

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

PEDRA CRUZA VILLALÓNA

przedstawiona w dniu 21 czerwca 2012 r.(1)

Sprawa C-587/10

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

przeciwko

Finanzamt Plauen

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy)]

Podatek od wartości dodanej – Dostawa wewnątrzwspólnotowa – Transakcje mieszane –
Odmowa zwolnienia z powodu braku przedstawienia numeru identyfikacji nabywcy

I – Wprowadzenie

1. W niniejszej sprawie Bundesfinanzhof kieruje do Trybunału Sprawiedliwości kilka pytań dotyczących wykładni dyrektywy 77/388/EWG(2) w ramach postępowania, w którym sporna jest zgodność z prawem decyzji niemieckich organów podatkowych, które odmówiono podatnikowi będącemu dostawcą zwolnienia przewidzianego w art. 28c cz. 1 lit. a) rzeczony dyrektywy dla dostaw wewnątrzwspólnotowych.
2. Specyfika niniejszej sprawy polega na tym, że sporna dostawa stanowi cz. 1 transakcji mieszanej z następującymi po sobie sprzedażami i jednorazowymi dostawami wewnątrzwspólnotowymi. Powodem odmowy zwolnienia jest to, że pierwszy dostawca, przedsiębiorstwo niemieckie, nie dostarczyło numeru identyfikacyjnego dla celów VAT przedsiębiorstwa amerykańskiego, które nabyło od niego towary, lecz drugiego nabywcy tych towarów, przedsiębiorstwa fińskiego.
3. Niniejsza sprawa umożliwi Trybunałowi Sprawiedliwości rozwinąć jego już bogate orzecznictwo dotyczące zwolnienia dostaw wewnątrzwspólnotowych poprzez wyjaśnienie zakresu kompetencji, jakie zdaniem pierwszego art. 28c cz. 1 lit. a) szóstej dyrektywy przyznaje państwom członkowskim w celu ustalenia warunków koniecznych dla zapewnienia „prawidłowego i prostego stosowania” zwolnienia, a także aby „zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom”.

II – Ramy prawne

A – *Prawo Unii: szósta dyrektywa VAT*

4. Zgodnie z art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy „podatnikiem» jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określona w ust. 2, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności». Zgodnie z ust. 2 ww. artykułu „działalność gospodarcza, określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi w szczególności z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów. [...]».
5. Artykuł 22 szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h przewiduje szereg obowiązków dla podatników w systemie wewnętrznym.
6. W ten sposób art. 22 ust. 1 lit. c) tiret pierwsze i trzecie szóstej dyrektywy stanowi, że „państwa członkowskie podejmują niezbędne środki, w celu nadania indywidualnego numeru identyfikacji podatkowej: – każdemu podatnikowi, z wyłączeniem tych, określonych w art. 28a ust. 4, który na terytorium kraju dokonuje dostaw towarów lub świadczy usługi uprawniające go do odliczenia podatku naliczonego [...] – każdemu podatnikowi określonemu w ust. 1 lit. b) oraz każdemu podatnikowi, który skorzysta z możliwości określonej w art. 28a ust. 1 lit. a) akapit trzeci».
7. Artykuł 22 ust. 3 lit. a) stanowi, że „[k]iedy podatnik wystawia fakturę [...], w odniesieniu do towarów i usług, które dostarczy lub świadczy na rzecz innego podatnika lub osoby prawnej [osoby prawnej] niepodlegającej opodatkowaniu. Kiedy podatnik wystawia ponadto fakturę [...] w odniesieniu do towarów dostarczonych na warunkach określonych w art. 28c cz. A». Zgodnie z art. 22 ust. 3 lit. b) na fakturze należy wskazać numer identyfikacji dla celów podatku VAT.
8. Zgodnie z art. 22 ust. 8 „państwa członkowskie mogą nałożyć inne zobowiązania, które uznają za niezbędne dla poprawnego poboru podatków i aby zapobiec oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji wewnętrznych oraz transakcji zawieranych przez podatników w różnych państwach członkowskich, o ile tego rodzaju zobowiązania nie będą prowadziły w handlu między państwami członkowskimi do niepotrzebnych formalności związanych z przekraczaniem granic».
9. Szósta dyrektywa zawiera tytuł XVIa „Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi», który został wprowadzony przez dyrektywę 91/680 i który obejmuje art. 28a–28m.
10. Artykuł 28a ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi w akapicie pierwszym, że podatkowi podlega również „odpłatne wewnętrzne nabycie towarów na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niepodlegającą opodatkowaniu [...]».
11. Zgodnie z art. 28a ust. 3 „[w]ewnętrzne nabycie towarów» oznacza nabycie uprawnienia do rozporządzania jako właściciel ruchomymi rzeczami wysyłanymi lub transportowanymi do osoby nabywającej towary przez lub na rachunek sprzedawcy bądź osoby nabywającej towary w państwie członkowskim innym niż to, z którego towary są wysyłane lub transportowane».
12. Artykuł 28b cz. A ust. 1 stanowi, że za miejsce wewnętrzne nabycia towarów uznaje się „miejsce, w którym towary te znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do osoby, która je nabywa». Z kolei ust. 2 stanowi, że „[b]ez uszczerbku dla ust. 1 za miejsce wewnętrzne nabycia towarów określone w art. 28a ust. 1 lit. a) uważa się miejsce na terytorium państwa członkowskiego, które nadało numer identyfikacji do celów podatku od wartości dodanej użytego przez nabywcę w celu nabycia towarów, o ile

nabywca towarów nie udowodni, że nabycie to zostało opodatkowane zgodnie z przepisami ust. 1. [...]”.

13. Artykuł 28c cz. 1 lit. a) zwalnia z podatku dostawy wewnątrzwspólnotowe w następujący sposób:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego oraz na warunkach ustanowionych w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania zwolnień przewidzianych poniżej, a także aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom, państwa członkowskie zwalniają z podatku:

a) dostawy towarów, określone w art. 5 i art. 28a ust. 5 lit. a), wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę bądź nabywcę towarów lub na jego [ich] rachunek, do miejsca poza terytorium określonym w art. 3, lecz znajdującego się na obszarze Wspólnoty, dokonane dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, który [rzy] działa [ją] w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów. [...]”.

B – Uregulowanie krajowe

14. Zgodnie z § 6a ust. 1 zdanie pierwsze Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”)(3) mamy do czynienia z dostawą wewnątrzwspólnotową – zwolnioną zgodnie z § 4 ust. 1 lit. b) UStG – jeżeli zostały spełnione następujące przesłanki: „1) Przedsiębiorca lub nabywca przetransportował lub wysłał przedmiot dostawy na pozostałe terytorium wspólnotowe. 2) Nabywca jest a) przedsiębiorcą, który nabył przedmiot dostawy dla swojego przedsiębiorstwa; b) jest osobą prawną, która nie jest przedsiębiorcą lub która nie nabyła przedmiotu dostawy dla swojego przedsiębiorstwa, lub c) jakimkolwiek nabywcą w przypadku dostawy nowego pojazdu; i 3) Nabycie przedmiotu dostawy podlega w odniesieniu do nabywcy w innym państwie członkowskim przepisom dotyczącym podatku obrotowego”. Zgodnie z ust. 3 rzeczonego § 6a UStG do przedsiębiorcy należy udowodnienie spełniania tych przesłanek.

