

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 27 października 2022 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 44 – Miejsce opodatkowania – Przeniesienie uprawnień do emisji gazów cieplarnianych – Odbiorca uczestniczący w oszustwie w zakresie VAT w ramach fałszywej transakcji – Podatnik, który wiedział lub powinien był wiedzieć o istnieniu tego oszustwa

W sprawie C-641/21

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych, Austria) postanowieniem z dnia 11 października 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 października 2021 r., w postępowaniu:

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

przeciwko

Finanzamt Österreich

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: K. Jürimäe (sprawozdawczyni), prezes trzeciej izby, pełniący obowiązki prezesa ósmej izby, N. Jääskinen i M. Gavalec, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Climate Corporation Emissions Trading GmbH – W. Standfest, Rechtsanwalt,
- w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i B.-R. Killmann, w charakterze pełnomocników,

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

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni przepisów 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 2008/8/WE z dnia 12

lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 11) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Climate Corporation Emissions Trading GmbH (zwaną dalej „Climate Corporation”) a Finanzamt Österreich (organem podatkowym, Austria) w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) transakcji polegających na przeniesieniu uprawnień do emisji gazów cieplarnianych.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

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

[...]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]”.

4 W tytule V tej dyrektywy, zatytułowanym „Miejsce transakcji podlegających opodatkowaniu”, rozdział 3, zatytułowany „Miejsce świadczenia usług”, zawiera art. 44, który stanowi:

„Miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym podatnik bierze udział w usugobiorczych ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu”.

5 Ów art. 44 wynika z dyrektywy 2008/8, zmieniającej dyrektywę 2006/112 w odniesieniu do miejsca świadczenia usług. Motywy 3 i 4 dyrektywy 2008/8 brzmią następująco:

„3) Miejscem opodatkowania każdego świadczenia usług co do zasady powinno być miejsce rzeczywistej konsumpcji. Gdyby ogólna zasada dotycząca miejsca świadczenia usług miała zostać w ten sposób zmieniona, niektóre wyjątki od niej wciąż byłyby konieczne ze względów zarówno administracyjnych, jak i związanych z polityką.

4) W przypadku świadczenia usług na rzecz podatników podstawą ogólnej zasady dotyczącej miejsca świadczenia usług powinno być miejsce, w którym siedzibę ma usugobiorca, a nie miejsce, w którym siedzibę ma usugodawca [...]”.

6 W tytule IX dyrektywy VAT, zatytułowanym „Zwolnienia”, rozdział 1, zatytułowany „Przepisy ogólne”, zawiera art. 131, który stanowi:

„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć”.

7 Ów tytuł IX zawiera również rozdział 4, zatytułowany „Zwolnienia związane z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi”. W ramach tego rozdziału 4 art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje:

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

8 Artykuł 196 tej dyrektywy przewiduje:

„Do zapłaty VAT zobowiązany jest każdy podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem zidentyfikowana do celów VAT, na rzecz której świadczono usługi objęte art. 44, jeżeli usługi te są świadczono przez podatnika niemającego siedziby na terytorium tego państwa członkowskiego”.

9 Artykuł 273 akapit pierwszy tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic”.

Prawo austriackie

10 Zgodnie z art. 3a ust. 6 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 23 sierpnia 1994 r. (BGBl. 663/1994), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności sporu w postępowaniu głównym (BGBl. I 52/2009):

„Inne świadczenie wykonywane na rzecz przedsiębiorcy w rozumieniu ust. 5 pkt 1 i 2 jest wykonywane, z zastrzeżeniem ust. 8–16 i art. 3a, w miejscu, z którego odbiorca prowadzi swoje przedsiębiorstwo. Jeżeli inne świadczenie jest wykonywane na rzecz zakładu przedsiębiorcy, w właściwe jest zamiast tego miejsce zakładu”.

