

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 7 lipca 2022 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 41 – Wewnętrzne nabycie towarów – Miejsce – Łańcuch kolejnych transakcji – Brak kwalifikacji czynności transakcji – Zasady proporcjonalności i neutralności podatkowej

W sprawie C-696/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 30 czerwca 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 grudnia 2020 r., w postępowaniu:

B.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w W.,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: I. Ziemele, prezes izby, P.G. Xuereb i A. Kumin (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: N. Emiliou,

sekretarz: M. Ferreira, główna administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 27 stycznia 2022 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu B. – M. Boender, G. Bulk, M. Goj, D. Kroesen i D. Pokrop, doradcy podatkowi, M. Kaleta, radca prawny, R. van den Andel oraz F. Vervaeke,
- w imieniu Dyrektora Izby Skarbowej w W. – A. Cichosz, radca prawny, B. Kołodziej, D. Pach oraz T. Wojciechowski,
- w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna oraz A. Kramarczyk-Szaładzińska, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – M. Brauhoff, M. Siekierzyńska oraz V. Uher, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 kwietnia 2022 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 41 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”) oraz zasad proporcjonalności i neutralności podatkowej.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką B. a Dyrektorem Izby Skarbowej w W. (Polska) w przedmiocie określenia kwoty zwrotu różnicy podatku od wartości dodanej (VAT) za kwiecień 2012 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 2 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 [...];

[...]

[...]”.

4 Artykuł 20 akapit pierwszy tej dyrektywy stanowi:

„»Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów« oznacza nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel rzeczowym majątkiem ruchomym wysywanym lub transportowanym do nabywcy przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, do miejsca przeznaczenia w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

5 Artykuł 40 rzeczowej dyrektywy stanowi:

„Za miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów uznaje się miejsce zakończenia wysyłki lub transportu tych towarów do nabywcy”.

6 Artykuł 41 dyrektywy VAT stanowi:

„Bez uszczerbku dla przepisu art. 40 za miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 2 ust. 1 lit. b) [p]pkt (i) uznaje się miejsce na terytorium państwa członkowskiego, które nadało numer identyfikacyjny VAT, pod którym nabywca dokonał takiego nabycia, chyba że nabywca wykaze, że nabycie to zostało opodatkowane VAT zgodnie z art. 40.

Jeżeli zgodnie z art. 40 nabycie towarów jest opodatkowane VAT w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu towarów, po tym jak zostało opodatkowane zgodnie z akapitem pierwszym, podstawa opodatkowania zostaje odpowiednio obniżona w państwie członkowskim, które nadało numer identyfikacyjny VAT, pod którym nabywca towarów dokonał tego nabycia”.

Prawo polskie

7 Zgodnie z art. 25 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r. nr 54, poz. 535, zwanej dalej „ustawą o VAT”):

„1. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uznaje się za dokonane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu.

2. Nie wyłącza zastosowania ust. 1 w przypadku gdy nabywca, o którym mowa w art. 9 ust. 2, przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów podaje numer przyznany mu przez dane państwo członkowskie dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych inne niż państwo członkowskie, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uznaje się za dokonane również na terytorium tego państwa członkowskiego, chyba że nabywca udowodni, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów:

1) zostało opodatkowane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu, lub

2) zostało uznane za opodatkowane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu, ze względu na zastosowanie procedury uproszczonej w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej, o której mowa w dziale XII”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

8 B. jest spółką z siedzibą w Niderlandach, której działalność podlega opodatkowaniu VAT w tym państwie członkowskim. W kwietniu 2012 r., czyli w okresie rozpatrywanym w postępowaniu głównym, spółka ta była również zarejestrowana dla celów VAT w Polsce.

9 W tym okresie spółka B. uczestniczyła w transakcjach hurtowych dotyczących tych samych towarów, zawartych przez co najmniej trzy podmioty gospodarcze. Towary zostały przetransportowane bezpośrednio od pierwszego podmiotu w łańcuchu dostaw, mającego siedzibę w jednym państwie członkowskim, do ostatniego podmiotu w tym łańcuchu, mającego siedzibę w innym państwie członkowskim. Spółka B. pełniła rolę pośrednika pomiędzy dostawcą a odbiorcą.