15. Paragraf 17c ust. 1 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (rozporządzenia w sprawie wykonania UStG; zwanego dalej „UStDV”)(4) stanowi, że w przypadku dostaw wewnątrzwspólnotowych przedsiębiorca, do którego zastosowanie ma to rozporządzenie, musi wykazać za pośrednictwem dokumentów księgowych spełnienie przesłanek zwolnienia z podatku „w tym numer identyfikacji nabywcy dla celów podatku VAT”.

III – Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

16. Skarżący i wnoszący odwołanie, Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (zwana dalej „VSTR”), jest spółką dominującą prawa niemieckiego z siedzibą w Niemczech.

17. W listopadzie 1998 r. ostatnia z wymienionych spółek sprzedała dwie kruszarki do skały amerykańskiej spółce ATLANTIC International Trading Co. (zwanej dalej „ATLANTIC”). ATLANTIC posiada oddział w Portugalii, lecz nie był zarejestrowany w żadnym państwie członkowskim Unii dla celów podatku VAT.

18. Spółka będąca sprzedawcą zwróciła się do ATLANTIC o podanie do wiadomości jej numeru identyfikacji dla celów podatku VAT, przy czym ostatnia z wymienionych spółek odpowiedziała, że odsprzedała maszyny spółce mającej siedzibę w Finlandii i przekazała numer identyfikacji dla celów podatku VAT spółki fińskiej. Niemiecki sprzedawca sprawdził wiarygodność tych danych.

19. W związku z transportem maszyn należało zauważyć, że w dniu 14 grudnia 1998 r. przedsiębiorstwo transportowe zakontraktowane przez ATLANTIC odebrało te maszyny w siedzibie niemieckiej spółki i przewiozło je drogą lądową najpierw do Lubeki (Niemcy), a następnie w trzy dni później statkiem do Finlandii.

20. Niemiecka spółka będąca sprzedawcą wystawiła na ATLANTIC fakturę bez podatku VAT, na której wskazała numer identyfikacji podatkowej spółki fińskiej.

21. W deklaracji podatku VAT za rok 1998, VSTR, spółka dominująca spółki będącej sprzedawcą, przyznała, że dostawa maszyn była zwolniona. Z kolei niemiecki organ podatkowy (Finanzamt Plauen) przyznał, że zwolnienie nie miało zastosowania w niniejszym przypadku, ponieważ ATLANTIC, jako nabywca, nie posługuje się żadnym numerem identyfikacji dla celów podatku VAT ani państwa przeznaczenia, ani też jakiegokolwiek innego państwa członkowskiego.

22. VSTR wniosła skargę do sądu pierwszej instancji od tej decyzji i odwołała się od wyroku Finanzgericht oddalającą tę skargę. W ramach postępowania w sprawie odwołania przed Bundesfinanzhof, VSTR podniosła, że powód, dla którego niemiecki organ podatkowy odmówił zwolnienia, jest sprzeczny z szóstą dyrektywą. Niemiecki organ z kolei twierdzi, że państwa członkowskie mogą uzależnić stosowanie spornego zwolnienia od warunku posiadania przez nabywcę numeru identyfikacji dla celów podatku VAT w jednym z państw członkowskich, tak jak to czyni § 17c ust. 1 UStDV.

23. Twierdząc, że istnieją wątpliwości interpretacyjne dotyczące przesłanek wymaganych dla stosowania zwolnienia wspólnotowych dostaw wymienionych w art. 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy Bundesfinanzhof skierował do Trybunału Sprawiedliwości następujące pytania:

„1) Czy szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych zezwala państwom członkowskim na zwolnienie z podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej tylko w przypadku, gdy podatnik udowodni, przedstawiając dokument księgowy, posiadanie numeru identyfikacji dla celów podatku VAT nabywcy?

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

– że nabywca jest przedsiębiorcą z siedzibą w państwie trzecim, który wprowadzi przesłany przedmiot dostawy z jednego państwa członkowskiego do innego w ramach transakcji hurtowej, ale nie jest zarejestrowany w żadnym państwie członkowskim dla celów podatku od wartości dodanej, i

– że podatnik udowodnił złożenie zgłoszenia wewnątrzwspólnotowego nabycia przez nabywcę?”.

IV – Postępowanie przed Trybunałem Sprawiedliwości

24. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do sekretariatu

Trybuna?u Sprawiedliwo?ci w dniu 15 grudnia 2010 r.

25. Uwagi na pi?mie przedstawi?y W?ochy, Niemcy, VSTR i Komisja.

26. Na rozprawie, która mia?a miejsce w dniu 7 marca 2012 r., stawili si? w celu wyg?oszenia swoich stanowisk przedstawiciele VSTR, rz?du niemieckiego i Komisji.

V – Ocena pyta? prejudycjalnych

A – *Kwestia wst?pna: identyfikacja dostawy wewn?trzwspólnotowej w transakcji ?a?cuchowej*

27. Pytania przedstawione przez Bundesfinanzhof dotycz? stosowania zwolnienia dostaw wewn?trzwspólnotowych wymienionych w art. 28c cz??? A akapit pierwszy szóstej dyrektywy.

28. Rzeczony przepis wymaga spe?nienia trzech przes?anek dla zaklasyfikowania danej transakcji jako zwolnionej z podatku VAT wewn?trzwspólnotowej dostawy towarów: przeniesienia uprawnienia do rozporz?dzania jako w?a?ciciel; fizycznego przemieszczenia towarów z jednego pa?stwa cz?onkowskiego do innego; posiadania przez nabywc? statusu podatnika (którym mo?e by? równie? osoba prawna, która nie jest podatnikiem, lecz „dzia?a w takim charakterze w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? pa?stwo rozpocz?cia wysy?ki lub transportu towarów”).

29. Pierwsza z tych przes?anek (przeniesienie uprawnienia do rozporz?dzenia towarami z VSTR na ATLANTIC) nie by?a nigdy kwestionowana, a pytania Bundesfinanzhof dotycz? trzeciej przes?anki (posiadania przez nabywc? statusu podatnika).

30. Wcze?niej jednak nale?y dokona? pewnych wyja?nie? w odniesieniu do drugiej przes?anki (transportu wewn?trzwspólnotowego), poniewa? specyficzn? cech? niniejszej sprawy jest to, ?e dostawa, której podleganie podatkowi VAT jest sporne, stanowi cz??? transakcji ?a?cuchowej, na któr? sk?adaj? si? nast?puj?ce po sobie transakcje sprzeda?y – pierwsz? jest sprzeda? przez spó?k? niemieck? na rzecz spó?ki ameryka?skiej i drug? jest sprzeda? przez spó?k? ameryka?sk? na rzecz spó?ki fi?skiej – oraz jednorazowy transport wewn?trzwspólnotowy towarów z Niemiec do Finlandii.