11 W tym względzie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że pojęcia „przedsiębiorcy” i „innych świadczeń” użyte w tym przepisie odpowiadają, odpowiednio, pojęciom „podatnika” i „świadczenia usług” użytym w prawie Unii.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

12 W okresie 1–20 kwietnia 2010 r. Climate Corporation, której siedziba znajduje się w Baden (Austria), przeniosła odpłatnie na Bauduin Handelsgesellschaft mbH (zwaną dalej „Bauduin”), której siedziba znajduje się w Hamburgu (Niemcy), uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych.

13 Decyzję w sprawie podatku obrotowego za rok 2010, wydaną w dniu 27 stycznia 2012 r., Finanzamt Baden Mödling (urząd podatkowy Baden Mödling, Austria) zakwalifikowała te

przeniesienia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych jako podlegające opodatkowaniu „dostawą towarów”, które nie są objęte zwolnieniem w odniesieniu do dostaw wewnątrzwspólnotowych. Zdaniem tego sądu podatkowego Bauduin uczestniczył, jako missing trader (znikający podatnik), w oszustwie w zakresie VAT typu „karuzeli podatkowej”, a Climate Corporation wiedziała lub powinna była wiedzieć, że uprawnienia te zostaną wykorzystane do celów uszczuplenia VAT.

14 W dniu 27 lutego 2012 r. Climate Corporation zaskarżyła tę decyzję do sądu odsyłającego, Bundesfinanzgericht (federalnego sądu do spraw finansowych, Austria).

15 Sąd ten stwierdza, że przeniesienia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych należy zakwalifikować jako „wiadczenie usług”, a nie jako „dostawę towarów”, jak wynika z wyroku z dnia 8 grudnia 2016 r., A i B (C-453/15, EU:C:2016:933).

16 Sąd ten wyjaśnia, że w tych okolicznościach, zgodnie z przepisami art. 44 dyrektywy VAT, art. 3a ust. 6 ustawy o podatku obrotowym i prawem niemieckim, miejsce świadczenia usług przez Climate Corporation na rzecz Bauduin znajduje się w Niemczech. Świadczenia te nie podlegają zatem opodatkowaniu w Austrii, lecz w Niemczech, i to Bauduin jest zobowiązana do zapłaty VAT w tym ostatnim państwie członkowskim.

17 Tymczasem zgodnie z ustaleniami sądu odsyłającego Climate Corporation powinna była wiedzieć, że uprawnienia sprzedane Bauduin były wykorzystywane do celów noszących znamiona oszustwa, a mianowicie uszczuplenia VAT.

18 W tym względzie sąd odsyłający zauważa, że w kontekście transakcji polegających na dostawach wewnątrzwspólnotowych Trybunał orzekł w wyroku z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in. (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455), że należy odmówić prawa do zwolnienia takiej dostawy z VAT, prawa do odliczenia VAT naliczonego i prawa do zwrotu VAT podatnikowi, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez transakcję powoływany dla uzasadnienia tych praw brał udział w oszustwie w zakresie VAT popełnionym w ramach takiej dostawy.

19 Sąd odsyłający zastanawia się, czy orzecznictwo to ma zastosowanie w drodze analogii do transgranicznego świadczenia usług. Takie zastosowanie oznaczałoby, że w przypadku takim jak rozpatrywany w postępowaniu głównym miejsce świadczenia usług należy uznać za znajdujące się w Austrii, a nie w Niemczech, i to pomimo odmiennego brzmienia art. 44 dyrektywy VAT, a także odpowiadających mu przepisów krajowych.

20 Odpowiedź na to pytanie nie jest oczywista, ponieważ istnieją zarówno podobieństwa, jak i różnice pomiędzy dostawami wewnątrzwspólnotowymi a transgranicznym świadczeniem usług w Unii.

