



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 3 lipca 2014 r.¹

Sprawa C-446/13

Société Fonderie 2A
przeciwko
Ministre de l'Économie et des Finances

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Conseil d'État (Francja)]

Przepisy podatkowe — Podatek od wartości dodanej — Artykuł 8 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze szóstej dyrektywy 77/388/EWG — Miejsce dostawy towarów w przypadku wysyłki lub transportu — Moment rozpoczęcia wysyłki do nabywcy w wypadku dokonania w międzyczasie przetworzenia towaru w państwie członkowskim nabywcy — Artykuł 28a ust. 5, 6 i 7 szóstej dyrektywy 77/388 — Zdarzenia podatkowe wewnątrzwspólnotowego przemieszczenia i wykorzystania towaru — Artykuł 28c część A lit. a) szóstej dyrektywy 77/388 — Zwolnienie podatkowe dla dostaw wewnątrzwspólnotowych

I – Wprowadzenie

1. Niniejsza sprawa po raz kolejny ilustruje, jak skomplikowany jest system opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) transgranicznego handlu w obrębie Unii. Z uwagi na trudno zrozumiałe normy prawa Unii dotyczące podatku VAT rozwiązanie nawet przejrzystych sytuacji nie jest łatwe.

2. W niniejszym przypadku spółka sprzedała metalowe części z Włoch do Francji. Ze względu na to, że części te w drodze do nabywcy zostały jeszcze poddane robotom lakierniczym we Francji, nie da się niestety udzielić łatwej odpowiedzi na pytanie, gdzie sprzedaż tych części powinna zostać obecnie opodatkowana – we Włoszech czy we Francji.

3. Niniejsza sprawa daje jednak Trybunałowi okazję do uzupełnienia jego orzecznictwa dotyczącego początku, końca, czasu trwania i kwalifikacji tak zwanego transportu wewnątrzwspólnotowego².

II – Ramy prawne

4. W okresie, który jest istotny w postępowaniu głównym, podatek VAT został pobrany na podstawie szóstej dyrektywy Rady 77/388/WE 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 podatku³, w jej wersji obowiązującej w 2001 r. (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Zobacz wyroki: EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232); X (C-84/09, EU:C:2010:693); Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786); VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592).

3 — Dz.U. L 145, s. 1.

Zdarzenia podatkowe

5. Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej zasadniczo podlega „dostawa towarów [...] świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [występuje w takim charakterze]”. Artykuł 5 ust. 1 tej dyrektywy definiuje jako dostawę towaru „przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel”.

6. „Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi” (tytuł XVIa szóstej dyrektywy) ustanowiły dodatkowe zdarzenie podatkowe, o którym mowa w art. 28a ust. 1 lit. a) tej dyrektywy:

„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 [...]”.

7. Również na mocy przepisów przejściowych za zdarzenia podatkowe przewidziane w art. 2 pkt 1 i art. 28a ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy zostały uznane określone transakcje.

8. Artykuł 28a ust. 5 szóstej dyrektywy stanowi:

„Za odpłatną dostawę towarów uważa się

- a) [uchylony]
- b) wprowadzanie przez podatnika towarów jego przedsiębiorstwa do innego państwa członkowskiego.

Za wprowadzony do innego państwa członkowskiego uważa się: każdy składnik majątku ruchomego wysłany lub przetransportowany przez lub na rachunek podatnika poza terytorium określone w art. 3, jednakże we Wspólnocie, do celów działalności jego firmy innych niż cele jednej z następujących transakcji:

- [...]
- [...]
- dostawa danego towaru przez podatnika na terytorium kraju na warunkach określonych [...] w art. 28c część A,
[...].

9. Zgodnie z art. 28a ust. 6 akapit pierwszy szóstej dyrektywy:

„Za odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uznaje się także wykorzystanie przez podatnika do celów jego przedsiębiorstwa towarów wysyłanych lub transportowanych przez niego lub na jego rzecz z innego państwa członkowskiego, na terytorium którego towary te zostały wyprodukowane, wydobyte, przetworzone, zakupione lub nabyte w rozumieniu ust. 1, lub przywiezione przez podatnika w ramach jego przedsiębiorstwa do tego państwa członkowskiego”.

10. Wreszcie art. 28a ust. 7 szóstej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie podejmują środki, aby zapewnić, że jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów obowiązują transakcje, które obowiązywałyby jako dostawa towarów, określone w ust. 5 lub art. 5, jeżeli byłyby wykonane na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze”.