31. Zgodnie z postanowieniami wyroku z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie EMAG Handel Eder, w przypadku takim jak niniejszy, to jest ?e je?eli w nast?pstwie dwóch nast?puj?cych po sobie dostaw tych samych towarów, które zosta?y zrealizowane odp?atnie mi?dzy podatnikami dzia?aj?cymi w takim charakterze, ma miejsce pojedyncza wysy?ka wewn?trzwspólnotowa lub jednorazowy transport wewn?trzwspólnotowy tych towarów, to owa wysy?ka lub transport mog? by? przypisane tylko jednej z tych dwóch dostaw, która – jako jedyna – zostanie zwolniona z opodatkowania na mocy art. 28c cz??? A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy”(5).

32. W zwi?zku z tym w niniejszej sprawie konieczne jest wcze?niejsze ustalenie, na rzecz której z dostaw mo?na przypisa? transport; a ostatecznie, któr? z nich mo?na ewentualnie zaklasyfikowa? jako dostaw? wewn?trzwspólnotow? zwolnion? z podatku VAT.

33. Szósta dyrektywa nie zawiera w tym zakresie ?adnego przepisu, jednak?e w wyroku z dnia 16 grudnia 2010 r. w sprawie Euro Tyre Holding Trybuna? wyja?ni?, ?e w przypadku transakcji ?a?cuchowych okre?lenie dostawy, na rzecz której nale?y przypisa? transport wewn?trzwspólnotowy, „nast?puje w ?wietle ca?o?ciowej oceny wszystkich okoliczno?ci”(6). Taka ocena okoliczno?ci nale?y do s?du w post?powaniu krajowym.

34. Co do zasady Bundesfinanzhof wydaje si? nie mie? w?tpliwo?ci w niniejszej sprawie co do tego, ?e transport nale?y przypisa? pierwszej dostawie, to znaczy dostawie, w której sprzedawc? jest niemiecka spó?ka VSTR, a nabywc? ameryka?ska spó?ka ATLANTIC(7), którego to

stanowiska, moim zdaniem, nie podważaj ww. wyroki.

35. Niniejsza sprawa przypomina sprawę Euro Tyre Holding, ponieważ pierwszy nabywca towarów nabył uprawnienie do rozporządzania tymi towarami w państwie członkowskim pierwszej dostawy (Niemcy)(8) i oświadczył sprzedawcy wolę przetransportowania ich do innego państwa członkowskiego, gdzie miało dojść do drugiej dostawy(9). Jedyną różnicą polega na tym, że w niniejszej sprawie ATLANTIS nie przedstawił swojego własnego numeru identyfikacyjnego dla celów podatku VAT, na który to element wskazywał wyrok w sprawie Euro Tyre Holding, jako na element, który należy brać pod uwagę w tych okolicznościach(10). Niezależnie od późniejszych rozważań (w kontekście pierwszego pytania prejudycjalnego) co do znaczenia tego elementu dla zaklasyfikowania dostawy jako zwolnionej wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, przyjmując, że przedstawienie numeru identyfikacyjnego nabywcy nie jest nieodzowne na tym pierwszym etapie rozważań dla przypisania transportu określonej dostawie.

36. W sprawie Euro Tyre Holding przekazanie rzeczonych numerów identyfikacji nabywcy w państwie drugiej dostawy nastąpiło jako obiektywna wskazówka tego, że wolę pierwszego nabywcy było już od chwili nabycia sprzedanie towarów w tym drugim państwie(11). W niniejszej sprawie z kolei taka wskazówka mogłaby być nieodzowna w zakresie, w jakim Bundesfinanzhof uznaje za udowodnione, na podstawie innych obiektywnych elementów(12), że drugie przeniesienie uprawnienia do rozporządzania towarami nastąpiło już w państwie przeznaczenia, po dokonaniu transportu wewnątrzwspólnotowego, który w tym przypadku należy przypisać na rzecz pierwszej dostawy.

B – Pierwsze pytanie prejudycjalne

37. W pierwszym pytaniu prejudycjalnym Bundesfinanzhof przedstawia Trybunałowi Sprawiedliwości wątpliwość co do tego, czy państwa członkowskie mogą uzależnić zwolnienie dostaw wewnątrzwspólnotowych od tego, aby dostawca udowodnił przedstawiając dowód z dokumentu księgowego posiadanie przez nabywcę numeru identyfikacji dla celów podatku VAT.

38. Tak jak już wskazałem, art. 28c cz. 1 lit. a) ust. 1 szóstej dyrektywy uzależnia stosowanie tego zwolnienia od zbiegu trzech przesłanek, które zgodnie z utrwalonym orzecznictwem(13) mają charakter wyczerpujący i wśród których nie został wymieniony – przynajmniej wyraźnie – żaden warunek związany z przedstawieniem numeru identyfikacji dla celów podatku VAT.

39. W wyroku z dnia 27 września 2007 r. w sprawie Collée Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że „przepis krajowy, który uzależnia w istocie prawo do zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej od spełnienia obowiązków formalnych, nie uwzględniając wymogów merytorycznych, a w szczególności nie bierąc pod uwagę kwestii, czy zostały one spełnione, wykracza poza to, co jest niezbędnym dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku”. W związku z tym zawsze należy przyznać zwolnienie VAT, gdy zostały one spełnione przesłanki materialne nawet wówczas, gdy podatnicy nie spełnili niektórych przesłanek formalnych. Odmienne rozwiązanie należy aby przyjąć „jedynie w przypadku, gdyby naruszenie tych wymogów formalnych uniemożliwiło przedstawienie przekonującego dowodu spełnienia przesłanek materialnych”(14).

40. Tymczasem rzęd niemiecki twierdzi, że wymóg, aby sprzedawca przedstawił numer identyfikacji podatkowej nabywcy w państwie członkowskim przeznaczenia, nie stanowi nowej materialnej przesłanki odmiennej od przesłanek przewidzianych w art. 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy, lecz że chodzi o istotny instrument dowodowy spełnienia trzeciej z wymienionych przesłanek, dotyczącej statusu podatnika nabywcy.

41. Państwa czonkowskie są uprawnione do ustanowienia takiej przesłanki dowodowej na podstawie pierwszego zdania samego art. 28c cz. III A szóstej dyrektywy, zgodnie z którym państwa czonkowskie przyznają zwolnienie „na warunkach ustanowionych w celu zapewnienia [jego] prawidłowego i prostego stosowania [...], a także aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom”. Ich interwencja mogłaby opierać się również na art. 22 ust. 8, który stanowi, że mogą one „nałożyć inne zobowiązania, które uznają za niezbędne dla poprawnego poboru podatków i aby zapobiec oszustwom podatkowym”. Według niemieckiego rzędu warunków, aby nabywca był podatnikiem „działającym w takim charakterze”, jest spełniony tylko w przypadku przedstawienia numeru identyfikacji dla celów podatku VAT przyznanego przez państwo członkowskie przeznaczenia towarów.

