

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziewięta izba)

z dnia 21 lutego 2018 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Następujące po sobie dostawy dotyczą tych samych towarów – Miejsce drugiej dostawy – Powiadomienie pierwszego dostawcy – Numer identyfikacyjny VAT – Prawo do odliczenia – Uzasadnione oczekiwania podatnika co do istnienia przesłanek prawa do odliczenia

W sprawie C-628/16

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych, Austria) postanowieniem z dnia 30 listopada 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 grudnia 2016 r., w postępowaniu:

Kreuzmayr GmbH

przeciwko

Finanzamt Linz,

TRYBUNAŁ (dziewięta izba),

w składzie: E. Juhász, prezydenci obowiadzki prezesa izby, K. Jürimäe (sprawozdawca) i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Kreuzmayr GmbH przez J. Hochleitnera, Rechtsanwalt,
- w imieniu rządu austriackiego przez G. Eberharda, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz M. Wasmeiera, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładowi art. 32 akapit

pierwszy oraz art. 168 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Kreuzmayr GmbH a Finanzamt Linz (urzędem skarbowym w Linz, Austria) w przedmiocie prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) naliczonego od transakcji dokonanych w ciągu roku 2008.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 32 akapit pierwszy dyrektywy VAT:

„W przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub nabywcę, lub te osoby trzecie za miejsce dostawy uznaje się miejsce, w którym znajdują się towary w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy”.

4 Artykuł 138 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

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

5 Zgodnie z art. 167 tej dyrektywy:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

6 Artykuł 168 lit. a) tej dyrektywy stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika”.

Prawo austriackie

7 Paragraf 3 ust. 7 Umsatzsteuergesetz 1994 (ustawy z 1994 r. o podatku obrotowym), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności postępowania głównego (zwanej dalej „UStG 1994”), stanowi:

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

8 Zgodnie z § 3 ust. 8 zdanie pierwsze UStG 1994:

„Jeżeli przedmiot dostawy jest transportowany lub wysyłany przez dostawcę lub nabywcę, uważa się, że dostawa została zrealizowana w miejscu rozpoczęcia transportu lub wysyłki do nabywcy lub upoważnionej przez niego osoby trzeciej”.

9 Paragraf 12 ust. 1 pkt 1 UStG 1994 stanowi:

„Przedsiębiorca może odliczyć, tytułem podatku naliczonego, wykazany oddzielnie na wystawionej mu fakturze podatek z tytułu dostaw lub innych świadczeń, które zostały zrealizowane w kraju na rzecz jego przedsiębiorstwa przez innych przedsiębiorców.

[...]

Jeżeli dostawa lub inne świadczenie zostało zrealizowane na rzecz przedsiębiorcy, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że dana transakcja jest związana z unikaniem podatku VAT lub innymi dotyczącymi podatku VAT wykroczeniami skarbowymi, prawo do odliczenia nie przysuguje. Dotyczy to w szczególności również sytuacji, w której takie wykroczenie skarbowe dotyczy transakcji na wcześniejszym lub późniejszym etapie obrotu”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

10 BP Marketing GmbH, mająca siedzibę i zarejestrowana w Niemczech, sprzedaje produkty ropopochodne BIDI Ltd, zarejestrowanej do celów VAT w Austrii. Po zapłacie zaliczki BP Marketing przekazała BIDI numery odbioru i dokumenty uprawniające do odbioru spornych produktów ropopochodnych. BIDI zobowiązała się wobec BP Marketing do zadbania o transport produktów z Niemiec do Austrii.

11 Nie informując o tym BP Marketing, BIDI odsprzedała te produkty spółce Kreuzmayr oraz przekazała jej numery odbioru i dokumenty odbioru otrzymane od BP Marketing, uzgadniając, że Kreuzmayr zleci lub zrealizuje transport produktów ropopochodnych z Niemiec do Austrii. Spółka Kreuzmayr zleciła i zrealizowała transport spornych produktów przez pracowników lub przewoźników, którym udzieliła w tym względzie zlecenia. Transakcje te zostały dokonane w okresie kwiecień–październik 2007 r.

12 BP Marketing uznała, że jej dostawy na rzecz BIDI były zwolnionymi z podatku dostawami wewnątrzwspólnotowymi. BIDI wykazała spółce Kreuzmayr na fakturze VAT austriacki, a Kreuzmayr zapłaciła ten podatek. Następnie spółka Kreuzmayr wykorzystała sporne towary na potrzeby swoich opodatkowanych transakcji i dokonała odliczenia VAT naliczonego za 2008 r.

