

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 27 września 2012 r.(*)

Podatki – Podatek od wartości dodanej – Dostawa towarów – Opodatkowanie transakcji
finansowych – Odmowa zwolnienia z powodu braku numeru identyfikacji dla celów podatku VAT
nabywcy

W sprawie C-587/10

mając za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie
prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 10 listopada
2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 grudnia 2010 r., w postępowaniu:

Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)

przeciwko

Finanzamt Plauen,

przy udziale:

Bundesministerium der Finanzen,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezes izby, A. Prechal, K. Schieman, L. Bay Larsen
i C. Toader, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: A. Impellizzeri, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 7 marca 2012 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)
przez T. Küffnera, S. Maunza oraz T. Streita, Rechtsanwälte,

– w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega oraz K. Petersen, działających w
charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającego w charakterze pełnomocnika,
wspieranego przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Möllsa oraz C. Soulay, działających w charakterze
pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 21 czerwca 2012 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 98/80/WE z dnia 12 października 1998 r. (Dz.U. L 281, s. 31) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania pomiędzy Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) (zwaną dalej „spółką VSTR” lub „VSTR”) a Finanzamt Plauen (niemieckim organem podatkowym w Plauen) w przedmiocie odmowy przez ten organ zwolnienia z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) dostawy towarów dokonanej przez spółkę zależną tej spółki.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 4 ust. 1 szóstej dyrektywy określa pojęcie „podatnika” w następujący sposób:

„»Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą określoną w ust. 2, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności”.

4 Artykuł 22 szóstej dyrektywy w brzmieniu nadanym mu przez art. 28h tej dyrektywy wprowadza liczne obowiązki ciążące na podatnikach w systemie krajowym dotyczący między innymi księgowości, fakturowania, deklaracji, jak również zestawień, które muszą przedstawiać organom podatkowym.

5 Artykuł 22 ust. 1 lit. c) tiret pierwsze i trzecie szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h, przewiduje:

„Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki w celu nadania indywidualnego numeru identyfikacji podatkowej:

– każdemu podatnikowi, z wyłączeniem tych, określonych w art. 28a ust. 4, który na terytorium kraju dokonuje dostaw towarów lub świadczy usługi uprawniające go do odliczenia podatku naliczonego [...]

[...]

– każdy podatnik, który na terytorium kraju dokonuje wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów do celów swoich czynności odnoszących się do działalności gospodarczej określonej w art. 4 ust. 2 wykonywanej za granicą”.

6 Artykuł 22 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h stanowi:

„Każdy podatnik wystawia fakturę lub inny dokument uznawany za fakturę, w odniesieniu do towarów i usług, które dostarczył lub świadczył na rzecz innego podatnika lub osobie prawnej niepodlegającej opodatkowaniu. Każdy podatnik wystawia ponadto fakturę [...] w odniesieniu do towarów dostarczonych na warunkach określonych w art. [28c cz. IV A]. Podatnik zachowuje

jeden egzemplarz każdego wystawionego dokumentu. [...]”.

7 Artykuł 22 ust. 3 lit. b) akapit drugi szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h przewiduje:

„Faktura wykazuje ponadto:

[...]

– w przypadku transakcji określonych w [art. 28c czy?? A lit. a)] numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej podatnika na terytorium kraju jak również numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej odbiorcy towarów w innym państwie członkowskim,

[...]”.

8 Artykuł 22 ust. 8 szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28f, przewiduje:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne zobowiązania, które uznają za niezbędne dla poprawnego poboru podatków i aby zapobiec oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji wewnętrznych oraz transakcji zawieranych przez podatników w różnych państwach członkowskich, o ile tego rodzaju zobowiązania nie będą prowadziły w handlu między państwami członkowskimi do niepotrzebnych formalności związanych z przekraczaniem granic”.

9 Artykuł 28a ust. 1 lit. a) akapity pierwszy i drugi oraz art. 28a ust. 3 akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Przedmiotem podatku [VAT] są również:

a) odpłatne wewnętrzne nabywanie towarów na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niepodlegającą opodatkowaniu, gdy sprzedawca jest podatnik działający w takim charakterze nieuprawniony do zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 24 i którego nie dotyczy uregulowania ustanowione w art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie drugie lub art. [28b czy?? B ust. 1].