21 W tych okolicznościach Bundesgerichtshof (federalny sąd do spraw finansowych) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy dyrektywę [VAT] należy interpretować w ten sposób, że organy i sądy krajowe zobowiązane są uznać, że miejsce świadczenia usług, które formalnie zgodnie z prawem stanowionym znajduje się w innym państwie członkowskim, w którym znajduje się siedziba usługobiorcy, znajduje się na terytorium kraju, jeżeli świadczący usługę podatnik krajowy powinien był wiedzieć, że poprzez świadczoną usługę bierze udział w oszustwie w zakresie VAT popełnionym w ramach takiej dostawy?”.

W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

22 Climate Corporation kwestionuje dopuszczalność wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Po pierwsze, pytanie prejudycjalne zostało zadane w sposób hipotetyczny. Ponieważ transakcja będąca przedmiotem postępowania głównego nie podlega opodatkowaniu w Austrii, lecz w Niemczech, zadaniem sądu austriackiego nie jest zwrócenie się do Trybunału w celu wyjaśnienia hipotetycznych zobowiązań podatkowych podatnika w innym państwie członkowskim. Po drugie, pytanie to stosuje rozumowanie przez analogię wynikające z wyroku z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in. (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455), którego z uwagi na różnice między okolicznościami sporu w postępowaniu głównym a okolicznościami sprawy, która doprowadziła do wydania tego wyroku, nie można zastosować.

23 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pytania dotyczące wykazania prawa Unii, z którymi zwróci się do Trybunału sąd odsyłający w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny, przy czym prawdziwość tych ustaleń nie podlega ocenie Trybunału, korzystając z domniemania, i mają one znaczenie dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie zwołanego przez sąd krajowy wniosku jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykazania prawa Unii, o które wniesiono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem postępowania głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na postawione mu pytania (wyroki: z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C-131/13, EU:C:2014:2455, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 21 lutego 2018 r., Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 W niniejszej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika jednoznacznie, że sąd odsyłający nie dąży do wyjaśnienia obowiązków podatnika w państwie członkowskim innym niż to, do którego należy. Przeciwnie, zmierza on w istocie do ustalenia, czy na mocy prawa Unii organy podatkowe państwa członkowskiego są do odsyłającego mogą opodatkować VAT transakcje będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, nawet jeżeli jego zdaniem miejsce tych transakcji znajduje się w innym państwie członkowskim. Wynika z tego, że wniosek ten nie jest hipotetyczny.

25 Ponadto w zakresie, w jakim Climate Corporation podaje w wątpliwość możliwość zastosowania przez analogię wniosków płynących z wyroku z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in. (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455) w przypadku takim jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, wystarczy stwierdzić, że argument ten wchodzi w zakres odpowiedzi co do istoty na pytanie prejudycjalne.

26 W związku z tym wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

27 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy przepisy dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, by w odniesieniu do usług świadczonych przez podatnika mającego siedzibę w jednym państwie członkowskim na rzecz podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim organy pierwszego państwa członkowskiego uznać, że za miejsce tego świadczenia, które zgodnie z art. 44 tej dyrektywy znajduje się w tym innym państwie członkowskim, należy jednak uznać miejsce znajdujące się w pierwszym państwie członkowskim, jeżeli dany usługodawca wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez to świadczenie uczestniczy w oszustwie w zakresie VAT

popełnionym przez odbiorcę tego samego świadczenia w ramach sącucha transakcji.

28 Na wstępie należy wyjaśnić, że – jak wskazał sąd odsyłający – transakcje polegające na odpłatnym przeniesieniu uprawnień do emisji gazów cieplarnianych należy zakwalifikować jako świadczenie usług do celów dyrektywy VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 8 grudnia 2016 r., A i B, C-453/15, EU:C:2016:933, pkt 30).

29 Miejsce świadczenia usług należy określić zgodnie z przepisami rozdziału 3 tytułu V dyrektywy VAT. W tym względzie sekcje 2 i 3 tego rozdziału ustanawiają, odpowiednio, zasady ogólne dotyczące określenia miejsca opodatkowania usług, jak również przepisy szczególne dotyczące świadczenia usług szczególnych (zob. podobnie wyrok z dnia 16 października 2014 r., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 37).