13 Podczas postępowania cywilnego toczącego się między BP Marketing a BIDI ta pierwsza spółka dowiedziała się, że BIDI zleciła spółce Kreuzmayr transport spornych towarów. BP Marketing przekazała tę informację niemieckim organom podatkowym, które następnie zażądały VAT od dostawy spornych towarów.

14 W Austrii organ podatkowy w Linz początkowo uznał odliczenie VAT naliczonego na rzecz spółki Kreuzmayr. Jednakże w toku kontroli podatkowej okazało się, że BIDI ani nie zadeklarowała, ani nie odprowadziła VAT wykazanego na fakturach, a spółka Kreuzmayr nie została o tym poinformowana. BIDI uzasadniała swoje postępowanie tym, że jej dostawy dla spółki Kreuzmayr zostały wykazane na fakturach w Niemczech, są zatem zwolnione i w konsekwencji nie podlegają opodatkowaniu w Austrii.

15 W następstwie tej kontroli BIDI wystawiła spółce Kreuzmayr sprostowane faktury, na których nie została wykazany VAT. Jednak BIDI nie zwróciła spółce Kreuzmayr jej zdaniem omyłkowo nienależnie pobranych kwot. Ponieważ BIDI stała się niewypłacalna, spółka Kreuzmayr nigdy nie odzyskała zapłaconych przez siebie kwot VAT.

16 W oparciu o sprostowane faktury wskazujące, że sporne dostawy były zwolnionymi transakcjami wewnątrzwspólnotowymi, urząd skarbowy w Linz uznał, że spółka Kreuzmayr nie

miałaby prawa do odliczenia VAT naliczonego. Urząd skarbowy uchylił więc spółce Kreuzmayr odliczenie i uzasadnił to tym, że miejsce dostaw dokonanych pomiędzy BIDI i Kreuzmayr nie znajduje się w Austrii. Spółka Kreuzmayr wniosła odwołanie od tej decyzji.

17 Decyzję z dnia 5 lutego 2013 r. Unabhängiger Finanzsenat (niezależna izba podatkowa, Austria) uwzględniła wniesione przez spółkę Kreuzmayr odwołanie od decyzji uchylającej odliczenie VAT naliczonego.

18 Urząd skarbowy w Linz wniosł skargę na tę decyzję do Verwaltungsgerichtshof (trybunału administracyjnego, Austria), który wyrokiem z dnia 29 czerwca 2016 r. uchylił wskazaną decyzję. Sąd ten uznał, że sam fakt, iż BP Marketing w dobrej wierze, jednakże błądnie, zaklasyfikował swoje dostawy na rzecz BIDI jako „dostawy wewnątrzwspólnotowe”, nie mógł spowodować, że spółce Kreuzmayr przysuguje prawo do odliczenia VAT naliczonego wykazanego na fakturach dotyczących spornych dostaw.

19 Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny) również uznał, że argumentacja Unabhängiger Finanzsenat (niezależnej izby podatkowej), zgodnie z którą spółka Kreuzmayr mogła korzystać z prawa do odliczenia VAT naliczonego, była błędna. Sąd ten orzekł bowiem, że ochrona uzasadnionych oczekiwań nie jest możliwa do wywiedzenia ze zwolnienia podatkowego w przypadku pierwszych dostaw, które obiektywnie nie mają charakteru wewnątrzwspólnotowego.

20 Po uchyleniu decyzji Unabhängiger Finanzsenat (niezależnej izby podatkowej) z dnia 5 lutego 2013 r. Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych), który zastąpił ów organ, rozpatruje obecnie sprawę po wyroku Verwaltungsgerichtshof (trybunału administracyjnego).

21 W tych okolicznościach Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w przypadkach takich jak w postępowaniu głównym

– w których podatnik X1 rozporządza towarami składowanymi w państwie członkowskim A i sprzedał te towary podatnikowi X2, a X2 wyraził wobec X1 zamiar przewiezienia towarów do państwa członkowskiego B i X2 przedstawił X1 numer identyfikacyjny do celów VAT nadany mu przez państwo członkowskie B,

– X2 odsprzedał te towary podatnikowi X3, X2 uzgodnił z X3, że X3 zleci lub zrealizuje transport towarów z państwa członkowskiego A do państwa członkowskiego B i X3 zleci lub zrealizował transport towarów z państwa członkowskiego A do państwa członkowskiego B, a X3 mógł rozporządza towarami jak właściciel już w państwie członkowskim A,

– X2 nie poinformował jednak X1, że sprzedał już towary, zanim opuściły one państwo członkowskie A,

– i X1 nie mógł również rozpoznać, że to nie X2 będzie zlecał lub realizował transport towarów z państwa członkowskiego A do państwa członkowskiego B,

prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że miejsce dostawy towaru przez X1 do X2 ustalane jest zgodnie z art. 32 akapit pierwszy dyrektywy VAT i że w związku z tym dostawa towarów przez X1 do X2 stanowi dostawę wewnątrzwspólnotową (tak zwaną dostawę »z transportem«)?

