WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)
z dnia 6 kwietnia 2006 r. *

W sprawie C-245/04

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Verwaltungsgerichtshof (Austria) postanowieniem z dnia 26 maja 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 10 czerwca 2004 r., w postępowaniu:

EMAG Handel Eder OHG

przeciwko

Finanzlandesdirektion für Kärnten,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, K. Schiemann, N. Colneric, M. Ilešič (sprawozdawca) i E. Levits, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 27 października 2005 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu EMAG Handel Eder OHG przez W. Dellachera, Rechtsanwalt, wspieranego przez A. Breschana, Wirtschaftsprüfer,

— w imieniu rządu austriackiego przez H. Dossiego, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu włoskiego przez I.M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika oraz przez G. De Bellisa i przez G. Fienga, avvocati dello Stato,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej przez C. Jackson i przez S. Nwaokolo, działających w charakterze pełnomocników oraz przez M. Angioliniego, barrister,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafylloua i K. Grossa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 10 listopada 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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, str.1), zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, str. 18, zwanej dalej „szóstą dyrektywą"), a w szczególności jej art. 8 ust. 1 dotyczącego miejsca dostaw towarów.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu zawisłego między spółką EMAG Handel Eder OHG (zwaną dalej „EMAG"), z siedzibą w Austrii a Finanzlandesdirektion für Kärnten (dyrekcja ds. finansów landu Karyntii) w kwestii odliczenia przez EMAG naliczonego podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT").

Ramy prawne

Szósta dyrektywa

3 Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy stanowi, że „[o]podatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega: dostawa towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze] [...]".

4 Zgodnie z art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy „»[d]ostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel".

5 Artykuł 8 szóstej dyrektywy, zamieszczony w jej tytule VI o nazwie „Miejsce transakcji podlegającej opodatkowaniu", przewiduje w ust. 1 lit. a) i b):

„Za miejsce dostawy towarów uważać [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".

6 Szósta dyrektywa zawiera tytuł XVIa o nazwie „Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi", który został wprowadzony przez dyrektywę Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r., uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, str. 1), która zawiera art. 28a–28n.

7 Artykuł 28a szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Przedmiotem podatku od wartości dodanej 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 [...].

[...]

[...]

3. »Wewnątrzwspólnotowe 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. Państwa członkowskie podejmują środki, aby zapewnić, że jako »wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów« obowiązują transakcje, które obowiązywałyby [będą kwalifikowane czynności, które zostałyby zakwalifikowane] jako »dostawa towarów« określone w [...] art. 5, jeżeli byłyby wykonane na terytorium kraju przez podatnika, działającego w takim charakterze".

8 Artykuł 28b część A ust. 1 szóstej 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".

9 Artykuł 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy przewiduje:

„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 i 28a ust. 5 lit. a), wysyłan[ych] lub transportowan[ych] przez sprzedawcę bądź nabywcę towarów lub na jego [ich] rachunek, do miejsca poza terytorium określon[ym] w art. 3, lecz znajdującego się na obszarze Wspólnoty, dokonane dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, któr[zy] działa[ją] w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów".

10 Artykuł 17 ust. 2 lit. a) i ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy w brzmieniu nadanym przez art. 28f pkt 1 tej dyrektywy stanowi:

„2. O ile towary [...] są częścią transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od dostarczonych towarów lub świadczonych usług lub które mają być podatnikowi dostarczone lub świadczone przez innego podatnika zobowiązanego do zapłaty podatku na terytorium kraju;

[...]

d) podatku od wartości dodanej należnego [podlegającego zapłacie] zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a).

3. Państwa członkowskie przyznają ponadto każdemu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu kwoty podatku od wartości dodanej, określonej w ust. 2 w zakresie, w jakim towary i usługi są częścią:

[...]

b) transakcji zwolnionych od podatku na podstawie [...] art. 28c [część] A i C;

Uregulowania krajowe

11 Paragraf 3 ust. 1, 7 i 8 Umsatzsteuergesetz z 1994 r. (zwanej dalej „UStG z 1994 r.") w wersji obowiązującej w chwili, gdy miały miejsce zdarzenia rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym, stanowi:

„1. Dostawami są transakcje, poprzez które przedsiębiorca przyznaje nabywcy lub umocowanej przez niego osobie trzeciej, prawo do rozporządzania towarem we własnym imieniu. Prawo do rozporządzania towarem może być przeniesione przez samego przedsiębiorcę lub umocowaną przez niego osobę trzecią.

