

**Sprawa C-245/04**

**EMAG Handel Eder OHG**

**przeciwko**

**Finanzlandesdirektion für Kärnten**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Verwaltungsgerichtshof (Austria)]

Odesłanie prejudycjalne – Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 8 ust. 1 lit. a) i b), art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy, art. 28b cz. 1 ust. 1 oraz art. 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy – Wewnętrzna wspólnotowa wysyłka lub transport towarów – Dostawy – Wewnętrzne nabycie towarów – Transakcje o charakterze – Miejsce dokonania czynności

Opinia rzecznika generalnego J. Kokott przedstawiona w dniu 10 listopada 2005 r. I ? 0000

Wyrok Trybunału (pierwsza izba) z dnia 6 kwietnia 2006 r. I ? 0000

**Streszczenie wyroku**

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi*

*(dyrektywa Rady 77/388, art. 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy)*

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dostawy towarów*

*(dyrektywa Rady 77/388, art. 8 ust. 1 lit. a) i b))*

1. Jeżeli w następstwie dwóch następujących po sobie dostaw tych samych towarów, które zostały zrealizowane oddzielnie między podatnikami działającymi w takim charakterze, ma miejsce pojedyncza wysyłka wewnętrzna lub pojedynczy transport wewnętrzny 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 cz. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 95/7.

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

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

dostawa. Ponieważ za miejsce nabycia towarów przez nabywcę pośredniego uznawane jest państwo członkowskie zakochczenia wysyłki lub transportu tych towarów, uznaje, że podatnik dokonuje kolejnej dostawy tych samych towarów z państwa członkowskiego rozpoczęcia omawianej wysyłki lub transportu bytoby sprzeczne z wszelkimi logikami.

Po drugie, taka wykładnia 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.

(por. pkt 38–40, 45 oraz pkt 1 sentencji)

2. Jeżeli w następstwie dwóch następujących po sobie dostaw tych samych towarów, które zostały zrealizowane oddzielnie między podatnikami działającymi w takim charakterze, ma miejsce pojedyncza wysyłka wewnątrzspółnotowa lub pojedynczy transport wewnątrzspółnotowy tych towarów, jedynie miejsce dostawy, której przypisana została ta wysyłka lub ten transport, określone jest zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 95/7. Miejszem tym jest państwo członkowskie, w którym ta wysyłka lub transport została rozpoczęta. 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 zakochczenia tej wysyłki lub transportu w zależności od tego, czy dostawa ta jest pierwsza, czy druga z dwóch następujących po sobie dostaw.

(por. pkt 51 oraz pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 6 kwietnia 2006 r. (\*)

Odesłanie prejudycjalne – Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 8 ust. 1 lit. a) i b), art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy, art. 28b cz. 1 ust. 1 oraz art. 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy – Wewnątrzspółnotowa wysyłka lub transport towarów – Dostawy – Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów – Transakcje fałszywe – Miejsce dokonania czynności

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,

s?dziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 27 pa?dziernika 2005 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu EMAG Handel Eder OHG przez W. Dellachera, Rechtsanwalt, wspieranego przez A. Breschana, Wirtschaftsprüfer,
- w imieniu rz?du austriackiego przez H. Dossiego, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu rz?du w?oskiego przez I. M. Bragugli?, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika oraz przez G. De Bellisa i przez G. Fienga, avvocati dello Stato,
- w imieniu rz?du Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Pó?nocnej przez C. Jackson i przez S. Nwaokolo, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników oraz przez M. Angioliniego, barrister,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafylloua i K. Grossa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 10 listopada 2005 r.,

wydaje nast?puj?cy

## **Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str.1), zmienionej dyrektyw? Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, str. 18, zwanej dalej „szóst? dyrektyw?”), a w szczególno?ci jej art. 8 ust. 1 dotycz?cego miejsca dostaw towarów.

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu zawis?ego mi?dzy spó?k? EMAG Handel Eder OHG (zwan? dalej „EMAG”), z siedzib? w Austrii a Finanzlandesdirektion für Kärnten (dyrekcja ds. finansów landu Karyntii) w kwestii odliczenia przez EMAG naliczonego podatku od warto?ci dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).

## **Ramy prawne**

### *Szósta dyrektywa*

3 Artyku? 2 pkt 1 szóstej dyrektywy stanowi, ?e „[o]podatkowaniu podatkiem od warto?ci dodanej podlega: dostawa towarów lub [?wiadczenie] us?ug ?wiadczona [dokonywane] odp?atnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki wyst?puje [dzia?aj?cego w takim charakterze]; [...]”.

