

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 10 listopada 2005 r.(1)

Sprawa C-245/04

EMAG Handel Eder OHG

przeciwko

Finanzlandesdirektion für Kärnten

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez austriacki Verwaltungsgerichtshof)

„Podatek VAT – Szósta dyrektywa – Wewnętrzne nabycie towarów – Transakcja wewnętrzna”

I – Wprowadzenie

1. W niniejszej sprawie należy odpowiedzieć na pytania w przedmiocie wykładni szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG(2) 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 (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”) dotyczącej opodatkowania tak zwanych transakcji wewnętrznych. W tego rodzaju transakcjach kilka przedsiębiorstw z dwóch lub więcej państw członkowskich zawiera kolejno umowy sprzedaży dotyczącej tego samego towaru, które zostają wykonane w drodze pojedynczego przemieszczenia towarów od pierwszego dostawcy do ostatniego odbiorcy.

2. W postępowaniu przed sądem krajowym, to jest austriackim Verwaltungsgerichtshof (trybunałem konstytucyjnym), końcowy odbiorca w transakcji wewnętrznej prowadzi spór z organami podatkowymi o prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT zapłaconego poprzednikowi. Odliczeniu podlega podatek naliczony w ramach dostaw krajowych podlegających opodatkowaniu, lecz nie w ramach zwolnionych od podatku dostaw wewnętrznych (transgranicznych). Organy podatkowe uważają, że zainteresowane podmioty niesłusznie potraktowały dostawę do końcowego odbiorcy jako dostawę krajową podlegającą opodatkowaniu.

II – Ramy prawne

A – *Prawo wspólnotowe*

3. Na podstawie art. 2 szóstej dyrektywy dostawa towarów podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, przy czym zgodnie z art. 4 ust. 1 i 2 podatnik jest samodzielnie działającym handlowcem dokonującym dostawy.

4. Dla ustalenia miejsca czynności podlegającej opodatkowaniu art. 8 ustanawia następujące zasady:

„1) Za miejsce dostawy towarów uważa się:

a) w przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych albo przez dostawcę, albo odbiorcę, albo 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.

[...]

2) Na zasadzie odstąpienia od ust. 1 lit. a), w przypadku gdy miejsce wysyłki lub transportu towarów znajduje się w państwie innym niż państwo przywozu tych towarów, uznaje się, że miejsce dostawy przez importera w rozumieniu art. 21 ust. 2 i miejsce każdej następnej dostawy znajduje się w państwie przywozu towarów”.

5. Na mocy dyrektywy Rady 91/680 z dnia 16 grudnia 1991 r.(3) dodano do szóstej dyrektywy nowy tytuł XVIa (Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi; art. 28a–28m). Przepisy te mają w dalszym ciągu zastosowanie, ponieważ dotychczas nie wydano ostatecznych regulacji dotyczących opodatkowania obrotu towarowego przedsięwzięciom w handlu pomiędzy państwami członkowskimi.

6. Artykuł 28a szóstej dyrektywy stanowi:

„1) Przedmiotem podatku od wartości dodanej są również:

a) odpłatne wewnętrzne nabycie towarów na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niepodlegającą opodatkowaniu, gdy sprzedawcą jest podatnik działający w takim charakterze nieuprawniony do zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 24 i którego nie dotyczą uregulowania ustanowione w art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie drugie lub art. 28b cz.?? B ust. 1.

[...]

3) »Wewnętrzne nabycie towarów« oznacza 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”.

7. Artykuł 28b cz.?? A szóstej dyrektywy ustala miejsce czynności. Przepis ten stanowi:

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

2) Bez uszczerbku dla ust. 1 za miejsce wewnętrznego nabycia towarów określone w art. 28a ust. 1 lit. a) uważa się miejsce na terytorium państwa członkowskiego, które nadało

numer identyfikacji do celów podatku od wartości dodanej uyt[y] przez nabywcę w celu nabycia towarów, o ile nabywca towarów nie udowodni, że nabycie to zostało opodatkowane zgodnie z przepisami ust. 1.

[...].

8. Na podstawie art. 28c cz.?? A szóstej dyrektywy wewn?trzwspólnotowe dostawy pomi?dzy dwoma pa?stwami cz?onkowskimi s? zwolnione od podatku. Przepis ten stanowi:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego oraz na warunkach ustanowionych w celu zapewnienia prawid?owego i prostego stosowania zwolnie? przewidzianych poni?ej, a tak?e aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadu?yciom, pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? z podatku:

a) dostawy towarów okre?lone w art. 5 i 28a ust. 5 lit. a), wysy?an[ych] lub transportowan[ych] przez sprzedawc? b?d? nabywc? towarów lub na jego [ich] rachunek do miejsca poza terytorium okre?lon[ym] w art. 3, lecz znajduj?cego si? na obszarze Wspólnoty, dokonane dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegaj?cej opodatkowaniu, któr[zy] dzia?a[j?] w takim charakterze w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? pa?stwo rozpocz?cia wysy?ki lub transportu towarów.

[...].

