeli sąd krajowy rozważa tylko przesłankę związaną z transportem wewnątrzwspólnotowym, należy rozważyć również dwie pozostałe przesłanki wskazane w poprzednim punkcie w zakresie, w jakim okoliczności, w których są one spełnione, mogą mieć znaczenie przy ocenie przesłanki rozpatrywanej w sprawie przed sądem krajowym.

31 Na wstępie, co się tyczy przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel w ramach następujących po sobie dostaw, należy przypomnieć, że Trybunał orzekł w pkt 38 ww. wyroku w sprawie EMAG Handel Eder, że nabywca będący pośrednikiem może przenieść na drugiego nabywcę prawo do rozporządzania towarem jak właściciel dopiero wtedy, gdy uzyska je wcześniej od pierwszego sprzedawcy.

32 W okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym należy zatem stwierdzić, że odbiór towarów z magazynu spółki ETH przez przedstawiciela pierwszego nabywcy należy uznać

za przeniesienie na niego prawa do rozporządzania towarem jak w?a?ciciel, co wi??e si? z pierwsz? dostaw?.

33 Jednak?e okoliczno?? ta nie wystarcza samodzielnie do stwierdzenia, ?e pierwsza dostawa stanowi dostaw? wewn?trzwspólnotow?. Nie mo?na bowiem wykluczy?, ?e drugie przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak w?a?ciciel równie? mo?e nast?pi? na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego pierwszej dostawy, i to przed transportem wewn?trzwspólnotowym. W takim przypadku dostawie tej nie mo?na ju? przypisa? transportu.

34 W przypadku gdy nabywca uzyskuje prawo do rozporządzania towarem jak w?a?ciciel w pa?stwie cz?onkowskim dostawy i przejmuje na siebie obowi?zek przetransportowania go do pa?stwa cz?onkowskiego przeznaczenia, jak ma to miejsce w przypadku dostaw, których warunkiem jest odbiór towarów z magazynu dostawcy, powinny by? brane pod uwag? w miar? mo?liwo?ci intencje nabywcy w chwili nabycia, o ile s? one poparte obiektywnymi okoliczno?ciami (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie X, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 W niniejszym przypadku, je?li nabywcy, jako pierwsi kupuj?cy wyrazili zamiar przetransportowania towarów do innego pa?stwa cz?onkowskiego ni? pa?stwo dostawy i przedstawili numer identyfikacyjny dla celów podatku VAT przyznany przez to inne pa?stwo cz?onkowskie, to spółka ETH mog?a uzna?, ?e wykonywane przez ni? czynno?ci stanowi?y dostaw? wewn?trzwspólnotow?.

36 Jednak po przeniesieniu na nabywc? prawa do rozporządzania towarem jak w?a?ciciel dostawca realizuj?cy pierwsz? dostaw? móg? zosta? uznany za podatnika podatku VAT od tej czynno?ci, je?eli zosta? poinformowany przez tego kupuj?cego o okoliczno?ci, ?e towar zosta? odsprzedany innemu podatnikowi, zanim opu?ci? pa?stwo cz?onkowskie dostawy, i je?eli w nast?pstwie tej informacji nie wys?a? nabywcy skorygowanej faktury zawieraj?cej podatek VAT.

37 Nast?pnie, w odniesieniu do wymogu przedstawienia dowodu, jako jednej z przes?anek zwolnienia przypominanych w pkt 29 niniejszego wyroku, nale?y stwierdzi?, ?e nawet je?li co do zasady na dostawcy ci??y obowi?zek wykazania, ?e towar zosta? wys?any lub przetransportowany do innego pa?stwa cz?onkowskiego, w okoliczno?ciach, gdy prawo do rozporządzania towarem jak w?a?ciciel jest przeniesione na kupuj?cego na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego dostawy i gdy na tym kupuj?cym ci??y obowi?zek wysy?ki lub transportu towaru poza terytorium pa?stwa cz?onkowskiego dostawy, dowody, które dostawca mo?e przed?o?y? organom podatkowym, s? ca?kowicie zale?ne od dokumentów, które otrzyma w tym celu od kupuj?cego.

38 Niew?tpliwie z orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e uzasadnione jest wymaganie, w takim przypadku, by dostawca dzia?a? w dobrej wierze i podj?? wszelkie rozs?dne ?rodki, aby zapewni?, ?e operacja, w której uczestniczy, nie prowadzi do oszustwa podatkowego. Jednak, je?eli dostawca wykona? swe obowi?zki dotycz?ce wykazania dostawy wewn?trzwspólnotowej, podczas gdy nabywca nie wykona? umownego obowi?zku wysy?ki lub transportu towarów poza terytorium pa?stwa cz?onkowskiego dostawy, to wówczas nabywca zobowi?zany jest z tytu?u podatku VAT w tym pa?stwie cz?onkowskim (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 66, 67).

39 Z akt sprawy wynika, ?e w sprawie przed s?dem krajowym spółka ETH, uznaj?c sw? dostaw? za wewn?trzwspólnotow? i stosuj?c zwolnienie z podatku VAT, opar?a si? na belgijskich numerach identyfikacyjnych dla celów podatku VAT nabywców, o których weryfikacj? zwróci?a si? do niderlandzkich w?adz podatkowych, oraz na o?wiadczeniu nabywców, z?o?onym przy odbiorze towarów z jej magazynu, wskazuj?cym, ?e towary zostan? przetransportowane do Belgii. Pytanie, czy spółka ETH, dzia?a? w ten sposób, wype?ni?a swe zobowi?zania w zakresie

dowodów i staranności, należy do oceny sądu krajowego, dokonanej na podstawie przesłanek wskazanych w tym zakresie przez prawo krajowe.

