Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta izba)

z dnia 26 lipca 2017 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 138 ust. 1 – Kwalifikacja danej transakcji jako wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów – Zwolnienie z VAT wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów – Zamiar odsprzedania przez nabywcę zakupionych towarów podatnikowi w innym państwie członkowskim przed opuszczeniem przez nie terytorium pierwszego państwa członkowskiego – Ewentualny wpływ przetworzenia części towarów przed ich wysyłką

W sprawie C-386/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (naczelny sąd administracyjny Litwy) postanowieniem z dnia 4 lipca 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 12 lipca 2016 r., w postępowaniu:

„Toridas” UAB

przeciwko

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

przy udziale:

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

TRYBUNAŁ (dziewiąta izba),

w składzie: E. Juhász, prezes izby, C. Vajda i K. Jürimäe (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu „Toridas” UAB przez R. Mištautasa, advokatas,

– w imieniu rządu litewskiego przez D. Kriaučiūnasa, K. Dieninisa oraz D. Stepanienė, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: litewski.

– w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz A. Steiblytė, działające 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. 138 ust. 1, art. 140 lit. a) i art. 141 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT") w związku z art. 33 i 40 tej dyrektywy.

2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką „Toridas" UAB a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (państwowym inspektoratem podatkowym przy ministerstwie finansów Republiki Litewskiej) w przedmiocie kwalifikacji transakcji dokonanych przez spółkę Toridas w latach 2008–2010 jako wewnątrzwspólnotowych dostaw i w przedmiocie zapłaty podatku od wartości dodanej (VAT) z tytułu tych transakcji, wraz z odsetkami za zwłokę i grzywną skarbową.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 14 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje:

„»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel".

4 Zgodnie z art. 20 owej dyrektywy:

„»Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów« oznacza nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel rzeczowym majątkiem ruchomym wysyłanym lub transportowanym do nabywcy przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, do miejsca przeznaczenia w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów".

5 Artykuł 32 rzeczonej dyrektywy stanowi:

„W przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub nabywcę lub też osobę trzecią za miejsce dostawy uznaje się miejsce, w którym znajdują się towary w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy.

Jednak w przypadku gdy miejsce rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów znajduje się na terytorium trzecim lub w państwie trzecim, uznaje się, że zarówno miejsce dostawy dokonywanej przez importera wskazanego lub uznanego zgodnie z art. 201 za osobę zobowiązaną do zapłaty VAT, jak i miejsce każdej kolejnej dostawy znajduje się w państwie członkowskim importu towarów".

6 Zgodnie z art. 33 tej dyrektywy:

„1. W drodze odstępstwa od art. 32 za miejsce dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz z państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu towarów uznaje się miejsce, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy, w przypadku gdy zostaną spełnione następujące warunki:

a) dostawa towarów dokonywana jest na rzecz podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, w przypadku których wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1, lub na rzecz każdej innej osoby niebędącej podatnikiem;

b) dostarczane towary nie są nowymi środkami transportu ani towarami dostarczanymi po montażu lub instalacji, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dostawcę lub w jego imieniu.

2. W przypadku gdy dostarczane towary są wysyłane lub transportowane z terytorium trzeciego lub państwa trzeciego oraz importowane przez dostawcę do państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy, uważa się, że zostały one wysłane lub przetransportowane z państwa członkowskiego importu”.

7 Artykuł 40 dyrektywy VAT stanowi:

„Za miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów uznaje się miejsce zakończenia wysyłki lub transportu tych towarów do nabywcy”.

8 Artykuł 138 ust. 1 tej dyrektywy brzmi następująco:

„Państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium [Unii], przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

9 Zgodnie z art. 140 rzeczonej dyrektywy:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

a) wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów, których dostawa dokonywana przez podatników jest w każdych okolicznościach zwolniona na terytorium danego państwa;

[…]”.

