WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 16 grudnia 2010 r.*

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,

* Język postępowania: niderlandzki.

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues, prezes izby, A. Arabadjiev, U. Lõhmus (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 Zwietena, 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,

podjąwszy, 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 część 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 część 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 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 [część B] ust. 1".

5 Artykuł 28b część A ust. 1 rzeczonej 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 część 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 znajdującego 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:

„Każdy podatnik posiadający numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej przedstawia zestawienie nabywców posiadających numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej, którym dostarczył towary na warunkach przewidzianych w art. 28c [część 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 załączonej do tej ustawy, pod warunkiem że spełnione są przesłanki określone przez ogólny środek 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 obejmowała dostawę części zamiennych do samochodów i innych pojazdów. W okresie od dnia 1 października 1997 r. do dnia 31 stycznia 1999 r. sprzedała ona kilka partii opon na warunkach „ex warehouse" na rzecz dwóch spółek z siedzibą w Belgii, Miroco BVBA oraz VBS BVBA (zwanych 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 odsprzedał je spółce Banden Decof NV (zwanej dalej „spółką Decof") z siedzibą w Belgii, zastrzegając w ramach warunków dostawy, że transport towarów do zakładu spółki Decof zostanie dokonany odpowiednio na rachunek i ryzyko spółki Miroco lub spółki VBS.

15 Towary zostały odebrane przez przedstawiciela spółki Miroco i spółki VBS z magazynu spółki ETH w Niderlandach i przewiezione bezpośrednio do zakładu spółki Decof w Belgii w ciężarówce z kierowcą udostępnionej tym spółkom odpłatnie przez Decof. Przy każdym odbiorze towarów kierowca wystawiał spółce ETH podpisane przez niego oświadczenie, że towary były przewożone do Belgii. Spółka ETH została następnie poinformowana, że towary nie zostały przetransportowane do nabywców. Nie uczestniczyła ona w transporcie.

16 Przed dostawami organy podatkowe potwierdziły, na wniosek spółki ETH, że numery identyfikacyjne dla celów podatku VAT w przypadku nabywców były prawidłowe. Następnie spółka ETH złożyła w odniesieniu do tych dostaw deklarację, o której mowa w art. 22 ust. 6 lit. b) szóstej dyrektywy.

17 W następstwie dochodzenia przeprowadzonego w 1999 r. w spółce ETH inspektor podatkowy, jako organ właściwy w Niderlandach w zakresie pobierania podatku VAT, odrzucił zgłoszenie stosowania zerowej stawki podatku i przedstawił spółce dwie decyzje w sprawie zaległego 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 następstwie pierwszego zażalenia inspektor uchylił decyzje ze względu na błąd w nazwie adresata. Po usunięciu tego błędu inspektor wydał dwie nowe decyzje. W wyniku kolejnego zażalenia inspektor zmniejszył kwotę wskazaną w pierwszej decyzji i potwierdził kwotę wskazaną w drugiej decyzji.

18 Spółka ETH wniosła skargę na te decyzje do Gerechtshof 's-Hertogenbosch. W swym wyroku z dnia 6 marca 2007 r. sąd ten orzekł, że transport wewnątrzwspólnotowy, który miał miejsce między Niderlandami a Belgią, był częścią dostaw realizowanych przez nabywców a przeznaczonych dla spółki Decof. Biorąc zatem pod uwagę wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-245/04 EMAG Handel Eder, Zb.Orz. s. I-3227, spółka ETH nie była uprawniona w odniesieniu do tych dostaw do nabywców do zastosowania zwolnienia z tytułu dostawy wewnątrzwspólnotowej, o którym mowa

w art. 28c część A lit. a) szóstej dyrektywy. Gerechtshof 's-Hertogenbosch uznał jednak, z innych względów, że skarga była częściowo zasadna i obniżył kwoty wskazane w dwóch spornych decyzjach. Spółka ETH wniosła skargę kasacyjną na ten wyrok do sądu krajowego.