10 Ciężką rzeczą ujmując, spółka B. nabyła towary od spółki BOP z siedzibą w Polsce, podając swój polski numer identyfikacyjny VAT. Dostawy spółki BOP na rzecz spółki B. zostały uznane za dostawy krajowe i zastosowano wobec nich stawki VAT wynoszące 23% w odniesieniu do tego rodzaju dostawy. Z kolei spółka B. uznawała swoje własne dostawy na rzecz swoich klientów w innych państwach członkowskich za wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów, podlegające w Polsce stawce 0% VAT, co skutkowało zwrotami podatku na jej rzecz.

11 Decyzją z dnia 11 czerwca 2015 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (Polska, zwany dalej „organem podatkowym”) uznał, że spółka B. popełniła błąd w kwalifikacji dostaw stanowiących część łańcucha transakcji, co doprowadziło do obniżenia należnego VAT. Zdaniem organu podatkowego transport spornych towarów powinien bowiem być powiązany z dostawą pomiędzy spółkami BOP a B., która miała zatem charakter wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów po stronie spółki BOP i wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów po stronie spółki B.

12 W konsekwencji organ podatkowy uznał, że dostawy spornych towarów dokonane przez

spółka B. na rzecz kontrahentów mających siedzibę w innych państwach członkowskich nie były objęte systemem wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów i te dostawy te powinny być zostają opodatkowane jako dostawy dokonane na terytorium państw członkowskich zaliczenia wysyłki towarów.

13 Co się tyczy dostaw dokonanych przez spółkę BOP na rzecz spółki B. organ podatkowy uznał, że spółka B. powinna być zarejestrowana do celów VAT na terytorium państw członkowskich zaliczenia wysyłki spornych towarów i zafakturować te dostawy jako wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów. Ponadto organ ten uznał, że skoro spółka B. wskazała swój polski numer identyfikacyjny VAT w ramach tych dostaw, który był numerem nadanym przez państwo członkowskie inne niż państwo członkowskie zaliczenia transportu towarów, była ona zobowiązana, zgodnie z art. 25 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT, do zafakturowania VAT również w Polsce. Ponadto spółka BOP, wystawiając faktury wskazujące brzo kwoty VAT, była zobowiązana do zafakturowania VAT według stawki 23%, podczas gdy spółce B. odmówiono prawa do odliczenia VAT należnego na podstawie tych faktur. W konsekwencji spółka B. została poddana rzeczywistemu obciążeniu VAT w wysokości 46%.

14 Decyzją z dnia 11 września 2015 r. Dyrektor Izby Skarbowej uchylił decyzję organu podatkowego z dnia 11 czerwca 2015 r. i podwyższył kwotę zwrotu różnicy podatku na rzecz spółki B. za kwiecień 2012 r., zgadzając się ze wszystkimi istotnymi ustaleniami faktycznymi i prawnymi dokonanymi przez ten organ.

15 Spółka B. wniosła skargę na tę decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (Polska), który oddalił ją jako bezzasadny wyrokiem z dnia 16 maja 2017 r.

16 Sąd ten potwierdził zastosowanie wobec spółki B. art. 25 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT, ponieważ spółka ta, jako podatnik dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i podający numer identyfikacyjny VAT inny niż nadany przez państwo członkowskie, na którego terytorium została zaliczony transport towarów, spowodowała powstanie dwóch miejsc nabycia towarów: jednego w państwie członkowskim zaliczenia transportu towarów, a drugiego w państwie członkowskim, które nadało numer identyfikacyjny VAT, pod którym nabywca dokonał tego nabycia (zwanym dalej „państwem członkowskim identyfikacji”). Ponieważ spółka B. nie wykazała, że sama objęła opodatkowaniem nabycie omawianych towarów w państwie członkowskim zaliczenia transportu, uznano, że wewnątrzwspólnotowe nabycie tych towarów zostało dokonane w Polsce, i to pomimo stwierdzenia, że nabywcy rzeczonych towarów od B. wykazali, że towary te zostały nabyte w państwie członkowskim zaliczenia transportu i że nie doszło do uszczuplenia VAT.

