

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 3 lipca 2014 r.(1)

Sprawa C-446/13

Société Fonderie 2A

przeciwko

Ministre de l'Économie et des Finances

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Conseil d'État (Francja)]

Przepisy podatkowe – Podatek od wartości dodanej – Artykuł 8 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze szóstej dyrektywy 77/388/EWG – Miejsce dostawy towarów w przypadku wysyłki lub transportu – Moment rozpoczęcia wysyłki do nabywcy w wypadku dokonania w międzyczasie przetworzenia towaru w państwie członkowskim nabywcy – Artykuł 28a ust. 5, 6 i 7 szóstej dyrektywy 77/388 – Zdarzenia podatkowe wewnątrzwspólnotowego przemieszczenia i wykorzystania towaru – Artykuł 28c cz. II A lit. a) szóstej dyrektywy 77/388 – Zwolnienie podatkowe dla dostaw wewnątrzwspólnotowych

I – Wprowadzenie

1. Niniejsza sprawa po raz kolejny ilustruje, jak skomplikowany jest system opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) transgranicznego handlu w obrębie Unii. Z uwagi na trudno zrozumiałe normy prawa Unii dotyczące podatku VAT rozwiązanie nawet przejrzystych sytuacji nie jest łatwe.
2. W niniejszym przypadku spółka sprzedawała metalowe części z Włoch do Francji. Ze względu na to, że części te w drodze do nabywcy zostały jeszcze poddane robotom lakierniczym we Francji, nie da się niestety udzielić łatwej odpowiedzi na pytanie, gdzie sprzedaż tych części powinna zostać obecnie opodatkowana – we Włoszech czy we Francji.
3. Niniejsza sprawa daje jednak Trybunałowi okazję do uzupełnienia jego orzecznictwa dotyczącego początku, końca, czasu trwania i kwalifikacji tak zwanego transportu wewnątrzwspólnotowego(2).

II – Ramy prawne

4. W okresie, który jest istotny w postępowaniu głównym, podatek VAT został pobrany na podstawie szóstej dyrektywy Rady 77/388/WE 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(3), **w jej wersji obowiązującej w 2001 r. (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”)**.

Zdarzenia podatkowe

5. Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej zasadniczo podlega „dostawa towarów [...] świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [występuje w takim charakterze]”. Artykuł 5 ust. 1 tej dyrektywy definiuje jako dostawę towaru „przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel”.

6. „Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi” (tytuł XVIa szóstej dyrektywy) ustanowiły dodatkowe zdarzenie podatkowe, o którym mowa w art. 28a ust. 1 lit. a) tej dyrektywy:

„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 [...]”.

7. Również na mocy przepisów przejściowych za zdarzenia podatkowe przewidziane w art. 2 pkt 1 i art. 28a ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy zostały uznane określone transakcje.

8. Artykuł 28a ust. 5 szóstej dyrektywy stanowi:

„Za odpłatną dostawę towarów uważa się

a) [uchylony]

b) wprowadzanie przez podatnika towarów jego przedsiębiorstwa do innego państwa członkowskiego.

Za wprowadzony do innego państwa członkowskiego uważa się: każdy składnik majątku ruchomego wysłany lub przetransportowany przez lub na rachunek podatnika poza terytorium określone w art. 3, jednakże we Wspólnocie, do celów działalności jego firmy innych niż cele jednej z następujących transakcji:

– [...]

– [...]

– dostawa danego towaru przez podatnika na terytorium kraju na warunkach określonych [...] w art. 28c cz. II A,

[...]”.

9. Zgodnie z art. 28a ust. 6 akapit pierwszy szóstej dyrektywy:

„Za odpłatne wewnętrzne nabycie towarów uznaje się także wykorzystanie przez podatnika do celów jego przedsiębiorstwa towarów wysłanych lub transportowanych przez niego lub na jego rzecz z innego państwa członkowskiego, na terytorium którego towary te zostały wyprodukowane, wydobyte, przetworzone, zakupione lub nabyte w rozumieniu ust. 1, lub

przywiezione przez podatnika w ramach jego przedsi?biorstwa do tego pa?stwa cz?onkowskiego”.

