

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 19 kwietnia 2018 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia – Artykuł 42 – Wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów będących przedmiotem późniejszej dostawy – Artykuł 141 – Zwolnienie – Transakcja trójstronna – Reguły upraszczające – Artykuł 265 – Korekta informacji podsumowującej

W sprawie C-580/16

mających za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny, Austria) postanowieniem z dnia 19 października 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 listopada 2016 r., w postępowaniu:

Firma Hans Bühler KG

przeciwko

Finanzamt de Graz-Stadt,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes izby, C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe (sprawozdawca) i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot

sekretarz: R. Schiano, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 października 2017 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Firma Hans Bühler KG przez P. Schultego, Rechtsanwalt,
- w imieniu rządu austriackiego przez G. Eberharda, F. Koppensteinera i S. Pfeiffera, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios i B.R. Killmanna, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 30 listopada 2017 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 141 lit. c) oraz art. 42 i 265 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), zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”), w związku z art. 41 akapit pierwszy oraz art. 197 i 263 dyrektywy VAT.

2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Firma Hans Bühler KG a Finanzamt Graz-Stadt (organem podatkowym dla miasta Graz, Austria) w przedmiocie zapłaty podatku od wartości dodanej (VAT) od transakcji zrealizowanych w okresie od października 2012 r. do marca 2013 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motywy 10 i 38 dyrektywy VAT stanowi:

„(10) W [...] okresie przejściowym wewnątrzwspólnotowe transakcje dokonywane przez podatników innych niż podatnicy zwolnieni należy opodatkowywać w państwach członkowskich przeznaczenia według stawek i na warunkach określonych przez te państwa członkowskie.

[...]

(38) W odniesieniu do transakcji podlegających opodatkowaniu na rynku krajowym związanych z wewnątrzwspólnotowym obrotem towarowym dokonywanych w okresie przejściowym przez podatników niemających siedziby na terytorium państwa członkowskiego, które jest miejscem wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, w tym również transakcji wirtualnych, należy przewidzieć środki upraszczające zapewniające równe traktowanie we wszystkich państwach członkowskich. W tym celu należy zharmonizować przepisy dotyczące systemu opodatkowania oraz osoby zobowiązanej do zapłaty VAT należnego w związku z takimi transakcjami. Należy jednak, co do zasady, wykluczyć z takiego systemu towary przeznaczone do dostawy na etapie handlu detalicznego”.

4 Artykuł 2 ust. 1 lit. b) pkt (i) dyrektywy VAT stanowi:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

b) odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego dokonywane:

i) przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem, gdy sprzedawcą jest podatnik działający w takim charakterze, który nie korzysta ze zwolnienia dla małych przedsiębiorstw przewidzianego w art. 282–292 i który nie jest objęty przepisami art. 33 i 36”.

5 Zgodnie z art. 20 akapit pierwszy dyrektywy VAT:

„»Wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów« oznacza nabycie prawa do rozporz?dzania jak w?a?ciciel rzeczowym maj?tkiem ruchomym wysy?anym lub transportowanym do nabywcy przez sprzedawc?, przez nabywc? lub na ich rzecz, do miejsca przeznaczenia w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? pa?stwo cz?onkowskie rozpocz?cia wysy?ki lub transportu towarów”.

6 Artyku? 40 dyrektywy VAT stanowi:

„Za miejsce wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów uznaje si? miejsce zako?czenia wysy?ki lub transportu tych towarów do nabywcy”.

7 Zgodnie z art. 41 dyrektywy VAT:

„Bez uszczerbku dla przepisu art. 40 za miejsce wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 2 ust. 1 lit. b) [ppkt] (i) uznaje si? miejsce na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, które nada?o numer identyfikacyjny VAT, pod którym nabywca dokona? takiego nabycia, chyba ?e nabywca wyka?e, ?e nabycie to zosta?o opodatkowane VAT zgodnie z art. 40.

Je?eli zgodnie z art. 40 nabycie towarów jest opodatkowane VAT w pa?stwie cz?onkowskim zako?czenia wysy?ki lub transportu towarów, po tym jak zosta?o opodatkowane zgodnie z akapitem pierwszym, podstawa opodatkowania zostaje odpowiednio obni?ona w pa?stwie cz?onkowskim, które nada?o numer identyfikacyjny VAT, pod którym nabywca towarów dokona? tego nabycia”.

8 Artyku? 42 dyrektywy VAT przewiduje:

„Przepisy art. 41 akapit pierwszy nie maj? zastosowania, a wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów zostaje uznane za opodatkowane VAT zgodnie z art. 40, w przypadku gdy spe?nione s? nast?puj?ce warunki:

- a) nabywca wyka?e, ?e dokona? wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów do celów pó?niejszej dostawy na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego okre?lonego zgodnie z art. 40, w odniesieniu do której odbiorca zosta? wyznaczony jako osoba zobowi?zana do zap?aty VAT zgodnie z art. 197;
- b) nabywca wype?ni? obowi?zki dotycz?ce z?o?enia informacji podsumowuj?cej przewidziane w art. 265”.