17 Spółka B. wniosła skargę kasacyjną na wyrok z dnia 16 maja 2017 r. do Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska), brzocego się odesyćcym.

18 Sąd ten wyjął, że w niniejszej sprawie dostawy dokonane w ramach związku następujących po sobie transakcji podlegały opodatkowaniu VAT i że podatek ten został zapłacony na każdym etapie związku. Uważa on, iż polskie organy podatkowe słusznie uznały, że spółka B. popełniła błąd w kwalifikacji różnych spornych dostaw i że błąd te doprowadziły do zastosowania art. 25 ust. 2 ustawy o VAT, przepisu transponującego do prawa krajowego art. 41 dyrektywy VAT.

19 Sąd odesyćcy zastanawia się jednak nad stosowaniem tego art. 25 ust. 2 przez organ podatkowy. Zgodnie z wykładnią tego przepisu przez ten organ nie stosuje się żadnego mechanizmu korygującego w celu uwzględnienia faktu, że dostarczone towary zostały opodatkowane w państwie członkowskim identyfikacji, a także w państwie członkowskim zaliczenia transportu towarów, jeżeli to nie sama spółka B. opodatkowała nabycie towarów w

tym ostatnim państwie czonkowskim, lecz jej klienci. Sąd ów przypomina, w tym względzie, że art. 41 akapit drugi dyrektywy VAT przewiduje mechanizm korygujący celem zapobieżenia sytuacjom podwójnego opodatkowania oraz że celem tego art. 41 jest zwalczanie unikania opodatkowania. Tymczasem działano?? spółki B. i jej kontrahentów nie stanowiła ani oszustwa, ani nadużycia. Brak kompetencji organów prowadzących postępowanie do zweryfikowania całego łańcucha dostaw przynosi efekt, który narusza zasadę neutralności VAT oraz zasadę proporcjonalności.

20 W związku z tym, mając wątpliwości co do wykładni art. 41 dyrektywy VAT w świetle tych zasad, Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 41 [dyrektywy VAT] oraz zasada proporcjonalności i neutralności stoją na przeszkodzie zastosowaniu, w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym, przepisu krajowego w postaci art. 25 ust. 2 [ustawy o VAT] do transakcji wewnątrzwspólnotowego nabycia przez podatnika

– jeżeli nabycie to zostało już opodatkowane na terytorium państwa członkowskiego zakochczenia wysyłki przez nabywców towarów tego podatnika,

– przy ustaleniu, że działanie podatnika nie wiązało się z żadnym oszustwem podatkowym, lecz było wynikiem błędnego rozpoznania dostaw w transakcjach łańcuchowych, a podanie przez niego polskiego numeru identyfikacyjnego VAT dokonane zostało na potrzeby dostawy krajowej, a nie wewnątrzwspólnotowej?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

21 Na wstępie należy przypomnieć, że w odniesieniu do okoliczności takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, w których transakcje tworzące łańcuch dwóch następujących po sobie dostaw doprowadziły do powstania tylko jednego transportu wewnątrzwspólnotowego, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem transport ten może zostać przypisany tylko do jednej z tych dwóch dostaw, a dostawa ta jest jedyną zwolnioną z podatku w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu towarów jako dostawa wewnątrzwspólnotowa. W celu ustalenia tej z dwóch dostaw, do której należy przypisać rzeczony transport, należy dokonać całościowej oceny wszystkich szczególnych okoliczności sprawy (zob. w szczególności wyrok z dnia 26 lipca 2017 r., Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, pkt 34, 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 W niniejszej sprawie spółka B. podniosła, że pierwsza i druga dostawa rozpatrywanego w postępowaniu głównym łańcucha została sfinansowana odpowiednio, jako dostawa krajowa i dostawa wewnątrzwspólnotowa, ponieważ transport należy przypisać do drugiej dostawy tego łańcucha.

