

WYROK TRYBUNAŹU (druga izba)

z dnia 2 października 2014 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 8 ust. 1 lit. a) – Określenie miejsca dostawy towarów – Dostawca mający siedzibę w państwie członkowskim innym niż siedziba nabywcy – Przetworzenie towaru w państwie członkowskim siedziby nabywcy

W sprawie C-446/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Conseil d'État (Francja) postanowieniem z dnia 25 lipca 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 7 sierpnia 2013 r., w postępowaniu:

Fonderie 2A

przeciwko

Ministre de l'Économie et des Finances,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, K. Lenaerts (sprawozdawca), wiceprezes Trybunału, J.L. da Cruz Vilaça, J.C. Bonichot i A. Arabadjiev, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: V. Tourrès, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 7 maja 2014 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Fonderie 2A przez adwokata D. Le Prado,
- w imieniu rządu francuskiego przez D. Colasa oraz J.S. Pilczera, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez I. Bakopoulou oraz M. Skorilę, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz C. Soulay, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 3 lipca 2014 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni przepisów szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw

państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywy Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18) (zwaną dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Fonderie 2A, spółką, której siedziba znajduje się we Włoszech, a ministre de l'Économie et des Finances (ministrem gospodarki i finansów) w przedmiocie odmowy zwrotu tej spółce podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), jaki zapłaciła ona we Francji w 2001 r. od robót wykonanych w tym państwie członkowskim.

Ramy prawne

Prawo Unii

Szósta dyrektywa

3 Szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona z dniem 1 stycznia 2007 r. dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1). Jednakże biorąc pod uwagę fakt, że podatek VAT byłby przedmiotem postępowania głównego została zaprzeczona w 2001 r., w warunkach przepisami są przepisy szóstej dyrektywy.

4 Artykuł 2 szóstej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:

1. dostawa towarów lub usług świadczona [świadczona] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego] w takim charakterze; [...].”

5 Artykuł 5 ust. 1 omawianej dyrektywy następująco definiuje pojęcie „dostawy towaru”:

„»Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel”.

6 Artykuł 8 szóstej dyrektywy, na mocy którego określa się miejsce transakcji podlegających opodatkowaniu, w ust. 1 lit. a) stanowi, że w przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych albo przez dostawcę, albo odbiorcę lub te osoby trzecie za miejsce dostawy towarów uważa się miejsce, gdzie towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do odbiorcy.

7 Artykuł 28a szóstej dyrektywy, który określa zakres stosowania przepisów przejściowych dotyczących opodatkowania handlu między państwami członkowskimi, przewiduje:

„1. Przedmiotem podatku [VAT] są również:

a) odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabywanie towarów na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niepodlegającą opodatkowaniu, gdy sprzedawca jest podatnikiem działającym w takim charakterze [...].

[...]

3. »Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów« oznacza nabycie uprawnień do rozporządzania

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.

[...]

5. Za odp?atn? dostaw? towarów uwa?a si?:

b) wprowadzanie przez podatnika towarów jego przedsi?biorstwa do innego pa?stwa cz?onkowskiego.

Za wprowadzony do innego pa?stwa cz?onkowskiego uwa?a si?: ka?dy sk?adnik maj?tku ruchomego wys?any lub przetransportowany przez lub na rachunek podatnika poza terytorium okre?lone w art. 3, jednak?e we Wspólno?cie, do celów dzia?alno?ci jego firmy innych ni? cele jednej z nast?puj?cych transakcji:

[...]

– dostaw? us?ugi wykonanej dla podatnika i obejmuj?cej prace dotycz?ce danych towarów, fizycznie wykonane w pa?stwie cz?onkowskim, w którym ko?czy si? wysy?ka lub transport, pod warunkiem ?e towary te, po wykonaniu dotycz?cych ich prac, s? odes?ane z powrotem do tego podatnika w pa?stwie cz?onkowskim, z którego zosta?y one pierwotnie wysy?ane lub przetransportowane.

[...]

6. Odp?atne wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów obejmuje tak?e u?ywanie przez podatnika do celów jego przedsi?biorstwa towarów wysy?anych lub transportowanych przez niego lub na jego rachunek z innego pa?stwa cz?onkowskiego, na którego terytorium towary zosta?y wyprodukowane, wydobyte, przetworzone, zakupione lub nabyte, okre?lone w ust. 1, lub przywiezione przez podatnika w ramach jego przedsi?biorstwa do tego innego pa?stwa cz?onkowskiego.

[...]”.