Miejsce dostawy wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów

11. Poprzez miejsce transakcji do celów podatku VAT ustala się, któremu państwu członkowskiemu przysługuje podatek VAT należny wskutek wystąpienia zdarzenia podatkowego.

12. Zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy za miejsce dostawy towarów uważa się:

„a) w przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub nabywcę lub też osobę trzecią miejsce, w którym znajdują się towary w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy. [...]”.

13. Artykuł 28b część A ust. 1 szóstej dyrektywy określa natomiast miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w sposób następujący:

„Miejscem wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest miejsce, w którym towary te znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do osoby, która je nabywa”.

Zwolnienie podatkowe

14. Na podstawie art. 28c część A szóstej dyrektywy transgraniczna dostawa towarów w handlu między państwami członkowskimi jest w określonych przypadkach zwolniona od podatku VAT:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają od podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień przewidzianych poniżej oraz zapobieżenia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

a) dostawy towarów, określone w art. 5, wysłan[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.

[...]”.

Odliczenie podatku VAT

15. Wreszcie w niniejszej sprawie znaczenie mają jeszcze również przepisy dotyczące prawa do odliczenia podatku VAT, w szczególności procedura jego wykonywania.

16. Zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a) w wersji wynikającej z art. 28f pkt 1 szóstej dyrektywy każdy podatnik ma w szczególności prawo do odliczenia „[...] zapłacon[ego] na terytorium kraju podat[ku] od wartości dodanej od towarów lub usług, które są [...] dostarczone przez innego podatnika” (transakcje na wcześniejszym etapie obrotu), „[o] ile towary i usługi są częścią transakcji podlegających opodatkowaniu” (transakcje na późniejszym etapie obrotu).

17. Zgodnie z art. 17 ust. 3 lit. a) w wersji wynikającej z art. 28f pkt 1 szóstej dyrektywy prawo do odliczenia podatku przysługuje również wtedy, gdy transakcje na późniejszym etapie obrotu stanowią „transakcje związan[e] z działalnością gospodarczą [...], przeprowadzan[e] w innym kraju, które podlegałyby odliczeniu, jeżeli zostałyby przeprowadzone na terytorium kraju”.

18. Zgodnie z art. 18 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy podatnik zasadniczo wykonuje prawo do odliczenia podatku „poprzez odjęcie od całkowitej kwoty należnego podatku od wartości dodanej za dany okres rozliczeniowy całkowitej kwoty podatku, w stosunku do którego w tym samym okresie zaistniało prawo do odliczenia”. W przypadku gdy kwota dozwolonych odliczeń przekracza kwotę należnego podatku, zgodnie z art. 18 ust. 4 rzeczony dyrektywy nadpłata jest zasadniczo zwracana podatnikowi.

19. W odniesieniu do przewidzianego w art. 17 ust. 3 „zwrotu podatku od wartości dodanej” art. 17 ust. 4 akapit pierwszy tiret pierwsze w wersji wynikającej z art. 28f pkt 1 szóstej dyrektywy przewiduje jednakże, iż jest on dokonywany „na rzecz podatników, którzy mają swoją siedzibę nie na terytorium kraju, lecz w innym państwie członkowskim, zgodnie ze szczegółowymi zasadami ustanowionymi w dyrektywie 79/1072/EWG”.

20. Zgodnie z art. 1 przywołanej ósmej dyrektywy 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 kraju⁴ (zwanej dalej „ósmą dyrektywą”) „podatnik niemający siedziby na terytorium danego kraju oznacza osobę, która [w okresie zwrotu] nie ma w tym kraju ani siedziby dla prowadzenia swojej działalności gospodarczej, ani stałego zakładu [...], i która w tym samym okresie nie dostarczała towarów lub usług [...]”.

III – Postępowanie główne

21. Spółka Fonderie 2A (zwana dalej „Fonderie 2A”) ma swoją siedzibę we Włoszech. W roku 2001, którego dotyczy spór, produkowała tam części metalowe, które sprzedawała w tym samym roku spółce Atral (zwanej dalej „Atralem”), z siedzibą we Francji.