B – Prawo krajowe

9. Przepisy krajowe rozstrzygaj?ce dla post?powania przed s?dem krajowym s? zawarte w austriackiej Umsatzsteuergesetz z 1994 r. (zwanej dalej „UStG”) w wersji obowi?zuj?cej przed wej?ciem w ?ycie Steuerreformgesetz z 2000 r.(4).

10. Paragraf 3 ust. 1, 7 i 8 UStG stanowi:

„1) Dostawy s? to transakcje, poprzez które przedsi?biorca nadaje nabywcy lub umocowanej przez niego osobie trzeciej uprawnienie do rozporz?dzania towarem w jego imieniu. Uprawnienie do rozporz?dzania towarem mo?e by? przeniesione przez samego przedsi?biorc? lub umocowan? przez niego osob? trzeci?.

[...]

7) Dostawa jest realizowana w miejscu, w którym znajduje si? towar podczas przenoszenia uprawnienia do rozporz?dzania nim.

8) Je?eli przedmiot dostawy jest wysy?any lub transportowany do nabywcy czy te? umocowanej przez niego osoby trzeciej, uznaje si?, że dostawa zosta?a zrealizowana w chwili rozpocz?cia przewozu towarów lub w trakcie ich przekazania spedytorowi, przewo?nikowi lub za?adowcy statku. Wysy?ka ma miejsce w przypadku, gdy przedsi?biorca zleca transport towarów do osoby trzeciej spedytorowi lub za?adowcy statku lub zapewnia jego realizacj? za po?rednictwem spedytora”.

11. Zgodnie z informacjami przedstawionymi przez ustawodawc? austriackiego § 3 ust. 8 UStG zosta? zmieniony na mocy Steuerreformgesetz z 2000 r. celem jego dostosowania do art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy i nadano mu nast?puj?ce brzmienie:

„Je?eli przedmiot dostawy jest transportowany lub wysy?any przez dostawc? lub nabywc?, uznaje si?, że dostawa zosta?a zrealizowana w miejscu rozpocz?cia transportu lub wysy?ki do nabywcy lub umocowanej przez niego osoby trzeciej. Wysy?ka ma miejsce w przypadku, gdy towar jest

transportowany przez przewoźnika lub zaadawcę statku, lub gdy transport jest realizowany za pośrednictwem spedytora. Miejscem rozpoczęcia wysyłki jest miejsce przekazania towaru spedytorowi, przewoźnikowi lub zaadawcy statku”.

12. Rozstrzygający w zakresie odliczenia naliczonego podatku VAT przepis § 12 UStG z 1994 r. stanowi:

„1) Przedsiębiorca może odliczyć następujące kwoty naliczonego podatku:

1. podatek, który inni przedsiębiorcy umieścili oddzielnie na fakturze (art. 11), a który jest mu naliczany od dostaw lub innych transakcji przeprowadzonych w Austrii przez jego przedsiębiorstwo [...]”.

III – Stan faktyczny i pytania prejudycjalne

13. W latach 1996 i 1997 K GmbH z siedzibą w Austrii (zwana dalej „K”) sprzedawała w ramach rocznych umów określonych miesięcznie ilości miedziowego ołowiu hutniczego skarpców w postępowaniu przed sądem krajowym, EMAG Handel Eder OHG (zwanej dalej EMAG), mającej również siedzibę w Austrii, na warunkach „franco Arnoldstein, c/o WE opacone, podatek zapłacony, dostawa samochodem ciętym”. Sama K nabywała ołów od spółek mających siedziby we Włoszech i Niemczech. Towar był kadorazowo skadowany w składowach celnych w Rotterdamie lub Trybie. Stamtąd był on dostarczany przez umocowanego przez K spedytora do miejsca przeznaczenia, to jest do EMAG lub do odbiorców EMAG. K fakturowała na EMAG należności z tytułu dostaw, wykazując 20% podatku VAT. Finanzamt (urząd podatkowy) odmówił jednak EMAG odliczenia naliczonego podatku VAT. Według opinii Finanzamt K nie usznie fakturowała na EMAG podatek VAT, ponieważ czynność ta w związku z transportem towaru z Włoch lub Niemiec do EMAG należy uznać za dostawę wewnątrzwspólnotową zwolnioną od podatku.

14. EMAG zakwestionowała tę decyzję, reprezentując pogląd, że dostawa za pośrednictwem spedytora z Niemiec lub Włoch do Austrii odbywała się na zlecenie K. Zatem dostawa z innego państwa członkowskiego miała miejsce wyłącznie w stosunkach pomiędzy K a jej dostawcą. Natomiast następująca po niej dostawa od K do EMAG stanowi dostawę krajową podlegającą opodatkowaniu, tak więc należy ją przyznać prawo do odliczenia podatku naliczonego.

15. Finanzlandesdirektion für Kärnten (organ podatkowy II instancji) oddalił odwołanie EMAG jako bezzasadne. Jej zdaniem zgodnie z § 3 ust. 8 UStG miejsce wewnątrzwspólnotowych dostaw zwolnionych od podatku znajduje się w Niemczech lub we Włoszech, ponieważ towar był kadorazowo przekazywany przewoźnikowi w Rotterdamie lub Trybie i przez niego transportowany do EMAG w Austrii.