W drodze odstępstwa od akapitu pierwszego wewnętrzne nabywanie towarów dokonane na warunkach wymienionych w ust. 1 lit. a) przez podatników lub osoby prawne niepodlegające opodatkowaniu nie będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej.

[...]

3. »Wewnętrzne nabycie towarów« oznacza nabycie uprawnienia do rozporządzania jako właściciel ruchomymi rzeczami wysyłanymi lub transportowanymi do osoby nabywającej towary przez lub na rachunek sprzedawcy bądź osoby nabywającej towary w państwie członkowskim innym niż to, z którego towary są wysyłane lub transportowane”.

10 Artykuł 28b czy?? A rzeczony dyrektywy stanowi:

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

2. Bez uszczerbku dla ust. 1 za miejsce wewnętrznego nabycia towarów określone w art. 28a ust. 1 lit. a) uważa się miejsce na terytorium państwa członkowskiego, które nadało

numer identyfikacji do celów podatku od wartości dodanej uytego przez nabywcę w celu nabycia towarów, o ile nabywca towarów nie udowodni, że nabycie to zostało opodatkowane zgodnie z przepisami ust. 1.

Jeżeli jednak nabycie towarów jest przedmiotem opodatkowania zgodnie z ust. 1 w państwie członkowskim zakochczenia wysyłki lub transportu towarów, po tym jak byłoby przedmiotem opodatkowania zgodnie z akapitem pierwszym, podstawa opodatkowania zostaje odpowiednio obniżona w państwie członkowskim, które nadało numer identyfikacji do celów podatku [VAT].

[...]”.

11 Artykuł 28c cztery A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowi:

„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, wysyłane lub transportowane przez sprzedawcę bądź nabywcę towarów lub na jego rachunek, do miejsca poza terytorium, określone w art. 3, lecz znajdujące się na obszarze Wspólnoty, dokonane dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, która działa w takim charakterze w państwie członkowskim innym, niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

Prawo niemieckie

12 Paragraf 6a Umsatzsteuergesetz (niemieckiej ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”) określa wewnątrzwspólnotową dostawę towarów w następujący sposób:

„1. Z dostaw wewnątrzwspólnotowych [§ 4 pkt 1 lit. b)] mamy do czynienia, jeżeli dostawa spełnia następujące warunki:

1) przedsiębiorca lub nabywca przetransportował lub wysłał przedmiot dostawy na pozostałe terytorium wspólnotowe;

2) nabywca jest:

a) przedsiębiorcą, który nabył przedmiot dostawy dla swojego przedsiębiorstwa;

b) osobą prawną, która nie jest przedsiębiorcą lub która nie nabyła przedmiotu dostawy dla swojego przedsiębiorstwa, lub

c) jakimkolwiek nabywcą w przypadku dostawy nowego pojazdu;

i

3) nabycie przedmiotu dostawy podlega w odniesieniu do nabywcy w innym państwie członkowskim przepisom dotyczącym podatku obrotowego.

[...]

3. Do przedsiębiorcy należy udowodnienie, że spełnione zostały przesłanki przewidziane w ust. 1 i 2. [...]”.

13 Paragraf 17c ust. 1 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (rozporządzenia w sprawie

wykonania ustawy o podatku obrotowym) nakłada na dostawcę następujące obowiązki:

„W przypadku dostaw wewnątrzwspólnotowych (§ 6a ust. 1 i 2 [UStG]) przedsiębiorca, do którego zastosowanie ma to rozporządzenie, musi wykazać za pośrednictwem dokumentów księgowych spełnienie przesłanek zwolnienia z podatku, w tym numer identyfikacji nabywcy dla celów podatku VAT. Z ksiąg rachunkowych powinno wynikać w sposób oczywisty oraz w sposób możliwy do sprawdzenia, iż warunki te zostały spełnione”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

14 W listopadzie 1998 r. spółka zależna spółki VSTR z siedzibą w Niemczech sprzedała dwie kruszarki do skały spółce Atlantic International Trading Co. (zwanej dalej „spółką Atlantic”), z siedzibą w Stanach Zjednoczonych. Atlantic posiada oddział w Portugalii, lecz nie był on zarejestrowany w żadnym państwie członkowskim Unii dla celów podatku VAT.