22. Części metalowe dotarły od Fonderie 2A we Włoszech do Atralu we Francji w następujący sposób: Fonderie 2A dokonała najpierw wysyłki tych części do mającej również siedzibę we Francji spółki Saunier-Plumaz. Spółka ta wykonała na tych częściach roboty lakiernicze na rachunek Fonderie 2A. Następnie części te zostały wysłane z siedziby spółki Saunier-Plumaz do nabywcy, Atralu.

23. Postępowanie główne dotyczy zwrotu francuskiego podatku VAT w wysokości 44 348,49 EUR, który spółka Saunier-Plumaz zafakturowała Fonderie 2A z tytułu robót lakierniczych. Bezsporne jest, że Fonderie 2A zasadniczo przysługuje w tym zakresie prawo do odliczenia podatku VAT. Sporne jest jednakże, czy w niniejszej sprawie prawo to również uzasadnia żądanie przez Fonderie 2A zwrotu tej kwoty.

24. Fonderie 2A wywodzi takie uprawnienie wobec Republiki Francuskiej z procedury zwrotu określonej w ósmej dyrektywie. Zgodnie z art. 1 owej dyrektywy zastosowanie tej procedury zakłada jednak, że Fonderie 2A nie przeprowadziła w istotnym tutaj okresie we Francji żadnych transakcji podlegających opodatkowaniu.

25. Francuska administracja podatkowa uważa jednak, że poprzez dalszą wysyłkę polakierowanych części z siedziby spółki Saunier-Plumaz do Atralu Fonderie 2A dokonała podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów we Francji. Jeżeli tak jest, to aby wykonać prawo do odliczenia, Fonderie 2A musiałaby złożyć we Francji deklarację podatkową, w której powinna była wykazać również podlegającą opodatkowaniu dostawę towarów we Francji. Od należnego na tej podstawie podatku VAT Fonderie 2A mogłaby wówczas odliczyć jedynie kwotę wynikającą z przysługującego jej prawa do odliczenia.

4 — Dz.U. L 331, s. 11.

IV – Postępowanie przed Trybunałem

26. W tych okolicznościach rozpatrująca obecnie spór Conseil d'État przedłożyła Trybunałowi na podstawie art. 267 TFUE następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy przepisy szóstej dyrektywy określające miejsce dostawy wewnątrzwspólnotowej 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?”.

27. W postępowaniu przed Trybunałem w pisemnym etapie postępowania udział wzięli oraz przedstawili uwagi w trakcie rozprawy Republika Francuska i Komisja. Skarżąca – Fonderie 2A – i Republika Grecka ograniczyły się tylko do uwag pisemnych.

V – Ocena prawna

28. Sąd odsyłający dąży do ustalenia, gdzie w okolicznościach faktycznych postępowania głównego znajduje się miejsce dostawy, do celów podatku VAT, części metalowych przez włoskiego sprzedawcę, Fonderie 2A, do francuskiego nabywcy, Atralu.

29. Fonderie 2A uważa, że miejsce to znajduje się we Włoszech.

30. W tym przypadku Fonderie 2A korzystałaby we Włoszech ze zwolnienia podatkowego dla wewnątrzwspólnotowych dostaw na podstawie art. 28c część A lit. a) szóstej dyrektywy. Nabywca, Atral, musiałby uiścić w tym przypadku na podstawie art. 28a ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy we Francji podatek VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru, jednakże mógłby zasadniczo natychmiast wykonać prawo do odliczenia tego podatku⁵.

31. Celem tego zwolnienia podatkowego w państwie członkowskim pochodzenia i opodatkowania nabycia w państwie członkowskim przeznaczenia jest w systemie opodatkowania handlu wewnątrzwspólnotowego podatkiem VAT zwolnienie towaru od wszelkich ciężarów podatkowych państwa członkowskiego pochodzenia i poddanie go wyłącznie nadzorowi podatkowemu państwa członkowskiego przeznaczenia⁶. Jednocześnie dzięki temu systemowi dostawcy z siedzibą w państwie członkowskim pochodzenia powinno zostać zaoszczędzone wykonywanie obowiązków podatkowych w państwie członkowskim przeznaczenia. Zamiast tego poprzez objęcie podatkiem VAT nabycia wewnątrzwspólnotowego obowiązki te powinien wykonać nabywca towarów.

32. Republika Francuska i Republika Grecka oraz Komisja uważają natomiast, że miejsce dostawy części metalowych do celów podatku VAT znajduje się we Francji.