16. Decyzja Finanzlandesdirektion für Kärnten jest przedmiotem postępowania przed austriackim Verwaltungsgerichtshof. Verwaltungsgerichtshof zwrócił się do Trybunału z następującymi 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 państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że miejsce rozpoczęcia wysyłki lub transportu jest decydujące tak, że wtedy, gdy kilku przedsiębiorców dokonuje dostawy tego samego przedmiotu i dostawy te są realizowane w drodze pojedynczego przemieszczenia towarów?

- 2) Czy kilka dostaw można uznać za wewnętrznotowarowe dostawy zwolnione od podatku w przypadku, gdy kilku przedsiębiorców dokonuje dostawy tego samego przedmiotu i dostawy te są realizowane w drodze pojedynczego przemieszczenia towarów?
- 3) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy miejscem rozpoczęcia 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?”.

IV – Argumenty stron

17. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi przedstawili: EMAG, rząd austriacki, rząd brytyjski i rząd włoski oraz Komisja. Wszystkie strony uważają, że w przypadku transakcji hurtowych tylko jedną dostawę można uznać za wewnętrznotowarową dostawę zwolnioną od podatku. W efekcie panuje równie zgodność co do tego, że w niniejszej sprawie w stosunkach pomiędzy dostawcami niderlandzkimi i włoskimi a K ma miejsce jedna dostawa wewnętrznotowarowa w rozumieniu szóstej dyrektywy, a co za tym idzie, w stosunkach z EMAG taka dostawa nie jest już możliwa.

18. Jednak strony mają rozbieżne zdania w kwestii udzielenia odpowiedzi na pytania prejudycjalne w sposób abstrakcyjny. Podczas gdy EMAG i rząd brytyjski są zdania, że w transakcjach hurtowych wewnętrznotowarową dostawę zwolnioną od podatku stanowi zawsze pierwsza dostawa, rząd austriacki, rząd włoski i Komisja uważają, iż okoliczności danego przypadku decydują o tym, który z dostaw należy uznać za wewnętrznotowarową dostawę zwolnioną od podatku.

V – Ocena prawna

A – Uwagi wstępne w sprawie zasad opodatkowania wymiany handlowej pomiędzy państwami członkowskimi

19. Dostawa towaru na terytorium kraju podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy). Natomiast w przypadku towarów dostarczanych z państw trzecich do odbiorców na terenie Wspólnoty decydującym zdarzeniem podatkowym nie jest dostawa, lecz przywóz do Wspólnoty (art. 2 pkt 2 oraz art. 7 szóstej dyrektywy).

20. W odniesieniu do transgranicznej wymiany wewnętrznotowarowej przepisami przejściowymi dotyczącymi opodatkowania wymiany handlowej między państwami członkowskimi (tytuł XVIa) zawartymi w dyrektywie 91/680 zdefiniowane zostało nowe zdarzenie podatkowe, a mianowicie wewnętrznotowarowe nabycie towarów. Dla lepszego zrozumienia tych kwestii obowiązujących zasad pomocne będzie krótkie przypomnienie.

21. Przed wprowadzeniem wewnętrznotowarowego nabycia transgraniczne dostawy towarów na terenie Wspólnoty były opodatkowane podobnie jak pozostała międzynarodowa wymiana handlowa. Zgodnie z ogólnymi zasadami dostawa podlegała opodatkowaniu w miejscu dokonania dostawy w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, a więc w miejscu wysyłki, jednak w przypadku wywozu była zwalniana od podatku. Następnie obowiązek w zakresie podatku VAT powstawał w momencie przywozu do państwa przeznaczenia. W celu poboru podatku VAT od przywozu należało o przeprowadzać kontrole graniczne.

22. Wraz z urzeczywistnianiem rynku wewnętrznego należało zniesić tę formę opodatkowania, a

tym samym także kontrole fiskalne na wewnętrznych granicach(5). Jednak reforma nie posunęła się tak daleko, by rozszerzyć zasady obowiązujące w odniesieniu do krajowych dostaw towarów na wymiany handlowe pomiędzy dwoma państwami członkowskimi, ponieważ oznaczałoby to, że podatek VAT, inaczej niż w dotychczasowej sytuacji, nie przysługiwałby państwu, do którego towar jest przywożony, lecz państwu, z którego jest on wysyłany. W wymianie handlowej w obrębie jednego państwa członkowskiego dostawa stanowi bowiem coś do zasady zdarzenie podatkowe (art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy). Miejscem czynności podlegającej opodatkowaniu jest w tym przypadku miejsce, gdzie towary znajdują się w momencie rozpoczęcia transportu do odbiorcy [art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy].

23. Zgodnie z przejściowym systemem dotychczasowy podział suwerenności podatkowej pomiędzy państwami członkowskimi ma pozostać bez zmian. Podatek VAT jako podatek konsumpcyjny powinien być nadal uiszczany w państwie członkowskim, w którym ma miejsce ostateczna konsumpcja. W celu zagwarantowania powyższego dyrektyw 91/680 zdefiniowane zostało w odniesieniu do wymiany handlowej między państwami członkowskimi wewnętrznotowarowe nabycie towarów jako nowe zdarzenie podatkowe [art. 28a ust. 1 lit. a)]. Opodatkowaniu w takim przypadku podlega zatem odbiór towaru przez nabywcę w państwie członkowskim przywozu. To zdarzenie podatkowe zastępuje dotychczasowe opodatkowanie przy przywozie.