23 W tym względzie należy wskazać, że w ramach procedury przewidzianej w art. 267 TFUE, opartej na wyraźnym podziale funkcji między sądami krajowymi a Trybunałem, wyjątkowo do sądu krajowego należy ustalenie i ocena okoliczności faktycznych sporu w postępowaniu głównym oraz ustalenie dokądnego zakresu stosowania krajowych przepisów ustawowych, wykonawczych lub administracyjnych. Trybunał jest uprawniony jedynie do orzekania w przedmiocie wykładni lub ważności prawa Unii w odniesieniu do sytuacji faktycznej i prawnej tak jak została ona opisana przez sąd odsyłający, bez możliwości podważenia ani weryfikacji jej prawdziwości (wyrok z dnia 9 września 2021 r., Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, pkt 13 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 W niniejszej sprawie organ podatkowy stwierdził na podstawie dokonanych przez siebie ustaleń faktycznych, że transport należy przypisać do pierwszej dostawy rozpatrywanego w

postępowaniu głównym? a?cucha i ?e w zwi?zku z tym to w?a?nie t? dostaw? nale?y uzna? za dostaw? wewn?trzwspólnotow?, podczas gdy drug? dostaw? ?a?cucha nale?y uzna? za dostaw? krajow?, dokonane? w pa?stwie cz?onkowskim zako?czenia transportu.

25 Poniewa? s?d odsy?aj?cy nie podwa?a tych ustale? faktycznych, a tak?e kwalifikacji prawnej pierwszej i drugiej dostawy rozpatrywanego w postępowaniu głównym? a?cucha, która jest ich konsekwencj?, na zadane pytanie nale?y odpowiedzie? w ?wietle elementów wynikaj?cych z postanowienia odsy?aj?cego, zgodnie z którymi pierwsza dostawa tego ?a?cucha mia?a, odpowiednio, charakter dostawy wewn?trzwspólnotowej po stronie spółki BOP, i nabycia wewn?trzwspólnotowego po stronie spółki B.

26 Z tego wynika, ?e poprzez swoje pytanie s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 41 dyrektywy VAT w ?wietle zasad proporcjonalno?ci i neutralno?ci podatkowej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi on na przeszkodzie przepisom pa?stwa cz?onkowskiego, na mocy których wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów jest uznane za dokonane na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego, gdy nabycie to, stanowi?ce pierwsz? transakcj? w ?a?cuchu kolejnych transakcji, zosta?o b??dnie zakwalifikowane jako transakcja krajowa przez uczestnicz?cych podatników, którzy podali w tym celu swój numer identyfikacyjny VAT nadany przez to pa?stwo cz?onkowskie, a pó?niejsza transakcja, która zosta?a b??dnie zakwalifikowana jako transakcja wewn?trzwspólnotowa, zosta?a obj?ta VAT jako wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów przez nabywców w pa?stwie cz?onkowskim zako?czenia transportu towarów.

27 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie nale?y rozpatrzy? kolejno trzy nast?puj?ce elementy dotycz?ce okoliczno?ci, ?e w niniejszym przypadku organ podatkowy powo?uje si? na zasad? ustanowione w art. 41 dyrektywy VAT i wdro?one? do prawa krajowego na mocy art. 25 ust. 2 ustawy o VAT, po zmianie przez ów organ kwalifikacji na dostaw? wewn?trzwspólnotow? dostawy zakwalifikowanej pocztkowo jako dostawa krajowa i stanowi?cej pierwszy etap ?a?cucha kolejnych transakcji.

28 Przede wszystkim nale?y ustali?, czy art. 41 dyrektywy VAT ma zastosowanie, gdy pa?stwo cz?onkowskie, które opiera si? na tym przepisie w celu obj?cia opodatkowaniem VAT wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów jako pa?stwo cz?onkowskie identyfikacji, jest pa?stwem cz?onkowskim rozpocz?cia transportu towarów.

29 Nast?pnie dla celów wyk?adni tego przepisu nale?y zbada? konsekwencje, jakie dla spornego opodatkowania ma obj?cie opodatkowaniem VAT towarów w pa?stwie cz?onkowskim zako?czenia transportu przez odpowiednich nabywców tych towarów podczas drugiej dostawy dokonanej w ramach ?a?cucha kolejnych, rozpatrywanych transakcji.