4 Zgodnie z art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy „»[d]ostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporz?dzania dobrami materialnymi jako [jak] w?a?ciciel”.

5 Artyku? 8 szóstej dyrektywy, zamieszczony w jej tytule VI o nazwie „Miejsce transakcji podlegaj?cej opodatkowaniu”, przewiduje w ust. 1 lit. a) i b):

„Za miejsce dostawy towarów uwa?a? [uwa?a] si?:

a) w przypadku towarów wysy?anych lub transportowanych albo przez dostawc?, albo odbiorc?, albo te? osob? trzeci?: miejsce, gdzie towary znajduj? si? w momencie rozpocz?cia wysy?ki lub transportu do odbiorcy [...]

b) w przypadku towarów niewysy?anych ani nietransportowanych: miejsce, gdzie towary znajduj? si? w momencie dostawy”.

6 Szósta dyrektywa zawiera tytu? XVIa o nazwie „Przepisy przej?ciowe dotycz?ce opodatkowania handlu mi?dzy pa?stwami cz?nkowskimi”, który zosta? wprowadzony przez dyrektyw? Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r., uzupe?niaj?c? wspólny system podatku od warto?ci dodanej i zmieniaj?c? dyrektyw? 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, str. 1), która zawiera art. 28a–28n.

7 Artyku? 28a szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Przedmiotem podatku od warto?ci dodanej s? równie?:

a) odp?atne wewn?trzwspólnotowe nabywanie towarów na terytorium kraju przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze lub przez osob? prawn? niepodlegaj?c? opodatkowaniu, gdy sprzedawc? jest podatnik dzia?aj?cy w takim charakterze nieuprawniony do zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 24 [...].

[...]

[...]

3. »Wewn?trzwspólnotowe nabycie« towarów oznacza nabycie uprawnienia do rozporz?dzania jako [jak] w?a?ciciel ruchomymi rzeczami wysy?anymi lub transportowanymi do osoby nabywaj?cej towary przez lub na rachunek sprzedawcy b?d? osoby nabywaj?cej towary w pa?stwie cz?nkowskim innym ni? to, z którego towary s? wysy?ane lub transportowane.

[...]

7. Pa?stwa cz?nkowskie podejmuj? ?rodki, aby zapewni?, ?e jako »wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów« obowi?zuj? transakcje, które obowi?zywa?yby [b?d? kwalifikowane czynno?ci, które zosta?yby zakwalifikowane] jako »dostawa towarów« okre?lone w [...] art. 5, je?eli by?yby wykonane na terytorium kraju przez podatnika, dzia?aj?cego w takim charakterze”.

8 Artyku? 28b cz??? A ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

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

9 Artyku? 28c cz??? 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), wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę bądź nabywcę towarów lub na jego [ich] rachunek, do miejsca poza terytorium określonym w art. 3, lecz znajdujące się na obszarze Wspólnoty, dokonane dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, który [z]y [j] 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 [członek] 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 rozporządzenia towarem we własnym imieniu. Prawo do rozporządzenia 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 rozporządzenia 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 zaadawcę statku bzd gdy transport jest realizowany za pośrednictwem spedytora. Miejscem rozpoczęcia wysyłki jest miejsce przekazania towaru spedytorowi, przewoźnikowi lub zaadawcy 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 nieelazne 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 bezpośrednio dostarczenie ciżarówką 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 niewłaściwe. 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 miało zastosowania, ponieważ wysyłka 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 wic zdania, e miejscem zrealizowanych na jej rachunek dostaw bya Austria, a zatem to na realizujcej je K spoczywa obowizek zapaty podatku VAT. Zatem K sownie zafakturowa EMAG podatek VAT, a zwrócenie si przez ni o odliczenie naliczonego podatku VAT byo uzasadnione.

20 Zdaniem Finanzlandesdirektion poczkowo K paca za towary swoim dostawcom, którzy nastnie pozostawiali je do dyspozycji K na obszarze Niderlandów i we Woszech. Nastnie K zleca spedytorom transport towarów z Woch lub Niderlandów do Austrii, gdzie byy one dostarczane EMAG lub na jej zlecenie klientom tej spki. Finanzlandesdirektion podkreła, e K realizowa transport towarów w celu wywiwania si z jej zobowiazania dostaw wzgldem EMAG i e ta ostatnia bya o tym poinformowana.