24. W celu uniknięcia przy tym podwójnego opodatkowania, jak już wykazał rzecznik generalny Ruiz-Jarabo Colomer w sprawie Lipjes, uprawnienia podatkowe państw członkowskich podlegają koordynacji, tak aby w ramach czynności w obrębie Wspólnoty uprawnienia jednego powstawały tam, gdzie kości się uprawnienia drugiego(6).

25. Ponieważ zgodnie z obowiązującym systemem przejściowym wewnętrznotowarowe nabycie podlega opodatkowaniu w kraju przeznaczenia towaru, odpowiadającą mu dostawa wewnętrznotowarowa musi być zwolniona od podatku w kraju pochodzenia [art. 28c cz. 1 lit. a) szóstej dyrektywy]. Zatem podczas gdy wewnętrznotowarowe nabycie towarów zastępuje opodatkowanie przywozu, zwolnienie wewnętrznotowarowej dostawy zastępuje zwolnienie od podatku przy wywozie.

B – W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

26. Pierwsze dwa pytania prejudycjalne są ściśle ze sobą powiązane. Drugie pytanie ma przy tym charakter bardziej zasadniczy i z tego względu należy na nie udzielić odpowiedzi w pierwszej kolejności. Jego zakres staje się zrozumiały jedynie wówczas, gdy weźmie się pod uwagę, w jaki sposób austriackie organy podatkowe chciałyby zakwalifikować czynności związane z transakcją państwową.

27. Traktując one obydwie czynności stanowiące elementy transakcji państwowej jako wewnętrznotowarowe dostawy zwolnione od podatku. Pierwszą taką dostawą ma stanowić transakcja pomiędzy przedsiębiorstwami niderlandzkimi lub włoskimi i K w Austrii, a drugą – pomiędzy austriacką K i austriackim EMAG. Tym dwóm – z prawnego punktu widzenia – niezależnym dostawom odpowiada jednak tylko pojedyncze przemieszczenie towaru z Niderlandów lub z Włoch do Austrii. Aby również w przypadku transakcji pomiędzy K i EMAG, mającymi siedziby w Austrii, móc przyjąć zaoczenie o wewnętrznotowarowej, to znaczy transgranicznej dostawie zwolnionej od podatku, organy podatkowe przypisują rzeczywiście wykonany przez K transport towaru z Niderlandów lub Włoch także drugiej dostawie.

28. W tym kontekście, zwracając się z drugim pytaniem prejudycjalnym, Verwaltungsgerichtshof zmierza do ustalenia, czy w przypadku transakcji państwowej dochodzi faktycznie do dwóch wewnętrznotowarowych dostaw zwolnionych od podatku, mimo że miały miejsce tylko pojedynczy

transport.

29. Przedstawiona kwalifikacja czynności w ramach transakcji transgranicznej dokonana przez organy podatkowe nie stoi w zgodzie z celami szczególnych zasad dotyczących opodatkowania dostaw wewnątrzwspólnotowych określonych w tytule XVIa szóstej dyrektywy. Zasady te są w koordynacji kompetencji państw członkowskich w zakresie opodatkowania wewnątrzwspólnotowych dostaw. Dostawy transgraniczne powinny być opodatkowane tylko raz, czyli – w przeciwieństwie do zasad dotyczących czynności krajowych – w kraju przeznaczenia.

30. Cel ten zostanie spełniony jedynie wówczas, gdy w niniejszym przypadku potraktuje się tylko jedną z dostaw jako wewnątrzwspólnotową dostawę zwolnioną od podatku, to znaczy taką, której skutkiem było wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Wszystkie pokrewne czynności są natomiast dostawami krajowymi, które zgodnie z ogólnymi zasadami podlegają opodatkowaniu w państwie, w którym zostały dokonane.

31. W przypadku transgranicznych czynności dotyczących towarów wewnątrzwspólnotowa dostawa zwolniona od podatku na podstawie art. 28c cz. II A lit. a) szóstej dyrektywy stanowi lustrzane odbicie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, które podlega opodatkowaniu. Jeżeli miało miejsce tylko jedno przemieszczenie towarów przez granicę państwa członkowskiego, to może mieć miejsce tylko jedna dostawa zwolniona od podatku po jednej stronie i nabycie podlegające opodatkowaniu po drugiej. Zapewnia to bezproblemowe funkcjonowanie mechanizmu koordynacji kompetencji państw członkowskich między stronami postępowania, który jest celem regulacji zawartych w tytule XVIa szóstej dyrektywy, oraz uniknięcia zarówno wielokrotnego opodatkowania wewnątrzwspólnotowych dostaw, jak też braku ich opodatkowania (neutralność podatkowa). W okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie, gdzie uczestniczy wiele osób będących potencjalnymi nabywcami, transgraniczne przemieszczenie towarów w celu rozgraniczenia suwerenności podatkowej państw członkowskich musi być dołącznie przypisane jednej dostawie, względnie jednemu nabyciu.