40 Wreszcie w odniesieniu do przesłanki dotyczącej wysyłki lub transportu towaru poza terytorium państwa członkowskiego dostawy należy zauważyć, że jeżeli, jak wynika z pkt 45 ww. wyroku w sprawie EMAG Handel Eder, kwestia, kto posiada uprawnienia do rozporządzania towarami w czasie transportu międzywspólnotowego jest bez znaczenia, okoliczność, że transport jest wykonywany przez właściciela towarów lub na jego rachunek, może jednak być istotna dla decyzji przypisania takiego transportu pierwszej lub drugiej dostawie. Jednakże w przypadku gdy transport jest wykonywany przez osobę – lub na jej rachunek – która uczestniczy w obu operacjach, jak w sprawie rozpatrywanej przez sąd krajowy, okoliczność ta nie jest rozstrzygająca.

41 Dlatego fakt, że w sprawie rozpatrywanej przez sąd krajowy drugi nabywca był zaangażowany w transport, nie stanowi okoliczności pozwalającej na stwierdzenie, że ten transport należy przypisać drugiej dostawie.

42 Podobnie okoliczność, że towary nie zostały przetransportowane na adres pierwszych nabywców, nie pozwala wykluczyć, że transport wykonano w ramach pierwszej dostawy w zakresie, w jakim zastosowanie zwolnienia do dostawy wewnątrzwspólnotowej jest uzależnione od przesłanki, w świetle której transport musi zostać zakończony w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie dostawy, zatem adres, pod którym zakończono transport, nie ma znaczenia w tym względzie.

43 Wykadni tej nie podważa treść art. 28b cz. 1 ust. 1 szóstej dyrektywy, w świetle którego miejscem wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest miejsce, w którym towary te znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do osoby, która je nabywa. Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, celem, do którego dąży system przejściowy opodatkowania wymiany pomiędzy państwami członkowskimi, w który wpisuje się ten przepis, jest przeniesienie wpływów podatkowych do państwa członkowskiego, w którym następuje ostateczna konsumpcja dostarczonych towarów (zob. wyrok z dnia 22 kwietnia 2010 r. w sprawach połączonych C-536/08 i C-539/08 *X et fiscale eenheid Facet/Facet Trading*, Zb.Orz. s. I-3581, pkt 30, 31), a nie określenie osoby, która dokonała nabycia wewnątrzwspólnotowego.

44 W związku z powyższym na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć w ten sposób, że jeżeli towar jest przedmiotem dwóch następujących po sobie dostaw między różnymi podatnikami, działającymi w takim charakterze, ale jednocześnie jest przedmiotem tylko jednego transportu wewnątrzwspólnotowego, ustalenie czynności, której należy przypisać ten transport, tj. pierwszej lub drugiej dostawy, zważywszy, że czynność ta jest wobec tego objęta pojęciem wewnątrzwspólnotowej dostawy w rozumieniu art. 28c cz. 1 ust. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy w związku z art. 8 ust. 1 lit. a) i b), art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy oraz art. 28b cz. 1 ust. 1 tejże dyrektywy, następuje w świetle całościowej oceny wszystkich okoliczności sprawy w celu ustalenia, która z tych dwóch dostaw spełnia wszystkie przesłanki związane z dostawą wewnątrzwspólnotową.

45 W okolicznościach takich jak rozpatrywane przez sąd krajowy, w których pierwszy nabywca, jaki uzyskał prawo do rozporządzania towarem jak właściciel na terytorium państwa członkowskiego pierwszej dostawy, wskazuje na zamiar przetransportowania tego towaru do innego państwa członkowskiego i przedstawia swój numer identyfikacyjny nadany do celów podatku VAT przez to ostatnie państwo, transport wspólnotowy powinien zostać przypisany pierwszej dostawie, pod warunkiem że prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na drugiego nabywcę w państwie członkowskim przeznaczenia transportu wewnątrzwspólnotowego. Do sądu krajowego należy ustalenie, czy warunek ten jest spełniony w rozpatrywanym przez sąd sporze.

W przedmiocie kosztów

46 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

Jeżeli towar jest przedmiotem dwóch następujących po sobie dostaw między różnymi podatnikami, działającymi w takim charakterze, ale jednocześnie jest przedmiotem tylko jednego transportu wewnątrzwspólnotowego, ustalenie czynności, której należy przypisać ten transport, tj. pierwszej lub drugiej dostawy – zważywszy, że czynność ta jest wobec tego objęta pojęciem wewnątrzwspólnotowej dostawy w rozumieniu art. 28c cz. III A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 96/95/WE z dnia 20 grudnia 1996 r., w związku z art. 8 ust. 1 lit. a) i b), art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy oraz art. 28b cz. III A ust. 1 tejże dyrektywy – następuje w świetle całościowej oceny wszystkich okoliczności sprawy w celu ustalenia, która z tych dwóch dostaw spełnia wszystkie przesłanki związane z dostawą wewnątrzwspólnotową.

W okolicznościach takich jak rozpatrywane przez sąd krajowy, w których pierwszy nabywca, jaki uzyskał prawo do rozporządzania towarem jak właściciel na terytorium państwa członkowskiego pierwszej dostawy, wskazuje na zamiar przetransportowania tego towaru do innego państwa członkowskiego i przedstawia swój numer identyfikacyjny nadany do celów podatku od wartości dodanej przez to ostatnie państwo, transport wspólnotowy powinien zostać przypisany pierwszej dostawie, pod warunkiem że prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na drugiego nabywcę w państwie członkowskim przeznaczenia transportu wewnątrzwspólnotowego. Do sądu krajowego należy ustalenie, czy warunek ten jest spełniony w rozpatrywanym przez sąd sporze.

Podpisy

*Język postępowania: niderlandzki.