10 Artykuł 141 tej dyrektywy przewiduje:

„Każde państwo członkowskie podejmuje szczególne środki w celu zapewnienia, aby VAT nie był pobierany od wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów dokonywanych na jego terytorium na mocy art. 40, w przypadku gdy spełnione są następujące warunki:

a) nabycia towarów dokonuje podatnik, który nie ma siedziby w danym państwie członkowskim, ale który został zidentyfikowany [zarejestrowany] do celów VAT w innym państwie członkowskim;

b) nabycie towarów jest dokonywane do celów ich późniejszej dostawy przez podatnika, o którym mowa w lit. a), na terytorium tego samego państwa członkowskiego;

c) towary nabyte w ten sposób przez podatnika, o którym mowa w lit. a), są bezpośrednio wysyłane lub transportowane z państwa członkowskiego innego niż państwo, w którym został on zidentyfikowany [zarejestrowany] do celów VAT, do osoby, na rzecz której ma on dokonać późniejszej dostawy;

d) osoba, na rzecz której dokonywana jest późniejsza dostawa, jest innym podatnikiem lub osobą prawną niebędącą podatnikiem zidentyfikowaną [zarejestrowaną] do celów VAT w tym samym państwie członkowskim;

e) osoba, o której mowa w lit. d), została uznana zgodnie z art. 197 za osobę zobowiązaną do zapłaty VAT należnego z tytułu dostawy dokonanej przez podatnika, który nie ma siedziby w państwie członkowskim, w którym podatek jest należny".

Prawo litewskie

11 Artykuł 49 ust. 1 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (ustawy Republiki Litewskiej o VAT), w brzmieniu mającym zastosowanie do sprawy w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o VAT") przewiduje:

„Zerowej stawce VAT podlegają towary dostarczone podatnikowi VAT zarejestrowanemu do celów VAT w innym państwie członkowskim i transportowane z terytorium Litwy do innego państwa członkowskiego (niezależnie od tego kto – dostawca towarów, nabywca towarów lub osoba trzecia działająca na zlecenie jednego z nich – transportuje towar)".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

12 Spółka Toridas jest spółką z siedzibą na Litwie i tam zarejestrowaną do celów VAT. W okresie od 1 lipca 2008 r. do 31 grudnia 2010 r. spółka ta importowała z Kazachstanu na Litwę ryby mrożone (zwane dalej „rozpatrywanymi towarami"). Rozpatrywane towary były następnie sprzedawane spółce Megalain OÜ, mającej siedzibę w Estonii i tam zarejestrowanej do celów VAT (transakcje zwane dalej „pierwszymi dostawami"). Sprzedaż między spółkami Toridas i Megalain była dokonywana na podstawie umowy o współpracy zawartej w dniu 10 października 2006 r. Zgodnie z tą umową spółka Megalain zobowiązywała się do wywiezienia rozpatrywanych towarów poza terytorium Litwy w terminie 30 dni i do przekazania spółce Toridas dokumentów wykazujących, że towary te rzeczywiście opuściły to terytorium. Spółka Toridas ze swej strony zobowiązała się do przyjęcia wskazanych towarów, w tym do ich magazynowania, i do uiszczenia powstałych wydatków aż do chwili faktycznego opuszczenia przez te towary Litwy.

13 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w praktyce w tym samym dniu lub w następnym dniu po dokonaniu zakupu rozpatrywanych towarów od spółki Toridas spółka Megalain odsprzedawała te towary nabywcom mającym siedzibę i zarejestrowanym do celów VAT w innych państwach Unii Europejskiej, a mianowicie w Danii, Niemczech, Niderlandach i Polsce (transakcje zwane dalej „drugimi dostawami").

14 Część rozpatrywanych towarów była wysyłana natychmiast po odsprzedaży poza Litwę do tych innych państw członkowskich, bez przejeżdżania przez Estonię. Druga część była przewożona do pomieszczeń spółki Plungės šaltis, znajdujących się na Litwie, w celu ich sortowania, glazurowania i pakowania przed przetransportowaniem ich bezpośrednio do nabywców we wskazanych w powyższym punkcie państwach członkowskich przeznaczenia. W każdym wypadku spółka Megalain podejmowała się sortowania, glazurowania i pakowania, a także wywozu rozpatrywanych towarów.

15 W odniesieniu do pierwszych dostaw na fakturach spółki Toridas skierowanych do spółki Megalain wskazano, że transakcje podlegają opodatkowaniu z tytułu VAT według stawki 0% jako wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów zgodnie z art. 49 ust. 1 ustawy o VAT. Na fakturach wskazywano także, że adresem załadunku i dostawy rozpatrywanych towarów są siedziby spółek Kauno žuvis lub Plungės šaltis znajdujące się na terytorium litewskim.

16 W odniesieniu do drugich dostaw faktury były wystawiane przez spółkę Megalain bez VAT na podstawie przepisów dyrektywy VAT dotyczących zwolnienia z VAT wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Faktury te wskazywały także miejsce załadunku rozpatrywanych towarów, czyli pomieszczenia spółek Kauno žuvis lub Plungės šaltis znajdujące się na Litwie, oraz miejsce dostawy, czyli adres w państwie członkowskim każdego z nabywców.