30 Wreszcie nale?y rozwa?y? okoliczno??, ?e zgodnie z postanowieniem odsy?aj?cym pomimo zmiany kwalifikacji dokonanej przez organ podatkowy podatnik b?d?cy sprzedawc? w pierwszej dostawie w ?a?cuchu kolejnych rozpatrywanych transakcji, a mianowicie spółka BOP, jest nadal zobowi?zany do zafakturowania VAT wed?ug stawki podstawowej, podczas gdy nabywca, czyli spółka B., nie mo?e odliczy? naliczonego VAT.

31 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z art. 40 dyrektywy VAT za miejsce wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów uznaje si? miejsce zako?czenia wysyłki lub transportu tych towarów do nabywcy.

32 Je?eli jednak nabywca nie wyka?e, ?e nabycie to zosta?o opodatkowane VAT zgodnie z owym art. 40, za miejsce wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów uznaje si?, zgodnie z art. 41 akapit pierwszy dyrektywy VAT, terytorium pa?stwa cz?onkowskiego identyfikacji.

33 Ponadto, na podstawie z art. 41 akapit drugi dyrektywy VAT, jeżeli zgodnie z art. 40 tej dyrektywy nabycie towarów jest opodatkowane VAT w państwie członkowskim zakwalifikowania wysyłki lub transportu towarów, po tym jak zostało opodatkowane zgodnie z akapitem pierwszym, podstawa opodatkowania zostaje odpowiednio obniżona w państwie członkowskim identyfikacji.

34 Należy również przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału w celu dokonania wykładni przepisu prawa Unii należy brać pod uwagę nie tylko jego brzmienie, lecz także kontekst, w jakim zostało ono umieszczone, oraz cele regulacji, której przepis ten stanowi (wyrok z dnia 21 marca 2019 r., Tecnoservice Int., C-245/18, EU:C:2019:242, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Co się tyczy kwestii, czy art. 41 dyrektywy VAT ma zastosowanie w sytuacji, gdy państwo członkowskie, które opiera się na tym przepisie, będzie państwem członkowskim identyfikacji, jest państwem członkowskim rozpoczęcia transportu towarów, należy wskazać w pierwszej kolejności, że taka sytuacja jest objęta brzmieniem owego art. 41.

36 W drugiej kolejności, co się tyczy kontekstu, w jaki wpisuje się art. 41 dyrektywy VAT, spółka B. podnosi, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w rozumieniu art. 20 tej dyrektywy zakłada, że podatnik powinien działać z numerem identyfikacyjnym VAT nadanym przez państwo członkowskie inne niż państwo członkowskie rozpoczęcia transportu towarów.

37 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 20 dyrektywy VAT „wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów” oznacza nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel majątkiem ruchomym wysyłanym lub transportowanym do nabywcy przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, do miejsca przeznaczenia w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

38 Jak wskazuje w istocie rzecznik generalny w pkt 54 opinii, z art. 20 dyrektywy VAT nie można wywieść, że ustalenie wewnątrzwspólnotowego charakteru danej transakcji zależy od użycia konkretnego numeru identyfikacyjnego VAT. W związku z tym okoliczność, że spółka B. posługuje się numerem identyfikacyjnym VAT państwa członkowskiego rozpoczęcia transportu towarów, sama w sobie nie wyklucza wewnątrzwspólnotowego charakteru transakcji i możliwości zastosowania art. 41 dyrektywy VAT.

39 W tym kontekście bez znaczenia jest argumentacja spółki B. odnosząca się do art. 138 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2018/1910 z dnia 4 grudnia 2018 r. (Dz.U. 2018, L 311, s. 3), który przewiduje, że państwa członkowskie zwalniają dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Unii, jeżeli podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, na rzecz których dokonywana jest dostawa, są zidentyfikowani do celów VAT w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów oraz podali dostawcy ten numer identyfikacyjny VAT.

40 Nawet bowiem przy założeniu, że na podstawie art. 138 ust. 1 lit. b) okoliczność wykorzystania przez nabywcę numeru identyfikacyjnego VAT nadanego przez państwo członkowskie inne niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów należy uznać za dodatkowy przesłankę materialną, od której uzależnione jest zwolnienie w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, przepis ten, wprowadzony dyrektywą 2018/1910, nie ma zastosowania *ratione temporis* do okoliczności faktycznych postępowania głównego.