33. W tym przypadku na podstawie art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy Fonderie 2A musiałaby uiścić we Francji podatek z tytułu odpłatnej dostawy towarów, w odniesieniu do której nie miałyby zastosowania zwolnienia podatkowe. Fonderie 2A mogłaby jednakże bez przeszkód zafakturować należny podatek VAT swojemu nabywcy, Atralowi, ponieważ zasadniczo przysługiwałoby mu w tym względzie prawo do odliczenia tego podatku⁷. Z uwagi na to, że Fonderie 2A byłaby zobligowana do zapłaty podatku VAT od dostawy we Francji, Atral nie musiałby płacić podatku VAT od nabycia towarów.

5 — Zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. d) w wersji wynikającej z art. 28f pkt 1 szóstej dyrektywy.

6 — Zobacz w tym względzie moja opinia w sprawie EMAG Handel Eder (EU:C:2005:675, pkt 19–25).

7 — Na podstawie art. 17 ust. 2 lit. a) w wersji wynikającej z art. 28f pkt 1 szóstej dyrektywy.

34. Jeżeli miejsce dostawy części metalowych znajduje się w Francji, a nie we Włoszech, to tym samym z ekonomicznego punktu widzenia pomiędzy Fonderie 2A i Atralem zwykle nie powstaje żadna różnica w odniesieniu do ich obciążenia podatkowego. Również i tutaj opodatkowanie sprzedaży zostałyby przypisane państwu członkowskiemu pochodzenia, a mianowicie Francji. Istotna różnica polega wyłącznie na tym, że w tym przypadku sprzedawca z siedzibą poza terytorium Francji, a mianowicie Fonderie 2A, musiałby sam objąć transakcję deklaracją podatkową i uiścić podatek VAT we Francji.

35. Również uważam, że miejsce dostawy części metalowych do celów podatku VAT znajduje się we Francji. Uzasadnię to na podstawie wykładni art. 8 szóstej dyrektywy, który określa miejsce dostawy towarów (zob. pkt A poniżej).

36. Komisja wywiodła jednak swoje stanowisko, w rezultacie zgodne z powyższym, nie z art. 8 szóstej dyrektywy, lecz ze zdarzeń podatkowych wewnątrzwspólnotowego przemieszczenia i wykorzystania towaru, o których mowa w art. 28a ust. 5 i 6 szóstej dyrektywy. Zważywszy, że ta koncepcja rozwiązania była szczegółowo omawiana w szczególności w trakcie rozprawy, uzupełniając również zajmę stanowisko w tej materii (zob. pkt B poniżej).

A – Miejsce dostawy towarów na podstawie art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze szóstej dyrektywy

37. W okolicznościach faktycznych w postępowaniu głównym miejsce dostawy towarów do celów podatku VAT określa art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze szóstej dyrektywy. Zgodnie z tym przepisem w przypadku wysyłki towarów za miejsce dostawy uznaje się miejsce, w którym znajdują się towary w momencie *rozpoczęcia* wysyłki lub transportu do nabywcy. Republika Francuska i Republika Grecka zwróciły w tym względzie uwagę, że przepis ten należy stosować niezależnie od tego, czy chodzi o transgraniczną, czy też jedynie o krajową dostawę towarów.

38. Wobec tego należy ustalić, gdzie w niniejszym przypadku *rozpoczęła się* wysyłka części metalowych do nabywcy, Atralu. Czy rozpoczęła się ona już we Włoszech, w momencie gdy dostawca, Fonderie 2A, dokonał wysyłki tych części do spółki Saunier-Plumaz w celu wykonania robót lakierniczych do Francji, czy też dopiero we Francji, w momencie gdy polakierowane części metalowe zostały objęte dalszym transportem do nabywcy, Atralu?

39. Republika Francuska i Republika Grecka zaprezentowały w tym względzie stanowisko, że wysyłka do nabywcy nie może się rozpocząć, dopóki towar nie stanowi gotowego produktu lub nie znajduje się w stanie zdatnym do użytku. Z uwagi na to, że części metalowe uzyskały ten stan dopiero po ich polakierowaniu przez spółkę Saunier-Plumaz we Francji, rozpoczęcie wysyłki do nabywcy było również możliwe dopiero od tego momentu. W związku z tym miejsce dostawy części metalowych znajduje się we Francji.