17 W następstwie kontroli podatkowej w zakresie zapłaty VAT litewski organ inspekcji podatkowej uznał, że pierwsze dostawy stanowiły dostawy wewnętrzne podlegające opodatkowaniu stawką podstawową, a nie wewnątrzwspólnotowe dostawy korzystające ze zwolnienia z VAT. Ocena ta, w pierwszej kolejności potwierdzona przez państwowy inspektorat podatkowy przy ministerstwie finansów Republiki Litewskiej, została następnie uchylona przez Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (komisję ds. sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej).

18 Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalny sąd administracyjny w Wilnie, Litwa), do którego sprawę skierował państwowy inspektorat podatkowy przy ministerstwie finansów Republiki Litewskiej, uchylił decyzję komisji ds. sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej oraz uznał ocenę lokalnej i centralnej administracji podatkowej za zasadną.

19 Spółka Toridas odwołała się od tego wyroku do sądu odsyłającego.

20 Sąd ów ma wątpliwości co do kwalifikacji pierwszych dostaw na potrzeby VAT. Wskazany sąd zauważa, że po tych transakcjach następowały drugie dostawy oraz że rozpatrywane towary były przedmiotem tylko jednej wysyłki lub wewnątrzwspólnotowego transportu, oraz zapytuje, które z dostaw, pierwsze, czy drugie, należy uznać za wewnątrzwspólnotowe dostawy zwolnione na mocy art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT.

21 Zdaniem sądu odsyłającego wykazano, że transport rozpatrywanych towarów do miejsca przeznaczenia końcowych nabywców rzeczywiście został dokonany i że nabywcy ci zgłosili w ich poszczególnych państwach członkowskich odpowiednie wewnątrzwspólnotowe nabycia. Co więcej, sąd odsyłający zauważa, że ze znajdujących się w aktach sprawy dowodów można zasadnie wywnioskować, że spółka Toridas była świadoma wszystkich istotnych okoliczności dotyczących drugich dostaw. Biorąc pod uwagę wnioski płynące z wyroku z dnia 6 kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), a w szczególności pkt 36 owego wyroku, sąd odsyłający żywi wątpliwości, czy pierwsze dostawy mogą korzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT.

22 Sąd ów zauważa natomiast, że dla tej samej partii towarów łańcuch dwóch następujących po sobie dostaw angażował podmioty zarejestrowane w różnych państwach członkowskich i że spółka Megalain działała jako pośrednik. To pozwalałoby wnioskować, że transakcje gospodarcze, jako całość, mogą zostać uznane ze tak zwane transakcje „trójstronne", wymagające uczestnictwa trzech podmiotów mających siedzibę i zarejestrowanych w trzech różnych państwach członkowskich, którzy realizują dwie następujące po sobie dostawy stanowiące przedmiot tylko jednego transportu wewnątrzwspólnotowego. W związku z tym transakcje te mogą podlegać art. 141 dyrektywy VAT. Wreszcie wspomniany sąd ma wątpliwości co do wpływu przetworzenia części rozpatrywanych towarów na zastosowanie ewentualnego zwolnienia pierwszych dostaw.

23 Ponadto sąd odsyłający zastanawia się – zważywszy na to, że spółka Megalain jest zarejestrowana do celów VAT w Estonii – czy ewentualna odmowa zwolnienia z VAT pierwszych dostaw nie prowadzi do podwójnego opodatkowania tej samej transakcji gospodarczej – zarówno na poziomie dostawy, jak i nabycia.

24 W tych okolicznościach Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (naczelny sąd administracyjny Litwy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 138 ust. 1, art. 140 lit. a) lub art. 141 dyrektywy [VAT] w związku w szczególności z art. 33 i 40 tejże dyrektywy powinny być interpretowane w ten sposób, że w okolicznościach takich jak rozpatrywane w niniejszej sprawie […] dostawa towarów przez podatnika z siedzibą w pierwszym państwie członkowskim podlega zwolnieniu z podatku na podstawie tychże przepisów w przypadku, w którym przed zawarciem transakcji dostawy nabywca (tj. osoba zarejestrowana jako podatnik VAT w drugim państwie członkowskim) wyraża zamiar natychmiastowej sprzedaży tych towarów przed wywiezieniem ich z pierwszego państwa członkowskiego podatnikowi z siedzibą w trzecim państwie członkowskim, gdy towary te są następnie transportowane (wysyłane) do owego podatnika z siedzibą w trzecim państwie członkowskim?