41 W trzeciej kolejności, co się tyczy celów realizowanych przez art. 41 dyrektywy VAT, Trybunał orzekł, że przepis ten ma na celu, po pierwsze, zagwarantowanie opodatkowania

danego nabycia wewnątrzwspólnotowego, oraz po drugie, uniknięcie podwójnego opodatkowania tego samego nabycia (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).

42 Tymczasem te dwa cele mogły być skutecznie realizowane przez państwo członkowskie identyfikacji, również gdy państwo to jest państwem członkowskim rozpoczęcia transportu towarów.

43 W związku z tym art. 41 dyrektywy VAT ma zastosowanie w sytuacji, gdy państwo członkowskie, które opiera się na tym przepisie, aby objąć opodatkowaniem VAT wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, bądź ce państwem członkowskim identyfikacji, jest państwem członkowskim rozpoczęcia transportu towarów.

44 Co się tyczy drugiego elementu, wskazanego w pkt 29 niniejszego wyroku, a mianowicie opodatkowania VAT nabycia początkowo uznanego za wewnątrzwspólnotowe w państwie członkowskim zakończenia transportu towarów, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 41 akapit pierwszy dyrektywy VAT zasada dotycząca miejsca wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów przewidziana w tym przepisie ma znaczenie tylko w zakresie, w jakim nabywca nie wykazał, że nabycie to zostało opodatkowane VAT zgodnie z art. 40 tej dyrektywy.

45 Sąd odsyłający zastanawia się w tym kontekście nad wpływem objęcia opodatkowaniem VAT przez odpowiednich nabywców w państwie członkowskim zakończenia transportu towarów drugiej dostawy w ramach kolejnych rozpatrywanych transakcji, czyli tej, która została bądź nie zakwalifikowana jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów.

46 W tym względzie, jak zauważył w istocie rzecznik generalny w pkt 73 opinii, „nabywca”, o którym mowa w art. 41 akapit pierwszy dyrektywy VAT, jest podmiot, który dokona „wewnątrzwspólnotowego nabycia” towarów, co do którego przepis ten przewiduje, że uznaje się je za dokonane na terytorium państwa członkowskiego identyfikacji.

47 Ze względu na to że, że postępowanie główne dotyczy opodatkowania pierwszej dostawy w ramach ramach kolejnych rozpatrywanych transakcji, należy uznać, że spółka B. jest „nabywcą” w rozumieniu tego przepisu. Natomiast podatek zapłacony przez klientów spółki B. w związku z drugą dostawą w ramach tego samego ramach odnosi się do odrębnej transakcji.

48 W związku z tym okoliczności, że klienci spółki B. objęli opodatkowaniem VAT nabycie towarów bądź nie zakwalifikowane jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w państwie członkowskim zakończenia transportu towarów, nie ma wpływu na ocenę możliwości zastosowania art. 41 dyrektywy VAT.

49 Jednakże w celu udzielenia sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu, należy jeszcze zbadać trzeci element, wskazany w pkt 30 niniejszego wyroku, a mianowicie znaczenie okoliczności, że zgodnie z wyjaśnieniami sądu odsyłającego pomimo zmiany przez organ podatkowy kwalifikacji pierwszej dostawy w ramach ramach kolejnych rozpatrywanych transakcji na transakcję wewnątrzwspólnotową sprzedawca, czyli spółka BOP, pozostaje jednak zobowiązany do zafakturowania VAT według stawki podstawowej, podczas gdy nabywca, czyli spółka B., nie może odliczyć naliczonego VAT.

50 W tym względzie należy wskazać, że brzmienie art. 41 dyrektywy VAT nie pozwala samo w sobie na ustalenie, czy taka okoliczność ma znaczenie dla możliwości zastosowania tego przepisu.

51 Co się tyczy kontekstu, w jaki wpisuje się ów art. 41, należy jednak uściślić, jak wskazał w

istocie rzecznik generalny w pkt 83 i 84 opinii, że zgodnie z ogólnym systemem dyrektywy VAT dostawy wewnątrzwspólnotowe są co do zasady zwolnione w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu towarów, podczas gdy wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów są opodatkowane w państwie członkowskim zakończenia transportu, tak więc wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów ma swoje następstwo w postaci wewnątrzwspólnotowej dostawy zwolnionej z podatku.