8 Artyku? 28f tej dyrektywy, zatytu?owany „Prawo do odliczenia podatku”, stanowi:

„1. Artyku? 17 ust. 2, 3 i 4 otrzymuje brzmienie:

»2. O ile towary i us?ugi s? cz??ci? transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowi?zany jest zap?aci?:

a) nale?ny lub zap?acony na terytorium kraju podatek [VAT] od towarów lub us?ug, które s? lub maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]

3. Pa?stwa cz?onkowskie przyznaj? ponadto ka?demu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu kwoty podatku [VAT], okre?lonej w ust. 2, w zakresie, w jakim towary i us?ugi s? cz??ci?:

a) transakcji zwi?zanych z dzia?alno?ci? gospodarcz?, okre?lonych w art. 4 ust. 2, przeprowadzanych w innym kraju, które podlega?yby odliczeniu, je?eli zosta?yby przeprowadzone na terytorium kraju;

[...]

4. Zwrot podatku [VAT], określony w ust. 3, jest dokonywany:

– na rzecz podatników, którzy mają swój siedzibę nie na terytorium kraju, lecz w innym państwie członkowskim, zgodnie ze szczegółowymi zasadami ustanowionymi w [ósmej] dyrektywie [Rady] 79/1072/EWG [z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (Dz.U. 1979, L 331, s. 11, zwanej dalej ‘ósmą dyrektywą’)],

– [...]«

[...]”.

Ósma dyrektywa

9 Artykuł 1 ósmej dyrektywy stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy termin »podatnik niemający siedziby na terytorium danego kraju« oznacza osobę określoną w art. 4 ust. 1 [szóstej dyrektywy], która w okresie określonym w art. 7 ust. 1 akapit pierwszy zdania pierwsze i drugie nie ma w tym kraju ani siedziby dla prowadzenia swojej działalności gospodarczej, ani stałego zakładu, z którego prowadzone są transakcje gospodarcze, ani też, jeżeli nie istnieje taka siedziba lub stały zakład, swojego stałego lub normalnego miejsca zamieszkania, i która w tym samym okresie nie dostarczała towarów lub usług uznawanych za dostarczane w tym kraju [...]”.

10 Artykuł 2 tej dyrektywy przewiduje:

„Każde państwo członkowskie zwraca kaucydemu podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium tego kraju, ale mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim, zgodnie z ustanowionymi poniżej warunkami, każdy podatek [VAT] należony w odniesieniu do usług lub mienia ruchomego dostarczonego mu przez innych podatników na terytorium tego kraju lub poniesiony w odniesieniu do przywozu towarów do tego kraju, o ile takie towary i usługi są wykorzystywane w celach transakcji określonych w art. 17 ust. 3 lit. a) i b) [szóstej dyrektywy] oraz świadczenia usług określonych w art. 1 lit. b)”.

Prawo francuskie

11 Artykuł 256 code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego, zwanego dalej „CGI”), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności sporu głównego, przewiduje:

„I. Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlegają dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie przez podatnika działającego w takim charakterze.

II. 1° Dostawa towaru oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel.

[...]”.

12 Artykuł 258 CGI brzmi następująco:

„I. Uznaje się, że dostawa rzeczy ruchomej miała miejsce we Francji, jeżeli rzecz ta znajduje się we Francji:

- a) w chwili wysyłki lub przewozu dokonywanych przez sprzedawcę, przez nabywcę, albo na ich rachunek, w celu odbioru przez nabywcę;
- b) w chwili montażu lub instalacji przez sprzedawcę lub na jego rachunek;
- c) w chwili przekazania do dyspozycji nabywcy w braku wysyłki lub przewozu;

[...]”.

13 Artykuły 271 CGI i 242^o M załącznika II do CGI wdrażaj art. 1 i 2 ósmej dyrektywy.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

14 W 2001 r. skarżąca w postępowaniu głównym wyprodukowała we Włoszech części metalowe, które sprzedała Atralowi, spółce z siedzibą we Francji.

15 Przed ich dostawą do Atralu skarżąca w postępowaniu głównym dokonała wysyłki tych części na własny rachunek do innej spółki francuskiej, Saunier-Plumaz, aby ta wykonała na tych częściach roboty wykończeniowe, czyli lakiernicze, a następnie odesłała je do nabywcy końcowego.

16 Cena sprzedaży owych części, zafakturowana Atralowi przez spółkę Fonderie 2A, zawierała te roboty wykończeniowe. Te same roboty zostały zafakturowane spółce Fonderie 2A przez usługodawcę, czyli spółkę Saunier-Plumaz, na kwotę, która obejmowała również podatek VAT od tych robót.

17 Fonderie 2A wniosła do francuskich organów podatkowych, na podstawie przepisów krajowych wdrażających ósmą dyrektywę, o zwrot obciążonego jej podatku VAT.

18 Wniosek ten został oddalony na tej podstawie, że zgodnie z przepisami krajowymi wdrażającymi szóstą dyrektywę miejsce dostawy towarów znajdowało się we Francji.