10. Wreszcie art. 28a ust. 7 szóstej dyrektywy stanowi:

„Pa?stwa cz?onkowskie podejmuj? ?rodki, aby zapewni?, ?e jako wewn?trzysp?lnotowe nabycie towarów obowi?zuj? transakcje, które obowi?zywa?yby jako dostawa towarów, okre?lone w ust. 5 lub art. 5, je?eli by?yby wykonane na terytorium kraju przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze”.

Miejsce dostawy wewn?trzysp?lnotowego nabycia towarów

11. Poprzez miejsce transakcji do celów podatku VAT ustala si?, któremu pa?stwu cz?onkowskiemu przys?uguje podatek VAT nale?ny wskutek wyst?pienia zdarzenia podatkowego.

12. Zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy za miejsce dostawy towarów uwa?a si?:

„a) w przypadku towarów wysy?anych lub transportowanych przez dostawc? lub nabywc? lub te? osob? trzeci? miejsce, w którym znajduj? si? towary w momencie rozpocz?cia wysy?ki lub transportu towarów do nabywcy. [...]”.

13. Artyku? 28b cz??? A ust. 1 szóstej dyrektywy okre?la natomiast miejsce wewn?trzysp?lnotowego nabycia towarów w sposób nast?puj?cy:

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

Zwolnienie podatkowe

14. Na podstawie art. 28c cz??? A lit. a) szóstej dyrektywy transgraniczna dostawa towarów w handlu mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi jest w okre?lonych przypadkach zwolniona od podatku VAT:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów Wsp?lnoty, pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? od podatku na warunkach, które okre?laj? w celu zapewnienia w?a?ciwego i prostego zastosowania zwolnie? przewidzianych poni?ej oraz zapobie?enia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadu?ycom:

a) dostawy towarów, okre?lone w art. 5, 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 Wsp?lnoty, dokonane dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegaj?cej opodatkowaniu, któr[zy] dzia?aj[?] w takim charakterze w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? pa?stwo rozpocz?cia wysy?ki lub transportu towarów.

[...]”.

Odliczenie podatku VAT

15. Wreszcie w niniejszej sprawie znaczenie maj? jeszcze równie? przepisy dotycz?ce prawa do odliczenia podatku VAT, w szczeg?lnoci procedura jego wykonywania.

16. Zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a) w wersji wynikaj?cej z art. 28f pkt 1 szóstej dyrektywy ka?dy podatnik ma w szczeg?lnoci prawo do odliczenia „[...] zap?acon[ego] na terytorium kraju podat[ku] od warto?ci dodanej od towarów lub us?ug, które s? [...] dostarczone przez innego podatnika” (transakcje na wcze?niejszym etapie obrotu), „[o] ile towary i us?ugi s? cz???ci?

transakcji podlegających opodatkowaniu” (transakcje na późniejszym etapie obrotu).

17. Zgodnie z art. 17 ust. 3 lit. a) w wersji wynikającej z art. 28f pkt 1 szóstej dyrektywy prawo do odliczenia podatku przysuguje również wtedy, gdy transakcje na późniejszym etapie obrotu stanowi „transakcje związane z działalnością gospodarczą [...], przeprowadzane w innym kraju, które podlegają odliczeniu, jeżeli zostałyby przeprowadzone na terytorium kraju”.

18. Zgodnie z art. 18 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy podatnik zasadniczo wykonuje prawo do odliczenia podatku „poprzez odjęcie od całkowitej kwoty należnego podatku od wartości dodanej za dany okres rozliczeniowy całkowitej kwoty podatku, w stosunku do którego w tym samym okresie zaistniało prawo do odliczenia”. W przypadku gdy kwota dozwolonych odliczeń przekracza kwotę należnego podatku, zgodnie z art. 18 ust. 4 rzeczony dyrektywy nadpłata jest zasadniczo zwracana podatnikowi.

19. W odniesieniu do przewidzianego w art. 17 ust. 3 „zwrotu podatku od wartości dodanej” art. 17 ust. 4 akapit pierwszy tiret pierwsze w wersji wynikającej z art. 28f pkt 1 szóstej dyrektywy przewiduje jednakże, iż jest on dokonywany „na rzecz podatników, którzy mają swój siedzibę nie na terytorium kraju, lecz w innym państwie członkowskim, zgodnie ze szczegółowymi zasadami ustanowionymi w dyrektywie 79/1072/EWG”.