19 W tych okolicznościach Hoge Raad Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„W jaki sposób w świetle art. 28c część A zdanie wprowadzające i [art. 28c część A] lit. a) szóstej dyrektywy w związku z art. 8 ust. 1 lit. a) i b), art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy i art. 28b część A ust. 1 szóstej dyrektywy, w przypadku gdy w odniesieniu do tych samych towarów pomiędzy podatnikami, którzy działali w takim charakterze, zrealizowane zostały dwie następujące po sobie dostawy, w przypadku których chodzi o tylko jedną wewnątrzwspólnotową wysyłkę lub pojedynczy wewnątrzwspólnotowy transport, należy ustalić, której dostawie przypisać wewnątrzwspólnotowy transport, gdy transport towarów został zrealizowany przez osobę posiadającą zarówno cechę kupującego przy pierwszej dostawie, jak i sprzedającego przy drugiej dostawie lub na jej rachunek?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

20 Poprzez swe pytanie sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy gdy towar jest przedmiotem dwóch następujących po sobie dostaw między różnymi podatnikami, działającymi w takim charakterze, to czy pierwszą, czy też drugą dostawę należy uznać za transport, zważywszy, że czynność ta jest wobec tego objęta pojęciem wewnątrzwspólnotowej dostawy w rozumieniu art. 28c część A 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 i art. 28b część A ust. 1 tej dyrektywy.

21 Z postanowienia odsyłającego wynika, że pytaniem tym sąd krajowy dąży do uzyskania wyjaśnień dotyczących odpowiedzi przedstawionej przez Trybunał w ww. wyroku w sprawie EMAG Handel Eder. W pkt 45 tego wyroku oraz w pkt 1 akapit pierwszy jego sentencji Trybunał stwierdził, że jeżeli w następstwie dwóch następujących po sobie dostaw tych samych towarów, które zostały zrealizowane odpłatnie między podatnikami działającymi w takim charakterze, ma miejsce pojedyncza wysyłka wewnątrzwspólnotowa lub pojedynczy transport wewnątrzwspólnotowy tych towarów, to owa wysyłka lub transport mogą być przypisane tylko jednej z tych dwóch dostaw, która – jako jedyna – zostanie zwolniona z opodatkowania na mocy art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy. W tym zakresie sąd krajowy wskazuje, że Trybunał nie wyjaśnił, w jaki sposób należy ustalić, do której z tych dwóch dostaw ma być przypisany transport.

22 Przedmiotem sprawy EMAG Handel Eder, w której wydano wyrok, były okoliczności faktyczne podobne do rozpatrywanych przed sądem krajowym. W tej sprawie rozpatrywano dwie następujące po sobie dostawy tego samego towaru, objętego jednym transportem wewnątrzwspólnotowym. Podobnie jak w sprawie rozpatrywanej przez sąd krajowy w dwóch dostawach uczestniczyli trzej podatnicy mający siedziby w dwóch różnych państwach członkowskich. Jednakże w rzeczonej sprawie nabywca będący pośrednikiem otrzymał od nabywcy końcowego prośbę o dostawę towarów przed dokonaniem zakupu tych towarów od swego dostawcy, podczas gdy sprawa przed sądem krajowym dotyczy sytuacji, w której nabywca będący pośrednikiem odsprzedaje końcowemu nabywcy towary, które uprzednio zakupił od swego dostawcy, bez wcześniejszego zamówienia.

23 W pkt 38 ww. wyroku w sprawie EMAG Handel Eder Trybunał orzekł, że nawet jeśli dwie następujące po sobie dostawy skutkują tylko jedynym przemieszczeniem towarów, to należy uznać, że nastąpiły one jedna po drugiej.

24 Co się tyczy miejsca tych dwóch dostaw, Trybunał stwierdził, że jeżeli dostawą – która skutkuje wysyłką lub wewnątrzwspólnotowym transportem towarów i której odpowiada zatem wewnątrzwspólnotowe nabycie opodatkowane w państwie członkowskim zakończenia tej wysyłki lub transportu – jest pierwszą z dwóch następujących po sobie dostaw, uznaje się, że druga dostawa została dokonana w miejscu dokonania poprzedzającego ją nabycia wewnątrzwspólnotowego, tzn. w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu. Natomiast jeżeli dostawą skutkującą wysyłką lub transportem wewnątrzwspólnotowym towarów jest druga z dwóch następujących po sobie dostaw, pierwszą dostawę, która w domyśle miała miejsce przed dokonaniem wysyłki lub transportu towarów, uznaje się za dokonaną w państwie członkowskim, w którym wysyłka ta lub transport zostały rozpoczęte (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, gdyż 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 Jeśli 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, uczestniczyła w obydwu dostawach, należy stwierdzić, że w szóstej dyrektywie brak jest jakiejkolwiek 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, Zb.Orz. s. I-12605, pkt 39).