15 Spółka zależna spółki VSTR zwróciła się do spółki Atlantic o podanie do jej wiadomości jej numeru identyfikacji dla celów podatku VAT. Atlantic odpowiedziała, że odsprzedała maszyny spółce mającej siedzibę w Finlandii i przekazała numer identyfikacji dla celów podatku VAT spółki fińskiej, którego wiarygodność została sprawdzona przez ową spółkę zależną.

16 Towary te zostały następnie odebrane z siedziby spółki zależnej spółki VSTR przez przedsiębiorstwo transportowe zakontraktowane przez spółkę Atlantic w celu przewiezienia ich drogą lądową najpierw do Lubeki (Niemcy), a następnie drogą morską do Finlandii.

17 Spółka zależna spółki VSTR wystawiła na spółkę Atlantic fakturę bez podatku VAT z tytułu dostawy kruszarek do skały, na której wskazała numer identyfikacji podatkowej dla celów podatku VAT spółki fińskiej, na której rzecz towary zostały odsprzedane.

18 Finanzamt Plauen uznał jednak, że dostawa pomiędzy spółką zależną spółki VSTR a spółką Atlantic nie mogła zostać zwolniona z podatku VAT z tego powodu, że pierwsza z tych spółek nie przedstawiła numeru identyfikacji dla celów podatku VAT drugiej spółki.

19 Rozpatrujący sprawę w pierwszej instancji Sächsisches Finanzgericht oddalił skargę wniesioną przez VSTR od ww. decyzji Finanzamt Plauen.

20 VSTR wniosł w związku z tym skargę rewizyjną do Bundesfinanzhof, podnosząc, że powód odmowy zwolnienia z podatku VAT podniesiony przez Finanzamt Plauen jest sprzeczny z szóstą dyrektywą. Organ ten twierdzi z kolei, że państwa członkowskie mogą bez naruszania prawa Unii uzależnić zwolnienie dostaw wewnątrzwspólnotowych od warunku posiadania przez nabywcę numeru identyfikacji podatkowej dla celów podatku VAT w jednym z państw członkowskich.

21 Bundesfinanzhof ustalił, że transakcje w postępowaniu przed sądem krajowym prowadziły do dwóch kolejnych dostaw, pierwszej, od spółki zależnej spółki VSTR na rzecz spółki Atlantic, oraz drugiej, od spółki Atlantic na rzecz spółki fińskiej.

22 Następnie Bundesfinanzhof uważa, że pierwsza dostawa może zostać zwolniona z podatku VAT jako dostawa wewnątrzwspólnotowa, pod warunkiem że w szczególności zgodnie z § 6a ust. 1 zdanie pierwsze pkt 3 UStG nabycie towarów przez nabywcę zostanie rzeczywiście opodatkowane w Finlandii. Uważa, że taki warunek mógłby oznaczać, że nabywca rzeczywiście posiada numer identyfikacji dla celów podatku VAT w państwie członkowskim przeznaczenia, tak aby organ ostatniego z wymienionych państw członkowskich mógł opodatkować transakcję podatkiem VAT.

23 Bundesfinanzhof uważa, że można odmówić zwolnienia z podatku VAT na podstawie § 17c

ust. 1 zdanie pierwsze rozporządzenia w sprawie wykonania ustawy o podatku obrotowym, który nakłada na dostawcę obowiązek przekazania dowodu księgowego posiadania numeru identyfikacji dla celów podatku VAT przez nabywcę.

24 Wyjaśnia on, że o ile art. 28c cz. III A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy nie wymaga bezpośrednio dla zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej z podatku VAT, aby nabywca działał pod indywidualnym numerem identyfikacji podatkowej dla celów podatku VAT, taki wymóg może jednak wynikać z warunku ustanowionego w tym przepisie, aby nabywca ten był „podatnik[iem] [...], któr[ey] działa w takim charakterze w [innym] państwie członkowskim”. Zastanawia się on między innymi, czy z uwagi na art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h oraz art. 28c cz. III A lit. a) akapit pierwszy tej dyrektywy, warunek ten nie upoważnia państw członkowskich do ustanowienia obowiązku przedstawienia takiego rodzaju dowodowego przez dostawcę, w szczególności wówczas, gdy tak jak w postępowaniu przed sądem krajowym nabywca mający siedzibę w państwie trzecim nie jest zarejestrowany w żadnym państwie członkowskim, oraz gdy ponadto dostawca nie udowodni, że nabywca zadeklarował nabycie wewnątrzwspólnotowe na rzecz organu podatkowego.