42. O czym będzie mowa poniżej, szósta dyrektywa przyznaje pierwszorzędny rolę numerowi identyfikacji podatkowej w kontekście dostaw wewnątrzwspólnotowych, ponieważ umożliwia on kontrolę podatkową tych dostaw.

43. Niemniej jednak, bez uszczerbku dla wcześniejszych rozważań uważam, że nie należy interpretować art. 28c cz. III A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy w ten sposób, że mamy do czynienia ze zwolnioną dostawą wewnątrzwspólnotową tylko wtedy, gdy przedstawiono numer identyfikacji dla celów podatku VAT nabywcy. Po pierwsze, status podatnika nie zależy od przyznania rzeczoności numeru i nic nie stoi na przeszkodzie, aby wykazać jego posiadanie w inny sposób (1). Po drugie, spełnienie obowiązku wskazania numeru identyfikacji podatkowej, który nakłada szósta dyrektywa, nie może prowadzić do zmiany systemu opodatkowania podatkiem VAT (2). Wreszcie taka wykładnia stanowiłaby niedozwolone przez orzecznictwo naruszenie zasady neutralności podatku VAT (3).

1. Status podatnika nie zależy od przyznania numeru identyfikacji podatkowej. Udowodnienie takiego statusu może ewentualnie nastąpić na podstawie innych obiektywnych danych.

44. Numer identyfikacji podatkowej dla celów podatku VAT powstaje przy tworzeniu wewnątrzwspólnotowego systemu podatku VAT, którego podstawowym celem, jak wiadomo, jest zagwarantowanie, że zapłać podatku nastąpi w państwie członkowskim, w którym następuje ostateczna konsumpcja towaru. W celu zapewnienia prawidłowego stosowania tego systemu konieczne było zidentyfikowanie niektórych podatników podatku VAT za pomocą indywidualnego numeru, który wskazywałby państwo członkowskie, które go przyznało, jak również rodzaj transakcji dokonywanych przez tych podatników [art. 22 ust. 1 lit. c), d) i e) szóstej dyrektywy]. W ten sposób numer identyfikacji podatkowej stanowi, na co wskazuje Komisja, skrócone potwierdzenie statusu podatkowego podatnika dla celów podatku VAT, które to potwierdzenie służy ułatwieniu kontroli podatkowej transakcji wewnątrzwspólnotowych.

45. W tym celu art. 22 szóstej dyrektywy nakłada na podatnika obowiązek wskazania na fakturze numeru identyfikacji, z jakim dokonał dostawy towarów lub świadczenia usług oraz numeru identyfikacji, jakim posłużył się jego klient przy tej transakcji [art. 22 ust. 3 lit. b)], jak również przedstawienia kwartalnego „zestawienia nabywców posiadających numery identyfikacyjne do celów podatku od wartości dodanej, którym dostarcza towary na warunkach ustanowionych w art. 28c cz. III A [oraz odbiorców posiadających numery identyfikacyjne do celów podatku od wartości dodanej przy transakcjach, o których mowa w akapicie piątym] [art. 22 ust. 6 lit. b)].

46. Temu samemu celowi kontroli podatkowej odpowiada przepis zawarty w art. 28b ust. 2 szóstej dyrektywy, zgodnie z którym w zakresie, w jakim nabywca nie udowodni, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 28a ust. 1 lit. a), zostało opodatkowane podatkiem VAT w miejscu, „w którym towary te znajdują się w momencie

zakończenia ich wysyłki lub transportu do osoby, która je nabywa” (art. 28b ust. 1), i przyjmuje się, że nabycie nastąpiło „w miejsc[u] na terytorium państwa członkowskiego, które nadało numer identyfikacji do celów podatku od wartości dodanej ujętego przez nabywcę w celu nabycia towarów”(15).

47. Tymczasem zarówno obowiązki zawarte w art. 22, jak i przepis art. 22b ust. 2 szóstej dyrektywy są instrumentami kontroli podatkowej o charakterze prewencyjnym mającymi na celu uniknięcie braku zapłaty podatku VAT przez nabywcę. Nie można z nich wywnioskować, że status podatnika nabywa się tylko poprzez uzyskanie numeru identyfikacji, ani też tego, że przedstawienie rzeczoności numeru jest jedynym środkiem dla udowodnienia, że nabywca brał udział w transakcji w charakterze podatnika. W związku z tym, brak wykonania tego zobowiązania nie może pozbawiać sprzedawcy zwolnienia, do którego ma on prawo.

48. Tytułem wstępu należało przypomnieć, że art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy nie uzależnia warunku posiadania statusu podatnika podatku VAT od żadnej formalności, ani też od przedstawienia jakiegokolwiek szczególnego dokumentu, uzależniając go jedynie od wykonywania „działalności gospodarczej, określonej w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”. W związku z tym, z uwagi na literalne brzmienie tego przepisu warunek posiadania statusu podatnika należało uznać za warunek wstępny i czysto faktyczny, który nie zależy od przyznania ani od wykorzystania numeru identyfikacji dla celów podatku VAT.

49. To ostatnie twierdzenie jest w pełni zgodne z ważną funkcją, jaką, o czym była mowa powyżej, szósta dyrektywa przyznaje numerowi identyfikacji podatkowej w kontekście dostaw wewnątrzwspólnotowych. Oczywiście, obowiązki z art. 22 szóstej dyrektywy powodują, że przedstawienie numeru identyfikacji dla celów podatku VAT jest zwykłym środkiem – a nawet najbardziej prawidłowym – dla udowodnienia posiadania statusu podatnika, jednakże nie oznacza to, że sprzedawca nie może posłużyć się innymi „obiektywnymi środkami dowodowymi”(16) w celu udowodnienia, że nabywca spełnia ten warunek(17). Niniejsza sprawa jest dobrym przykładem takich przypadków, bez wątpienia wyjątkowych, w których sprzedawca wykazuje bez przedstawiania numeru identyfikacji nabywcy, iż działa on w ramach działalności gospodarczej, że przeniesiono na niego uprawnienie do rozporządzania towarami oraz że transport miał charakter wewnątrzwspólnotowy, dostarczając w ten sposób wystarczających informacji dla kontroli podatkowej transakcji w odnośnych państwach członkowskich.

50. W związku z tym nie można twierdzić w sposób bezwarunkowy, że niewykonanie obowiązku formalnego polegającego na wskazaniu na fakturze i na dokumentach zawierających korektę numeru identyfikacji nabywcy miałyby uniemożliwiać „przedstawienie przekonującego dowodu spełnienia przesłanek merytorycznych” dla przyznania zwolnienia(18). Takie niewykonanie może w danym przypadku prowadzić do nałożenia sankcji, ale nie do zmiany systemu opodatkowania podatkiem VAT.