9 Artyku? 141 dyrektywy VAT ma nast?puj?ce brzmienie:

„Ka?de pa?stwo cz?onkowskie podejmuje szczególne ?rodki w celu zapewnienia, aby VAT nie by? pobierany od wewn?trzwspólnotowych naby? towarów dokonywanych na jego terytorium na mocy art. 40, w przypadku gdy spe?nione s? nast?puj?ce warunki:

- a) nabycia towarów dokonuje podatnik, który nie ma siedziby w danym pa?stwie cz?onkowskim, ale który zosta? zidentyfikowany do celów VAT w innym pa?stwie cz?onkowskim;
- b) nabycie towarów jest dokonywane do celów ich pó?niejszej dostawy przez podatnika, o którym mowa w lit. a), na terytorium tego samego pa?stwa cz?onkowskiego;
- c) towary nabyte w ten sposób przez podatnika, o którym mowa w lit. a), s? bezpo?rednio wysy?ane lub transportowane z pa?stwa cz?onkowskiego innego ni? pa?stwo, w którym zosta? on zidentyfikowany do celów VAT, do osoby, na rzecz której ma on dokona? pó?niejszej dostawy;

- d) osoba, na rzecz której dokonywana jest późniejsza dostawa, jest innym podatnikiem lub osobą prawną niebędącą podatnikiem zidentyfikowaną do celów VAT w tym samym państwie członkowskim;
- e) osoba, o której mowa w lit. d), została uznana zgodnie z art. 197 za osobę zobowiązaną do zapłaty VAT należnego z tytułu dostawy dokonanej przez podatnika, który nie ma siedziby w państwie członkowskim, w którym podatek jest należny”.

10 Artykuł 197 dyrektywy VAT stanowi:

„1. Odbiorca towarów jest zobowiązany do zapłaty VAT, jeżeli spełnione są następujące warunki:

- a) podlegająca opodatkowaniu transakcja jest dostawą towarów dokonaną na warunkach przewidzianych w art. 141;
- b) odbiorcą tych towarów jest inny podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem zidentyfikowaną do celów VAT na terytorium państwa członkowskiego, w którym dokonywana jest dostawa;
- c) faktura wystawiona przez podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim odbiorcy towarów została sporządzona zgodnie z rozdziałem 3 sekcje 3–5.

2. W przypadku gdy zgodnie z przepisami art. 204 przedstawiciel podatkowy został wyznaczony jako osoba zobowiązana do zapłaty VAT, państwa członkowskie mogą przyjąć odstąpienie od ust. 1 niniejszego artykułu”.

11 Artykuł 262 dyrektywy VAT stanowi:

„Kiedy podatnik zidentyfikowany do celów VAT składa informację podsumowującą zawierającą informacje dotyczące:

- a) nabywców zidentyfikowanych do celów VAT, którym dostarczył towary na warunkach przewidzianych w art. 138 ust. 1 i ust. 2 lit. c);
- b) osób zidentyfikowanych do celów VAT, którym dostarczył towary, które zostały mu dostarczone w drodze wewnątrzwspólnotowego nabycia, o którym mowa w art. 42;
- c) podatników i osób prawnych niebędących podatnikami, które są zidentyfikowane do celów VAT, na rzecz których świadczy usługi inne niż usługi zwolnione z VAT w państwie członkowskim, w którym dana transakcja podlega opodatkowaniu, odnośnie do których usług odbiorca jest zobowiązany do zapłaty podatku zgodnie z art. 196”.

12 W świetle art. 263 dyrektywy VAT:

„1. Informacja podsumowująca sporządzana jest za każdy miesiąc kalendarzowy w terminie nieprzekraczającym jednego miesiąca, zgodnie z procedurami, które zostaną określone przez państwa członkowskie.

[...]”.

13 Artykuł 265 tej dyrektywy przewiduje:

„1. W przypadku wewnątrzwspólnotowych nabywów towarów, o których mowa w art. 42, podatnik

zidentyfikowany do celów VAT w państwie członkowskim, które nadało mu numer identyfikacyjny VAT, pod którym dokonał on tych nabyć, wyraźnie wykazuje w informacji podsumowującej następujące informacje:

- a) swój numer identyfikacyjny VAT w tym państwie członkowskim, pod którym dokonał nabycia oraz późniejszej dostawy towarów;
- b) numer identyfikacyjny VAT, w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu towarów, odbiorcy późniejszej dostawy dokonanej przez podatnika;
- c) w odniesieniu do każdego odbiorcy późniejszej dostawy – całkowita wartość, z wyłączeniem VAT, dostaw dokonanych przez podatnika w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu towarów.

2. Wartość, o której mowa w ust. 1 lit. c), deklarowana jest za okres objęty deklaracją, określony zgodnie z art. 263 ust. 1–1b, w którym VAT stał się wymagalny”.

Prawo austriackie

14 Paragraf 3 ust. 8 Anhang (Binnenmarkt) [załącznika (rynek wewnętrzny)] do Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 23 sierpnia 1994 r. (BGBl. 663/1994, zwanej dalej „UStG z 1994 r.”) stanowi:

„Wewnątrzwspólnotowe nabycie następuje na terytorium państwa członkowskiego, na którym znajduje się towar w momencie zakończenia transportu lub wysyłki. W wypadku gdy nabywca w stosunku do dostawcy używa numeru identyfikacyjnego VAT wydanego w innym państwie członkowskim, uznaje się, że nabycie nastąpiło na terytorium tego państwa członkowskiego, a do momentu wykazania przez nabywcę, że nabycie zostało opodatkowane przez państwo członkowskie wskazane w zdaniu pierwszym. W wypadku wykazania tej okoliczności stosuje się odpowiednio § 16”.