20. Zgodnie z art. 1 przywołanej ósmej dyrektywy Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju(4) (zwanej dalej „ósmą dyrektywą”) „podatnik niemający siedziby na terytorium danego kraju oznacza osobę, która [w okresie zwrotu] nie ma w tym kraju ani siedziby dla prowadzenia swojej działalności gospodarczej, ani stałego zakładu [...], i która w tym samym okresie nie dostarczała towarów lub usług [...]”.

III – Postępowanie główne

21. Spółka Fonderie 2A (zwana dalej „Fonderie 2A”) ma swój siedzibę we Włoszech. W roku 2001, którego dotyczy spór, produkowała tam części metalowe, które sprzedawała w tym samym roku spółce Atral (zwanej dalej „Atralem”), z siedzibą we Francji.

22. Części metalowe dotarły od Fonderie 2A we Włoszech do Atralu we Francji w następujący sposób: Fonderie 2A dokonała najpierw wysyłki tych części do mającej również siedzibę we Francji spółki Saunier-Plumaz. Spółka ta wykonała na tych częściach roboty lakiernicze na rachunek Fonderie 2A. Następnie części te zostały wysłane z siedziby spółki Saunier-Plumaz do nabywcy, Atralu.

23. Postępowanie główne dotyczy zwrotu francuskiego podatku VAT w wysokości 44 348,49 EUR, który spółka Saunier-Plumaz zafakturowała Fonderie 2A z tytułu robót lakierniczych. Bezsporne jest, że Fonderie 2A zasadniczo przysuguje w tym zakresie prawo do odliczenia podatku VAT. Sporne jest jednakże, czy w niniejszej sprawie prawo to również uzasadnia udanie przez Fonderie 2A zwrotu tej kwoty.

24. Fonderie 2A wywodzi takie uprawnienie wobec Republiki Francuskiej z procedury zwrotu określonej w art. 1 ósmej dyrektywy. Zastosowanie tej procedury zakłada jednak, że Fonderie 2A nie przeprowadziła w istotnym tutaj okresie we Francji żadnych transakcji podlegających opodatkowaniu.

25. Francuska administracja podatkowa uważa jednak, że poprzez dalszą wysyłkę polakierowanych części z siedziby spółki Saunier-Plumaz do Atralu Fonderie 2A dokonała

podlegaj?cej opodatkowaniu dostawy towarów we Francji. Je?eli tak jest, to aby wykona? prawo do odliczenia, Fonderie 2A musia?aby z?o?y? we Francji deklaracj? podatkow?, w której powinna by?a wykaza? równie? podlegaj?c? opodatkowaniu dostaw? towarów we Francji. Od nale?nego na tej podstawie podatku VAT Fonderie 2A mog?aby wówczas odliczy? jedynie kwot? wynikaj?c? z przys?uguj?cego jej prawa do odliczenia.

IV – Post?powanie przed Trybuna?em

26. W tych okoliczno?ciach rozpatruj?ca obecnie spór Conseil d'État przed?o?y?a Trybuna?owi na podstawie art. 267 TFUE nast?puj?ce pytanie prejudycjalne:

„Czy przepisy szóstej dyrektywy okre?laj?ce miejsce dostawy wewn?trzspólnotowej powinny prowadzi? do wniosku, ?e dostawa towaru przez spó?k? do nabywcy w innym pa?stwie cz?onkowskim Unii Europejskiej, po przetworzeniu towaru na rachunek sprzedawcy dokonany w zak?adzie innej spó?ki znajduj?cym si? na terytorium pa?stwa nabywcy, stanowi dostaw? z pa?stwa sprzedawcy do pa?stwa ko?cowego odbiorcy, czy te? dostaw? w ramach pa?stwa owego odbiorcy, dokonywan? z zak?adu, w którym nast?pi?o przetworzenie?”.

27. W post?powaniu przed Trybuna?em w pisemnym etapie post?powania udzia? wzi?li oraz przedstawili uwagi w trakcie rozprawy Republika Francuska i Komisja. Skar??ca – Fonderie 2A – i Republika Grecka ograniczy?y si? tylko do uwag pisemnych.

