

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØE

przedstawiona w dniu 6 kwietnia 2016 r.(1)

Sprawa C-24/15

Josef Plöckl

przeciwko

Finanzamt Schrobenhausen

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Finanzgericht München (sąd ds. finansowych w Monachium, Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej – Szósta dyrektywa – Artykuł 28c cz.?? A lit. a) i d) – Przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe – Zwolnienie – Możliwość odmowy przez państwo pochodzenia przyznania zwolnienia z powodu nieprzekazania numeru identyfikacji podatkowej dla celów podatku VAT nadanego przez państwo przeznaczenia

I – Wprowadzenie

1. Postanowieniem z dnia 4 grudnia 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 stycznia 2015 r., Finanzgericht München (sąd ds. finansowych w Monachium) zadał pytanie prejudycjalne w przedmiocie wykł. art. 22 ust. 8 oraz art. 28c cz.?? A lit. a) akapit pierwszy i lit. d) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2005/92/WE z dnia 12 grudnia 2005 r. (Dz.U. L 345, s. 19) (zwaną dalej „szóstą dyrektywą”).

2. Pytanie to zostało podniesione w ramach sporu między J. Plöcklem i Finanzamt Schrobenhausen (urzędem skarbowym w Schrobenhausen) w przedmiocie odmowy przez ten urząd zwolnienia przemieszczenia przez J. Plöckla pojazdu samochodowego, zaliczonego do aktywów jego przedsiębiorstwa, z terytorium Republiki Federalnej Niemiec do Królestwa Hiszpanii, uzasadnionej faktem, że J. Plöckl nie przekazał owemu urzędowi numeru identyfikacji dla celów podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) przyznanego w tym ostatnim państwie.

II – Ramy prawne

A – Prawo Unii

3. Artykuł 411 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie

wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1) przewiduje uchylenie szóstej dyrektywy.

4. Zgodnie z jej art. 413 dyrektywa 2006/112 wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2007 r. Tymczasem z okoliczności faktycznych przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że transakcja, której dotyczy sprawa w postępowaniu głównym, a mianowicie przemieszczenie przez J. Plöckla samochodu należącego do aktywów jego przedsiębiorstwa z Niemiec do Hiszpanii, miało miejsce w dniu 20 października 2006 r. Co za tym idzie, w momencie zaistnienia istotnych okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym dyrektywa 2006/112 nie weszła w życie.

5. Z powyższych rozważań wynika, że w niniejszej sprawie należy zastosować przepisy szóstej dyrektywy.

6. Artykuł 5 ust. 1 szóstej dyrektywy określa pojęcie „dostawy towaru” jako przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel.

7. Artykuł 22 szóstej dyrektywy, w brzmieniu nadanym mu przez art. 28h tej dyrektywy, wprowadza liczne obowiązki ciążące na podatnikach, w szczególności dotyczącej składania deklaracji, prowadzenia księgowości, fakturowania, zapłaty podatku VAT, a także składania zestawień.

8. Zgodnie z art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z art. 28h tej dyrektywy:

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

9. Artykuł 28a szóstej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„1. Przedmiotem podatku [VAT] są również:

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

[...]

3. »Wewnętrzne nabycie towarów« oznacza nabycie uprawnień do rozporządzania jako [jak] 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.

[...]

5. Za odpłatną dostawę towarów uważa się:

b) wprowadzanie przez podatnika towarów jego przedsiębiorstwa do innego państwa członkowskiego.

Za wprowadzony do innego państwa członkowskiego uważa się każdy składnik majątku ruchomego wysłany lub przetransportowany przez lub na rachunek podatnika poza terytorium określone w art. 3, jednakże we Wspólnocie, do celów działalności jego przedsiębiorstwa innych niż cele jednej z wymienionych następuje transakcji:

[...]

6. Za odpłatne wewnętrzne nabycie towarów uznaje się także wykorzystanie przez podatnika do celów jego przedsiębiorstwa towarów wysłanych lub transportowanych przez niego lub na jego rzecz z innego państwa członkowskiego, na terytorium którego towary te zostały wyprodukowane, wydobyte, przetworzone, zakupione lub nabyte w rozumieniu ust. 1, lub przywiezione przez podatnika w ramach jego przedsiębiorstwa do tego państwa członkowskiego”.

10. Artykuł 28c cz. III A lit. a) i d) szóstej dyrektywy brzmi następująco:

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

[...]

d) dostawy towarów w rozumieniu art. 28a ust. 5 lit. b), które korzystają ze zwolnień określonych powyżej, jeżeli zostały one dokonane w imieniu innego podatnika”.

11. Sąd odsyłający przytacza również rozporządzenie Rady (EWG) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.U. L 264, s. 1), zmienione rozporządzeniem Rady (WE) nr 885/2004 z dnia 26 kwietnia 2004 r. (Dz.U. L 168, s. 1, zwane dalej „rozporządzeniem nr 1798/2003”).

12. Artykuł 17 rozporządzenia nr 1798/2003, znajdujący się w rozdziale IV i zatytułowany „Wymiana informacji bez uprzedniego wniosku”, brzmi następująco:

„Bez uszczerbku dla przepisów rozdz. V i VI właściwy organ każdego państwa członkowskiego przesyła, drogą wymiany automatycznej lub ustrukturyzowanej wymiany automatycznej właściwemu organowi każdego zainteresowanego państwa członkowskiego informacje określone w art. 1 w następujących przypadkach:

1. jeżeli uważa się, że opodatkowanie ma miejsce w państwie członkowskim przeznaczenia, a skuteczność systemu kontroli bezpośrednio zależy od informacji dostarczonej przez państwo członkowskie pochodzenia;

2. jeżeli państwo członkowskie ma podstawy, aby sądzić, że w innym państwie członkowskim

poprzeź naruszenie ustawodawstwa dotyczącego podatku VAT lub popełnienie takiego naruszenia jest prawdopodobne;

3. jeżeli istnieje ryzyko strat podatkowych w innym państwie członkowskim”.

13. Rozdział V rozporządzenia nr 1798/2003 jest zatytułowany „Przechowywanie i wymiana informacji charakterystycznych dla transakcji wewnątrzwspólnotowych”. W rozdziale tym znajduje się art. 22 ust. 1 rozporządzenia, który stanowi:

„Każde państwo członkowskie prowadzi elektroniczną bazę danych, w której przechowuje i przetwarza informacje zbierane zgodnie z przepisami art. 22 ust. 6 lit. b) w wersji nadanej art. 28h [szóstej dyrektywy].

[...]”.

14. Artykuły 23 i 24 rozporządzenia nr 1798/2003 regulują warunki automatycznego przesyłania informacji przechowywanych zgodnie z art. 22, które dotyczą numeru identyfikacji podatkowej dla celów podatku VAT w każdym państwie członkowskim, jak również wszelkie wartości wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów pomiędzy dwiema osobami posiadającymi owe numery.

B – Prawo niemieckie

15. Zgodnie z § 3 ust. 1a zdanie pierwsze Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”) w brzmieniu obowiązującym w roku, którego dotyczy spór prawny, za „odpłatną dostawę” uważa się przemieszczenie przez przedsiębiorcę na swój własny użytek towaru stanowiącego część majątku przedsiębiorstwa z terytorium kraju na pozostałe terytorium Wspólnoty, z wyłączeniem przemieszczenia w celu jedynie tymczasowego użytkowania, nawet gdy przedsiębiorca dokona przywozu tego towaru do kraju. Zgodnie ze zdaniem drugim tego przepisu przedsiębiorca jest uznawany za dostawcę.

16. Według § 4 pkt 1 lit. b) UStG dostawy wewnątrzwspólnotowe są zwolnione z podatku.

17. Paragraf 6a UStG definiuje dostawę wewnątrzwspólnotową między innymi następująco:
„[...]

2. Za dostawę wewnątrzwspólnotową uznaje się [...] również przemieszczenie towaru [...].

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

18. Paragraf 17c Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (rozporządzenia wykonawczego w sprawie podatku obrotowego, zwanego dalej „UstDV”) w brzmieniu obowiązującym w roku, którego dotyczy spór prawny, nakłada na dostawcę następujące obowiązki:

„1. Przy dostawach wewnątrzwspólnotowych (§ 6a ust. 1 i 2 UStG) w zakresie obowiązywania tego rozporządzenia przedsiębiorca musi wykazać istnienie przesłanek zwolnienia z podatku włącznie z numerem identyfikacyjnym VAT odbiorcy poprzez przedłożenie dokumentów księgowych. Przesłanki powinny jednoznacznie i w sposób dozwolony sposób wynikać z dokumentów księgowych.

[...]

3. W przypadkach przemieszczeń uznawanych za dostawę (§ 6a ust. 2 UstG) przedsiębiorca ma obowiązek udokumentować, co następuje:

[...]

2. adres i numer identyfikacyjny VAT przedsiębiorstwa pozbawionej w innym państwie członkowskim;

[...]”.

III – Spór w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne

19. W roku 2006 J. Plöckl nabył nowy samochód osobowy przeznaczony do swego jednoosobowego przedsiębiorstwa, prowadzonego pod firmą „HD Equipment”. W dniu 20 października 2006 r. pojazd ten został wysłany do hiszpańskiego dealera samochodów w celu dokonania sprzedaży w Hiszpanii. W dniu 11 lipca 2007 r. rzeczony samochód został sprzedany przez przedsiębiorstwo HD Equipment hiszpańskiemu przedsiębiorstwu D SL (zwanemu dalej „D”).

20. W deklaracjach dotyczących podatku VAT J. Plöckl nie zgłosił żadnej kwoty z tytułu tych transakcji za rok 2006 i zgłosił dokonanie zwolnionej dostawy wewnątrzwspólnotowej za 2007 r. W swojej dokumentacji odnotował, iż pojazd został wysłany do Hiszpanii w dniu 20 października 2006 r. (co zostało potwierdzone listem przewozowym CMR), a w 2007 r. został on sprzedany D (co zostało potwierdzone fakturą z dnia 11 lipca 2007 r.). J. Plöckl nie przekazał numeru identyfikacji podatkowej dla celów podatku VAT przyznanego jego przedsiębiorstwu w Hiszpanii i nie zgłosił wielkości obrotu w Hiszpanii. Z akt sprawy przekazanych przez sąd odsyłający wynika, że na fakturze przedstawionej przez J. Plöckla widniał numer identyfikacji dla celów podatku VAT przedsiębiorstwa D.