32. Poniższe rozważania ilustrują, jakie niepożądane skutki mogą wynikać z przyjęcia – w sprawie takiej jak będąca przedmiotem sporu przed sądem krajowym – że mają miejsce dwie wewnątrzwspólnotowe dostawy zwolnione od podatku. Zgodnie z tym na początku miałyby miejsce wewnątrzwspólnotowa dostawa zwolniona od podatku wykonywana przez niderlandzkiego, względnie włoskiego dostawcę do K. Odpowiadałoby jej wewnątrzwspólnotowe, podlegające opodatkowaniu nabycie towarów przez K w Austrii. Zgodnie z art. 28b cz. II A ust. 1 za miejsce tej transakcji uważa się bowiem miejsce, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do osoby, która je nabywa.

33. Aby w tej sytuacji można było uznać dostawę wykonywaną przez K do EMAG również za wewnątrzwspólnotową dostawę zwolnioną od podatku, jej miejsce musiałyby koniecznie znajdować się w innym państwie członkowskim niż Austria. Przy tym wchodziłoby w grę jedynie Niderlandy lub Włochy. W ramach tego transgranicznego dostawcy K ponownie dostarczałaby te same towary z Niderlandów lub z Włoch do Austrii, mimo że nabywca je już uprzednio w Austrii w ramach transakcji wewnątrzwspólnotowej w rozumieniu szóstej dyrektywy.

34. Wreszcie tak pojętej drugiej dostawie wewnątrzwspólnotowej towarzyszyłoby kolejne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów przez K w Austrii, podlegające opodatkowaniu zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy. Fikcyjne powtórzenie transportu jest więc nie tylko sztuczne, ale prowadzi także do podwójnego opodatkowania przez to, że z tymi samymi towarami wiąże się dwukrotne wewnątrzwspólnotowe nabycie w Austrii, które podlega opodatkowaniu.

35. Na pytanie drugie należy zatem odpowiedzieć, że w sytuacji w której kilku przedsiębiorców dokonuje dostawy tego samego przedmiotu i dostawy te są realizowane w drodze pojedynczego

przemieszczenia towarów, za wewnątrzwspólnotową dostawę zwolnioną od podatku należy uznać tylko jedną z kilku dostaw; wewnątrzwspólnotową dostawę jest przy tym ta, która stanowi odpowiednik wewnątrzwspólnotowego nabycia w rozumieniu art. 28a ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy.

C – W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

36. Pierwsze pytanie prejudycjalne służy ustaleniu miejsca obu dostaw zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy. Z uwzględnieniem stanu faktycznego sporu przed sądem krajowym pytanie to należy rozumieć w ten sposób, że odnosi się ono do okoliczności zaistniałych w związku transakcji łączących dwóch państw członkowskich.

37. Zgodnie z poglądem reprezentowanym przez organy podatkowe za miejsce dostawy należy przyjąć każdorazowo miejsce faktycznej wysyłki w Niderlandach i we Włoszech. Z ich punktu widzenia prowadzi to do sytuacji, w której obie dostawy stanowią wewnątrzwspólnotowe dostawy zwolnione od podatku. Ostatecznie taki wynik można wywieść z wykładni art. 8 szóstej dyrektywy.

38. Jak już stwierdzono w odpowiedzi na pytanie drugie, w przypadku transgranicznego przemieszczenia towaru takiego jak w niniejszej sprawie występuje tylko jedna wewnątrzwspólnotowa dostawa zwolniona od podatku. Dla udzielenia odpowiedzi na pytanie pierwsze ma to takie następstwa, że miejsce rozpoczęcia transportu w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy nie jest rozstrzygające w kwestii oceny obu stosunków prawnych dostawy, gdy kilku przedsiębiorców dokonuje dostawy tego samego przedmiotu i dostawy te są realizowane w drodze pojedynczego przemieszczenia towarów.

39. Wprawdzie zgodnie z treścią art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy uznanie Niderlandów lub Włoch za miejsca dostawy byłoby możliwe zarówno w odniesieniu do stosunku umownego pomiędzy dostawcą niderlandzkim, względnie włoskim a K, jak również w odniesieniu do stosunku umownego pomiędzy K a EMAG, ponieważ towar faktycznie znajdował się w tych państwach członkowskich w momencie rozpoczęcia transportu. Ten pogląd byłby jednak sprzeczny z regulacjami dotyczącymi wewnątrzwspólnotowego nabycia zawartymi w tytule XVIa szóstej dyrektywy.

40. Zatem dla ustalenia wewnątrzwspólnotowej dostawy zwolnionej od podatku kryterium decydującym nie jest to, jakie miejsce stanowi faktycznie punkt rozpoczęcia transportu, a tym samym miejsce dostawy w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy. Znaczenie ma raczej, która dostawa skutkowa wewnątrzwspólnotowym nabyciem w rozumieniu art. 28a ust. 1 lit. a). Ta właśnie dostawa stanowi wewnątrzwspólnotową dostawę zwolnioną od podatku.

41. Dostawy mające miejsce przed momentem wewnątrzwspólnotowego nabycia oraz po nim są natomiast dostawami krajowymi dokonanymi w państwie wysyłki lub państwie przeznaczenia; miejsce ich dokonania należy określić na podstawie art. 8 szóstej dyrektywy.