2) Czy na odpowiedź na pytanie pierwsze wpływa okoliczność, że część towarów uległa przetworzeniu stosownie do poleceń podatnika z siedzibą (zarejestrowanego do celów VAT) w drugim państwie członkowskim przed ich przetransportowaniem do trzeciego państwa członkowskiego?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Uwagi wstępne

25 Poprzez swoje dwa pytania sąd odsyłający zwraca się do Trybunał o dokonanie wykładni art. 33, 40, art. 138 ust. 1, art. 140 lit. a) i art. 141 dyrektywy VAT. Sąd ów zmierza w szczególności do ustalenia, czy dostawy towarów takie jak pierwsze dostawy mogą zostać zwolnione z VAT na podstawie przepisów dyrektywy VAT mających zastosowanie do transakcji wewnątrzwspólnotowych.

26 Należy jednak stwierdzić, że jedynie art. 138 ust. 1 owej dyrektywy dotyczy zwolnienia dostaw towarów, podczas gdy art. 140 lit. a), art. 141 i art. 40 dyrektywy VAT mają zastosowanie wyłącznie do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Należy także zauważyć, że art. 33 dyrektywy VAT dotyczy miejsca dostawy towarów, podczas gdy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy systemu zwolnienia z VAT dostaw towarów.

27 W tych okolicznościach należy zbadać ów wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jedynie w zakresie, w jakim dotyczy on wykładni art. 40 i art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT.

W przedmiocie pytania pierwszego

28 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak te w sprawie w postępowaniu głównym dostawa towarów dokonana przez podatnika mającego siedzibę w pierwszym państwie członkowskim jest zwolniona z VAT na podstawie tego przepisu, jeżeli przed zawarciem tej transakcji dostawy nabywca zarejestrowany do celów VAT w drugim państwie członkowskim informuje dostawcę, że towary zostaną natychmiast odsprzedane podatnikowi mającemu siedzibę w trzecim państwie członkowskim, przed wywiezieniem ich z pierwszego państwa członkowskiego i przed przetransportowaniem ich do miejsca przeznaczenia tego trzeciego podatnika.

29 Zgodnie z art. 138 ust. 1 tej dyrektywy państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych poza ich terytorium, ale na terytorium Unii, przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

30 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że zwolnienie z VAT dostawy towarów w rozumieniu tego przepisu znajduje zastosowanie tylko wtedy, gdy prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę, gdy dostawca wykaże, że towar ten został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego, i gdy w wyniku wysyłki lub transportu towar ten fizycznie opuścił terytorium państwa członkowskiego dostawy (zob. podobnie wyrok z dnia 16 grudnia 2010 r., Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Należy także przypomnieć, że wewnątrzwspólnotowej dostawie, o której mowa w art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT, odpowiada wewnątrzwspólnotowe nabycie zdefiniowane w art. 20 tej dyrektywy i że te dwa przepisy należy interpretować w taki sposób, by nadać im identyczne znaczenie i identyczny zakres (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 34).

32 Tymczasem z art. 20 wskazanej dyrektywy wynika, że nabycie może zostać uznane za wewnątrzwspólnotowe nabycie jedynie pod warunkiem, że towar został przetransportowany lub wysłany do miejsca przeznaczenia nabywcy.

33 Należy więc stwierdzić, że przesłanki zastosowania art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT nie mogą zostać spełnione, jeżeli towar będący przedmiotem dostawy nie został przetransportowany lub wysłany do miejsca przeznaczenia nabywcy, który dokonał nabycia odpowiadającego danej dostawie.

34 W odniesieniu do transakcji tworzących, tak jak transakcje rozpatrywane w postępowaniu głównym, łańcuch dwóch następujących po sobie dostaw, w ramach których ma miejsce tylko jeden transport wewnątrzwspólnotowy, z orzecznictwa Trybunału wynika, po pierwsze, że ów transport może być przypisany tylko jednej z tych dwóch dostaw, która zatem – jako jedyna – zostanie zwolniona z opodatkowania na mocy art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, pkt 45).

35 Po drugie, w celu ustalenia, do której z tych dwóch dostaw należy przypisać transport wewnątrzwspólnotowy, należy dokonać całościowej oceny wszystkich szczególnych okoliczności sprawy (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 grudnia 2010 r., Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, pkt 27; z dnia 27 września 2012 r., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 32).