21. W ramach kontroli zewnętrznej urząd skarbowy w Schrobenhausen reprezentował stanowisko, iż w 2007 r. nie został wyśniewiony przesłanki zwolnienia z racyi dostawy wewnątrzwspólnotowej, i wydał decyzję korygującą w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu podatku VAT za 2007 r. W ramach postępowania wszczętego następnie przed Finanzgericht München (sądem ds. finansowych w Monachium) sąd ów ustalił, iż w 2007 r. pojazd znajdował się już w Hiszpanii, co spowodowało, że urząd skarbowy w Schrobenhausen uchylił decyzję korygującą.

22. W następstwie tego uchylenia urząd skarbowy w Schrobenhausen dokonał zmiany wymiaru podatku VAT za 2006 r. uznawszy, iż przewiezienie pojazdu w 2006 r. do Hiszpanii podlegało opodatkowaniu VAT i nie było zwolnione z podatku. J. Plöckl wniósł odwołanie od tej decyzji, które zostało oddalone przez urząd skarbowy w Schrobenhausen jako bezzasadne. Zdaniem tego urzędu przemieszczenie to nie było zwolnione z podatku VAT, zważywszy że J. Plöckl nie przekazał numeru identyfikacji podatkowej dla celów podatku VAT przyznanego jego przedsiębiorstwu w Hiszpanii i w konsekwencji nie dostarczył wymaganego dowodu księgowego. J. Plöckl wniósł skargę na tę decyzję.

23. Niemiecka administracja podatkowa nie poinformowała hiszpańskiej administracji podatkowej o tej sytuacji.

24. Zdaniem sądu odsyłającego bezsporne między stronami jest to, że nie miało miejsca oszustwo podatkowe.

25. Sąd ten jest zdania, że przemieszczenie pojazdu w 2006 r. do Hiszpanii podlega

opodatkowaniu VAT jako wprowadzanie przez podatnika towarów jego przedsiębiorstwa do innego państwa członkowskiego zgodnie z art. 28a ust. 5 lit. b) szóstej dyrektywy.

Przemieszczenie miało miejsce w Niemczech zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze tej dyrektywy.

26. Sąd odsyłający wyklucza istnienie dostawy wewnątrzwspólnotowej na rzecz D z braku wystarczającego związku czasowego i materialnego pomiędzy przemieszczeniem samochodu do Hiszpanii i jego sprzedażą na rzecz D. W tym względzie podkreśla on, że sprzedaż miała miejsce kilka miesięcy po przemieszczeniu i że w chwili przemieszczenia nabywca nie był jeszcze znany.

27. W konsekwencji do sądu tego należy ustalenie, czy przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe dokonane przez J. Plöckla może być objęte zwolnieniem przewidzianym w art. 28c cz. III A lit. d) szóstej dyrektywy, w szczególności w świetle okoliczności, że nie podjął on wszelkich należytych środków w celu zgłoszenia hiszpańskiego numeru identyfikacji podatkowej dla celów podatku VAT, przyznanego przez władze hiszpańskie.

28. Sąd odsyłający skłania się do uznania, że przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe, które odbyło się w opisanych wyżej okolicznościach, powinno korzystać z takiego zwolnienia.

29. Sąd odsyłający podnosi, że zgodnie z art. 28c cz. III A lit. d) szóstej dyrektywy z podatku jest zwolnione przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe, od którego przysługiwałoby zwolnienie z podatku przewidziane w art. 28c cz. III A lit. a) tej dyrektywy, „jeżeli zostało ono dokonane w imieniu innego podatnika”.

30. Sąd odsyłający stwierdza, że przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe w postępowaniu głównym, jeżeli byłoby dokonane w imieniu innego podatnika, faktycznie spełniałoby przesłanki skorzystania ze zwolnienia przewidzianego w art. 28c cz. III A lit. a) tej dyrektywy. J. Plöckl, będący podatnikiem, wysłał bowiem pojazd z Niemiec do Hiszpanii, aby z niego nadal korzystał w ramach swego przedsiębiorstwa.

31. Sąd ten dodaje, że oprócz wypadku oszustwa państwa członkowskie nie mogą wprowadzać wymogów idących dalej niż warunki określone w art. 28c cz. III A lit. a) szóstej dyrektywy, w szczególności w odniesieniu do opodatkowania odnośnego nabycia wewnątrzwspólnotowego towarów. Cytuje on w tym względzie wyroki Teleos i in. (C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 70) i VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 30, 55).

32. Zdaniem tego sądu w sprawie w postępowaniu głównym nie było konkretnych przesłanek popełnienia oszustwa podatkowego. J. Plöckl działał jedynie w nadziei co do prawa stwierdzać, że przemieszczenie pojazdu i jego późniejsza sprzedaż na rzecz D stanowiły razem jedną zwolnioną dostawę wewnątrzwspólnotową, co odzwierciedla treść jego deklaracji dotyczących podatku VAT i jego księgi rachunkowe. Prawdą jest, że J. Plöckl powinien był zgłosić przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe zwolnione z podatku w Niemczech, a także nabycie wewnątrzwspólnotowe (art. 28a ust. 6 szóstej dyrektywy) opodatkowane w Hiszpanii (art. 28b cz. III A ust. 1 tej dyrektywy), po którym powinna być nastąpiła dostawa towarów dla D opodatkowana w Hiszpanii. Jednakże brak opodatkowania nabycia wewnątrzwspólnotowego w Hiszpanii nie może stanowić oszustwa, ponieważ J. Plöckl skorzystałby z prawa do odliczenia podatku VAT należnego z tytułu owego nabycia wewnątrzwspólnotowego.

33. W tym kontekście sąd odsyłający zastanawia się nad możliwością odmowy przez administrację podatkową przyznania zwolnienia, w sytuacji gdy podatnik nie poda numeru identyfikacji podatkowej dla celów podatku VAT swojego klienta (w przypadku przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego – czyżby swego przedsiębiorstwa po swojej w innym państwie członkowskim).

34. Odpowiedź na to pytanie zależy w dużym stopniu od wykładni, jaką należy nadać wyrokowi VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) w kontekście takiego przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego. Zdaniem sądu odsyłającego z pkt 44, 46, 51 tego wyroku można wywnioskować, że zwolnienie z podatku VAT powinno zostać przyznane, jeżeli zostały spełnione wymogi materialne, nawet jeżeli niektóre wymogi formalne zostały przez podatnika pominięte. Inaczej byłoby jedynie w przypadku, gdyby naruszenie takich wymogów formalnych skutkowało uniemożliwieniem dostarczenia pewnych dowodów na spełnienie wymogów materialnych. W związku z powyższym wymóg formalny, dotyczący numeru identyfikacji do celów podatku VAT, nie może podważać prawa do zwolnienia z podatku VAT, jeżeli wymogi materialne zostały spełnione, jak ma to miejsce w sprawie w postępowaniu głównym.

35. W świetle tych okoliczności Finanzgericht München (sąd ds. finansowych w Monachium) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 22 ust. 8 i art. 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy i lit. d) [szóstej dyrektywy] zezwalają państwom członkowskim na odmowę zastosowania zwolnienia z podatku w związku z dostawą wewnątrzwspólnotową (tutaj: przemieszczeniem wewnątrzwspólnotowym), jeżeli dostawca wprawdzie nie podjął wszelkich środków w odniesieniu do wymogów formalnych związanych ze wskazaniem numeru identyfikacji do celów podatku [VAT], jednakże nie istnieje konkretne przesłanki oszustwa podatkowego, towar został przewieziony do innego państwa członkowskiego, a także spełnione są pozostałe przesłanki zwolnienia z podatku?”.

IV – Postępowanie przed Trybunałem

36. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym został zarejestrowany w sekretariacie Trybunału w dniu 21 stycznia 2015 r.

37. Uwagi na piśmie przedstawili urząd skarbowy w Schrobenhausen, rzędy grecki i portugalski oraz Komisja Europejska.

38. W rozprawie w dniu 20 lutego 2016 r. wzięli udział i przedstawili uwagi przedstawiciele urzędu skarbowego w Schrobenhausen, rząd niemiecki oraz Komisja.

V – Analiza pytania prejudycjalnego

39. Sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy art. 22 ust. 8 oraz art. 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy i lit. d) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie odmowie przez administrację podatkową państwa pochodzenia zwolnienia przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego na tej podstawie, że podatnik nie poda numeru identyfikacji podatkowej dla celów podatku VAT nadanego przez państwo miejsca przeznaczenia, jeżeli nie istnieje żadna konkretna przesłanka wskazująca na popełnienie oszustwa podatkowego, towar został przemieszczony do innego państwa członkowskiego, a pozostałe przesłanki zwolnienia również są spełnione.

40. Przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe polega na tym, że podatnik przemieszcza rzecz

nale??c? do jego przedsi?biorstwa z terytorium jednego pa?stwa cz?onkowskiego na terytorium innego pa?stwa cz?onkowskiego na potrzeby swojego przedsi?biorstwa.

41. Tego rodzaju transakcja jest co do zasady zwolniona z podatku w pa?stwie pochodzenia, a podlega podatkowi VAT w pa?stwie przeznaczenia, z poszanowaniem zasady neutralno?ci podatku VAT. Sp?r przed s?dem odsy?aj?cym dotyczy odmowy przez pa?stwo pochodzenia (tutaj Republik? Federaln? Niemiec) przyznania zwolnienia na tej podstawie, ?e podatnik nie przekaza? organom tego pa?stwa numeru identyfikacji podatkowej dla cel?w podatku VAT nadanego przez pa?stwo przeznaczenia (tutaj Kr?lestwo Hiszpanii).