2. Niewykonanie obowiązku wskazania numeru identyfikacji podatkowej ustanowionego w art. 22 szóstej dyrektywy nie może prowadzić do zmiany systemu opodatkowania podatkiem VAT

51. W dziedzinie prawa do odliczenia podatku VAT w orzecznictwie przyjmuje się, że niewykonanie obowiązków formalnych z art. 22 szóstej dyrektywy nie może uniemożliwiać przyznania tego prawa, jeżeli zostały spełnione materialne przesłanki jego powstania.

52. W sprawie Dankowski(19) dotyczącej dochodzenia przyznania tego prawa do odliczenia problem polegał na tym, że pomimo iż faktura zawierała numer identyfikacyjny usługodawcy, to jednak numer ten został przyznany z urzędu przez polskie organy podatkowe, bez składania przez niego wniosku o rejestrację dla celów podatku VAT. Usługodawca naruszył w związku z tym obowiązek zgłoszenia rozpoczęcia swojej działalności jako podatnik (art. 22 ust. 1 szóstej

dyrektywy). W wyroku Trybuna? Sprawiedliwo?ci orzek?, ?e „niezale?nie od wagi takiego zg?oszenia z punktu widzenia prawid?owego funkcjonowania systemu VAT uchybienie temu obowi?zkowi przez jednego podatnika nie mo?e podwa?a? przys?uguj?cego innemu podatnikowi prawa do odliczenia wynikaj?cego z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy. Artyku? 22 ust. 2 szóstej dyrektywy stanowi bowiem jedynie, ?e podatnicy zobowi?zani s? do zg?aszania rozpocz?cia, zmian i zako?czenia dzia?alno?ci, jednak?e przepis ten nie upowa?nia pa?stw cz?onkowskich, w razie braku zg?oszenia, do odroczenia wykonania prawa do odliczenia do momentu rzeczywistego rozpocz?cia zwyk?ego wykonywania opodatkowanych czynno?ci lub do pozbawienia podatnika mo?liwo?ci wykonywania tego prawa(20).

53. Moim zdaniem wyrok ten odzwierciedla wyra?nie stanowisko, ?e obowi?zki formalne z art. 22 i materialne warunki przyznania prawa do odliczenia (lub tak jak w niniejszym przypadku zwolnienia) dzia?aj? na innych p?aszczyznach, tak ?e niewykonanie tych pierwszych nie mo?e prowadzi? do zmiany istoty systemu VAT.

54. Z drugiej strony oczywiste jest, ?e o ile obowi?zek podania do wiadomo?ci numeru identyfikacji dla celów podatku VAT nabywcy ci??y na dostawcy, to jednak dostawca ten tylko wtedy b?dzie móg? go wykona?, gdy dostarczona zostanie mu ta informacja. W zwi?zku z tym, w stopniu, w jakim dostawca dzia?a w dobrej wierze i podejmuje wszelkie dost?pne mu rozs?dne ?rodki w celu upewnienia si?, ?e transakcja, w której uczestniczy, nie prowadzi do uczestniczenia w oszustwie podatkowym, nielogiczne by?oby karanie dostawcy za niewykonanie obowi?zku wynikaj?ce z braku wspó?pracy nabywcy, i wreszcie, za niewykonanie przez tego dostawc? obowi?zku posiadania numeru identyfikacji dla celów podatku VAT w pa?stwie cz?onkowskim przeznaczenia towarów. U podstaw ww. wyroków w sprawie Dankowski i w sprawie Euro Tyre Holding równie? stoi stanowisko, ?e brak wykonania jednego z obowi?zków formalnych przez podatnika nie mo?e by? krzywdz?cy pod wzgl?dem podatkowym dla innego podatnika(21).

3. Odst?pstwa od zasady neutralno?ci s? dopuszczalne jedynie w przypadkach oszustw

55. Wreszcie odmowa zwolnienia dostawcy, który nie przedstawi numeru identyfikacji nabywcy dla celów podatku VAT, nawet wówczas gdy obiektywne dowody wskazuj? na to, ?e dosz?o do dostawy wewn?trzspólnotowej w rozumieniu szóstej dyrektywy, wi??e si? z ryzykiem podwójnego opodatkowania, a w ka?dym razie oznacza redystrybucj? w?adztwa podatkowego, które to dwa skutki s? sprzeczne z zasad? neutralno?ci podatku VAT.

56. Tak jak wiadomo, zasada ta gwarantuje ?cis?? neutralno?? podatku „w stosunku do wszelkiej dzia?alno?ci gospodarczej, bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci, byle tylko znajdowa?a si? ona w zakresie stosowania podatku VAT”(22). W ramach tych dzia?alno?ci zatem przedsi?biorca jest ca?kowicie zwolniony z podatku VAT nale?nego lub zap?aconego poprzez system odliczenia naliczonego podatku VAT. W kontek?cie transakcji wewn?trzspólnotowych rzeczona neutralno?? zagwarantowana jest poprzez stosowanie zasady terytorialno?ci, zgodnie z któr? pobór podatku VAT przys?uguje temu pa?stwu cz?onkowskiemu, w którym dosz?o do ko?cowej konsumpcji towaru. Tak jak wskazano w orzecznictwie, mechanizm ten pozwala na ?cis?y podzia? wp?ywów z podatku VAT z tytu?u transakcji wewn?trzspólnotowych i „umo?liwia wyra?ne rozgraniczenie suwerenno?ci podatkowej danych pa?stw cz?onkowskich”(23).

57. Otó?, je?eli z ww. powodu odmówiono by dostawcy zwolnienia, pobieraj?c od niego podatek VAT w Niemczech, lecz nabywca zadeklarowa?by transakcj? w pa?stwie cz?onkowskim przeznaczenia (Finlandii), prowadzi?oby to do sytuacji podwójnego opodatkowania w sposób oczywisty sprzecznej z ow? zasad? neutralno?ci. Tymczasem zgodnie z art. 21 rozporz?dzenia (WE) nr 1777/2005(24) „pa?stwo cz?onkowskie zako?czenia wysy?ki lub transportu towarów, w którym dokonano wewn?trzspólnotowego nabycia towarów [...], wykonuje swoje kompetencje w

zakresie opodatkowania, bez wzgl?du na to, jak dana transakcja zosta?a potraktowana do celów podatku VAT w pa?stwie cz?onkowskim rozpocz?cia wysy?ki lub transportu towarów. Tak jak to ju? wskaza?em w opinii w sprawie R(25), ewentualny zwrot podatku zap?aconego w Niemczech w tym przypadku nie s?u?y?by zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu, a jedynie zniesieniu jego skutków, które ju? nast?pi?y, a co za tym idzie, nie wydaje si? to wystarczaj?ce dla zachowania zasady neutralno?ci podatku.