25 Sąd krajowy zastanawia się również, czy obowiązek przedstawienia numeru identyfikacji dla celów podatku VAT nie może zostać uzasadniony przez ustanowiony przez szóstą dyrektywę i potwierdzony przez orzecznictwo Trybunału współzależność pomiędzy zwolnieniem dostawy wewnątrzwspólnotowej a opodatkowaniem nabycia wewnątrzwspólnotowego.

26 W związku z tym Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy szósta dyrektywa [...] zezwala państwom członkowskim na zwolnienie z podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej tylko w przypadku, gdy podatnik udowodni, przedstawiając dokument księgowy, posiadanie numeru identyfikacji dla celów podatku [VAT] nabywcy?

2) Czy dla odpowiedzi na to pytanie ma znaczenie to:

- że nabywca jest przedsiębiorcą z siedzibą w państwie trzecim, który wprowadzi przesłany przedmiot dostawy z jednego państwa członkowskiego do innego w ramach transakcji hurtowej, ale nie jest zarejestrowany w żadnym państwie członkowskim dla celów podatku od wartości dodanej, i
- że podatnik udowodnił zagrożenie zagrożenia podatkowego wewnątrzwspólnotowego nabycia przez nabywcę?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Uwagi wstępne

27 Artykuł 28c cz. III A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, który zwalnia z podatku VAT wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów, wpisuje się w system przejściowy opodatkowania wymiany pomiędzy państwami członkowskimi przewidziany w tytule XVIa tej dyrektywy, i ma na celu przeniesienie wpływów podatkowych do państwa członkowskiego, w którym następuje ostateczna konsumpcja dostarczonych towarów (zob. w szczególności wyrok z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie C-285/09 R, Zb.Orz. s. I-12605, pkt 37).

28 Mechanizm stworzony przez system przejściowy polega, po pierwsze, na zwolnieniu przez państwo członkowskie pochodzenia dostawy prowadzącej do wysyłki lub transportu wewnątrzwspólnotowego, uzupełnionym przez prawo do odliczenia lub zwrotu podatku VAT

zapłaconego w tym państwie członkowskim, oraz, po drugie, do opodatkowania przez państwo członkowskie przeznaczenia nabycia wewnątrzwspólnotowego. Mechanizm ten zapewnia w ten sposób wyraźne rozgraniczenie władztwa podatkowego odnośnych państw członkowskich (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie R, pkt 38) i pozwala na unikanie podwójnego opodatkowania, a także w ten sposób na zapewnienie neutralności podatkowej właściwej dla wspólnego systemu podatku VAT (zob. w szczególności wyroki z dnia 27 września 2007 r.: w sprawie C-409/04 Teleos i in., Zb.Orz. s. I-7797, pkt 25; a także w sprawie C-146/05 Collée, Zb.Orz. s. I-7861, pkt 23).

29 Jeżeli chodzi o warunki, na jakich dana transakcja może zostać zaklasyfikowana jako dostawa wewnątrzwspólnotowa w rozumieniu art. 28c cz. III A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, to z orzecznictwa wynika, że pojęciem tym objęte są i w związku z tym są zwolnione dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę lub nabywcę lub na ich rachunek, do miejsca znajdującego się poza terytorium danego państwa członkowskiego, lecz w obrębie Unii, dokonane na rzecz podatnika lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towaru (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie R, pkt 40).

30 Poza tymi przesłankami dotyczącymi statusu podatnika, przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel i fizycznego przemieszczenia towarów pomiędzy dwoma państwami członkowskimi, nie można domagać się spełnienia innych przesłanek dla zakwalifikowania danej czynności jako wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (zob. ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 70), ponieważ wyjaśniono, że pojęcia definiujące dostawę wewnątrzwspólnotową i nabycie wewnątrzwspólnotowe mają charakter obiektywny i znajdują zastosowanie niezależnie od celów i rezultatów tych czynności (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 38).