42. Chcia?bym podkre?li? trzy ustalenia faktyczne dokonane przez s?d odsy?aj?cy. W pierwszej kolejno?ci s?d ten uwa?a, ?e nie istnieje ?adna konkretna przes?anka oszustwa. W drugiej kolejno?ci s?d ten dodaje, ?e wszystkie ustanowione wymogi warunkuj?ce korzystanie ze zwolnienia s? spe?nione, z wyj?tkiem obowi?zku przekazania numeru identyfikacji dla cel?w podatku VAT nadanego przez pa?stwo przeznaczenia. W trzeciej kolejno?ci s?d ?w wyja?nia, ?e przekazanie tego numeru nie przyczyni?oby si? do wyja?nienia stanu faktycznego, gdy? jest on ju? znany. Odpowiedzi na zadane pytanie udziel? w ?wietle tych trzech stwierdze?.

A – *System maj?cy zastosowanie do przemieszcze? wewn?trzws?p?lnotowych*

43. System przemieszcze? wewn?trzws?p?lnotowych zosta? przyj?ty przy okazji wprowadzenia „przepis?w przej?ciowych dotycz?cych opodatkowania handlu mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi” dyrektyw? Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupe?niaj?c? wsp?lny system podatku od warto?ci dodanej i zmieniaj?c? sz?st? dyrektyw? w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, s. 1).

44. Na gruncie owych przepis?w przej?ciowych przemieszczenie wewn?trzws?p?lnotowe jest, po pierwsze, traktowane jak dostawa towaru i zwolnione z podatku w pa?stwie pochodzenia oraz, po drugie, zr?wnane z nabyciem wewn?trzws?p?lnotowym opodatkowanym podatkiem VAT w pa?stwie przeznaczenia. Takie traktowanie przemieszcze? wewn?trzws?p?lnotowych jest zgodne z celem przepis?w przej?ciowych dotycz?cych opodatkowania handlu mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, jakim jest przeniesienie wp?yw?w podatkowych do pa?stwa cz?onkowskiego, w którym nast?puje ostateczna konsumpcja dostarczanych towar?w(2).

1. Zr?wnanie przemieszczenia wewn?trzws?p?lnotowego z odp?atn? dostaw? towar?w w pa?stwie pochodzenia

45. Przemieszczenie wewn?trzws?p?lnotowe nie stanowi dostawy towar?w w ?wietle definicji okre?lonej w art. 5 ust. 1 sz?stej dyrektywy. Zgodnie bowiem z tym przepisem dostawa towar?w wymaga przeniesienia prawa do rozporz?dzania rzecz? jak w?a?ciciel. Tymczasem w ramach przemieszczenia wewn?trzws?p?lnotowego podatnik zachowuje uprawnienie do rozporz?dzania towarem jak w?a?ciciel, poniewa? rzecz?one towary zosta?y jedynie przeniesione do cz??ci jego przedsi?biorstwa znajduj?cej si? w innym pa?stwie cz?onkowskim.

46. Element ten pozwala na odr?wnienie przemieszcze? wewn?trzws?p?lnotowych od „zwyk?ych” dostaw wewn?trzws?p?lnotowych. Je?eli uprawnienie do rozporz?dzania rzeczami jak w?a?ciciel zosta?o przeniesione na innego podatnika (lub na osob? prawn? niepodlegaj?c? opodatkowaniu), który dzia?a w takim charakterze w innym pa?stwie cz?onkowskim, transakcja powinna zosta? zakwalifikowana jako „zwyk?a” dostawa wewn?trzws?p?lnotowa. Natomiast je?eli rzecz?one uprawnienie nie zostanie przeniesione, a dany towar pozostanie cz??ci? aktyw?w przedsi?biorstwa danego podatnika, transakcja stanowi przemieszczenie wewn?trzws?p?lnotowe.

47. Zgodzi?bym si? zatem z analiz? przeprowadzon? przez s?d odsy?aj?cy, zgodnie z któr?

transakcje przeprowadzane przez J. Plöckla powinny zostać zakwalifikowane nie jako „zwykła” dostawa wewnątrzwspólnotowa na rzecz D, lecz przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe (zrealizowane w postaci wysłania pojazdu do Hiszpanii) i następująca po nim dostawa dla D (zrealizowana w postaci sprzedaży pojazdu). Aby transakcja mogła zostać zakwalifikowana jako dostawa wewnątrzwspólnotowa konieczne jest bowiem, moim zdaniem, żeby w chwili transportu lub wysyłki towaru do innego państwa członkowskiego znana była tożsamość nabywcy, co – zgodnie z ustaleniami sądu odsyłającego – nie miało miejsca w sporze w postępowaniu głównym(3).

48. Z powyższych rozważań wynika, że na podstawie samej tylko definicji określonej w art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe nie powinno podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT.

49. Jednakże art. 28a ust. 5 lit. b) szóstej dyrektywy zrównuje przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe z odpłatną dostawą towarów.

50. Użycie techniki zrównania prowadzi do wąskiej konsekwencji praktycznej: przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe może podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT wtedy, gdy spełnione są wszystkie przesłanki zrównania przewidziane w art. 28a ust. 5 lit. b) szóstej dyrektywy. Z przepisu tego wynika następujących pięć przesłanek zrównania:

- przemieszczenie winno być realizowane przez podatnika lub na jego rachunek;
- przemieszczenie musi dotyczyć rzeczy należącej do przedsiębiorstwa podatnika;
- rzecz musi zostać wysłana lub przetransportowana poza terytorium kraju określonego w art. 3 tej dyrektywy, lecz wewnątrz Unii (czyli z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego);
- rzecz musi zostać przemieszczona na potrzeby przedsiębiorstwa, oraz
- rzecz nie jest przemieszczana na potrzeby jednej z transakcji wymienionych w tym przepisie(4).

51. Dodam, że na podstawie klasycznych reguł rozkładu ciężaru dowodu do organów podatkowych należy przeprowadzenie dowodu, że owe przesłanki zrównania są spełnione, i dopiero wtedy mogą one opodatkować przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe podatkiem VAT. Prawdą jest, że zadanie spoczywające na organach podatkowych jest ułatwione dzięki nałożeniu na podatników obowiązków w zakresie zgłaszania(5), ale nie zmienia to faktu, że organy te nie mogą opodatkować przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego podatkiem VAT bez wykazania, że zostały spełnione wszystkie warunki jego zrównania.

52. W odniesieniu do miejsca przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego zrównanego z dostawą towarów należy zastosować przepisy regulujące miejsce dostaw towarów. Zgodnie z art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, za miejsce „zrównanego” przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego uważa się terytorium tego państwa, w którym znajduje się towar w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu, czyli w sprawie w postępowaniu głównym Republiki Federalnej Niemiec.

2. Zwolnienie przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego w państwie pochodzenia

53. Artykuł 28c cz. III A lit. d) szóstej dyrektywy stanowi, że państwa członkowskie zwalniają dostawę towarów w rozumieniu art. 28a ust. 5 lit. b) tej dyrektywy, „które korzystają ze zwolnień określonych powyżej, jeżeli zostały one dokonane w imieniu innego podatnika”.

54. Z logicznego punktu widzenia można zastanawiać się nad ratio legis tego przepisu, rozszerzającego zakres stosowania zwolnień przewidzianych w art. 28c cz. III A lit. a)-c) szóstej dyrektywy. Czy samo bowiem zrównanie przewidziane w art. 28a ust. 5 lit. b) szóstej dyrektywy nie wystarcza do objęcia przemieszczeń wewnątrzwspólnotowych zakresem stosowania tych zwolnień?

55. Moim zdaniem ów przepis rozszerzający jest konieczny ze względu na znajdującą się w każdym z tych przepisów wyraźną wzmiankę o dwóch odrębnych podmiotach, a mianowicie sprzedawcy i nabywcy. Ponieważ przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe z definicji dotyczy tylko jednej osoby, konieczne byłoby poszerzenie ich zakresu stosowania na przemieszczenia wewnątrzwspólnotowe, które w innym przypadku byłyby nimi objęte tylko gdyby zostały dokonane „w imieniu innego podatnika”.

56. Pozostaje zbadać wymogi materialne, które należy spełnić, aby przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe było objęte zwolnieniem przewidzianym w art. 28c cz. III A lit. d) szóstej dyrektywy. Owe wymogi materialne różnią się w zależności od towarów będących przedmiotem transakcji: nowe środki transportu, produkty objęte podatkiem akcyzowym lub inne towary, których dotyczy, odpowiednio, art. 28c cz. III A lit. b), c) i a) szóstej dyrektywy.

57. Mając na względzie treść pytania prejudycjalnego sędzi odsyłający uważa, że w postępowaniu głównym zastosowanie znajduje art. 28c cz. III A lit. a) szóstej dyrektywy, a mianowicie zwolnienie odnoszące się do „pozostałych towarów”. Wybór ten oznaczałby, iż pojazd przemieszczony przez J. Plöckla nie był „nowym środkiem transportu” w rozumieniu art. 28a ust. 2 i art. 28c cz. III A lit. b) tej dyrektywy, przy czym ustalenie tej okoliczności należy do sądu odsyłającego.

58. W konsekwencji należy określić wymogi materialne ustanowione jako przesłanki skorzystania ze zwolnienia określonego ściśle w przepisach art. 28c cz. III A lit. a) i d) szóstej dyrektywy.

59. Po pierwsze, na mocy art. 28c cz. III A lit. d) tej dyrektywy rozpatrywana transakcja powinna stanowić przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe w rozumieniu art. 28a ust. 5 lit. b) wspomnianej dyrektywy. Co za tym idzie, transakcja ta powinna spełniać pięć przesłanek zrównania wskazanych w pkt 50 niniejszej opinii.