40. Zasadniczo zgadzam się z tym punktem widzenia.

41. Z uwagi na to, że art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze szóstej dyrektywy mówi o rozpoczęciu wysyłki towaru „do nabywcy”, towar musi zatem znajdować się w tym momencie w stanie zgodnym z umową. Nie musi to wprawdzie oznaczać, że chodzi o gotowy lub zdatny do użytku produkt, ponieważ również produkty wstępne mogą być przedmiotem dostawy. Niemniej jednak jeżeli towar nie znajduje się jeszcze w stanie zgodnym z umową, to celem wysyłki tego towaru nie jest jeszcze przeniesienie na nabywcę prawa do rozporządzania nim jak właściciel w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, lecz w danym przypadku dopiero stworzenie stanu zgodnego z umową, tak jak w niniejszej sprawie poddanie metalowych części robotom lakierniczym.

42. Takie uwzględnienie stanu zgodnego z umową dostarcza jasnego kryterium w celu ustalenia momentu rozpoczęcia wysyłki lub transportu. Jasne kryterium jest konieczne, ponieważ zależy od niego miejsce dostawy towaru do celów podatku VAT i miejsce to decyduje o państwie członkowskim, któremu przysługuje podatek VAT od dostawy towaru. W tym zakresie istnieje szczególna potrzeba pewności prawa. W przeciwnym razie możliwe odmienne oceny dokonywane przez państwo członkowskie pochodzenia i państwo członkowskie przeznaczenia grożą podwójnym opodatkowaniem lub brakiem opodatkowania. We wspólnym systemie podatku VAT należy tego unikać⁸.

43. Ponadto w odniesieniu do dopuszczalnego czasu trwania wewnątrzwspólnotowego transportu Trybunał stwierdził już, że zakwalifikowanie danej transakcji jako nabycia wewnątrzwspólnotowego wymaga czasowego i materialnego związku pomiędzy dostawą danego towaru i jego transportem⁹. Również w niniejszym przypadku należy więc wymagać materialnego związku pomiędzy transgraniczną wysyłką i dostawą towaru do nabywcy.

44. Brak jest jednak wystarczającego materialnego związku, jeżeli transgraniczna wysyłka a priori miała na celu przetworzenie towaru. Wówczas materialny związek istnieje przede wszystkim między wysyłką i przetworzeniem towaru, a nie między jego wysyłką i dostawą do nabywcy. Z uwagi na to, że w niniejszym przypadku przetworzenie to mogło zostać dokonane również przez lakiernika w innym państwie członkowskim, wysyłka części metalowych nastąpiła więc raczej przypadkowo już w państwie członkowskim nabywcy.

45. Wystarczający materialny związek pomiędzy wysyłką towaru i jego dostawą powstaje zatem dopiero wtedy, gdy do nabywcy wysyłany jest towar zgodny z umową. Z uwagi na to, że w niniejszym przypadku nastąpiło to dopiero we Francji po poddaniu części metalowych robotom lakierniczym, tym samym również dopiero tam rozpoczęła się wysyłka do nabywcy. Zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze szóstej dyrektywy miejsce dostawy towaru znajduje się zatem we Francji i dostawa ta również tam podlega opodatkowaniu.

46. Nie można jednak nie zauważyć, że zaproponowane tu rozwiązanie niesie problemy dla funkcjonowania rynku wewnętrznego. Przykładowo w niniejszym przypadku dostawca, Fonderie 2A, może uniknąć ciężarów administracyjnych związanych z opodatkowaniem we Francji w ten sposób, że dokona wyboru lakiernika mającego siedzibę we Włoszech i stamtąd wyśle części metalowe do nabywcy do Francji. W tym przypadku miejsce dostawy do celów podatku VAT znajdowałoby się we Włoszech, gdzie Fonderie 2A korzystałaby ze zwolnienia podatkowego dla wewnątrzwspólnotowych dostaw na podstawie art. 28c część A lit. a) szóstej dyrektywy¹⁰. W ten sposób Fonderie 2A zostałaby zaoszczędzone opodatkowanie dostawy części metalowych we Francji. Istnieje więc w stosownym przypadku zachęta do powierzania zleceń usługodawcom we własnym państwie członkowskim w celu uniknięcia wykonywania obowiązków podatkowych w innym państwie członkowskim.