V – Ocena prawna

28. S?d odsy?aj?cy d??y do ustalenia, gdzie w okoliczno?ciach faktycznych post?powania g?ównego znajduje si? miejsce dostawy, do celów podatku VAT, cz??ci metalowych przez w?oskiego sprzedawc?, Fonderie 2A, do francuskiego nabywcy, Atralu.

29. Fonderie 2A uwa?a, ?e miejsce to znajduje si? we W?oszech.

30. W tym przypadku Fonderie 2A korzysta?aby we W?oszech ze zwolnienia podatkowego dla wewn?trzspólnotowych dostaw na podstawie art. 28c cz??? A lit. a) szóstej dyrektywy. Nabywca, Atral, musia?by ui?ci? w tym przypadku na podstawie art. 28a ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy we Francji podatek VAT od wewn?trzspólnotowego nabycia towaru, jednak?e móg?by zasadniczo natychmiast wykona? prawo do odliczenia tego podatku(5).

31. Celem tego zwolnienia podatkowego w pa?stwie cz?onkowskim pochodzenia i opodatkowania nabycia w pa?stwie cz?onkowskim przeznaczenia jest w systemie opodatkowania handlu wewn?trzspólnotowego podatkiem VAT zwolnienie towaru od wszelkich ci??arów podatkowych pa?stwa cz?onkowskiego pochodzenia i poddanie go wy??cznie nadzorowi podatkowemu pa?stwa cz?onkowskiego przeznaczenia(6). Jednocze?nie dzi?ki temu systemowi dostawcy z siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim pochodzenia powinno zosta? zaoszcz?dzone wykonywanie obowi?zków podatkowych w pa?stwie cz?onkowskim przeznaczenia. Zamiast tego poprzez obj?cie podatkiem VAT nabycia wewn?trzspólnotowego obowi?zki te powinien wykona? nabywca towarów.

32. Republika Francuska i Republika Grecka oraz Komisja uwa?aj? natomiast, ?e miejsce dostawy cz??ci metalowych do celów podatku VAT znajduje si? we Francji.

33. W tym przypadku na podstawie art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy Fonderie 2A musia?aby ui?ci? we Francji podatek z tytu?u odp?atnej dostawy towarów, w odniesieniu do której nie mia?oby zastosowania zwolnienie podatkowe. Fonderie 2A mog?aby jednak?e bez przeszkód zafakturowa? nale?ny podatek VAT swojemu nabywcy, Atralowi, poniewa? zasadniczo

przys?ugiwa?oby mu w tym wzgl?dzie prawo do odliczenia tego podatku(7). Z uwagi na to, ?e Fonderie 2A by?aby zobligowana do zap?aty podatku VAT od dostawy we Francji, Atral nie musia?aby p?aci? podatku VAT od nabycia towarów.

34. Je?eli miejsce dostawy cz??ci metalowych znajduje si? w Francji, a nie we W?oszech, to tym samym z ekonomicznego punktu widzenia pomi?dzy Fonderie 2A i Atralem zwykle nie powstaje ?adna ró?nica w odniesieniu do ich obci??enia podatkowego. Równie? i tutaj opodatkowanie sprzeda?y zosta?oby przypisane pa?stwu cz?onkowskiemu pochodzenia, a mianowicie Francji. Istotna ró?nica polega wy??cznie na tym, ?e w tym przypadku sprzedawca z siedzib? poza terytorium Francji, a mianowicie Fonderie 2A, musia?by sam obj?? transakcj? deklaracj? podatkow? i ui?ci? podatek VAT we Francji.

35. Równie? uwa?am, ?e miejsce dostawy cz??ci metalowych do celów podatku VAT znajduje si? we Francji. Uzasadni? to na podstawie wyk?adni art. 8 szóstej dyrektywy, który okre?la miejsce dostawy towarów (zob. pkt A poni?ej).

36. Komisja wywiod?a jednak swoje stanowisko, w rezultacie zgodne z powy?szym, nie z art. 8 szóstej dyrektywy, lecz ze zdarze? podatkowych wewn?trzwspólnotowego przemieszczenia i wykorzystania towaru, o których mowa w art. 28a ust. 5 i 6 szóstej dyrektywy. Zwa?ywszy, ?e ta koncepcja rozwi?zania by?a szczegó?owo omawiana w szczególno?ci w trakcie rozprawy, uzupe?niaj?co równie? zajm? stanowisko w tej materii (zob. pkt B poni?ej).