60. Po drugie, wymogi materialne określone w art. 28c cz. III A lit. a) akapit pierwszy tej dyrektywy są następujące:

- towary są wysyłane lub transportowane przez sprzedawcę bądź nabywcę towarów lub na ich rachunek, do miejsca poza terytorium kraju określonego w art. 3, lecz wewnątrz Unii (czyli z terytorium jednego państwa członkowskiego do terytorium innego państwa członkowskiego) oraz
- dostawa dokonana jest na rzecz podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, którzy działają w takim charakterze w państwie członkowskim, innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

61. Moim zdaniem spełnienie pięciu przesłanek zrównania, określonych w pkt 50 niniejszej opinii, nieuchronnie zakłada spełnienie wymogów materialnych ustanowionych w art. 28c cz. III

A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy. W szczególności, fakt przemieszczenia rzeczy „na potrzeby przedsiębiorstwa” oznacza, że przemieszczenie zostało dokonane na rzecz podatnika „działającego w takim charakterze” (6).

62. Co za tym idzie, jedyny dodatkowy wymóg materialny ustanowiony w art. 28c cz. 1 A lit. a) szóstej dyrektywy zawarty jest w wyłączeniach określonych w akapicie drugim tego przepisu. Jednakże żadna informacja zawarta w aktach sprawy przedłożonych Trybunałowi nie wskazuje na to, aby jedno lub drugie z tych wyłączeń dotyczyło J. Plöckla. Przepis ten nie został zresztą wymieniony przez sąd odsyłający w zadanym Trybunałowi pytaniu.

63. Z powyższych rozważań wynika, że wymogi materialne, które w sprawie w postępowaniu głównym musi spełnić J. Plöckl, aby móc korzystać ze zwolnienia ustanowionego przez art. 28c cz. 1 A lit. a) i d) szóstej dyrektywy, mają charakter podobny do przesłanek zrównania ustanowionych w art. 28a ust. 5 lit. b) tej dyrektywy, takich jak wskazane w punkcie 50 niniejszej opinii. W odpowiedzi, którą proponuje Trybunałowi, element ten ma znaczenie szczególne (7).

3. Zrównanie przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego z odpłatnym nabyciem wewnątrzwspólnotowym w państwie przeznaczenia

64. Artykuł 28a ust. 3 szóstej dyrektywy określa wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów jako nabycie uprawnienia do rozporządzania jak właściciel ruchomymi rzeczami wysyłanymi lub transportowanymi do państwa członkowskiego innego niż to, z którego towary są wysyłane lub transportowane.

65. W świetle tej definicji przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe nie może stanowić wewnątrzwspólnotowego nabycia w państwie przeznaczenia towaru, ponieważ nie skutkuje przeniesieniem na inną osobę uprawnienia do rozporządzania rzeczą jak właściciel (8).

66. Przemieszczenia wewnątrzwspólnotowe są natomiast zrównane z dokonywanymi odpłatnie transakcjami nabycia wewnątrzwspólnotowego przez art. 28a ust. 6 szóstej dyrektywy.

67. W odniesieniu do miejsca przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego zrównanego z nabyciem wewnątrzwspólnotowym należy zastosować przepisy regulujące miejsce nabycia wewnątrzwspólnotowego. Zgodnie z art. 28b cz. 1 A ust. 1 szóstej dyrektywy za miejsce „zrównanego” przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego uważa się terytorium tego państwa, w którym towary te znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do osoby, która je nabywa, czyli w sprawie w postępowaniu głównym Królestwa Hiszpanii.

B – *Obowiązek przekazania numeru identyfikacji dla celów podatku VAT nadanego przez państwo miejsca przeznaczenia jest wymogiem formalnym warunkującym zwolnienie przemieszczeń wewnątrzwspólnotowych*

68. Spór przed sądem odsyłającym dotyczy odmowy przez urząd skarbowy w Schrobenhausen zwolnienia przemieszczenia przez J. Plöckla pojazdu samochodowego z Niemiec do Hiszpanii uzasadnionej faktem, że J. Plöckl nie przedstawił owemu urzędowi numeru identyfikacji dla celów podatku VAT, przyznanego w tym ostatnim państwie.

69. Urząd skarbowy w Schrobenhausen, rząd niemiecki i Komisja podkreśliły w trakcie rozprawy znaczenie roli, jaką odgrywa obowiązek przekazania numeru identyfikacji dla celów podatku VAT nadanego przez państwo miejsca przeznaczenia dla celów kontroli transakcji wewnątrzwspólnotowych. Mając na uwadze znaczącą liczbę tych transakcji, nie byłoby w praktyce możliwe przeprowadzenie indywidualnej kontroli każdego z nich. W konsekwencji organy podatkowe państw członkowskich prowadzą zautomatyzowaną kontrolę takich transakcji, która

nie mogłaby być wykonywana, gdyby podatnicy nie mieli obowiązku przekazania nadanego odbiorcy w państwie przeznaczenia numeru identyfikacji podatkowej dla celów podatku VAT.

70. Sąd odsyłający oraz rząd portugalski przywołają również system wprowadzony rozporządzeniem nr 1798/2003. Artykuł 17 tego rozporządzenia przewiduje automatyczną wymianę informacji pomiędzy organami podatkowymi w trzech sytuacjach: jeżeli uważa się, że opodatkowanie ma miejsce w państwie członkowskim przeznaczenia, a skuteczność systemu kontroli bezpośrednio zależy od informacji dostarczonej przez państwo członkowskie pochodzenia; jeżeli państwo członkowskie ma podstawy, aby sądzić, że w innym państwie członkowskim popełniono naruszenie ustawodawstwa dotyczącego podatku VAT lub popełnienie takiego naruszenia jest prawdopodobne i jeżeli istnieje ryzyko strat podatkowych w innym państwie członkowskim.

71. Ponadto art. 22–24 rozporządzenia nr 1798/2003 wprowadzają przechowywanie danych w postaci elektronicznej i automatyczną wymianę informacji na temat transakcji wewnątrzwspólnotowych, dotyczących numerów identyfikacji podatkowej dla celów podatku VAT w każdym państwie członkowskim, jak również całkowitej wartości wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów pomiędzy dwiema osobami w ramach numerów.

72. Ponieważ orzecznictwo Trybunału nie wiąże takich samych konsekwencji z naruszeniem wymogów materialnych i naruszeniem wymogów formalnych(9), konieczne jest ustalenie, czy obowiązek przekazania numeru identyfikacji podatkowej dla celów podatku VAT nadanego przez państwo miejsca przeznaczenia jest wymogiem formalnym, czy wymogiem materialnym warunkującym przyznanie spornego zwolnienia.

73. W swych uwagach pisemnych i ustnych urząd skarbowy w Schrobenhausen, a także rząd niemiecki i portugalski podnoszą, że obowiązek ten należy zakwalifikować nie jako wymóg formalny, lecz wymóg „materialny”, wymóg „quasi-materialny”, czy też „wymóg formalny mający skutki materialne”.

74. Uważam jednak, że wspomniany obowiązek należy uznać za wymóg formalny z następujących powodów.

75. Po pierwsze, metodologia stosowana przez Trybunał w celu zidentyfikowania wymogów materialnych warunkujących istnienie prawa do zwolnienia lub do odliczenia podatku VAT polega na analizie brzmienia odpowiedniego przepisu szóstej dyrektywy, ustanawiającego dochodzone prawo(10).

76. W niniejszej sprawie zwolnienie, którego przedmiotem jest uregulowane w art. 28c cz. 1 lit. a) i d) szóstej dyrektywy. Tymczasem obowiązek przekazania numeru identyfikacji podatkowej dla celów podatku VAT nadanego przez państwo przeznaczenia nie jest wymieniony w treści żadnego z tych dwóch przepisów. Wymogi materialne, które mogłyby być zidentyfikowane za pomocą „analizy” brzmienia tych dwóch przepisów zostały wymienione w pkt 59 i 60 niniejszej opinii.

77. Po drugie, obowiązek identyfikacji dla celów podatku VAT(11) i obowiązek przekazania numeru identyfikacji dla celów podatku VAT(12) są konsekwentnie uznawane przez Trybunał za wymogi formalne, zarówno w zakresie prawa do odliczenia, jak i zwolnienia dostaw wewnątrzwspólnotowych. Jak się wydaje, nie ma żadnego powodu, aby odchodzić od tego orzecznictwa w kontekście zwolnienia przemieszczonego wewnątrzwspólnotowych.

78. Z powyższych rozważań wynika, że J. Plöckl, nie przekazując urzędowi skarbowemu w Schrobenhausen hiszpańskiego numeru identyfikacji dla celów podatku VAT, naruszył wymóg

formalny nałożony przez ustawodawcę niemieckiego jako przesłanka przyznania zwolnienia przemieszczeń wewnątrzwspólnotowych. Należy obecnie zbadać konsekwencje naruszenia takiego wymogu w świetle zasad ustanowionych przez Trybunał.

C – *Orzecznictwo w przedmiocie niespełnienia wymogów formalnych w dziedzinie podatku VAT*

79. Czy organy podatkowe państwa pochodzenia mogą odmówić przyznania zwolnienia przemieszczeń wewnątrzwspólnotowych, przewidzianego w art. 28c cz. 1 lit. a) i d) szóstej dyrektywy, z powodu naruszenia wymogów formalnych, takich jak obowiązek przekazania numeru identyfikacji podatkowej dla celów podatku VAT przyznanego w państwie przeznaczenia?

80. Orzecznictwo Trybunału w dziedzinie podatku VAT charakteryzuje odrzucenie podejścia formalistycznego. Odrzucenie podejścia formalistycznego oznacza w praktyce, że organy podatkowe państw członkowskich mają obowiązek przyznania możliwości skorzystania z uprawnienia, gdy spełnione są wszystkie wymogi materialne, nawet jeżeli nie zostały spełnione niektóre wymogi formalne(13).

81. Zasada odrzucenia podejścia formalistycznego dopuszcza jednak dwa wyjątki. Po pierwsze, na zasadzie nie może powoływać się podatnik, który umyślnie uczestniczy w oszustwie dotyczącym podatku VAT(14). Po drugie, podatnik nie może powoływać się na niego w celu uwolnienia się od obowiązku dostarczenia dowodów na to, iż spełnia wymogi materialne(15). Chciałbym poniżej przedstawić powody, dla których uważam, że oba te wyjątki nie mają zastosowania w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym a, co za tym idzie, urząd skarbowy w Schrobenhausen powinien zwolnić przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe dokonane przez J. Plöckla.