15 Paragraf 25 UStG z 1994 r. w brzmieniu mającym zastosowanie w odniesieniu do 2012 r. (BGBl. I, 34/2010), zatytułowany „Transakcja trójstronna”, przewiduje:

„Definicja

(1) Transakcja trójstronna występuje, gdy trzech przedsiębiorców dokonuje w trzech różnych państwach członkowskich transakcji dotyczących tego samego towaru, a towar jest dostarczany bezpośrednio przez pierwszego dostawcę do ostatniego odbiorcy i spełnione są przesłanki wskazane w ust. 3. Powyższe obowiązuje również w wypadku, gdy ostatnim odbiorcą jest osoba prawna, która nie jest przedsiębiorcą lub która nie nabywa towaru dla swojego przedsiębiorstwa.

Miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w wypadku transakcji trójstronnej

(2) Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w rozumieniu § 3 ust. 8 zdanie drugie uznaje się za opodatkowane VAT, gdy przedsiębiorca (nabywca) wykaze, że występuje transakcja trójstronna i że uczynił zadość swojemu obowiązkowi w zakresie złożenia deklaracji zgodnie z ust. 6. W wypadku gdy przedsiębiorca nie wykona swojego obowiązku w zakresie złożenia deklaracji, zwolnienie podatkowe ustaje ze skutkiem wstecznym.

Zwolnienie z podatku w wypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów

(3) Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów jest zwolnione z VAT, gdy spełnione są następujące przesłanki:

- a) przedsiębiorca (nabywca) nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w kraju, jest jednak zidentyfikowany do celów VAT na terytorium [Unii];
- b) nabycie następuje w celu dokonania kolejnej dostawy przez przedsiębiorcę (nabywcę) na terytorium kraju na rzecz przedsiębiorcy lub osoby prawnej, którzy są zidentyfikowani do celów VAT w kraju;
- c) nabyte towary pochodzą z innego państwa członkowskiego niż to, w którym przedsiębiorca (nabywca) jest zidentyfikowany do celów VAT;
- d) prawo do rozporządzania nabytymi towarami jest przekazywane bezpośrednio przez pierwszego przedsiębiorcę lub pierwszego kupującego ostatniemu kupującemu (odbiorcy);
- e) zgodnie z ust. 5 zobowiązanym do zapłaty podatku jest odbiorca.

Wystawianie faktury przez nabywcę

(4) W wypadku stosowania zwolnienia z ust. 3 faktura powinna zawierać dodatkowo następujące informacje:

- wyraźne wskazanie na występowanie wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej oraz wskazanie, że zobowiązanym do zapłaty VAT jest ostatni kupujący,
- numer identyfikacyjny VAT, pod którym przedsiębiorca (nabywca) dokonał wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz późniejszej dostawy tych towarów, oraz
- numer identyfikacyjny VAT odbiorcy dostawy.

Zobowiązany do zapłaty VAT

(5) W wypadku transakcji trójstronnej zobowiązanym do zapłaty VAT jest odbiorca opodatkowanej dostawy, jeżeli faktura wystawiona przez nabywcę spełnia wymagania z ust. 4.

Obowiązki nabywcy

(6) W celu wypełnienia obowiązku w zakresie złożenia deklaracji w rozumieniu ust. 2 przedsiębiorca jest zobowiązany do podania w informacji podsumowującej następujących danych:

- numeru identyfikacyjnego VAT w kraju, pod którym przedsiębiorca dokonał wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz późniejszej dostawy tych towarów;
- numeru identyfikacyjnego VAT odbiorcy późniejszej dostawy towarów dokonanej przez przedsiębiorcę, który to numer został nadany odbiorcy w państwie członkowskim przeznaczenia wysłanych lub transportowanych towarów;
- dla każdego z tych poszczególnych odbiorców – całkowitej kwoty należności za dostawy towarów dokonane w ten sposób przez przedsiębiorcę w państwie członkowskim przeznaczenia wysłanych lub transportowanych towarów. Kwoty te powinny zostać podane za kwartał roku kalendarzowego, w którym powstało zobowiązanie podatkowe.

Obowiązki odbiorcy

(7) Przy obliczaniu podatku zgodnie z § 20 do ustalonej kwoty należy dodać kwotę zobowiązania wynikającą z ust. 5”.

16 Ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2013 r. dokonano zmiany ust. 4 tego przepisu w ten sposób, że stanowi on obecnie (w brzmieniu BGBl I, 112/2012):

„Wystawianie faktury przez nabywcę

(4) Wystawianie faktur określone jest przez przepisy państwa członkowskiego, z którego nabywca prowadzi swoje przedsiębiorstwo. Jeżeli dostawa dokonywana jest ze stałego zakładu nabywcy, wówczas jest prawo państwa członkowskiego, w którym znajduje się ów zakład. Jeżeli odbiorca świadczenia, na którego przechodzi obowiązek podatkowy, rozlicza się w drodze not kredytowych, wystawianie faktur określone jest przez przepisy państwa członkowskiego, w którym dokonano dostawy.