A – *Miejsce dostawy towarów na podstawie art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze szóstej dyrektywy*

37. W okoliczno?ciach faktycznych w post?powaniu g?ównym miejsce dostawy towarów do celów podatku VAT okre?la art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze szóstej dyrektywy. Zgodnie z tym przepisem w przypadku wysy?ki towarów za miejsce dostawy uznaje si? miejsce, w którym znajduj? si? towary w momencie *rozpocz?cia* wysy?ki lub transportu do nabywcy. Republika Francuska i Republika Grecka zwróci?y w tym wzgl?dzie uwag?, ?e przepis ten nale?y stosowa? niezale?nie od tego, czy chodzi o transgraniczn?, czy te? jedynie o krajow? dostaw? towarów.

38. Wobec tego nale?y ustali?, gdzie w niniejszym przypadku *rozpocz??a si?* wysy?ka cz??ci metalowych do nabywcy, Atralu. Czy *rozpocz??a si?* ona ju? we W?oszech, w momencie gdy dostawca, Fonderie 2A, dokona? wysy?ki tych cz??ci do spółki Saunier?Plumaz w celu wykonania robót lakierniczych do Francji, czy te? dopiero we Francji, w momencie gdy polakierowane cz??ci metalowe zosta?y obj?te dalszym transportem do nabywcy, Atralu?

39. Republika Francuska i Republika Grecka zaprezentowa?y w tym wzgl?dzie stanowisko, ?e wysy?ka do nabywcy nie mo?e si? rozpocz??, dopóki towar nie stanowi gotowego produktu lub nie znajduje si? w stanie zdatnym do u?ytku. Z uwagi na to, ?e cz??ci metalowe uzyska?y ten stan dopiero po ich polakierowaniu przez spółk? Saunier?Plumaz we Francji, rozpocz?cie wysy?ki do nabywcy by?o równie? mo?liwe dopiero od tego momentu. W zwi?zku z tym miejsce dostawy cz??ci metalowych znajduje si? we Francji.

40. Zasadniczo zgadzam si? z tym punktem widzenia.

41. Z uwagi na to, ?e art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze szóstej dyrektywy mówi o rozpocz?ciu wysy?ki towaru „do nabywcy”, towar musi zatem znajdowa? si? w tym momencie w stanie zgodnym z umow?. Nie musi to wprawdzie oznacza?, ?e chodzi o gotowy lub zdatny do u?ytku produkt, poniewa? równie? produkty wst?pne mog? by? przedmiotem dostawy. Niemniej jednak je?eli towar nie znajduje si? jeszcze w stanie zgodnym z umow?, to celem wysy?ki tego towaru nie jest jeszcze przeniesienie na nabywc? prawa do rozporz?dzania nim jak w?a?ciciel w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, lecz w danym przypadku dopiero stworzenie stanu zgodnego z

umow?, tak jak w niniejszej sprawie poddanie metalowych cz??ci robotom lakierniczym.

42. Takie uwzgl?dnienie stanu zgodnego z umow? dostarcza jasnego kryterium w celu ustalenia momentu rozpocz??cia wysy?ki lub transportu. Jasne kryterium jest konieczne, poniewa? zale?y od niego miejsce dostawy towaru do celów podatku VAT i miejsce to decyduje o pa?stwie cz?onkowskim, któremu przys?uguje podatek VAT od dostawy towaru. W tym zakresie istnieje szczególna potrzeba pewno?ci prawa. W przeciwnym razie mo?liwe odmienne oceny dokonywane przez pa?stwo cz?onkowskie pochodzenia i pa?stwo cz?onkowskie przeznaczenia gro?? podwójnym opodatkowaniem lub brakiem opodatkowania. We wspólnym systemie podatku VAT nale?y tego unika?(8).

43. Ponadto w odniesieniu do dopuszczalnego czasu trwania wewn?trzws?ólnotowego transportu Trybuna? stwierdzi? ju?, ?e zakwalifikowanie danej transakcji jako nabycia wewn?trzws?ólnotowego wymaga czasowego i materialnego zwi?zku pomi?dzy dostaw? danego towaru i jego transportem(9). Równie? w niniejszym przypadku nale?y wi?c wymaga? materialnego zwi?zku pomi?dzy transgraniczn? wysy?k? i dostaw? towaru do nabywcy.