82. Mając na względzie niektóre uwagi pisemne i ustne przedstawione Trybunałowi, zajmę się również krytyką tezy o istnieniu hipotetycznego trzeciego wyjątku od zasady odrzucenia podejścia formalistycznego, który miałby wynikać z wyroku VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), na mocy której można odmówić przyznania zwolnienia, jeżeli podatnik nie podjął wszystkich działań, które w sposób rozsądny mogą być od niego wymagane w celu spełnienia wymogów formalnych(16).

1. Zasada odrzucenia podejścia formalistycznego ustanowiona w wyroku Collée (C-146/05, EU:C:2007:549)

83. W wyroku Collée (C-146/05, EU:C:2007:549), który dotyczy odmowy zwolnienia z podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej ze względu na to, że dowód księgowy tej dostawy został przedstawiony zbyt późno, Trybunał określił źródła zasady odrzucenia podejścia formalistycznego w dziedzinie podatku VAT wskazując, że są nimi, po pierwsze, obiektywny charakter pojęć określonych przez ustawodawstwo w dziedzinie podatku VAT i, po drugie, zasada neutralności podatkowej.

84. Zgodnie ze sformułowaniem użytym przez Trybunał „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 [VAT]”(17).

85. Zdaniem Trybunału, „[c]zynności powinny być [...] opodatkowane z uwzględnieniem ich obiektywnych cech. Natomiast co się tyczy ustalania wewnątrzspółnotowego charakteru danej dostawy, to zgodnie z orzecznictwem Trybunału, jeżeli dostawa spełnia przesłanki przewidziane w art. 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, to z tytułu takiej dostawy nie powstaje obowiązek w zakresie podatku VAT”(18).

86. W konsekwencji, „zasada neutralności podatkowej wymaga [...], aby zwolnienie z podatku VAT było przyznawane, gdy zostały spełnione wymogi materialne, nawet jeżeli niektóre wymogi formalne zostały pominięte przez podatnika”(19).

87. Zasada ta, zgodnie z którą zasada neutralności podatkowej wymaga, aby zwolnienie z podatku VAT „było przyznawane, gdy zostały spełnione wymogi materialne, nawet jeżeli niektóre wymogi formalne zostały pominięte przez podatnika” (zwana dalej „zasadą odrzucenia podejścia formalistycznego”), została zastosowana przez Trybunał wielokrotnie, zarówno w odniesieniu do prawa do odliczenia(20), jak i zwolnienia z podatku dostaw wewnątrzspółnotowych(21).

88. Ponadto, zasada ta była stosowana w odniesieniu do różnych wymogów formalnych, takich jak obowiązek identyfikacji dla celów podatku VAT(22), obowiązek przekazania numeru identyfikacji dla celów podatku VAT kontrahenta(23), czy też obowiązek sporządzenia deklaracji(24), faktury(25) i prowadzenia księgowości(26) w sposób zgodny z szóstą dyrektywą.

89. W odniesieniu do sprawy w postępowaniu głównym sąd odsyłający ustalił, że J. Plöckl spełnia wszystkie wymogi warunkujące korzystanie ze zwolnienia dokonanego przez przedsiębiorstwa wewnątrzspółnotowego, z wyjątkiem obowiązku przekazania numeru identyfikacji podatkowej dla celów podatku VAT nadanego przez państwo przeznaczenia(27).

90. Ponieważ ten ostatni obowiązek jest wymogiem formalnym, można z tego stwierdzenia wyciągnąć wniosek, że J. Plöckl spełnia wszystkie wymogi materialne, aby skorzystać z tego zwolnienia. W konsekwencji urząd skarbowy w Schrobenuhausen jest co do zasady zobowiązany do zwolnienia przedsiębiorstwa wewnątrzspółnotowego dokonanego przez J. Plöckla.

91. Inaczej byłoby jedynie w przypadku, gdyby sytuacja J. Plöckla objęta była jednym z dwóch wyjątków od zasady odrzucenia podejścia formalistycznego. Uważam jednak, że tak nie jest, a to z następujących powodów.

2. Pierwszy wyjątek: umyślny udział w oszustwie podatkowym

92. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału zasada odrzucenia podejścia formalistycznego nie znajduje zastosowania, jeżeli podatnik „umyślnie uczestniczy w oszustwie podatkowym i narazi na niebezpieczeństwo funkcjonowanie wspólnego systemu podatku VAT”. Trybunał orzekł bowiem, że zasada neutralności podatkowej, która leży u źródła odrzucenia podejścia formalistycznego(28) nie może zostać wniech podniesiona przez podatnika, który umyślnie uczestniczy w oszustwie podatkowym(29).

93. W tym zakresie należał przypomnieć, że w postępowaniu wszczętym na podstawie art. 267 TFUE Trybunał nie jest właściwy w zakresie badania i oceny stanu faktycznego postępowania głównego. Do sądu krajowego należało zatem dokonanie globalnej oceny całości danych i okoliczności faktycznych tej sprawy w celu ustalenia, czy podatnik działał w dobrej wierze i czy dokonał wszystkiego, czego można racjonalnie wymagać od niego w celu upewnienia się, że dokonywana czynność nie skutkuje wyłączeniem podatnika do uczestnictwa w oszustwie skarbowym(30).

94. Tymczasem w niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że między stronami bezsporne jest, iż J. Plöckl nie brał udziału w oszustwie podatkowym. Zgodnie nawet z samym brzmieniem zadanego Trybunałowi pytania sądu odsyłającego uważa, że nie istnieje żadna konkretna poszlaka popełnienia oszustwa podatkowego. Sąd odsyłający zaznacza w tym względzie następujące okoliczności. Po pierwsze, J. Plöckl przekazał urzędowi skarbowemu w Schrobenuhausen wszelkie istotne dane(31), a w szczególności datę wysyłki pojazdu do Hiszpanii tożsamość adresata tej wysyłki (odsprzedawcy), datę sprzedaży pojazdu w Hiszpanii, jak również nazwę i numer identyfikacji podatkowej dla celów podatku VAT nabywcy (tutaj D) w Hiszpanii(32). Po drugie, J. Plöckl w każdym razie skorzystałby z odliczenia podatku VAT od przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego w Hiszpanii, zważywszy, że przemieszczenie zostało dokonane na potrzeby podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów dla D(33).

95. Z powyższych rozważań wynika, że J. Plöckla nie dotyczy, moim zdaniem, pierwszy z wyjątków od zasady odrzucenia podejścia formalistycznego.

3. Drugi wyjątek: obowiązek dostarczenia dowodu spełnienia wymogów materialnych

96. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału zasada odrzucenia podejścia formalistycznego również nie jest stosowana, jeżeli „naruszenie wymogów formalnych skutkowałoby uniemożliwieniem dostarczenia pewnych dowodów na spełnienie wymogów materialnych”. Trybunał ustanowił ów drugi wyjątek od zasady odrzucenia podejścia formalistycznego, który dotyczy dowodów, jakich organy podatkowe państw członkowskich mogą wymagać od podatników, zarówno w odniesieniu do prawa do odliczenia(34), jak i zwolnienia z podatku dostaw wewnątrzwspólnotowych(35).

97. Wyjątek ten jest zgodny z klasycznymi zasadami dotyczącymi ciężaru dowodu, zgodnie z którymi osoba roszcząca sobie korzyść podatkową powinna przedstawić dowód, że spełnia określone dla tego celu wymogi. I tak, w dziedzinie zwolnienia z podatku dostaw wewnątrzwspólnotowych Trybunał sprecyzował, że na dostawcy towarów spoczywa obowiązek przedstawienia dowodu na to, że przesłanki zastosowania art. 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy są spełnione(36).

98. Trybunał ustanowił jednak „wyjątek od tego wyjątku”, który w niniejszej sprawie nabiera szczególnego znaczenia. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem, jeżeli organ podatkowy posiada informacje niezbędne do ustalenia, że zostały spełnione podstawowe wymagania, to nie może on nakładać dodatkowych warunków, które mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie podnoszonego prawa(37).

99. W sporze w postępowaniu głównym przekazanie wymaganego przez urząd skarbowy w Schrobenuhausen numeru identyfikacji dla celów podatku VAT, który został nadany w Hiszpanii, mogło przyczynić się do wykazania statusu podatnika J. Plöckla w tym państwie(38).

100. Jednakże system przemieszczeń wewnątrzwspólnotowych, mający zastosowanie w sprawie w postępowaniu głównym wykazuje w tym względzie pewne szczególne cechy. Biorąc pod

uwag? fakt, ?e zgodnie z art. 28a ust. 5 lit. b) szóstej dyrektywy wysy?ka lub transport towarów „na potrzeby przedsi?biorstwa” podatnika stanowi przes?ank? materialn? zrównania przemieszczenia wewn?trzwspólnotowego z odp?atn? dostaw? towarów, to czy w sytuacji, w której urz?d skarbowy w Schrobenhausen stwierdzi? istnienie takiej transakcji podlegaj?cej opodatkowaniu, mo?e on odmówi? przyznania zwolnienia z podatku VAT przewidzianego w art. 28c cz??? A lit. d) tej dyrektywy ze wzgl?du na to, ?e podatnik nie przedstawi? dowodu, i? przemieszczenie to zosta?o przeprowadzone „przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze”?

101. Jak ju? wskaza?em powy?ej, fakt, ?e podatnik dokona? przemieszczenia rzeczy „na potrzeby przedsi?biorstwa” (wymóg materialny na etapie zrównania przemieszczenia z odp?atn? dostaw? towarów) oznacza, i? przemieszczenie zosta?o dokonane przez podatnika dzia?aj?cego „w takim charakterze”, to znaczy w ramach swojej dzia?alno?ci podlegaj?cej opodatkowaniu (wymóg materialny na etapie zwolnienia przemieszczenia)(39).