29 W świetle orzecznictwa Trybunału zwolnienie od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej towaru w rozumieniu art. 28c część 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, Zb.Orz. s. I-11645, pkt 27).

30 Nawet jeśli 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 uzyskał 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 właściciel, co wiąże się z pierwszą dostawą.

33 Jednakże okoliczność ta nie wystarcza samodzielnie do stwierdzenia, że pierwsza dostawa stanowi dostawę wewnątrzwspólnotową. Nie można bowiem wykluczyć, że drugie przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel również może nastąpić na terytorium państwa członkowskiego pierwszej dostawy, i to przed transportem wewnątrzwspólnotowym. W takim przypadku dostawie tej nie można już przypisać transportu.

34 W przypadku gdy nabywca uzyskuje prawo do rozporządzania towarem jak właściciel w państwie członkowskim dostawy i przejmuje na siebie obowiązek przetransportowania go do państwa członkowskiego przeznaczenia, jak ma to miejsce w przypadku dostaw, których warunkiem jest odbiór towarów z magazynu dostawcy, powinny być brane pod uwagę w miarę możliwości intencje nabywcy w chwili nabycia, o ile są one poparte obiektywnymi okolicznościami (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie X, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 W niniejszym przypadku, jeśli nabywcy, jako pierwsi kupujący wyrazili zamiar przetransportowania towarów do innego państwa członkowskiego niż państwo dostawy i przedstawili numer identyfikacyjny dla celów podatku VAT przyznany przez to inne państwo członkowskie, to spółka ETH mogła uznać, że wykonywane przez nią czynności stanowiły dostawy wewnątrzwspólnotowe.

36 Jednak po przeniesieniu na nabywcę prawa do rozporządzania towarem jak właściciel dostawca realizujący pierwszą dostawę mógł zostać uznany za podatnika podatku VAT od tej czynności, jeżeli został poinformowany przez tego kupującego o okoliczności, że towar został odsprzedany innemu podatnikowi, zanim opuścił państwo członkowskie dostawy, i jeżeli w następstwie tej informacji nie wysłał nabywcy skorygowanej faktury zawierającej podatek VAT.

37 Następnie, w odniesieniu do wymogu przedstawienia dowodu, jako jednej z przesłanek zwolnienia przypomnianych w pkt 29 niniejszego wyroku, należy stwierdzić, że nawet jeśli co do zasady na dostawcy ciąży obowiązek wykazania, że towar został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego, w okolicznościach, gdy prawo do rozporządzania towarem jak właściciel jest przeniesione na kupującego na terytorium państwa członkowskiego dostawy i gdy na tym kupującym ciąży obowiązek wysyłki lub transportu towaru poza terytorium państwa członkowskiego dostawy, dowody, które dostawca może przedłożyć organom podatkowym, są całkowicie zależne od dokumentów, które otrzyma w tym celu od kupującego.

38 Niewątpliwie z orzecznictwa Trybunału wynika, że uzasadnione jest wymaganie, w takim przypadku, by dostawca działał w dobrej wierze i podjął wszelkie rozsądne środki, aby zapewnić, że operacja, w której uczestniczy, nie prowadzi do oszustwa podatkowego. Jednak, jeżeli dostawca wykonał swe obowiązki dotyczące wykazania dostawy wewnątrzwspólnotowej, podczas gdy nabywca nie wykonał umownego obowiązku wysyłki lub transportu towarów poza terytorium państwa członkowskiego

dostawy, to wówczas nabywca zobowiązany jest z tytułu podatku VAT w tym państwie członkowskim (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 66, 67).

39 Z akt sprawy wynika, że w sprawie przed sądem krajowym spółka ETH, uznając swą dostawę za wewnątrzwspólnotową i stosując zwolnienie z podatku VAT, oparła się na belgijskich numerach identyfikacyjnych dla celów podatku VAT nabywców, o których weryfikację zwróciła się do niderlandzkich władz podatkowych, oraz na oświadczeniu nabywców, złożonym przy odbiorze towarów z jej magazynu, wskazującym, że towary zostaną przetransportowane do Belgii. Pytanie, czy spółka ETH, działając w ten sposób, wypełniła swe zobowiązania 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 Wykładni tej nie podważa treść art. 28b część A 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 część A 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 część 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.

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 przezeń 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 część 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 część 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 przezeń sporze.

Podpisy