30 Celem tych przepisów określićcych miejsce opodatkowania świadczenia usług jest uniknięcie z jednej strony zbiegu wadciwości, mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony braku opodatkowania przychodów (wyroki: z dnia 16 października 2014 r., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 7 maja 2020 r., Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, pkt 25).

31 Określając tak w jednolity sposób miejsce opodatkowania usług, wspomniane przepisy rozgraniczają kompetencje państw członkowskich i ustanawiają racjonalny podział odpowiednich zakresów stosowania przepisów krajowych w dziedzinie VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 16 października 2014 r., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 50, 51).

32 W tym kontekście art. 44 dyrektywy VAT ustanawia ogólną zasadę dotyczącą określenia miejsca świadczenia usług.

33 Zgodnie z tą ogólną zasadą miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdujęcego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym podatnik będcy usługobiorcą ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

34 W systematyce art. 44 dyrektywy VAT siedziba działalności gospodarczej stanowi zatem główny czynnik dla określenia miejsca świadczenia usług, podczas gdy dwa pozostałe czynniki, które artykuł ten ustanawia, mają, odpowiednio, charakter odstępstwa i pomocniczy (zob. podobnie wyrok z dnia 16 października 2014 r., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 53–56).

35 Ponadto żaden przepis tej dyrektywy nie ustanawia zasady szczególnej w celu określenia miejsca opodatkowania transakcji polegającej na odpłatnym przeniesieniu uprawnień do emisji gazów cieplarnianych.

36 Wynika z tego, że zgodnie z art. 44 dyrektywy VAT miejsce transakcji polegającej na odpłatnym przeniesieniu przez podatnika mającego siedzibę w jednym państwie członkowskim uprawnień do emisji gazów cieplarnianych na innego podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim znajduje się w tym ostatnim państwie członkowskim.

37 W niniejszej sprawie z wyjaśnieniem przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że na podstawie art. 44 dyrektywy VAT i odpowiadających mu przepisów danego prawa krajowego

miejsce transakcji spornych w postępowaniu głównym znajduje się w państwie członkowskim odbiorcy świadczonych usług, czyli w Niemczech, oraz że zgodnie z art. 196 tej dyrektywy oraz odpowiednimi przepisami tego prawa krajowego to odbiorca jest zobowiązany do zapłaty VAT skarbowi państwa. Rzeczony usługobiorca dopuścił się oszustwa w zakresie VAT, a zainteresowany usługodawca powinien być o tym wiedzieć.

38 To właśnie w świetle tych wstępnych uwag należy ustalić, czy pomimo wyraźnego brzmienia art. 44 dyrektywy VAT miejsce transakcji polegającej na odpłatnym przeniesieniu przez podatnika mającego siedzibę w jednym państwie członkowskim uprawnienie do emisji gazów cieplarnianych na podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim może zostać uznane za znajdujące się w państwie członkowskim usługodawcy, jeżeli transakcja ta stanowi element oszustwa w zakresie VAT.

39 W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że podmioty prawa nie mogą powoływać się na normy prawa Unii w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie (wyroki: z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 54; z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 43; a także z dnia 15 września 2022 r., HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687, pkt 27).

40 Trybunał orzekł zatem, że krajowe organy i sądy mogą, a nawet powinny co do zasady odmówić korzystania z praw przewidzianych w dyrektywie VAT, na które powołano się w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie, takich jak prawo do zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej. Ma to miejsce nie tylko wtedy, gdy oszustwo podatkowe zostało popełnione przez samego podatnika, ale również wtedy, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez daną transakcję uczestniczył w oszustwie w zakresie VAT popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym lub dalszym etapie obrotu w ramach transakcji (zob. podobnie wyroki: z dnia 7 grudnia 2010 r., R., C-285/09, EU:C:2010:742, pkt 51, 52; z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 54; z dnia 9 października 2014 r., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, pkt 42; a także z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 49, 50).