44. Brak jest jednak wystarczaj?cego materialnego zwi?zku, je?eli transgraniczna wysy?ka a priori mia?a na celu przetworzenie towaru. Wówczas materialny zwi?zek istnieje przede wszystkim mi?dzy wysy?k? i przetworzeniem towaru, a nie mi?dzy jego wysy?k? i dostaw? do nabywcy. Z uwagi na to, ?e w niniejszym przypadku przetworzenie to mog?o zosta? dokonane równie? przez lakiernika w innym pa?stwie cz?onkowskim, wysy?ka cz??ci metalowych nast?pi?a wi?c raczej przypadkowo ju? w pa?stwie cz?onkowskim nabywcy.

45. Wystarczaj?cy materialny zwi?zek pomi?dzy wysy?k? towaru i jego dostaw? powstaje zatem dopiero wtedy, gdy do nabywcy wysy?any jest towar zgodny z umow?. Z uwagi na to, ?e w niniejszym przypadku nast?pi?o to dopiero we Francji po poddaniu cz??ci metalowych robotom lakierniczym, tym samym równie? dopiero tam rozpocz??a si? wysy?ka do nabywcy. Zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze szóstej dyrektywy miejsce dostawy towaru znajduje si? zatem we Francji i dostawa ta równie? tam podlega opodatkowaniu.

46. Nie mo?na jednak nie zauwa?y?, ?e zaproponowane tu rozwi?zanie niesie problemy dla funkcjonowania rynku wewn?trznego. Przyk?adowo w niniejszym przypadku dostawca, Fonderie 2A, mo?e unikn?? ci??arów administracyjnych zwi?zanych z opodatkowaniem we Francji w ten sposób, ?e dokona wyboru lakiernika maj?cego siedzib? we W?oszech i stamt?d wy?le cz??ci metalowe do nabywcy do Francji. W tym przypadku miejsce dostawy do celów podatku VAT znajdowa?oby si? we W?oszech, gdzie Fonderie 2A korzysta?aby ze zwolnienia podatkowego dla wewn?trzws?ólnotowych dostaw na podstawie art. 28c cz??? A lit. a) szóstej dyrektywy(10). W ten sposób Fonderie 2A zosta?oby zaoszcz?dzone opodatkowanie dostawy cz??ci metalowych we Francji. Istnieje wi?c w stosownym przypadku zach?ta do powierzania zlece? us?ugodawcom we w?asnym pa?stwie cz?onkowskim w celu unikni?cia wykonywania obowi?zków podatkowych w innym pa?stwie cz?onkowskim.

47. Alternatywą byłoby jednakże to, aby w rezultacie potencjalnie wszystkie transgraniczne przewozy lub wysyłki towaru w bieżącym procesie produkcji, które powinny ostatecznie doprowadzić do transportu do nabywcy, korzystały ze zwolnienia podatkowego dla wewnątrzwspólnotowych dostaw. W ten sposób utracony zostałby jednak w szczególności czasowy zwizek pomiędzy transgranicznym transportem lub wysyłką, których skutkiem byłoby zwolnienie podatkowe, i zadeklarowaniem wewnątrzwspólnotowego nabycia przez nabywcę towaru. Kontrola wewnątrzwspólnotowego handlu towarami, w szczególności w celu zwalczania oszustw, mogłaby zostać skutkiem tego poważnie zakłócona. Komisja oczywiście zwróciła w tym względzie uwagę, że w systemie opodatkowania wewnątrzwspólnotowego handlu podatkiem VAT należy przywiązywać szczególną wagę do skutecznej kontroli podatkowej(11).

48. W konsekwencji na pytanie prejudycjalne należy zatem odpowiedzieć w ten sposób, że transport lub wysyłka do nabywcy w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze szóstej dyrektywy może się rozpocząć dopiero wtedy, gdy towar znajduje się w stanie zgodnym z umową. Z tego wynika, że w okolicznościach faktycznych w postępowaniu głównym miejsce dostawy części metalowych do celów podatku VAT znajduje się we Francji.