[...]

7. Dostawa jest realizowana w miejscu, w którym znajduje się towar w chwili przeniesienia prawa do rozporządzania nim.

8. Jeżeli przedmiot dostawy jest wysyłany lub transportowany do nabywcy czy też umocowanej przez niego osoby trzeciej, uznaje się, że dostawa została zrealizowana w chwili rozpoczęcia przewozu towarów lub z chwilą ich przekazania spedytorowi, przewoźnikowi lub załadowcy statku. Wysyłka ma miejsce w przypadku, gdy przedsiębiorca zleca transport towarów do osoby trzeciej spedytorowi lub załadowcy statku lub zapewnia jego realizację za pośrednictwem spedytora".

12 Zgodnie z informacjami przedstawionymi przez ustawodawcę austriackiego § 3 ust. 8 został następnie zmieniony Steuerreformgesetz z 2000 r. (BGBl. I, 106/1999) celem jego dostosowania do art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy i nadano mu następujące brzmienie:

„Jeżeli przedmiot dostawy jest transportowany lub wysyłany przez dostawcę lub nabywcę, uznaje się, że dostawa została zrealizowana w miejscu rozpoczęcia transportu lub wysyłki do nabywcy lub umocowanej przez niego osoby trzeciej. Wysyłka ma miejsce w przypadku, gdy towar jest transportowany przez przewoźnika lub załadowcę statku bądź gdy transport jest realizowany za pośrednictwem spedytora. Miejscem rozpoczęcia wysyłki jest miejsce przekazania towaru spedytorowi, przewoźnikowi lub załadowcy statku".

13 Artykuł 12 ust. 1 pkt 1 UStG z 1994 r. regulujący odliczenia naliczonego podatku VAT, przewiduje:

„Przedsiębiorca może odliczyć następujące kwoty podatku naliczonego:

1) podatek, który inni przedsiębiorcy umieścili oddzielnie na fakturze (artykuł 11), a który jest mu naliczany od dostaw lub innych czynności dokonanych w Austrii na rzecz jego przedsiębiorstwa [...]".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

14 W latach 1996 i 1997 EMAG zakupiła metale nieżelazne od K GmbH (zwanej dalej „K"), również z siedzibą w Austrii.

15 Sama K nabyła owe towary od dostawców mających siedzibę we Włoszech i w Niderlandach (zwanych dalej „dostawcami"). Nie ulega wątpliwości, że EMAG nie znała dostawców K. Po każdorazowym przeprowadzeniu transakcji K zalecała swoim dostawcom przekazanie towarów spedytorowi, któremu zleciła ich bezpośrednie dostarczenie ciężarówką albo do lokalów EMAG znajdujących się w Austrii, albo do klientów tej ostatniej również w Austrii, według wytycznych, jakie K otrzymywała od EMAG.

16 K zafakturowała EMAG cenę zakupu towarów, którą spółki te ustaliły między sobą, powiększoną z tytułu austriackiego podatku VAT o 20%. Następnie EMAG złożyła wniosek o odliczenie tego podatku jako naliczonego podatku VAT.

17 Właściwy Finanzamt (urząd podatkowy), a następnie Finanzlandesdirektion für Kärnten (dyrekcja ds. finansów landu Karyntii) odmówili dokonania tego odliczenia, motywując to tym, że zafakturowanie przez K podatku VAT EMAG było niewłaściwie. W związku z powyższym, EMAG wniosła skargę do Verwaltungsgerichtshof (sąd administracyjny).

18 EMAG twierdzi, że w przypadku dostaw zrealizowanych przez K na jej rzecz § 3 ust. 8 UStG z 1994 r. nie miał zastosowania, ponieważ wysyłkę towarów do Austrii zlecała nie EMAG, lecz K. W tym zakresie podkreśla, że nie znała ona dostawców K i że do momentu każdorazowego sfinalizowania dostawy, ta ostatnia miała możliwość zmiany miejsca przeznaczenia lub odbiorcy i czasem korzystała z tej możliwości oraz że to właśnie K ponosiła wszelkie ryzyko związane z utratą i uszkodzeniem towarów do czasu ich odbioru przez EMAG lub przez jej klientów.