41 Jednakże w pierwszej kolejności, w odróżnieniu od spraw zakończonych wyrokami przypomnianymi w poprzednim punkcie, niniejsza sprawa nie dotyczy powołania się na prawo takie jak prawo do zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej, lecz określenia miejsca transakcji podlegającej opodatkowaniu.

42 Tymczasem wykładnia, zgodnie z którą w przypadku oszustwa w zakresie VAT za miejsce świadczenia usług można uznać miejsce w państwie członkowskim innym niż określone na podstawie przepisów dyrektywy VAT dotyczących określenia miejsca świadczenia usług, byłaby sprzeczna z celami i ogólną systematyką tych przepisów, odzwierciedlonymi w pkt 30 i 31 niniejszego wyroku.

43 Taka wykładnia prowadziłaby bowiem do zróznicowania podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi, jaki wynika z tych przepisów. W przypadku takim jak rozpatrywany w niniejszej sprawie jego skutkiem byłoby konkretnie przeniesienie, w braku jakiegokolwiek podstawy prawnej, kompetencji podatkowej państwa członkowskiego, w którym ma siedzibę usługobiorca, do państwa członkowskiego, w którym siedzibę ma usługodawca.

44 Ponadto należy przypomnieć, że logika leżąca u podstaw przepisów dotyczących określenia miejsca świadczenia usług, która znajduje również odzwierciedlenie w motywach 3 i 4

dyrektywy 2008/8 oraz w art. 44 dyrektywy VAT, wymaga, by opodatkowanie następowało w miarę możliwości w miejscu korzystania z danych usług (zob. analogicznie wyrok z dnia 8 grudnia 2016 r., A i B, C 453/15, EU:C:2016:933, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo). Tymczasem wy adnia taka jak ta, o której mowa w pkt 42 niniejszego wyroku, sprzeczna jest z zasadami do przeniesienia wpływów podatkowych do państwa członkowskiego innego niż państwo ostatecznej konsumpcji tych usług.

45 W drugiej kolejności – prawd  jest, że w aspekcie faktycznym świadczenie usług przez podatnika mającego siedzibę w jednym państwie członkowskim na rzecz podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim wykazuje podobieństwa do dostawy wewn trzsp lnotowej, ponieważ obie te kwestie dotyczą osób mających siedzibę w dwóch różnych państwach członkowskich. Niemniej jednak w obecnym stanie prawa Unii reżimy prawne dostaw wewn trzsp lnotowych i transgranicznego świadczenia usług w Unii są odrębne.

46 W istocie, w odniesieniu do pierwszego reżimu, każdej wewn trzsp lnotowej dostawie towaru, w rozumieniu art. 138 dyrektywy VAT, odpowiada jego wewn trzsp lnotowe nabycie, w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy. Dostawa wewn trzsp lnotowa i nabycie wewn trzsp lnotowe, które stanowi drugie zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego, stanowi  jedną i t  samą czynność gospodarczą, w odniesieniu do której kompetencja podatkowa dzieli się między państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki towaru i państwo członkowskie zakończenia jego wysyłki, które są odpowiednio odpowiedzialne za wykonywanie powierzonych im uprawnień (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in., C 409/04, EU:C:2007:548, pkt 22–24).