42. Zgodnie z powyższym Trybunał w wyroku w sprawie Lipjes(7) stwierdził, że w przypadku czynności wewnątrzwspólnotowej rozstrzygające znaczenie ma wewnątrzwspólnotowe nabycie. Miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów definiuje art. 28b cz. 1 A i B tej dyrektywy, który wyłącza stosowanie przepisów ogólnych zawartych w art. 8 tej dyrektywy, który reguluje kwestię dostawy towarów w obrębie terytorium państwa członkowskiego.

43. Na pytanie pierwsze należy zatem odpowiedzieć, że miejsce rozpoczęcia wysyłki w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy nie jest kryterium decydującym w kwestii uznania dostawy dokonanej w ramach transakcji łączącej, takiej jak w niniejszej sprawie, za

wewn?trzwspólnotow? dostaw? zwolnion? od podatku.

D – *W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego*

44. Pytanie trzecie zosta?o zadane tylko na wypadek udzielenia odpowiedzi twierd?cej na pytanie pierwsze. Odpowied? na pytanie pierwsze wykaza?a, i? art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy nie nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e kilka dostaw dokonanych w ramach transgranicznej transakcji ?a?cuchowej mo?na zakwalifikowa? jako wewn?trzwspólnotowe dostawy wy??cznie na podstawie faktycznego miejsca dostawy w rozumieniu tego przepisu.

45. Mimo tego stwierdzenia odpowied? na pytanie trzecie nie traci jednak wszelkiego znaczenia dla sporu przed s?dem krajowym. Artyku? 8 jest bowiem co do zasady stosowany wobec dostaw krajowych, które poprzedzaj? lub maj? miejsce po dostawie wewn?trzwspólnotowej.

46. W odniesieniu do dostaw, które mia?y miejsce wy??cznie w pa?stwie wysy?ki przed momentem wewn?trzwspólnotowego nabycia, przy stosowaniu art. 8 nie wyst?puj? ?adne szczególne okoliczno?ci.

47. Sytuacja jest jednak inna w przypadku dostawy krajowej nast?puj?cej po dostawie wewn?trzwspólnotowej. Je?eli towar jest dostarczany przez podmiot, który dokona? wewn?trzwspólnotowego nabycia (w tym przypadku K), osobie trzeciej w tym samym pa?stwie cz?onkowskim (w tym przypadku EMAG), to na zasadzie odst?pstwa od art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy za miejsce dostawy nie mo?na przyj?? miejsca, w którym towary faktycznie znajduj? si? w momencie rozpocz?cia wysy?ki lub transportu (w tym przypadku Niderlandy lub W?ochy).

48. Przeciwnie, w tym zakresie nale?y wzi?? pod uwag? okoliczno??, ?e do wewn?trzwspólnotowego nabycia dosz?o ju? w kraju przeznaczenia towaru (w tym przypadku w Austrii). W zwi?zku z tym za miejsce dostawy nast?puj?cej po tym nabyciu nale?y równie? uzna? kraj przeznaczenia.

49. Do tego wniosku mo?na doj?? na dwa sposoby. Po pierwsze, mo?na uzna? krajow? dostaw? nast?puj?c? po nabyciu za przypadek okre?lony w art. 8 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy (tak zwana nieaktywna dostawa). Jest to w?a?ciwe, poniewa? transgraniczny transport przyporz?dkowano do wcze?niejszej wewn?trzwspólnotowej dostawy, tak wi?c nie mo?na go ju? przypisa? kolejnej dostawie.

50. Po drugie, mo?na analogicznie zastosowa? art. 8 ust. 2 szóstej dyrektywy. Przepis ten przewiduje specjaln? regulacj? odnosz?c? si? do okre?lenia miejsca dostawy w przypadku, gdy towar na zlecenie importera jest wysy?any z pa?stwa trzeciego do Wspólnoty. W takiej sytuacji miejscem dostawy nie jest faktyczne miejsce wysy?ki w pa?stwie trzecim, lecz pa?stwo cz?onkowskie, do którego towary s? przywo?one. Poniewa? wspólnotowe nabycie zast?puje praktycznie import, równie? to rozwi?zanie wydaje si? racjonalne.

51. Poniewa? ostatecznie oba rozwi?zania prowadz? do stwierdzenia, ?e miejsce dostawy znajduje si? w pa?stwie cz?onkowskim, w którym dokonano uprzedniego wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów, zb?dne jest wskazywanie, któremu z nich nale?y przyzna? pierwsze?stwo.

52. Na pytanie trzecie należy zatem odpowiedzieć, że w ramach transakcji wewnątrzwspólnotowej, takiej jak w niniejszej sprawie, za miejsce dostawy następującej po wewnątrzwspólnotowym nabyciu nie można uznać miejsca, z którego towar został faktycznie wysłany. Przeciwnie, uważa się, że miejsce dostawy znajduje się w państwie członkowskim, w którym nastąpiło wewnątrzwspólnotowe nabycie.