47. Alternatywą byłoby jednakże to, aby w rezultacie potencjalnie wszystkie transgraniczne przewozy lub wysyłki towaru w bieżącym procesie produkcji, które powinny ostatecznie doprowadzić do transportu do nabywcy, korzystały ze zwolnienia podatkowego dla wewnątrzwspólnotowych dostaw. W ten sposób utracony zostałby jednak w szczególności ścisły czasowy związek pomiędzy transgranicznym transportem lub wysyłką – których skutkiem byłoby zwolnienie podatkowe – i zadeklarowaniem wewnątrzwspólnotowego nabycia przez nabywcę towaru. Kontrola

8 — W przedmiocie określenia miejsca świadczenia usługi zob. moja opinia w sprawie Welmory (C-605/12, EU:C:2014:340, pkt 23–26 i przytoczone tam orzecznictwo).

9 — Wyrok X (C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 33).

10 — Zobacz pkt 30 powyżej.

wewnątrzwspólnotowego handlu towarami, w szczególności w celu zwalczania oszustw, mogłaby zostać wskutek tego poważnie zakłócona. Komisja słusznie zwróciła w tym względzie uwagę, że w systemie opodatkowania wewnątrzwspólnotowego handlu podatkiem VAT należy przywiązywać szczególną wagę do skutecznej kontroli podatkowej¹¹.

48. W konsekwencji na pytanie prejudycjalne należy zatem odpowiedzieć w ten sposób, że transport lub wysyłka do nabywcy w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze szóstej dyrektywy może się rozpocząć dopiero wtedy, gdy towar znajduje się w stanie zgodnym z umową. Z tego wynika, że w okolicznościach faktycznych w postępowaniu głównym miejsce dostawy części metalowych do celów podatku VAT znajduje się we Francji.

B – Znaczenie zdarzeń podatkowych wewnątrzwspólnotowego przemieszczenia i wykorzystania towaru na podstawie art. 28a ust. 5 i 6 szóstej dyrektywy

49. Komisja uważa, że wniosek ten nie wynika jednak z wykładni art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze szóstej dyrektywy. Przeciwnie, jej zdaniem wynika on z uwzględnienia zdarzeń podatkowych wewnątrzwspólnotowego przemieszczenia i wykorzystania towaru, o których mowa w art. 28a ust. 5 i 6 szóstej dyrektywy, a które w postępowaniu głównym niesłusznie nie zostały wzięte pod uwagę.

50. Wysyłkę części metalowych z Włoch w celu wykonania na nich robót lakierniczych przez spółkę Saunier-Plumaz we Francji Komisja uważa zasadniczo za podlegające podatkowi VAT w państwie członkowskim pochodzenia – Włoszech – przemieszczenie, o którym mowa w art. 28a ust. 5 lit. b) szóstej dyrektywy. Jednocześnie zdaniem Komisji ma miejsce również podlegające opodatkowaniu w państwie członkowskim przeznaczenia – Francji – wewnątrzwspólnotowe wykorzystanie towaru przez Fonderie 2A, o którym mowa w art. 28a ust. 6 akapit pierwszy szóstej dyrektywy. Dopiero następnie, po tym przemieszczeniu i po wykorzystaniu części metalowych, dostawę tych towarów do Atralu należy objąć podatkiem VAT, i to we Francji.

51. Niemniej jednak wymienione przez Komisję zdarzenia podatkowe są bez znaczenia dla niniejszego postępowania.

52. Sprzedaż części metalowych przez Fonderie 2A na rzecz Atralu spełnia bowiem w każdym przypadku przesłanki zdarzenia podatkowego stanowiącego odpłatną dostawę towarów, o której mowa w art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy. W związku z tym należy ustalić dla tej transakcji również miejsce dostawy do celów podatku VAT. Miejsce dostawy towarów określają jednakże wyłącznie przepisy art. 8 szóstej dyrektywy. W konsekwencji dla ustalenia miejsca dostawy towarów podlegającej opodatkowaniu na podstawie art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy bez znaczenia jest, czy oprócz tego mają miejsce jeszcze inne zdarzenia podatkowe, takie jak wewnątrzwspólnotowe przemieszczenie lub wykorzystanie towaru.