19 EMAG jest więc zdania, że miejscem zrealizowanych na jej rachunek dostaw była Austria, a zatem to na realizującej je K spoczywał obowiązek zapłaty podatku VAT.

Zatem K słusznie zafakturowała EMAG podatek VAT, a zwrócenie się przez nią o odliczenie naliczonego podatku VAT było uzasadnione.

20 Zdaniem Finanzlandesdirektion początkowo K płaciła za towary swoim dostawcom, którzy następnie pozostawiali je do dyspozycji K na obszarze Niderlandów i we Włoszech. Następnie K zlecała spedytorom transport towarów z Włoch lub Niderlandów do Austrii, gdzie były one dostarczane EMAG lub na jej zlecenie klientom tej spółki. Finanzlandesdirektion podkreśla, że K realizowała transport towarów w celu wywiązania się z jej zobowiązania dostaw względem EMAG i że ta ostatnia była o tym poinformowana.

21 Uwzględniając te okoliczności, Finanzlandesdirektion uważa, że § 3 ust. 8 UStG z 1994 r. miał zastosowanie do dostaw zrealizowanych przez K na rzecz EMAG. Jeżeli przekazanie towarów umocowanemu przez K spedytorowi odbyłoby się we Włoszech lub w Niderlandach, to zgodnie z tym przepisem miejscem dostaw zrealizowanych przez K na rzecz EMAG byłoby jedno z tych państw członkowskich. Według § 12 ust. 1 pkt 1 UStG z 1994 r. odliczenie naliczonego podatku VAT byłoby możliwe tylko w przypadku, w którym zafakturowane transakcje byłyby przeprowadzone w Austrii. Zważywszy na to, że miejscem dokonania wszystkich czynności były Włochy lub Niderlandy, odliczenie przez EMAG naliczonego podatku VAT byłoby niesłuszne.

22 Sąd krajowy stwierdza, że w rozpatrywanej przez niego sprawie, w drodze pojedynczego przemieszczenia towarów dokonane zostały dwie różne dostawy.

23 Jest on zdania, że zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy miejscem pierwszej dostawy dokonanej na rzecz K przez włoskich lub niderlandzkich dostawców jest miejsce rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów, tzn. Włochy lub Niderlandy. Ma natomiast wątpliwości co do miejsca, w którym nastąpiła druga dostawa dokonana przez K na rzecz EMAG.

24 W tej kwestii sąd krajowy jest zdania, że zgodnie z treścią art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze szósta dyrektywa nie reguluje kwestii, czy wewnątrzwspólnotowe przemieszczenie towaru należy przypisać tylko pierwszej dostawie, czy też może być on przypisany obu dostawom. W tym drugim przypadku sąd ma wątpliwości, czy miejscem dokonania drugiej dostawy przez K na rzecz EMAG jest miejsce rzeczywistego rozpoczęcia dostawy towarów (w postępowaniu przed sądem krajowym –Włochy lub Niderlandy), czy też miejsce, w którym zakończyła się pierwsza dostawa (w postępowaniu przed sądem krajowym — Austria).

25 W tych okolicznościach Verwaltungsgerichtshof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić 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 także 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 wewnątrzwspólnotowe 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 przysługuje prawo do rozporządzania przedmiotem w trakcie przemieszczania towarów?".

Uwagi wstępne

26 Na wstępie należy przypomnieć, że na mocy dyrektywy Rady 91/680 mającej na celu zniesienie granic fiskalnych między państwami członkowskimi z dniem 1 stycznia 1993 r. ustawodawca wspólnotowy ostatecznie zniósł opodatkowanie przywozu oraz zwrot podatku od wywozu w handlu między państwami członkowskimi (motyw drugi i trzeci tej dyrektywy).