21 Uwzglniaj c te okolicznoci, Finanzlandesdirektion uwa, e § 3 ust. 8 UStG z 1994 r. mia zastosowanie do dostaw zrealizowanych przez K na rzecz EMAG. Jeeli przekazanie towarów umocowanemu przez K spedytorowi odbyoby si we Woszech lub w Niderlandach, to zgodnie z tym przepisem miejscem dostaw zrealizowanych przez K na rzecz EMAG byoby jedno z tych pastw czonkowskich. Wedug § 12 ust. 1 pkt 1 UStG z 1994 r. odliczenie naliczonego podatku VAT byoby moliwe tylko w przypadku, w którym zafakturowane transakcje byyby przeprowadzone w Austrii. Zwa ywszy na to, e miejscem dokonania wszystkich czynnoci byy Wochy lub Niderlandy, odliczenie przez EMAG naliczonego podatku VAT byoby niesuszne.

22 Sd krajowy stwierdza, e w rozpatrywanej przez niego sprawie, w drodze pojedynczego przemieszczenia towarów dokonane zosta y dwie róne dostawy.

23 Jest on zdania, e zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy miejscem pierwszej dostawy dokonanej na rzecz K przez woskich lub niderlandzkich dostawców jest miejsce rozpoczcia wysyki lub transportu towarów, tzn. Wochy lub Niderlandy. Ma natomiast wtpliwoci co do miejsca, w którym nastpia druga dostawa dokonana przez K na rzecz EMAG.

24 W tej kwestii sd krajowy jest zdania, e zgodnie z treoci art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze szósta dyrektywa nie reguluje kwestii, czy wewntrzwspólnotowe przemieszczenie towaru naley przypisa tylko pierwszej dostawie, czy te moe by on przypisany obu dostawom. W tym drugim przypadku sd ma wtpliwoci, czy miejscem dokonania drugiej dostawy przez K na rzecz EMAG jest miejsce rzeczywistego rozpoczcia dostawy towarów (w postpowaniu przed sdem krajowym – Wochy lub Niderlandy), czy te miejsce, w którym zakoczya si pierwsza dostawa (w postpowaniu przed sdem krajowym – Austria).

25 W tych okolicznociach Verwaltungsgerichtshof postanowi zawiesi postpowanie i zwróci si do Trybuna u z nastpujcymi 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 pastw czonkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku naley interpretowa w ten sposób, e miejsce rozpoczcia wysyki lub transportu jest decydujce tak e wtedy, gdy kilku przedsi biorców dokonuje dostawy tego samego przedmiotu i dostawy te s realizowane w drodze pojedynczego przemieszczenia towarów?

2) Czy kilka dostaw mo na uzna za wewntrzwspólnotowe dostawy zwolnione od podatku w przypadku, gdy kilku przedsi biorców dokonuje dostawy tego samego przedmiotu i dostawy te s realizowane w drodze pojedynczego przemieszczenia towarów?

3) W przypadku odpowiedzi twierdzcej na pytanie pierwsze, czy miejscem rozpoczcia drugiej

dostawy jest miejsce, które towar faktycznie opuszcza, czy te? miejsce, w którym ko?czy si? pierwsza dostawa?

4) Czy dla udzielenia odpowiedzi na pytania od pierwszego do trzeciego ma znaczenie, komu przys?uguje prawo do rozporz?dzania przedmiotem w trakcie przemieszczania towarów?”.

### **Uwagi wst?pne**

26 Na wst?pie nale?y przypomnie?, ?e na mocy dyrektywy Rady 91/680 maj?cej na celu zniesienie granic fiskalnych mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi z dniem 1 stycznia 1993 r. ustawodawca wspólnotowy ostatecznie zniós? opodatkowanie przywozu oraz zwrot podatku od wywozu w handlu mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi (motyw drugi i trzeci tej dyrektywy).

27 Jednak?e stwierdzaj?c, ?e do tego czasu nie zosta?y spe?nione warunki, które pozwala?yby wprowadzi? w ?ycie zasad? opodatkowania dostarczanych towarów i ?wiadczonych us?ug w pa?stwie pochodzenia – bez uszczerbku dla zasady, w my?l której w przypadku wymiany handlowej dokonywanej mi?dzy podatnikami na terytorium Wspólnoty wp?ywy podatkowe z opodatkowania ostatecznej konsumpcji powinny gromadzi? si? w pa?stwie cz?onkowskim, w którym ostateczna konsumpcja ma miejsce – ustawodawca wspólnotowy na mocy tytu?u XVIa szóstej dyrektywy wprowadzi? przej?ciowy system opodatkowania wymiany handlu mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, oparty na wprowadzeniu nowego zdarzenia podatkowego, a mianowicie wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów (motywy siódmy, ósmy, dziewi?ty i dziesi?ty dyrektywy 91/680).