36 Na podstawie tej oceny należy w szczególności ustalić, w którym momencie doszło do drugiego przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel na rzecz końcowego nabywcy. W rzeczywistości bowiem w sytuacji, w której drugie przeniesienie tego prawa, czyli druga dostawa, miało miejsce przed transportem wewnątrzwspólnotowym, transport ten nie może zostać przypisany pierwszej dostawie na rzecz pierwszego nabywcy (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2012 r., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 W przypadku dwóch następujących po sobie dostaw, w ramach których ma miejsce tylko jeden transport wewnątrzwspólnotowy, w celu ustalenia, do której z tych dwóch dostaw należy przypisać transport wewnątrzwspólnotowy, należy zbadać, czy do wskazanego transportu doszło po drugiej dostawie. Gdyby tak było, jedynie druga dostawa powinna zostać uznana za wewnątrzwspólnotową dostawę i w danym przypadku korzystałaby ona ze zwolnienia przewidzianego w art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT.

38 W niniejszej sprawie z zawartych w postanowieniu odsyłającym informacji wynika, że dokonana przez spółkę Megalain dostawa na rzecz końcowego nabywcy miała miejsce zanim doszło do transportu wewnątrzwspólnotowego.

39 W postanowieniu odsyłającym sprecyzowano również, że podmiot pośredniczący, czyli spółka Megalain, zarejestrowana do celów VAT w Estonii, nie był odbiorcą wewnątrzwspólnotowego transportu rozpatrywanych towarów, jako że towary te zostały bezpośrednio przetransportowane do państw członkowskich, w których końcowi nabywcy mieli siedziby, czyli do Danii, Niemiec, Niderlandów i Polski.

40 W konsekwencji, z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd odsyłający, rozpatrywane w postępowaniu głównym pierwsze dostawy stanowią dostawy wewnętrzne, które nie mogą korzystać ze zwolnienia z VAT na mocy art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT.

41 Wniosku tego nie podważa fakt, iż podmiot pośredniczący miał siedzibę i był zarejestrowany do celów VAT w Estonii. Wprawdzie sąd odsyłający uważa w istocie, że gdyby stwierdzić, że pierwsze dostawy powinny zostać uznane za transakcje podlegające opodatkowaniu, mogłoby to skutkować ryzykiem podwójnego opodatkowania, ponieważ spółka Megalain zgłosiła te nabycia w Estonii.

42 Jednak z brzmienia art. 20 i art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT wynika, że miejsce zarejestrowania do celów VAT danego podmiotu nie jest kryterium kwalifikacyjnym dla wewnątrzwspólnotowej dostawy lub wewnątrzwspólnotowego nabycia.

43 Sąd odsyłający uważa w istocie, że gdyby stwierdzić, że pierwsze dostawy powinny zostać uznane za transakcje podlegające opodatkowaniu, mogłoby to skutkować ryzykiem podwójnego opodatkowania. Niemniej jednak, jak podniosła Komisja w uwagach na piśmie, nie można uznać, że ryzyko to uzasadnia zwolnienie z VAT tych transakcji, ponieważ właściwe zastosowanie dyrektywy VAT pozwala uniknąć podwójnego opodatkowania i zapewnić neutralność podatkową.

44 W konsekwencji na pierwsze pytanie należy udzielić odpowiedzi, że art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak te w sprawie w postępowaniu głównym dostawa towarów dokonana przez podatnika mającego siedzibę w pierwszym państwie członkowskim nie jest zwolniona z VAT na podstawie tego przepisu, jeżeli przed zawarciem tej transakcji dostawy nabywca zarejestrowany do celów VAT w drugim państwie członkowskim informuje dostawcę, że towary zostaną natychmiast odsprzedane podatnikowi mającemu siedzibę w trzecim państwie członkowskim, przed wywiezieniem ich z pierwszego państwa członkowskiego i przed przetransportowaniem ich do miejsca przeznaczenia tego trzeciego podatnika, pod warunkiem że ta druga dostawa została faktycznie dokonana i towary zostały następnie przetransportowane z pierwszego państwa członkowskiego do miejsca przeznaczenia w państwie członkowskim trzeciego podatnika. Rejestracja do celów VAT pierwszego nabywcy w państwie członkowskim innym niż państwo miejsca pierwszej dostawy lub miejsca końcowego nabycia nie stanowi kryterium klasyfikacyjnego dla transakcji wewnątrzwspólnotowej; samo zarejestrowanie nie jest też dowodem wystarczającym do wykazania wewnątrzwspólnotowego charakteru transakcji.