102. Tym samym, zwa?ywszy, ?e urz?d skarbowy w Schrobenhausen postanowi? opodatkowa? przemieszczenie wewn?trzwspólnotowe dokonane przez J. Plöckla, nale?y z tego wnosi?, ?e urz?d skarbowy w Schrobenhausen posiada? wszystkie informacje konieczne do ustalenia, i? przemieszczenie zosta?o dokonane „na potrzeby przedsi?biorstwa”, a zatem „przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze”. Szczególnego znaczenia nabiera w tym wzgl?dzie okoliczno??, ?e urz?d skarbowy w Schrobenhausen dysponowa? przedstawion? przez J. Plöckla faktur? dokumentuj?c? sprzeda? rozpatrywanego pojazdu na rzecz D(40). Dodam tak?e, ?e s?d odsy?aj?cy uwa?a równie? za okoliczno?? ustalon? to, i? J. Plöckl wys?a? pojazd z Niemiec do Hiszpanii, aby z niego nadal korzysta? w ramach swego przedsi?biorstwa(41).

103. Wynika z tego, moim zdaniem, ?e urz?d skarbowy w Schrobenhausen posiada? informacje niezb?dne do stwierdzenia, i? wymogi materialne warunkuj?ce mo?liwo?? skorzystania ze spornego zwolnienia zosta?y spe?nione. W zwi?zku z tym J. Plöckl nie wchodzi w zakres drugiego wyj?tku od zasady odrzucenia podej?cia formalistycznego.

D – W przedmiocie braku wyj?tku wprowadzonego wyrokiem VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592) od zasady odrzucenia podej?cia formalistycznego

104. Urz?d skarbowy w Schrobenhausen, rz?d portugalski i Komisja wywiod?y z pewnych ust?pów wyroku VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592), a w szczególno?ci pkt 52 i 58 tego? wyroku, argument przemawiaj?cy za uznaniem tego, co moim zdaniem stanowi?oby trzeci wyj?tek od zasady odrzucenia podej?cia formalistycznego w dziedzinie podatku VAT.

105. Ich zdaniem Trybuna? pozwala organom podatkowym odmówi? prawa dochodzonego przez podatnika mimo spe?nienia wszystkich wymogów materialnych, je?eli podatnik nie podj?? wszystkich dzia?a?, które w sposób rozs?dny mog? by? od niego wymagane w celu spe?nienia wymogu formalnego. Argumentacja ta ma szczególne znaczenie w niniejszej sprawie, poniewa? s?d odsy?aj?cy wyra?nie zwróci? si? do Trybuna?u z tym zagadnieniem.

106. Moim zdaniem, tak? „?cis??” wyk?adni? wyroku Trybuna?u w sprawie VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592) nale?y odrzuci? z trzech nast?puj?cych powodów.

107. W pierwszej kolejno?ci uwa?am, ?e taka w?a?nie ?cis?a wyk?adnia wynika z b??dnego rozumienia wyroku VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592). Dla przypomnienia, sprawa ta dotyczy?a odmowy zwolnienia przewidzianego w odniesieniu do dostaw wewn?trzwspólnotowych ze wzgl?du na niespe?nienie na?o?onego na dostawc? wymogu formalnego polegaj?cego na przekazaniu numeru identyfikacji dla celów podatku VAT nabywcy (zob. pkt 39 tego wyroku).

108. W pkt 40–47 rzeczonego wyroku Trybuna? zrekapitulowa? swoje wcze?niejsze orzecznictwo w przedmiocie ogranicze? uprawnienia pa?stw cz?onkowskich do uzale?nienia zwolnienia dostawy wewn?trzwspólnotowej od spe?nienia wymogów formalnych, w tym o charakterze dowodowym. W szczególno?ci, w pkt 45–46 tego wyroku przypomniano, ?e zasada neutralno?ci podatku VAT wymaga odrzucenia podej?cia formalistycznego, z wyj?tkiem przypadku umy?lnego udzia?u podatnika w oszustwie. Trybuna? natomiast w ?aden sposób nie wspomnia? o wyj?tku od zasady odrzucenia podej?cia formalistycznego, w sytuacji gdy podatnik nie podj?? wszystkich dzia?a?, które w sposób rozs?dny mog? by? od niego wymagane w celu spe?nienia wymogu formalnego.

109. W pkt 48–53 wyroku VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592) Trybuna? zastosowa? przypomniane wy?ej zasady do konkretnych okoliczno?ci tej sprawy. W szczególno?ci, w pkt 51 wyroku Trybuna? stosuje zasad? odrzucenia podej?cia formalistycznego:

„W ten sposób, o ile numer identyfikacji dla celów podatku VAT stanowi dowód statusu podatkowego podatnika oraz u?atwia kontrol? transakcji wewn?trzwspólnotowych, to jednak jest to wymóg formalny, który w ?adnym wypadku nie mo?e podwa?a? zwolnienia z podatku VAT, je?eli materialne przes?anki zaistnienia dostawy wewn?trzwspólnotowej zosta?y spe?nione”.

110. W pkt 52 wskazanego wyroku, cz??ciowo powtórzonym w pkt 58 tego? wyroku, na którym opiera si? ?cis?a wyk?adnia proponowana przez strony wymienione w pkt 104 niniejszej opinii Trybuna? bada znaczenie pierwszego wyj?tku od tej zasady, czyli udzia?u podatnika w oszustwie podatkowym, w ?wietle konkretnych okoliczno?ci post?powania g?ównego:

„W zwi?zku z tym, o ile zgodne z prawem jest wymaganie, by dostawca dzia?a? w dobrej wierze i podj?? wszelkie rozs?dne ?rodki, *aby zapewni?, ?e transakcja, w której uczestniczy nie prowadzi do oszustwa podatkowego* [...], to jednak pa?stwa cz?onkowskie wychodz? poza ?rodki niezb?dnie konieczne dla prawid?owego zapewnienia poboru podatków, je?eli odmawiaj? korzystania ze zwolnienia z podatku VAT dostawy wewn?trzwspólnotowej na tej tylko podstawie, ?e numer identyfikacji dla celów podatku VAT nie zosta? przekazany przez dostawc? *nawet wówczas, gdy dostawca ten dzia?aj?c w dobrej wierze nie mo?e po podj?ciu wszystkich rozs?dnych ?rodków przekaza? tego numeru, lecz wskaza? ponadto na inne elementy, które s? w stanie wykaza? w wystarczaj?cy sposób, i? nabywca jest podatnikiem dzia?aj?cym w takim charakterze w danych transakcjach*” (wyró?nienie moje).

111. Moim zdaniem pierwszy cz?on zdania przypomina pierwszy wyj?tek od zasady odrzucenia podej?cia formalistycznego, podczas gdy ostatni cz?on zdania, zaczynaj?cy si? od wyra?enia „nawet wówczas”, opisuje zastosowanie tego wyj?tku in concreto: Trybuna? orzek? zatem, ?e udzia? dostawcy w oszustwie mo?na wykluczy? ze wzgl?du na okoliczno??, ?e dostawca ów, dzia?aj?c w dobrej wierze i podj?wszy wszystkie ?rodki, które w sposób rozs?dny mog? by? od niego wymagane, nie móg? przekaza? numeru identyfikacyjnego nabywcy. Wyk?adnia ta znajduje potwierdzenie w pkt 53 tego wyroku, w którym Trybuna? wyci?gn?? st?d wniosek, ?e „ani pierwszy, ani drugi uczestnik transakcji nie wydaje si? *dzia?a? w sposób maj?cy charakter oszustwa*” (wyró?nienie moje).

112. W konsekwencji, wbrew twierdzeniom urz?du skarbowego w Schrobenhausen, rz?du portugalskiego i Komisji, pkt 52 wyroku VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592) nie ustanawia trzeciego wyj?tku od zasady odrzucenia podej?cia formalistycznego, na podstawie którego podatnik by?by zobowi?zany podj?? wszystkie ?rodki, które w sposób rozs?dny mog? by? od niego wymagane w celu spe?nienia wszystkich wymogów formalnych, pod rygorem utraty mo?liwo?ci skorzystania ze zwolnienia. W mojej ocenie Trybuna? w tym miejscu jedynie przypomniana? i zastosowa? pierwszy wyj?tek od tej zasady, zgodnie z którym podatnik musi podj?? wszelkie ?rodki, które w sposób

rozsądny mógł być od niego wymagane, aby zapewnił, że transakcja, w której uczestniczy, nie prowadzi do oszustwa podatkowego, pod rygorem utraty możliwości skorzystania ze zwolnienia.

113. W drugiej kolejności, istnienie trzeciego wyjątku od zasady odrzucenia podejścia formalistycznego nie znajduje żadnego oparcia w orzecznictwie wcześniejszym lub późniejszym w stosunku do wyroku Trybunału w sprawie VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592). W tym względzie podkreślam, że Trybunał nie wspomina o istnieniu owego hipotetycznego trzeciego wyjątku, opartego na podwójnym kryterium „dobrej wiary” oraz „rodków, które w sposób rozsądny mógł być wymagane od podatnika”, w żadnym z wyroków wydanych po tym wyroku, w których Trybunał potwierdził zasadę odrzucenia podejścia formalistycznego(42).

114. W trzeciej i ostatniej kolejności, cisza wykładnia proponowana przez urząd skarbowy w Schrobenhausen, rzęd portugalski i Komisję jest nie do pogodzenia z rozważaniami przyjętymi przez Trybunał w wyrokach wydanych przed i po wyroku VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592). Trybunał nigdy nie zastosował bowiem w tych wyrokach kryterium o takiej surowości.

115. Orzecznictwo w przedmiocie naruszenia obowiązku sporządzenia deklaracji lub faktury i prowadzenia księgowości zgodnych z prawem VAT(43), obowiązku identyfikacji dla celów podatku VAT(44) czy też obowiązku przekazania numeru identyfikacji dla celów podatku VAT kontrahenta(45) pozwala zilustrować to zagadnienie. Poza wyjątkowymi okolicznościami, takimi jak te, które doprowadziły do wydania wyroku VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 53), podatnik, który podjął „wszelkie środki, które w sposób rozsądny mógł być od niego wymagane”, może bowiem zawsze spełnić takie wymogi formalne. Tymczasem Trybunał orzekł już wielokrotnie, że nieprzestrzeganie wymogu formalnego nie może prowadzić do utraty prawa do odliczenia lub zwolnienia w sytuacji, gdy zostały spełnione wymogi materialne.