Jeżeli w odniesieniu do wystawiania faktur wówczas są przepisy niniejszej ustawy federalnej, faktura powinna zawierać dodatkowo następujące informacje:

- wyraźne wskazanie na występowanie wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej oraz wskazanie, że zobowiązaniem do zapłaty VAT jest ostatni kupujący,
- numer identyfikacyjny VAT, pod którym przedsiębiorca (nabywca) dokonał wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz późniejszej dostawy tych towarów, oraz
- numer identyfikacyjny VAT odbiorcy dostawy.

17 Zgodnie z § 21 ust. 3 UStG z 1994 r. informacje podsumowujące należy składać do końca miesiąca kalendarzowego następującego po upływie okresu, którego informacja dotyczy.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

18 Firma Hans Bühler, spółka komandytowa z siedzibą w Niemczech i tam zidentyfikowana do celów VAT, prowadzi w tym państwie członkowskim przedsiębiorstwo handlowo-produkcyjne. W okresie od października 2012 r. do marca 2013 r. spółka ta była także zidentyfikowana do celów VAT w Austrii, w którym to państwie zamierzała utworzyć stały zakład.

19 W tym okresie Firma Hans Bühler używała austriackiego numeru identyfikacyjnego VAT wyłącznie na potrzeby transakcji, które miały następujący przebieg: spółka kupowała od dostawców z siedzibą w Niemczech produkty, które następnie sprzedawała klientowi z siedzibą w Republice Czeskiej i tam zidentyfikowanemu do celów VAT. Produkty te były transportowane bezpośrednio przez niemieckich dostawców do miejsca przeznaczenia u końcowego nabywcy czeskiego.

20 Dostawcy niemieccy wskazywali na fakturach wystawianych na rzecz spółki Firma Hans Bühler austriacki numer identyfikacyjny VAT tej spółki oraz swój niemiecki numer identyfikacyjny VAT. Z kolei Firma Hans Bühler wystawiała na rzecz końcowego nabywcy faktury, na których wskazywała swój austriacki numer identyfikacyjny VAT oraz czeski numer identyfikacyjny VAT swego klienta. Na fakturach tych wskazywano również, że transakcje były „wewnątrzwspólnotowymi transakcjami trójstronnymi” oraz że końcowy nabywca był w konsekwencji zobowiązany do zapłaty VAT.

21 W dniu 8 lutego 2013 r. Firma Hans Bühler złożyła w austriackim urzędzie podatkowym informacje podsumowujące za okres od października 2012 r. do stycznia 2013 r., w których wskazała swój austriacki numer identyfikacyjny VAT oraz czeski numer identyfikacyjny VAT kołowego nabywcy. W rubryce „transakcje trójstronne” nie poczyniono żadnej wzmianki. Dopiero pismem z dnia 10 kwietnia 2013 r. Firma Hans Bühler skorygowała te informacje podsumowujące, wskazując, że zgłoszone transakcje stanowiły cztery transakcje trójstronnych. W tym samym dniu spółka ta złożyła także informacje podsumowujące za luty i marzec 2013 r.

22 Organ podatkowy dla miasta Graz uznał, że zgłoszone przez spółkę Firma Hans Bühler transakcje stanowiły „wadliwe transakcje trójstronne”, ponieważ podatnik ten nie wypełnił swojego szczególnego obowiązku w zakresie złożenia deklaracji i nie przedstawił dowodu, że transakcja rzeczywiście została opodatkowana VAT na poziomie kołowego nabycia w Republice Czeskiej. Organ podatkowy dla miasta Graz stwierdził także, iż nawet jeżeli wewnętrzne nabycia zostały dokonane w Republice Czeskiej, są one również uznane za przeprowadzone w Austrii, ponieważ Firma Hans Bühler użyła austriackiego numeru identyfikacyjnego VAT. Organ podatkowy dla miasta Graz zdecydował zatem o opodatkowaniu VAT wewnętrznych nabyć dokonanych przez spółkę Firma Hans Bühler.

23 Firma Hans Bühler zaskarżyła tę decyzję przed Bundesfinanzgericht (federalnym sądem do spraw finansowych, Austria), który to sąd oddalił jej skargę. Zdaniem tego sądu w celu ustalenia, czy Firma Hans Bühler mogła skorzystać ze zwolnienia z VAT z tytułu dokonywanych przez siebie nabyć wewnętrznych, należy stwierdzić, czy spełnia ona spoczywające na niej szczególne obowiązki w zakresie złożenia deklaracji. Tymczasem wzmianka o transakcjach trójstronnych nie znajduje się w pierwotnych informacjach podsumowujących dotyczących okresu od października 2012 r. do stycznia 2013 r. Z tego powodu zatem utraciła ona możliwość skorzystania ze zwolnienia na podstawie § 25 ust. 2 UStG z 1994 r. Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych) uznał również, że w dniu 10 kwietnia 2013 r. austriacki numer identyfikacyjny VAT spółki Firma Hans Bühler był już nieważny oraz że z tego powodu spółka ta nie wypełniła także obowiązku w zakresie złożenia deklaracji w odniesieniu do transakcji przeprowadzonych w lutym i marcu 2013 r.