31 O ile pytania przedstawione przez sąd krajowy dotyczą statusu podatnika nabywcy, to jednak Trybunał uważa za konieczne udzielić sądowi krajowemu wskazówek co do warunku dotyczącego transportu. W rzeczywistości bowiem, ponieważ spór przed sądem krajowym dotyczy transakcji, w której sprzedawane towary stanowią przedmiot dwóch następujących po sobie dostaw, lecz jeden tylko transport wewnątrzwspólnotowy, zaklasyfikowanie jako dostawy wewnątrzwspólnotowej pierwszej dostawy pomiędzy spółkami VSTR i Atlantic, która może z tego powodu zostać zwolniona z podatku VAT na podstawie art. 28c cz. III A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, zależy od tego, czy tak jak to sugeruje postanowienie odsyłające, transport ten rzeczywiście może zostać przypisany na rzecz owej pierwszej dostawy (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-245/04 EMAG Handel Eder, Zb.Orz. s. I-3227, pkt 45; z dnia 16 grudnia 2010 r. w sprawie C-430/09 Euro Tyre Holding, Zb.Orz. s. I-13335, pkt 21).

32 Odpowiedź na to pytanie zależy od ogólnej oceny wszystkich szczególnych okoliczności danej sprawy (zob. ww. wyrok w sprawie Euro Tyre Holding, pkt 27), a zwłaszcza od ustalenia chwili, w której władztwo do rozporządzania rzeczmi jak właściciel zostało przeniesione na końcowego odbiorcę (zob. ww. wyrok w sprawie Euro Tyre Holding, pkt 31–35). W rzeczywistości bowiem, w sytuacji, w której drugie przeniesienie władztwa do rozporządzania rzeczmi jak właściciel miałooby miejsce przed transportem wewnątrzwspólnotowym, transport ten nie mógłby zostać przypisany pierwszej dostawie na rzecz pierwszego nabywcy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Euro Tyre Holding, pkt 33).

33 W ten sposób w sprawie przed sądem krajowym dostawa przez spółkę zależną spółki VSTR na rzecz spółki Atlantic nie stanowiaby dostawy wewnątrzwspólnotowej zwolnionej z podatku VAT na podstawie art. 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy w sytuacji, gdy drugie przeniesienie własności danych towarów przez Atlantic na rzecz spółki fińskiej miałoby miejsce przed transportem wewnątrzwspólnotowym tych towarów do Finlandii.

34 Jeżeli chodzi o okoliczności faktyczne, które mogłyby być brane pod uwagę, Trybunał orzekł, że jeżeli pierwszy nabywca, który uzyskał prawo do rozporządzania towarem jak właściciel na terytorium państwa członkowskiego pierwszej dostawy, wskazuje na zamiar przetransportowania tego towaru do innego państwa członkowskiego i przedstawia swój numer identyfikacyjny nadany do celów podatku VAT przez to ostatnie państwo, transport wspólnotowy powinien zostać przypisany pierwszej dostawie, pod warunkiem że prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na drugiego nabywcę w państwie członkowskim przeznaczenia transportu wewnątrzwspólnotowego (zob. ww. wyrok w sprawie Euro Tyre Holding, pkt 44, 45).

35 Trybunał jednakże wyjaśnił, że nie jest tak w przypadku, gdy po przeniesieniu na nabywcę prawa do rozporządzania towarem jak właściciel, dostawca został poinformowany przez tego nabywcę o okoliczności, że towar został odsprzedany innemu podatnikowi, zanim opuścił państwo członkowskie dostawy (zob. ww. wyrok w sprawie Euro Tyre Holding, pkt 36).

36 Z postanowienia odsyłającego wynika, że okoliczności faktyczne postępowania przed sądem krajowym w części odpowiadają ostatniemu z wymienionych przypadków, ponieważ Atlantic wyjaśnił spółce zależnej spółki VSTR przed transportem spornych towarów do Finlandii, że towary te zostały już odsprzedane spółce fińskiej, podając jej numer identyfikacji dla celów podatku VAT tej spółki.

37 Same tylko te okoliczności nie są w stanie jednak wykazać, że do przeniesienia na spółkę fińską prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel doszło przed ich transportem do Finlandii oraz że to do sądu krajowego należy ocena, czy z uwagi na ogół okoliczności danej sprawy rzeczywiście miało to miejsce.

38 Z powyższego wynika, że w zakresie, w jakim sporna w postępowaniu przed sądem krajowym dostawa mogła stanowić dostawę wewnątrzwspólnotową, należy odpowiedzieć na dwa skierowane pytania prejudycjalne.