27 Jednakże stwierdzając, że do tego czasu nie zostały spełnione warunki, które pozwalałyby wprowadzić w życie zasadę opodatkowania dostarczanych towarów i świadczonych usług w państwie pochodzenia — bez uszczerbku dla zasady, w myśl której w przypadku wymiany handlowej dokonywanej między podatnikami na

terytorium Wspólnoty wpływy podatkowe z opodatkowania ostatecznej konsumpcji powinny gromadzić się w państwie członkowskim, w którym ostateczna konsumpcja ma miejsce — ustawodawca wspólnotowy na mocy tytułu XVIa szóstej dyrektywy wprowadził przejściowy system opodatkowania wymiany handlu między państwami członkowskimi, oparty na wprowadzeniu nowego zdarzenia podatkowego, a mianowicie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (motywy siódmy, ósmy, dziewiąty i dziesiąty dyrektywy 91/680).

28 Artykuł 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy przewiduje, że opodatkowaniu podatkiem VAT na określonych warunkach podlega „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". Ustęp 3 akapit pierwszy tego artykułu określa wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów jako „[...] 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".

29 Jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 23, 24, 25 opinii, każdemu wewnątrzwspólnotowemu nabyciu towarów opodatkowanemu w państwie członkowskim, w którym zakończono wysyłkę lub wewnątrzwspólnotowy transport towarów, zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, odpowiada dostawa zwolniona od opodatkowania w państwie członkowskim, w którym ta wysyłka lub transport zostały rozpoczęte, zgodnie z art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy tej dyrektywy.

30 W ramach systemu przejściowego przewidzianego w tytule XVIa szóstej dyrektywy sprzedawca z jednej strony dokonuje dostawy zwolnionej od opodatkowania

w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub wewnątrzwspólnotowego przewozu towarów na mocy art. 8 ust. 1 lit. a) oraz art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy tej dyrektywy, a z drugiej strony uzyskuje od tego państwa członkowskiego prawo do odliczenia lub zwrotu podatku VAT zapłaconego lub podlegającego zapłacie w tym państwie członkowskim od tych towarów na mocy art. 17 ust. 3 lit. b) tej dyrektywy w brzmieniu nadanym jej przez art. 28f pkt 1 omawianej dyrektywy. Natomiast nabywca dokonuje wewnątrzwspólnotowego nabycia opodatkowanego w państwie członkowskim zakończenia omawianej wysyłki lub transportu wewnątrzwspólnotowego, zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy i art. 28b część A ust. 1 szóstej dyrektywy.

31 Mechanizm ten pozwala na przeniesienie wpływów podatkowych do państwa członkowskiego, w którym następuje ostateczna konsumpcja dostarczonych towarów.

W przedmiocie pytania drugiego i czwartego

32 W pytaniu drugim i czwartym, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd krajowy zmierza w istocie do uzyskania wyjaśnienia, czy jeżeli dwie następujące po sobie dostawy dotyczące tych samych towarów, które zostały zrealizowane odpłatnie między podatnikami działającymi w takim charakterze, skutkują pojedynczą wewnątrzwspólnotową wysyłką lub pojedynczym wewnątrzwspólnotowym transportem tych towarów, to czy obie dostawy można uznać za dostawy zwolnione z opodatkowania na mocy art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy oraz czy w celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie ma znaczenie to, czy pierwszy sprzedawca, pośredni nabywca, czy też drugi nabywca ma prawo rozporządzania towarami w trakcie ich wysyłki lub transportu.

33 W takich okolicznościach, jak mające miejsce w postępowaniu przed sądami krajowymi, na mocy art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, dwie następujące po sobie dostawy można zwolnić z opodatkowania tylko wtedy, gdy obie dostawy dokonywane są jednocześnie, w drodze pojedynczego wewnątrzwspólnotowego przemieszczenia towarów.

34 W przypadku zaistnienia takiej sytuacji jej konsekwencje są następujące.

35 Z jednej strony, pierwszy sprzedawca zrealizowałby pierwszą dostawę w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy. Odpowiednikiem pierwszej dostawy byłoby zrealizowane przez nabywcę pośredniego pierwsze wewnątrzwspólnotowe nabycie, które zgodnie z art. 28b część A ust. 1 miałoby miejsce w państwie członkowskim zakończenia tej wysyłki lub transportu.

36 Z drugiej strony, sam nabywca pośredni dokonałby drugiej dostawy, która zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy miałaby miejsce w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki, przy czym z kolei tej drugiej wysyłki odpowiadałoby drugie wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów dokonane przez drugiego nabywcę, które miałoby miejsce w państwie członkowskim zakończenia tej wysyłki lub transportu.