B – Znaczenie zdarzeń podatkowych wewnątrzwspólnotowego przemieszczenia i wykorzystania towaru na podstawie art. 28a ust. 5 i 6 szóstej dyrektywy

49. Komisja uważa, że wniosek ten nie wynika jednak z wykładni art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze szóstej dyrektywy. Przeciwnie, jej zdaniem wynika on z uwzględnienia zdarzeń podatkowych wewnątrzwspólnotowego przemieszczenia i wykorzystania towaru, o których mowa w art. 28a ust. 5 i 6 szóstej dyrektywy, a które w postępowaniu głównym nie zostały wzięte pod uwagę.

50. Wysyłka części metalowych z Włoch w celu wykonania na nich robót lakierniczych przez spółkę Saunier-Plumaz we Francji Komisja uważa zasadniczo za podlegającą podatkowi VAT w państwie członkowskim pochodzenia – Włoszech – przemieszczenie, o którym mowa w art. 28a ust. 5 lit. b) szóstej dyrektywy. Jednocześnie zdaniem Komisji ma miejsce również podlegające opodatkowaniu w państwie członkowskim przeznaczenia – Francji – wewnątrzwspólnotowe wykorzystanie towaru przez Fonderie 2A, o którym mowa w art. 28a ust. 6 akapit pierwszy szóstej dyrektywy. Dopiero następnie, po tym przemieszczeniu i po wykorzystaniu części metalowych, dostawę tych towarów do Atralu należy objąć podatkiem VAT, i to we Francji.

51. Niemniej jednak wymienione przez Komisję zdarzenia podatkowe są bez znaczenia dla niniejszego postępowania.

52. Sprzedaż części metalowych przez Fonderie 2A na rzecz Atralu spełnia bowiem w każdym przypadku przesłanki zdarzenia podatkowego stanowiącego dostawę towarów, o której mowa w art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy. W związku z tym należy ustalić dla tej transakcji również miejsce dostawy do celów podatku VAT. Miejsce dostawy towarów określa jednakże wyjątkowo przepisy art. 8 szóstej dyrektywy. W konsekwencji dla ustalenia miejsca dostawy towarów podlegających opodatkowaniu na podstawie art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy bez znaczenia jest, czy oprócz tego mają miejsce jeszcze inne zdarzenia podatkowe, takie jak wewnątrzwspólnotowe przemieszczenie lub wykorzystanie towaru.

53. Ponadto z jednej strony w niniejszym przypadku spełnienie przesłanek wewnątrzwspólnotowego przemieszczenia na podstawie art. 28a ust. 5 lit. b) szóstej dyrektywy nie powinno być w ogóle badane bez stwierdzenia uprzednio miejsca dostawy części metalowych. Zgodnie bowiem z art. 28a ust. 5 lit. b) tiret trzecie szóstej dyrektywy przesłanki te nie są spełnione, jeżeli towar jest wysyłany przez podatnika w celu jego dostawy na terytorium kraju na

warunkach określonych w art. 28c cz??? A szóstej dyrektywy. Przemieszczenie wewn?trzwspólnotowe nie powinno by? wi?c obj?te podatkiem w szczególno?ci wtedy, gdy jest ono dokonywane w ramach zwolnionej z podatku wewn?trzwspólnotowej dostawy towarów na podstawie art. 28c cz??? A lit. a) szóstej dyrektywy.

54. Taka zwolniona z podatku dostawa wewn?trzwspólnotowa mog?aby jednak mie? miejsce, gdyby miejsce dostawy cz???ci metalowych na podstawie art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze szóstej dyrektywy podlega?o stwierdzeniu we W?oszech. W przeciwie?stwie do tego, co twierdzi Komisja, zwolnieniu podatkowemu na podstawie art. 28c cz??? A lit. a) szóstej dyrektywy nie sta?aby na przeszkodzie w niniejszym przypadku okoliczno??, ?e przeniesienie w?asno?ci na Atral nast?pi?o dopiero po przekroczeniu granicy przez cz???ci metalowe. Ani z brzmienia art. 28c cz??? A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, ani z orzecznictwa(12) nie mo?na bowiem wywie?? wymogów dotycz?cych momentu przeniesienia w?asno?ci(13). Przeciwnie, przepis ten wyra?nie przewiduje mo?liwo?? transportu towarów przez samego sprzedawc?. Je?eli jednak sam sprzedawca przewozi towary przez granic?, to w tym momencie nabywca nie mo?e jeszcze uzyska? uprawnienia do rozporz?dzania towarami jak w?a?ciciel.