53. Ponadto z jednej strony w niniejszym przypadku spełnienie przesłanek wewnątrzwspólnotowego przemieszczenia na podstawie art. 28a ust. 5 lit. b) szóstej dyrektywy nie powinno być w ogóle badane bez stwierdzenia uprzednio miejsca dostawy części metalowych. Zgodnie bowiem z art. 28a ust. 5 lit. b) tiret trzecie szóstej dyrektywy przesłanki te nie są spełnione, jeżeli towar jest wysyłany przez podatnika w celu jego dostawy na terytorium kraju na warunkach określonych w art. 28c część A szóstej dyrektywy. Przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe nie powinno być więc objęte podatkiem w szczególności wtedy, gdy jest ono dokonywane w ramach zwolnionej z podatku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na podstawie art. 28c część A lit. a) szóstej dyrektywy.

¹¹ — Zobacz w szczególności zdanie wprowadzające art. 28c część A szóstej dyrektywy oraz motyw dwunasty dyrektywy Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, s. 1), na mocy której zostały wprowadzone przepisy przejściowe dotyczące handlu pomiędzy państwami członkowskimi.

54. Taka zwolniona z podatku dostawa wewnątrzwspólnotowa mogłaby jednak mieć miejsce, gdyby miejsce dostawy części metalowych na podstawie art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze szóstej dyrektywy podlegało stwierdzeniu we Włoszech. W przeciwieństwie do tego, co twierdzi Komisja, zwolnieniu podatkowemu na podstawie art. 28c część A lit. a) szóstej dyrektywy nie stałaby na przeszkodzie w niniejszym przypadku okoliczność, że przeniesienie własności na Atral nastąpiło dopiero po przekroczeniu granicy przez części metalowe. Ani z brzmienia art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, ani z orzecznictwa¹² nie można bowiem wywieść wymogów dotyczących momentu przeniesienia własności¹³. Przeciwnie, przepis ten wyraźnie przewiduje możliwość transportu towarów przez samego sprzedawcę. Jeżeli jednak sam sprzedawca przewozi towary przez granicę, to w tym momencie nabywca nie może jeszcze uzyskać uprawnienia do rozporządzania towarami jak właściciel.

55. Z drugiej strony może pozostać nierozstrzygnięte, czy Fonderie 2A spełniła w niniejszym przypadku we Francji przesłanki wewnątrzwspólnotowego wykorzystania, o którym mowa w art. 28a ust. 6 akapit pierwszy szóstej dyrektywy. W tym względzie istnieją poważne wątpliwości w związku z niejasnym brzmieniem tego przepisu¹⁴ oraz jego stosunku do zdarzenia podatkowego określonego w art. 28a ust. 7 szóstej dyrektywy. W każdym razie wyjaśnienie tej kwestii jest bez znaczenia zarówno dla udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne, jak też dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym. Z uwagi bowiem na to, że, jak przedstawiono¹⁵, dostawa części metalowych nastąpiła we Francji, w niniejszym przypadku procedura zwrotu na podstawie ósmej dyrektywy jest i tak wyłączona.

VI – Wnioski

56. W rezultacie proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytanie prejudycjalne zadane przez Conseil d'État w następujący sposób:

Wykładni art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że transport lub wysyłka do nabywcy może się rozpocząć dopiero wtedy, gdy towar znajduje się w stanie zgodnym z umową. Dlatego też w sytuacji rozpatrywanej w postępowaniu głównym miejsce dostawy części metalowych do celów podatku VAT znajduje się we Francji.

12 — Zobacz wyroki: Teleos i in. (C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 70); VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 29, 30).

13 — Kwestia, kiedy lub gdzie zostało przeniesione uprawnienie do rozporządzania towarem jak właściciel, może mieć znaczenie w świetle orzecznictwa tylko wtedy, gdy dwie kolejne dostawy towarów należy zaklasyfikować do jednego transportu wewnątrzwspólnotowego [zob. wyrok Euro Tyre Holding (EU:C:2010:786, pkt 45)]. W niniejszym przypadku chodzi jednak tylko o pojedynczą dostawę towarów.

14 — Zobacz także różnice w brzmieniu niemieckiej i francuskiej wersji językowej art. 28a ust. 6 szóstej dyrektywy, gdzie z jednej strony jest mowa o wykorzystaniu towaru przez podatnika „w jego przedsiębiorstwie” („in seinem Unternehmen”), zaś z drugiej strony, znacznie szerzej, „do celów jego przedsiębiorstwa” („aux besoins de son entreprise”).

15 — Zobacz pkt 37–48 powyżej.