2) W razie udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi przeczącej: czy wówczas prawo Unii

należy interpretować w ten sposób, że X3 może mimo to odliczyć VAT państwa członkowskiego B wykazany na fakturze wystawionej mu przez X2, jeżeli X3 wykorzystuje otrzymane towary na potrzeby swoich opodatkowanych transakcji w państwie członkowskim B, a X3 nie może na zarzucić noszącego znamiona oszustwa skorzystania z prawa do odliczenia?

3) W razie udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi twierdzącej: jeżeli X1 następnie dowie się, że X3 zlecił transport i mógł rozporządzać towarami jak właściciel już w państwie członkowskim A, to czy wówczas prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że dostawa towarów przez X1 do X2 traci z mocy wstecznej swój charakter wewnątrzwspólnotowy (że należy więc ocenić z mocy wstecznej jako tak zwany dostawę »spoczywającą«)?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

W przedmiocie dopuszczalności

22 Rząd austriacki kwestionuje dopuszczalność pytania pierwszego na tej podstawie, że ma ono charakter hipotetyczny, ponieważ dotyczy dostawy zrealizowanej pomiędzy BP Marketing a BIDI, która nie jest przedmiotem postępowania głównego.

23 Należy stwierdzić, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pytania dotyczącej wykąadni prawa Unii, z którymi zwrócił się sąd odsyłający w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny, przy czym prawidłowość tych ustaleń nie podlega ocenie Trybunału, korzystając z domniemania, i mają one znaczenie dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie zwołanego przez sąd krajowy wniosku jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykąadnia prawa Unii, o której wniesiono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem postępowania głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na postawione mu pytania (wyrok z dnia 14 czerwca 2017 r., Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 W niniejszym przypadku prawdą jest, że pytanie pierwsze, biorąc pod uwagę jego sformułowanie, dotyczy dostaw zrealizowanych pomiędzy BP Marketing a BIDI.

25 Jednakże z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że pierwsze pytanie sądu odsyłającego jest oparte na przesłance, zgodnie z którą w wypadku dwóch następujących po sobie dostaw prowadzących tylko do jednego transportu wewnątrzwspólnotowego art. 32 akapit pierwszy dyrektywy VAT mógłby mieć zastosowanie tylko do tej z dwóch dostaw, która skutkowała transportem wewnątrzwspólnotowym. Można byoby więc wywnioskować z możliwości stosowania tego przepisu do pierwszej dostawy, że nie ma on zastosowania do drugiej dostawy. I odwrotnie, gdyby przepis ten nie miał zastosowania do pierwszej dostawy, miałoby zastosowanie do drugiej dostawy.

26 W konsekwencji owo pytanie nie jest pozbawione wszelkiego związku ze sporem głównym, a więc należy je uznać za dopuszczalne.

Co do istoty

27 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający w istocie zmierza do ustalenia, czy w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym art. 32 akapit pierwszy dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie do pierwszej lub drugiej z dwóch

następujących po sobie dostaw tego samego towaru skutkujących tylko jednym transportem wewnątrzwspólnotowym.

28 Artykuł 32 akapit pierwszy dyrektywy VAT przewiduje, że w przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub nabywcę, lub te osoby trzecie za miejsce dostawy uznaje się miejsce, w którym znajdują się towary w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy.

29 Z brzmienia tego przepisu wynika więc, że ma on zastosowanie tylko do dostaw towarów, którym przypisany jest transport lub wysyłka.

30 Z utrwalonego orzecznictwa wynika przede wszystkim, że jeżeli w następstwie dwóch następujących po sobie dostaw tych samych towarów, które zostały zrealizowane oddzielnie między podatnikami działającymi w takim charakterze, ma miejsce pojedynczy transport wewnątrzwspólnotowy tych towarów, transport ów może być przypisany tylko jednej z tych dwóch dostaw (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 grudnia 2010 r., Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 26 lipca 2017 r., Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, pkt 34).