116. W mojej ocenie tak surowe kryterium ograniczyłoby zakres zasady odrzucenia podejścia formalistycznego do przypadków działania siły wyższej. Niespełnienie wymogu formalnego prowadziłoby bowiem zawsze do utraty dochodzonego prawa, za wyjątkiem szczególnych okoliczności, w których niemożliwe byłoby spełnienie go przez podatnika, pomimo przyjęcia wszelkich środków, które mógł być racjonalnie od niego wymagane. W mojej ocenie nie ulega wątpliwości, że taka wykładnia doprowadziłaby do radykalnego zwrotu w utrwalonym orzecznictwie Trybunału dotyczącym odrzucenia podejścia formalistycznego w dziedzinie podatku VAT.

117. Z powyższych rozważań wynika, że należy odrzucić ciszą wykładnię wyroku VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) proponowaną przez urząd skarbowy w Schrobenhausen, rząd portugalski i Komisję, zmierzającą do wykazania istnienia trzeciego wyjątku od zasady odrzucenia podejścia formalistycznego.

E – *W przedmiocie niemożności uzasadnienia odmowy spornego zwolnienia naruszeniem innych obowiązków nałożonych przez szósty dyrektyw lub na jej podstawie*

118. W uwagach pisemnych i ustnych przedstawionych Trybunałowi powoływano się na szereg obowiązków nałożonych przez szósty dyrektyw lub na jej podstawie jako uzasadnienie odmowy przyznania spornego zwolnienia z powodu nieprzekazania numeru identyfikacji podatkowej dla celów podatku VAT nadanego przez państwo miejsca przeznaczenia.

119. Pierwszy przepis przywołany w tym kontekście to pierwsze zdanie art. 28c cz. III A szóstej dyrektywy, zgodnie z którym państwa członkowskie określają warunki, na jakich zwalniają z podatku transakcje wewnątrzwspólnotowe, „w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania zwolnień, przewidzianych poniżej, a także aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom”.

120. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że przy wykonywaniu kompetencji nadanych przez ten przepis państwa członkowskie powinny przestrzegać ogólnych zasad prawa, które stanowi cz. III unijnego porządku prawnego, do których należą między innymi zasada pewności prawa oraz zasada proporcjonalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań(46).

121. Ponadto należy zauważyć, że wspomniane zdanie nigdy nie zostało zinterpretowane przez Trybunał w taki sposób, że pozwala ono państwom członkowskim na odmowę zwolnienia ze względu na samo tylko naruszenie wymogów formalnych. Mówiąc dokładniej, Trybunał po wielokroć orzeka, że samo tylko naruszenie wymogów formalnych, a zwłaszcza wymogu przekazania numeru identyfikacyjnego nabywcy, nie może prowadzić do odmowy przyznania zwolnienia z podatku dostaw wewnątrzwspólnotowych, przewidzianego w art. 28c cz. III A lit. a) szóstej dyrektywy(47). Nie widzę żadnego powodu, aby odejść od tego orzecznictwa w odniesieniu do przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego.

122. Drugim przepisem przywołanym jako uzasadnienie odmowy spornego zwolnienia, który jest ponadto przedmiotem pytania prejudycjalnego, jest art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h, zgodnie z którym „[p]aństwa członkowskie mogą nałożyć inne zobowiązania, które uznają za niezbędne dla poprawnego poboru [podatku VAT] i aby zapobiec oszustwom podatkowym”.

123. Wydaje się, iż należy ponownie podkreślić, że wspomniany przepis nigdy nie został zinterpretowany przez Trybunał w taki sposób, że pozwala on państwom członkowskim na odmowę zwolnienia ze względu na samo tylko naruszenie wymogów formalnych. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, które państwa członkowskie mają prawo przyjąć na podstawie tego przepisu, nie mogą podważyć podstawowej zasady neutralności podatku VAT(48). W konsekwencji Trybunał te nie mogą być stosowane w sposób podważający zasadę odrzucenia podejścia formalistycznego, która wynika z zasady neutralności podatku VAT(49).

124. Innymi słowy, dopiero w przypadku umyślnego udziału podatnika w oszustwie podatkowym organy podatkowe mogą odmówić przyznania zwolnienia ze względu na niespełnienie wymogu formalnego. Sąd odsyłający jednak w postępowaniu głównym tak? hipotezę wykluczy(50).

125. Trzecia kategoria przepisów szóstej dyrektywy, na które powołano się w celu uzasadnienia odmowy spornego zwolnienia, to przepisy ustanawiające pewne obowiązki formalne obciążające podatników, takie jak obowiązek sporządzenia faktury zawierającej numery identyfikacyjne sprzedawcy i nabywcy (art. 22 ust. 3 szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h), czy też obowiązek sporządzenia zestawienia nabywców wraz z numerami identyfikacyjnymi do celów podatku VAT, na rzecz których podatnik dostarczy towary na warunkach ustanowionych w art. 28c cz. III A lit. a) i d) szóstej dyrektywy [ustanowiony w art. 22 ust. 6 lit. b) tej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h].

126. Nie podważajcie możliwości nałożenia proporcjonalnej sankcji w przypadku naruszenia tych obowiązków formalnych, nie widzę żadnego powodu, dla którego takie naruszenie miałyby prowadzić do utraty zwolnienia przewidzianego jedynie w art. 28c cz. 1 lit. a) i d) szóstej dyrektywy. W szczególności ostatnie z tych przepisów nie uzależnia przyznania tego zwolnienia od spełnienia wymogów formalnych ustanowionych w innych przepisach szóstej dyrektywy.

127. Czwarta kategoria przepisów podnoszona jako uzasadnienie odmowy spornego zwolnienia dotyczy obowiązku zgłoszenia przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego jako „zrównanego” nabycia wewnątrzwspólnotowego, podlegającego podatkowi VAT w państwie przeznaczenia (to znaczy Królestwie Hiszpanii).

128. W sporze w postępowaniu głównym J. Plöckl najwyraźniej stwierdził, że przemieszczenie i sprzedaż spornego pojazdu samochodowego w Hiszpanii stanowiły zwykły dostawczy wewnątrzwspólnotowy przewidziany w art. 28c cz. 1 lit. a) szóstej dyrektywy. Dlatego nie zgłosił „zrównanego” nabycia wewnątrzwspólnotowego w państwie przeznaczenia. W tym kontekście bowiem zgłoszenie wewnątrzwspólnotowego nabycia pojazdu byłoby zadaniem spoczywającym na D jako nabywcy pojazdu.

129. Jednak, jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, nie można odmówić zwolnienia wewnątrzwspólnotowej dostawy z podatku w państwie pochodzenia z tego powodu, że odpowiadające mu nabycie wewnątrzwspólnotowe nie zostało zgłoszone w państwie przeznaczenia(51).

130. W konsekwencji w sporze przed sądem odsyłającym urząd skarbowy w Schrobenhausen nie mógł odmówić spornego zwolnienia uzasadniając to tym, że J. Plöckl nie zgłosił powiżanego nabycia wewnątrzwspólnotowego w Hiszpanii. Inaczej byłoby jedynie w przypadku umyślnego udziału podatnika w oszustwie podatkowym(52) - która to hipoteza, przypomnę, została wykluczona przez sąd odsyłający w postępowaniu głównym(53).

131. Z powyższych rozważań wynika, że odmowy przyznania spornego zwolnienia ze względu na nieprzekazanie numeru identyfikacji podatkowej dla celów podatku VAT nadanego przez państwo przeznaczenia nie może uzasadniać naruszenie obowiązków ustanowionych przez rzeczne przepisy szóstej dyrektywy lub na ich podstawie.

F – *W przedmiocie możliwości nałożenia sankcji w przypadku naruszenia tego obowiązku*

132. Z całości powyższych rozważań wynika, że urząd skarbowy w Schrobenhausen nie mógł odmówić zwolnienia spornego przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego na tej podstawie, iż J. Plöckl nie dochował obowiązku przekazania hiszpańskiego numeru identyfikacji dla celów podatku VAT, ponieważ:

- obowiązek ów stanowi wymóg formalny;
- nie istnieje żadna konkretna poszlaka wskazująca na popełnienie oszustwa podatkowego, i
- urząd skarbowy w Schrobenhausen posiada informacje niezbędne do stwierdzenia, że zostały spełnione wymogi materialne.

133. Wniosek ten wydaje mi się ponadto zgodny z zasadą proporcjonalności. Odmowa przyznania spornego zwolnienia oraz mogłoby stąd wynikać podwójne opodatkowanie przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego(54) stanowiłoby bowiem, w mojej ocenie, sankcję nieproporcjonalną, ponieważ, jak sugeruje sędziya odsyłający, J. Plöckl winien jest tylko popełnienia błędów w zakresie kwalifikacji prawnej spornej transakcji.

134. Jednakże obowiązek zwolnienia spornego przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego w okolicznościach sporu w postępowaniu głównym nie oznacza, że organy podatkowe państwa pochodzenia nie mogły wymierzyć sankcji za brak przekazania przez podatnika numeru identyfikacyjnego nadanego w państwie przeznaczenia.

135. Chciałbym podkreślić w tym względzie, że podejście, którego przyjęcie postuluję, nie podważa zasady spoczywającej na podatnikach obowiązku przekazania numeru identyfikacji dla celów podatku VAT nadanego przez państwo miejsca przeznaczenia w przypadku przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego, w szczególności w świetle jego znaczenia dla celów kontroli transakcji wewnątrzwspólnotowych. W rzeczywistości podejście to różni się od tego, które proponują urzędy skarbowe w Schrobenhausen, rzędy niemiecki i portugalski oraz Komisja, jedynie w odniesieniu do sankcji związanej z tym obowiązkiem.

136. Uważam bowiem, że wbrew temu, co utrzymują te strony, w świetle orzecznictwa Trybunału w przedmiocie odrzucenia podejścia formalistycznego, naruszenie obowiązku przekazania numeru identyfikacji dla celów podatku VAT nadanego przez państwo miejsca przeznaczenia nie może zostać ukarane odmową przyznania spornego zwolnienia.