W przedmiocie dwóch przedstawionych pytań

39 Przez dwa pytania, które należy rozpatrywać łącznie, sąd krajowy zasadniczo zastanawia się nad tym, czy art. 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, aby organ podatkowy państwa członkowskiego uzależniał zwolnienie z podatku VAT dostawy wewnątrzwspólnotowej od przekazania przez dostawcę numeru identyfikacji dla celów podatku VAT nabywcy. Sąd krajowy zwraca się również do Trybunału o wyjaśnienie, czy okoliczności, że nabywca ma siedzibę w państwie trzecim, nie będąc przy tym zarejestrowanym w państwie członkowskim, lub okoliczności, że dostawca udowodni, iż nabywca zgłosił nabycie wewnątrzwspólnotowe, są w stanie zmienić odpowiedź na te pytania.

40 Warunek, o którym mowa w art. 28c cz??? A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, aby nabywca ten by? „podatnik[iem] [...], któr[y] dzia?a w takim charakterze w [innym] pa?stwie cz?onkowskim”, nie oznacza sam w sobie, ?e nabywca dzia?a pod numerem identyfikacji dla celów podatku VAT w ramach danego nabycia.

41 Pytania przedstawione przez s?d krajowy powinny by? zatem rozumiane jako dotycz?ce ?rodków dowodowych, których obowi?zek przedstawienia mo?e zosta? na?o?ony na dostawc? w celu wykazania, ze spe?niona zosta?a przes?anka dotycz?ca statusu podatnika w danej transakcji.

42 W tym zakresie Trybuna? orzek? ju?, ?e w braku przepisu w tej kwestii w szóstej dyrektywie, poniewa? przewiduje ona jedynie w art. 28c cz??? A zdanie wprowadzaj?ce, ?e do pa?stw cz?onkowskich nale?y ustalenie warunków, na jakich zwalniaj? one dostawy wewn?trzspólnotowe towarów, kwestia ?rodków dowodowych, jakie mog? zosta? przedstawione przez podatnika dla skorzystania ze zwolnienia z podatku VAT nale?y do kompetencji pa?stw cz?onkowskich (zob. w szczególno?ci ww. wyroki: w sprawie Collée, pkt 24; w sprawie R, pkt 43).

43 Trybuna? stwierdzi? równie?, ?e aby móc skorzysta? ze zwolnienia na podstawie art. 28c cz??? A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, do dostawcy towarów nale?y przedstawienie dowodów na to, ?e zosta?y spe?nione przes?anki przewidziane dla zastosowania tego przepisu, w?oczywszy w to przes?anki wprowadzone przez pa?stwa cz?onkowskie w celu zapewnienia prawid?owego i prostego stosowania zwolnie? oraz zapobie?enia wszelkim ewentualnym oszustwom, unikaniu opodatkowania lub nadu?yciom (zob. w szczególno?ci ww. wyrok w sprawie R, pkt 46).

44 Ponadto art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikaj?cym z jej art. 28h przyznaje pa?stwowi cz?onkowskiemu prawo przyjmowania przepisów maj?cych na celu zapewnienie prawid?owego poboru podatku i zapobiegania oszustwom z zastrze?eniem w szczególno?ci, i? nie b?d? one wychodzi? poza to, co jest konieczne dla osi?gni?cia takich celów (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Collée, pkt 26; w sprawie R, pkt 45). ?rodki te nie mog? zatem by? wykorzystywane w sposób podwa?aj?cy neutralno?? podatku VAT, która stanowi podstawow? zasad? wspólnego systemu podatku VAT (zob. ww. wyroki: w sprawie Teleos i in., pkt 46; a tak?e w sprawie Collée, pkt 26).

45 W ten sposób uzale?nienie w istocie prawa do zwolnienia z podatku VAT dostawy wewn?trzspólnotowej od spe?nienia obowi?zków formalnych, bez uwzgl?dnienia wymogów merytorycznych, w szczególno?ci poprzez pomini?cie kwestii, czy zosta?y one spe?nione, wykracza poza to, co jest niezb?dne dla zapewnienia prawid?owego poboru podatku (zob. ww. wyrok w sprawie Collée, pkt 29).