E – W przedmiocie czwartego pytania prejudycjalnego

53. Zwracając się z pytaniem czwartym, niezależnie od określonych odpowiedzi na pytania od pierwszego do trzeciego, Verwaltungsgerichtshof zmierza do ustalenia, czy dla oceny tych kwestii ma znaczenie, komu przysuguje prawo do rozporządzania rzeczą w trakcie przemieszczania towarów.

54. Jak wykazano, w przypadku transakcji wewnątrzwspólnotowej takiej jak w niniejszej sprawie, za wewnątrzwspólnotowy dostawę zwolnioną od podatku należy uznać taką dostawę, która bezpośrednio prowadzi do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

55. Zgodnie z art. 28a ust. 3 szóstej dyrektywy wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów oznacza nabycie uprawnienia do rozporządzania jak właściciel rzeczami ruchomymi wysłanymi lub transportowanymi do osoby nabywającej towary przez sprzedawcę lub na jego rachunek bądź na rachunek osoby nabywającej towary w państwie członkowskim innym niż to, z którego towary są wysłane lub transportowane.

56. Ponieważ chodzi tu o element rzeczywisty, a mianowicie nabycie uprawnienia do rozporządzania, niemożliwe jest przyjęcie schematycznego rozważania. I tak nie może mieć zawsze decydującego znaczenia pierwszy lub ostatni stosunek dostawy. Należy raczej brać pod uwagę okoliczności danej sprawy.

57. „Przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel” stanowi również główny element definicji dostawy zawartej w art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy. W tym zakresie Trybunał stwierdził już w wyroku w sprawie *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, że nie musi chodzić o przeniesienie prawa własności w rozumieniu prawa krajowego(8). Wystarcza natomiast uprawnienie nabywcy towarów do rzeczywistego rozporządzania rzeczą jak właściciel. Wywód ten stosuje się odpowiednio do definicji wewnątrzwspólnotowego nabycia.

58. Typowym wyrazem uprawnień właścicielskich jest prawo do swobodnego postępowania z rzeczą, a w szczególności do faktycznego władania rzeczą oraz do jej zbycia.

59. Element konstytutywny wewnątrzwspólnotowego nabycia stanowi, obok nabycia uprawnień właścicielskich, przekroczenie przez towar granicy. Wydaje się zatem zasadne przypisanie szczególnego znaczenia transportowi, względnie zleceniu jego realizacji. Podmiot zlecający transport decyduje zasadniczo o tym, kiedy towar znajduje się w określonym miejscu. Jeżeli angażuje do celów transportu osoby trzecie, faktyczne władanie towarem należy ostatecznie przypisać zleceniodawcy. Decydowanie o miejscu pobytu towaru stanowi wyraz uprawnień właścicielskich konstytutywnych dla wewnątrzwspólnotowego nabycia.

60. W konsekwencji uważa się wobec braku odmiennych wskazówek(9), że wewnątrzwspólnotowego nabycia dokonuje ten, kto zleca transport, a tym samym bezpośrednio lub pośrednio przysuguje mu prawo do rozporządzania rzecz podczas jej transgranicznego przemieszczenia. Kolejnym warunkiem jest to, żeby zlecający transportu nie posiada siedziby w państwie wysyłki lub nie działa pod numerem identyfikacji podatkowej przyznanym przez państwo wysyłki.

61. Powołanie z odpowiedzialności za transport wydaje się zasadne również z tego względu, że ten, na którego zlecenie towar jest transportowany i któremu przysuguje prawo do rozporządzania rzecz w trakcie transportu towarów, spośród wszystkich przedsiębiorców bieżących uczestnikami świadczenia dostawy jest najlepiej poinformowany o punkcie wyjściowym i miejscu przeznaczenia. Na tym przedsiębiorcy spoczywa w ramach transgranicznej dostawy szczególna odpowiedzialność za prawidłowe określenie skutków podatkowych czynności transgranicznej.

62. W drodze wyjątku na kryterium zlecenia transportu można się jednak nie powoływać wtedy, gdy towar jest transportowany przez pierwszego dostawcę w państwie (w tym przypadku dostawca spółki K w Niderlandach lub we Włoszech) samodzielnie lub na jego zlecenie. Jest rzecz oczywiste, że dostawca/sprzedawca nie może być jednocześnie nabywcą rzeczy. Pierwszy dostawca poprzez zlecenie transportu nie uzyskuje również żadnych (nowych) uprawnień w państwach, lecz jedynie wykonuje uprawnienia, które mu dotychczas przysługiwały.

63. W takim przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia może dokonać wyłącznie jeden z kolejnych odbiorców. W celu zapewnienia efektywnego opodatkowania należy w niniejszej sprawie uznać bezpośrednio odbiorcę pierwszego dostawcy za podmiot odpowiedzialny za zapłatę podatku należnego od wewnątrzwspólnotowego nabycia, nawet jeżeli towar w rzeczywistości nie jest transportowany do niego, lecz do ostatniego odbiorcy w państwie dostaw.