24 Firma Hans Bühler wniosła skargę rewizyjną (Revision) na orzeczenie Bundesfinanzgericht (federalnego sądu do spraw finansowych) do Verwaltungsgerichtshof (trybunału administracyjnego, Austria). Sąd odsyłający wyraża wątpliwość co do oceny organu podatkowego dla miasta Graz i Bundesfinanzgericht (federalnego sądu do spraw finansowych) w przedmiocie opodatkowania rozpatrywanych transakcji.

25 W tych okolicznościach Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i przedłożyć Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy art. 141 lit. c) dyrektywy [VAT], od którego zgodnie z art. 42 (w związku z art. 197) dyrektywy [VAT] zależy odstąpienie od stosowania art. 41 akapit pierwszy dyrektywy [VAT], należy interpretować w ten sposób, że przewidziana w tym przepisie przesłanka nie jest spełniona, gdy podatnik posiada siedzibę i jest zidentyfikowany do celów VAT w państwie członkowskim, z którego towary są wysyłane lub transportowane, w tym w wypadku gdy podatnik ten w ramach danego wewnętrznego nabycia towarów używa numeru identyfikacyjnego VAT nadanego w innym państwie członkowskim?

2) Czy art. 42 i 265 [dyrektywy VAT] w związku z art. 263 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że jedynie złożenie we właściwym terminie informacji podsumowujących powoduje odstąpienie od stosowania art. 41 akapit pierwszy dyrektywy [VAT]?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

26 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 141 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przewidziana w tym przepisie przesłanka nie jest spełniona, gdy podatnik posiada siedzibę i jest zidentyfikowany do celów VAT w państwie członkowskim, z którego towary są wysyłane lub transportowane, również wtedy, gdy w ramach danego wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów podatników używa numeru identyfikacyjnego VAT nadanego w innym państwie członkowskim.

27 Artykuł 141 dyrektywy VAT przewiduje system stanowiący odstępstwo od zasady określonej w art. 2 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, zgodnie z którą odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów dokonywane na terytorium państwa członkowskiego podlegają opodatkowaniu VAT.

28 Ów art. 141 ustanawia wymagające kumulatywnego spełnienia przesłanki, w przypadku spełnienia których każde państwo członkowskie podejmuje szczególne środki w celu zapewnienia, aby VAT nie był pobierany od wewnątrzwspólnotowych nabywów towarów dokonywanych na jego terytorium na mocy art. 40 dyrektywy VAT, czyli gdy owo państwo członkowskie jest państwem członkowskim przeznaczenia wewnątrzwspólnotowej wysyłki lub wewnątrzwspólnotowego transportu.

29 Wśród tych przesłanek w art. 141 lit. a) dyrektywy VAT znajduje się wymóg, zgodnie z którym nabycia towarów ma dokonać podatnik, który nie ma siedziby w państwie członkowskim przeznaczenia wewnątrzwspólnotowej wysyłki lub wewnątrzwspólnotowego transportu, ale który został zidentyfikowany do celów VAT w innym państwie członkowskim.

30 Artykuł 141 lit. b) dyrektywy VAT dodaje, że nabycie towarów jest dokonywane do celów ich późniejszej dostawy przez podatnika, o którym mowa w art. 141 lit. a) dyrektywy VAT, na terytorium tego samego państwa członkowskiego.

31 Artykuł 141 lit. c) dyrektywy VAT, będący jedynym przepisem tego artykułu, którego dotyczy wątpliwość sądu odsyłającego, wymaga, aby towary będące przedmiotem danego nabycia wewnątrzwspólnotowego były bezpośrednio wysyłane lub transportowane z państwa członkowskiego innego niż państwo, w którym podatnik został zidentyfikowany do celów VAT, do osoby, na rzecz której ma on dokonać późniejszej dostawy.

32 Ten ostatni przepis ustanawia przesłankę dotyczącą państwa członkowskiego rozpoczęcia transportu wewnątrzwspólnotowego, której spełnienie umożliwia skorzystanie przez nabycie wewnątrzwspólnotowe ze środka upraszczającego przewidzianego w art. 141 dyrektywy VAT.

33 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii, należy brać pod uwagę nie tylko jego brzmienie, ale także jego kontekst oraz cele regulacji, której stanowi on częścią (zob. podobnie wyroki: z dnia 19 września 2000 r., Niemcy/Komisja, C-156/98, EU:C:2000:467, pkt 50; z dnia 26 lipca 2017 r., Jafari, C-646/16, EU:C:2017:586, pkt 73).

34 W tym względzie samo brzmienie art. 141 lit. c) dyrektywy VAT mogłoby sugerować, że ponieważ rozpatrywane w postępowaniu główne towary zostały wysłane do Republiki Czeskiej z Niemiec, a Firma Hans Bühler dysponowała niemieckim numerem identyfikacyjnym VAT, należy albo odmówić jej możliwości skorzystania ze zwolnienia z VAT.

35 Niemniej jednak, jak zauważyła Komisja Europejska w uwagach na piśmie, z kontekstu, w

jaki wpisuje się art. 141 lit. c) dyrektywy VAT oraz z celów tej dyrektywy wynika, że przewidziana przez ten przepis przesłanka wyznacza państwo członkowskie inne niż państwo członkowskie, w którym nabywca jest zidentyfikowany do celów VAT na potrzeby konkretnego nabycia, którego dokonuje.