55. Z drugiej strony mo?e pozosta? nierozstrzygni?te, czy Fonderie 2A spe?ni?a w niniejszym przypadku we Francji przes?anki wewn?trzwspólnotowego wykorzystania, o którym mowa w art. 28a ust. 6 akapit pierwszy szóstej dyrektywy. W tym wzgl?dzie istnieje? powa?ne w?tpliwo?ci w zwi?zku z niejasnym brzmieniem tego przepisu(14) oraz jego stosunku do zdarzenia podatkowego okre?lonego w art. 28a ust. 7 szóstej dyrektywy. W ka?dym razie wyja?nienie tej kwestii jest bez znaczenia zarówno dla udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne, jak te? dla rozstrzygni?cia sporu w post?powaniu g?ównym. Z uwagi bowiem na to, ?e, jak przedstawiono(15), dostawa cz???ci metalowych nast?pi?a we Francji, w niniejszym przypadku procedura zwrotu na podstawie ósmej dyrektywy jest i tak wy??czona.

VI – Wnioski

56. W rezultacie proponuj?, aby Trybuna? odpowiedzia? na pytanie prejudycjalne zadane przez Conseil d'État w nast?puj?cy sposób:

Wyk?adni art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze szóstej dyrektywy nale?y dokonywa? w ten sposób, ?e transport lub wysy?ka do nabywcy mo?e si? rozpocz?? dopiero wtedy, gdy towar znajduje si? w stanie zgodnym z umow?. Dlatego te? w sytuacji rozpatrywanej w post?powaniu g?ównym miejsce dostawy cz???ci metalowych do celów podatku VAT znajduje si? we Francji.

1 – J?zyk orygina?u: niemiecki.

2 – Zobacz wyroki: EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232); X (C?84/09, EU:C:2010:693); Euro Tyre Holding (C?430/09, EU:C:2010:786); VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592).

3 – Dz.U. L 145, s. 1.

4 – Dz.U. L 331, s. 11.

5 – Zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. d) w wersji wynikaj?cej z art. 28f pkt 1 szóstej dyrektywy.

6 – Zobacz w tym wzgl?dzie moja opinia w sprawie EMAG Handel Eder (EU:C:2005:675, pkt 19–25).

7 – Na podstawie art. 17 ust. 2 lit. a) w wersji wynikaj?cej z art. 28f pkt 1 szóstej dyrektywy.

8 – W przedmiocie określenia miejsca świadczenia usługi zob. moja opinia w sprawie Welmory (C-605/12, EU:C:2014:340, pkt 23–26 i przytoczone tam orzecznictwo).

9 – Wyrok X (C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 33).

10 – Zobacz pkt 30 powyżej.

11 – Zobacz w szczególności zdanie wprowadzające art. 28c cz. 1 A szóstej dyrektywy oraz motyw dwunasty dyrektywy Rady 91/680/EEG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej dyrektywę 77/388/EEG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, s. 1), na mocy której zostały wprowadzone przepisy przejściowe dotyczące handlu pomiędzy państwami członkowskimi.

12 – Zobacz wyroki: Teleos i in. (C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 70); VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 29, 30).

13 – Kwestia, kiedy lub gdzie zostało przeniesione uprawnienie do rozporządzania towarem jak właściciel, może mieć znaczenie w świetle orzecznictwa tylko wtedy, gdy dwie kolejne dostawy towarów należy zaklasyfikować do jednego transportu wewnątrzwspólnotowego [zob. wyrok Euro Tyre Holding (EU:C:2010:786, pkt 45)]. W niniejszym przypadku chodzi jednak tylko o pojedynczą dostawę towarów.

14 – Zobacz także różnice w brzmieniu niemieckiej i francuskiej wersji językowej art. 28a ust. 6 szóstej dyrektywy, gdzie z jednej strony jest mowa o wykorzystaniu towaru przez podatnika „w jego przedsiębiorstwie” („in seinem Unternehmen”), zaś z drugiej strony, znacznie szerzej, „do celów jego przedsiębiorstwa” („aux besoins de son entreprise”).

15 – Zobacz pkt 38–49 powyżej.