28 Artyku? 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy przewiduje, ?e opodatkowaniu podatkiem VAT na okre?lonych warunkach podlega „odp?atne wewn?trzwspólnotowe nabywanie towarów na terytorium kraju przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze lub przez osob? prawn? niepodlegaj?c? opodatkowaniu, gdy sprzedawc? jest podatnik dzia?aj?cy w takim charakterze”. Ust?p 3 akapit pierwszy tego artyku?u okre?la wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów jako „[...] nabycie uprawnienia do rozporz?dzania jako [jak] w?a?ciciel ruchomymi rzeczami wysy?anymi lub transportowanymi do osoby nabywaj?cej towary przez lub na rachunek sprzedawcy b?d? osoby nabywaj?cej towary w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? to, z którego towary s? wysy?ane lub transportowane”.

29 Jak stwierdzi? rzecznik generalny w pkt 23, 24, 25 opinii, ka?demu wewn?trzwspólnotowemu nabyciu towarów opodatkowanemu w pa?stwie cz?onkowskim, w którym zako?czono wysy?k? lub wewn?trzwspólnotowy transport towarów, zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, odpowiada dostawa zwolniona od opodatkowania w pa?stwie cz?onkowskim, w którym ta wysy?ka lub transport zosta?y rozpocz?te, zgodnie z art. 28c cz??? A lit. a) akapit pierwszy tej dyrektywy.

30 W ramach systemu przej?ciowego przewidzianego w tytule XVIa szóstej dyrektywy sprzedawca z jednej strony dokonuje dostawy zwolnionej od opodatkowania w pa?stwie cz?onkowskim rozpocz?cia wysy?ki lub wewn?trzwspólnotowego przewozu towarów na mocy art. 8 ust. 1 lit. a) oraz art. 28c cz??? A lit. a) akapit pierwszy tej dyrektywy, a z drugiej strony uzyskuje od tego pa?stwa cz?onkowskiego prawo do odliczenia lub zwrotu podatku VAT zap?aconego lub podlegaj?cego zap?acie w tym pa?stwie cz?onkowskim 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 wewn?trzwspólnotowego nabycia opodatkowanego w pa?stwie cz?onkowskim zako?czenia omawianej wysy?ki lub transportu wewn?trzwspólnotowego, zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy i art. 28b cz??? A ust. 1 szóstej dyrektywy.

31 Mechanizm ten pozwala na przeniesienie wp?ywów podatkowych do pa?stwa



członkowskiego, w którym następuje ostateczna konsumpcja dostarczonych towarów.

## **W przedmiocie pytania drugiego i czwartego**

32 W pytaniu drugim i czwartym, które należy rozpatrywać, sąd krajowy zmierza w istocie do uzyskania wyjaśnienia, czy jeżeli dwie następujące po sobie dostawy dotyczą tych samych towarów, które zostały zrealizowane oddzielnie między podatnikami działającymi w takim charakterze, skutkują pojedynczo wewnątrzwspólnotowo wysyłką lub pojedynczym wewnątrzwspólnotowym transportem tych towarów, to czy obie dostawy można uznać za dostawy zwolnione z opodatkowania na mocy art. 28c cz. 1 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 cz. 1 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 cz. 1 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 jeżeli 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 towarami jak właściciel dopiero wtedy, gdy otrzyma 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

s?u?y system przej?ciowy przewidziany w tytule XVIa tej dyrektywy, a mianowicie umo?liwia przeniesienie wp?ywów podatkowych do pa?stwa cz?onkowskiego, w którym nast?puje ostateczna konsumpcja dostarczanych towarów. W rzeczywisto?ci przeniesienie to dokonywane jest w zwi?zku z pojedyncz? czynno?ci? skutkuj?c? wewn?trzwspólnotowym przemieszczeniem towarów, na podstawie art. 28c cz??? A lit. a) akapit pierwszy (zwolnienie z opodatkowania przez pa?stwo cz?onkowskie rozpocz?cia dostawy skutkuj?cej wysy?k? lub transportem wewn?trzwspólnotowym) w zwi?zku z art. 17 ust. 3 lit. b) w brzmieniu nadanym art. 28f pkt 1 (odliczenie lub zwrot przez pa?stwo cz?onkowskie wysy?ki podatku VAT zap?aconego lub podlegaj?cego zap?acie w tym pa?stwie cz?onkowskim) oraz w zwi?zku z art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy (opodatkowanie wewn?trzwspólnotowego nabycia przez pa?stwo cz?onkowskie dokonania nabycia wewn?trzwspólnotowego). Mechanizm ten umo?liwia wyra?ne rozgraniczenie suwerenno?ci podatkowej danych pa?stw cz?onkowskich.