36 W tym względzie art. 141 lit. c) dyrektywy VAT, postrzegany w kontekście innych przepisów dyrektywy VAT, należy interpretować, po pierwsze, z uwzględnieniem faktu, iż gdyby państwo członkowskie rozpoczęcia transportu było również tym państwem członkowskim, w którym nabywca jest zidentyfikowany do celów VAT na potrzeby nabycia transportowanych towarów, oznaczałoby to, że transakcja ta miała miejsce w tym państwie członkowskim i że nie mogłaby zostać uznana za „transakcję wewnątrzwspólnotową” w rozumieniu art. 20 akapit pierwszy dyrektywy VAT. W tym wypadku dotyczący wewnątrzwspólnotowych nabyw art. 141 dyrektywy VAT nie znalazłby zastosowania.

37 Po drugie, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 70 opinii, art. 141 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w związku z art. 42 i 265 owej dyrektywy, które to przepisy precyzują i uzupełniają przesłanki stosowania środka upraszczającego przewidzianego w art. 141 dyrektywy VAT. W tym względzie należy zauważyć, że art. 265 dyrektywy VAT dotyczy państwa członkowskiego, które nadało nabywcy numer identyfikacyjny VAT, pod którym nabywca ów dokonał swoich nabyw.

38 Wynika stąd, że gdy nabywca jest zidentyfikowany do celów VAT w kilku państwach członkowskich, to przy ocenie, czy przewidziana w art. 141 lit. c) dyrektywy VAT przesłanka jest spełniona, należy uwzględnić jedynie numer identyfikacyjny VAT, pod którym dokonał on wewnątrzwspólnotowego nabycia.

39 Wykładnia ta jest zgodna z celami realizowanymi przez dyrektywę VAT, a w szczególności przez środek upraszczający przewidziany w art. 42, 141, 197 i 265 dyrektywy VAT. Po pierwsze, przejściowy system VAT obowiązuje w handlu wewnątrzwspólnotowym, wprowadzony przez dyrektywę Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniający wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniający dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. 1991, L 376, s. 1), ma na celu przeniesienie wpływów podatkowych do państwa członkowskiego, w którym następuje ostateczna konsumpcja dostarczanych towarów (zob. podobnie wyrok z dnia 14 czerwca 2017 r., *Santogal Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 Po drugie, z motywu 38 dyrektywy VAT wynika, że w odniesieniu do transakcji podlegających opodatkowaniu na rynku krajowym związanych z wewnątrzwspólnotowym obrotem towarowym dokonywanych w okresie przejściowym przez podatników niemających siedziby na terytorium państwa członkowskiego, które jest miejscem wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, w tym również transakcji acauchowych, należy przewidzieć środki upraszczające zapewniające równe traktowanie we wszystkich państwach członkowskich.

41 W tym względzie, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 57 opinii, celem art. 141 dyrektywy VAT jest zapobieżenie temu, aby podmiot pośredni, w następstwie transakcji określonej w owym art. 141, musiał spełnić obowiązki identyfikacyjne i obowiązki związane ze złożeniem deklaracji w państwie członkowskim przeznaczenia towarów.

42 W tej sytuacji możliwość skorzystania z systemu upraszczającego ustanowionego w art. 42, 141, 197 i 265 dyrektywy VAT nie może odmówić podatnikowi dokonującemu nabycia w warunkach przewidzianych w art. 141 dyrektywy VAT z tego tylko powodu, że podatnik ów jest zidentyfikowany do celów VAT także w państwie członkowskim rozpoczęcia wewnątrzwspólnotowej wysyłki lub wewnątrzwspólnotowego transportu. Jak zauważył rzecznik

generalny w pkt 72 opinii, taka odmowa tworzy?aby istotn? ró?nic? w sposobie traktowania podatników i mog?aby prowadzi? do nieuzasadnionego ograniczenia wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej ze wzgl?du na identyfikacj? podatnika do celów VAT.

43 W ?wietle wszystkich powy?szych rozwa?a? na pytanie pierwsze nale?y odpowiedzie?, i? art. 141 lit. c) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e przewidziana w tym przepisie przes?anka jest spe?niona, gdy podatnik posiada siedzib? i jest zidentyfikowany do celów VAT w pa?stwie cz?onkowskim, z którego towary s? wysy?ane lub transportowane, ale w ramach danego wewn?trzspólnotowego nabycia towarów u?ywa numeru identyfikacyjnego VAT nadanego w innym pa?stwie cz?onkowskim.

W przedmiocie pytania drugiego

44 Poprzez pytanie drugie s?d odsy?aj?cy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 42 i 265 dyrektywy VAT w zwi?zku z art. 263 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie zastosowaniu przez organ podatkowy pa?stwa cz?onkowskiego art. 41 akapit pierwszy dyrektywy VAT z tego tylko powodu, ?e w ramach wewn?trzspólnotowego nabycia dokonanego do celów pó?niejszej dostawy na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego okre?lona w art. 265 dyrektywy VAT informacja podsumowuj?ca nie zosta?a z?o?ona przez podatnika zidentyfikowanego do celów VAT w tym pa?stwie cz?onkowskim we w?a?ciwym terminie.