58. Z drugiej strony, brak zastosowania zwolnienia w pa?stwie pochodzenia towarów (Niemcy) oznacza?by w ka?dym razie, ?e pa?stwo to pobra?oby podatek VAT, nie posiadaj?c ?adnego prawa do wierzytelno?ci podatkowej, poniewa? za?o?enie systemu prze?ciowego w rzeczywisto?ci polega na tym, ?e to pa?stwo konsumpcji towaru (Finlandia) pobiera w ca?o?ci podatek. W zwi?zku z tym, nawet w przypadku braku podwójnego opodatkowania (to znaczy, nawet gdy Finlandia nie zdo?a?aby pobra? podatku VAT, dosz?oby do redystrybucji w?adztwa podatkowego sprzecznej z zasad? neutralno?ci.

59. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ?rodki, jakie mog? ustanawia? pa?stwa cz?onkowskie zgodnie z art. 28c cz??? A szóstej dyrektywy w celu zapewnienia prawid?owego stosowania i prostego zwolnienia dostaw wewn?trzwspólnotowych oraz w celu „zapobie?enia wszelkim ewentualnym oszustwom, unikaniu lub nadu?yciom”, nie powinny wychodzi? poza to, co jest konieczne dla osi?gni?cia tych celów, ani by? stosowane w sposób, który jest sprzeczny z neutralno?ci? podatku VAT(26).

60. W zwi?zku z tym ?rodek polegaj?cy na wymaganiu jako warunku stosowania zwolnienia, aby dostawca przedstawi? numer identyfikacji dla celów podatku VAT nabywcy, powodowa?by w powy?ej opisany sposób skutek sprzeczny z zasad? neutralno?ci i by?by w zwi?zku z tym sprzeczny z szóst? dyrektyw?.

61. Oczywi?cie Trybuna? przyzna? ju?, ?e ta zasada nie ma ona charakteru bezwarunkowego i ?e mo?na od niej odst?pi? w przypadku oszustwa lub z?ej wiary. Konkretnie w ww. wyroku w sprawie R stwierdzi?, ?e na zasady neutralno?ci i ochrony uzasadnionych oczekiwa? „nie mo?e skutecznie powo?ywa? si? podatnik, który umy?lnie uczestniczy? w oszustwie podatkowym i narazi? na niebezpiecze?stwo funkcjonowanie wspólnego systemu podatku VAT”(27). Zasada proporcjonalno?ci, jak stanowi wyrok, „nie sprzeciwia si? [...] temu, aby dostawca, który uczestniczy w oszustwie, by? zobowi?zany do uiszczenia a posteriori podatku VAT od dokonanej przez niego dostawy wewn?trzwspólnotowej, w stopniu, w jakim jego uczestnictwo w oszustwie jest decyduj?cym czynnikiem, jaki nale?y wzi?? pod uwag? podczas badania proporcjonalno?ci danego ?rodka krajowego”(28).

62. Okoliczno?ci w sprawie R by?y niemniej jednak bardzo ró?ne od okoliczno?ci w niniejszej sprawie. W tamtej sprawie R, dzia?aj?c jako dostawca w transakcjach wewn?trzwspólnotowych, wystawia? fa?szywe faktury na rzecz fikcyjnych kontrahentów, ukrywaj?c to?samo?? prawdziwych nabywców, tak aby umo?liwi? im uchylenie si? od zap?aty podatku w pa?stwie przeznaczenia. Chodzi?o w zwi?zku z tym o oczywisty przypadek oszustwa podatkowego, w odró?nieniu od niniejszej sprawy, gdzie nie mamy do czynienia z tymi samymi okoliczno?ciami. W zakresie, w jakim s?d krajowy, do którego nale?y konkretna ocena okoliczno?ci faktycznych, stwierdzi, co wydaje si? wynika? z informacji przedstawionych przez strony, ?e VSTR ograniczy?a si? do wskazania na fakturze numeru identyfikacji spó?ki fi?skiej, nie ukrywaj?c jednak, ?e to ATLANTIC naby?a od niej towary, nie mo?na zastosowa? wyj?tku przewidzianego w ww. wyroku w sprawie R, a w konsekwencji odmówi? zwolnienia.

63. Otó? poza przypadkami oszustwa, o których mowa w ww. wyroku w sprawie R, pa?stwa cz?onkowskie nie mog? jednostronnie ustanawia? odst?pstw od podstawowych zasad wspólnego systemu podatku VAT. Sentencja ww. wyroku opiera si? wyra?nie na istnieniu oszuka?czego

działania dostawcy. Z punktu widzenia zasady proporcjonalności, stanowi wyrok, znaczenie ma „stop[ie?], w jakim jego uczestnictwo w oszustwie jest decydującym czynnikiem” (pkt 53), a następnie podkreśla, że uczestnictwo w owym oszustwie powinno być umyślne i naraża na niebezpieczeństwo funkcjonowanie wspólnego systemu podatku VAT.

64. Wreszcie ww. wyrok w sprawie R wprowadził wyjątek od zasady neutralności, który nie może zostać rozciągnięty poza przypadek w nim wymieniony. Naruszenie zasady neutralności ze względu na czysto prewencyjne, gdy dostawca mógł udowodnić, iż nie działał w oszukańczy sposób, nie wydaje się proporcjonalnym środkiem, który mógłby być uzasadniony w świetle orzecznictwa.

4. Wniosek dotyczący pierwszego pytania prejudycjalnego

65. Z uwagi na powyższe należy stwierdzić, że szósta dyrektywa nie uzależnia przyznania statusu podatnika – zarówno ogólnie jak i w celu zastosowania zwolnienia mającego zastosowanie do zwolnienia – od przedstawienia numeru identyfikacji dla celów podatku VAT, uzależniając je jedynie od wykonywania działalności gospodarczej, którego istnienia trudno zaprzeczyć w niniejszej sprawie(29).

66. Niewykonanie przez dostawcę w transakcji wewnątrzwspólnotowej obowiązku przedstawienia numeru identyfikacji dla celów podatku VAT może prowadzić do sankcji, a jeżeli udowodni się, że dostawca ten uczestniczył w oszukańczej transakcji, do odmowy na podstawie wyroku w sprawie R zwolnienia przysługującego dostawie wewnątrzwspólnotowej. Obydwa środki stanowią proporcjonalny system zwalczania oszustw.

67. Z kolei nieproporcjonalne byłoby, aby każdy brak wykonania obowiązków formalnych, bez towarzyszących mu oszukańczych zachowań, prowadził do całkowitego przekształcenia dynamiki dostaw wewnątrzwspólnotowych i do jednostronnego przesunięcia wadztwa podatkowego na państwo członkowskie, do którego nie należy jego sprawowanie.

C – *Drugie pytanie prejudycjalne*

68. W drugim pytaniu Bundesfinanzhof podnosi dwie różne okoliczności, z których każda może mieć wpływ na odpowiedź na pytanie pierwsze.