41 Nie mo?na natomiast interpretowa? odpowiednich przepisów szóstej dyrektywy w ten sposób, ?e pojedyncze wewn?trzwspólnotowe przemieszczenie towarów nale?y przypisa? obu nast?puj?cym po sobie dostawom.

42 W rzeczywisto?ci zakwalifikowanie drugiej transakcji wewn?trzwspólnotowej poprzez przypisanie do niej pojedynczego wewn?trzwspólnotowego przemieszczenia towarów nie jest celowe dla zapewnienia, i? wp?ywy podatkowe zostan? przeniesione do pa?stwa cz?onkowskiego, w którym nast?puje ostateczna konsumpcja dostarczonych towarów, poniewa?, jak zosta?o ju? podkre?lone w pkt 40 tego wyroku, przeniesienie to odbywa si? zaraz po dokonaniu pierwszej transakcji.

43 Ponadto nale?y stwierdzi?, ?e gdyby pojedyncze wewn?trzwspólnotowe przemieszczenie towarów przypisa? obu nast?puj?cym 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 wp?ywów podatkowych jest podstawowym przepisem reguluj?cym ten system, sta?by si? bezprzedmiotowy w odniesieniu do drugiej dostawy dokonanej przez po?redniego nabywc?, poniewa? ten ostatni prawdopodobnie w ogóle nie ui?ci?by naliczonego podatku VAT w pa?stwie cz?onkowskim rozpocz?cia wysy?ki lub wewn?trzwspólnotowego transportu towarów.

44 Sk?din?d celem zapobie?enia ryzyku utraty wp?ywów podatkowych, rozporz?dzenie (EWG) Rady nr 218/92 z dnia 27 stycznia 1992 r. w sprawie wspó?pracy administracyjnej w dziedzinie podatków po?rednich (VAT) (Dz.U. L 24, str. 1) zmienione z dniem 1 stycznia 2004 r. rozporz?dzeniem (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 pa?dziernika 2003 r. w sprawie wspó?pracy administracyjnej w dziedzinie podatku od warto?ci dodanej i uchylaj?ce rozporz?dzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.U. L 264, str. 1) ustanowi?o wspólny system wymiany informacji dotycz?cych transakcji wewn?trzwspólnotowych mi?dzy w?a?ciwymi organami pa?stw cz?onkowskich. Zatem wyk?adnia wskazana w pkt 41 tego wyroku spowodowa?aby wzrost liczby przypadków, które wymaga?yby takiej wymiany informacji, co spowodowa?oby zwi?kszenie nak?adu pracy organów podatkowych w zakresie obs?ugi omawianych transakcji.

45 Na pytania drugie i czwarte należy zatem odpowiedzieć, że jeżeli dwie następujące po sobie dostawy dotyczą tych samych towarów, które zostały zrealizowane odpowiednio przez podatników działających w takim charakterze, skutkujących pojedynczym wewnątrzwspólnotowym 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 cz. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy. Wykładnia ta ma zastosowanie niezależnie od tego, któremu z podatników – pierwszemu sprzedawcy, pośredniemu nabywcy, czy też drugiemu nabywcy – przysuguje 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 „wewnętrzными”. Artykuł 8 ust. 1 tej dyrektywy wprowadza rozróżnienie pomiędzy dostawami skutkującymi wysyłką lub transportem towarów [lit. a)], tymi, które tak wysyłką lub transportem towarów nie skutkują [lit. b)], a także tymi, które są realizowane na pokładzie statku, samolotu lub w pociągu oraz w trakcie cz. 1 przewozu pasażerów, która realizowana jest na obszarze Wspólnoty [lit. c)], przy czym ostatnia ewentualnie 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 dostawa, 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 dostawa skutkująca wysyłką lub transportem wewnątrzwspólnotowym towarów jest druga z dwóch następujących po sobie dostaw, pierwszą dostawą, 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 dostawa ta 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 wewnątrzspółnotowa lub pojedynczy transport wewnątrzspółnotowy 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 cz. 1 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: ujedliwniona podstawa wymiaru podatku zmienionej dyrektywy 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 – przysuguje 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 wewnątrzspółnotowym towarów. Miejszem 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

\* Język postępowania: niemiecki.