19 Fonderie 2A wniosła zatem skargę na tę odmowę do tribunal administratif de Paris (sądu administracyjnego w Paryżu), który oddalił skargę orzeczeniem z dnia 3 lipca 2008 r. Ze względu na to, że wniesiona apelacja także została oddalona przez cour administrative d'appel de Paris (administracyjny sąd apelacyjny w Paryżu) wyrokiem z dnia 21 października 2010 r., skarżąca w postępowaniu głównym wniosła skargę kasacyjną do Conseil d'État (rady państwa).

20 W ramach tej skargi skarżąca w postępowaniu głównym podnosi, że przepisy CGI wydane w celu zapewnienia transpozycji do prawa francuskiego przepisów szóstej dyrektywy zostały naruszone przez cour administrative d'appel de Paris. Uważa ona, że dokonała dostawy wewnątrzspółnotowej z Włoch i nie dokonała opodatkowanej transakcji we Francji. Zatem to nabywca jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT od tego nabycia wewnątrzspółnotowego.

21 W tych okolicznościach Conseil d'État postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przepisy szóstej dyrektywy określające miejsce dostawy wewnątrzspółnotowej powinny prowadzić do wniosku, że dostawa towaru przez spółkę do nabywcy w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, po przetworzeniu towaru na rachunek sprzedawcy dokonany w

zakładzie innej spółki znajdującym się na terytorium państwa nabywcy, stanowi dostawę z państwa sprzedawcy do państwa końcowego odbiorcy, czy też dostawę w ramach państwa owego odbiorcy, dokonywaną z zakładu, w którym nastąpiło przetworzenie?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

Uwagi wstępne

22 Z powyższej lektury art. 1 i 2 ósmej dyrektywy wynika, że w sytuacji skarżącej w postępowaniu głównym dostawca towaru ma prawo do zwrotu obciążającego ten towar podatku VAT, który zapłacił on usługodawcy mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim, tylko wtedy, gdy ów dostawca nie dokonał żadnej dostawy towarów lub świadczenia usług uważanych za mające miejsce w tym ostatnim państwie członkowskim. Jeżeli bowiem w sytuacji skarżącej w postępowaniu głównym dostawca dokonał dostawy towarów w tym samym państwie członkowskim, to zasada neutralności VAT nie wymaga zwrotu podatku VAT zapłaconego usługodawcy, ponieważ ten dostawca, w zakresie, w jakim usługi świadczone przez wspomnianego usługodawcę są wykorzystywane w celach podlegających opodatkowaniu transakcji tego dostawcy, ma prawo do odliczenia podatku VAT zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy w wersji wynikającej z art. 28f pkt 1 rzeczony dyrektywy.

23 Sąd odsyłający dąży zatem do ustalenia, czy dostawa towarów dokonana przez dostawcę, w sytuacji skarżącej w postępowaniu głównym, nabywcy mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim jest uważana za mającą miejsce w tym ostatnim państwie członkowskim, jeżeli rzeczony dostawca powierza roboty wykonawcy usługodawcy mającemu siedzibę w tym samym państwie członkowskim przed zleceniem transportu rzeczonych towarów do tego nabywcy.

24 Nawet jeżeli przedstawione pytanie dotyczy w sposób ogólny przepisów szóstej dyrektywy pozwalających na określenie miejsca dostawy wewnątrzspółnotowej, to należy uznać, że odnosi się ono do wykładni art. 8 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy. Z orzecznictwa wynika bowiem, że przepis ten, który pozwala na określenie miejsca dostawy towarów, nie wprowadza żadnego rozróżnienia pomiędzy dostawami „wewnątrzspółnotowymi” a dostawami „wewnętrznymi” (zob. wyrok EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, pkt 46).

25 W konsekwencji, jak stwierdziła rzeczniczka generalna w pkt 52 opinii, miejsce dostawy towarów polegającej na sprzedaży części metalowych będącej przedmiotem postępowania głównego przez spółkę Fonderie 2A na rzecz Atralu powinno być określone w świetle rzeczony art. 8 ust. 1 lit. a), a „wprowadzanie” lub „używanie” w rozumieniu art. 28a ust. 5 lit. b) i art. 28a ust. 6 szóstej dyrektywy nie ma w tym względzie znaczenia, wykładnia tych ostatnich przepisów nie jest zatem konieczna do odpowiedzi na przedstawione pytanie.