45 Nale?y przypomnie?, i? na zasadzie odst?pstwa od art. 41 akapit pierwszy dyrektywy VAT, który to przepis dotyczy pa?stwa cz?onkowskiego, które nada?o numer identyfikacyjny do celów VAT, pod jakim podatnik dokona? danego nabycia wewn?trzspólnotowego, art. 42 dyrektywy VAT stanowi, ?e wewn?trzspólnotowe nabycie zostaje uznane za opodatkowane VAT w pa?stwie cz?onkowskim przeznaczenia wewn?trzspólnotowego transportu, je?eli spe?nione s? dwie przes?anki kumulatywne przewidziane odpowiednio w lit. a) i b) tego art. 42.

46 Zgodnie z art. 42 lit. a) dyrektywy VAT nabywca po?redni musi wykaza?, ?e dokona? nabycia do celów pó?niejszej dostawy na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego okre?lonego zgodnie z art. 40 dyrektywy VAT, w odniesieniu do której odbiorca zosta? wyznaczony jako osoba zobowi?zana do zap?aty VAT zgodnie z art. 197 dyrektywy VAT.

47 Artyku? 42 lit. b) dyrektywy VAT dodaje drug? przes?ank?, zgodnie z któr? nabywca musi wype?ni? obowi?zki dotycz?ce z?o?enia informacji podsumowuj?cej przewidziane w art. 265 dyrektywy VAT. Ten ostatni przepis wymienia szczególne informacje dotycz?ce okre?lonego w art. 141 dyrektywy VAT ?a?ucha transakcji, których to informacji podmiot po?redni musi udzieli? w informacji podsumowuj?cej podlegaj?cej z?o?eniu w organie podatkowym pa?stwa cz?onkowskiego, które nada?o mu numer identyfikacyjny VAT, pod którym dokona? on wewn?trzspólnotowego nabycia.

48 W odniesieniu do art. 263 dyrektywy VAT przepis ów przewiduje zasady dotycz?ce terminów wyznaczonych do sk?adania informacji podsumowuj?cej.

49 W przeciwie?stwie do tego, co rz?d austriacki podnosi przed Trybuna?em, nale?y zauwa?y?, ?e o ile art. 42 lit. a) dyrektywy VAT okre?la przes?ank? materialn? wymagan? do tego, aby nabycie takie jak rozpatrywane w post?powaniu g?ównym zosta?o uznane za opodatkowane VAT zgodnie z art. 40 tej dyrektywy, o tyle art. 42 lit. b) dyrektywy VAT – poprzez odes?anie do szczególnych obowi?zków, jakie nabywca musi wype?ni? przy sk?adaniu informacji podsumowuj?cej – okre?la zasady, na jakich nale?y wykaza? opodatkowanie w pa?stwie cz?onkowskim przeznaczenia wewn?trzspólnotowego transportu lub wewn?trzspólnotowej wysy?ki. Takie obowi?zki dotycz?ce informacji podsumowuj?cych nale?y uzna? za posiadaj?ce

charakter formalny.

50 Tymczasem zgodnie z zasadą neutralności podatkowej niespełnienie przez podatnika wymogów formalnych przewidzianych w art. 42 lit. b) dyrektywy VAT nie może prowadzić do zakwestionowania zastosowania art. 42 owej dyrektywy, jeżeli przesłanki materialne wskazane w rzeczonym art. 42 lit. a) są poza tym spełnione (zob. analogicznie wyroki: z dnia 27 września 2012 r., C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 46; z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 36). Odmówienie z takiego powodu zastosowania art. 42 dyrektywy VAT mogłoby prowadzić do podwójnego opodatkowania, jako że nabywca pośredni byłby opodatkowany – na podstawie art. 41 ust. 1 dyrektywy VAT w państwie członkowskim, które nadało mu numer identyfikacyjny VAT wykorzystany przez niego do celów tej transakcji, podczas gdy nabywca końcowy tak byłby opodatkowany – na podstawie art. 141 lit. e) i art. 197 dyrektywy VAT. W tym względzie należy dodać, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału art. 41 i 42 dyrektywy VAT mają na celu zagwarantowanie opodatkowania VAT danego nabycia wewnątrzwspólnotowego na poziomie końcowego nabywcy, przy uniknięciu przy tym podwójnego opodatkowania tej transakcji (zob. podobnie wyrok z dnia 22 kwietnia 2010 r., X i fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 i C-539/08, EU:C:2010:217, pkt 35).

51 Wynika stąd, że art. 42 dyrektywy VAT ma zastosowanie, ponieważ przesłanki materialne są spełnione. W tym względzie istotny jest fakt, że numer identyfikacyjny VAT nabywcy jest ważny w chwili przeprowadzania transakcji. Natomiast bez znaczenia jest fakt, że numer ów byłby nieważny w dniu złożenia informacji podsumowujących.

52 W każdym razie państwo członkowskie nie może bez wychodzenia poza to, co jest ściśle konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku, przewidzieć możliwość skorygowania informacji podsumowujących w odniesieniu do transakcji trójstronnych i pozbawić jednocześnie tego korektę skutku poprzez odmówienie podmiotowi pośredniemu zastosowania z mocą wsteczną art. 42 dyrektywy VAT, jeżeli podmiot ów wykaze, że przesłanki materialne zostały spełnione. Niemniej jednak w celu ukarania naruszenia wymogów formalnych państwa członkowskie mogą ustanowić sankcje inne niż odmowa zastosowania art. 42 dyrektywy VAT, takie jak nałożenie grzywny lub kary pieniężnej proporcjonalnych do wagi naruszenia (zob. analogicznie wyrok z dnia 15 września 2016 r., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 42).