31 Z tego wynika, że w takiej sytuacji art. 32 akapit pierwszy dyrektywy VAT ma zastosowanie tylko do dostawy, której przypisany jest transport wewnątrzwspólnotowy.

32 W swoim orzecznictwie Trybunał wyjaśnia następnie, że w celu ustalenia, do której z tych dwóch dostaw należy przypisać transport wewnątrzwspólnotowy, należy dokonać całościowej oceny wszystkich szczególnych okoliczności sprawy. Na podstawie tej oceny należy w szczególności ustalić, w którym momencie doszło do drugiego przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel na rzecz końcowego nabywcy (zob. podobnie wyrok z dnia 26 lipca 2017 r., Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, pkt 35, 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W sytuacji, w której drugie przeniesienie władztwa do rozporządzania rzeczmi jak właściciel miałoby miejsce przed transportem wewnątrzwspólnotowym, transport ten nie mógłby już zostać przypisany pierwszej dostawie na rzecz pierwszego nabywcy (wyrok z dnia 26 lipca 2017 r., Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Wreszcie należy dodać, że w celu ustalenia, czy dostawa może zostać zakwalifikowana jako „dostawa wewnątrzwspólnotowa”, powinny być brane pod uwagę intencje nabywcy w chwili nabycia, o ile są one poparte obiektywnymi okolicznościami (zob. podobnie wyrok z dnia 16 grudnia 2010 r., Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 W niniejszym przypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że spółka Kreuzmayr rozporządza towarami jak właściciel przed realizacją transportu wewnątrzwspólnotowego. Wynika z tego, że w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym transport wewnątrzwspólnotowy należy przypisać dostawie, która została zrealizowana pomiędzy podmiotem pośredniczącym a nabywcą końcowym, oraz że art. 32 akapit pierwszy dyrektywy VAT ma zastosowanie tylko do drugiej dostawy.

36 Co więcej, w świetle postanowienia odsyłającego wydaje się, że BIDI i Kreuzmayr znają okoliczności, i prawo do rozporządzania rzeczmi jak właściciel zostało przeniesione na spółkę Kreuzmayr w Niemczech przed transportem wewnątrzwspólnotowym. W takich okolicznościach miejsca drugiej dostawy w ramach transakcji takim jak sporny w postępowaniu głównym nie można ustalić bez wzięcia pod uwagę istotnych okoliczności obiektywnych, jakie znali podmiot

pośredniczy i nabywca końcowy, i nie może ono zależeć wyłącznie od kwalifikacji przyjętej przez pierwszego dostawcę dla pierwszej dostawy na podstawie wyłącznie informacji, które zostały mu wcześniej dostarczone przez podmiot pośredniczący.

37 Na ów wniosek nie ma wpływu fakt, że jak w sprawie w postępowaniu głównym, pierwszy dostawca nie został powiadomiony, iż towary zostaną sprzedane przez podmiot pośredniczący nabywcy końcowemu przed jakimkolwiek transportem wewnątrzwspólnotowym oraz iż podmiot pośredniczący okazał pierwszemu dostawcy numer identyfikacyjny VAT wydany przez państwo członkowskie przeznaczenia transportu wewnątrzwspólnotowego.

38 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym art. 32 akapit pierwszy dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie do drugiej z dwóch następujących po sobie dostaw tego samego towaru skutkujących tylko jednym transportem wewnątrzwspólnotowym.

W przedmiocie pytania drugiego

39 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy w wypadku gdy druga dostawa w ramach dwóch następujących po sobie dostaw skutkujących jednym transportem wewnątrzwspólnotowym stanowi dostawę wewnątrzwspólnotową, zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań należy interpretować w ten sposób, że nabywca końcowy, który wcześniej powołał się na prawo do odliczenia VAT naliczonego, może mimo to odliczyć tytułem VAT naliczonego VAT zapłacony na podstawie faktur przekazanych przez podmiot pośredniczący, który wcześniej zakwalifikował swoją dostawę jako „dostawę wewnątrzną”.