1. Pierwsza część drugiego pytania

69. Pierwsza część pytania drugiego dotyczy w szczególności wpływu, jaki mógłby mieć fakt, że nabywca, który wysłał przedmiot dostawy z jednego państwa członkowskiego do drugiego w ramach transakcji ścuchowej, jest przedsiębiorstwem mającym siedzibę w państwie trzecim, lecz nie jest zarejestrowany dla celów podatku VAT w żadnym państwie członkowskim.

70. Moim zdaniem, na pytanie to należy odpowiedzieć tylko przecząco. Tak jak słusznie przypomina Komisja, żaden z właściwych w niniejszej sprawie przepisów nie czyni rozróżnienia na tej podstawie, czy nabywca ma siedzibę na terytorium państwa członkowskiego, czy w państwie trzecim.

71. Okoliczności, iż nabywca jest przedsiębiorcą mającym siedzibę w państwie trzecim i nie jest zarejestrowany dla celów podatku VAT, nie ma innego wpływu niż ten, który mogłoby mieć inne okoliczności, w których nabywca nie ma numeru identyfikacji dla celów podatku VAT lub najzwyczajniej nie przedstawi go. Jedynymi okolicznościami mającymi znaczenie dla tej odpowiedzi jest brak przedstawienia ww. numeru identyfikacji, niezależnie od jego powodów, oraz istnienie lub brak oszukańczego zachowania.

2. Druga część pytania drugiego

72. Wreszcie sąd odsyłający pyta się o to, czy na odpowiedź na pytanie pierwsze ma okoliczność, że podatnik udowodni, iż nabywca dokonał zgłoszenia nabycia wewnątrzwspólnotowego.

73. Moim zdaniem, pytanie to tylko wtedy ma znaczenie, jeżeli dojdzie się do wniosku, tak jak w niniejszym przypadku, że uznanie za zwolnioną transakcję wewnątrzwspólnotową nie może zostać uzależnione od tego, aby podatnik udowodnił za pomocą dokumentu księgowego numer identyfikacji dla celów podatku VAT nabywcy.

74. Wychodząc z tego założenia, celem tego ostatniego pytania jest wyjaśnienie, czy alternatywnie przyznanie zwolnienia może zostać uzależnione od tego, czy dostawca udowodni, że nabywca zgłosił nabycie wewnątrzwspólnotowe w państwie członkowskim przeznaczenia.

75. W postanowieniu odsyłającym odwołuje się w uzasadnieniu tego pytania do „związku”, jaki zgodnie z utrwalonym orzecznictwem powinien istnieć pomiędzy zwolnioną dostawą wewnątrzwspólnotową a wewnątrzwspólnotowym nabyciem podlegającym opodatkowaniu i niezwalnionym.

76. Rzeczywiście, w orzeczeniach stwierdza się, że „wewnątrzwspólnotowa dostawa towaru i wewnątrzwspólnotowe nabycie tego towaru stanowi w rzeczywistości jedną i tę samą czynność gospodarczą” oraz że „każdemu wewnątrzwspólnotowemu nabyciu towarów opodatkowanemu w państwie członkowskim, w którym zakończono wysyłkę lub wewnątrzwspólnotowy transport towarów, zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, odpowiada dostawa zwolniona od opodatkowania w państwie członkowskim, w którym ta wysyłka lub transport została rozpoczęta, zgodnie z art. 28c części A lit. a) akapit pierwszy tej dyrektywy”(30).

77. Oznacza to, że dostawa zwolniona i nabycie podlegające opodatkowaniu są związane i tworzą całość dla celów rozdziału wadztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi, a tym samym dla zasady neutralności podatkowej wdrażanej wspólnemu systemowi podatku VAT(31). Nie wydaje się jednak, że skutki tego powiązania mogły prowadzić do tego, aby wymagać dla przyznania zwolnienia dostawie – ciętego na dostawcy dowodu – iż nabycie zostało zgłoszone w państwie członkowskim przeznaczenia. Taki wymóg nie znajduje się oczywiście w szóstej dyrektywie i z identycznych względów jak przedstawione w związku z wymogiem posiadania numeru identyfikacji podatkowej, narusza on zasadę neutralności, poza tym, iż stanowi on nieproporcjonalny środek.

78. Jeżeli chodzi o zasadę neutralności, to należy powtórzyć, że nierozzerwalny charakter wewnątrzwspólnotowej dostawy i wewnątrzwspólnotowego nabycia nie może prowadzić do uzależniania sprawowania przysługującego im wadztwa podatkowego przez państwa członkowskie pochodzenia i przeznaczenia towarów.

79. Stanowisko to zostało przyjęte dla przeciwnego przypadku w ww. art. 21 rozporządzenia nr 1777/2005, zgodnie z którym „państwa członkowskie przeznaczenia towarów wykonuje swoje

kompetencje w zakresie opodatkowania, bez względu na to, jak dana transakcja została potraktowana do celów podatku VAT w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”. Z przepisu tego wynika, że pobór podatku w państwie członkowskim przeznaczenia powinien nastąpić bez konieczności sprawdzania, czy w państwie członkowskim pochodzenia przyznano zwolnienie, jednakże ww. wyrok Teleos wydaje się rozciągać ten wniosek również na przeciwny wypadek, stanowić, że „w ramach przejściowej regulacji nabycia wewnątrzwspólnotowego i dostawy wewnątrzwspólnotowej niezbędne jest, by w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT w właściwej podatkowej kontroli, niezależnie od siebie, spełnienie przesłanek nabycia wewnątrzwspólnotowego oraz zwolnienia od podatku odpowiadających mu dostawy. Zatem nawet jeżeli przedstawienie przez nabywcę deklaracji podatkowej dotyczącej nabycia wewnątrzwspólnotowego może wskazywać na rzeczywiste dokonanie przemieszczenia towarów poza terytorium państwa członkowskiego dostawy, to tego rodzaju deklaracja nie nabiera decydującego znaczenia w zakresie dowodu na dokonanie zwolnionej dostawy wewnątrzwspólnotowej”(32).

80. Oczywiście zgłoszenie nabycia wspólnotowego w państwie członkowskim przeznaczenia niweczyłoby pierwotny problem sporny w postępowaniu przed sądem krajowym, ponieważ z całą pewnością zgłoszenie skutkowałoby przyznaniem nabywającej spółce numeru identyfikacji dla celów podatku VAT w rzeczonym państwie członkowskim.

81. Pomimo to, ani brak dowodu, iż transakcja została zgłoszona w miejscu przeznaczenia, ani też brak przedstawienia numeru identyfikacji nabywcy nie mogą prowadzić jako takie do odmowy zwolnienia dostawy. W szczególności wymóg udowodnienia, że wewnątrzwspólnotowe nabycie zostało zgłoszone w państwie przeznaczenia, wydaje się nieproporcjonalne.