53 Z postanowienia odsyłającego wynika zaś, że pierwotne informacje podsumowujące za okres od października 2012 r. do grudnia 2012 r. były kompletne, ale zostały złożone w dniu 8 lutego 2013 r., czyli po terminie. Organ podatkowy dla miasta Graz uznał także, że Firma Hans Bühler nie wypełniła swoich obowiązków w zakresie złożenia deklaracji za miesiące luty i marzec 2013 r., ponieważ numer identyfikacyjny VAT tej spółki byłby nieważny w dniu złożenia informacji podsumowujących dotyczących transakcji dokonanych w tym okresie.

54 W odniesieniu do tego ostatniego okresu należy zauważyć, że sama okoliczność, zgodnie z którą numer identyfikacyjny VAT spółki Firma Hans Bühler byłby nieważny w dniu złożenia rozpatrywanych w postępowaniu głównym informacji podsumowujących, nie może zostać uznana za naruszenie art. 265 dyrektywy VAT. Przepis ów bowiem nie wymaga, aby numer identyfikacyjny VAT, którym dysponuje podatnik, był nadal ważny w dniu złożenia informacji podsumowujących. Zgodnie z samym brzmieniem rzeczonoego przepisu w informacji podsumowujących należy wskazać numer VAT, pod którym podatnik „dokonał” danych nabywów wewnątrzwspólnotowych, a nie numer, którym dysponuje w dniu złożenia informacji podsumowujących.

55 Co się tyczy informacji podsumowujących złożonych po terminie, zasada neutralności podatkowej wymaga, aby art. 42 dyrektywy VAT mógł mieć zastosowanie, jeżeli przewidziane w art. 42 lit. a) dyrektywy VAT przesłanki materialne są spełnione, nawet jeżeli przesłanka formalna

określona w art. 42 lit. b) dyrektywy VAT nie została spełniona we właściwym terminie. W związku z tym organ podatkowy państwa członkowskiego nie może co do zasady opodatkować nabycia wewnątrzwspólnotowego z tego tylko powodu, że nabywca nie złożył we właściwym terminie należytej wypenionej informacji podsumowującej dotyczącej tej transakcji.

56 Należy jednak dodać, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 91 opinii, że istnieją dwie sytuacje, w jakich nieprzebrzeżenie wymogu formalnego może uzasadniać odstąpienie od zastosowania art. 42 dyrektywy VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 20 października 2016 r., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 43, 44, 46).

57 Po pierwsze, naruszenie wymogu formalnego może prowadzić do odmowy zastosowania art. 42 dyrektywy VAT, jeżeli podatnik umyślnie uczestniczył w oszustwie podatkowym, które naraziło na niebezpieczeństwo funkcjonowanie wspólnego systemu VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

58 W sprawie stanowił przedmiot postępowania głównego żadna informacja zawarta w aktach sprawy nie wskazuje na to, by Firma Hans Bühler brała udział w oszustwie.

59 Po drugie, naruszenie wymogu formalnego może uzasadniać odmowę zastosowania art. 42 dyrektywy VAT, jeżeli naruszenie to skutkuje uniemożliwieniem przedstawienia przekonującego dowodu spełnienia wymogów materialnych (zob. analogicznie wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

60 Do sdu odsyłającego należy sprawdzenie, czy fakt, iż pierwotne informacje podsumowujące dotyczące okresu od października 2012 r. do grudnia 2012 r. zostały złożone po terminie, skutkowało uniemożliwieniem przedstawienia przekonującego dowodu spełnienia wymogów materialnych.

61 W świetle powyższych rozważań na pytanie drugie należy udzielić odpowiedzi, iż art. 42 i 265 dyrektywy VAT w związku z art. 263 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie zastosowaniu przez organ podatkowy państwa członkowskiego art. 41 akapit pierwszy dyrektywy VAT z tego tylko powodu, że w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia dokonanego do celów późniejszej dostawy na terytorium państwa członkowskiego określona w art. 265 dyrektywy VAT informacja podsumowująca nie została złożona przez podatnika zidentyfikowanego do celów VAT w tym państwie członkowskim we właściwym terminie.

W przedmiocie kosztów

62 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sędem 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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 141 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., należy interpretować w ten sposób, że przewidziana w tym przepisie przesłanka jest spełniona, gdy podatnik posiada siedzibę i jest zidentyfikowany do celów podatku od wartości dodanej (VAT) w państwie członkowskim, z którego towary są wysyłane lub transportowane, ale w ramach danego wewnątrzwspólnotowego nabycia**

towarów używa numeru identyfikacyjnego VAT nadanego w innym państwie członkowskim.

2) Artykuły 42 i 265 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/45, w związku z art. 263 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/45, należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie zastosowaniu przez organ podatkowy państwa członkowskiego art. 41 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/45, z tego tylko powodu, że w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia dokonanego do celów późniejszej dostawy na terytorium państwa członkowskiego określona w art. 265 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/45, informacja podsumowująca nie została złożona przez podatnika zidentyfikowanego do celów podatku od wartości dodanej (VAT) w tym państwie członkowskim we właściwym terminie.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.