64. Tylko pierwszy dostawca wie bowiem – choćby na podstawie zleconego przez niego transportu – że ma miejsce wewnątrzwspólnotowa dostawa zwolniona od podatku. Zamieszczając stosowną informację, nie fakturuje on zatem swojemu odbiorcy (w tym przypadku K) podatku VAT, z czego dla tego pierwszego odbiorcy wynika bezwzględny obowiązek podatkowy w zakresie wewnątrzwspólnotowego nabycia. W ramach wszystkich kolejnych etapów dostawy można natomiast bez przeszkód wykazywać podatek VAT i uwzględniać go do celów odliczenia podatku naliczonego.

65. Na to, że zaproponowane rozwiązanie jest zgodne z systematyką tytułu XVIa szóstej dyrektywy, wskazuje porównanie z przepisami szczególnymi zawartymi w art. 28c cz. 3 ust. 3 szóstej dyrektywy dotyczącymi tak zwanych transakcji trójstronnych. Transakcja trójstronna jest ostatecznie szczególną formą transakcji świadczeniowej, w której jednak świadczenie dostawy tworzą przedsiębiorcy z co najmniej trzech państw członkowskich.

66. Regulacja ta stanowi w uproszczeniu, że pośrednik, który – z uwagi na fakt, iż zleca transport – na własny rachunek dokonuje nabycia podlegającego opodatkowaniu w kraju przeznaczenia, może być zwolniony od obowiązku podatkowego, jeżeli nie ma siedziby w tym kraju, a zamiast niego kościelny odbiorca mający tam siedzibę został wyznaczony jako osoba odpowiedzialna za zapłatę podatku należnego(10). Ta zasada szczególna potwierdza zaprezentowaną tu kwalifikację w przypadku (prostych) transakcji świadczeniowych, a mianowicie, że co do zasady ten dokonuje wewnątrzwspólnotowego nabycia, kto zleca transport.

VI – Wnioski

67. W związku z powyższym proponuję Trybunałowi udzielenie następujących odpowiedzi na pytania prejudycjalne Verwaltungsgerichtshof:

„1. Jeżeli kilku przedsiębiorców dokonuje dostawy tego samego przedmiotu i dostawy te są realizowane w drodze pojedynczego przemieszczenia towarów, za wewnątrzwspólnotową dostawę zwolnioną od podatku należy uznać tylko jedną z kilku dostaw; wewnątrzwspólnotową dostawę jest przy tym ta, która stanowi odpowiednik wewnątrzwspólnotowego nabycia w rozumieniu art. 28a ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy.

2. Miejsce rozpoczęcia wysyłki w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy nie jest kryterium decydującym dla uznania dostawy dokonanej w ramach takiej transakcji łączącej za wewnątrzwspólnotową dostawę zwolnioną od podatku.

3. W sytuacji takiej, jak będąca przedmiotem sporu przed sądem krajowym, za miejsce dostawy następującej po wewnątrzwspólnotowym nabyciu nie można uznać miejsca, z którego towar został faktycznie wysłany. Przeciwnie, uważa się, że miejsce dostawy znajduje się w państwie członkowskim, w którym nastąpiło wewnątrzwspólnotowe nabycie.

4. Decydujące znaczenie dla określenia podmiotu, który dokonuje wewnątrzwspólnotowego nabycia w ramach takich transakcji łączących, ma wobec braku innych wskazówek to, kto rzecz transportuje lub na czyje zlecenie jest ona transportowana oraz kto posiada uprawnienie do rozporządzania rzeczą w trakcie transportu”.

1 – Język oryginału: niemiecki.

2 – Dz.U. L 145, str. 1.

3 – Dz.U. L 376, str. 1 i nast.

4 – BGBl. I, nr 106/1999.

5 – Zobacz motyw drugi dyrektywy 91/680.

6 – Opinia rzecznika generalnego Dámasa Ruizarabala Colomera przedstawiona w dniu 13 stycznia 2004 r. w sprawie C-68/03 Staatssecretaris van Financiën przeciwko D. Lipjes, Rec. str. I-5879, pkt 35.

7 – Wyrok z dnia 27 maja 2004 r. w sprawie C-68/03 Lipjes, Zb.Orz. str. I-5879, pkt 25.

8 – Wyrok z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Rec. str. I-285, pkt 7 i 8. Patrz także wyrok z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-185/01 Auto Lease Holland, Rec. str. I-1317, pkt 32.

9 – Można by sobie na przykład wyobrazić, że partnerzy umowy ustalają jako podatnika innego uczestnika niż podmiot, który zleci transport. I tak K oraz EMAG mogłyby dojść do porozumienia, że EMAG ma być podatnikiem w zakresie wewnątrzwspólnotowego nabycia w Austrii. Stosowne porozumienia wyraźnie wspomina się na przykład w art. 28c cz. III E ust. 3 tiret piąte szóstej dyrektywy (w wersji zmienionej dyrektywą Rady 92/111 z dnia 14 grudnia 1992 r., Dz.U. L 384, str. 47) w ramach tak zwanych transakcji trójstronnych (w odniesieniu do bliższych informacji w sprawie transakcji trójstronnych zob. pkt 65 i nast.).

10 – Zapobiega to praktycznym trudno?ciom przy poborze podatku, poniewa? nierezydent z regu?y nie b?dzie zarejestrowany jako podatnik podatku VAT w kraju przeznaczenia.