46 W rzeczywisto?ci bowiem zasada neutralno?ci podatkowej wymaga, aby zwolnienie z podatku VAT by?o przyznawane, gdy zosta?y spe?nione wymogi merytoryczne, nawet je?eli niektóre wymogi formalne zosta?y pomini?te przez podatnika. Inaczej by?oby jedynie w przypadku, gdyby naruszenie tych wymogów formalnych uniemo?liwi?o przedstawienie przekonuj?cego dowodu spe?nienia przes?anek merytorycznych (zob. ww. wyrok w sprawie Collée, pkt 31), z zastrze?eniem jednak, ?e dostawca towarów nie uczestniczy? ?wiadomie w oszustwie podatkowym, które stanowi?oby niebezpiecze?stwo dla prawid?owego funkcjonowania wspólnego systemu podatku VAT. W ostatniej z wymienionych sytuacji Trybuna? orzek? bowiem, ?e zasada neutralno?ci podatkowej nie mog?aby zosta? wa?nie podniesiona przez tak? osob? (zob. ww. wyrok w sprawie R, pkt 54).

47 Z powy?szego wynika, ?e pa?stwa cz?onkowskie s? uprawnione do na?o?enia na

dostawcy towarów dowodu na to, iż nabywca jest podatnikiem działającym w tym charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu danych towarów, o ile spełnione zostały ogólne zasady prawa, a zwłaszcza wymóg proporcjonalności.

48 Jeżeli chodzi o to, czy wymogi te są przestrzegane, jeżeli tak jak w postępowaniu przed sądem krajowym państwo członkowskie nakłada na dostawcę wymóg przekazania numeru identyfikacji dla celów podatku VAT nabywcy, to nie można zaprzeczyć, że ów numer identyfikacji podatkowej jest ściśle związany ze statusem podatnika w systemie ustanowionym przez szósty dyrektyw. Artykuł 22 ust. 1 lit. c) tiret pierwsze i trzecie szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h nakłada w ten sposób na państwa członkowskie wymóg ustanowienia przepisów koniecznych do tego, aby podatnik został zidentyfikowany za pomocą indywidualnego numeru.

49 Ponadto dowód ten nie może w każdym razie zależeć wyłącznie od przedstawienia tego numeru, ponieważ definicja podatnika ustanowiona w art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy obejmuje wyłącznie osobę, która prowadzi w sposób samodzielny i niezależnie od miejsca jej wykonywania działalność gospodarczą, o której mowa w art. 4 ust. 2, bez względu na cele lub rezultaty takiej działalności, przy czym nie uzależnia tego statusu od posiadania przez osobę numeru identyfikacji dla celów podatku VAT. Z orzecznictwa wynika ponadto, że podatnik działa w takim charakterze, jeżeli dokonuje transakcji w ramach swojej działalności podlegającej opodatkowaniu (zob. podobnie wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., Zb.Orz. s. I-483, pkt 42).

50 Nie można wykluczyć również, że dostawca nie będzie posiadał z takich lub innych powodów rzeczoności numeru, tym bardziej że przestrzeganie tego obowiązku przez dostawcę zależy od informacji otrzymanych przez nabywcę.

51 W ten sposób, o ile numer identyfikacji dla celów podatku VAT stanowi dowód statusu podatkowego podatnika oraz ułatwia kontrolę czynności wewnątrzwspólnotowych, to jednak jest to wymóg formalny, który w żadnym wypadku nie może podważać zwolnienia z podatku VAT, jeżeli materialne przesłanki zaistnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej zostały spełnione (zob. wyrok z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-273/11 Mecsek-Gabona, pkt 60).

52 W związku z tym, o ile zgodne z prawem jest wymaganie, by dostawca działał w dobrej wierze i podjął wszelkie rozsądne środki, aby zapewnić, że operacja w której uczestniczy, nie prowadzi do oszustwa podatkowego (zob. ww. wyrok w sprawie Euro Tyre Holding, pkt 38), o tyle jednak państwa członkowskie wychodzą poza środki niezbędnego konieczne dla prawidłowego zapewnienia poboru podatków, jeżeli odmawiają korzystania ze zwolnienia z podatku VAT dostawy wewnątrzwspólnotowej na tej tylko podstawie, że numer identyfikacji dla celów podatku VAT nie został przekazany przez dostawcę, nawet wówczas, gdy dostawca ten, działając w dobrej wierze, nie może po podjęciu wszystkich rozsądnych środków przekazać tego numeru, lecz wskazać na inne elementy, które są w stanie wykazać w wystarczający sposób, iż nabywca jest podatnikiem działającym w takim charakterze w danych transakcjach.