26 W tych okolicznościach należy uznać, iż poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że miejsce dostawy towaru sprzedanego przez spółkę z siedzibą w jednym państwie członkowskim nabywcy z siedzibą w innym państwie członkowskim, w odniesieniu do którego sprzedawca zlecił usługodawcy mającemu siedzibę w tym innym państwie członkowskim roboty wykonawcy przed wysłaniem tego towaru przez rzeczony usługodawcę nabywcy, należy uważać za znajdujące się w państwie członkowskim siedziby dostawcy, czy też przeciwnie – w państwie członkowskim siedziby nabywcy.

Odpowiedź Trybunału

27 W tym względzie należy w pierwszej kolejności odwołać się do brzmienia art. 8 ust. 1 lit. a)

szóstej dyrektywy, na mocy którego za miejsce dostawy towarów uważa się „miejsce, gdzie towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do odbiorcy”. Literalna wykładnia tego przepisu nie pozwala uznać, aby miejsce dostawy, takie jak pomiędzy skarżącej w postępowaniu głównym a nabywcą, znajdowało się w państwie członkowskim siedziby dostawcy. Rozpatrywane towary zostały bowiem najpierw wysłane do usługodawcy mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, a ten następnie, po wykonaniu robót wykończeniowych, wysłał je nabywcy mającemu siedzibę w tym ostatnim państwie członkowskim. Tylko towary będące przedmiotem umowy zawartej między dostawcą a nabywcą, czyli wykończone towary, znajdują się zatem już „w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do odbiorcy” w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy w państwie członkowskim siedziby nabywcy.

28 W drugiej kolejności literalna wykładnia wspiera ogólna struktura rozpatrywanego przepisu. Miejsce „dostawy towarów” w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, czyli miejsce przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, powinno być bowiem określone na podstawie zasad ustanowionych w art. 8 ust. 1 szóstej dyrektywy. Dostawca towarów, w sytuacji skarżącej w postępowaniu głównym, gdy wysłał je usługodawcy, któremu powierzono roboty wykończeniowe, nie przenosi na nabywcę prawa do rozporządzania danymi towarami jak właściciel. Taka wysyłka ma na celu wyznacznie doprowadzenie danych towarów do stanu zgodnego ze zobowiązaniami umownymi dostawcy, aby mogła nastąpić późniejsza dostawa do nabywcy.

29 W tym względzie należy jeszcze przypomnieć, że art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy oznacza istnienie dostatecznego czasowego i materialnego związku pomiędzy dostawą spornych towarów i ich wysyłką oraz ciągłości w przeprowadzaniu transakcji (zob. wyrok X, C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 33).

30 Brak jest takiego związku i takiej ciągłości, jeżeli wysyłka towarów przez dostawcę usługodawcy ma na celu ich przetworzenie przed ich dostawą do nabywcy, aby doprowadzić je do stanu zgodnego ze zobowiązaniami umownymi między dostawcą a nabywcą. W tych okolicznościach za miejsce dostawy w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy uważa się miejsce, gdzie znajdują się towary, które stały się zgodne ze zobowiązaniami umownymi między tymi dwiema stronami.

31 Wreszcie wykładnia taka jest zgodna z celem przepisów szóstej dyrektywy dotyczących określenia miejsca opodatkowanych transakcji, które to przepisy dążą do uniknięcia zarówno podwójnego opodatkowania, jak i braku opodatkowania rzeczonych transakcji (zob. podobnie, w odniesieniu do art. 9 szóstej dyrektywy, wyrok ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo). Pozwala ona bowiem, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 42 opinii, na jednoznaczne określenie miejsca dostawy towaru, decydującego o tym, któremu państwu członkowskiemu przysuguje podatek VAT od tej transakcji.

32 W tych okolicznościach na przedstawione pytanie powinno się odpowiedzieć, iż art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że miejsce dostawy towaru sprzedanego przez spółkę z siedzibą w jednym państwie członkowskim nabywcy z siedzibą w innym państwie członkowskim, w odniesieniu do którego to towaru sprzedawca zlecił usługodawcy mającemu siedzibę w tym innym państwie członkowskim roboty wykończeniowe mające na celu uczynić ów towar zdatnym do dostawy przed wysłaniem go przez rzeczony usługodawcę nabywcy, należy uważać za znajdujące się w państwie członkowskim siedziby nabywcy.

W przedmiocie kosztów

33 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 (druga izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 8 ust. 1 lit. a) 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 dyrektywy Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., należy interpretować w ten sposób, że miejsce dostawy towaru sprzedanego przez spółkę z siedzibą w jednym państwie członkowskim nabywcy z siedzibą w innym państwie członkowskim, w odniesieniu do którego to towaru sprzedawca zlecił usługodawcy mającemu siedzibę w tym innym państwie członkowskim roboty wykonawcze mające na celu uczynić ów towar zdatnym do dostawy przed wysłaniem go przez rzeczonoego usługodawcę nabywcy, należy uważać za znajdujące się w państwie członkowskim siedziby nabywcy.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.