W przedmiocie pytania drugiego

45 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy na potrzeby dokonania wykładni art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT przetworzenie towarów w ramach łańcucha dwóch następujących po sobie dostaw, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, na polecenie pośredniczącego nabywcy i dokonane przed transportem tych towarów do państwa członkowskiego końcowego nabywcy, ma wpływ na przesłanki zwolnienia z VAT pierwszej dostawy.

46 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że część rozpatrywanych w postępowaniu głównym towarów została przetworzona, a mianowicie została poddana sortowaniu, glazurowaniu i pakowaniu, na polecenie spółki Megalain, po dokonaniu drugich dostaw, a przed transportem tych towarów do miejsca przeznaczenia w państwach członkowskich, w których mieli siedziby końcowi nabywcy. Sąd odsyłający uważa zaś, że analiza przepisów dyrektywy VAT pozwala wnioskować, że w przypadku zwolnienia należy dostarczyć te same, nieprzetworzone towary.

47 W tym względzie należy zauważyć, że art. 138 ust. 1 owej dyrektywy przewiduje obowiązek zwolnienia przez państwa członkowskie dostaw towarów spełniających przesłanki materialne, które są w nim wymienione w sposób wyczerpujący (wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 29). Tymczasem przetworzenie dostarczanych towarów nie znajduje się wśród przesłanek materialnych wskazanych w tym przepisie.

48 W odniesieniu do łańcucha dwóch dostaw, takiego jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, wystarczy stwierdzić, że z odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze wynika, że pierwsze dostawy nie mogą zostać uznane za wewnątrzwspólnotowe dostawy, ponieważ nie można im przypisać żadnego transportu wewnątrzwspólnotowego. Ewentualne przetworzenie towarów następujące po dokonaniu tych pierwszych dostaw nie może zmienić tego stwierdzenia.

49 W konsekwencji na pytanie drugie należy udzielić odpowiedzi, że na potrzeby dokonania wykładni art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT przetworzenie towarów w ramach łańcucha dwóch następujących po sobie dostaw, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, na zamówienie pośredniczącego nabywcy i dokonane przed transportem do państwa członkowskiego końcowego nabywcy, nie ma wpływu na przesłanki ewentualnego zwolnienia z VAT pierwszej dostawy, ponieważ przetworzenie to następuje po dokonaniu pierwszej dostawy.

W przedmiocie kosztów

50 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) **Artykuł 138 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak te w sprawie w postępowaniu głównym dostawa towarów dokonana przez podatnika mającego siedzibę w pierwszym państwie członkowskim nie jest zwolniona z podatku od wartości dodanej na podstawie tego przepisu, jeżeli przed zawarciem tej transakcji dostawy nabywca zarejestrowany do celów podatku od wartości dodanej w drugim państwie członkowskim informuje dostawcę, że towary zostaną natychmiast odsprzedane podatnikowi mającemu siedzibę w trzecim państwie członkowskim, przed wywiezieniem ich z pierwszego państwa członkowskiego i przed przetransportowaniem ich do miejsca przeznaczenia tego trzeciego podatnika, pod warunkiem że ta druga dostawa została faktycznie dokonana i towary zostały następnie przetransportowane z pierwszego państwa członkowskiego do miejsca przeznaczenia w państwie członkowskim trzeciego podatnika. Rejestracja do celów tego podatku pierwszego nabywcy w państwie członkowskim innym niż państwo miejsca pierwszej dostawy lub miejsca końcowego nabycia nie stanowi kryterium klasyfikacyjnego dla transakcji wewnątrzwspólnotowej; samo zarejestrowanie nie jest też dowodem wystarczającym do wykazania wewnątrzwspólnotowego charakteru transakcji.**

2) **Na potrzeby dokonania wykładni art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112 przetworzenie towarów w ramach łańcucha dwóch następujących po sobie dostaw, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, na zamówienie pośredniczącego nabywcy i dokonane przed transportem do państwa członkowskiego końcowego nabywcy, nie ma wpływu na przesłanki ewentualnego zwolnienia pierwszej dostawy z podatku od wartości dodanej, ponieważ przetworzenie to następuje po dokonaniu pierwszej dostawy.**

Podpisy