52 W niniejszej sprawie, mimo że organ podatkowy na podstawie poczynionych przez siebie ustaleń faktycznych zmienił kwalifikację dostawy dokonanej przez spółkę BOP na rzecz spółki B. z transakcji krajowej na transakcję wewnątrzwspólnotową, spółka BOP jest jednak nadal zobowiązana do poboru VAT według stawki podstawowej od tej dostawy. Jako że transakcja ta podlega zatem opodatkowaniu w Polsce, należy uznać, że wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów od spółki BOP na rzecz spółki B. jest traktowana jako niezwalniona z podatku.

53 Tymczasem w braku zwolnienia wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu towarów nie może istnieć ryzyko unikania opodatkowania, w związku z czym opodatkowanie tej transakcji w tym państwie członkowskim na podstawie zasady ustanowionej w art. 41 dyrektywy VAT jest sprzeczne z celami realizowanymi przez ten przepis, przypomnianymi w pkt 41 niniejszego wyroku.

54 Należy dodać, że o ile państwa członkowskie są uprawnione do wydania przepisów służących zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i zapobieganiu oszustwom podatkowym, o tyle zgodnie z zasadą proporcjonalności przepisy te nie powinny wykraczać poza zakres konieczny do osiągnięcia zamierzonych celów, a zatem nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność VAT, stanowiąc fundamentalną zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego w przepisach prawa Unii w tej dziedzinie [wyrok z dnia 18 marca 2021 r., P (Karty paliwowe), C-748/20, EU:C:2021:215, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo].

55 Zastosowanie zasady ustanowionej w art. 41 dyrektywy VAT do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów będącego wynikiem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów niepodlegającej zwolnieniu prowadzi do dodatkowego opodatkowania, które nie jest zgodne z zasadami proporcjonalności i neutralności podatkowej.

56 Mając na względzie całość powyższych rozważań, na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 41 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, na mocy których wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów jest uznane za dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego, gdy nabycie to, stanowi pierwsze transakcję w łańcuchu kolejnych transakcji, została błędnie zakwalifikowana jako transakcja krajowa przez uczestniczących w niej podatników, którzy podali w tym celu swój numer identyfikacyjny VAT nadany przez to państwo członkowskie, a późniejsza transakcja, która została błędnie zakwalifikowana jako transakcja wewnątrzwspólnotowa, została objęta opodatkowaniem VAT jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów przez nabywców towarów w państwie członkowskim zakończenia transportu towarów. Przepis ten, rozpatrywany w świetle zasad proporcjonalności i neutralności podatkowej, stoi jednak na przeszkodzie tym samym przepisom państwa członkowskiego, gdy wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, które uznaje się za dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego, wynika z wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, która w tym państwie członkowskim nie została uznana za transakcję zwolnioną z podatku.

W przedmiocie kosztów

57 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 (szósta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 41 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 nie stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, na mocy których wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów jest uznane za dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego, gdy nabycie to, stanowi pierwsze etap w łańcuchu kolejnych transakcji, zostało błędnie zakwalifikowane jako transakcja krajowa przez uczestniczących w niej podatników, którzy podali w tym celu swój numer identyfikacyjny VAT (podatku od wartości dodanej) nadany przez to państwo członkowskie, a późniejsza transakcja, która została błędnie zakwalifikowana jako transakcja wewnątrzwspólnotowa, została objęta opodatkowaniem VAT jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów przez nabywców towarów w państwie członkowskim zakończenia transportu towarów. Przepis ten, rozpatrywany w świetle zasad proporcjonalności i neutralności podatkowej, stoi jednak na przeszkodzie tymże przepisom państwa członkowskiego, gdy wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, które uznaje się za dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego, wynika z wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, która w tym państwie członkowskim nie została uznana za transakcję zwolnioną z podatku.

Ziemele

Xuereb

Kumin

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 7 lipca 2022 r.

Sekretarz

Prezes szóstej izby

A. Calot Escobar

I. Ziemele

* Język postępowania: polski.