82. Sam ww. wyrok w sprawie R stanowi, że państwo członkowskie wysyłki lub wywozu jest zobowiązane co do zasady do odmowy zwolnienia dostawcy „w szczególnych przypadkach, w których istnieją poważne powody, aby przypuszczać, że nabycie wewnątrzwspólnotowe odpowiadające spornej dostawie mogłoby uniknąć zapłaty podatku VAT w państwie członkowskim przeznaczenia”(33), jednakże, o czym przypominam, czyni to w kontekście oszustwa.

83. Podsumowując, uważam, iż nie można wymagać od dostawcy w celu przyznania mu zwolnienia stosowanego do dostawy wewnątrzwspólnotowej, aby udowodnił, iż nabywca dokonał podatkowego zgłoszenia wewnątrzwspólnotowego nabycia w państwie członkowskim przeznaczenia.

VI – Wnioski

84. W związku z tym proponuję, aby Trybunał Sprawiedliwości odpowiedział na przedstawione przez Bundesfinanzhof (Niemcy) pytania prejudycjalne w następujący sposób:

1) Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych nie zezwala państwom członkowskim na uzależnianie uznania dostawy wewnątrzwspólnotowej za zwolnioną od tego, aby podatnik udowodnił w formie dokumentu księgowego numer identyfikacji nabywcy dla celów podatku od wartości dodanej.

2) Dla powyższej odpowiedzi nie ma znaczenia, czy nabywca jest przedsiębiorcą mającym siedzibę w państwie trzecim, który wprowadził przedmiot dostawy z jednego państwa członkowskiego do innego w ramach transakcji hurtowej, jednakże nie jest zarejestrowany dla celów podatku VAT w żadnym państwie członkowskim.

Dyrektywa 77/388 nie zezwala państwom członkowskim na uzależnianie uznania za zwolnionej dostawy wewnątrzwspólnotowej od tego, aby podatnik udowodnił, że nabywca dokonał zgłoszenia podatkowego nabycia wewnątrzwspólnotowego w państwie członkowskim przeznaczenia.

1 – Język oryginału: hiszpański.

2 – Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych.

3 – BGBI. 1993 I, s. 565.

4 – BGBI. 1999 I, s. 1308.

5 – Sprawa C-245/04, Zb.Orz. s. 3227, pkt 45.

6 – Sprawa C-430/09, Zb.Orz. s. I-13335, pkt 44.

7 – Z akt sprawy nie wynika również, że Finanzgericht, który rozpoznawał sprawę w pierwszej instancji, miałby mieć odmienne zdanie w tej kwestii.

8 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Euro Tyre Holding, pkt 32.

9 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Euro Tyre Holding, pkt 33.

10 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Euro Tyre Holding, pkt 45: „W okolicznościach takich jak rozpatrywane przez sąd krajowy, w których pierwszy nabywca, jaki uzyskał prawo do rozporządzania towarem jak właściciel na terytorium państwa członkowskiego pierwszej dostawy, wskazuje na zamiar przetransportowania tego towaru do innego państwa członkowskiego i przedstawia swój numer identyfikacyjny nadany do celów podatku od wartości dodanej przez to ostatnie państwo, transport wspólnotowy powinien zostać przypisany pierwszej dostawie, pod warunkiem że prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na drugiego nabywcę w państwie członkowskim przeznaczenia transportu wewnątrzwspólnotowego”. Zobacz również pkt 35.

11 – Zobacz w tym zakresie ww. wyrok w sprawie Euro Tyre Holding, pkt 33–39.

12 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Euro Tyre Holding, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo.

13 – Zobacz w szczególności wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 Teleos, Zb.Orz. s. I-7797, pkt 70.

14 – Sprawa C-146/05, Zb.Orz. s. I-7861, pkt 29, 31.

15 – Ten sam art. 28b ust. 2 uzupełnia ten przepis w akapicie drugim mechanizmem zmierzającym do unikania podwójnego opodatkowania.

16 – Podobnie ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie Teleos, pkt 40.

17 – Dowodem na powyższe są również postanowienia art. 18 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki

wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 77, s. 1), zgodnie z którym „o ile us?ugodawca nie ma odmiennych informacji, mo?e uzna?, ?e us?ugobiorca prowadzi?cy dzia?alno?? gospodarcz? na terytorium Wspólnoty ma status podatnika [...]: a) gdy us?ugobiorca przekaza? mu swój indywidualny numer identyfikacyjny VAT [...]; b) gdy us?ugobiorca nie otrzyma? jeszcze indywidualnego numeru identyfikacyjnego VAT, ale poinformowa? us?ugodawc?, ?e zwróci? si? z wnioskiem o jego nadanie i us?ugodawca uzyska dowolny inny dowód potwierdzaj?cy [...]”.

18 – Wy?ej wymieniony w przypisie 14 wyrok w sprawie Collée, pkt 31.

19 – Wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-438/09, Zb.Orz. s. I-14009.

20 – Wy?ej wymieniony wyrok w sprawie Dankowski, pkt 33, 34 i przytoczone tam orzecznictwo.

21 – Wy?ej wymieniony wyrok w sprawie Dankowski, pkt 36: „Wobec tego ewentualne uchybienie przez us?ugodawc? obowi?zkowi okre?lonemu w art. 22 ust. 1 szóstej dyrektywy nie mo?e podwa?a? prawa do odliczenia podatku przys?uguj?cego odbiorcy tych us?ug na mocy art. 17 ust. 2 tej dyrektywy”. Podobnie ww. wyrok w sprawie Euro Tyre Holding, pkt 37, 38.

22 – Zobacz w szczególno?ci wyrok z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. s. 655, pkt 19.

23 – Wy?ej wymieniony w przypisie 5 wyrok w sprawie EMAG Handel Eder, pkt 40.

24 – Rozporz?dzenie Rady (WE) nr 1777/2005 z dnia 17 pa?dziernika 2005 r. ustanawiaj?ce ?rodki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 288, s. 1).

25 – Przedstawionej w dniu 29 czerwca 2010 r., pkt 64. Wyrok z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie C-285/09, Zb.Orz. s. I-12605.

26 – Zobacz w szczególno?ci ww. wyrok w sprawie Collée, pkt 26.

27 – Wy?ej wymieniony w przypisie 25 wyrok w sprawie R, pkt 54.

28 – Wy?ej wymieniony w przypisie 25 wyrok w sprawie R, pkt 53.

29 – Z uwagi na charakterystyczne cechy sprzedawanych towarów (kruszarki do ska?) nale?y przypuszcza?, ?e nie s? one przeznaczone „na u?ytek osobisty”, który wyklucza prowadzenie „dzia?alno?ci gospodarczej” w rozumieniu dyrektywy.

30 – Wy?ej wymienione wyroki: w sprawie EMAG Handel Eder, pkt 29; w sprawie Teleos, pkt 23, 24.

31 – Zobacz w tym zakresie ww. wyrok w sprawie Teleos, pkt 25.

32 – Punkt 71.

33 – Punkt 52.