47 W ten s os b wewn trzsp lnotowa dostawa towaru jest zwolniona w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki tego towaru, bez uszczerbku dla prawa do odliczenia lub zwrotu VAT naliczonego w tym państwie członkowskim, podczas gdy nabycie wewn trzsp lnotowe podlega opodatkowaniu VAT w państwie członkowskim zakończenia wysyłki (zob. podobnie wyrok z dnia 7 grudnia 2010 r., R., C 285/09, EU:C:2010:742, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 Państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki tego towaru może ewentualnie odm wi  zastosowania zwolnienia, opierając się na kompetencjach przyznanych mu na mocy art. 131 dyrektywy VAT, w dążeniu do realizacji celu polegającego na prawidłowym i prostym stosowaniu zwolnień oraz na zapobieganiu wszelkim ewentualnym oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom (zob. podobnie wyrok z dnia 7 grudnia 2010 r., R., C 285/09, EU:C:2010:742, pkt 51).

49 Natomiast ten system transakcji wewn trzsp lnotowych nie ma zastosowania do transgranicznego świadczenia usług w Unii, w odniesieniu do którego jurysdykcj  podatkową ma tylko jedno państwo członkowskie, określone zgodnie z przepisami dyrektywy VAT.

50 W ten s os b, w przeciwieństwie do kompetencji przyznanych państwu członkowskiemu rozpoczęcia wysyłki towaru będącego przedmiotem dostawy wewn trzsp lnotowej, przedstawionych w pkt 46–48 niniejszego wyroku, państwo członkowskie, w którym ma siedzibę podmiot  wiadczc cy usługi na rzecz podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, którego miejsce znajduje się, zgodnie z art. 44 dyrektywy VAT, w tym ostatnim państwie członkowskim, nie posiada na mocy tej dyrektywy żadnego uprawnienia do opodatkowania takiego  wiadczenia VAT.

51 W związku z tym orzecznictwo przytoczone w pkt 40 niniejszego wyroku nie może być stosowane przez analogi  do określenia miejsca świadczenia usług.

52 Z powyższego wynika, że miejsce świadczenia usług nie może zostać zmienione, z naruszeniem jasnego brzmienia art. 44 dyrektywy VAT, ze względu na to, że rozpatrywana transakcja jest dotknięta oszustwem w zakresie VAT.

53 Niemniej jednak na mocy art. 273 dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą przedsięwziąć środki w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym. Środki te nie mogą jednak wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów. Co do zasady bowiem to do organów podatkowych należy dokonywanie niezbędnych kontroli podatników w celu wykrycia nieprawidłowości i oszustw w zakresie VAT oraz nakładanie sankcji na podatnika, który dopuścił się takich nieprawidłowości lub oszustw (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 września 2007 r., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 57, 62; a także z dnia 1 lipca 2021 r., Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, pkt 38).

54 Mając na względzie całość powyższych rozważań, na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że przepisy dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, by w odniesieniu do usług świadczonych przez podatnika mającego siedzibę w jednym państwie członkowskim na rzecz podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim organy pierwszego państwa członkowskiego uznać, że za miejsce tego świadczenia, które zgodnie z art. 44 tej dyrektywy znajduje się w tym innym państwie członkowskim, należy jednak uznać miejsce znajdujące się w pierwszym państwie członkowskim, jeżeli dany usługodawca wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez to świadczenie uczestniczy w oszustwie w zakresie VAT popełnionym przez odbiorcę tego świadczenia w ramach samej transakcji.

W przedmiocie kosztów

55 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 (ósma izba) orzeka, co następuje:

Przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r.,

należy interpretować w ten sposób, że:

stoją one na przeszkodzie temu, by w odniesieniu do usług świadczonych przez podatnika mającego siedzibę w jednym państwie członkowskim na rzecz podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim organy pierwszego państwa członkowskiego uznać, że za miejsce tego świadczenia, które zgodnie z art. 44 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2008/8, znajduje się w tym innym państwie członkowskim, należy jednak uznać miejsce znajdujące się w pierwszym państwie członkowskim, jeżeli dany usługodawca wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez to świadczenie uczestniczy w oszustwie w zakresie podatku od wartości dodanej popełnionym przez odbiorcę tego świadczenia w ramach samej transakcji.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.