37 Taka sekwencja wypadków byłaby zarówno pozbawiona logiki, jak i sprzeczna z systematyką przejściowego okresu przewidzianego dla opodatkowywania wymiany handlowej dokonywanej między państwami członkowskimi, która została opisana w pkt 26–31 niniejszego wyroku.

38 Po pierwsze, nawet jeśli dwie następujące po sobie dostawy skutkują tylko jedynym przemieszczeniem towarów, to należy uznać, że nastąpiły one jedna po drugiej. W rzeczywistości pośredni nabywca może przenieść na drugiego nabywcę prawo do rozporządzania towarem jak właściciel dopiero wtedy, gdy otrzymał je wcześniej od pierwszego sprzedawcy, a zatem druga dostawa może mieć miejsce dopiero wtedy, gdy zrealizowana zostanie pierwsza dostawa.

39 Ponieważ za miejsce nabycia towarów przez nabywcę pośredniego uznawane jest państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu tych towarów, uznanie, że podatnik dokonuje kolejnej dostawy tych samych towarów z państwa członkowskiego rozpoczęcia omawianej wysyłki lub transportu byłoby sprzeczne z wszelką logiką.

40 Po drugie, wykładnia odpowiednich przepisów szóstej dyrektywy, zgodnie z którą pojedyncze wewnątrzwspólnotowe przemieszczenie towarów jest przypisywane tylko jednej z dwóch następujących po sobie dostaw, umożliwia osiągnięcie w prosty sposób celu, któremu służy system przejściowy przewidziany w tytule XVIa tej dyrektywy, a mianowicie umożliwia przeniesienie wpływów podatkowych do państwa członkowskiego, w którym następuje ostateczna konsumpcja dostarczanych towarów. W rzeczywistości przeniesienie to dokonywane jest w związku z pojedynczą czynnością skutkującą wewnątrzwspólnotowym przemieszczeniem towarów, na podstawie art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy (zwolnienie z opodatkowania przez państwo członkowskie rozpoczęcia dostawy skutkującej wysyłką lub transportem wewnątrzwspólnotowym) w związku z art. 17 ust. 3 lit. b) w brzmieniu nadanym art. 28f pkt 1 (odliczenie lub zwrot przez państwo członkowskie wysyłki podatku VAT zapłaconego lub podlegającego zapłacie w tym państwie członkowskim) oraz w związku z art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy (opodatkowanie wewnątrzwspólnotowego nabycia przez państwo członkowskie dokonania nabycia wewnątrzwspólnotowego). Mechanizm ten umożliwia wyraźne rozgraniczenie suwerenności podatkowej danych państw członkowskich.

41 Nie można natomiast interpretować odpowiednich przepisów szóstej dyrektywy w ten sposób, że pojedyncze wewnątrzwspólnotowe przemieszczenie towarów należy przypisać obu następującym po sobie dostawom.

42 W rzeczywistości zakwalifikowanie drugiej transakcji wewnątrzwspólnotowej poprzez przypisanie do niej pojedynczego wewnątrzwspólnotowego przemieszczenia towarów nie jest celowe dla zapewnienia, iż wpływy podatkowe zostaną przeniesione do państwa członkowskiego, w którym następuje ostateczna konsumpcja dostarczonych towarów, ponieważ, jak zostało już podkreślone w pkt 40 tego wyroku, przeniesienie to odbywa się zaraz po dokonaniu pierwszej transakcji.

43 Ponadto należy stwierdzić, że gdyby pojedyncze wewnątrzwspólnotowe przemieszczenie towarów przypisać obu następującym po sobie dostawom, to art. 17 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy w brzmieniu nadanym mu przez art. 28f pkt 1, który w kwestii przekazania wpływów podatkowych jest podstawowym przepisem regulującym ten system, stałby się bezprzedmiotowy w odniesieniu do drugiej dostawy dokonanej przez pośredniego nabywcę, ponieważ ten ostatni prawdopodobnie w ogóle nie uiściłby naliczonego podatku VAT w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub wewnątrzwspólnotowego transportu towarów.