40 Należy przypomnieć, że wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów są zwolnione na warunkach ustalonych w art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Należy też podkreślić, iż prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i następnych dyrektywy VAT stanowi integralny część mechanizmu VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Ów system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciążącego VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego w ramach całej działalności gospodarczej tego przedsiębiorcy (zob. podobnie wyrok z dnia 15 września 2016 r., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Zatem wspólny system VAT zapewnia całkowitą neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że podlega ona sama opodatkowaniu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Skorzystanie z prawa do odliczenia VAT jest bowiem ograniczone tylko do podatków należnych i nie może zostać rozszerzone na VAT nienależnie naliczony (zob. analogicznie wyrok z dnia 14 czerwca 2017 r., Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, pkt 35, 36). Wynika z tego, że skorzystanie z tego prawa nie obejmuje VAT, który jest należny wyłącznie z tego względu, iż został wykazany na fakturze (zob. podobnie wyroki: z dnia 13 grudnia 1989 r., Genius, C-342/87, EU:C:1989:635, pkt 19; z dnia 6 listopada 2003 r., Karageorgou i in., od C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, pkt 51).

44 Zatem w wypadku, gdy druga dostawa w ramach dwóch następujących po sobie dostaw skutkujących jednym transportem wewnątrzwspólnotowym stanowi dostawę wewnątrzwspólnotową, nabywca końcowy nie może odliczyć od VAT, do zapłaty którego jest

zobowiązany, kwoty VAT nienależne zapłacone od towarów, które zostały mu dostarczone w ramach dostawy wewnątrzwspólnotowej zwolnionej z podatku, jedynie na podstawie bieżącej faktury przekazanej przez dostawcę.

45 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika jednak, że sąd odsyłający również do ustalenia, czy podmiot gospodarczy, taki jak Kreuzmayr, może jednak w oparciu o zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań polegać tylko na informacjach znajdujących się na fakturze dostarczonej przez jego dostawcę, wskazujących, że dostawa jest dostawą wewnątrznacjonalną, aby powołać się na prawo do odliczenia VAT.

46 W tym względzie należy podkreślić, że prawo powołania się na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań przysuguje każdemu podmiotowi prawa, w którym organ administracyjny wzbudził nadzieje znajdujące poparcie w udzielanych mu przez ten organ precyzyjnych zapewnieniach (wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 Wynika z tego, że w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym podmiot gospodarczy nie może powoływać się na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań względem swojego dostawcy, aby powołać się na prawo do odliczenia VAT naliczonego.

48 Podmiot gospodarczy w sytuacji spółki Kreuzmayr w postępowaniu głównym może natomiast domagać się zwrotu podatku nienależnie zapłaconego podmiotowi gospodarczemu, który wystawił bieżące faktury, zgodnie z prawem krajowym (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 W świetle powyższych rozważań na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż w sytuacji gdy druga dostawa w ramach dwóch następujących po sobie dostaw skutkujących jednym transportem wewnątrzwspólnotowym stanowi dostawę wewnątrzwspólnotową, zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań należy interpretować w ten sposób, że nabywca końcowy, który bieżąco powołać się na prawo do odliczenia VAT naliczonego, nie może odliczyć tytułem VAT naliczonego VAT zapłaconego na podstawie faktur przekazanych przez podmiot pośredniczący, który bieżąco zakwalifikował swoją dostawę.

W przedmiocie pytania trzeciego

50 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający również do ustalenia, czy w wypadku odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze zakwalifikowanie transakcji takich jak bieżące przedmiotem postępowania głównego może zostać zmienione ze skutkiem wstecznym, jeżeli pierwszy dostawca dowie się o faktycznych okolicznościach dotyczących transportu i drugiej dostawy.

51 W świetle odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze udzielanie odpowiedzi na pytanie trzecie stało się zbędne.

W przedmiocie kosztów

52 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 (dziewięta izba) orzeka, co następuje:

1) W okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym art. 32 akapit pierwszy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie do drugiej z dwóch następujących po sobie dostaw tego samego towaru skutkujących

tylko jednym transportem wewn?trzwspólnotowym.

2) W sytuacji gdy druga dostawa w ?acuchu dwóch nast?puj?cych po sobie dostaw skutkuj?cych jednym transportem wewn?trzwspólnotowym stanowi dostaw? wewn?trzwspólnotow?, zasad? ochrony uzasadnionych oczekiwa? nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nabywca ko?cowy, który b??dnie powo?a? si? na prawo do odliczenia naliczonego podatku od warto?ci dodanej, nie mo?e odliczy? tytu?em naliczonego podatku od warto?ci dodanej podatku od warto?ci dodanej zap?aconego na podstawie faktur przekazanych przez podmiot po?rednicz?cy, który b??dnie zakwalifikowa? swoj? dostaw?.

Podpisy

* J?zyk post?powania: niemiecki.