137. Moim zdaniem nie ulega jednak wątpliwości, że naruszenie tego obowiązku może być przedmiotem sankcji administracyjnej. Z utrwalonego orzecznictwa wynika bowiem, że podatnik, który nie przestrzega wymogów formalnych ustanowionych przez szóstą dyrektywę lub na jej podstawie, może podlegać sankcjom administracyjnym zgodnie z krajowymi przepisami wdrażającymi tę dyrektywę do prawa krajowego(55).

138. W braku harmonizacji przepisów Unii w dziedzinie sankcji z tytułu niedochowania warunków przewidzianych w ramach systemu wprowadzonego przez te przepisy, państwa członkowskie mają bowiem kompetencję do dokonania wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie. Kompetencje te muszą jednak być wykonywane z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, a w konsekwencji również z poszanowaniem zasady proporcjonalności(56).

139. W celu dokonania oceny, czy dana sankcja jest zgodna z zasadą proporcjonalności, należy brać pod uwagę w szczególności charakter i wagę naruszenia, którego ukaraniu służy ta sankcja, oraz sposób ustalania jej kwoty(57).

140. Na podstawie tych zasad organy podatkowe państw członkowskich są uprawnione do nałożenia sankcji administracyjnej na podatnika, który nie spełnił wymogu formalnego, takiego jak obowiązek przekazania numeru identyfikacyjnego nadanego w państwie przeznaczenia. W szczególności, wysokość tej sankcji może odzwierciedlać znaczenie, podkreślone podczas rozprawy, obowiązku przekazania owego numeru do celów kontroli przemieszczeń wewnątrzwspólnotowych(58). W trakcie rozprawy urzędy skarbowe w Schrobenhausen przyznały, że ustawodawstwo niemieckie rzeczywiście przewiduje możliwość nałożenia kary administracyjnej w przypadku niedopełnienia tego wymogu. W każdym razie ostateczna ocena proporcjonalnego charakteru takiej sankcji należy wyznacznie do sądu odsyłającego(59).

VI – Wnioski

141. Mając na względzie powyższe rozważania proponuję, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne przedstawione przez Finanzgericht München (sąd ds. finansowych, Monachium):

Artykuł 22 ust. 8 oraz art. 28c cz. A lit. a) akapit pierwszy i lit. d) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 2005/92/WE z dnia 12 grudnia 2005 r., należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie odmowie przez administrację podatkową państwa pochodzenia zwolnienia przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego na tej podstawie, że podatnik nie przekazał numeru identyfikacji podatkowej dla celów podatku VAT nadanego przez państwo przeznaczenia, jeżeli nie istnieje żadna konkretna przesłanka wskazująca na popełnienie oszustwa podatkowego, towar został przemieszczony do innego państwa członkowskiego, a pozostałe przesłanki zwolnienia również spełnione.

1 - Język oryginału: francuski.

2 - Wyroki: Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, pkt 22; R., C-285/09, EU:C:2010:742, pkt 37, 38 i VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 27, 28.

3 - Zobacz pkt 26 niniejszej opinii.

4 - W ramach sporu przed sądem odsyłającym jest bezsporne, że przemieszczenie dokonane przez J. Plöckla spełnia też drugą przesłankę, wobec czego nie jest konieczne badanie transakcji wymienionych w tym przepisie.

5 - Zobacz w szczególności art. 22 ust. 4 szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h.

6 - Zgodnie z orzecznictwem podatnik działa w takim charakterze, jeżeli dokonuje transakcji w ramach swojej działalności podlegającej opodatkowaniu. Zobacz podobnie wyrok VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 49.

7 - Zobacz pkt 100-103 niniejszej opinii.

8 - Zobacz pkt 45 i 46 niniejszej opinii.

9 - Zobacz pkt 79-103 niniejszej opinii.

10 - Zobacz, w odniesieniu do zwolnienia z podatku dostaw wewnątrzwspólnotowych, wyroki: Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 27 i 28; Collée, C-146/05, EU:C:2007:548, pkt 30; Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, pkt 23; VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 29, 30 i Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 31. Zobacz, w odniesieniu do prawa do odliczenia podatku, wyrok Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 41–43.

11 - Zobacz orzecznictwo cytowane w przypisie 22.

12 - Zobacz orzecznictwo cytowane w przypisie 23.

13 - Zobacz pkt 83-91 niniejszej opinii.

14 - Zobacz pkt 92-95 niniejszej opinii.

15 - Zobacz pkt 96-103 niniejszej opinii.

16 - Zobacz pkt 104-117 niniejszej opinii.

17 - Wyrok Collée, C?146/05, EU:C:2007:548, pkt 29.

18 - Wyrok Collée, C?146/05, EU:C:2007:548, pkt 30.

19 - Wyrok Collée, C?146/05, EU:C:2007:548, pkt 31.

20 – Wyroki: Bockemühl, C?90/02, EU:C:2004:206, pkt 49–52; Ecotrade, C?95/07 i C?96/07, EU:C:2008:267, pkt 62–65; Uszodaépit?, C?392/09, EU:C:2010:569, pkt 39–45; Dankowski, C?438/09, EU:C:2010:818, pkt 32–37; Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, pkt 42–51; Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz, C?280/10, EU:C:2012:107, pkt 43–49; EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, pkt 60–63; Ablessio, C?527/11, EU:C:2013:168, pkt 32 i 33; Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, pkt 35; Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, pkt 38–40 i Salomie i Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, pkt 58–61.

21 - Wyroki: Collée, C?146/05, EU:C:2007:548, pkt 29–31; VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, pkt 45, 46; Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, pkt 59–61 i Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, pkt 35, 36, 43.

22 - Wyroki: Dankowski, C?438/09, EU:C:2010:818, pkt 31–36; Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, pkt 48–51; Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz, C?280/10, EU:C:2012:107, pkt 47; Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, pkt 59–63; EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, pkt 60, 63; Ablessio, C?527/11, EU:C:2013:168, pkt 33 i Salomie i Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, pkt 60 i 61.

23 - Wyroki: VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, pkt 47–51 i Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, pkt 43.

24 - Wyroki: Ecotrade, C?95/07 i C?96/07, EU:C:2008:267, pkt 60–64; Uszodaépit?, C?392/09, EU:C:2010:569, pkt 41–45 i Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, pkt 42–46.

25 - Wyroki: Bockemühl, C?90/02, EU:C:2004:205, pkt 49 do 53; Uszodaépit?, C?392/09, EU:C:2010:569, pkt 41–45; Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz, C?280/10, EU:C:2012:107, pkt 44–49 i Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, pkt 42–46.

26 - Wyroki: Collée, C?146/05, EU:C:2007:548, pkt 28–31; Ecotrade, C?95/07 i C?96/07, EU:C:2008:267, pkt 60–64 i Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, pkt 42–46.

27 - Zobacz pkt 42 niniejszej opinii.

28 - Zobacz pkt 83-87 niniejszej opinii.

29 - Wyroki: R., C?285/09, EU:C:2010:742, pkt 54 i VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, pkt 46.

30 - Wyroki: Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, pkt 53 i Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, pkt 41.

31 - Zgodnie ze sformułowaniem użytym przez sąd odsyłający przekazanie przez J. Plöckla hiszpańskiego numeru identyfikacji dla celów podatku VAT „nie przyczyniło się do wyjaśnienia stanu faktycznego, gdyby on już znany”. Zobacz pkt 42 niniejszej opinii.

32 - Zobacz pkt 20 niniejszej opinii.

33 - Zobacz pkt 32 niniejszej opinii.

34 - Wyroki: EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 71 i Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 39.

35 - Wyroki: Collée, C-146/05, EU:C:2007:548, pkt 31; Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 61 i VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 46.

36 - Wyroki: Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, pkt 26; R., C-285/09, EU:C:2010:742, pkt 46 i VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 43.

37 – Wyroki: Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, pkt 51; Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 64; Uszodaépít, C-392/09, EU:C:2010:569, pkt 40; Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, pkt 35; Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 42; Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, pkt 43; EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 62 i 71; Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 40 i Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 59.

38 – Wyrok VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 48, 49.

39 - Zobacz pkt 61 niniejszej opinii i orzecznictwo przywołane w przypisie 6.

40 - Zobacz pkt 20 niniejszej opinii.

41 - Zobacz pkt 30 niniejszej opinii.

42 - Wyroki: Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, pkt 32; Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 35; Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091, pkt 39; Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 38 i Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 58.

43 - Zobacz orzecznictwo przytoczone w przypisach 24, 25 i 26.

44 - Zobacz orzecznictwo przytoczone w przypisie 22.

45 - Zobacz orzecznictwo przytoczone w przypisie 23.

46 - Wyroki: Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, pkt 25; Wyrok R., C-285/09, EU:C:2010:742, pkt 45; Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 36 i Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, pkt 27.

47 - Zobacz orzecznictwo przytoczone w przypisie 21.

48 - Zobacz w szczególności wyroki: Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 26; VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 44; a także Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 37. Zobacz także, w odniesieniu do art. 273 dyrektywy 2006/112, który zastąpił art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h, wyrok Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 49; EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 47; a także Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 62.

49 - Zobacz pkt 83-87 niniejszej opinii.

50 - Zobacz pkt 94 niniejszej opinii.

51 – Wyroki: Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 69-72 i VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 55-57.

52 – Wyrok R., C-285/09, EU:C:2010:742, 51–55.

53 - Zobacz pkt 94 niniejszej opinii.

54 – Przemieszczenie towarów opodatkowane po raz pierwszy w państwie pochodzenia jako dostawa towarów (niezwolniona z podatku), a po raz drugi w państwie przeznaczenia jako nabycie wewnątrzwspólnotowe.

55 - Wyroki: Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 52; a także podobnie Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 63.

56 - Wyroki: Rudihs, C-263/11, EU:C:2012:497, pkt 44; a także podobnie Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091, pkt 34.

57 - Wyroki: Rudihs, C-263/11, EU:C:2012:497, pkt 47 i Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091, pkt 35.

58 - Zobacz pkt 69-71 niniejszej opinii.

59 - Wyrok Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091, pkt 48.