44 Skądinąd celem zapobieżenia ryzyku utraty wpływów podatkowych, rozporządzenie (EWG) Rady nr 218/92 z dnia 27 stycznia 1992 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków pośrednich (VAT) (Dz.U. L 24, str. 1) zmienione z dniem 1 stycznia 2004 r. rozporządzeniem (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.U. L 264, str. 1) ustanowiło wspólny system wymiany informacji dotyczących transakcji wewnątrzwspólnotowych między właściwymi organami państw członkowskich. Zatem wykładnia wskazana w pkt 41 tego wyroku spowodowałaby wzrost liczby przypadków, które wymagałyby takiej wymiany informacji, co spowodowałoby zwiększenie nakładu pracy organów podatkowych w zakresie obsługi omawianych transakcji.

45 Na pytania drugie i czwarte należy zatem odpowiedzieć, że jeżeli dwie następujące po sobie dostawy dotyczące tych samych towarów, które zostały zrealizowane

odpłatnie między podatnikami działającymi w takim charakterze, skutkują pojedynczą wewnątrzwspólnotową wysyłką lub pojedynczym wewnątrzwspólnotowym transportem tych towarów, to owa wysyłka lub transport mogą być przypisane tylko jednej z tych dwóch dostaw, która — jako jedyna — będzie zwolniona od podatku na mocy art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy. Wykładnia ta ma zastosowanie niezależnie od tego, któremu z podatników — pierwszemu sprzedawcy, pośredniemu nabywcy, czy też drugiemu nabywcy — przysługuje prawo do dysponowania towarami w trakcie ich wysyłki lub transportu.

W przedmiocie pytania pierwszego

46 Tytułem wstępu należy podkreślić, że w kwestii określenia miejsca, które jest uznawane za miejsce dokonania dostawy, szósta dyrektywa nie wprowadza żadnego rozróżnienia pomiędzy dostawami „wewnątrzwspólnotowymi" a dostawami „wewnętrznymi". Artykuł 8 ust. 1 tej dyrektywy wprowadza rozróżnienie pomiędzy dostawami skutkującymi wysyłką lub transportem towarów [lit. a)], tymi, które taką wysyłką lub transportem towarów nie skutkują [lit. b)], a także tymi, które są realizowane na pokładzie statku, samolotu lub w pociągu oraz w trakcie części przewozu pasażerów, która realizowana jest na obszarze Wspólnoty [lit. c)], przy czym ostatnia ewentualność nie ma znaczenia dla postępowania przed sądem krajowym.

47 Jak wynika z odpowiedzi udzielonej na pytania drugie i czwarte, w takich okolicznościach, jak mające miejsce w postępowaniu przed sądem krajowym, pojedyncze wewnątrzwspólnotowe przemieszczenia towarów może być przypisane wyłącznie jednej z dwóch następujących po sobie dostaw.

48 Zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy za miejsce dostawy towarów uważa się państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

49 Jeżeli inna dostawa nie skutkuje wysyłką lub transportem towarów, zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. b) za miejsce tej dostawy uznaje się miejsce, gdzie towary znajdują się w momencie dostawy tego towaru.

50 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 pierwsza 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.

51 A zatem na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy określone jest jedynie miejsce dostawy skutkującej wysyłką lub transportem wewnątrzwspólnotowym towarów. Miejscem tym jest państwo członkowskie, w którym ta wysyłka lub transport zostały rozpoczęte. Miejsce dokonania pozostałej z dwóch 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 dostawą tą jest pierwsza, czy druga z dwóch następujących po sobie dostaw.

W przedmiocie pytania trzeciego

52 W świetle odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze, udzielenie odpowiedzi na pytanie trzecie stało się zbędne.

W przedmiocie kosztów

53 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1) 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 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 zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r.

Wykładnia ta ma zastosowanie niezależnie od tego, któremu z podatników — pierwszemu sprzedawcy, pośredniemu nabywcy, czy też drugiemu nabywcy — przysługuje prawo do dysponowania towarami w trakcie ich wysyłki lub transportu.

2) Zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388 zmienionej dyrektywą 95/7 określone jest jedynie miejsce dostawy skutkującej wysyłką lub transportem wewnątrzwspólnotowym towarów. Miejscem tym jest państwo członkowskie, w którym ta wysyłka lub transport zostały rozpoczęte. Miejsce dokonania pozostałej z dwóch 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 dostawą tą jest pierwsza, czy druga z dwóch następujących po sobie dostaw.

Podpisy