53 W tym zakresie z postanowienia odsyłającego wynika, że w sprawie przed sądem krajowym dostawca zwrócił się do spółki Atlantic o podanie jej numeru identyfikacji oraz że spółka ta, nie posiadając takiego numeru, przekazała dostawcy numer identyfikacji drugiego nabywcy. W ten sposób ani pierwszy, ani drugi uczestnik transakcji nie wydaje się działać w sposób oszukawczy. Ponadto dostawa sporna w postępowaniu przed sądem krajowym dotyczy towarów, które ze względu na swój charakter wydają się być przeznaczone do używania w ramach działalności gospodarczej.

54 Okoliczności, że nabywca, tak jak w postępowaniu przed sądem krajowym, ma siedzibę w

państwie trzecim, nie może zasadniczo uzasadniać odmiennej odpowiedzi. W rzeczywistości bowiem ani system przejściowy szóstej dyrektywy dotyczący dostawy wewnątrzwspólnotowej, ani orzecznictwo Trybunału w tej kwestii nie ustanawiają rozróżnienia ze względu na miejsce siedziby nabywcy.

55 Odnośnie do tego, że dostawca przedstawił deklarację podatkową nabywcy dotyczącą jego wewnątrzwspólnotowego nabycia, to należy przypomnieć, o czym mowa w pkt 30 niniejszego wyroku, i że oprócz przesłanek dotyczących statusu podatnika, przeniesienia władztwa do rozporządzania rzeczą jak właściciel oraz fizycznego przeniesienia towarów z jednego państwa członkowskiego, nie można wymagać spełnienia jakiegokolwiek innej przesłanki dla zakwalifikowania danej transakcji jako wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. W ten sposób, w celu korzystania ze zwolnienia na podstawie art. 28c cz. III A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, nie można nałożyć na dostawcę obowiązku przedstawienia dowodów dotyczących opodatkowania danego wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

56 Ponadto taka deklaracja nie może zostać uznana sama w sobie za stanowić dowód decydujący o statusie podatnika nabywcy, gdy stanowi jedynie jego poszlak (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 71, a także wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-184/05 Twoh International, Zb.Orz. s. I-7897, pkt 37).

57 W związku z tym okoliczności, czy dostawca przedstawił taką deklarację, nie jest w stanie zmienić odpowiedzi na pytania przedstawione przed sądem krajowy.

58 Z uwagi na powyższe należy w związku z tym odpowiedzieć na dwa pytania, i że art. 28c cz. III A akapit pierwszy szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, aby organ podatkowy państwa członkowskiego uzależniał zwolnienie z podatku VAT dostawy wewnątrzwspólnotowej od przekazania przez dostawcę numeru identyfikacji podatkowej dla celów VAT nabywcy z zastrzeżeniem jednak, że odmowa przyznania korzystania z tego zwolnienia nie będzie opierała się na jednym tylko powodzie, i że obowiązek ten nie został wykonany, jeżeli dostawca działający w dobrej wierze nie może po podjęciu wszystkich środków, które w sposób rozsądny mógł być od niego wymagane, przekazać tego numeru identyfikacji, przy czym przedstawia wskazówki, które mogą w sposób wystarczający udowodnić, że nabywca jest podatnikiem działającym w takim charakterze w danych transakcjach.

W przedmiocie kosztów

59 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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 28c cz. III A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 98/80/WE z dnia 12 października 1998 r. powinien być interpretowany w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, aby organ podatkowy państwa członkowskiego uzależniał zwolnienie z podatku od wartości dodanej dostawy wewnątrzwspólnotowej od przekazania przez dostawcę numeru identyfikacji podatkowej dla celów podatku od wartości dodanej nabywcy z zastrzeżeniem jednak, że odmowa przyznania korzystania z tego zwolnienia nie będzie opierała się na jednym tylko powodzie, i że obowiązek ten nie został wykonany, jeżeli dostawca działający w dobrej wierze nie może po podjęciu wszystkich środków, które w sposób rozsądny mógł być od niego wymagane, przekazać tego numeru identyfikacji, przy czym

przedstawia wskazówki, które mogą w sposób wystarczający udowodnić, że nabywca jest podatnikiem działającym w takim charakterze w danych transakcjach.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.